

officiella tidning

Svensk utgåva

Lagstiftning

Innehållsförteckning

I Rättsakter vilkas publicering är obligatorisk

- ★ **Kommissionens förordning (EG) nr 1725/2003 av den 29 september 2003 om antagande av vissa redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 ⁽¹⁾**

1

Pris: 62,00 EUR

⁽¹⁾ Text av betydelse för EES.

SV

De rättsakter vilkas titlar är tryckta med fin stil är sådana rättsakter som har avseende på den löpande handläggningen av jordbrukspolitiska frågor. De har normalt en begränsad giltighetstid.

Beträffande alla övriga rättsakter gäller att titlarna är tryckta med fet stil och föregås av en asterisk.

I

(Rättsakter vilkas publicering är obligatorisk)

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EG) nr 1725/2003

av den 29 september 2003

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

(Text av betydelse för EES)

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION HAR ANTAGIT DENNA FÖRORDNING

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen,

med beaktande av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpningen av internationella redovisningsstandarder ⁽¹⁾, särskilt artikel 3.3 i denna, och

av följande skäl:

- (1) Enligt förordning (EG) nr 1606/2002 skall noterade företag som är underställda en medlemsstats lagstiftning för varje räkenskapsår som inleds den 1 januari 2005 eller därefter på vissa villkor upprätta sin koncernredovisning i enlighet med de internationella redovisningsstandarder såsom de definieras i artikel 2 i den förordningen.
- (2) Kommissionen har med beaktande av det råd som den redovisningstekniska kommittén avgett kommit fram till att de internationella redovisningsstandarder som existerade den 14 september 2002 uppfyller de kriterier för antagande som fastställs i artikel 3 i förordning (EG) nr 1606/2002.
- (3) Kommissionen har även beaktat de nuvarande utkasterna till förbättringar som föreslår ändringar av många existerande standarder. De internationella redovisningsstandarder som slutförandet av dessa förslag resulterar i kommer att bedömas för antagande när de föreligger i sin slutliga utformning. Dessa förslag till ändringar av existerande standarder påverkar inte kommissionens beslut att godkänna alla existerande standarder, utom när det gäller IAS 32 Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering och IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering samt ett mindre antal tolkningar av dessa standarder, SIC 5 Klassificering av

finansiella instrument – Villkorliga leveransförbehåll, SIC 16 Återköp av egetkapitalinstrument samt SIC 17 Redovisning av kostnader i samband med emission eller återköp av egetkapitalinstrument.

- (4) Det är viktigt för kapitalmarknaden i gemenskapen att det föreligger standarder av hög kvalitet som behandlar finansiella instrument, inklusive derivatinstrument. När det gäller IAS 32 och 39 är emellertid omfattningen av de ändringar som övervägs så betydande att det är lämpligt att inte anta de befintliga versionerna av dessa standarder vid nuvarande tidpunkt. Så snart det pågående förbättringsarbetet har slutförts och de omarbetade standarderna offentliggjorts, avser kommissionen att som en prioriterad åtgärd överväga att godkänna de reviderade standarderna med hänvisning till förordning (EG) nr 1606/2002.
- (5) Alla internationella redovisningsstandarder som existerar den 14 september 2002 utom IAS 32, IAS 39 och de tillhörande tolkningarna bör antas.
- (6) De åtgärder som föreskrivs i denna förordning är i överensstämmelse med yttrandet från Föreskrivande kommittén för redovisningsfrågor.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Härmed antas de internationella redovisningsstandarder som anges i bilagan.

Artikel 2

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

⁽¹⁾ EGT L 243, 11.9.2002, s. 1.

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

Utfärdat i Bryssel den 29 september 2003.

På kommissionens vägnar

Frederik BOLKESTEIN

Ledamot av kommissionen

BILAGA

INTERNATIONELLA REDOVISNINGSSANDARDER

IAS 1:	Utformning av finansiella rapporter (omarbetad 1997)
IAS 2:	Varulager (omarbetad 1993)
IAS 7:	Kassaflödesanalys (omarbetad 1992)
IAS 8:	Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper (omarbetad 1993)
IAS 10:	Händelser efter balansdagen (omarbetad 1999)
IAS 11:	Entreprenadavtal (omarbetad 1993)
IAS 12:	Inkomstskatter (omarbetad 2000)
IAS 14:	Segmentrapportering (omarbetad 1997)
IAS 15:	Information om effekterna av ändrade priser (omarbetad 1994)
IAS 16:	Materiella anläggningstillgångar (omarbetad 1998)
IAS 17:	Leasingavtal (omarbetad 1997)
IAS 18:	Intäkter (omarbetad 1993)
IAS 19:	Ersättning till anställda (omarbetad 2002)
IAS 20:	Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statligt stöd (omformaterad 1994)
IAS 21:	Effekterna av ändrade valutakurser (omarbetad 1993)
IAS 22:	Företagsförvärv och samgåenden (omarbetad 1998)
IAS 23:	Lånekostnader (omarbetad 1993)
IAS 24:	Upplysningar om närstående (omformaterad 1994)
IAS 26:	Redovisning av pensionsstiftelser (omformaterad 1994)
IAS 27:	Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag (omarbetad 2000)
IAS 28:	Redovisning av innehav i intresseföretag (omarbetad 2000)
IAS 29:	Redovisning i höginflationsländer (omformaterad 1994)
IAS 30:	Upplysningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut (omformaterad 1994)
IAS 31:	Redovisning av andelar i joint ventures (omarbetad 2000)
IAS 33:	Resultat per aktie (1997)
IAS 34:	Delårsrapportering (1998)
IAS 35:	Verksamheter under avveckling (1998)
IAS 36:	Nedskrivningar (1998)
IAS 37:	Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar (1998)
IAS 38:	Immateriella tillgångar (1998)
IAS 40:	Förvaltningsfastigheter (2000)
IAS 41:	Jord- och skogsbruk (2001)

STÄNDIGA TOLKNINGSKOMMITTÉNS TOLKNINGAR

SIC-1:	Olika metoder för att fastställa ett varulagers anskaffningsvärde
SIC-2:	Konsekvent redovisning av lånekostnader
SIC-3:	Eliminering av orealiserade vinster och förluster vid transaktioner med intresseföretag
SIC-6:	Utgifter för ändringar i befintlig programvara
SIC-7:	Införande av euro
SIC-8:	Första gången en redovisning, baserad på IAS, upprättas
SIC-9:	Klassificering som företagsförvärv eller samgående
SIC-10:	Statligt stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet
SIC-11:	Aktivering av valutakursförluster efter kraftiga devalveringar
SIC-12:	När skall ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen?
SIC-13:	Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag
SIC-14:	Materiella anläggningstillgångar – ersättning för förlust av eller skador på tillgångar
SIC-15:	Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal
SIC-18:	Alternativa redovisningsprinciper
SIC-19:	Rapportvaluta – omräkning och utformning av finansiella rapporter enligt IAS 21 och IAS 29
SIC-20:	Redovisning av förluster i samband med tillämpning av kapitalandelsmetoden
SIC-21:	Redovisning av uppskjuten skatt vid omvärdering av icke-avskrivningsbara tillgångar
SIC-22:	Justering av förvärvsanalys efter förvärvstidpunkten
SIC-23:	Större besiktning- och översynskostnader avseende materiella anläggningstillgångar
SIC-24:	Resultat per aktie – finansiella instrument och andra avtal som kan komma att bytas mot aktier
SIC-25:	Inkomstskatter – konsekvenser av en förändring av skattestatus
SIC-27:	Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal
SIC-28:	Koncernredovisning – ”transaktionsdag” och verkligt värde på egetkapitalinstrument
SIC-29:	Upplysningar om koncessioner för samhällsservice
SIC-30:	Omräkning från värderingsvaluta till rapportvaluta
SIC-31:	Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster
SIC-32:	Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats
SIC-33:	Hur påverkas koncernredovisningen och tillämpningen av kapitalandelsmetoden av förekomsten av potentiella röstberättigade aktier?

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

**INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 1
(OMARBETAD 1997)****Utformning av finansiella rapporter**

Denna omarbetade standard ersätter IAS 1, Disclosure of Accounting Policies ("Upplysningar om redovisningsprinciper"), IAS 5, Information to be Disclosed in Financial Statements ("Upplysningar som skall lämnas i finansiella rapporter"), och IAS 13, Presentation of Current Assets and Current Liabilities ("Redovisning av omsättningstillgångar och kortfristiga skulder"), som fastställdes av styrelsen i omformaterade versioner 1994. IAS 1 (omarbetad 1997) fastställdes i juli 1997 av IASC:s styrelse och trädde i kraft för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 juli 1998 eller senare.

I maj 1999 ändrades punkterna 63 (c), 64, 65 (a) och 74 (c) på grund av IAS 10 (omarbetad 1999), Händelser efter balansdagen. Ändringarna träder i kraft när IAS 10 (omarbetad 1999) träder i kraft, det vill säga för årliga finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2000 eller senare.

Följande SIC-tolkningar hör ihop med IAS 1:

- SIC-8: Första gången en redovisning, baserad på IAS, upprättas.
- SIC-18: Alternativa redovisningsprinciper.
- SIC-27: Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal.
- SIC-29: Upplysningar om avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster.

INLEDNING

1. Denna standard (IAS 1 (omarbetad 1997)) ersätter IAS 1, Disclosure of Accounting Policies ("Upplysning om redovisningsprinciper"), IAS 5, Information to be Disclosed in Financial Statements ("Upplysningar som skall lämnas i finansiella rapporter"), och IAS 13, Presentation of Current Assets and Current Liabilities ("Redovisning av omsättningstillgångar och kortfristiga skulder"). IAS 1 (omarbetad) träder i kraft för perioder som börjar den 1 juli 1998 eller senare, men eftersom bestämmelserna är förenliga med dem i befintliga standarder uppmuntras tidigare tillämpning.
2. Standarden innebär en uppdatering av kraven i de standarder den ersätter och är i överensstämmelse med IASC:s Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter. Dessutom syftar den till att förbättra kvaliteten på de finansiella rapporter som upprättas med tillämpning av IAS genom att
 - (a) säkerställa att finansiella rapporter som uppges vara upprättade i enlighet med IAS överensstämmer med varje tillämplig IAS, inklusive samtliga upplysningskrav,
 - (b) säkerställa att avvikelser från bestämmelser i IAS begränsas till ytterst sällsynta fall (förekomster av avvikelser kommer att studeras och ytterligare riktlinjer att publiceras vid behov),
 - (c) ange riktlinjer för de finansiella rapporternas struktur, vilket innefattar minimikrav för varje primär rapport, redovisningsprinciper och noter, en bilaga med exempel samt
 - (d) fastställa (utifrån föreställningsramen) konkreta krav i frågor som rör väsentlighet, fortlevnadsprincipen, val av redovisningsprinciper i de fall det inte finns någon standard, konsekvens och utformningen av jämförande information.
3. Med utgångspunkt i användarnas behov av mer fullständig information om "resultat" som beräknas på ett vidare sätt än den "vinst" som visas i resultaträkningen, anger standarden ett nytt krav på en primär finansiell rapport – för de vinster och förluster som för närvarande inte redovisas i resultaträkningen. Den nya rapporten kan antingen vara en "traditionell" redogörelse för förändringar i eget kapital i tabellform, eller en egen resultatrapport. I april 1997 fattade IASC:s styrelse ett principbeslut att genomföra en granskning av hur resultat beräknas och rapporteras. Projektet skall sannolikt inledningsvis bedöma samspelet mellan resultatrapportering och rapporteringens mål enligt IASC:s föreställningsram. IASC kommer därför att ta fram förslag inom detta område.

IAS 1

4. Standarden skall tillämpas av alla företag som upprättar finansiella rapporter i enlighet med IAS, inklusive banker och försäkringsföretag. Minimikraven är utformade för att vara så flexibla att de kan tillämpas av alla företag. Ett exempel är att banker skall kunna utforma sin redovisning i överensstämmelse med denna standard och de mer utförliga kraven i IAS 30, Upplysningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-4
De finansiella rapporternas syfte	5
Ansvar för de finansiella rapporterna	6
De finansiella rapporternas delar	7-9
Övergripande överväganden	10-41
Rättvisande bild och förenlighet med IAS	10-19
Redovisningsprinciper	20-22
Fortlevnadsprincipen	23-24
Periodiseringsprincipen	25-26
Konsekvent utformning	27-28
Väsentlighet och sammanslagningar	29-32
Kvittning	33-37
Jämförande information	38-41
Struktur och innehåll	42-102
Inledning	42-52
Identifiering av de finansiella rapporterna	44-48
Rapporteringsperiod	49-51
Aktualitet	52
Balansräkning	53-74
Klassificering	53-56
Omsättningstillgångar	57-59
Kortfristiga skulder	60-65
Information som redovisas i balansräkningen	66-71
Information som redovisas i balansräkningen eller i noterna	72-74

IAS 1

Resultaträkning	75-85
Information som redovisas i resultaträkningen	75-76
Information som redovisas i resultaträkningen eller i noterna	77-85
Förändringar i eget kapital	86-89
Kassaflödesanalys	90
Noter till finansiella rapporter	91-102
Struktur	91-96
Redogörelse för redovisningsprinciper	97-101
Övriga upplysningar	102
Ikraftträdande	103-104

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

SYFTE

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

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- Denna standard skall tillämpas vid utformning av samtliga generella finansiella rapporter som upprättas och utformas i enlighet med IAS.***
- Generella finansiella rapporter är sådana rapporter som är avsedda att tillgodose behoven hos användare som inte har sådan ställning att de kan kräva rapporter som är anpassade till deras speciella informationsbehov. Generella finansiella rapporter omfattar rapporter som presenteras separat eller ingår i ett annat offentligt dokument, såsom en årsredovisning eller ett prospekt. Standarden är inte tillämplig på finansiella rapporter i sammandrag i delårsrapporter. Standarden är tillämplig såväl på finansiella rapporter för enskilda företag som på finansiella rapporter för en koncern. Den hindrar dock inte att koncernredovisningar utformas enligt IAS och finansiella rapporter för moderföretaget enligt nationella bestämmelser i samma dokument, så länge som grunden för upprättandet av dem tydligt är angiven i redogörelsen för tillämpade redovisningsprinciper.
- Standarden är tillämplig på alla typer av företag, inklusive banker och försäkringsföretag. För banker och liknande finansiella institut anges ytterligare krav, som är i överensstämmelse med denna standard, i IAS 30, Upplysningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut.
- I denna standard används en terminologi som är lämplig för ett företag som drivs i vinstsyfte. Affärsföretag inom den offentliga sektorn kan därför tillämpa kraven i denna standard. Statliga och andra offentliga företag som inte drivs i vinstsyfte och som vill tillämpa standarden kan behöva ändra beteckningarna på vissa poster i de finansiella rapporterna och på de finansiella rapporterna i sig. Sådana företag kan också lägga till ytterligare delar till de finansiella rapporterna.

IAS 1

DE FINANSIELLA RAPPORTERNAS SYFTE

5. De finansiella rapporterna är ett strukturerat finansiellt återgivande av ett företags finansiella ställning och av de transaktioner som genomförs av företaget. Syftet med de generella finansiella rapporterna är att ge information om företags finansiella ställning, resultat och kassaflöde som är användbar för en rad olika kategorier av användare som underlag för ekonomiska beslut. De finansiella rapporterna visar också resultatet av företagsledningens förvaltning av de resurser som anförtrots den. För att uppnå detta syfte ger de finansiella rapporterna information om företags
- (a) tillgångar,
 - (b) skulder,
 - (c) eget kapital,
 - (d) intäkter och kostnader inklusive vissa vinster och förluster samt
 - (e) kassaflöden.

Denna information, tillsammans med annan information i noterna till de finansiella rapporterna, underlättar för användarna att bedöma företags framtida kassaflöden, i synnerhet vad gäller tidpunkt och sannolikhet för generering av likvida medel.

ANSVARET FÖR DE FINANSIELLA RAPPORTERNA

6. Företags styrelse och/eller annat styrande organ ansvarar för upprättande och utformning av de finansiella rapporterna.

DE FINANSIELLA RAPPORTERNAS DELAR

7. **Fullständiga finansiella rapporter omfattar följande delar**
- (a) **balansräkning,**
 - (b) **resultaträkning,**
 - (c) **en sammanställning som visar antingen**
 - (i) **samtliga förändringar i eget kapital eller**
 - (ii) **förändringar i eget kapital med undantag för sådana som uppstår genom kapitaltransaktioner med och utdelningar till ägare,**
 - (d) **kassaflödesanalys samt**
 - (e) **redovisningsprinciper och upplysningar i noter.**
8. Företag uppmuntras att i anslutning till de finansiella rapporterna lämna en ekonomisk översikt i vilken företagsledningen beskriver och förklarar huvuddragen i företags finansiella resultat och ställning samt de viktigaste osäkra faktorerna företaget står inför. En sådan översikt kan inbegripa en genomgång av
- (a) de viktigaste faktorer som bestämmer resultatet, inklusive omvärldsförändringar inom företags verksamhetsområde, företags åtgärder med anledning av dessa förändringar och effekten därav, samt företags riktlinjer för investeringar för bibehållande och förbättring av resultat inklusive företags utdelningspolitik,
 - (b) företags finansieringskällor, riktlinjer beträffande kapitalstruktur och hantering av finansiella risker samt
 - (c) styrkefaktorer och resurser i företaget vars värde inte framgår av balansräkningen vid tillämpning av IAS.

9. Många företag lämnar ytterligare redogörelser vid sidan av de finansiella rapporterna, såsom miljörapporter och mervärdesanalyser. Detta gäller i synnerhet branscher i vilka miljöfaktorerna har en betydande roll och då personalen betraktas som en viktig användargrupp. Företag uppmuntras att lämna sådana ytterligare redogörelser om det är företagsledningens uppfattning att de underlättar för användarna att fatta ekonomiska beslut.

ÖVERGRIPANDE ÖVERVÄGANDEN

Rättvisande bild och förenlighet med IAS

10. *De finansiella rapporterna skall ge en rättvisande bild av företagets finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden. En korrekt tillämpning av IAS, jämte ytterligare upplysningar när så erfordras, resulterar i praktiskt taget samtliga fall i finansiella rapporter som ger en rättvisande bild av företagets finansiella ställning.*
11. *Ett företag vars finansiella rapporter är i överensstämmelse med IAS skall lämna upplysning om detta. Finansiella rapporter får inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i varje tillämplig standard och i varje tillämplig tolkning från Standing Interpretations Committee (SIC) ⁽¹⁾.*
12. *Avvikande behandling i redovisningen kan varken rättfärdigas genom upplysning om de redovisningsprinciper som använts eller genom noter eller förklaringar.*
13. *I de ytterst sällsynta fall företagsledningen kommer fram till att en tillämpning av ett krav i en standard skulle vara missvisande och att det därför är nödvändigt att avvika från kravet i fråga för att ge en rättvisande bild, skall företaget lämna upplysning om*
- (a) *att företagsledningen kommit fram till att de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild av företagets finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden,*
 - (b) *att den i alla väsentliga avseenden har följt tillämpliga IAS:er, förutom att den avvikit från en viss standard i syfte att ge en rättvisande bild,*
 - (c) *den standard som företaget avvikit från, avvikelens karaktär, inklusive den redovisning som standarden skulle kräva, skälet till att denna redovisning skulle vara missvisande i det aktuella fallet och den redovisning som använts samt*
 - (d) *avvikelsens finansiella inverkan på företagets nettoresultat, tillgångar, skulder, eget kapital och kassaflöden för varje redovisad period.*
14. Finansiella rapporter beskrivs ibland som att de "baseras på" eller "följer de viktigaste kraven i" eller "är i överensstämmelse med redovisningsbestämmelserna i" IAS. Ofta saknas ytterligare information, trots att det tydligt framgår att viktiga upplysningskrav, om än inte redovisningskrav, inte är uppfyllda. Sådana uttalanden är missvisande eftersom de minskar de finansiella rapporternas tillförlitlighet och begriplighet. I syfte att säkerställa att finansiella rapporter som uppges vara upprättade i enlighet med IAS också motsvarar de krav som ställs av användare i olika länder, innehåller denna standard ett övergripande krav på att finansiella rapporter skall ge en rättvisande bild, riktlinjer för hur kravet på en rättvisande bild uppfylls och ytterligare riktlinjer för fastställande av de ytterst sällsynta omständigheter när en avvikelse är nödvändig. Den kräver också en noggrann redogörelse för omständigheterna kring avvikelsen. Förekomsten av motstridiga nationella krav är inte i sig tillräckligt för att motivera en avvikelse i de finansiella rapporter som upprättas enligt IAS.

⁽¹⁾ Se även SIC-8: Första gången en redovisning, baserad på IAS, upprättas.

IAS 1

15. I praktiskt taget samtliga fall erhålls en rättvisande bild genom att i alla väsentliga avseenden följa tillämpliga IAS:er. En rättvisande bild kräver
- (a) val och tillämpning av redovisningsprinciper enligt punkt 20,
 - (b) presentation av information, inklusive uppgifter om redovisningsprinciper, på ett sätt som ger relevant, tillförlitlig, jämförbar och begriplig information samt
 - (c) lämnande av ytterligare upplysningar när en tillämpning av kraven i IAS inte är tillräcklig för att göra det möjligt för användarna att förstå effekten av vissa transaktioner eller händelser på företagets finansiella ställning och finansiella resultat.
16. I ytterst sällsynta fall kan en tillämpning av ett visst krav i en IAS ge missvisande finansiella rapporter. Detta är fallet endast när den behandling som standarden kräver uppenbart inte är tillämplig och en rättvisande bild följaktligen inte kan erhållas varken genom tillämpning av standarden eller genom ytterligare upplysningar. En avvikelse är inte befogad enbart av det skälet att en annan redovisning också skulle ge en rättvisande bild.
17. Vid bedömningen av om en avvikelse från ett visst krav i en IAS är nödvändig beaktas
- (a) syftet med kravet och orsaken till att detta syfte inte uppnås eller inte är relevant i det aktuella fallet samt
 - (b) på vilket sätt omständigheterna i företaget skiljer sig från omständigheterna i de företag som tillämpar det aktuella kravet.
18. Eftersom sådana omständigheter som kräver en avvikelse från IAS förväntas vara ytterst sällsynta och behovet av en avvikelse kommer att vara föremål för omfattande diskussion och subjektiv bedömning, är det viktigt att användarna är medvetna om att företaget inte i alla väsentliga hänseenden har tillämpat IAS. Det är också viktigt att de ges tillräcklig information för att kunna göra en välgrundad bedömning av huruvida avvikelsen är nödvändig och för att kunna beräkna de justeringar som skulle erfordras för att följa standarden. IASC kommer att studera de avvikelser som kommer till dess kännedom (exempelvis från företag, deras revisorer och normgivare) och bedöma behovet av tillämpliga klarlägganden genom tolkningar eller ändringar i standarderna, i syfte att säkerställa att avvikelser förblir nödvändiga endast i ytterst sällsynta fall.
19. **När en IAS, i enlighet med en uttrycklig bestämmelse i den standarden, tillämpas innan den har trätt i kraft, skall detta anges.**

REDOVISNINGSPRINCIPER

20. **Företagsledningen skall välja och tillämpa företagets redovisningsprinciper så att de finansiella rapporterna uppfyller kraven i varje tillämplig IAS och tolkning från Standing Interpretations Committee. I de fall det saknas ett uttryckligt krav, skall företagsledningen utarbeta principer för att säkerställa att de finansiella rapporterna innehåller information som är**
- (a) **relevant som underlag för användarnas beslutsfattande samt**
 - (b) **tillförlitlig genom att den**
 - (i) **korrekt återger företagets resultat och finansiella ställning,**

- (ii) *återspeglar den ekonomiska innebörden av händelser och transaktioner och inte enbart deras juridiska form* ⁽²⁾,
 - (iii) *är neutral, det vill säga opartisk,*
 - (iv) *är försiktig samt*
 - (v) *är fullständig i alla väsentliga hänseenden.*
21. Redovisningsprinciper är de principer, grunder, sedvänjor och regler samt den praxis som företaget tillämpar vid upprättandet och utformningen av finansiella rapporter.
22. I avsaknad av en tillämplig IAS eller en tolkning från Standing Interpretations Committee utarbetar företagsledningen efter egen bedömning redovisningsprinciper som ger den mest användbara informationen till användarna av företagets finansiella rapporter. Vid denna bedömning beaktar ledningen
- (a) krav och vägledning i IAS:er som behandlar liknande och närbesläktade frågor,
 - (b) de definitioner och kriterier för redovisning och värdering av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader som anges i IASC:s föreställningsram samt
 - (c) uttalanden från andra normgivare och vedertagen branschpraxis, dock endast i den mån dessa är förenliga med (a) och (b) ovan.

FORTLEVNADSPRINCIPEN

23. *I samband med upprättandet av finansiella rapporter skall företagsledningen göra en bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Finansiella rapporter skall upprättas utifrån fortlevnadsprincipen, såvida företagsledningen inte har för avsikt att antingen avveckla företaget eller att upphöra med verksamheten eller inte har något annat realistiskt alternativ än att göra det. Om företagsledningen vid sin bedömning känner till väsentliga osäkerhetsfaktorer rörande händelser eller förhållanden som kan ge upphov till betydande tvivel beträffande företagets förmåga att fortsätta verksamheten, skall upplysning lämnas om dessa osäkerhetsfaktorer. Om de finansiella rapporterna inte utarbetats utifrån fortlevnadsprincipen, skall upplysning lämnas om detta, jämte en redogörelse för den princip enligt vilka rapporterna utarbetats samt skälen till att företaget inte anses kunna fortsätta sin verksamhet.*
24. Vid bedömningen av om det finns förutsättningar för ett antagande om fortlevnad, beaktar företagsledningen all tillgänglig information om den framtida tidsperiod som kan överblickas, vilken skall vara minst, men inte begränsas till, tolv månader efter balansdagen. Omfattningen av övervägandena beror på förhållandena i varje enskilt fall. När företaget har redovisat vinster under en längre tidsperiod och har säkerställt tillgång till finansieringskällor, är det möjligt att utan en detaljerad analys fastställa att de finansiella rapporterna kan bygga på fortlevnadsprincipen. I andra fall kan företagsledningen behöva beakta en rad olika faktorer, rörande aktuell och förväntad lönsamhet, amorteringsplaner och potentiella källor till ersättningsfinansiering innan den är övertygad om att förutsättningarna för antagandet om fortlevnad är uppfyllda.

PERIODISERINGSPRINCIPEN

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

⁽²⁾ Se även SIC-27: Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal.

IAS 1

26. Enligt periodiseringsprincipen redovisas transaktioner och händelser när de inträffar (och inte när likvida medel erhålls eller erläggs) och registreras i bokföringen och tas upp i de finansiella rapporterna för de perioder de hänför sig till. Kostnader redovisas i resultaträkningen på grundval av en direkt koppling mellan uppkomna intäkter och motsvarande kostnader (matchning). Tillämpningen av matchningsprincipen innebär dock inte att det är tillåtet att i balansräkningen redovisa poster som inte uppfyller definitionen på tillgångar och skulder.

KONSEKVENT UTFORMNING

27. **Uppställningen och klassificeringen av posterna i de finansiella rapporterna skall vara oförändrade från en period till nästa såvida inte**
- (a) **en väsentlig förändring av karaktären på företagets verksamhet eller en översyn av utformningen av företagets finansiella rapporter tyder på att en förändring skulle medföra att händelser och transaktioner återgavs på ett bättre sätt eller**
- (b) **en förändring av utformningen krävs enligt en IAS eller en SIC-tolkning** ⁽³⁾.
28. Väsentliga förvärv eller avyttringar eller en översyn av utformningen av företagets finansiella rapporter, kan vara indikationer på att rapporterna borde utformas på annat sätt. Endast om det är troligt att den förändrade strukturen är bestående eller om fördelarna med en alternativ utformning är otvetydig skall ett företag ändra de finansiella rapporternas utformning. När sådana förändringar av utformningen genomförs, ändrar företaget klassificeringen av den jämförande informationen för tidigare perioder i enlighet med punkt 40. En förändring av utformningen i enlighet med nationella bestämmelser är tillåten så länge den omarbetade utformningen är i överensstämmelse med kraven i denna standard.

VÄSENTLIGHET OCH SAMMANSLAGNINGAR

29. **Varje väsentlig post skall anges separat i de finansiella rapporterna. Poster med oväsentliga belopp skall slås samman med poster av likartad karaktär eller funktion och behöver inte anges separat.**
30. Finansiella rapporter är resultatet av bearbetningar av stora mängder transaktioner som strukturerats genom att inordnas i kategorier beroende på karaktär eller funktion. Den sista etappen i denna process av sammanslagning och klassificering består i att ta fram komprimerade och systematiserade uppgifter, som utgör poster i antingen de primära finansiella rapporterna eller noterna. Om en post i sig inte är väsentlig, slås den samman med andra poster i de primära finansiella rapporterna eller noterna. En post som inte är tillräckligt väsentlig för att anges separat i de primära finansiella rapporterna kan ändå vara tillräckligt väsentlig för att anges separat i noterna.
31. I detta sammanhang är information väsentlig om de ekonomiska beslut som användarna fattar utifrån de finansiella rapporterna kan påverkas av att informationen utelämnas. Väsentligheten beror på postens storlek och karaktär, bedömt utifrån de särskilda omständigheterna rörande dess utelämnande. Vid bedömning av huruvida en post eller en grupp av poster är väsentlig, bedöms postens karaktär och storlek tillsammans. Beroende på omständigheterna kan antingen postens karaktär eller storlek vara den avgörande faktorn. Exempelvis slås enskilda tillgångar med samma karaktär och funktion samman, även om de enskilda beloppen är stora. Stora poster som avviker från varandra beträffande karaktär eller funktion anges emellertid var för sig.
32. Väsentlighetsprincipen innebär att de uttryckliga upplysningskraven i IAS inte behöver uppfyllas om den information som skulle ha lämnats inte är väsentlig.

⁽³⁾ Se även SIC-18: Alternativa redovisningsprinciper.

KVITTNING

33. **Tillgångar och skulder skall inte kvittas mot varandra annat än då kvittning krävs eller tillåts enligt en annan IAS.**
34. **Intäkts- och kostnadsposter får kvittas mot varandra endast när**
- (a) **det krävs eller är tillåtet enligt en IAS eller**
 - (b) **vinster och förluster jämte tillhörande kostnader avseende samma eller liknande transaktioner och händelser inte är väsentliga. Sådana poster skall slås samman i enlighet med punkt 29.**
35. Det är viktigt att såväl tillgångar och skulder som intäkter och kostnader rapporteras var för sig, när de är väsentliga. Kvittning, vare sig den sker i balansräkningen eller i resultaträkningen, minskar användarnas möjligheter att förstå de transaktioner som genomförts och att bedöma företagets framtida kassaflöden, utom i de fall kvittning återspeglar innebörden av transaktionen eller händelsen. Redovisning av tillgångar netto efter avdrag för värderegleringsposter, exempelvis för inkurans i varulager eller för osäkra fordringar, är inte kvittning.
36. IAS 18, Intäkter, definierar begreppet intäkter och kräver att dessa värderas till det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas, med hänsyn tagen till av företaget lämnade handelsrabatter och mängdrabatter. Ett företag genomför, i den ordinarie verksamheten, andra transaktioner som inte genererar intäkt, men som har betydelse för den huvudsakliga intäktsgenererande verksamheten. Resultatet av sådana transaktioner redovisas, när denna redovisning återspeglar transaktionens eller händelsens ekonomiska innebörd, genom att kvitta eventuella intäkter mot de kostnader som uppkommer vid transaktionen i fråga. Exempelvis:
- (a) Vinster och förluster vid avyttring av anläggningstillgångar, inklusive placeringar och rörelsetillgångar, redovisas genom att från erhållna intäkter dra av tillgångarnas redovisade värden och därtill hänförliga försäljningskostnader.
 - (b) Utgifter som ersätts enligt avtal med en tredje part (exempelvis ett avtal om uthyrning i andra hand) netto redovisas mot den erhållna ersättningen.
 - (c) Extraordinära poster får rapporteras efter avdrag för tillhörande skatt och minoritetsintresse och med bruttobeloppen angivna i not.
37. Dessutom redovisas vinster och förluster som härrör från en grupp likartade transaktioner netto, exempelvis valutakursvinster och -förluster eller vinster och förluster på finansiella instrument som innehas för handelsändamål. Sådana vinster och förluster redovisas dock var för sig om deras storlek, karaktär eller förekomst är sådan att separata upplysningar krävs enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.

JÄMFÖRANDE INFORMATION

38. **Såvida inte en IAS tillåter eller kräver annat, skall jämförande information lämnas för den föregående perioden avseende alla sifferuppgifter i de finansiella rapporterna. Jämförande information skall lämnas i de kommenterande och beskrivande avsnitten när detta är av betydelse för förståelsen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden.**
39. I vissa fall är kommentarerna beträffande tidigare period/perioder relevanta även för den aktuella perioden. Exempelvis lämnas i den aktuella perioden upplysning om rättstvister beträffande vilka utgången var ovisst på föregående balansdag och som fortfarande inte är avgjorda. Användarna är betjänta av uppgift om att ovissheten förelåg på den föregående balansdagen och om de åtgärder som vidtagits under den aktuella perioden för att undanröja ovissheten.

IAS 1

40. **När uppställningen eller klassificeringen av poster i de finansiella rapporterna ändras, skall jämförelsetalen omklassificeras, om detta inte är praktiskt ogenomförbart, i syfte att säkerställa jämförbarhet med den aktuella perioden. Upplysning skall lämnas om karaktären och storleken på samt skälen till omklassificeringen. Om det inte är praktiskt genomförbart att omklassificera jämförelsetalen, skall företaget lämna upplysning om skälen till att inte omklassificera samt om den typ av ändringar som skulle ha genomförts om beloppen hade omklassificerats.**
41. Det kan finnas omständigheter när det inte är praktiskt genomförbart att omklassificera jämförande information för att uppnå jämförbarhet med den aktuella perioden. Exempelvis kan det förekomma att grunduppgifter inte har samlats in under tidigare period/perioder på ett sådant sätt som möjliggör en omklassificering och det kan vara praktiskt ogenomförbart att återskapa informationen. I sådana fall lämnas upplysning om den typ av justeringar av jämförelsetalen som skulle ha gjorts. IAS 8 behandlar de justeringar av jämförande information som krävs till följd av ett byte av redovisningsprincip som tillämpas retroaktivt.

STRUKTUR OCH INNEHÅLL

Inledning

42. Enligt denna standard skall vissa upplysningar finnas i de primära finansiella rapporterna, andra poster skall redovisas antingen i de primära finansiella rapporterna eller i noterna. I en bilaga till standarden anges rekommenderade uppställningar som ett företag kan följa, utifrån hur det passar företagens förhållanden. IAS 7 innehåller exempel på uppställning av kassaflödesanalysen.
43. I denna standard används begreppet upplysningar i vid bemärkelse och begreppet omfattar poster som redovisas såväl i de primära finansiella rapporterna som i noterna. De upplysningar som krävs enligt andra IAS:er lämnas i enlighet med vad som anges i respektive standard. Såvida inte annat anges i denna standard eller i någon annan standard lämnas sådana upplysningar antingen i den relevanta primära finansiella rapporten eller i noterna.

Identifiering av de finansiella rapporterna

44. **De finansiella rapporterna skall tydligt identifieras och särskiljas från annan information i samma publicerade dokument.**
45. IAS är tillämpliga enbart på de finansiella rapporterna och inte på annan information som lämnas i en årsredovisning eller i ett annat dokument. Det är därför viktigt att användarna kan särskilja information som är upprättad i enlighet med IAS från annan information som kan vara användbar för användarna men som inte behandlas i standarderna.
46. **Varje enskild del i de finansiella rapporterna skall vara tydligt identifierad. Dessutom skall följande information anges på ett tydligt sätt och vid behov upprepas när det är nödvändigt för att den presenterade informationen skall förstås på ett riktigt sätt:**
- (a) **Namnet på det rapporterande företaget eller annan identifiering av detta.**
 - (b) **Huruvida de finansiella rapporterna avser det enskilda företaget eller koncernen.**
 - (c) **Balansdagen eller den period som de finansiella rapporterna omfattar, beroende på vad som är tillämpligt i fråga om den del i de finansiella rapporterna det gäller.**
 - (d) **Rapportvaluta.**
 - (e) **Den storhet i vilken beloppen är angivna i de finansiella rapporterna.**
47. Kraven i punkt 46 uppfylls normalt genom att sidhuvuden och förkortade kolumnrubriker finns på alla sidor i de finansiella rapporterna. Valet av det bästa sättet att presentera denna information är en fråga om bedömning. Exempelvis kanske det inte går att använda sidindelning när rapporterna läses elektroniskt. Ovannämnda uppgifter infogas då så ofta det är nödvändigt för att den lämnade informationen skall förstås på ett riktigt sätt.

48. Finansiella rapporter blir ofta mer lättillgängliga om informationen presenteras i tusental eller miljontal av rapportvalutan. Detta är acceptabelt om den storhet i vilken beloppen anges framgår och relevant information inte går förlorad.

Rapporteringsperiod

49. **Finansiella rapporter skall lämnas minst en gång per år. I de undantagsfall ett företags balansdag ändras och finansiella rapporter lämnas för en period som är längre eller kortare än ett år skall företaget upplysa om vilken period de finansiella rapporterna omfattar samt även upplysa om**
- (a) **anledningen till att en annan period än ett år används samt**
- (b) **att jämförelsetalen i resultaträkningen, sammanställningen över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen och tillhörande noter inte är jämförbara.**
50. I undantagsfall kan ett företag tvingas eller besluta att ändra sin balansdag, exempelvis till följd av att företaget förvärvats av ett företag med en annan balansdag. När så är fallet är det viktigt att användarna är medvetna om att beloppen för den aktuella perioden och jämförelsebeloppen inte är jämförbara samt att upplysning lämnas om anledningen till bytet av balansdag.
51. Normalt omfattar de finansiella rapporterna konsekvent en period om ett år. Vissa företag föredrar emellertid av praktiska skäl att rapporterna omfattar exempelvis en period om 52 veckor. Denna standard förhindrar inte detta, eftersom det är osannolikt att de finansiella rapporterna härigenom blir väsentligt olika dem som skulle ha omfattat ett år.

Aktualitet

52. De finansiella rapporternas användbarhet minskar om de inte görs tillgängliga för användarna inom rimlig tid efter balansdagen. Ett företag skall kunna utfärda sina finansiella rapporter inom sex månader från balansdagen. Rådande omständigheter, såsom komplexiteten i företagets verksamhet, utgör inte tillräckliga skäl för att inte rapportera i rätt tid. I många jurisdiktioner anges mer specifika tidsgränskrav i lagstiftning och marknadsbestämmelser.

Balansräkning

Klassificering

53. **Varje företag skall, utifrån verksamhetens karaktär, fastställa huruvida omsättnings- och anläggningstillgångar, samt kort- och långfristiga skulder, skall klassificeras separat i balansräkningen. Punkterna 57 till 65 i denna standard gäller om denna uppdelning görs. Om ett företag väljer att inte göra denna uppdelning, skall tillgångar och skulder tas upp i huvudsak i likviditetsordning.**
54. **Oberoende av vilken metod som väljs för redovisningen skall ett företag för varje tillgångspost och skuldpost som innefattar belopp som förväntas återvinnas eller regleras både inom och efter tolv månader räknat från balansdagen, lämna upplysning om det belopp som förväntas återvinnas eller regleras efter mer än tolv månader.**
55. När ett företag tillhandahåller varor och tjänster inom en tydligt identifierbar verksamhetscykel, ger en uppdelning i balansräkningen av tillgångarna i omsättningstillgångar och anläggningstillgångar och av skulderna i kortfristiga och långfristiga skulder värdefull information, genom att de nettotillgångar som kontinuerligt omsätts som rörelsekapital särskiljs från dem som används långsiktigt i företaget. En sådan uppdelning åskådliggör också vilka tillgångar som förväntas bli realiserade under den aktuella verksamhetscykeln och vilka skulder som förfaller till betalning under samma period.

IAS 1

56. Information om förfallodagar för tillgångar och skulder är användbar vid bedömningen av ett företags likviditet och betalningsförmåga. IAS 32, Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering, kräver upplysningar om förfallodagar både för finansiella tillgångar och finansiella skulder. Finansiella tillgångar innefattar kundfordringar och andra fordringar och finansiella skulder innefattar leverantörsskulder och andra skulder. Information om den förväntade tidpunkten för återvinning respektive reglering av icke-monetära tillgångar och skulder såsom varulager och avsättningar är också användbar, vare sig tillgångarna delas in i omsättningstillgångar och anläggningstillgångar och skulderna delas in i kort- och långfristiga skulder eller sådan indelning inte görs. Exempelvis lämnar företaget upplysning om det lagervärde som förväntas bli omsatt efter mer än ett år från balansdagen.

Omsättningstillgångar

57. **En tillgång skall klassificeras som omsättningstillgång när den**
- (a) **förväntas bli realiserad under, eller innehas för försäljning eller förbrukning under, företagets normala verksamhetscykel eller**
 - (b) **innehas främst för handelsändamål eller tillfälligt och förväntas bli realiserad inom tolv månader räknat från balansdagen eller**
 - (c) **utgörs av likvida medel som kan användas utan restriktioner.**

Alla andra tillgångar skall klassificeras som anläggningstillgångar.

58. Denna standard använder begreppet "anläggningstillgångar" som beteckning för materiella, immateriella och finansiella tillgångar respektive rörelsetillgångar av långfristig karaktär. Standarden tillåter användning av alternativa beteckningar så länge innebörden är tydlig.
59. Ett företags verksamhetscykel är den tid som förflyter från det att företaget anskaffar material som skall användas i en process till dess att företaget erhåller kontanter eller ett instrument som lätt kan omvandlas till kontanter. Omsättningstillgångar innefattar varulager och kundfordringar som säljs, förbrukas och realiserar som en del av den normala verksamhetscykeln, även när de inte förväntas bli realiserade inom tolv månader räknat från balansdagen. Omsättningsbara värdepapper klassificeras som omsättningstillgångar om de förväntas bli realiserade inom tolv månader räknat från balansdagen, i annat fall klassificeras de som anläggningstillgångar.

Kortfristiga skulder

60. **En skuld skall klassificeras som en kortfristig skuld när den**
- (a) **förväntas bli reglerad under företagets normala verksamhetscykel eller**
 - (b) **förfaller till betalning inom tolv månader räknat från balansdagen.**

Alla övriga skulder skall klassificeras som långfristiga skulder.

61. Kortfristiga skulder kan kategoriseras på liknande sätt som omsättningstillgångar. Vissa kortfristiga skulder, såsom leverantörsskulder och upplupna personalkostnader och andra rörelsekostnader, utgör en del av det rörelsekapital som används i företagets normala verksamhetscykel. Sådana rörelserelaterade poster klassificeras som kortfristiga skulder, även om de förfaller till betalning efter mer än tolv månader räknat från balansdagen.
62. Andra kortfristiga skulder regleras inte inom ramen för innevarande verksamhetscykel, utan förfaller till betalning inom tolv månader räknat från balansdagen. Exempel är kortfristig del av räntebärande skulder, checkräkningskrediter, obetalda utdelningar, inkomstskatter och andra icke rörelserelaterade skulder. Räntebärande skulder, som finansierar företagets rörelsekapital långsiktigt och som inte förfaller till betalning inom tolv månader räknat från balansdagen, är långfristiga skulder.

63. **Ett företag skall fortsätta att klassificera sina långfristiga räntebärande skulder som långfristiga, även om de förfaller till betalning inom tolv månader räknat från balansdagen om**

- (a) *den ursprungliga löptiden var längre än tolv månader,*
- (b) *företaget avser att refinansiera förpliktelsen långfristigt samt*
- (c) *denna avsikt stöds av en överenskommelse om refinansiering eller om ändrad amorteringsplan som träffas innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande.*

Varje skuldbelopp som har exkluderats från kortfristiga skulder i enlighet med denna punkt skall, tillsammans med information som stödjer denna redovisning, anges i noterna till balansräkningen.

64. Vissa förpliktelser som förfaller till betalning under nästa verksamhetscykel kan förväntas bli refinansierade eller "förlängda" om företaget så önskar och kommer därför inte att ta företagets nuvarande rörelsekapital i anspråk. Sådana förpliktelser anses utgöra en del av företagets långfristiga finansiering och skall klassificeras som långfristiga. I de fall refinansieringen inte är en fråga om företagets gottfinnande (vilket är fallet om det inte finns någon överenskommelse om refinansiering), kan refinansieringen emellertid inte anses vara automatisk och förpliktelsen klassificeras då som kortfristig, såvida inte en överenskommelse om refinansiering träffas innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, varigenom bekräftelse erhålls på att förpliktelsens karaktär på balansdagen var långfristig.

65. Vissa låneavtal innefattar åtaganden från låntagaren, åtaganden som innebär att skulden förfaller till betalning vid anfordran om vissa villkor beträffande låntagarens finansiella ställning inte längre uppfylls. Om så är fallet klassificeras skulden som långfristig endast när

- (a) *långgivaren, innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, har samtyckt till att inte kräva betalning trots att villkoren inte har uppfyllts samt*
- (b) *det inte är sannolikt att ytterligare avvikelser från villkoren kommer att inträffa inom tolv månader räknat från balansdagen.*

Information som redovisas i balansräkningen

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

- (a) *materiella anläggningstillgångar,*
- (b) *immateriella tillgångar,*
- (c) *finansiella tillgångar (exklusive belopp enligt (d), (f) och (g)),*
- (d) *placeringar redovisade i enlighet med kapitalandelsmetoden,*
- (e) *varulager,*
- (f) *kundfordringar och andra fordringar,*
- (g) *likvida medel,*
- (h) *leverantörsskulder och andra skulder,*
- (i) *skatteskulder och skattefordringar, i enlighet med IAS 12, Inkomstskatter,*
- (j) *avsättningar,*
- (k) *långfristiga räntebärande skulder,*
- (l) *minoritetsintressen samt*
- (m) *emitterat kapital och annat eget kapital.*

IAS 1

67. **Ytterligare balansposter, rubriker och delsummor skall redovisas i balansräkningen när det krävs enligt en IAS, eller när sådan redovisning är nödvändig för att ge en rättvisande bild av företagets finansiella ställning.**
68. Denna standard föreskriver vare sig ordningsföljd eller format för redovisningen av posterna. Punkt 66 innehåller endast en förteckning över poster som är så skilda i karaktär eller funktion att de motiverar separat redovisning i balansräkningen. I bilagan till standarden finns exempel på uppställningar. Justeringar av balansposterna ovan innefattar följande:
- (a) Balansposter läggs till när en annan IAS kräver separat redovisning i balansräkningen, eller när en posts storlek, karaktär eller funktion är sådan att separat redovisning bidrar till att ge en rättvisande bild av företagets finansiella ställning.
 - (b) Beteckningar och posters ordningsföljd kan ändras i enlighet med företagets karaktär och dess transaktioner, för att tillhandahålla den information som krävs för att ge en övergripande förståelse för företagets finansiella ställning. Exempelvis gör en bank de ändringar som krävs i beteckningarna ovan för att tillämpa de särskilda kraven i punkterna 18 till 25 i IAS 30, Upplysningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut.
69. Balansposterna som anges i punkt 66 är av allmän karaktär och behöver inte begränsas till de poster som faller inom tillämpningsområdet för en annan standard. Exempelvis omfattar balansposten immateriella tillgångar goodwill och tillgångar som uppkommit genom utvecklingsutgifter.
70. Bedömningen av om ytterligare poster skall redovisas separat grundas på en avvägning mellan
- (a) tillgångarnas karaktär och likviditet samt deras väsentlighet, vilket i de flesta fall leder till separat redovisning av goodwill och tillgångar som uppkommit genom utvecklingsutgifter, monetära och icke-monetära tillgångar samt omsättningstillgångar och anläggningstillgångar,
 - (b) deras funktion i företaget, vilket exempelvis leder till separat redovisning av rörelsetillgångar och finansiella tillgångar, varulager, fordringar samt likvida medel samt
 - (c) belopp, karaktär och betalningstidpunkt för skulderna, vilket exempelvis leder till separat redovisning av räntebärande och icke räntebärande skulder och avsättningar, klassificerade som kort- eller långfristiga när en sådan uppdelning är tillämplig.
71. Tillgångar och skulder med olika karaktär eller funktion redovisas ibland utifrån olika värderingsgrunder. Exempelvis kan vissa slag av materiella anläggningstillgångar redovisas till anskaffningsvärde, eller till ett omvärderat belopp i enlighet med IAS 16. Användningen av olika värderingsgrunder för olika slags tillgångar tyder på att de har olika karaktär eller funktion och att de därför skall redovisas som separata balansposter.

Information som redovisas i balansräkningen eller i noterna

72. **Ett företag skall, antingen i balansräkningen eller i noterna till balansräkningen, göra en underindelning av de redovisade balansposterna på ett lämpligt sätt med hänsyn till företagets verksamhet. Varje post skall, när så är tillämpligt, underindelas utifrån postens karaktär med separat uppgift om skulder till och fordringar på moderföretaget, andra koncernföretag och intresseföretag samt övriga närstående.**

73. Detaljnivån i underindelningarna i balansräkningen eller i noterna beror på kraven i IAS och berörda belopps storlek, karaktär och funktion. De faktorer som anges i punkt 70 används också för att bestämma grunderna för underindelningen. Upplysningarna kommer att variera för varje post, exempelvis
- (a) materiella tillgångar klassificeras i enlighet med IAS 16, Materiella anläggningstillgångar,
 - (b) fordringar delas in i kundfordringar, fordringar på andra koncernföretag, fordringar på närstående, förskottsbetalningar och andra belopp,
 - (c) varulager delas i enlighet med IAS 2, Varulager, in i undergrupper såsom handelsvaror, produktionsförmödenheter, råvaror, produkter i arbete och färdiga varor,
 - (d) avsättningar delas in i avsättningar för kostnader för ersättningar till anställda och andra poster på ett sätt som är lämpligt med hänsyn till företagets verksamhet samt
 - (e) eget kapital delas in i olika klasser av inbetalt eget kapital, överkurser och annat eget kapital.
74. **Ett företag skall antingen i balansräkningen eller i noterna lämna följande upplysningar:**
- (a) **För varje slag av aktiekapital**
 - (i) **beslutat antal aktier,**
 - (ii) **antalet emitterade och fullt betalda aktier och emitterade icke fullt betalda aktier,**
 - (iii) **nominellt värde per aktie, eller att aktierna inte har något nominellt värde,**
 - (iv) **en avstämning av antalet utestående aktier vid årets början och vid årets slut,**
 - (v) **de rättigheter, förmånsordningar och restriktioner som är hänförliga till respektive aktieslag, inklusive restriktioner i rätten till vinstutdelning och till återbetalning av kapital,**
 - (vi) **aktier i företaget som innehas av företaget självt eller av dess dotterföretag eller intresseföretag samt**
 - (vii) **aktier som är reserverade för emission enligt optionsavtal och andra försäljningsavtal, med uppgift om villkor och belopp.**
 - (b) **En beskrivning av karaktären hos och syftet med varje reservpost under eget kapital.**
 - (c) **Storleken på utdelning som har föreslagits eller tillkännagivits efter balansdagen, men innan de finansiella rapporterna godkänts för utfärdande.**
 - (d) **Storleken på ej skuldförd företrädesrätt till ackumulativ utdelning.**

Ett företag utan aktiekapital, såsom ett handelsbolag, skall lämna information som motsvarar den som krävs ovan, med angivande av förändringarna under perioden för varje kategori av eget kapital och de rättigheter, förmånsordningar och restriktioner som är hänförliga till varje kategori av eget kapital.

Resultaträkning

Information som redovisas i resultaträkningen

75. **Resultaträkningen skall minst innefatta beloppen för följande resultatposter**
- (a) **intäkter,**
 - (b) **rörelseresultat,**
 - (c) **finansieringskostnader,**

IAS 1

- (d) *andel av vinst och förlust i intresseföretag och joint ventures redovisade enligt kapitalandelsmetoden,*
- (e) *skattekostnad,*
- (f) *resultat från ordinarie verksamhet,*
- (g) *extraordinära poster,*
- (h) *minoritetsintressen samt*
- (i) *periodens nettoresultat.*

Ytterligare resultatposter, rubriker och delsummor skall redovisas i resultaträkningen när så krävs enligt en IAS, eller när sådan redovisning krävs för att ge en rättvisande bild av företagets finansiella resultat.

76. Effekterna av ett företags olika aktiviteter, transaktioner och händelser skiljer sig åt i fråga om stabilitet, risk och förutsägbarhet. Upplysningar om olika beståndsdelar i resultatet bidrar till en förståelse av uppnått resultat och underlättar bedömningen av framtida resultat. Ytterligare poster tas in i resultaträkningen och använda beteckningar och ordningsföljd ändras när det är nödvändigt för att förklara resultatets beståndsdelar. De faktorer som skall beaktas omfattar olika intäcks- eller kostnadskomponenters väsentlighet, karaktär och funktion. Exempelvis gör en bank de ändringar som krävs i beteckningarna för att tillämpa de särskilda kraven i punkterna 9 till 17 i IAS 30. Intäcks- och kostnadsposter kvittas endast när villkoren i punkt 34 är uppfyllda.

Information som redovisas i resultaträkningen eller i noterna

77. **Ett företag skall antingen i resultaträkningen eller i noterna till resultaträkningen redovisa en uppställning av kostnaderna med en klassificering som antingen bygger på kostnadernas karaktär eller deras funktion i företaget.**
78. Företag uppmuntras att redovisa uppställningen enligt punkt 77 i resultaträkningen.
79. Kostnadsposter delas in i ytterligare undergrupper, i syfte att belysa ett antal av det finansiella resultatets beståndsdelar, som kan variera i fråga om stabilitet, vinst- eller förlustpotential och förutsägbarhet. Denna information tillhandahålls på två sätt.
80. Den första uppställningen kallas för kostnadsslagsindelning. I resultaträkningen slås kostnader samman utifrån deras karaktär (exempelvis avskrivning, materialinköp, transportkostnader, löner, reklamkostnader) och fördelas inte på olika funktioner i företaget. Denna metod är enkel att använda i många mindre företag, eftersom den inte kräver någon fördelning av rörelsekostnader på funktioner. Nedan följer ett exempel på klassificering enligt kostnadsslagsindelning:

Intäkter		X
Övriga rörelseintäkter		X
Förändring av lager av färdiga varor och produkter i arbete	X	
Råvaror och förnödenheter	X	
Personalkostnader	X	
Avskrivningar	X	
Övriga rörelsekostnader	X	
		<hr/>
Summa rörelsekostnader		(X)
		<hr/>
Rörelseresultat		X
		<hr/> <hr/>

IAS 1

81. Förändringen av färdiga varor och produkter i arbete under perioden representerar en justering av tillverkningskostnaderna i syfte att återspegla det faktum att antingen har tillverkningen ökat lagernivåerna eller har försäljningen överstigande tillverkningen minskat lagernivåerna. I vissa jurisdiktioner redovisas en ökning av färdiga varor och produkter i arbete under perioden omedelbart efter intäkter i ovanstående uppställning. Den valda framställningen får dock inte ge intryck av att dessa belopp är intäkter.
82. Den andra uppställningen kallas funktionsindelning och klassificerar kostnader utifrån deras funktion, som del av kostnaden för försäljning, distribution eller administration. Denna redovisning ger ofta mer relevant information till användarna än klassificeringen av kostnaderna efter deras karaktär, men fördelningen av kostnader på funktioner kan vara godtycklig och inbegriper betydande mått av bedömning. Nedan följer ett exempel på en klassificering enligt funktionsindelning:

Intäkter	X
Kostnad för sålda varor	(X)
	<hr/>
Bruttoresultat	X
Övriga rörelseintäkter	X
Distributionskostnader	(X)
Administrationskostnader	(X)
Övriga rörelsekostnader	(X)
	<hr/>
Rörelseresultat	X
	<hr/> <hr/>

83. **Företag som klassificerar kostnaderna efter funktion skall lämna ytterligare information om kostnadernas karaktär, inklusive avskrivningar och personalkostnader.**
84. Valet mellan funktions- och kostnadsslagsindelning beror såväl på historiska faktorer och branschfaktorer som på organisationens karaktär. Båda metoderna ger en indikation om vilka kostnader som kan förväntas variera, direkt eller indirekt, med företagets försäljnings- eller produktionsnivå. Eftersom båda uppställningsmetoderna har fördelar för olika typer av företag, kräver denna standard att företaget väljer den metod som ger den mest rättvisande bilden av beståndsdelarna i företagets resultat. Eftersom information om kostnadernas karaktär är värdefull vid bedömning av framtida kassaflöden skall dock ytterligare upplysningar lämnas när den funktionsindelade uppställningen används.
85. **Ett företag skall, antingen i resultaträkningen eller i noterna, lämna upplysning om tillkännagiven eller föreslagen utdelning per aktie för den period som omfattas av de finansiella rapporterna.**

FÖRÄNDRINGAR I EGET KAPITAL

86. **Ett företag skall, som separat del av dess finansiella rapporter, presentera en sammanställning som visar**
- (a) **periodens nettoresultat,**
- (b) **varje post av intäkter och kostnader, vinster eller förluster som, till följd av andra standarder, redovisas direkt mot eget kapital samt summan av dessa poster samt**
- (c) **den ackumulerade effekten av byten av redovisningsprinciper och rättelse av fundamentala fel som redovisats enligt huvudprincipen i IAS 8.**

IAS 1

Dessutom skall företaget, antingen i denna sammanställning eller i noterna, redovisa

- (d) *kapitaltransaktioner med och utdelningar till ägare,*
 - (e) *balanserat resultat vid periodens början och på balansdagen samt periodens förändringar samt*
 - (f) *en avstämning av det redovisade värdet för de olika posterna i eget kapital vid periodens början och slut med varje förändring separat redovisad.*
87. Förändringen av företagens eget kapital mellan två balansdagar återspeglar ökningen eller minskningen av dess nettotillgångar eller förmögenhet under perioden, enligt de värderingsprinciper som företaget tillämpat och lämnat upplysning om i de finansiella rapporterna. Ökningen eller minskningen av det egna kapitalet – med undantag för de förändringar som härrör från transaktioner med företagens ägare, såsom kapitaltillskott och utdelningar – visar de sammanlagda vinster och förluster som företagens verksamhet genererat under perioden.
88. IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, kräver att alla intäkt- och kostnadsposter som redovisas under en period skall ingå när periodens nettoresultat fastställs, såvida en IAS inte kräver eller tillåter något annat. Andra standarder kräver att vissa vinster och förluster, såsom över- eller underskott vid omvärderingar och vissa valutakursdifferenser, skall redovisas direkt mot eget kapital tillsammans med kapitaltransaktioner med och utdelningar till företagens ägare. Eftersom det är viktigt att beakta samtliga vinster och förluster vid bedömningen av förändringar i företagens finansiella ställning mellan två balansdagar, kräver denna standard en separat del bland de finansiella rapporterna som belyser företagens sammanlagda vinster och förluster, inklusive sådana som redovisas direkt mot eget kapital.
89. Kraven i punkt 86 kan uppfyllas på många olika sätt. Den ansats som används i många jurisdiktioner är en tabellsammanställning med en avstämning mellan ingående och utgående saldon för alla poster under eget kapital, inklusive posterna (a) till (f). Ett alternativ är att utforma den separata delen av de finansiella rapporterna med endast posterna (a) till (c). Med denna ansats redovisas de poster som anges i avsnitt (d) till (f) i noterna till de finansiella rapporterna. I bilagan till standarden finns exempel på båda ansatserna. Oavsett vilken ansats som används krävs enligt punkt 86 en delsumma för posterna i (b), så att användarna kan härleda de sammanlagda vinster och förluster som uppstår i företagens verksamhet under perioden.

Kassaflödesanalys

90. IAS 7 anger krav för utformningen av kassaflödesanalysen och tillhörande upplysningar. Den anger att information om kassaflöden är användbar eftersom informationen ger användarna av finansiella rapporter ett underlag för att förutsäga företagens förmåga att generera likvida medel och de behov företaget har av att använda dessa kassaflöden.

Noter till finansiella rapporter

Struktur

91. **Noterna till ett företags finansiella rapporter skall**
- (a) *inhålla information om grunden för upprättandet av de finansiella rapporterna samt de specifika redovisningsprinciper som valts och tillämpas för väsentliga transaktioner och händelser,*
 - (b) *lämna den information som krävs enligt IAS och som inte lämnas på annan plats i de finansiella rapporterna samt*
 - (c) *lämna ytterligare information som inte redovisas i de primära finansiella rapporterna men som är nödvändig för en rättvisande bild⁽⁴⁾.*
92. **Noterna till de finansiella rapporterna skall presenteras på ett systematiskt sätt. Varje post i balansräkningen, resultaträkningen och kassaflödesanalysen skall innehålla hänvisning till tillhörande information i noterna.**

⁽⁴⁾ Se även SIC-29: Upplysningar om koncessioner för samhällsservice.

93. Noterna till de finansiella rapporterna innehåller förklarande beskrivningar eller mer utförliga uppdelningar av de belopp som anges i balansräkningen, resultaträkningen, kassaflödesanalysen och redogörelsen för förändringar i eget kapital samt ytterligare information såsom eventalförpliktelser och åtaganden. De innehåller information som IAS kräver eller uppmanar företagen att lämna, liksom andra upplysningar som behövs för att ge en rättvisande bild.
94. Noterna presenteras normalt i nedanstående ordningsföljd, vilket underlättar för användarna att förstå de finansiella rapporterna och jämföra dem med andra företags motsvarande rapporter:
- (a) Uppgift om att företaget tillämpat IAS (se punkt 11).
 - (b) Uppgift om tillämpad värderingsgrund eller tillämpade värderingsgrunder och tillämpade redovisningsprinciper.
 - (c) Tilläggsinformation avseende de poster som presenteras i varje primär finansiell rapport, i den ordningsföljd som varje post och varje finansiell rapport presenteras.
 - (d) Andra upplysningar, inklusive
 - (i) eventalförpliktelser och eventaltillgångar, åtaganden och andra finansiella upplysningar samt
 - (ii) icke-finansiella upplysningar.
95. I vissa fall kan det vara nödvändigt eller önskvärt att ändra ordningsföljden mellan vissa poster i noterna. Exempelvis kan information om räntesatser och omvärdering till verkligt värde kombineras med information om finansiella instruments löptider, även om de förra upplysningarna hör till resultaträkningen och de senare till balansräkningen. En systematisk struktur bibehålls dock så långt det är genomförbart.
96. Information om grunden för upprättandet av de finansiella rapporterna samt specifika redovisningsprinciper kan utgöra en separat del av de finansiella rapporterna.

Redogörelse för redovisningsprinciper

97. **Den del av de finansiella rapporternas noter som behandlar redovisningsprinciperna skall beskriva**
- (a) **den värderingsgrund (eller de värderingsgrunder) som tillämpats vid upprättandet av de finansiella rapporterna och**
 - (b) **varje specifik redovisningsprincip som är nödvändig för att kunna förstå de finansiella rapporterna på ett riktigt sätt.**
98. Utöver de redovisningsprinciper som tillämpats i de finansiella rapporterna är det viktigt att användarna är medvetna om den värderingsgrund eller de värderingsgrunder som använts (anskaffningsvärde, återanskaffningsvärde, realiserbart värde eller nuvärde) eftersom den eller de utgör den grund på vilken de finansiella rapporterna som helhet utarbetats. När mer än en värderingsgrund använts i de finansiella rapporterna, exempelvis när vissa anläggningstillgångar omvärderas, behöver företaget bara ge en indikation om de slag av tillgångar och skulder som varje värderingsgrund tillämpats på.
99. När företagsledningen avgör om den skall lämna upplysning om en viss redovisningsprincip beaktar den huruvida uppgiftslämnandet skulle underlätta för användarna att förstå hur transaktioner och händelser återspeglas i det redovisade resultatet och den finansiella ställningen. De redovisningsprinciper som ett företag kan överväga att lämna upplysning om innefattar, men begränsas inte till
- (a) intäktsredovisning,
 - (b) principer för upprättande av koncernredovisning, inklusive dotterföretag och intresseföretag,
 - (c) förvärv och samgåenden,
 - (d) joint ventures,
 - (e) redovisning och avskrivning av materiella och immateriella tillgångar,
 - (f) aktivering av lånekostnader och andra utgifter,

IAS 1

- (g) entreprenadavtal,
- (h) förvaltningsfastigheter,
- (i) finansiella instrument och placeringar,
- (j) leasingavtal,
- (k) utgifter för forskning och utveckling,
- (l) varulager,
- (m) skatter, inklusive uppskjutna skatter,
- (n) avsättningar,
- (o) kostnader för ersättningar till anställda,
- (p) valutaomräkning och kurssäkring,
- (q) definition av segment i form av rörelsegränar och geografiska områden samt grunden för fördelningen av kostnader mellan segmenten,
- (r) definition av likvida medel,
- (s) inflationsredovisning samt
- (t) statliga bidrag.

Andra IAS:er kräver uttryckligen upplysning om tillämpade redovisningsprinciper inom flera av dessa områden.

100. Varje företag skall, mot bakgrund av verksamhetens karaktär, överväga vilka principer som användarna kan förvänta sig upplysning om för den aktuella typen av företag. Exempelvis kan alla företag i den privata sektorn förväntas lämna upplysning om tillämpad princip för redovisningen av inkomstskatter, inklusive uppskjutna skatteskulder och skattefordringar. När ett företag har betydande verksamhet i utlandet eller transaktioner i utländska valutor, förväntas det lämna upplysning om tillämpade principer för redovisningen av valutakursvinster och valutakursförluster och för kurssäkringen av sådana vinster och förluster. I koncernredovisningar lämnas upplysning om principerna för redovisningen av goodwill och minoritetsintressen.
101. En redovisningsprincip kan vara betydelsefull även om de belopp som redovisas för innevarande och tidigare perioder inte är väsentliga. Det är också korrekt att upplysa om varje tillämpad redovisningsprincip som inte omfattas av befintliga IAS:er, men där principen är vald och tillämpad i enlighet med punkt 20.

Övriga upplysningar

102. **Ett företag skall lämna följande upplysningar, om dessa inte ingår någon annanstans i den information som publiceras tillsammans med de finansiella rapporterna:**
- (a) **Företagets säte och rättsliga form, vilket land företaget registrerats i och adressen till företagets huvudkontor (eller huvudsakliga 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 överordnade moderföretaget för koncernen.**
 - (d) **Antingen antalet anställda vid periodens slut eller medelantalet anställda under perioden.**

IKRAFTTRÄDANDE

103. **Denna standard skall tillämpas i finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 juli 1998 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.**
104. Denna standard ersätter IAS 1, Disclosure of Accounting Policies ("Upplysning om redovisningsprinciper"), IAS 5, Information to be Disclosed in Financial Statements ("Upplysningar som skall lämnas i finansiella rapporter"), och IAS 13, Presentation of Current Assets and Current Liabilities ("Redovisning av omsättningstillgångar och kortfristiga skulder"), som fastställdes av styrelsen i omformaterade versioner 1994.

**INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 2
(OMARBETAD 1993)****Varulager**

Denna omarbetade standard ersätter IAS 2, Valuation and Presentation of Inventories in the Context of the Historical Cost System ("Värdering och klassificering av varulager baserat på anskaffningsvärde"), som fastställdes av styrelsen i oktober 1975. Denna omarbetade standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1995 eller senare.

I maj 1999 medförde IAS 10 (omarbetad 1999), Händelser efter balansdagen, att punkt 28 ändrades. Den ändrade texten skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2000 eller senare.

I december 2000 medförde IAS 41, Jord- och skogsbruk, att punkt 1 ändrades samt att punkt 16A lades till. Ändringarna skall tillämpas på finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2003 eller senare.

En SIC-tolkning hör ihop med IAS 2:

- SIC-1: Olika metoder för att fastställa ett varulagers anskaffningsvärde.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-3
Definitioner	4-5
Värdering av varulager	6
Anskaffningsvärdet för varulager	7-18
Inköpskostnader	8-9
Tillverkningskostnader	10-12
Andra kostnader	13-15
Anskaffningsvärdet för lager hos tjänsteföretag	16
Anskaffningsvärdet för jordbruksprodukter från biologiska tillgångar	16A
Metoder för att fastställa anskaffningsvärdet	17-18
Beräkningsmetoder	19-24
Huvudprincip	21-22
Tillåten alternativ princip	23-24
Nettoförsäljningsvärde	25-30
Redovisning som kostnad	31-33
Upplysningar	34-40
Ikraftträdande	41

IAS 2

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

SYFTE

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

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

1. ***Denna standard skall tillämpas i finansiella rapporter som upprättas baserat på anskaffningsvärde vid redovisning av andra varor i lager än***
 - (a) ***pågående arbeten i form av entreprenaduppdrag, vilket även inbegriper tjänsteuppdrag som är hänförliga till dem (se IAS 11, Entreprenadavtal),***
 - (b) ***finansiella instrument samt***
 - (c) ***producenters lager av boskap, jordbruks- och skogsprodukter samt metallhaltiga mineraler i den mån de värderas till nettoförsäljningsvärde i enlighet med väl etablerad praxis i vissa branscher,***
 - (d) ***biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet (se IAS 41, Jord- och skogsbruk).***
2. Denna standard ersätter IAS 2, Valuation and Presentation of Inventories in the Context of the Historical Cost System ("Värdering och klassificering av varulager baserat på anskaffningsvärde"), som fastställdes 1975.
3. De varor som nämns i punkt 1 (c) värderas till nettoförsäljningsvärdet vid vissa tillverkningssteg. Detta inträffar exempelvis vid skörd av jordbruksgrödor eller utvinning av metallhaltiga mineraler och försäljningen är garanterad via ett terminskontrakt eller en statlig garanti, eller när det finns en homogen marknad och en försumbar risk för att försäljning inte skall ske. Dessa varor omfattas inte av denna standard.

DEFINITIONER

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

Varor i lager utgörs av tillgångar

- (a) ***som är avsedda för försäljning i den löpande verksamheten,***
- (b) ***som är under tillverkning för sådan försäljning eller***
- (c) ***i form av material eller förnödenheter som skall förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster.***

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

5. Varor i lager innefattar köpta varor för försäljning, inklusive exempelvis handelsvaror som köpts av en återförsäljare för vidareförsäljning samt mark och annan egendom för försäljning. Vidare innefattar varor i lager färdiga egentillverkade varor, eller produkter i arbete, samt material och förnödenheter som är avsedda att användas i tillverkningsprocessen. Lagret hos ett tjänsteföretag inkluderar anskaffningsvärdet enligt punkt 16 för uppdrag för vilka företaget ännu inte redovisat någon motsvarande intäkt (se IAS 18, Intäkter).

VÄRDERING AV VARULAGER

6. **Varor i lager skall värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.**

Anskaffningsvärdet för varulager

7. **Anskaffningsvärdet för varulager innefattar alla kostnader för inköp, kostnader för tillverkning samt andra kostnader för att bringa varorna till deras aktuella plats och skick.**

Inköpskostnader

8. Inköpskostnaderna för varor i lager inräknas inköpspriset, tullavgifter och andra skatter (utom sådana skatter som företaget senare kan återfå från skattemyndigheterna) samt transportkostnader, hanteringskostnader och andra kostnader som är direkt hänförliga till inköpet av färdigvaror, material och tjänster. Handelsrabatter, prisavdrag och liknande skall dras av när inköpskostnaderna bestäms.
9. Inköpskostnaderna kan innefatta valutakursdifferenser som uppkommer direkt vid ett nyligen genomfört förvärv av varor som faktureras i en utländsk valuta, i de sällsynta fall som tillåts enligt tillåten alternativ princip i IAS 21, Effekterna av ändrade valutakurser. Dessa valutakursdifferenser begränsas till att omfatta dem som uppstår vid en kraftig devalvering eller depreciering av en valuta, mot vilken en säkring inte kan göras, och som påverkar skulder som inte kan regleras samt som uppkommer vid det nyligen genomförda förvärvet av varorna.

Tillverkningskostnader

10. I tillverkningskostnaderna för varor i lager inräknas kostnader som är direkt hänförliga till tillverkade enheter, såsom direkt lön. Vidare inräknas systematiskt fördelade fasta och rörliga omkostnader som är hänförliga till tillverkningen av färdiga varor. Fasta omkostnader som avser tillverkningen utgörs av sådana indirekta tillverkningsomkostnader som är relativt opåverkade av variationer i tillverkningsvolymen, såsom avskrivningar och underhåll av fabriksbyggnader och -utrustning liksom kostnader för fabriksledning och -administration. Rörliga omkostnader är sådana indirekta kostnader för tillverkningen som varierar direkt, eller i det närmaste direkt, med tillverkningsvolymen, såsom indirekt material och indirekt lön.
11. Fördelningen av fasta omkostnader för tillverkningen bygger på anläggningarnas normala kapacitet. Med normal kapacitet avses den tillverkningsvolym som förväntas uppnås i genomsnitt under ett antal perioder eller säsonger vid normala förhållanden, varvid hänsyn tas till förlorad kapacitet till följd av planerat underhåll. Faktisk produktionsnivå kan användas om den utgör en god approximation av normal kapacitet. Det totala belopp för fasta omkostnader som fördelas på varje tillverkad enhet blir inte högre till följd av låg produktion eller outnyttjade anläggningar. Ej fördelade omkostnader kostnadsförs i resultaträkningen för den period till vilken de hänförs. 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.
12. 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 särskiljbar, fördelas kostnaderna på de olika varorna på ett logiskt och konsekvent sätt. Fördelningen kan exempelvis baseras på det relativa försäljningsvärdet av 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 nettoförsäljningsvärde och det värdet dras av när huvudproduktens anskaffningsvärde fastställs. Det innebär att huvudproduktens redovisade värde inte avviker väsentligt från dess anskaffningsvärde.

IAS 2

Andra kostnader

13. Andra kostnader räknas in i anskaffningsvärdet för en vara endast i den utsträckning som de är nödvändiga för att bringa varan till dess aktuella plats och skick. Exempelvis kan det 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.
14. Följande är exempel på kostnader som inte inräknas i anskaffningsvärdet för varor i lager och som kostnadsförs i resultaträkningen för den period till vilken de hänförs:
 - (a) Onormalt högt råvaruspill, onormalt höga arbetskostnader eller andra tillverkningskostnader.
 - (b) Lagringskostnader, såvida de inte är nödvändiga i tillverkningsprocessen före ett senare tillverkningssteg.
 - (c) Administrativa omkostnader som inte bidrar till att bringa varan till dess aktuella plats och skick.
 - (d) Försäljningskostnader.
15. I begränsade fall räknas räntekostnader in i anskaffningsvärdet för varulager. Dessa fall behandlas i tillägen alternativt princip i IAS 23, Lånekostnader.

Anskaffningsvärdet för lager hos tjänsteföretag

16. Anskaffningsvärdet för lager hos ett tjänsteföretag 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 jordbruksprodukter från biologiska tillgångar

- 16A. Enligt IAS 41, Jord- och skogsbruk, skall varor som består av jordbruksprodukter som ett företag skördat från biologiska tillgångar vid första redovisningstillfället redovisas till det verkliga värdet efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader vid skördetidpunkten. Detta värde utgör varornas anskaffningsvärde per detta datum, när denna standard börjar tillämpas.

Metoder för att fastställa anskaffningsvärdet

17. 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.
18. 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.

Beräkningsmetoder

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

20. Att fastställa anskaffningsvärdet med utgångspunkt i de specifika kostnaderna innebär att specifika kostnader hänförs till identifierade artiklar i lagret. Det är en lämplig metod 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.

Huvudprincip

21. **Anskaffningsvärdet, för andra varor än dem som omfattas av punkt 19, skall beräknas genom tillämpning av först in, först ut-metoden (FIFU), eller av metoder som bygger på vägda genomsnittspriser⁽¹⁾.**
22. FIFU-metoden utgår från antagandet att varor som köps in 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 tillkommande leverans, beroende på förhållandena hos det enskilda företaget.

Tillåten alternativ princip

23. **Anskaffningsvärdet, för andra varor än dem som omfattas av punkt 19, skall beräknas genom tillämpning av sist in, först ut-metoden (SIFU)⁽¹⁾.**
24. SIFU-metoden utgår från antagandet att varor som köps in eller tillverkas sist säljs först och att de enheter som ligger kvar i lagret vid slutet av en period därmed är de som först köpts in eller tillverkats.

Nettoförsäljningsvärde

25. 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 kanske inte heller kan återvinnas om de uppskattade kostnaderna för färdigställande eller de uppskattade kostnaderna för att sälja enheterna har ökat. En justering till nettoförsäljningsvärdet är i linje med synsättet att tillgångar inte skall tas upp till ett värde som är högre än av vad som beräknas inflyta vid försäljningen eller värdet av framtida utnyttjande.
26. Värdet på varor i lager skrivs vanligen ned till nettoförsäljningsvärdet på basis av en bedömning vara för 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 för 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 lämpligt att göra en nedskrivning av varor i lager med utgångspunkt från hur de har klassificerats, exempelvis färdiga varor, eller alla varor för en viss bransch eller för ett visst geografiskt område. Tjänsteföretag särredovisar vanligen kostnader avseende varje uppdrag för vilket ett separat försäljningspris debiteras. Därför behandlas varje sådant uppdrag som en separat produkt.
27. Uppskattningar av nettoförsäljningsvärdet sker med utgångspunkt i de mest tillförlitliga uppgifter som är tillgängliga vid de tidpunkter då uppskattningarna görs, avseende de belopp som förväntas inflyta. Uppskattningarna beaktar variationer i priser eller kostnader som har direkt koppling till händelser som inträffar efter slutet av perioden till den del dessa händelser bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.

⁽¹⁾ Se även SIC-1: Olika metoder för att fastställa ett varulagers anskaffningsvärde.

IAS 2

28. 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 eller eventalförpliktelser. Sådana avsättningar eller eventalförpliktelser behandlas i IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar.
29. 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 emellertid en nedgång i priset på insatsmaterial indikerar att tillverkningsvärdet för den färdiga varan kommer att överstiga nettoförsäljningsvärdet, skrivs insatsmaterialet ned till nettoförsäljningsvärdet. I sådana fall kan återanskaffningsvärdet vara det bästa tillgängliga måttet på nettoförsäljningsvärdet.
30. 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, återförs 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

31. *När varor i lager säljs skall redovisat värde för dem kostnadsföras i resultaträkningen för den period i vilken motsvarande intäkt redovisas. Justering av varor i lager till nettoförsäljningsvärde och förluster på varor i lager skall redovisas i resultaträkningen för den period till vilken justeringen eller förlusten hänförs sig. En återföring av en nedskrivning av varor i lager till följd av att nettoförsäljningsvärdet ökat skall redovisas som ett avdrag från den aktuella periodens kostnader för sålda varor.*
32. Genom att redovisat värde för sålda varor redovisas som kostnad i resultaträkningen för den period i vilken försäljning sker kommer intäkter och kostnader att matcha varandra.
33. Vissa varor kan komma att omföras till andra tillgångskonton, exempelvis en vara som används som komponent i egentillverkade materiella anläggningstillgångar. Varor som på detta sätt ingår i en annan tillgång redovisas som kostnader under tillgångens nyttjandeperiod.

UPPLYSNINGAR

34. *I de finansiella rapporterna skall upplysning lämnas 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 nettoförsäljningsvärde.*
 - (d) *Beloppet avseende återföring av eventuell nedskrivning som redovisas under perioden enligt punkt 31.*
 - (e) *De omständigheter eller händelser som ledde till återföring av en nedskrivning av varulager enligt punkt 31.*
 - (f) *Redovisat värde för varor som ställs som säkerhet för lån eller andra skulder.*

35. Upplysningar avseende redovisade värden för olika kategorier av varor i lager samt omfattningen av förändringar av dessa värden är till nytta för användare av finansiella rapporter. Vanliga indelningar av varor i lager är handelsvaror, produktionsförnödenheter, råvaror, produkter i arbete och färdiga varor. Ett tjänsteföretags varor i lager kan beskrivas som pågående arbete.
36. **När anskaffningsvärdet fastställs enligt SIFU-metoden i enlighet med tillåten alternativ princip i punkt 23, skall de finansiella rapporterna innehålla upplysningar om skillnaden mellan värdet på varulagret i balansräkningen och antingen**
- (a) *det lägsta av det belopp som fastställts enligt punkt 21 och nettoförsäljningsvärdet eller*
- (b) *det lägsta av återanskaffningsvärdet på balansdagen och nettoförsäljningsvärdet.*
37. **I de finansiella rapporterna skall information lämnas om antingen**
- (a) *det anskaffningsvärde för varor i lager som är redovisat som kostnad under perioden eller*
- (b) *de rörelsekostnader hänförliga till intäkter som redovisas som en kostnad under perioden, med kostnadsslagsindelning.*
38. Det anskaffningsvärde för varor i lager som redovisas som kostnad under perioden utgörs av de anskaffningsvärden som tidigare inkluderats i värderingen av de varor som sålts samt av ofördelade omkostnader för tillverkningen och onormala tillverkningskostnader. Det kan finnas omständigheter i företaget som motiverar att även andra kostnader räknas in, såsom distributionskostnader.
39. Vissa företag använder en annan uppställningsform för resultaträkningen, vilket får till följd att andra belopp redovisas i stället för det anskaffningsvärde för varor i lager som redovisas som kostnad under perioden. Används denna annorlunda uppställningsform redovisar företaget rörelsekostnaderna, hänförliga till periodens intäkter, med kostnadsslagsindelning. I detta fall redovisar företaget periodens kostnader för råmaterial och förbrukningsmaterial, lönekostnader och andra rörelsekostnader tillsammans med periodens nettoförändring av varulagervärdet.
40. En nedskrivning till nettoförsäljningsvärdet kan vara av sådan storlek, frekvens eller karaktär att upplysning om detta skall lämnas enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.

IKRAFTTRÄDANDE

41. **Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1995 eller senare.**

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 7
(OMARBETAD 1992)

Kassaflödesanalys

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

IAS 7

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

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

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil innehåller standardens huvudprinciper. De skall läsas i sammanhang med den förklarande texten som är skriven med normalt teckensnitt och i sammanhang med förordet till IAS. De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

SYFTE

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

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

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

1. ***Ett företag skall upprätta kassaflödesanalys i enlighet med kraven i denna standard. Kassaflödesanalysen skall ingå som en integrerad del av företagets finansiella rapporter för alla perioder för vilka finansiella rapporter upprättas.***
2. Denna standard ersätter IAS 7, Statement of Changes in Financial Position ("Kassaflödesanalys"), som fastställdes i juli 1977.
3. Användare av ett företags finansiella rapporter är intresserade av hur företaget genererar likvida medel. Detta gäller oavsett vad företagets verksamhet har för karaktär och oavsett om likvida medel kan betraktas som företagets produkt, vilket kan vara fallet för ett finansiellt institut. Företag behöver likvida medel av i princip samma orsaker, även om det föreligger stora skillnader mellan företagets huvudsakliga intäktsgenererande verksamheter. De behöver likvida medel för den löpande verksamheten, för att betala sina förpliktelser och för att kunna ge avkastning till investerare. I enlighet med detta kräver denna standard att alla företag skall upprätta en kassaflödesanalys.

NYTTAN MED INFORMATION OM KASSAFLÖDEN

4. En kassaflödesanalys som används tillsammans med övriga finansiella rapporter erbjuder information som hjälper användare att bedöma förändringar i ett företags nettotillgångar, dess finansiella struktur (inklusive likviditet och solvens) och dess förmåga att påverka in- och utbetalningars storlek och tidpunkt för att anpassa sig till förändrade omständigheter och möjligheter. Information om kassaflöden är till nytta vid bedömning av företagets förmåga att generera likvida medel och hjälper användare att utveckla modeller för att fastställa och jämföra nuvärdet av olika företags framtida kassaflöden. Uppgifter om kassaflöden förbättrar också möjligheterna att jämföra resultatet för den löpande verksamheten i olika företag eftersom kassaflödet eliminerar effekterna av att olika redovisningsprinciper tillämpas vid redovisning av likartade transaktioner och händelser.
5. Historisk information om kassaflöden används ofta som en indikation avseende storlek, tidpunkt och risker beträffande framtida kassaflöden. Den kan också vara till nytta vid kontroll av precisionen i tidigare bedömningar av framtida kassaflöden och för granskning av sambandet mellan lönsamhet och nettot av in- och utbetalningar samt påverkan av ändrade priser.

IAS 7

DEFINITIONER

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

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

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

Kassaflöde utgörs av in- och utflöde av likvida medel.

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

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

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

Likvida medel

7. Likvida medel innehas snarare i syfte att tas i anspråk för att fullgöra kortfristiga åtaganden än för investeringar eller andra syften. En placering kan klassificeras som likvida medel om den lätt kan omvandlas till kassamedel till ett känt belopp och om den är utsatt för endast en obetydlig risk för värdefluktuationer. En placering kan normalt klassificeras som likvida medel endast när den har en kort löptid från anskaffningstidpunkten, exempelvis tre månader eller mindre. Aktieinnehav undantas från likvida medel, såvida de inte till sin innebörd är likvida medel, såsom preferensaktier som förvärvats kort innan de förfaller och som har en angiven tidpunkt för inlösen.
8. Lån från banker hänförs normalt till finansieringsverksamheten. Det förekommer dock i vissa länder att checkräkningskrediter som är omedelbart uppsägningsbara används som instrument i ett företags kassaförvaltning. I dessa fall behandlas tillgodohavanden på en checkräkningskredit som en tillkommande post i likvida medel. Sådana överenskommelser kännetecknas bland annat av att saldot ofta fluktuerar mellan att vara positivt och negativt.
9. I kassaflöden bortses från omplaceringar av medel inom begreppet likvida medel, eftersom omplaceringar ingår i ett företags kassaförvaltning, och inte är en del av företagets löpande verksamhet, investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet. Kassaförvaltning innefattar placering av kassaöverskott.

REDOVISNING AV KASSAFLÖDENA I KATEGORIER

10. *Kassaflödesanalysen skall utvisa företagets in- och utbetalningar under perioden där betalningarna hänförs till löpande verksamhet, investeringsverksamhet eller finansieringsverksamhet.*
11. Ett företag redovisar kassaflöden från löpande verksamhet, investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet på det sätt som är mest ändamålsenligt för dess verksamhet. Uppdelningen av kassaflöden i kategorier ger information för bedömning av respektive kassaflödes relativa betydelse för företagets finansiella ställning och likviditetssituation samt av kassaflödenas inbördes samband.
12. En transaktion kan vara sammansatt av betalningar som hänförs till flera kategorier. En utbetalning vid återbetalning av lån kan exempelvis innehålla såväl ränta som kapitalbelopp. Räntebeloppet kan då hänföras till den löpande verksamheten medan kapitalbeloppet hänförs till finansieringsverksamheten.

Den löpande verksamheten

13. Kassaflödet från den löpande verksamheten har stor betydelse för att bedöma i vilken utsträckning företaget har genererat de likvida medel som krävs för säkerställande av företagets löpande verksamhet, för återbetalning av lån, för utdelning samt för nyinvesteringar utan att tillskott behövs från externa finansieringskällor. Historisk information om enskilda delar av kassaflödena från den löpande verksamheten är, tillsammans med annan information, också av värde vid prognos av framtida kassaflöden från den löpande verksamheten.
14. Kassaflöden som är hänförliga till den löpande verksamheten härrör främst från företagets huvudsakliga intäktsgenererande verksamheter. Kassaflöden är därför vanligen ett resultat av transaktioner och händelser som påverkar företagets nettoresultat. Exempel på kassaflöden hänförliga till den löpande verksamheten är:
- (a) Inbetalningar avseende sålda varor och utförda tjänster.
 - (b) Inbetalningar avseende royalties, arvoden, provisioner och övriga intäkter.
 - (c) Utbetalningar till leverantörer för varor och tjänster.
 - (d) Utbetalningar avseende löner och andra personalutgifter.
 - (e) Inbetalningar och utbetalningar i ett försäkringsföretag avseende premie- och skadebetalningar, livräntor samt andra betalningar till förmån för försäkringstagare.
 - (f) Utbetalningar och återbetalningar avseende inkomstskatter som inte särskilt kan identifieras som hänförliga till investerings- eller finansieringsverksamheten.
 - (g) In- och utbetalningar avseende kontrakt som innehas för omsättning i handelsverksamhet.
- Vissa transaktioner, exempelvis försäljning av anläggningstillgångar, ger upphov till en vinst eller förlust som påverkar företagets resultat. Ett exempel är avyttring av anläggningstillgångar. Kassaflödet från sådana transaktioner hänförs dock till investeringsverksamheten.
15. Värdepapper som innehas för omsättning i handelsverksamhet är jämförbara med lagerposter som förvärvats i avsikt att säljas vidare. De kassaflöden som uppkommer vid köp och försäljning av sådana värdepapper klassificeras därför som hänförliga till den löpande verksamheten. På motsvarande sätt klassificeras förskott och lån från finansiella institut vanligtvis som hänförliga till den löpande verksamheten, eftersom de är hänförliga till det företagets huvudsakliga intäktsgenererande verksamhet.

Investeringsverksamheten

16. Särredovisning av de kassaflöden som är hänförliga till investeringsverksamheten är viktig då dessa kassaflöden visar i vilken omfattning utbetalningar har skett avseende resurser som avses generera framtida intäkter och kassaflöden. Exempel på betalningar som är hänförliga till investeringsverksamheten är:
- (a) Utbetalningar för förvärv av materiella anläggningstillgångar, immateriella tillgångar och andra anläggningstillgångar. Dessa betalningar innefattar betalningar som avser aktiverade utvecklingsutgifter samt egentillverkade materiella anläggningstillgångar.
 - (b) Inbetalningar från försäljning av anläggningstillgångar, immateriella tillgångar och andra anläggningstillgångar.
 - (c) Utbetalningar avseende investeringar i aktier eller skuldebrev utgivna av andra företag, inklusive joint ventures (förutom utbetalningar för sådana instrument som inryms i begreppet likvida medel eller avser värdepapper som innehas för handel).
 - (d) Inbetalningar avseende avyttrade aktier eller skuldebrev utgivna av andra företag, inklusive joint ventures (om inte inbetalningen avser en placering som inryms i begreppet likvida medel eller avser värdepapper som innehas för omsättning i handelsverksamhet).
 - (e) Utbetalning av förskott och lån till utomstående (med undantag för dylika betalningar av finansiella institut).
 - (f) Inbetalningar från utomstående av lån och förskott (med undantag för dylika betalningar av finansiella institut).

IAS 7

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

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

Finansieringsverksamheten

17. Särredovisning av de kassaflöden som är hänförliga till finansieringsverksamheten är viktig, då den är användbar för att prognostisera omfattningen av kreditgivarnas anspråk på framtida kassaflöden. Exempel på betalningar som hänförs till finansieringsverksamheten är:
- (a) Inbetalningar vid emission av egna aktier eller andra egetkapitalinstrument.
 - (b) Utbetalningar till ägare för återköp eller inlösen av företagets aktier.
 - (c) Inbetalningar vid emission av obligationslån, reverslån och inteckningslån samt andra kort- eller långfristiga lån.
 - (d) Utbetalningar vid återbetalning av lån.
 - (e) Utbetalningar som avser amorteringar av låneskulder som är hänförliga till finansiella leasingavtal.

REDOVISNING AV KASSAFLÖDEN FRÅN DEN LÖPANDE VERKSAMHETEN

18. **Kassaflöden från den löpande verksamheten redovisas genom tillämpning av antingen**
- (a) **den direkta metoden, vilken innebär att viktigare typer av utbetalningar anges brutto och särredovisas eller**
 - (b) **den indirekta metoden, vilken innebär att nettoresultatet justeras för transaktioner som inte medfört in- eller utbetalningar, upplupna eller förutbetalda poster som avser tidigare eller kommande perioder samt för eventuella intäkter och kostnader som hänförs till investerings- eller finansieringsverksamhetens kassaflöden.**
19. Företag uppmuntras att använda den direkta metoden vid redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten. Den direkta metoden ger information som kan vara till nytta vid bedömning av framtida kassaflöden och som inte framgår vid användning av den indirekta metoden. Vid användning av den direkta metoden erhålls uppgifterna om viktiga slag av in- och utbetalningar antingen
- (a) direkt från företagets räkenskaper eller
 - (b) genom att företagets försäljning, kostnader för sålda varor och tjänster (ränteintäkter och liknande samt räntekostnader och liknande för ett finansiellt institut) med flera poster i resultaträkningen justeras för
 - (i) periodens förändring av varulager, kundfordringar och leverantörsskulder,
 - (ii) andra poster som inte påverkat kassaflödet samt
 - (iii) poster vars påverkan på kassaflödena hänförs till investerings- eller finansieringsverksamheten.

20. Vid användning av den indirekta metoden beräknas nettot av in- och utbetalningar i den löpande verksamheten genom att nettoresultatet justeras för
- periodens förändring av varulager, kundfordringar och leverantörsskulder samt andra rörelsetillgångar och -skulder,
 - icke kassaflödespåverkande poster såsom avskrivningar, avsättningar, icke utdelade resultatandelar i intresseföretag, orealiserade valutakursvinster och -förluster, uppskjutna skatter och minoritetsintressen samt
 - alla övriga poster vilkas kassaflödeseffekt hänförs till investerings- eller finansieringsverksamheten.

Alternativ kan nettot av in- och utbetalningar från den löpande verksamheten anges enligt den indirekta metoden genom att visa de intäkter och kostnader som är angivna i resultaträkningen, periodens förändringar för varulager samt kundfordringar och leverantörsskulder.

REDOVISNING AV KASSAFLÖDEN FRÅN INVESTERINGS- OCH FINANSIERINGSVERKSAMHETERNA

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

KASSAFLÖDEN SOM KAN NETTOREDOVISAS

22. ***Följande typer av in- och utbetalningar i den löpande verksamheten och i investerings- och finansieringsverksamheterna kan redovisas netto:***
- In- och utbetalningar för kunders räkning om betalningarna snarare återspeglar kundernas verksamhet än företagets.***
 - 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:
- Förändringar av tillgodohavanden i form av avistainlåning i bank.
 - Medel som förvaltas av ett investmentföretag för kunders räkning.
 - 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:

- Kapitalbelopp hänförliga till kontokortskunder.
 - Förvärv och avyttring av placeringar.
 - 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:***
- In- och utbetalningar avseende tillgodohavanden och lån med fastställd löptid.***
 - In- och utbetalningar avseende tillgodohavanden hos andra finansiella institut.***
 - Utbetalningar och återbetalningar avseende förskott och lån till kunder.***

IAS 7

KASSAFLÖDEN I UTLÄNDSK VALUTA

25. **Kassaflöden som uppkommer vid transaktioner i en utländsk valuta redovisas i företagets rapportvaluta genom omräkning av den utländska valutans belopp med hjälp av växelkursen mellan rapportvalutan och den utländska valutan vid tidpunkten för kassaflödet.**
26. **Ett utländskt dotterföretags kassaflöden skall omräknas till den växelkurs som råder mellan rapportvalutan och den utländska valutan vid den tidpunkt kassaflödena uppstår.**
27. Kassaflöden i utländska valutor redovisas i enlighet med IAS 21, Effekterna av ändrade valutakurser. Det innebär att en valutakurs som ungefär motsvarar den faktiska kursen kan användas. Exempelvis kan en vägd genomsnittlig växelkurs för en period användas för redovisning av transaktioner i utländsk valuta eller för omräkning av ett utländskt dotterföretags kassaflöden. IAS 21 tillåter dock inte att ett utländskt dotterföretags kassaflöden räknas om till valutakursen per balansdagen.
28. Realiserade vinster och förluster som uppkommer vid förändringar i en utländsk valutas växelkurs utgör inte kassaflöden. I likvida medel kan ingå belopp i utländsk valuta omräknade till svenska kronor. Effekten av valutakursförändringar på likvida medel skall dock redovisas i kassaflödesanalysen för att möjliggöra en avstämning av likvida medel mellan periodens början och periodens slut. Detta belopp redovisas skilt från kassaflöden från den löpande verksamheten, investerings- och finansieringsverksamheten och beloppet inkluderar de differenser som hade uppkommit om dessa kassaflöden hade räknats om till kursen per balansdagen.

EXTRAORDINÄRA INTÄKTER OCH KOSTNADER

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

RÄNTOR OCH UTDELNINGAR

31. **Kassaflödet från in- och utbetalningar avseende räntor och utdelningar skall särredovisas. Varje post skall klassificeras på ett konsekvent sätt från period till period och hänförs till den löpande verksamheten, investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten.**
32. I kassaflödesanalysen redovisas det sammanlagda beloppet för utbetalda räntor under en period, vare sig det har redovisats som en kostnad i resultaträkningen eller inräknats i anskaffningsvärdet i enlighet med tillåten alternativ princip i IAS 23, Lånekostnader.
33. Utbetalda räntor samt erhållna räntor och utdelningar hänförs i ett finansiellt institut vanligen till den löpande verksamheten. I andra företag däremot kan klassificeringen ske på olika sätt med utgångspunkt från skilda synsätt. Utbetalda räntor samt erhållna räntor och utdelningar kan hänföras till den löpande verksamheten eftersom posterna påverkar det redovisade nettoresultatet. Alternativt kan betalningarna hänföras till finansieringsverksamheten respektive investeringsverksamheten därför att de betraktas som kostnader för finansiering respektive utgör avkastning på placeringar.
34. Utbetald utdelning kan hänföras till finansieringsverksamheten eftersom utdelningen utgör en betalning som är kopplad till företagets finansiering. Alternativt kan utbetald utdelning hänföras till den löpande verksamheten grundat på synen att en sådan rapportering underlättar för användarna att bedöma företagets förmåga att betala utdelningar utifrån kassaflödet från den löpande verksamheten.

INKOMSTSKATTER

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

INNEHAV I DOTTERFÖRETAG, INTRESSEFÖRETAG OCH JOINT VENTURES

37. När ett innehav i ett intresseföretag eller ett dotterföretag redovisas med tillämpning av kapitalandelsmetoden skall ägarföretaget i kassaflödesanalysen endast redovisa betalningar mellan ägarföretaget och det andra företaget, såsom exempelvis utdelningar och förskott.
38. Ett företag som redovisar sitt innehav i ett joint venture (se IAS 31, Redovisning av andelar i joint ventures) enligt klyvningsmetoden, inräknar i kassaflödet för koncernen endast koncernens proportionella andel av kassaflödet i det gemensamt styrda företaget. Om innehavet redovisas enligt kapitalandelsmetoden skall ägarföretaget i sin kassaflödesanalys inkludera kassaflöden avseende dess innehav i det gemensamt styrda företaget och utdelningar och andra in- eller utbetalningar mellan ägarföretaget och det gemensamt styrda företaget.

FÖRVÄRV OCH AVYTTRINGAR AV DOTTERFÖRETAG OCH ANDRA AFFÄRSENHETER

39. **Summan av betalningar som avser förvärv respektive avyttringar av dotterföretag eller andra affärsenheter särredovisas i kassaflödet för koncernen och klassificeras som investeringsverksamhet.**
40. **Upplysning skall lämnas om de sammanlagda beloppen med avseende på nedanstående uppgifter för periodens förvärv respektive avyttringar av dotterföretag och andra affärsenheter:**
- (a) **Total köpeskilling vid förvärv respektive avyttringar.**
 - (b) **Den andel av köpeskillingen vid förvärv/avyttring som erlagts/erhållits i form av likvida medel.**
 - (c) **Likvida medel i dotterföretag eller andra enheter som förvärvats respektive avyttrats.**
 - (d) **Andra tillgångar och skulder än likvida medel i dotterföretag eller andra affärsenheter som förvärvats respektive avyttrats. Tillgångarna och skulderna skall redovisas uppdelade på viktigare tillgångs- och skuldkategorier.**
41. Den separata redovisningen av kassaflödeseffekter av förvärv och avyttringar av dotterföretag och andra affärsenheter, tillsammans med den separata redovisningen av storleken på de tillgångar och skulder som förvärvats eller avyttrats, innebär att det blir enklare skilja dessa kassaflöden från kassaflöden som uppkommer från övrig löpande verksamhet, investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet. Kassaflödeseffekter från avyttringar dras inte av från dem som uppkommer genom förvärv.
42. Summan av ut- eller inbetalningar av köpeskilling redovisas i kassaflödesanalysen efter avdrag för förvärvade eller avyttrade likvida medel.

IAS 7

TRANSAKTIONER SOM INTE MEDFÖR BETALNINGAR

43. **Transaktioner hänförliga till investerings- och finansieringsverksamheterna, som inte medför in- och utbetalningar skall inte inräknas i kassaflödet trots att de påverkar företags kapital- och tillgångsstruktur. Sådana transaktioner skall redovisas på annan plats i de finansiella rapporterna, på ett sätt som ger relevant information om dessa investerings- och finansieringsaktiviteter.**
44. Många investerings- och finansieringsverksamheter har inte en direkt inverkan på aktuella kassaflöden, även om de påverkar ett företags kapital- och tillgångsstruktur. Att undanta transaktioner som inte direkt påverkar likvida medel i kassaflödesanalysen är förenligt med analysens syfte, eftersom dessa poster inte innefattar kassaflöden under den aktuella perioden. Exempel på transaktioner som inte direkt påverkar kassaflödet är:
- (a) Förvärv av tillgångar genom att antingen en till tillgången direkt relaterad skuld övertas, eller genom att ett finansiellt leasingavtal ingås.
 - (b) Förvärv av ett företag genom apportemission.
 - (c) Konvertering av skuld till eget kapital.

LIKVIDA MEDELS SAMMANSÄTTNING

45. **Ett företag skall lämna upplysningar om sammansättningen av de likvida medlen och skall redovisa en avstämning av beloppen i kassaflödesanalysen med motsvarande poster redovisade i balansräkningen.**
46. Med anledning av de olika metoder för förvaltning av likvida medel och de olika överenskommelser med banker som finns i olika länder samt i enlighet med IAS 1, Utformning av finansiella rapporter, skall ett företag lämna upplysningar om de riktlinjer som antagits för bestämning av de likvida medlens sammansättning.
47. Effekter av ändrade riktlinjer avseende bestämning av de likvida medlens sammansättning, exempelvis en omklassificering av finansiella instrument som tidigare betraktats som en del av företags investeringsportfölj, redovisas i enlighet med IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.

ÖVRIGA UPPLYSNINGAR

48. **Ett företag skall, tillsammans med en kommentar från företagsledningen, lämna upplysningar om likvida medel av väsentlig omfattning som inte är tillgängliga för användning av koncernen.**
49. Under vissa omständigheter är likvida medel som innehas av ett företag inte tillgängliga för användning av koncernen. Ett exempel utgörs av likvida medel som innehas av ett dotterföretag som bedriver sin verksamhet i ett land där det råder valutarestriktioner eller andra legala restriktioner som medför att medlen inte är tillgängliga för moderföretaget och andra företag inom koncernen.
50. Ytterligare information kan vara relevant för användare för att förstå ett företags finansiella ställning och likviditet. Företag uppmanas 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.
 - (b) Summan av de belopp som redovisas i kassaflödet för den löpande verksamheten respektive investerings- och finansieringsverksamheten och som avser andelar i joint ventures som redovisas enligt klyvningsmetoden.
 - (c) Det totala kassaflödesbeloppet som avser åtgärder för att höja verksamhetens kapacitetsnivå respektive åtgärder för att bibehålla kapacitetsnivån.

IAS 8

- (d) Uppdelning på rörelsegrenar och geografiska områden av de belopp som redovisas under löpande verksamhet respektive investerings- och finansieringsverksamhet (se IAS 14, Segmentrapportering).
51. Den separata redovisningen av kassaflöden som utgör ökning av kapacitetsnivån och kassaflöden som krävs för att bibehålla kapacitetsnivån kan vara till nytta vid bedömning om företaget investerar tillräckligt i underhållet av kapacitetsnivån. Ett företag som inte gör tillräckliga investeringar för att bibehålla sin kapacitetsnivå kan riskera sin framtida lönsamhet för att behålla sin nuvarande likviditet och utdelning till ägarna.
52. Upplysningar om segmentuppdelade kassaflöden innebär att användare kan få en bättre förståelse för sambandet mellan kassaflödena för företaget som helhet och dess olika delar samt tillgänglighet och stabilitet för segmentens kassaflöden.

IKRAFTTRÄDANDE

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

**INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 8
(OMARBETAD 1993)**

Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper

IAS 35, Verksamheter under avveckling, ersätter punkterna 4 och 19 till 22 i IAS 8. IAS 35 ersätter även definitionen av avvecklade verksamheter i punkt 6 i IAS 8. IAS 35 skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare.

IAS 40, Förvaltningsfastigheter, medförde en ändring av punkt 44, som nu också är skriven i fet, kursiv stil. IAS 40 skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2001 eller senare.

En SIC-tolkning hör ihop med IAS 8:

- SIC-8: Första gången en redovisning, baserad på IAS, upprättas.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-5
Definitioner	6
Periodens nettoresultat	7-30
Extraordinära poster	11-15
Resultat från ordinarie verksamhet	16-18
(Strukna punkter)	19-22
Förändringar i uppskattningar och bedömningar	23-30
Fundamentala fel	31-40

IAS 8

Huvudprincip	34-37
Tillåten alternativ princip	38-40
Byten av redovisningsprinciper	41-57
Tillämpning av en IAS	46-48
Andra byten av redovisningsprinciper – huvudprincip	49-53
Andra byten av redovisningsprinciper – tillåten alternativ princip	54-57
Ikraftträdande	58

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

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange kriterier för klassificering och redovisning av samt upplysningar rörande vissa poster i resultaträkningen, så att alla företag upprättar och utformar en resultaträkning på ett konsekvent sätt. Därigenom förbättras jämförbarheten både med företagets finansiella rapporter för tidigare perioder och med andra företags finansiella rapporter. Därför kräver denna standard klassificering och redovisning av extraordinära poster samt upplysningar om vissa poster inom den ordinarie verksamhetens resultat. Den anger också redovisningen av ändringar av uppskattningar och bedömningar, byten av redovisningsprinciper och rättelsen av fundamentala fel.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

- Denna standard skall tillämpas vid redovisning av resultat från den ordinarie verksamheten och extraordinära poster i resultaträkningen och vid redovisning av ändringar i uppskattningar och bedömningar, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.***
- Denna standard ersätter IAS 8, Unusual and Prior Period Items and Changes in Accounting Policies ("Ovanliga poster, poster från tidigare perioder och byten av redovisningsprinciper"), som fastställdes 1977.
- Standarden behandlar bland annat upplysningar om vissa poster som ingår i periodens nettoresultat. Dessa upplysningar lämnas utöver sådana upplysningar som krävs enligt andra IAS:er, inklusive IAS 1, Utformning av finansiella rapporter.
- (Struken)
- Skatteeffekterna av extraordinära poster, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper redovisas och upplysning lämnas om dem i enlighet med IAS 12, Inkomstskatter. I de fall IAS 12 hänvisar till ovanliga poster, skall detta tolkas som extraordinära poster såsom dessa definieras i denna standard.

DEFINITIONER

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

Extraordinära poster är intäkter eller kostnader som uppkommer genom händelser eller transaktioner som är tydligt skilda från företagets ordinarie verksamhet och därför inte antas inträffa ofta eller regelbundet.

Ordinarie verksamhet är all verksamhet som företaget bedriver som en del av affärsverksamheten och därtill hänförlig verksamhet som främjar, är viktig för eller uppkommer på grund av denna verksamhet.

Fundamentala fel är fel som upptäcks under den aktuella perioden, som är av sådan betydelse att de finansiella rapporterna för en eller flera tidigare perioder inte länge kan anses ha varit tillförlitliga när de utfärdades.

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

PERIODENS NETTORESULTAT

7. **Alla intäktsposter och kostnadsposter som redovisas under en period skall inkluderas vid beräkningen av periodens nettoresultat, såvida inte en IAS kräver eller tillåter annat.**
8. Vanligtvis inkluderas alla intäktsposter och kostnadsposter som redovisas under en period vid beräkningen av periodens nettoresultat. Detta innefattar extraordinära poster och effekterna av ändringar i uppskattningar och bedömningar. Det kan dock finnas omständigheter under vilka vissa poster kan undantas från den aktuella periodens nettoresultat. Denna standard behandlar två sådana omständigheter: Rättelsen av fundamentala fel och effekten av byten av redovisningsprinciper.
9. Andra IAS:er behandlar poster som kan uppfylla definitionerna på intäkter eller kostnader enligt föreställningsramen men som vanligtvis inte ingår när nettoresultatet beräknas. Exempel på detta är omvärderingsreserver (se IAS 16, Materiella anläggningstillgångar) och vinster och förluster som uppkommer vid omräkningen av finansiella rapporter för en självständig utlandsverksamhet (se IAS 21, Effekterna av ändrade valutakurser).
10. **Periodens nettoresultat består av följande komponenter, vilka var och en skall redovisas i resultaträkningen:**
 - (a) **Resultat från ordinarie verksamhet.**
 - (b) **Extraordinära poster.**

Extraordinära poster

11. **Karaktären och beloppet för varje extraordinär post skall redovisas separat.**
12. Praktiskt taget alla de intäkts- och kostnadsposter som inkluderas när periodens nettoresultat beräknas, uppkommer som en följd av företagets ordinarie verksamhet. Därför är det sällsynt att en händelse eller transaktion ger upphov till en extraordinär post.
13. Huruvida en händelse eller transaktion tydligt skiljer sig från företagets ordinarie verksamhet bestäms snarare av händelsens eller transaktionens karaktär i förhållande till företagets ordinarie verksamhet, än av hur ofta sådana händelser förväntas inträffa. Därför kan en händelse eller transaktion vara extraordinär för ett företag men inte extraordinär för ett annat företag på grund av skillnader mellan deras respektive ordinarie verksamheter. Exempelvis kan förluster som uppkommer genom en jordbävning utgöra en extraordinär post för många företag. Krav från försäkringstagare som en följd av en jordbävning utgör dock inte en extraordinär post för ett försäkringsföretag som försäkrar mot sådana risker.
14. Exempel på händelser eller transaktioner som i allmänhet ger upphov till extraordinära poster för de flesta företag är
 - (a) expropriation av tillgångar eller
 - (b) en jordbävning eller annan naturkatastrof.
15. Karaktär och belopp för varje extraordinär post kan redovisas i resultaträkningen. Lämnas upplysningen i noterna till de finansiella rapporterna redovisas det sammanlagda beloppet för alla extraordinära poster i resultaträkningen.

IAS 8*Resultat från ordinarie verksamhet*

16. **När intäkts- och kostnadsposter inom resultatet från ordinarie verksamhet har sådan storlek, karaktär eller frekvens att upplysningar om dessa är av betydelse för att förklara företagets resultat för perioden, skall separat upplysning lämnas om sådana posters karaktär och storlek.**
17. Även om de intäkts- och kostnadsposter som beskrivs i punkt 16 inte är extraordinära, kan karaktären och storleken på sådana poster vara av betydelse för användare av finansiella rapporter, för att förstå ett företags finansiella ställning och resultat och för att göra prognoser över finansiell ställning och resultat. Upplysningar med sådan information lämnas vanligtvis i noterna till de finansiella rapporterna.
18. Omständigheter som kan ge upphov till att separat upplysning om intäkts- eller kostnadsposter lämnas i enlighet med punkt 16 omfattar:
- (a) Nedskrivningen av varulager till nettoförsäljningsvärde eller materiella anläggningstillgångar till återvinningsvärdet såväl som återföringen av sådana nedskrivningar.
 - (b) En omstrukturering av ett företags verksamhet och återföringen av avsättningar för omstrukturingskostnader.
 - (c) Avyttringar av materiella anläggningstillgångar.
 - (d) Avyttringar av finansiella anläggningstillgångar.
 - (e) Avvecklade verksamheter.
 - (f) Uppgörelser vid rättstvister.
 - (g) Övriga återföringar av avsättningar.
- 19-22. (Strukna – se IAS 35, Verksamheter under avveckling.)

Förändringar i uppskattningar och bedömningar

23. Som en följd av att affärsverksamhet innebär osäkerhet, kan många poster i finansiella rapporter inte värderas exakt utan bara uppskattas. Att göra uppskattningar innefattar bedömningar baserade på den senaste tillgängliga informationen. Uppskattningar kan exempelvis krävas avseende osäkra fordringar, inkurans i varulager eller nyttjandeperiod eller förväntad förbrukning av avskrivningsbara tillgångars ekonomiska fördelar. Användandet av rimliga uppskattningar och bedömningar är ett väsentligt inslag i arbetet med att upprätta finansiella rapporter och undergräver inte dessas tillförlitlighet.
24. En uppskattning kan behöva revideras om ändringar sker i fråga om de omständigheter som uppskattningen baserades på, eller som en följd av ny information, ökad erfarenhet eller senare utveckling. Revideringen av uppskattningar och värderingar medför inte i sig att justeringen hamnar inom definitionerna för en extraordinär post eller ett fundamentalt fel.
25. Ibland är det svårt att skilja mellan ett byte av redovisningsprincip och en ändrad uppskattning och bedömning. I sådana fall behandlas ändringen som en ändring av uppskattning och bedömning med lämpliga upplysningar härom.
26. **Effekten av en ändrad uppskattning och bedömning skall ingå i beräkningen av nettoresultatet för**
- (a) **den period då ändringen sker om ändringen endast påverkar perioden ifråga eller**
 - (b) **den period då ändringen sker och för framtida perioder om ändringen påverkar både den period då ändringen sker och framtida perioder.**
27. En ändring av en uppskattning och bedömning kan påverka endast den aktuella perioden eller både den aktuella perioden och framtida perioder. Exempelvis påverkar en ändrad uppskattning av beloppet för osäkra fordringar endast den aktuella perioden och redovisas därför omedelbart. Däremot påverkar en ändring av uppskattad nyttjandeperiod eller den förväntade förbrukningen av en avskrivningsbar tillgångs ekonomiska värde avskrivningen under den aktuella perioden och i varje 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 i de framtida perioderna.

28. **Effekten av en ändrad uppskattning och bedömning skall innefattas i samma klassificering i resultaträkningen, som tidigare användes för ifrågavarande uppskattning och bedömning.**
29. I syfte att säkerställa jämförbarheten mellan olika perioders finansiella rapporter, inkluderas effekten av en ändring av uppskattningar och bedömningar, som tidigare inkluderats i resultatet för den ordinarie verksamheten, i denna resultatkomponent. Effekten av en ändring av en uppskattning och bedömning som tidigare redovisades som en extraordinär post, redovisas som en extraordinär post.
30. **Upplysning skall lämnas om karaktär och belopp avseende en ändrad uppskattning eller bedömning som har en väsentlig effekt under den aktuella perioden eller som förväntas ha en väsentlig effekt under efterföljande perioder. Om det är praktiskt ogenomförbart att kvantifiera beloppet, skall upplysning lämnas om detta.**

FUNDAMENTALA FEL

31. Det kan hända att fel som uppkommit vid upprättandet av finansiella rapporter under en eller flera tidigare perioder upptäcks under den aktuella perioden. Fel kan uppkomma till följd av räknefel, felaktig tillämpning av redovisningsprinciper, feltolkning av fakta, bedrägeri eller förbiseende. Rättelsen av dessa fel inkluderar vanligtvis i beräkningen av den aktuella periodens nettoresultat.
32. I sällsynta fall har ett fel en sådan väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna för en eller flera tidigare perioder, att dessa finansiella rapporter inte längre kan anses ha varit tillförlitliga när de utfärdades. Sådana fel kallas för fundamentala fel. Ett exempel på ett fundamentalt fel är redovisning i en tidigare periods finansiella rapporter av väsentliga belopp avseende produkter i arbete och fordringar hänförliga till bedrägliga kontrakt, som inte kan genomdrivas. Rättelsen av fundamentala fel som är hänförliga till tidigare perioder kräver en omräkning av den jämförande informationen eller att kompletterande proformainformation lämnas.
33. Rättelsen av fundamentala fel kan skiljas från ändringar i uppskattningar och bedömningar. Uppskattningar och bedömningar är till sin karaktär approximationer som kan behöva revideras när ytterligare information blir känd. Den vinst eller förlust som redovisas som en följd av en eventalförpliktelse eller eventaltillgång, som tidigare inte kunde beräknas på ett tillförlitligt sätt, utgör exempelvis inte rättelse av ett fundamentalt fel.

Huvudprincip

34. **Belopp avseende rättelsen av ett fundamentalt fel som är hänförligt till tidigare perioder skall redovisas genom en justering av den ingående balansen för balanserade vinstmedel. Jämförande information skall omräknas såvida det inte är praktiskt ogenomförbart.**
35. De finansiella rapporterna, inklusive den jämförande informationen för tidigare perioder, utformas som om det fundamentala felet hade rättats till under den period då det uppkom. Därför inkluderas det rättelsebelopp som är hänförligt till varje redovisad period i nettoresultatet för perioden i fråga. Det rättelsebelopp som är hänförligt till perioder som föregår dem som omfattas av den jämförande informationen i de finansiella rapporterna, justeras mot ingående balans för balanserade vinstmedel i den tidigast redovisade perioden. All annan lämnad information avseende tidigare perioder, såsom historiska sammanfattningar av finansiella uppgifter, räknas också om.
36. Omräkningen av jämförande information innebär inte nödvändigtvis att ändringar görs i finansiella rapporter som fastställts av aktieägarna eller som registrerats hos eller lämnats in till tillsynsmyndigheter. Nationell lagstiftning kan dock kräva att ändringar görs i sådana finansiella rapporter.
37. **Företag skall lämna upplysning om**
- det fundamentala felets karaktär,**
 - rättelsebeloppet avseende den aktuella perioden och för varje tidigare redovisad period,**
 - det rättelsebelopp som är hänförligt till perioder som föregår dem som omfattas av den jämförande informationen samt**
 - att jämförande information har räknats om eller att det inte är praktiskt genomförbart.**

IAS 8

Tillåten alternativ princip

38. **Rättelsebeloppet för ett fundamentalt fel skall ingå i beräkningen av den aktuella periodens nettoresultat. Jämförande information skall redovisas som den rapporteras i de finansiella rapporterna avseende den tidigare perioden. Kompletterande proformainformation som utarbetats i enlighet med punkt 34, skall lämnas såvida det inte är praktiskt ogenomförbart.**
39. Rättelsen av det fundamentala felet ingår i beräkningen av den aktuella periodens nettoresultat. Kompletterande information, ofta i separata kolumner, lämnas dock för att visa den aktuella periodens och varje tidigare redovisad periods nettoresultat beräknat som om det fundamentala felet hade rättats till under den period det uppkom. Det kan vara nödvändigt att tillämpa denna redovisning i länder där finansiella rapporter måste inkludera jämförande information som överensstämmer med de finansiella rapporter som lämnats under tidigare perioder.
40. **Företag skall lämna upplysning om**
- (a) **det fundamentala felets karaktär,**
 - (b) **det rättelsebelopp med vilket rättelsen påverkat den aktuella periodens nettoresultat samt**
 - (c) **det rättelsebelopp som ingår i varje redovisad period för vilken proformainformation lämnas, och rättelsebeloppen hänförliga till perioder som föregår dem som omfattas av proformainformationen. Om det är praktiskt ogenomförbart att lämna proformainformation, skall upplysning lämnas om detta.**

BYTEN AV REDOVISNINGSPRINCIPER

41. Användare behöver kunna jämföra de finansiella rapporterna för ett företag över en längre period för att se trender i dess finansiella ställning, resultat och kassaflöden. Därför tillämpas vanligtvis samma redovisningsprinciper för varje period.
42. **Ett byte av redovisningsprincip skall endast göras om det krävs enligt lag eller normgivare, eller om bytet kommer att medföra en bättre redovisning av händelser eller transaktioner i företagets finansiella rapporter.**
43. En bättre redovisning av händelser eller transaktioner i de finansiella rapporterna uppkommer när den nya redovisningsprincipen leder till mer relevant eller tillförlitlig information om företagets finansiella ställning, resultat eller kassaflöden.
44. **Nedanstående utgör inte byten av redovisningsprinciper:**
- (a) **Införandet av en redovisningsprincip för händelser eller transaktioner som väsentligen skiljer sig från tidigare inträffade händelser eller transaktioner.**
 - (b) **Införandet av en ny redovisningsprincip för händelser eller transaktioner som inte inträffat tidigare eller som var oväsentliga.**

Första gången en redovisningsprincip avseende redovisning av tillgångar till omvärderade belopp tillämpas, i enlighet med tillåten alternativ princip i IAS 16, Materiella anläggningstillgångar, eller IAS 38, Immateriella tillgångar, utgör detta ett byte av redovisningsprincip, men redovisas som en omvärdering i enlighet med IAS 16 eller IAS 38, och inte enligt denna standard. Punkterna 49 till 57 i denna standard är därför inte tillämpliga på sådana byten av redovisningsprincip.

45. Ett byte av redovisningsprincip tillämpas retroaktivt eller framåtriktat i enlighet med kraven i denna standard. Retroaktiv tillämpning leder till att den nya redovisningsprincipen tillämpas för händelser och transaktioner som om den nya redovisningsprincipen alltid använts. Redovisningsprincipen tillämpas därför för händelser och transaktioner från den tidpunkt då dessa uppkommer. Framåtriktad tillämpning innebär att den nya redovisningsprincipen tillämpas på händelser och transaktioner som inträffar efter tidpunkten för bytet. Inga justeringar hänförliga till tidigare perioder görs vare sig i den ingående balansen för balanserade vinstmedel eller vid rapportering av den aktuella periodens nettoresultat, eftersom befintliga saldon inte räknas om. Den nya redovisningsprincipen tillämpas dock på befintliga saldon från och med tidpunkten för bytet. Ett företag kan exempelvis besluta sig för att byta sin redovisningsprincip för lånekostnader och inräkna dessa lånekostnader i en tillgångs anskaffningsvärde i enlighet med tillåten alternativ princip i IAS 23, Lånekostnader. Vid framåtriktad tillämpning är den nya principen endast tillämplig på lånekostnader som uppkommit efter tidpunkten för bytet av redovisningsprincip.

Tillämpning av en IAS

46. **Ett byte av redovisningsprincip, till följd av att en IAS börjar tillämpas, skall redovisas i enlighet med eventuella särskilt angivna övergångsbestämmelser i samma standard. Saknas övergångsbestämmelser, skall bytet av redovisningsprincipen tillämpas i enlighet med huvudprincipen i punkt 49, 52 och 53, eller enligt tillåten alternativ princip i punkt 54, 56 och 57.**
47. Övergångsbestämmelserna i en IAS kan kräva antingen en retroaktiv eller en framåtriktad tillämpning av ett byte av redovisningsprincip.
48. När ett företag inte har börjat tillämpa en ny IAS som publicerats av IASC men som ännu inte trätt i kraft, uppmantras företaget att lämna upplysning om karaktären på det framtida bytet av redovisningsprincip och en uppskattning av bytets inverkan på dess nettoresultat och finansiella ställning.

Andra byten av redovisningsprinciper – huvudprincip

49. **Ett byte av redovisningsprincip skall tillämpas retroaktivt, såvida inte beloppet från någon justering som hänför sig till tidigare perioder inte kan beräknas med rimlig precision. Eventuella justeringar skall redovisas som en justering i den ingående balansen för balanserade vinstmedel. Jämförande information skall omräknas såvida det inte är praktiskt ogenomförbart ⁽¹⁾.**
50. De finansiella rapporterna, inklusive den jämförande informationen för tidigare perioder, utformas som om den nya redovisningsprincipen alltid använts. Därför räknas den jämförande informationen om, i syfte att återspegla den nya redovisningsprincipen. Det justeringsbelopp som är hänförligt till de perioder som föregår dem som ingår i de finansiella rapporterna justeras mot ingående balans för balanserade vinstmedel i den tidigaste redovisade perioden. All annan information som är hänförlig till tidigare perioder, exempelvis historiska sammanfattningar av finansiella uppgifter, räknas också om.
51. Omräkningen av jämförande information innebär inte nödvändigtvis att ändringar görs i finansiella rapporter som fastställts av aktieägarna eller som registrerats hos eller lämnats in till tillsynsmyndigheter. Nationell lagstiftning kan dock kräva att ändringar görs i sådana finansiella rapporter.
52. **Bytet av redovisningsprincip skall tillämpas framåtriktat när justeringsbeloppet i den ingående balansen för balanserade vinstmedel, som krävs enligt punkt 49, inte kan beräknas med rimlig precision.**
53. **När ett byte av redovisningsprincip har en väsentlig effekt på aktuell period eller någon tidigare redovisad period, eller kan få en väsentlig effekt på efterföljande perioder, skall ett företag lämna upplysning om**
- (a) **anledningen till bytet,**
 - (b) **justeringsbeloppet under den aktuella perioden och för varje redovisad period,**
 - (c) **det justeringsbelopp som är hänförligt till perioder som föregår dem som ingår i den jämförande informationen samt**
 - (d) **att jämförande information har räknats om eller att det är praktiskt ogenomförbart.**

⁽¹⁾ SIC-8: Första gången en redovisning, baserad på IAS, upprättas. I denna tolkning anges att det inte är korrekt att i resultaträkningen redovisa den ackumulerade effekten av byten som uppstår till följd av övergången från inhemska redovisningsprinciper till IAS (det vill säga tillåten alternativ princip enligt punkt 54 i IAS 8 är inte tillämplig första gången IAS tillämpas när en redovisning upprättas).

IAS 10

Andra byten av redovisningsprinciper – tillåten alternativ princip

54. **Ett byte av redovisningsprincip skall tillämpas retroaktivt, såvida inte det eventuella justeringsbelopp som uppkommer till följd av bytet och som hänför sig till tidigare perioder inte kan beräknas med rimlig precision. Eventuella sådana justeringar skall ingå i beräkningen av den aktuella periodens nettoresultat. Jämförande information skall redovisas som den rapporterats i de finansiella rapporterna avseende den tidigare perioden. Kompletterande jämförande proformainformation, som utarbetats i enlighet med punkt 49, skall lämnas såvida det inte är praktiskt ogenomförbart ⁽²⁾.**
55. Justeringar till följd av ett byte av redovisningsprincip ingår vid beräkningen av periodens nettoresultat. Kompletterande jämförande information, ofta i separata kolumner, lämnas dock för att visa den aktuella periodens och varje tidigare redovisad periods nettoresultat beräknat som om den nya redovisningsprincipen alltid tillämpats. Det kan bli nödvändigt att tillämpa denna redovisningsprincip i länder där finansiella rapporter måste inkludera jämförande information som överensstämmer med de finansiella rapporter som lämnats under tidigare perioder.
56. **Bytet av redovisningsprincip skall tillämpas framåtriktat när beloppet som skall ingå i den aktuella periodens nettoresultat enligt punkt 54 inte kan beräknas med rimlig precision.**
57. **När ett byte av redovisningsprincip har en väsentlig effekt på aktuell period eller någon tidigare redovisad period, eller kan få en väsentlig effekt på efterföljande perioder, skall ett företag lämna upplysningar om**
- (a) **anledningen till bytet,**
 - (b) **justeringsbeloppet som redovisats i den aktuella periodens nettoresultat samt**
 - (c) **det justeringsbelopp som ingår i varje redovisad period för vilken proformainformation lämnas, och det justeringsbelopp som är hänförligt till perioder som föregår dem som omfattas av de finansiella rapporterna. Om det inte är praktiskt genomförbart att lämna proformainformation, skall upplysning lämnas om detta.**

IKRAFTTRÄDANDE

58. **Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1995 eller senare.**

**INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 10
(OMARBETAD 1999)****Händelser efter balansdagen**

Denna standard fastställdes av IASC:s styrelse i mars 1999 och skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2000 eller senare.

INLEDNING

IAS 10, Händelser efter balansdagen, ersätter de delar av IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date ("Eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt händelser efter balansdagen"), som inte redan har ersatts av IAS 37, Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar. Den nya standarden innebär följande smärre förändringar:

- (a) Nya upplysningar om datumet för godkännandet av de finansiella rapporterna för utfärdande.
- (b) Borttagande av möjligheten att som skuld i balansräkningen ta upp utdelningar, som avser rapportperioden och som föreslås eller fastställs efter balansdagen men innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande. Ett företag kan lämna den krävda upplysningen om sådana utdelningar antingen i balansräkningen, som en separat post inom eget kapital, eller i noterna till de finansiella rapporterna.

⁽¹⁾ SIC-8: Första gången en redovisning, baserad på IAS, upprättas. I denna tolkning anges att det inte är korrekt att i resultaträkningen redovisa den ackumulerade effekten av byten som uppstår till följd av övergången från inhemska redovisningsprinciper till IAS (det vill säga tillåten alternativ princip enligt punkt 54 i IAS 8 är inte tillämplig första gången IAS tillämpas när en redovisning upprättas).

IAS 10

- (c) Bekräftelse att ett företag skall uppdatera upplysningar om förhållanden som förelåg på balansdagen mot bakgrund av ny information, som tillkommer efter balansdagen, om dessa förhållanden.
- (d) Borttagande av kravet på att justera de finansiella rapporterna i de fall en händelse efter balansdagen indikerar att antagandet om fortlevnad inte gäller för viss del av företaget. Enligt IAS 1, Utformning av finansiella rapporter, gäller antagandet om fortlevnad för ett företag som helhet.
- (e) Vissa förbättringar av exemplen på händelser efter balansdagen som beaktas och sådana som inte beaktas.
- (f) Diverse språkliga förbättringar.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1
Definitioner	2-6
Redovisning och värdering	7-12
Händelser efter balansdagen som beaktas	7-8
Händelser efter balansdagen som inte beaktas	9-10
Utdelningar	11-12
Antagande om fortlevnad	13-15
Upplysningar	16-21
Dagen då de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande	16-17
Uppdatering av upplysningar om förhållanden som förelåg på balansdagen	18-19
Händelser efter balansdagen som inte beaktas	20-21
Ikraftträdande	22-23

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

SYFTE

Syftet med denna standard är att fastställa

- (a) när ett företag skall justera sina finansiella rapporter för händelser som inträffar efter balansdagen samt
- (b) de upplysningar som ett företag skall ge om den dag då de finansiella rapporterna godkändes för utfärdande samt om händelser som inträffat efter balansdagen.

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

IAS 10

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. **Standarden skall tillämpas vid redovisning av och upplysning om händelser efter balansdagen.**

DEFINITIONER

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

Med händelser efter balansdagen avses sådana både gynnsamma och ogynnsamma händelser som inträffar under tiden mellan balansdagen och den dag då de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande. Två slag av händelser kan urskiljas:

- (a) **Händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen (händelser efter balansdagen som beaktas).**
 - (b) **Händelser som indikerar förhållanden som uppstod efter balansdagen (händelser efter balansdagen som inte beaktas).**
3. Hur de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande beror på företagsledningens organisation, lagstiftningskrav och rutiner som följs vid upprättandet av rapporterna.
 4. I vissa fall krävs av ett företag att det underställer de finansiella rapporterna för aktieägarnas godkännande först efter det att rapporterna har utfärdats. I sådana fall är de finansiella rapporterna godkända för utfärdande den dag de ursprungligen 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. Bolagsstämman godkänner de finansiella rapporterna 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).

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

Exempel

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

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

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

REDOVISNING OCH VÄRDERING

Händelser efter balansdagen som beaktas

7. **Ett företag skall justera beloppen i sina finansiella rapporter för att återge sådana händelser efter balansdagen som beaktas.**
8. Följande är exempel på händelser efter balansdagen som beaktas genom att företaget justerar redovisade belopp i dess finansiella rapporter eller redovisar tidigare inte medtagna poster:
 - (a) Domen efter balansdagen i ett mål i en domstol som, eftersom den bekräftar att företaget hade en befintlig förpliktelse redan på balansdagen, kräver av företaget att det justerar en redan gjord avsättning eller gör en avsättning i stället för att enbart redovisa en eventalförpliktelse.
 - (b) Information som erhålls efter balansdagen och som indikerar att en tillgång redan på balansdagen hade minskat i värde eller att en tidigare gjord nedskrivning av denna tillgång måste justeras. Exempel:
 - (i) Att en av företagets kunder går i konkurs efter balansdagen bekräftar normalt att företaget redan på balansdagen hade gjort en förlust på en kundfordran och att företaget måste skriva ned denna kundfordran.
 - (ii) Varuförsäljning som sker efter balansdagen kan visa på vilket nettoförsäljningsvärde dessa varor hade på balansdagen.
 - (c) Fastställandet efter balansdagen av utgiften eller inkomsten för tillgångar som köpts respektive sålts före balansdagen.
 - (d) Fastställandet efter balansdagen av beloppet som avser vinstdelning eller bonus, om företaget på balansdagen hade en legal eller informell förpliktelse att utge sådana belopp som en följd av händelser före balansdagen (se IAS 19, Ersättningar till anställda).
 - (e) Upptäckten av bedrägeri eller fel som visar att de finansiella rapporterna var felaktiga.

Händelser efter balansdagen som inte beaktas

9. **Ett företag skall inte justera beloppen i sina finansiella rapporter för att återge händelser efter balansdagen som inte beaktas.**
10. Ett exempel på en händelse efter balansdagen som inte beaktas är en nedgång i marknadsvärde på företagets placeringar, mellan balansdagen och den dag då de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande. Värdenedgången hänförs normalt inte till placeringarnas förhållande på balansdagen, utan återspeglar omständigheter som uppstått under efterföljande period. Därför justerar ett företag inte de i sina finansiella rapporter redovisade beloppen för placeringarna. På motsvarande sätt uppdaterar företaget inte de belopp som lämnats som upplysningar om placeringarna per balansdagen. Dock kan det behöva ge ytterligare upplysningar enligt punkt 20.

Utdelningar

11. **Om utdelningar till innehavare av egetkapitalinstrument (enligt definition IAS 32, Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering) föreslås eller fastställs efter balansdagen skall ett företag inte redovisa dessa utdelningar som en skuld per balansdagen.**

IAS 10

12. Enligt IAS 1, Utformning av finansiella rapporter, krävs att ett företag upplyser om utdelningsbeloppet som föreslogs eller fastställdes efter balansdagen, men innan de finansiella rapporterna godkändes för utfärdande. Enligt IAS 1 får ett företag lämna denna upplysning antingen
- (a) i balansräkningen som en separat post inom eget kapital eller
 - (b) i noterna till de finansiella rapporterna.

ANTAGANDE OM FORTLEVNAD

13. ***Ett företag skall inte upprätta sina finansiella rapporter utifrån ett antagande om företagets fortlevnad, om företagsledningen efter balansdagen bestämmer sig för antingen att den avser att avveckla företaget, eller att upphöra med verksamheten, eller att det inte finns något realistiskt alternativ till detta.***
14. Försämring av rörelseresultat och av finansiell ställning efter balansdagen kan vara ett tecken på ett behov att överväga om antagandet om företagets fortlevnad är fortsatt tillämpligt. Om antagandet om fortlevnad inte längre är tillämpligt, är effekten härav så genomgripande att denna standard kräver en grundläggande förändring av tillämpad redovisningsgrund, i stället för att justera de redovisade beloppen inom ramen för den ursprungliga redovisningsgrunden.
15. Enligt IAS 1, Utformning av finansiella rapporter, krävs att företaget lämnar vissa upplysningar om
- (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 balansdagen.

UPPLYSNINGAR

Dagen då de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande

16. ***Ett företag skall upplysa om den dag då de finansiella rapporterna godkändes för utfärdande och om vem som gav detta godkännande. Om företagets ägare eller andra har behörighet att ändra i de finansiella rapporterna efter utfärdandet, skall detta framgå.***
17. Det är viktigt för användare av de finansiella rapporterna att veta när de finansiella rapporterna godkändes för utfärdande, eftersom händelser efter detta datum inte återspeglas i de finansiella rapporterna.

Uppdatering av upplysningar om förhållanden som förelåg på balansdagen

18. ***Om ett företag efter balansdagen får information om förhållanden som förelåg på balansdagen skall upplysningar om dessa förhållanden uppdateras mot bakgrund av den nya informationen.***
19. I vissa fall måste ett företag uppdatera upplysningarna i sina finansiella rapporter så att de återspeglar information som erhållits efter balansdagen, även när informationen inte påverkar de belopp som företaget redovisar i sina finansiella rapporter. Ett exempel på detta är när information blir tillgänglig efter balansdagen om en eventalförpliktelse som förelåg på balansdagen. Utöver att bedöma om en sådan förpliktelse skall redovisas som en avsättning enligt IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar, uppdaterar företaget sina upplysningar om eventalförpliktelsen mot bakgrund av den nya informationen.

Händelser efter balansdagen som inte beaktas

20. ***I de fall händelser efter balansdagen som inte beaktas är av sådan betydelse att utelämnande av information om dem skulle påverka möjligheten för användarna av de finansiella rapporterna att göra välgrundade bedömningar och fatta välgrundade beslut, skall ett företag för varje betydande slag av händelse efter balansdagen som inte beaktas lämna följande upplysningar***
- (a) ***händelsens karaktär och***
 - (b) ***en uppskattning av dess finansiella effekt eller en uppgift om att en sådan uppskattning inte kan göras.***
21. Följande är exempel på händelser efter balansdagen som inte beaktas, som är av sådan betydelse att utelämnande av information om dem skulle påverka möjligheten för användarna av de finansiella rapporterna att göra välgrundade bedömningar och fatta välgrundade beslut:
- (a) Ett väsentligt förvärv efter balansdagen (enligt IAS 22, Företagsförvärv och samgåenden, krävs särskilda upplysningar i sådana fall) eller avyttring av ett större dotterföretag.
 - (b) Offentliggörande av en plan att avveckla en verksamhet, avyttring av tillgångar eller reglering av skulder hänförliga till en verksamhet under avveckling eller tecknande av bindande avtal om försäljning av sådana tillgångar eller om reglering av sådana skulder (se IAS 35, Verksamheter under avveckling).
 - (c) Omfattande inköp eller avyttringar av tillgångar eller myndighets expropriation av viktigare tillgångar.
 - (d) Förstörelsen av en större produktionsanläggning genom en eldsvåda efter balansdagen.
 - (e) Offentliggörande eller påbörjande av en omfattande omstrukturering (se IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar).
 - (f) Omfattande förändringar i utestående stamaktier eller potentiella stamaktier efter balansdagen (IAS 33, Resultat per aktie, uppmuntrar ett företag att lämna upplysningar om sådana transaktioner, utom när de beror på fondemissioner och aktiesplit).
 - (g) Onormalt stora förändringar efter balansdagen i priser på tillgångar eller i valutakurser.
 - (h) Förändringar i skattesatser eller skattelagar som är beslutade eller i praktiken beslutade per balansdagen med väsentlig inverkan på aktuella och uppskjutna skattefordringar och -skulder (se IAS 12, Inkomstskatter).
 - (i) Ingående av betydande åtaganden eller eventalförpliktelser, exempelvis genom att utfästa betydande garantier.
 - (j) Påbörjande av större rättstvister enbart på grund av händelser som inträffat efter balansdagen.

IKRAFTTRÄDANDE

22. ***Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2000 eller senare.***
23. IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar, ersatte 1998 de delar av IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date ("Eventalförpliktelser och eventaltillgångar samt händelser efter balansdagen"), som gällde för eventalförpliktelser och eventaltillgångar. Denna standard ersätter återstoden av den standarden.

IAS 11

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 11
(OMARBETAD 1993)

Entreprenadavtal

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

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

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

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

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

SYFTE

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

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- Denna standard skall tillämpas av företag som utför en entreprenad eller ett liknande uppdrag.**
- 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.
5. Enligt denna standard innefattar ett entreprenadavtal följande:
- (a) Uppdrag för tillhandahållande av tjänster som har ett direkt samband med produktionen av ett objekt, exempelvis tjänster utförda av projektledare och arkitekter.
 - (b) Uppdrag för rivning eller restaurering av objekt samt restaurering av omgivande miljö efter rivning eller skrotning av objekt.
6. Ett entreprenaduppdrag kan utformas på olika sätt. I denna standard sker en uppdelning i fastprisuppdrag och uppdrag på löpande räkning. Vissa uppdrag kan ha karaktär av både fastprisuppdrag och uppdrag på löpande räkning, exempelvis ett uppdrag på löpande räkning med ett avtalat maximipris. I dylika fall beaktas samtliga villkor i punkterna 23 och 24 vid fastställandet av i vilka perioder uppdragsinkomsten och uppdragsutgiften skall redovisas.

ETT ELLER FLERA UPPDRAG

7. Vad som krävs i denna standard tillämpas normalt på varje enskilt entreprenaduppdrag. I vissa situationer är det dock nödvändigt att tillämpa standarden på delar i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna för att innebörden i det enskilda avtalet eller i de enskilda avtalen sammantagna skall kunna återges.
8. **När ett avtal omfattar flera objekt skall produktionen av varje enskilt objekt behandlas som ett separat uppdrag i de fall**
- (a) **separata anbud har lämnats för varje enskilt objekt,**
 - (b) **varje enskilt objekt har varit föremål för separat förhandling och uppdragstagaren och beställaren har haft möjlighet att anta eller förkasta den del av avtalet som avser respektive objekt samt**
 - (c) **uppdragsutgifterna och uppdragsinkomsten kan identifieras för respektive objekt.**
9. **Flera avtal skall, oavsett om de har en eller flera beställare, behandlas som ett uppdrag i de fall**
- (a) **avtalen är resultatet av en förhandling som avser avtalen som en helhet,**
 - (b) **avtalen har ett så nära samband med varandra att de i praktiken utgör ett enda uppdrag med en total vinstmarginal samt**

IAS 11

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

10. *Ett avtal kan innehålla en möjlighet för beställaren att beställa produktion av ytterligare ett objekt (genom option inskriven i avtalet från början eller genom ett senare tillägg till avtalet). Ett sådant tillägg skall behandlas som ett separat uppdrag när*
- (a) *objektet skiljer sig avsevärt från det objekt som omfattas av det ursprungliga avtalet vad avser utformning, teknik eller funktion eller*
 - (b) *överenskommelsen om det tillkommande objektets pris förhandlas utan hänsyn till priset enligt det ursprungliga avtalet.*

UPPDRAGSINKOMST

11. *Uppdragsinkomsten skall omfatta*

- (a) *den ursprungligen avtalade ersättningen och*
- (b) *ändringar i omfattningen av uppdraget, anspråk och incitamentsersättningar*
 - (i) *i den utsträckning det är sannolikt att justeringarna kommer att resultera i inkomster och*
 - (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 indexuppräknningar,*
- (c) *uppdragsinkomsten minska till följd av skadestånd till beställaren orsakade av dröjsmål som orsakas av uppdragstagaren eller*
- (d) *uppdragsinkomsten öka om antalet producerade enheter ökar och uppdraget är ett fastprisuppdrag där ersättning utgår med ett fast pris per producerad enhet.*

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

- (a) *det är sannolikt att beställaren kommer att godkänna ändringen av uppdraget och därmed justeringen av uppdragsinkomsten samt*
- (b) *beloppet kan mätas på ett tillförlitligt sätt.*

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

- (a) *förhandlingarna är långt framskridna och det är sannolikt att beställaren kommer att godkänna uppdragstagarens särskilda anspråk samt*
- (b) *det belopp som troligen kommer att accepteras av kunden kan mätas på tillförlitligt sätt.*

15. Incitamentsersättningar är tilläggsbelopp som uppdragstagaren erhåller om denne uppnår eller överträffar angivna prestationsnormer. Exempelvis kan ett avtal stipulera att sådana ersättningar skall utgå om uppdraget slutförs före en viss tidpunkt. Incitamentsersättning ingår i uppdragsinkomsten när
- (a) uppdraget är så långt framskridet att det går att bedöma att det är sannolikt att angivna prestationsnormer kommer att uppnås eller överträffas samt
 - (b) beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

UPPDRAGSUTGIFTER

16. **Uppdragsutgifter skall omfatta**

- (a) **utgifter som har direkt samband med det enskilda uppdraget,**
- (b) **utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas ut på det enskilda uppdraget samt**
- (c) **sådana övriga utgifter som enligt entreprenadavtalet kan debiteras beställaren.**

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

- (a) utgifter för arbetskraft inklusive utgifter för arbetsledning,
- (b) utgifter för material som används i uppdraget,
- (c) avskrivningar på maskiner och inventarier som används i uppdraget,
- (d) utgifter för flyttning av maskiner, inventarier samt material till och från arbetsplatsen,
- (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 korrigerande av felaktigheter och beräknade utgifter enligt lämnade garantier samt
- (h) utgifter till följd av anspråk från tredje man.

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

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

- (a) utgifter för försäkring
- (b) utgifter för utformning och teknisk hjälp utan direkt anknytning till ett enskilt uppdrag samt
- (c) gemensamma utgifter för uppdragsverksamheten.

Utgifterna fördelas på ett systematiskt sätt där den valda metoden tillämpas konsekvent på alla utgifter av samma slag. Fördelningen baseras på den normala aktivitetsnivån i verksamheten. Gemensamma utgifter för uppdragsverksamheten innefattar utgifter för färdigställande och behandling av löner till anställda som arbetar med uppdraget. Utgifter som kan hänföras till uppdragsverksamheten i allmänhet och som kan fördelas på särskilda uppdrag innefattar även lånekostnader när entreprenören använder tillåten alternativ princip i IAS 23, Lånekostnader.

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

IAS 11

20. Utgifter som inte kan hänföras till uppdragsverksamhet eller inte kan fördelas ut på något enskilt uppdrag ingår inte i uppdragsutgifterna. Denna typ av utgifter innefattar
- (a) allmänna administrationsutgifter utom i de fall ersättning härför skall utgå enligt entreprenadavtalet,
 - (b) försäljningsutgifter,
 - (c) forsknings- och utvecklingsutgifter utom i de fall ersättning härför skall utgå enligt entreprenadavtalet samt
 - (d) avskrivningar på maskiner och inventarier som inte används i något uppdrag.
21. Bland uppdragsutgifterna ingår de utgifter som hänför sig till uppdraget från den tidpunkt då avtal träffats till dess att uppdraget färdigställs. I uppdragsutgifterna ingår även utgifter som är direkt hänförliga till uppdraget och som uppkommer i samband med att uppdragstagaren försöker erhålla detta. En förutsättning är emellertid att dessa utgifter kan identifieras separat och mätas på ett tillförlitligt sätt samt att det är sannolikt att uppdraget erhålls. Om utgifter, som uppkommit i samband med att uppdragstagaren försöker erhålla uppdraget, tidigare har redovisats som kostnad inräknas de inte i uppdragsutgifterna i de fall uppdraget erhålls under en efterföljande period.

REDOVISNING AV UPPDRAGSINKOMSTER OCH UPPDRAGSUTGIFTER

22. **När utfallet av ett uppdrag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, skall uppdragsinkomsten och de uppdragsutgifter som är hänförliga till uppdraget redovisas som intäkt respektive kostnad i förhållande till uppdragets färdigställandegrad på balansdagen. En befarad förlust på ett entreprenaduppdrag skall omedelbart redovisas som kostnad i enlighet med punkt 36.**
23. **För ett fastprisuppdrag kan utfallet beräknas på ett tillförlitligt sätt om samtliga följande villkor är uppfyllda:**
- (a) **Den totala uppdragsinkomsten kan mätas på ett tillförlitligt sätt.**
 - (b) **Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med uppdraget kommer att tillfalla uppdragstagaren.**
 - (c) **Såväl de totala utgifterna för att slutföra uppdraget som färdigställandegraden på balansdagen kan mätas på ett tillförlitligt sätt.**
 - (d) **De uppdragsutgifter som hänför sig till uppdraget kan klart identifieras och mätas på ett tillförlitligt sätt så att jämförelse med tidigare beräkningar kan göras.**
24. **För ett uppdrag på löpande räkning kan utfallet beräknas på ett tillförlitligt sätt om följande båda villkor är uppfyllda:**
- (a) **Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med uppdraget kommer att tillfalla uppdragstagaren.**
 - (b) **De uppdragsutgifter som, oavsett om det uttryckligen framgår att de skall ersättas eller ej, hänför sig till uppdraget samt klart kan identifieras och mätas på ett tillförlitligt sätt.**
25. Metoden att redovisa uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna i förhållande till uppdragets färdigställandegrad på balansdagen benämns ofta successiv vinstavräkning. Enligt metoden matchas uppdragsinkomsten mot uppdragsutgifterna på basis av det arbete som utförts till och med balansdagen. Metoden resulterar i att intäkter, kostnader och därmed resultat hänförs till den redovisningsperiod under vilken arbetet utförts. Metoden ger användbar information om uppdragsverksamhetens omfattning och resultat under en period.
26. Vid successiv vinstavräkning redovisas uppdragsinkomsten som intäkt i resultaträkningen i den redovisningsperiod då arbetet utförs. Uppdragsutgifterna redovisas i normalfallet som kostnad i den redovisningsperiod då det arbete som de avser utförs. Om de totala uppdragsutgifterna bedöms överstiga den totala uppdragsinkomsten, redovisas den befarade förlusten omedelbart som kostnad i enlighet med punkt 36.
27. En uppdragstagare kan i sin redovisning ha tagit in uppdragsutgifter som avser framtida arbete på uppdraget. Dessa utgifter redovisas som en tillgång under förutsättning att det är sannolikt att de kommer att återvinnas. Sådana utgifter representerar en fordran på beställaren och klassificeras ofta som pågående arbete.

28. Utfallet av ett entreprenaduppdrag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt först då det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med uppdraget kommer att tillfalla uppdragstagaren. Om osäkerhet uppstår vad avser möjligheten att erhålla betalning för belopp som redan inkluderats i uppdragsinkomsten och redovisats som intäkt i resultaträkningen, redovisas det belopp som inte sannolikt kommer att erhållas som kostnad och således inte som ett avdrag från intäkten.
29. En uppdragstagare kan i allmänhet göra tillförlitliga beräkningar när överenskommelse träffats med beställaren som fastställer
- (a) uppdragstagarens och beställarens rättigheter avseende det objekt som skall produceras,
 - (b) den ersättning som uppdragstagaren skall erhålla samt
 - (c) villkoren för den slutliga ekonomiska uppgörelsen.

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

30. Färdigställandegraden för ett uppdrag kan fastställas på olika sätt. Uppdragstagaren tillämpar den metod som på ett tillförlitligt sätt mäter det utförda arbetet. Beroende på typ av uppdrag kan metoderna innefatta bedömningar av
- (a) förhållandet mellan nedlagda uppdragsutgifter för utfört arbete på balansdagen och beräknade totala uppdragsutgifter,
 - (b) utfört arbete på basis av genomförd besiktning eller
 - (c) fysisk färdigställandegrad för uppdraget.

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

31. Då färdigställandegraden fastställs på basis av nedlagda uppdragsutgifter inräknas endast sådana utgifter som motsvarar utfört arbete. Följande utgifter är exempel på utgifter som inte inräknas:
- (a) Utgifter som avser framtida arbete, exempelvis utgifter för material, komponenter och så vidare, som har levererats till en arbetsplats eller avskiljts för uppdragets räkning, men som ännu inte har installerats eller använts. Dock inräknas utgifter för material, komponenter och så vidare, som tillverkats speciellt för uppdraget.
 - (b) Förskottsbetalningar till underleverantörer för arbete enligt underleverantörsavtal.

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

- (a) **intäktsredovisning endast ske med belopp som motsvarar de uppkomna uppdragsutgifter som sannolikt kommer att ersättas av beställaren samt**
- (b) **uppdragsutgifter redovisas som kostnader i den period då de uppkommer.**

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

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

IAS 11

34. Om det inte är sannolikt att uppdragsutgifter kommer att ersättas av beställaren redovisas de omgående som kostnad. Exempel på omständigheter under vilka det inte är sannolikt att uppdragsutgifter kommer att återvinnas och uppdragsutgifterna därför kan behöva redovisas som kostnad omgående är ett avtal
- (a) som inte kan göras gällande fullt ut, det vill säga avtalets giltighet är allvarligt ifrågasatt,
 - (b) som för sitt fullgörande är beroende av utfallet av ännu ej avgjorda rättstvister eller tolkning av lagstiftning,
 - (c) som avser fastigheter som sannolikt kommer att dömas ut eller exproprieras,
 - (d) i vilket beställaren inte är i stånd att uppfylla sina förpliktelser eller
 - (e) i vilket uppdragstagaren inte är i stånd att slutföra uppdraget eller inte på annat sätt kan uppfylla sina förpliktelser enligt entreprenadavtalet.
35. **När de osäkerhetsfaktorer som förhindrat en tillförlitlig beräkning av utfallet av entreprenaduppdraget inte längre föreligger, skall uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna redovisas i enlighet med punkt 22 i stället för i enlighet med punkt 32.**

REDOVISNING AV BEFARADE FÖRLUSTER

36. **Då det är sannolikt att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten, skall den befarade förlusten omgående redovisas som en kostnad i sin helhet.**
37. En befarad förlust på ett uppdrag beräknas utan beaktande av
- (a) om arbetet har påbörjats eller inte,
 - (b) uppdragets färdigställandegrad eller
 - (c) om förväntade vinster på andra uppdrag än sådana som behandlas som ett uppdrag enligt punkt 9.

ÄNDRAD UPSKATTNING AV UPPDRAGSINKOMSTER OCH UPPDRAGSUTGIFTER

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

UPPLYSNINGAR

39. **Ett företag skall lämna upplysning om**
- (a) **summan av de uppdragsinkomster som redovisats som intäkt under redovisningsperioden,**
 - (b) **de metoder som använts för att fastställa uppdragsintäkter under redovisningsperioden samt**
 - (c) **de metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden för pågående uppdrag enligt entreprenadavtal.**
40. **Följande upplysningar skall lämnas på balansdagen för pågående uppdrag enligt entreprenadavtal:**
- (a) **Summan av uppdragsutgifter och redovisade vinster (efter avdrag för redovisade förluster).**

- (b) **Erhållna förskott.**
- (c) **Av beställaren innehållna belopp.**
41. "Av beställaren innehållna belopp" avser belopp som har delfakturerats enligt fastställd plan och som beställaren innehåller enligt kontraktsvillkoren tills samtliga i kontraktet angivna villkor har uppfyllts eller fel åtgärdats. Delfakturering enligt fastställd plan avser fakturering som sker på basis av utfört arbete, oavsett om betalning erhållits från beställaren eller inte. Förskott är belopp som uppdragstagaren erhållit innan motsvarande arbete utförts.
42. **I balansräkningen skall**
- (a) **fordringar på beställare av entreprenadavtal redovisas som tillgång samt**
- (b) **skulder till beställare av entreprenadavtal redovisas som skuld.**
43. Fordringar på beställare av uppdrag enligt entreprenadavtal utgörs av summan av
- (a) uppdragsutgifter till och med den aktuella redovisningsperioden och redovisade vinster, efter avdrag för
- (b) redovisade förluster och delfakturerade belopp
- för alla pågående uppdrag för vilka uppdragsutgifter och redovisade vinster efter avdrag för redovisade förluster överstiger fakturerade belopp.
44. Skulder till beställare av uppdrag enligt entreprenadavtal utgörs av summan av
- (a) uppdragsutgifter till och med den aktuella redovisningsperioden och redovisade vinster, efter avdrag för
- (b) redovisade förluster och delfakturerade belopp
- för alla pågående uppdrag för vilka fakturerade belopp överstiger uppdragsutgifter och redovisade vinster (efter avdrag för redovisade förluster).
45. Ett företag lämnar upplysning om eventalförpliktelser och eventualtillgångar i enlighet med IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar. Eventalförpliktelser och eventualtillgångar kan uppkomma till följd av poster som garantiutgifter, anspråk, böter eller möjliga förluster.

IKRAFTTRÄDANDE

46. **Denna standard skall tillämpas för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1995 eller senare.**

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 12 (OMARBETAD 2000)

Inkomstskatter

Styrelsen fastställde i oktober 1996 en omarbetad standard, IAS 12 (omarbetad 1996), Inkomstskatter. Den ersatte IAS 12 (omarbetad 1994), Accounting for Taxes on Income ("Redovisning av inkomstskatter"). Den 1996 omarbetade IAS 12 skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som började den 1 januari 1998 eller senare.

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

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

IAS 12

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

Följande SIC-tolkningar hör ihop med IAS 12:

- SIC-21: Redovisning av uppskjuten skatt vid omvärdering av icke-avskrivningsbara tillgångar.
- SIC-25: Inkomstskatter – konsekvenser av en förändring av skattestatus.

INLEDNING

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

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

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

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

- (a) Dotterföretag, intresseföretag eller joint ventures har inte delat ut hela sin vinst till moderföretaget eller investeraren.
- (b) Tillgångar omvärderas utan motsvarande justering av deras skattemässiga värde.
- (c) Anskaffningsvärdet för ett företagsförvärv fördelas på de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna genom hänvisning till tillgångarnas och skuldernas verkliga värde utan motsvarande justering av deras skattemässiga värde.

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

- (a) de icke-monetära tillgångarna och skulderna i en integrerad utlandsverksamhet omräknas till historiska valutakurser,
- (b) icke-monetära tillgångar och skulder omräknas enligt IAS 29, Redovisning i höginflationsländer, eller
- (c) det redovisade värdet av en tillgång eller skuld vid första redovisningstillfället avviker från det ursprungliga skattemässiga värdet.

IAS 12

2. I den ursprungliga IAS 12 tilläts ett företag att inte redovisa uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder i det fall det var rimligt att anta att avvikelser avseende tidpunkt inte skulle komma att återföras under avsevärd tid framöver. Enligt IAS 12 (omarbetad) måste ett företag redovisa en uppskjuten skatteskuld eller, under vissa omständigheter, uppskjuten skattefordran avseende alla temporära skillnader. Vissa undantag anges nedan.
3. Enligt den ursprungliga IAS 12 krävdes att
 - (a) uppskjutna skattefordringar som uppstått på grund av avvikelser avseende tidpunkt skulle redovisas när det var rimligt att anta att de skulle realiseras samt
 - (b) uppskjutna skattefordringar med ursprung i underskottsavdrag skulle redovisas som en tillgång endast om det låg bortom rimligt tvivel att framtida skattepliktigt överskott skulle vara tillräckligt för att kunna utnyttja underskottet. Enligt den ursprungliga IAS 12 var det tillåtet (men krävdes inte) för ett företag att skjuta upp redovisning av underskottsavdrag till den redovisningsperiod då de utnyttjades.

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

4. Som ett undantag från det generella kravet i punkt 2 ovan förbjuder IAS 12 (omarbetad) redovisningen av uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar hänförliga till vissa tillgångar och skulder vars redovisade värde vid första redovisningstillfället avviker från det ursprungliga skattemässiga värdet. Eftersom sådana omständigheter inte ger upphov till några avvikelser avseende tidpunkt i sådana fall, förelåg enligt den ursprungliga IAS 12 inte heller några uppskjutna skattefordringar eller uppskjutna skatteskulder.
5. Enligt den ursprungliga IAS 12 skulle skatter avseende ej utdelade vinster i dotterföretag och intresseföretag redovisas om det inte var rimligt att anta att vinsterna inte skulle delas ut eller om en utdelning sannolikt inte skulle ge upphov till skattskyldighet. Enligt IAS 12 (omarbetad) är det dock inte tillåtet att redovisa sådana uppskjutna skatteskulder (eller sådana som beror på ackumulerade justeringar av valutaomräkningar) i den mån
 - (a) moderföretaget, investeraren eller samägaren (i ett joint venture) kan bestämma tidpunkten för återföring av de temporära skillnaderna samt
 - (b) det är sannolikt att en sådan återföring inte kommer att ske inom överskådlig tid.

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

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

IAS 12

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

- (a) I vissa länder gäller olika skattesatser för realisationsvinster och andra skattepliktiga inkomster.
- (b) I vissa länder är det i samband med försäljning av en tillgång tillåtet att vid beskattningen dra av större belopp än vad som får dras av som avskrivning.

Den ursprungliga IAS 12 innehöll inga bestämmelser om värdering av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder i sådana fall. Enligt IAS 12 (omarbetad) skall uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar värderas utifrån de skatteeffekter som blir följden av det sätt varpå företaget förväntar sig att återvinna eller reglera det redovisade värdet av dess tillgångar och skulder.

9. Den ursprungliga IAS 12 föreskrev inte uttryckligen huruvida uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder kunde diskonteras. IAS 12 (omarbetad) förbjuder sådan diskontering. Genom ett tillägg till punkt 39 (i) i IAS 22, Företagsförvärv och samgåenden, förbjuds diskontering av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som övertas vid företagsförvärv. Tidigare varken förbjöd eller krävde nämnda punkt i IAS 22 diskontering av uppskjutna skattefordringar eller uppskjutna skatteskulder som uppstod i samband med företagsförvärv.
10. Den ursprungliga IAS 12 angav inte om ett företag skulle klassificera uppskjutna skattebelopp som omsättningstillgångar respektive kortfristiga skulder eller som anläggningstillgångar respektive långfristiga skulder. Enligt IAS 12 (omarbetad) skall ett företag som skiljer på omsättnings- och anläggningstillgångar inte klassificera uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som omsättningstillgångar respektive kortfristiga skulder.
11. Den ursprungliga IAS 12 angav att debet- och kreditposter avseende uppskjutna skattebelopp kunde kvittas mot varandra. IAS 12 (omarbetad) ställer upp strängare villkor för kvittning, som i huvudsak bygger på vad som gäller för finansiella tillgångar och skulder enligt IAS 32, Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering.
12. Den ursprungliga IAS 12 krävde att upplysning måste lämnas om förhållandet mellan skattekostnad och redovisat resultat om det inte framgick av de skattesatser som gällde i det land där det rapporterande företaget har sitt säte. I IAS 12 (omarbetad) krävs att denna upplysning lämnas på endera eller båda av följande sätt:
- (i) En siffermässig avstämning mellan å ena sidan skattekostnad eller skatteintäkt och å andra sidan redovisat resultat multiplicerat med gällande skattesatser.
- (ii) En siffermässig avstämning mellan den genomsnittliga effektiva skattesatsen och den gällande skattesatsen.

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

13. Enligt IAS 12 (omarbetad) krävs numera också upplysningar om:
- (a) För varje slag av temporär skillnad, underskottsavdrag och andra framtida skatteavdrag
- (i) redovisade uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder samt
- (ii) beloppet för uppskjutna skatteintäkter eller skattekostnader som redovisas i resultaträkningen, om detta inte framgår av ändringarna i belopp som redovisats i balansräkningen,

- (b) För verksamheter som har avvecklats anges den skattekostnad som avser
- (i) resultatet (vinsten eller förlusten) av avvecklingen samt
 - (ii) resultatet (vinst eller förlust) av den avvecklade verksamhetens ordinarie verksamhet samt
- (c) en uppskjuten skattefordrans belopp och de förhållanden som motiverar att den redovisas i sådana fall då
- (i) utnyttjandet av den uppskjutna skattefordran är beroende av framtida skattepliktiga överskott utöver de överskott som hänför sig till återföring av befintliga skattepliktiga temporära skillnader samt
 - (ii) företaget har redovisat en förlust under innevarande eller föregående redovisningsperiod i den jurisdiktion där uppskjuten skattefordran uppkommit.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-4
Definitioner	5-11
Skattemässigt värde	7-11
Aktuella skatteskulder och aktuella skattefordringar	12-14
Uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar	15-45
Skattepliktiga temporära skillnader	15-23
Företagsförvärv	19
Tillgångar bokförda till verkligt värde	20
Goodwill	21
Första redovisningen av en tillgång eller en skuld	22-23
Avdragsgilla temporära skillnader	24-33
Negativ goodwill	32
Första redovisningen av en tillgång eller en skuld	33
Underskottsavdrag och andra framtida skattemässiga avdrag	34-36
Omprövning av icke redovisade uppskjutna skattefordringar	37
Innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i joint ventures	38-45
Värdering	46-56
Redovisning av aktuell och uppskjuten skatt	57-68

IAS 12

Redovisning i resultaträkningen	58-60
Redovisning direkt mot eget kapital	61-65A
Redovisning av uppskjuten skatt i samband med företagsförvärv	66-68
Rubricering	69-78
Skattefordringar och skatteskulder	69-76
Nettoredovisning	71-76
Skattekostnad	77-78
Skattekostnad eller skatteintäkt hänförlig till resultatet i ordinarie verksamhet	77
Valutakursdifferenser avseende uppskjutna utländska skatteskulder och skattefordringar	78
Upplysningar	79-88
Ikraftträdande	89-91

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

SYFTE

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

- (a) framtida återvinning eller reglering av det redovisade värdet av tillgångar respektive skulder i ett företags balansräkning samt
- (b) transaktioner och andra händelser under den aktuella räkenskapsperioden, som redovisas i ett företags finansiella rapporter.

Vid redovisning av en tillgång eller en skuld förutsätts att tillgångens eller skuldens redovisade belopp kommer att återvinnas eller regleras av det rapporterade företaget. Om det är sannolikt att återvinning respektive reglering av detta redovisade belopp kommer att påverka storleken av framtida skattebetalningar, skall företaget enligt denna standard redovisa en uppskjuten skatteskuld eller en uppskjuten skattefordran. Vissa begränsade undantag finns.

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

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

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. **Denna standard skall tillämpas vid redovisning av inkomstskatter.**
2. Med inkomstskatter avses i denna standard samtliga inhemska och utländska skatter som baseras på företagets skattepliktiga resultat. Inkomstskatter innefattar även kupongskatter som erläggs av dotterföretag, intresseföretag eller joint ventures vid utdelning till det rapporterande företaget.
3. (Struken)
4. Denna standard behandlar inte redovisning av statliga bidrag (se IAS 20, Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd) eller skattemässiga investeringsavdrag. Dock behandlar standarden hur temporära skillnader på grund av sådana bidrag eller avdrag skall redovisas.

DEFINITIONER

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

Redovisat resultat är periodens nettoresultat före skatteavdrag.

Skattepliktigt resultat är det resultat för en period som skall ligga till grund för beräkning av aktuell skatt enligt gällande skatteregler.

Skattekostnad eller skatteintäkt är det sammanlagda beloppet av aktuell och uppskjuten skatt bestämt utifrån periodens resultat.

Aktuell skatt är den skatt som beräknas på det skattepliktiga resultatet för en period.

Uppskjuten skatteskuld är skatt som hänför sig till skattepliktiga temporära skillnader och som skall betalas i framtiden.

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

- (a) **avdragsgilla temporära skillnader,**
- (b) **skattemässiga underskottsavdrag samt**
- (c) **andra outnyttjade skatteavdrag.**

En temporär skillnad är skillnaden mellan en tillgångs eller en skulds redovisade värde respektive skattemässiga värde. Temporära skillnader kan vara antingen

- (a) **skattepliktiga temporära skillnader, som leder till skattepliktiga belopp då framtida skattepliktiga resultat fastställs i samband med att det redovisade värdet av tillgången eller skulden återvinns respektive regleras eller**
- (b) **avdragsgilla temporära skillnader, som leder till avdragsgilla belopp då framtida skattepliktiga resultat fastställs i samband med att det redovisade värdet av tillgången eller skulden återvinns respektive regleras.**

Skattemässigt värde för en tillgång eller en skuld är det värde som tillgången eller skulden har för skatteändamål.

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

IAS 12*Skattemässigt värde*

7. Det skattemässiga värdet av en tillgång är det belopp som blir skattemässigt avdragsgillt mot de skattepliktiga intäkter som erhålls då företaget återvinner tillgången. Om de intäkterna inte kommer att vara skattepliktiga är tillgångens skattemässiga värde lika med dess redovisade värde.

Exempel

1. En maskin kostade 100. En skattemässig avskrivning på 30 har redan gjorts under denna och tidigare perioder. Återstående kostnad kommer att vara avdragsgill under kommande perioder, antingen som avskrivning eller genom avdrag i samband med att maskinen säljs. Intäkter som uppstår vid användande av maskinen är skattepliktiga, en vinst vid försäljning av maskinen är skattepliktig och en förlust vid dess försäljning är skattemässigt avdragsgill. Maskinens skattemässiga värde är 70.
 2. Räntefordringar har ett redovisat värde på 100. Motsvarande ränteintäkter beskattas enligt kontantprincipen. Räntefordringarnas skattemässiga värde är lika med noll.
 3. Kundfordringar har ett redovisat värde på 100. Motsvarande intäkter har redan inräknats i den skattepliktiga vinsten respektive den skattemässiga förlusten. Kundfordringarnas skattemässiga värde är 100.
 4. Fordringar på utdelning från ett dotterföretag har ett redovisat värde på 100. Utdelningen är inte skattepliktig. I realiteten är hela det redovisade värdet av tillgången avdragsgillt mot de skattepliktiga intäkterna. Följaktligen har utdelningsfordran ett skattemässigt värde på 100 ⁽¹⁾.
 5. En lånefordran har ett skattemässigt värde på 100. Återbetalningen av lånet får inga skatteeffekter. Lånefordrans skattemässiga värde är 100.
8. Det skattemässiga värdet av en skuld är lika med dess redovisade värde minus eventuella till skulden hänförliga skattemässiga avdrag under kommande perioder. Om förskottsbetalningar erhållits är det skattemässiga värdet av den uppkomna skulden lika med det redovisade värdet minus det eventuella belopp som inte är skattepliktigt under kommande perioder.

Exempel

1. Kortfristiga skulder innefattar upplupna kostnader med ett redovisat värde på 100. När kostnaden erläggs är den skattemässigt avdragsgill enligt kontantprincipen. De upplupna kostnadernas skattemässiga värde är lika med noll.
2. Kortfristiga skulder innefattar förskottsbelagd intäktsränta med ett redovisat värde på 100. Intäktsräntan beskattades enligt kontantprincipen. Förskottsbelagningens skattemässiga värde är lika med noll.
3. Kortfristiga skulder innefattar upplupna kostnader med ett redovisat värde på 100. Kostnaderna har redan dragits av vid beskattningen. Det skattemässiga värdet av upplupna kostnader är 100.
4. Kortfristiga skulder innefattar upplupna böter och viten med ett redovisat värde på 100. Böter och viten är inte skattemässigt avdragsgilla. Det skattemässiga värdet av upplupna böter och viten är 100 ⁽²⁾.
5. En låneskuld har ett skattemässigt värde på 100. Återbetalningen av lånet får inga skatteeffekter. Låneskuldens skattemässiga värde är 100.

⁽¹⁾ Med denna metod uppstår ingen skattepliktig temporär skillnad. Med ett alternativt beräkningssätt anses de upplupna utdelningsfordringarna ha ett skattemässigt värde på noll och en skattesats på noll tillämpas på den resulterande skattepliktiga temporära skillnaden 100. I inget av fallen uppstår någon uppskjuten skatteskuld.

⁽²⁾ Med denna metod uppstår ingen avdragsgill temporär skillnad. Med ett alternativt beräkningssätt anses de upplupna böterna och vitena ha ett skattemässigt värde på noll och en skattesats på noll tillämpas på den resulterande skattepliktiga temporära skillnaden 100. I inget av fallen uppstår någon uppskjuten skattefordran.

9. En post kan ha ett skattemässigt värde även om den inte redovisas som tillgång eller skuld i balansräkningen. Utgifter för forskning kan exempelvis kostnadsföras löpande medan skattemässigt avdrag medges först under en senare period. Skillnaden mellan forskningsutgiftens skattemässiga värde, det vill säga det belopp som blir avdragsgillt i framtiden, och det redovisade värdet noll är en avdragsgill temporär skillnad som resulterar i en uppskjuten skattefordran.
10. Om det inte omedelbart framgår vad det skattemässiga värdet av en tillgång eller en skuld är, kan det underlätta att beakta den huvudprincip som denna standard bygger på, nämligen att en uppskjuten skatteskuld eller en uppskjuten skattefordran i princip redovisas om en framtida återvinning eller reglering av det redovisade värdet av en tillgång eller skuld påverkar framtida skattebetalningar. Exempel C under punkten 52 visar på omständigheter då det kan vara värdefullt att överväga denna huvudprincip. Där visas hur en tillgångs eller en skulds skattemässiga värde påverkas av förväntningar avseende dess återvinning respektive reglering.
11. I koncernredovisningen fastställs temporära skillnader genom en jämförelse mellan tillgångarnas och skuldernas redovisade värden och motsvarande skattemässiga värden i respektive företag. Det skattemässiga värdet bestäms utifrån koncernens självdeklaration i jurisdiktioner där sådan inges. I andra jurisdiktioner bestäms det skattemässiga värdet utifrån varje enskilt koncernföretags självdeklaration.

AKTUELLA SKATTESKULDER OCH AKTUELLA SKATTEFORDRINGAR

12. ***Aktuell skatt för innevarande period och tidigare perioder skall, till den del den inte betalats, redovisas som en skuld i balansräkningen. Om den betalda skatten avseende innevarande och tidigare perioder överstiger den beräknade skatten för dessa perioder, skall det överskjutande beloppet redovisas som en tillgång i balansräkningen.***
13. ***Om ett skattemässigt underskott medför rätt till återbetalning av aktuell skatt hänförlig till en tidigare räkenskapsperiod skall detta redovisas som en tillgång.***
14. När ett skattemässigt underskott utnyttjas för att återvinna redan erlagd skatt hänförlig till en tidigare räkenskapsperiod, redovisar företaget detta som en tillgång under den period då underskottet uppkommer, eftersom det är sannolikt att den ekonomiska fördelen kommer företaget till del och då går det att mäta den på ett tillförlitligt sätt.

UPPSKJUTNA SKATTESKULDER OCH UPPSKJUTNA SKATTEFORDRINGAR

Skattepliktiga temporära skillnader

15. ***Uppskjuten skatteskuld avseende samtliga skattepliktiga temporära skillnader skall redovisas i balansräkningen, med undantag för skatteskulder som är hänförliga till***
 - (a) ***goodwill för vilken avskrivningar inte är skattemässigt avdragsgilla eller***
 - (b) ***den första redovisningen av en tillgång eller en skuld härrörande från en transaktion som***
 - (i) ***inte är ett företagsförvärv och som***
 - (ii) ***vid tidpunkten för transaktionen inte påverkar vare sig redovisat eller skattepliktigt resultat.***

Uppskjutna skatteskulder hänförliga till skattepliktiga temporära skillnader på grund av innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i joint ventures skall emellertid redovisas i enlighet med punkt 39.

IAS 12

16. Vid redovisningen av en tillgång förutsätts att dess redovisade värde kommer att återvinnas i form av ett inflöde av ekonomiska fördelar till företaget under kommande redovisningsperioder. När en tillgångs redovisade värde överstiger dess skattemässiga värde kommer den skattepliktiga ekonomiska fördelen att vara större än det belopp som är skattemässigt avdragsgillt. Mellanskillnaden utgör en skattepliktig temporär skillnad och skyldigheten att betala de framtida skatter som blir följden utgör en uppskjuten skatteskuld. När företaget återvinner tillgångens redovisade värde, återförs den skattepliktiga temporära skillnaden och företaget har fått en skattepliktig intäkt. Det är således sannolikt att företaget kommer att förlora ekonomiska fördelar i form av skattebetalningar. Av den anledningen kräver denna standard att alla uppskjutna skatteskulder skall redovisas. Undantag görs dock för de speciella fall som beskrivs i punkterna 15 och 39 nedan.

Exempel

En tillgång som kostade 150 har ett redovisat värde på 100. Ackumulerade skattemässiga avskrivningar på 90 har gjorts och skattesatsen är 25 procent.

Tillgångens skattemässiga värde är 60 (kostnaden 150 minus de ackumulerade avskrivningarna om 90). För att återvinna det redovisade värdet 100 måste företaget ha skattepliktiga intäkter på 100, men högre avskrivning än 60 är inte skattemässigt avdragsgill. Inkomstskatten blir följaktligen 10 (25 procent av 40) när företaget återvinner tillgångens redovisade värde. Skillnaden mellan det redovisade värdet 100 och det skattemässiga värdet 60 är en skattepliktig temporär skillnad på 40. Företaget redovisar därför en uppskjuten skatteskuld på 10 (25 procent av 40) vilket motsvarar den inkomstskatt det kommer att få betala när tillgångens redovisade värde återvinns.

17. Temporära skillnader kan uppkomma när intäkter eller kostnader ingår i det redovisade resultatet för en redovisningsperiod men i det skattepliktiga resultatet för en annan period. Sådana temporära skillnader brukar kallas avvikelser avseende tidpunkt. Nedan följer några exempel på denna typ av temporära skillnader som är skattepliktiga och därför ger upphov till uppskjutna skatteskulder:
- (a) Ränteintäkter inkluderas i redovisat resultat jämnt fördelade över den tid de avser, men kan i vissa jurisdiktioner påverka det skattepliktiga resultatet enligt kontantprincipen. Fordringsrättens värde i balansräkningen är då lika med noll, eftersom sådana intäkter inte påverkar det skattepliktiga resultatet förrän när kontant betalning erhålls.
 - (b) Avskrivningar som påverkar det skattepliktiga resultatet påverkar inte det redovisade resultatet. Den temporära skillnaden är skillnaden mellan tillgångens redovisade värde och dess skattemässiga värde. Det skattemässiga värdet är tillgångens anskaffningsvärde minus alla avdrag avseende tillgången som jurisdiktionen tillåter för bestämmande av skattepliktigt resultat för den aktuella perioden och föregående perioder. När de skattemässiga avskrivningarna ökar successivt, uppkommer en skattepliktig temporär skillnad som ger upphov till en uppskjuten skatteskuld. (Om de skattemässiga avskrivningarna är långsammare än de redovisade uppstår en avdragsgill temporär skillnad som ger upphov till en uppskjuten skattefordran.)
 - (c) Utvecklingsutgifter aktiveras och avskrivs redovisningsmässigt under kommande perioder, men kan dras av vid beskattningen endast under de perioder då de uppkommer. Sådana utvecklingsutgifter har ett skattemässigt värde på noll eftersom de dras av från det skattepliktiga resultatet redan när de betalas. Den temporära skillnaden är skillnaden mellan utvecklingsutgifterna redovisade värde och deras skattemässiga värde noll.
18. Temporära skillnader kan också uppkomma när
- (a) anskaffningsvärdet för ett företagsförvärv fördelas på de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna genom hänvisning till tillgångarnas och skuldernas verkliga värde utan motsvarande justering av det skattemässiga värdet (se punkt 19),
 - (b) tillgångar omvärderas utan motsvarande justering av deras skattemässiga värde (se punkt 20),

- (c) goodwill eller negativ goodwill uppkommer vid upprättande av koncernredovisning (se punkterna 21 och 32),
- (d) det skattemässiga värdet av en tillgång eller en skuld vid första redovisningen blir ett annat än det ursprungliga redovisade värdet, exempelvis då ett företag erhåller icke skattepliktiga statliga bidrag för vissa tillgångar (se punkterna 22 och 33) eller
- (e) det redovisade värdet av innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag eller andelar i joint ventures skiljer sig från investeringens eller andelens skattemässiga värde (se punkterna 38 till 45).

Företagsförvärv

19. Anskaffningsvärdet för ett företagsförvärv fördelas på identifierbara förvärvade tillgångar och övertagna skulder genom hänvisning till deras verkliga värde på transaktionsdagen. Temporära skillnader uppkommer när dessa tillgångars och skulders skattemässiga värden inte påverkas av företagsförvärvet eller påverkas på annat sätt. När exempelvis en tillgångs redovisade värde höjs till det verkliga värdet, men tillgångens skattemässiga värde alltså motsvarar den tidigare ägarens anskaffningsvärde, uppkommer en skattepliktig temporär skillnad som ger upphov till en uppskjuten skatteskuld. Denna skatteskuld påverkar goodwill (se punkt 66).

Tillgångar bokförda till verkligt värde

20. IAS medger att vissa tillgångar redovisas till sina verkliga värden eller omvärderas (se exempelvis IAS 16, Materiella anläggningstillgångar, IAS 38, Immateriella tillgångar, IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering, och IAS 40, Förvaltningsfastigheter). I vissa jurisdiktioner påverkar en omvärdering av en tillgång till verkligt värde innevarande periods skattepliktiga resultat. Detta får till följd att tillgångens skattemässiga värde justeras och inga temporära skillnader uppkommer. I andra jurisdiktioner påverkar en omvärdering av en tillgång inte det skattepliktiga resultatet för den period då värderingen ändras och därför justeras inte tillgångens skattemässiga värde. Icke desto mindre kommer den framtida återvinningen av det redovisade värdet att ge upphov till skattepliktiga ekonomiska fördelar för företaget och det belopp som får dras av vid beskattningen kommer inte att vara detsamma som värdet av dessa fördelar. Skillnaden mellan en omvärderad tillgångs redovisade värde och dess skattemässiga värde är en temporär skillnad som ger upphov till en uppskjuten skatteskuld eller en uppskjuten skattefordran. Så är även fallet under följande omständigheter:
- (a) Även om företaget inte har för avsikt att sälja tillgången, återvinns tillgångens omvärderade redovisade värde genom användande. På så sätt uppstår en skattepliktig intäkt som är större än skattemässigt avdragsgilla avskrivningar under kommande perioder.
 - (b) Skatt på realisationsvinster skjuts upp om likviden från en försäljning av tillgången investeras i likvärdiga tillgångar. I sådana fall uppstår en skyldighet att betala skatten vid försäljning eller användande av de likvärdiga tillgångarna.

Goodwill

21. Goodwill är det belopp varmed anskaffningsvärdet för ett förvärv överstiger de identifierbara förvärvade tillgångarnas och övertagna skuldernas verkliga värden. I flera länder är avskrivning av goodwill inte skattemässigt avdragsgill. I dessa jurisdiktioner är kostnaden för goodwill vanligen inte avdragsgill när ett dotterföretag säljer sin underliggande verksamhet. Således har goodwill ett skattemässigt värde lika med noll. Skillnaden mellan redovisat värde för goodwill och dess skattemässiga nollvärde utgör en skattepliktig temporär skillnad. Någon uppskjuten skatteskuld redovisas emellertid inte enligt denna standard. Grunden för detta är att goodwill är ett restvärde och att en redovisning av en uppskjuten skatteskuld skulle öka det redovisade värdet på goodwill.

IAS 12

Första redovisningen av en tillgång eller en skuld

22. En temporär skillnad kan uppkomma då en tillgång eller en skuld redovisas första gången, exempelvis om hela eller en del av tillgångens anskaffningsvärde inte är skattemässigt avdragsgillt. En sådan temporär skillnad redovisas på olika sätt beroende på det slag av transaktion som föranledde den första redovisningen:
- (a) Vid ett företagsförvärv skall samtliga uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar redovisas, något som påverkar goodwill och negativ goodwill (se punkt 19).
 - (b) Om transaktionen påverkar det redovisade eller det skattepliktiga resultatet, måste företaget redovisa samtliga uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar samt de därav följande uppskjutna skattekostnaderna och skatteintäkterna i resultaträkningen (se punkt 59).
 - (c) Om transaktionen inte är ett företagsförvärv och inte påverkar vare sig redovisad eller skattepliktig vinst skulle företaget – om undantagen i punkterna 15 och 24 inte skulle finnas – redovisa därav följande uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran och justera tillgångens respektive skuldens redovisade värde med samma belopp. Sådana justeringar skulle medföra att de finansiella rapporterna blev mindre transparenta. Därför är det enligt denna standard inte tillåtet att redovisa sådana uppskjutna skatteskulder eller uppskjutna skattefordringar, vare sig vid första redovisningstillfället eller senare (se exempel på nästa sida). Dessutom skall ett företag inte redovisa efterföljande förändringar i de oredovisade uppskjutna skatteskulderna eller skattefordringarna vid avskrivning av tillgången.
23. Enligt IAS 32, Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering, skall emittenten av ett sammansatt finansiellt instrument (exempelvis ett konvertibelt skuldebrev) redovisa skuldebrevet som skuld medan optionen redovisas i eget kapital. I vissa jurisdiktioner har skuldebrevet vid första redovisningstillfället ett skattemässigt värde som motsvarar det ursprungliga sammanlagda redovisade värdet av skuldebrevet och optionen. Den skattepliktiga temporära skillnad som blir följderna härav beror på att optionen och skulden särredovisas vid första redovisningstillfället. Därför är undantaget i punkt 15 (b) inte tillämpligt. Följaktligen skall företaget redovisa den uppskjutna skatteskuld som uppstår. Enligt punkt 61 redovisas den uppskjutna skatten direkt mot optionens redovisade värde. Enligt punkt 58 redovisas efterföljande förändringar av den uppskjutna skatteskulden i resultaträkningen som en uppskjuten skattekostnad (eller en uppskjuten skatteintäkt).

Exempel som illustrerar punkt 22 (c)

En tillgång kostade 1 000 och företaget avser att använda tillgången under hela dess beräknade nyttjandeperiod av fem år. Därefter skall företaget göra sig av med den. Dess restvärde är då noll. Skattesatsen är 40 procent. Avskrivningar på tillgången är inte skattemässigt avdragsgilla. När tillgången säljs är eventuell realisationsvinst inte skattepliktig och eventuell realisationsförlust inte avdragsgill.

Allteftersom företaget återvinner tillgångens redovisade värde kommer det att få en skattepliktig intäkt på 1 000 och betala skatt på 400. Företaget redovisar inte den uppskjutna skatteskuld på 400 som detta ger upphov till, eftersom den beror på den första redovisningen av tillgången.

Nästa år är tillgångens redovisade värde 800. På den skattepliktiga intäkten 800 betalas skatt om 320. Företaget redovisar inte den på grund av detta uppkomna uppskjutna skatteskulden på 320 eftersom den beror på den första redovisningen av tillgången.

Avdragsgilla temporära skillnader

24. **Uppskjutna skattefordringar avseende samtliga avdragsgilla temporära skillnader skall redovisas i balansräkningen i den omfattning det är sannolikt att beloppen kan utnyttjas mot framtida skattepliktiga överskott, med undantag för skattefordringar som är hänförliga till**
- (a) **negativ goodwill som redovisas som uppskjuten intäkt i enlighet med IAS 22, Företagsförvärv och samgåenden, eller**

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

(i) *inte är ett företagsförvärv och som*

(ii) *vid tidpunkten för transaktionen inte påverkar vare sig redovisat eller skattepliktigt resultat.*

Uppskjutna skattefordringar hänförliga till avdragsgilla temporära skillnader hänförliga till innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i joint ventures skall emellertid redovisas i enlighet med punkt 44.

25. Vid redovisningen av en skuld förutsätts att det redovisade beloppet kommer att regleras under kommande perioder via ett utflöde av ekonomiska fördelar från företaget. Hela eller delar av detta utflöde kan vara avdragsgillt vid bestämmande av skattepliktigt resultat under en senare period än den då skulden redovisas. I dessa fall föreligger en temporär skillnad mellan skuldens redovisade värde å ena sidan och dess skattemässiga värde å den andra. Det kommer alltså att uppstå en uppskjuten skattefordran avseende lägre skattebetalningar under de kommande perioder då en del av skulden kan dras av vid bestämmande av skattepliktig inkomst. På motsvarande sätt, då en tillgångs redovisade värde är lägre än dess skattemässiga värde ger skillnaden upphov till en uppskjuten skattefordran avseende lägre inkomstskatt under kommande perioder.

Exempel

Ett företag redovisar en skuld på 100 avseende upplupna garantikostnader. Kostnaderna för garantiåtagandena kommer inte att vara skattemässigt avdragsgilla förrän företaget betalar ut ersättning. Skattesatsen är 25 procent.

Det skattemässiga värdet av skulden är noll (det redovisade värdet 100 minus till skulden hänförliga, skattemässiga avdrag under kommande perioder). När skulden regleras till det redovisade värdet kommer företagets framtida skattepliktiga inkomst att minskas med 100 och de framtida skattebetalningarna kommer följaktligen att minskas med 25 (25 procent av 100). Skillnaden mellan det redovisade värdet 100 och det skattemässiga värdet noll är en avdragsgill temporär skillnad på 100. Därför redovisar företaget en uppskjuten skattefordran på 25 (25 procent av 100), under förutsättning att det är sannolikt att företaget i framtiden kommer att ha sådana skattepliktiga överskott att skatten kan sänkas.

26. Nedan följer några exempel på avdragsgilla temporära skillnader som ger upphov till uppskjutna skattefordringar.

(a) Pensionsutgifter kan vid bestämmande av redovisat resultat dras av under arbetstagarens anställning, men dras vid bestämmande av skattepliktigt resultat av antingen när avgifter betalas eller när pensionen betalas ut. Det föreligger en temporär skillnad mellan skuldens redovisade värde och dess skattemässiga värde som vanligen är noll. En sådan avdragsgill temporär skillnad ger upphov till en uppskjuten skattefordran eftersom företaget kommer att tillföras ekonomiska fördelar i form av en rätt till skattemässigt avdrag när avgifter betalas eller pensionsutbetalningar sker.

(b) Utgifter för forskning kan redovisas i samma period som de betalas, medan skattemässigt avdrag medges först under en senare period. Skillnaden mellan forskningsutgiftens skattemässiga värde, det vill säga det belopp som blir avdragsgillt i framtiden, och det redovisade värdet noll är en avdragsgill temporär skillnad som resulterar i en uppskjuten skattefordran.

(c) Anskaffningsvärdet för ett företagsförvärv fördelas på de redovisade tillgångarna och skulderna genom hänvisning till deras verkliga värde på transaktionsdagen. Om en skuld redovisas vid förvärvstidpunkten, men de därmed förbundna kostnaderna blir skattemässigt avdragsgilla först under en senare period, uppstår en avdragsgill temporär skillnad som ger upphov till en uppskjuten skattefordran. En uppskjuten skattefordran uppstår också när en förvärvad identifierbar tillgångs verkliga värde är lägre än dess skattemässiga värde. I båda dessa fall påverkas goodwill av den uppskjutna skattefordran (se punkt 66).

IAS 12

(d) Tillgångar kan redovisas till verkliga värdet eller skrivas upp utan att motsvarande skattemässiga justering görs (se punkt 20). En avdragsgill temporär skillnad uppstår om en tillgångs skattemässiga värde överstiger dess redovisade värde.

27. Återföring av avdragsgilla temporära skillnader ger upphov till avdrag vid bestämmande av skattepliktigt resultat under framtida perioder. Men den ekonomiska fördelen av minskade skattebetalningar kan komma företaget till del endast om företaget har tillräckliga skattepliktiga överskott att kvitta avdragen mot. Därför får ett företag redovisa uppskjutna skattefordringar endast när det är sannolikt att det kommer att uppkomma skattepliktiga överskott mot vilka de avdragsgilla temporära skillnaderna kan utnyttjas.

28. Det är sannolikt att skattepliktiga överskott kommer att finnas mot vilka avdragsgilla temporära skillnader kan utnyttjas när det finns tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader som är hänförliga till samma skattemyndighet och samma skattesubjekt som de avdragsgilla beloppen och de skattepliktiga beloppen förväntas komma att påverka taxeringen

(a) i samma period som de avdragsgilla beloppen eller

(b) i perioder i vilka ett skattemässigt underskott hänförligt till uppskjuten skattefordran kan förläggas.

I dessa fall redovisas en uppskjuten skattefordran under den period då de avdragsgilla temporära skillnaderna uppkommer.

29. Om det inte finns tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader hänförliga till samma skattemyndighet och samma skattesubjekt redovisas en uppskjuten skattefordran endast om någon av följande förutsättningar råder:

(a) Det är sannolikt att företaget kommer att generera tillräckliga skattepliktiga överskott hänförliga till samma skattemyndighet och samma skattesubjekt under samma perioder som avdrag för de temporära skillnaderna görs i deklarationen (eller i perioder i vilka ett skattemässigt underskott hänförligt till uppskjuten skattefordran kan användas för förlustutjämning bakåt respektive framåt i tiden). Vid bedömningen medräknas inte skattepliktiga belopp hänförliga till avdragsgilla temporära skillnader som uppkommer i framtiden. Anledningen härtill är att uppskjutna skattefordringar på grund av sådana avdragsgilla temporära skillnader i sig kräver skattepliktiga överskott för att kunna utnyttjas.

(b) Företaget har möjlighet till skatteplanering, som medför tillräckliga skattepliktiga överskott under samma perioder som avdrag för de temporära skillnaderna görs i deklarationen.

30. Skatteplanering kan innebära att företaget vidtar åtgärder i syfte att skapa eller öka skattepliktiga överskott under samma perioder som underskottsavdrag eller andra skattemässiga avdrag kan utnyttjas. I vissa jurisdiktioner kan företag skapa eller öka skattepliktiga överskott exempelvis genom att

(a) välja att ränteintäkter beskattas antingen då beloppet erhålls eller då fordran uppkommer,

(b) flytta vissa skattemässiga avdragsyrkanden till en efterföljande period,

(c) sälja och eventuellt återförhyra tillgångar vars värde har ökat utan att det skattemässiga värdet har justerats i motsvarande mån samt

(d) sälja en tillgång som genererar skattefria intäkter (i vissa länder exempelvis en statsobligation) och i stället köpa en tillgång som ger upphov till skattepliktiga intäkter.

Även när ett företag genom skatteplaneringsåtgärder kan flytta fram en skattepliktig inkomst från en räkenskapsperiod till en annan måste det, för att underskottsavdrag eller andra skattemässiga avdrag skall kunna utnyttjas, finnas framtida skattepliktiga överskott som inte härrör från framtida temporära skillnader.

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

Negativ goodwill

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

Första redovisningen av en tillgång eller en skuld

33. I vissa fall uppkommer en uppskjuten skattefordran i samband med att en tillgång redovisas första gången. Ett exempel är då ett skattefritt statligt bidrag tillåts reducera en tillgångs redovisade värde utan att tillgångens skattemässiga värde påverkas. Tillgångens redovisade värde är då lägre än dess skattemässiga värde. Detta ger upphov till en avdragsgill temporär skillnad. Det förekommer också att statliga bidrag redovisas som förutbetalda intäkter. Skillnaden mellan den förutbetalda intäkten och dess skattemässiga nollvärde utgör då en avdragsgill temporär skillnad. Oavsett hur bidraget behandlas redovisningsmässigt skall företaget inte redovisa resulterande uppskjuten skattefordran av de skäl som framgår av punkt 22.

Underskottsavdrag och andra framtida skattemässiga avdrag

34. ***En uppskjuten skattefordran som hänför sig till underskottsavdrag eller andra framtida skattemässiga avdrag skall redovisas i den utsträckning det är sannolikt att avdragen kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning.***
35. Villkoren för redovisning av uppskjutna skattefordringar avseende underskottsavdrag och andra framtida skattemässiga avdrag är desamma som för redovisning av uppskjutna skattefordringar som avser avdragsgilla temporära skillnader. Förekomsten av underskottsavdrag är emellertid en stark indikation på att skattepliktiga överskott eventuellt inte kommer att genereras i framtiden. Om ett företag under senare år redovisat förluster, redovisas därför uppskjutna skattefordringar endast i den mån det finns tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader eller andra faktorer som övertygande talar för att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas. I sådana fall lämnas upplysning om beloppet för uppskjuten skattefordran samt de faktorer som talar för att den skall redovisas, se punkt 82.
36. Ett företag beaktar följande omständigheter vid bedömandet av sannolikheten för att skattepliktigt överskott kommer att finnas mot vilket de outnyttjade underskottsavdragen eller outnyttjade skatteavdrag kan utnyttjas:
- (a) Företaget måste ha tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader hänförliga till samma skattemyndighet och samma skattesubjekt. Dessa temporära skillnader skall ge upphov till skattepliktiga överskott mot vilka underskottsavdragen kan utnyttjas innan rätten att utnyttja avdragen går förlorad.
 - (b) Det måste vara sannolikt att företaget kommer att få skattepliktiga inkomster innan rätten att utnyttja underskottsavdragen eller andra skattemässiga avdrag går förlorad.
 - (c) De outnyttjade underskotten måste ha uppstått på grund av identifierbara orsaker som sannolikt inte kommer att upprepas.
 - (d) Företaget kan vidta sådana skatteplaneringsåtgärder (se punkt 30) att skattepliktiga överskott kan skapas under samma perioder som det går att utnyttja underskottsavdragen eller de skattemässiga avdragen.

I den mån det inte bedöms som sannolikt att skattepliktiga överskott kommer att finnas, redovisas inte någon uppskjuten skattefordran.

IAS 12

Omrövning av icke redovisade uppskjutna skattefordringar

37. Vid varje bokslutstillfälle prövas om redovisning skall ske av uppskjutna skattefordringar som inte tidigare redovisats balansräkningen. Sådana skattefordringar redovisas i den utsträckning det bedöms som sannolikt att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas tillgängliga i framtiden. Om företagets lönsamhetsutsikter förbättrats kan det exempelvis framstå som mer sannolikt att företaget kommer att kunna generera tillräckliga skattepliktiga överskott. Därigenom kan uppskjuten skattefordran komma att uppfylla kraven för redovisning enligt punkterna 24 eller 34. Ett annat exempel är när en förvärvad uppskjuten skattefordran omprövas i samband med ett företagsförvärv eller senare (se punkterna 67 och 68).

Innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i joint ventures

38. Temporära skillnader uppstår när det redovisade värdet av innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i joint ventures (det vill säga moderföretagets eller investerarens andel i nettotillgångarna inklusive det redovisade värdet av goodwill) skiljer sig från investeringens eller andelens skattemässiga värde (oftast anskaffningsvärdet). Sådana skillnader kan uppstå under ett antal olika omständigheter:

- (a) Om det i dotterföretag, filialer, intresseföretag och joint ventures finns ej utdelade vinstmedel.
- (b) Vid ändrade valutakurser i sådana fall där moder- och dotterföretag finns i olika länder.
- (c) När det redovisade värdet av ett innehav i ett intresseföretag skrivs ned till sitt återvinningsvärde.

Om moderföretaget redovisar innehavet till anskaffningsvärdet eller till ett omvärderat belopp, kan den temporära skillnaden i koncernredovisningen tas upp till ett annat belopp än den temporära skillnad som i moderföretagets finansiella rapporter hänförs till investeringen.

39. ***Ett företag skall redovisa en uppskjuten skatteskuld avseende samtliga skattepliktiga temporära skillnader som hänförs till innehav i dotterföretag, filialer och intresseföretag samt andelar i joint ventures, utom i de fall följande båda villkor uppfylls***

- (a) ***moderföretaget, investeraren eller samägaren kan styra tidpunkten för återföring av de temporära skillnaderna samt***
- (b) ***det är sannolikt att en sådan återföring inte sker inom överskådlig framtid.***

40. Eftersom ett moderföretag kontrollerar ett dotterföretags utdelningspolitik, kan det styra vid vilken tidpunkt de temporära skillnaderna avseende investeringarna återförs (både temporära skillnader som är hänförliga till icke utdelade vinster och valutakursdifferenser). För det mesta är det praktiskt ogenomförbart att beräkna den inkomstskatt som måste betalas när den temporära skillnaden återförs. Om moderföretaget har beslutat att dotterföretagets vinster inte skall delas ut inom överskådlig framtid, redovisar moderföretaget därför inte någon uppskjuten skatteskuld för dessa. Samma överväganden tillämpas på innehav i filialer.

41. Ett företag skall i sitt hemlands valuta redovisa de icke-monetära tillgångarna och skulderna hos en integrerad utlandsverksamhet (se IAS 21, Effekterna av ändrade valutakurser). Om den utländska verksamhetens skattepliktiga resultat och därmed dess skattemässiga värden för icke-monetära tillgångar och skulder baseras på den utländska valutan, ger valutakursförändringar upphov till temporära skillnader. Eftersom sådana temporära skillnader avser utlandsverksamhetens tillgångar och skulder och inte den rapporterade enhetens innehav i utlandsverksamheten, skall den rapporterade enheten redovisa den uppskjutna skatteskulden eller, i de i punkt 24 avsedda fallen, skattefordran. Det uppskjutna skattebeloppet redovisas i resultaträkningen (se punkt 58).

42. En investerare i ett intresseföretag styr inte företaget och har vanligen inget bestämmande inflytande över dess utdelningspolitik. Om inget avtal finns som stadgar att intresseföretagets vinstmedel inte skall delas ut inom överskådlig tid, redovisar investerare därför en uppskjuten skatteskuld hänförlig till skattepliktiga temporära skillnader avseende innehavet i intresseföretaget. I vissa fall är det inte möjligt att beräkna den uppskjutna skatteskuld som skulle bli följden om anskaffningsvärdet för innehavet återförs. Däremot kan det gå att uppskatta ett lägsta belopp för skulden. I dessa fall redovisas ett bedömt minimibelopp för den uppskjutna skatteskulden.
43. En överenskommelse mellan parterna i ett joint venture behandlar vanligtvis fördelningen av vinster och anger huruvida samtliga parter måste samtycka i denna fråga eller om det krävs en viss majoritet. Om en part i ett joint venture kan styra vinstdelningen och det är sannolikt att vinsten inte kommer att delas ut inom överskådlig framtid redovisas inte någon uppskjuten skatteskuld.
44. **Ett företag skall redovisa en uppskjuten skattefordran som hänför sig till alla avdragsgilla temporära skillnader avseende innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i joint ventures endast i den omfattning det är sannolikt att**
- (a) **den temporära skillnaden leder till ett skattemässigt avdrag inom överskådlig framtid samt**
- (b) **skattepliktiga överskott mot vilka avdraget kan utnyttjas kommer att finnas tillgängliga.**
45. Vid ställningstagande till om en uppskjuten skattefordran redovisas för avdragsgilla temporära skillnader hänförliga till andelsinnehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och i joint ventures beaktar ett företag den vägledning som ges i punkterna 28 till 31.

VÄRDERING

46. **Aktuella skatteskulder och aktuella skattefordringar som är hänförliga till aktuell eller tidigare perioder skall värderas till vad som enligt företagets bedömning skall erläggas till respektive erhållas från skattemyndigheterna. Beloppen beräknas enligt de skattesatser och skatteregler som är beslutade eller i praktiken beslutade per balansdagen.**
47. **Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder skall värderas efter de skattesatser som förväntas gälla för den period då tillgången realiseras eller skulden regleras enligt de skattesatser och skatteregler som har beslutats eller aviserats per balansdagen.**
48. Aktuella och uppskjutna skattefordringar och skatteskulder värderas vanligen med tillämpning av beslutade skattesatser och skatteregler. I vissa jurisdiktioner har regeringens offentliggörande av förslag till skattesatser och skattelagstiftning dock samma verkan som efterföljande lagstiftning i frågan, vilken kan inträffa flera månader efter offentliggörandet. I sådana fall värderas skattefordringarna och skatteskulderna med tillämpning av de aviserade skattesatserna och skattereglerna.
49. När olika skattesatser gäller för skilda beloppsnivåer på det skattepliktiga intäkt, värderas uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder med tillämpning av genomsnittliga skattesatser som förväntas att gälla för skattepliktiga resultat för de perioder då de temporära skillnaderna förväntas påverka beskattningen.
50. [Struken]
51. **Värderingen av uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar skall baseras på hur företaget per balansdagen förväntar sig att återvinna eller reglera det redovisade värdet för motsvarande tillgång eller skuld.**

IAS 12

52. I vissa jurisdiktioner kan det sätt på vilket ett företag återvinner en tillgång eller reglerar en skuld påverka antingen
- (a) den skattesats som blir tillämplig när företaget återvinner eller reglerar det redovisade värdet av tillgången respektive skulden och/eller
 - (b) det skattemässiga värdet på tillgången eller skulden.

I dessa fall beräknas uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar med tillämpning av de skattesatser och skattemässiga värden som gäller för det sätt på vilket tillgången förväntas bli återvunnen eller skulden reglerad.

Exempel A

En tillgång har ett redovisat värde om 100 och ett skattemässigt värde om 60. Om tillgången säljs gäller en skattesats på 20 procent medan skattesatsen för andra inkomster är 30 procent.

Företaget redovisar en uppskjuten skatteskuld på 8 (20 procent av 40) om det förväntar sig att sälja tillgången utan att alls använda den och en uppskjuten skatteskuld på 12 (30 procent av 40) om det avser att behålla tillgången och skriva av det redovisade värdet genom att använda tillgången.

Exempel B

En tillgång med ett anskaffningsvärde på 100 och ett redovisat värde på 80 omvärderas till 150. Ingen motsvarande skattemässig justering görs. Ackumulerade skattemässiga avskrivningar på 30 har gjorts och skattesatsen är 30 procent. Om tillgången säljs för ett högre pris än anskaffningsvärdet kommer ackumulerade avskrivningar om 30 att inräknas i den skattepliktiga inkomsten, men försäljningslikvid utöver anskaffningsvärdet kommer inte att vara skattepliktig.

Tillgångens skattemässiga värde är 70 och det föreligger en skattepliktig temporär skillnad på 80. Om företaget förväntar sig att återvinna det redovisade värdet genom att använda tillgången måste det generera en skattepliktig inkomst på 150, men får bara dra av en avskrivning på 70. Detta ger en uppskjuten skatteskuld på 24 (30 procent av 80). Om företaget avser att återvinna det redovisade värdet genom att sälja tillgången omgående för en likvid om 150 beräknas den uppskjutna skatteskulden på följande sätt:

	Skattepliktig temporär skillnad	Skattesats	Uppskjuten skatteskuld
Ackumulerade skattemässiga avskrivningar	30	30 %	9
Likvid utöver anskaffningsvärde	<u>50</u>	noll	—
Summa	<u>80</u>		<u>9</u>

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

Exempel C

Samma omständigheter som i exempel B, men om tillgången säljs för mer än anskaffningsvärdet kommer de ackumulerade skattemässiga avskrivningarna att inräknas i den skattepliktiga inkomsten (med en skattesats på 30 procent) och försäljningsintäkten beskattas efter 40 procent efter avdrag för ett inflationsjusterat anskaffningsvärde om 110.

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

Om företaget räknar med att återvinna det redovisade värdet genom att omgående sälja tillgången för en likvid om 150, får en indexerad kostnad om 110 dras av. Nettointäkten 40 beskattas med 40 procent. Dessutom läggs de ackumulerade skattemässiga avskrivningarna om 30 till den skattepliktiga inkomsten och beskattas med 30 procent. Detta ger ett skattemässigt värde om 80 (110 minus 30), den skattepliktiga temporära skillnaden blir 70 och den uppskjutna skatteskulden 25 (40 procent av 40 plus 30 procent av 30). Om inte det skattemässiga värdet är uppenbart i exemplet kan det vara till hjälp att beakta den huvudprincip som slås fast i punkt 10.

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

- 52A. I vissa jurisdiktioner blir inkomstskattesatsen högre eller lägre om en del eller all nettovinst eller balanserade vinstmedel betalas ut som utdelning till företagets aktieägare. I vissa andra jurisdiktioner kan återbetalning eller betalning av inkomstskatt utlösas om en del eller all nettovinst eller balanserade vinstmedel betalas ut som utdelning till företagets aktieägare. I dessa fall värderas aktuella och uppskjutna skattefordringar och skatteskulder enligt den skattesats som gäller för icke utdelade vinstmedel.
- 52B. Vid de förhållanden som beskrivs i punkt 52A redovisas skattekonsekvenserna av utdelning när skyldigheten att betala ut utdelningen redovisas. Skattekonsekvenserna av utdelningar är närmare knutna till tidigare transaktioner eller händelser än till utbetalningar till ägare. Därför redovisas skattekonsekvenserna av utdelningar i resultaträkningen i enlighet med punkt 58 utom när beskattningen beror på sådana omständigheter som beskrivs i punkt 58 (a) och (b).

Exempel som illustrerar punkterna 52A och 52B

Följande exempel behandlar värdering av aktuella och uppskjutna skattefordringar och skatteskulder i ett företag där jurisdiktionen föreskriver att skattesatsen är högre för icke utdelade vinster (50 procent). När utdelning sker, återbetalas ett visst belopp. Skattesatsen på utdelade vinster är 35 procent. På balansdagen den 31 december 20X1 låter företaget bli att redovisa en skuld avseende efter balansdagen föreslagna eller beslutade utdelningar. Till följd av detta redovisas ingen utdelning för år 20X1. Skattepliktig inkomst för 20X1 är 100 000. Den skattepliktiga temporära nettoskillnaden för 20X1 är 40 000.

Företaget redovisar en aktuell skatteskuld och en aktuell skattekostnad om 50 000. Det redovisas inte någon tillgång avseende det belopp som skulle kunna återbetalas vid en framtida utbetalning av utdelningen. Företaget redovisar också en uppskjuten skatteskuld och en uppskjuten skattekostnad på 20 000 (50 procent av 40 000) för de inkomstskatter företaget kommer att betala när det återvinner eller reglerar det bokförda värdet av sina tillgångar och skulder utifrån den skattesats som gäller för icke utdelade vinstmedel.

Därefter redovisar företaget den 15 mars 20X2 utdelningar på 10 000 från tidigare rörelseresultat som en skuld.

Den 15 mars 20X2 redovisar företaget återbetalade inkomstskatter om 1 500 (15 procent av de utdelningar som redovisats som en skuld) som en aktuell skattefordran. Beloppet redovisas även som en minskning av aktuell skattekostnad för 20X2.

53. ***Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder skall inte diskonteras.***
54. En tillförlitlig beräkning av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder till ett diskonterat värde skulle kräva detaljerade uppgifter om när enskilda temporära skillnader kommer att påverka beskattningen. I många fall anses beräkningen vara praktiskt ogenomförbar eller mycket komplex. Det är därför inte korrekt att kräva diskontering av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder. Om företagen fick välja om diskontering skulle ske, skulle det bli omöjligt att jämföra olika företags uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder. Därför vare sig kräver eller tillåter denna standard diskontering av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder.

IAS 12

55. Temporära skillnader skall beräknas genom hänvisning till det redovisade värdet av en tillgång eller en skuld. Detta gäller även då det redovisade värdet har beräknats genom diskontering, exempelvis vad avser pensionsförpliktelser (se IAS 19, Ersättningar till anställda).
56. **Det redovisade värdet av en uppskjuten skattefordran skall omprövas vid varje bokslutstillfälle. Värdet skall reduceras i den mån det inte längre är sannolikt att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas tillgängliga. Reduktionen skall återföras i den mån det senare bedöms som sannolikt att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas tillgängliga.**

REDOVISNING AV AKTUELL OCH UPPSKJUTEN SKATT

57. Aktuella eller uppskjutna skatteeffekter av transaktioner och andra händelser redovisas på ett sätt som är konsekvent med redovisningen av själva transaktionen eller händelsen. Denna princip slås fast i punkterna 58 till 68.

Redovisning i resultaträkningen

58. **Aktuell skatt och uppskjuten skatt skall redovisas som intäkt eller kostnad och inkluderas i periodens nettoresultat. Undantag gäller för skatt som hänför sig till**
- (a) **transaktioner eller händelser som i samma eller annan period redovisas direkt mot eget kapital (se punkterna 61 till 65) eller**
 - (b) **företagsförvärv (se punkterna 66 till 68).**
59. Uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar uppkommer vanligen när intäkter eller kostnader redovisningsmässigt hänförs till en period men påverkar det skattemässiga resultatet för en annan period. Den uppskjutna skatt som blir följden redovisas i resultaträkningen. Detta sker exempelvis i följande fall:
- (a) När räntor, royalty eller utdelning erhålls i efterskott och ingår i det redovisade resultatet fördelat över tid i enlighet med IAS 18, Intäkter, men inkluderas i det skattepliktiga resultatet enligt kontantprincipen.
 - (b) När kostnader för immateriella tillgångar dragits av vid beskattningen redan i samband med betalningen för att sedan aktiveras i enlighet med IAS 38, Immateriella tillgångar, och skrivs av i resultaträkningen.
60. Det redovisade värdet av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder kan förändras utan att någon förändring sker av de tillhörande temporära skillnaderna. Det kan inträffa exempelvis på grund av
- (a) förändringar i skattesatser eller skatteregler,
 - (b) förnyade bedömningar av möjligheten att utnyttja uppskjutna skattefordringar eller
 - (c) en tillgång visar sig kunna återvinnas på ett annat sätt än tidigare förväntats.

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

Redovisning direkt mot eget kapital

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

62. Enligt IAS skall eller kan vissa poster redovisas direkt mot eget kapital. Exempel på sådana poster är
- (a) förändringar i redovisat värde som härrör från omvärderingar av anläggningstillgångar (se IAS 16, Materiella anläggningstillgångar),
 - (b) justeringar av ingående saldo för balanserade vinstmedel som en följd av retroaktivt byte av redovisningsprincip eller på grund av en rättelse av ett fundamentalt fel (se IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper),
 - (c) valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkning av en självständig utlandsverksamhets finansiella rapporter (se IAS 21, Effekterna av ändrade valutakurser) samt
 - (d) belopp som uppstår vid första redovisningen av egetkapitaldelen i ett sammansatt finansiellt instrument (se punkt 23).
63. Det kan i undantagsfall vara svårt att bestämma aktuell och uppskjuten skatt avseende poster som redovisas direkt mot eget kapital. Så är exempelvis fallet när
- (a) det finns flera inkomstskattenivåer och det är omöjligt att avgöra enligt vilken skattesats en viss del av skattepliktig inkomst eller skattemässigt underskott har beskattats,
 - (b) en förändring av skattesatser eller skatteregler påverkar en uppskjuten skattefordran eller en uppskjuten skatteskuld som helt eller delvis avser en post som tidigare redovisades mot eget kapital eller
 - (c) företaget beslutar att en uppskjuten skattefordran skall redovisas eller att den inte längre skall redovisas till sitt fulla belopp och uppskjuten skattefordran helt eller delvis avser en post som tidigare redovisades mot eget kapital.
- I sådana fall bestäms aktuell och uppskjuten skatt avseende poster som redovisas mot eget kapital genom en rimlig fördelning av aktuell och uppskjuten skatt för skattesubjektet i det aktuella jurisdiktionen eller med någon annan metod som ger en med hänsyn till omständigheterna mer lämplig fördelning.
64. IAS 16, Materiella anläggningstillgångar, anger inte om ett företag varje år från omvärderingsreserven till balanserade vinstmedel måste överföra belopp motsvarande skillnaden mellan avskrivningen på en omvärderad tillgång och den avskrivning som baseras på samma tillgångs anskaffningsvärde. Om en sådan överföring görs, skall den uppskjutna skatten dras från det överförda beloppet. Motsvarande hänsyn måste tas vid överföringar i samband med avyttring av en materiell anläggningstillgång.
65. Om en skattemässig omvärdering av en tillgång har samband med en redovisningsmässig omvärdering under en tidigare period eller en förväntad framtida redovisningsmässig omvärdering, redovisas skatteeffekterna av båda omvärderingarna mot eget kapital under den period respektive förändring äger rum. Om den skattemässiga omvärderingen däremot inte har något samband med en tidigare gjord eller förväntad framtida redovisningsmässig omvärdering, skall skatteeffekterna av förändringen av det skattemässiga värdet redovisas i resultaträkningen.
- 65A. När ett företag betalar ut utdelning till sina aktieägare kan det vara skyldigt att för aktieägarnas räkning betala en del av utdelningen till skattemyndigheterna. Detta kallas i många jurisdiktioner för kupongskatt. Ett sådant belopp som betalas eller skall betalas till skattemyndigheterna redovisas mot eget kapital som en del av utdelningen.

IAS 12*Redovisning av uppskjuten skatt i samband med företagsförvärv*

66. Temporära skillnader kan, vilket redan har utvecklats ovan i punkterna 19 och 26 (c), uppstå i samband med företagsförvärv. I enlighet med IAS 22, Företagsförvärv och samgåenden, skall ett företag redovisa samtliga uppskjutna skattefordringar (i den utsträckning kraven i punkt 24 är uppfyllda) eller uppskjutna skatteskulder som identifierbara tillgångar och skulder vid förvärvstidpunkten. Dessa uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder kommer följaktligen att påverka värdet på goodwill eller negativ goodwill. Enligt punkterna 15 (a) och 24 (a) skall företaget dock inte redovisa uppskjutna skatteskulder som härrör från goodwill (om inte avskrivning av goodwill är skattemässigt avdragsgill). Inte heller redovisas uppskjutna skattefordringar avseende icke skattepliktig negativ goodwill som redovisas som avsättning.
67. I samband med ett företagsförvärv kan det förvärvande företaget göra den bedömningen att en egen, tidigare inte redovisad uppskjuten skattefordran kan komma att utnyttjas. Detta kan inträffa om det förvärvande företaget kan utnyttja sina underskottsavdrag mot den förvärvade verksamhetens framtida skattepliktiga överskott. I sådana fall redovisar det förvärvande företaget en uppskjuten skattefordran och tar hänsyn till det vid beräkningen av goodwill eller negativ goodwill som uppkommit på grund av förvärvet.
68. Om det förvärvande företaget inte redovisat den förvärvade verksamhetens uppskjutna skattefordran som en identifierbar tillgång vid förvärvstillfället, men senare redovisar den i sin koncernredovisning, tas den resulterande uppskjutna skatteintäkten upp i resultaträkningen. Dessutom skall förvärvaren
- (a) minska anskaffningsvärdet på goodwill och motsvarande ackumulerade avskrivningar till de belopp, som skulle ha redovisats om den uppskjutna skattefordran hade redovisats som en identifierbar tillgång vid förvärvstidpunkten samt
 - (b) redovisa minskningen av goodwillens redovisade nettovärde som en kostnad.

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

Exempel

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

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

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

RUBRICERING

Skattefordringar och skatteskulder

69. **Skattefordringar och skatteskulder skall redovisas separat i balansräkningen. Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder skall särskiljas från aktuella skattefordringar och skatteskulder.**
70. **Ett företag, som i sina finansiella rapporter skiljer mellan omsättningstillgångar och anläggningstillgångar och kortfristiga och långfristiga skulder, skall inte klassificera uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som omsättningstillgångar respektive kortfristiga skulder.**

Nettoredovisning

71. **Aktuella skattefordringar och aktuella skatteskulder skall nettoredovisas endast om företaget**
- (a) **har legal rätt till kvittning av de redovisade beloppen samt**
 - (b) **avser att antingen erhålla eller betala ett nettobelopp eller erhålla betalning för fordran och betala skulden vid samma tidpunkt.**
72. Även om aktuella skattefordringar och skatteskulder redovisas och värderas separat kvittas de i balansräkningen enligt principer som liknar dem som gäller för finansiella instrument enligt IAS 32, Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering. Legal kvittningsrätt föreligger normalt när aktuella skatter debiteras av en och samma skattemyndighet och skatterna kan betalas med ett nettobelopp.
73. I koncernredovisningen nettoredovisas en aktuell skattefordran avseende ett koncernföretag och en aktuell skatteskuld avseende ett annat koncernföretag endast om de berörda företagen har legal rätt att betala eller erhålla ett nettobelopp och företagen har för avsikt att betala eller erhålla sådant nettobelopp eller återvinna tillgången och samtidigt reglera skulden.
74. **Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder skall nettoredovisas endast då**
- (a) **det föreligger en legal rätt att kvitta aktuella skattefordringar mot aktuella skatteskulder och**
 - (b) **de uppskjutna skattefordringarna och de uppskjutna skatteskulderna hänför sig till skatter debiterade av samma skattemyndighet och avser antingen**
 - (i) **samma skattesubjekt eller**
 - (ii) **olika skattesubjekt som avser att antingen kvitta aktuella skatteskulder och skattefordringar genom nettobetalning eller erhålla betalning för fordringar och reglera skulder samtidigt för varje framtida period då det förväntas föreligga betydande uppskjutna skatteskulder eller skattefordringar att reglera eller återvinna.**
75. För att en detaljerad tidsplan för återföringen av varje temporär skillnad inte skall behöva upprättas, kräver denna standard att ett företag skall nettoredovisa uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder hänförliga till samma skattesubjekt endast om de avser skatter som debiteras av samma skattemyndighet och legal kvittningsrätt avseende aktuell skatt föreligger.
76. I undantagsfall kan det förekomma att ett företag har legal kvittningsrätt och avsikt att kvitta endast för vissa perioder. I dessa sällsynta fall kan det krävas en detaljerad tidsplan för att göra en tillförlitlig bedömning av huruvida ett skattesubjekts uppskjutna skatteskuld kommer att medföra större skattebetalningar under samma period som ett annat skattesubjekts uppskjutna skattefordran medför lägre skattebetalningar för det senare skattesubjektet.

IAS 12

Skattekostnad

Skattekostnad eller skatteintäkt hänförlig till resultatet i ordinarie verksamhet

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

Valutakursdifferenser avseende uppskjutna utländska skatteskulder och skattefordringar

78. Enligt IAS 21, Effekterna av ändrade valutakurser, skall vissa valutakursdifferenser redovisas som intäkt eller kostnad, men standarden anger inte var i resultaträkningen sådana differenser skall redovisas. Om valutakursdifferenser avseende uppskjutna utländska skattefordringar eller uppskjutna utländska skatteskulder redovisas i resultaträkningen, är det tillåtet att beteckna dem som uppskjutna skattekostnader eller uppskjutna skatteintäkter om detta är till bästa nytta för den som läser de finansiella rapporterna.

UPPLYSNINGAR

79. **Upplysning skall lämnas om väsentliga delbelopp av periodens skattekostnad eller skatteintäkt.**

80. Periodens skattekostnad eller skatteintäkt kan bestå av följande delbelopp:

- (a) Aktuell skattekostnad eller skatteintäkt.
- (b) Under innevarande period redovisade justeringar av aktuell skatt för tidigare perioder.
- (c) Uppskjuten skattekostnad eller skatteintäkt som hänför sig till uppkomst och återföring av temporära skillnader.
- (d) Uppskjuten skattekostnad eller skatteintäkt som hänför sig till förändringar av skattesatser eller införandet av nya skatter.
- (e) Tidigare inte redovisade skattefordringar som hänför sig till utnyttjade 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 utnyttjade underskottsavdrag, utnyttjade skatteavdrag eller temporära skillnader avseende tidigare perioder som används för att minska en uppskjuten skattekostnad.
- (g) Uppskjuten skattekostnad, som hänför sig till reduktion av en uppskjuten skattefordran, eller uppskjuten skatteintäkt, som hänför sig till en återföring av en tidigare gjord reduktion av en uppskjuten skattefordran (se punkt 56).
- (h) Skattekostnader eller skatteintäkter avseende byten av redovisningsprinciper och fundamentala fel som ingår i periodens resultat enligt tillåten alternativ princip i IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.

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

- (a) **Det sammanlagda beloppet av aktuell skatt och uppskjuten skatt som hänför sig till poster som redovisas direkt mot eget kapital.**
- (b) **Den skattekostnad eller skatteintäkt som hänför sig till periodens extraordinära intäkter och kostnader.**
- (c) **En redogörelse för sambandet mellan periodens skattekostnad eller skatteintäkt och redovisat resultat i enlighet med ett eller båda följande alternativ:**
 - (i) **En avstämning mellan å ena sidan skattekostnad eller skatteintäkt och å andra sidan redovisat resultat multiplicerat med gällande skattesatser. Av avstämningen skall framgå hur gällande skattesatser beräknats.**

- (ii) *En avstämning mellan den genomsnittliga effektiva skattesatsen och gällande skattesats. Av avstämningen skall framgå hur gällande skattesats beräknats.*
 - (d) *Upplysning om förändringar i gällande skattesatser i förhållande till föregående period.*
 - (e) *Belopp avseende avdragsgilla temporära skillnader, underskottsavdrag och andra framtida skatteavdrag som inte motsvaras av i balansräkningen redovisade uppskjutna skattefordringar. I de fall posterna har fastställda förfallotidpunkter skall dessa anges.*
 - (f) *Det sammanlagda beloppet av temporära skillnader som hänför sig till innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i joint ventures, för vilka uppskjutna skatteskulder inte redovisats (se punkt 39).*
 - (g) *För varje slag av temporär skillnad samt för varje slag av underskottsavdrag och andra framtida skatteavdrag anges*
 - (i) *uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som redovisats i balansräkningen under varje period som avses,*
 - (ii) *uppskjutna skatteintäkter eller skattekostnader som redovisas i resultaträkningen, om detta ej tydligt framgår av förändringarna i balansposterna.*
 - (h) *Avseende verksamheter som avvecklats anges den skattekostnad som hänför sig till*
 - (i) *resultatet (vinsten eller förlusten) av avvecklingen samt*
 - (ii) *resultatet av den avvecklade verksamhetens ordinarie verksamhet samt jämförelsetal för varje tidigare period som redovisas.*
 - (i) *Skattekonsekvenserna av utdelningar till aktieägare som föreslagits eller beslutats innan de finansiella rapporterna godkändes för utfärdande utan att utdelningarna redovisats som en skuld i rapporterna.*
82. *Upplysning skall lämnas om uppskjutna skattefordringar och de förhållanden som motiverar att de redovisas i balansräkningen då*
- (a) *utnyttjande av uppskjuten skattefordran är beroende av framtida skattepliktiga överskott utöver de överskott som beror på återföring av befintliga skattepliktiga temporära skillnader samt*
 - (b) *företaget har redovisat förluster under innevarande eller föregående redovisningsperiod i samma jurisdiktion där uppskjuten skattefordran uppkommit.*
- 82A. *Under de omständigheter som anges i punkt 52A, skall företaget upplysa om karaktären på de möjliga skattekonsekvenser som skulle bli följden av att utdelningar betalas ut till aktieägarna. Dessutom skall företaget upplysa om beloppen avseende de skattekonsekvenser som är möjliga att fastställa och om det kan finnas skattekonsekvenser som inte går att fastställa.*
83. *Företaget skall lämna upplysning om alla extraordinära poster i antingen resultaträkningen eller i not till de finansiella rapporterna. Om sådana upplysningar lämnas i not till de finansiella rapporterna, skall i resultaträkningen upplysning lämnas om summan av extraordinära poster efter avdrag för summan av till dessa hänförliga skattekostnader eller skatteintäkter. Även om det är önskvärt att få information om sambandet mellan extraordinära poster och skattekostnader eller skatteintäkter, är det ibland svårt att hänföra olika skatteposter till respektive extraordinär post. Om så är fallet får upplysning lämnas om summan av skattekonsekvenser hänförliga till extraordinära poster.*

IAS 12

84. De upplysningar som krävs enligt punkt 81 (c) gör det möjligt att förstå huruvida förhållandet mellan skattekostnad/skatteintäkt och redovisat resultat är av ovanlig karaktär och att förstå vilka väsentliga faktorer som i framtiden kan få betydelse i sammanhanget. Sambandet kan påverkas av skattefria intäkter, kostnader som inte är avdragsgilla, effekten av skattemässiga underskott samt effekten av utländska skattesatser.
85. Då sambandet mellan skattekostnader/skatteintäkter och redovisat resultat beskrivs används den skattesats som ger användaren av företagets finansiella rapporter bäst information. Ofta är detta den skattesats som gäller i det land där företaget har sitt säte. Skattesatsen för nationella skatter läggs samman med skattesatser för lokala skatter på i huvudsak samma resultatnivå. För en koncern med verksamhet i flera länder kan det emellertid vara mer klargörande att sammanställa avstämningar avseende de olika jurisdiktionernas skattesatser. I det följande ges exempel som visar hur valet av tillämplig skattesats påverkar presentationen av den siffermässiga avstämningen.
86. Den genomsnittliga effektiva skattesatsen utgörs av skattekostnaden/skatteintäkten dividerad med det redovisade resultatet.
87. Det är ofta praktiskt ogenomförbart att beräkna oredovisade uppskjutna skatteskulder hänförliga till innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i joint ventures (se punkt 39). Således är det tillräckligt med upplysning om summan av de underliggande temporära skillnaderna. Denna standard kräver därför inte att upplysning lämnas om sådana ej redovisade uppskjutna skatteskulder. I de fall det är möjligt uppmantras företaget dock att upplysa om ej redovisade uppskjutna skatteskulder, eftersom sådan information kan vara av värde för den som läser de finansiella rapporterna.
- 87A. Enligt punkt 82A skall företaget upplysa om de möjliga skattekonsekvenserna av att utdelningar betalas ut till aktieägarna. Företaget skall upplysa om huvuddragen i det skattesystem och de omständigheter som har betydelse för tänkbara skattekonsekvenser av utdelning.
- 87B. I vissa fall kan det vara omöjligt att beräkna samtliga skattekonsekvenser av utdelning till aktieägarna. Så kan exempelvis vara fallet om ett företag har många utländska dotterföretag. Även då kan det emellertid vara möjligt att beräkna vissa skattebelopp. I en koncern kan exempelvis moderföretaget och några dotterföretag ha betalat inkomstskatt efter en högre skattesats för outdelade vinstmedel. Det står då klart vilket belopp som kommer att återbetalas vid framtida betalning av utdelning ur koncernens balanserade vinstmedel. I så fall skall upplysning lämnas om det belopp som kommer att återbetalas. I förekommande fall skall företaget också upplysa om att det finns ytterligare tänkbara skattekonsekvenser som inte går att beräkna. I moderföretagets egna finansiella rapporter – om sådana avges – avser upplysningar om möjliga skattekonsekvenser endast moderföretagets balanserade vinstmedel.
- 87C. Ett företag som är skyldigt att lämna upplysningar i enlighet med punkt 82A kan också bli tvunget att lämna upplysningar om temporära skillnader hänförliga till innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i joint ventures. Detta måste företaget i sådana fall ta ställning till vid utarbetande av de upplysningar som skall lämnas enligt punkt 82A. Företaget kan exempelvis bli tvunget att upplysa om de samlade temporära skillnaderna hänförliga till innehav i dotterföretag, där det finns oredovisade uppskjutna skatteskulder (se punkt 81 (f)). Om det är praktiskt ogenomförbart att beräkna de oredovisade uppskjutna skatteskulderna (se punkt 87) kan det beträffande dessa dotterföretag finnas möjliga skattekonsekvenser av utdelningar som inte heller går att beräkna.
88. Ett företag skall lämna information om eventualförpliktelse och eventualtillgångar avseende skatter i enlighet med IAS 37, Avsättningar, eventualförpliktelse och eventualtillgångar. Eventualförpliktelse och eventualtillgångar kan exempelvis uppstå vid pågående skattetvister. Om förändringar av skattesatser eller skatteregler som beslutats eller aviserats efter balansdagen leder till betydande effekter på aktuella eller uppskjutna skattefordringar och skatteskulder lämnas upplysning om effekterna (se IAS 10, Händelser efter balansdagen).

Exempel som illustrerar punkt 85

År 19X2 har ett företag en redovisad vinst i sin egen jurisdiktion (land A) på 1 500 (19X1: 2 000) och i land B 1 500 (19X1: 500). Skattesatsen i land A är 30 procent och i land B 20 procent. I land A är kostnader på 100 (19X1: 200) inte skattemässigt avdragsgilla.

Här följer ett exempel på en avstämning till hemlandets skattesats.

	19X1	19X2
Redovisat resultat	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
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	<u>760</u>	<u>780</u>

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 rapporterade enhetens hemlands skattesats och skattesatsen i andra jurisdiktioner som en särskild post i avstämningen. För att kunna beskriva förändringar i tillämpliga skattesatser i enlighet med punkt 81 (d), kan företaget bli tvunget att föra resonemang om effekten av väsentliga förändringar i skattesatser eller sammansättningen av den inkomst som intjänats i olika jurisdiktioner.

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

IKRAFTTRÄDANDE

89. **Denna standard träder i kraft för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1998 eller senare, med de undantag som anges i punkt 91. Om ett företag tillämpar denna standard avseende perioder som börjar före den 1 januari 1998, skall företaget lämna upplysning om att det har tillämpat denna standard i stället för IAS 12, Accounting for Taxes on Income ("Redovisning av inkomstskatter"), som fastställdes 1979.**
90. Denna standard ersätter IAS 12, Accounting for Taxes on Income ("Redovisning av inkomstskatter"), som fastställdes 1979.
91. **Punkterna 52A, 52B, 65A, 81 (i), 82A, 87A, 87B, 87C och upphävandet av punkterna 3 och 50 träder i kraft för årsredovisningar⁽³⁾ avseende perioder som börjar den 1 januari 2001 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om tidigare tillämpning påverkar de finansiella rapporterna skall företaget lämna upplysning om detta.**

⁽³⁾ Punkt 91 hänvisar till "årsredovisning" enligt det mer uttryckliga sätt att ange ikraftträdande som infördes 1998. Punkt 89 hänvisar till "finansiella rapporter".

IAS 14

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 14
(OMARBETAD 1997)

Segmentrapportering

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

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

INLEDNING

Denna standard (IAS 14 (omarbetad)) ersätter IAS 14, Reporting Financial Information by Segment ("Rapportering för segment") (den ursprungliga IAS 14). IAS 14 (omarbetad) skall tillämpas på perioder som börjar den 1 juli 1998 eller senare. De största skillnaderna jämfört med den ursprungliga IAS 14 är följande:

1. Den ursprungliga standarden var tillämplig för företag vars aktier är föremål för allmän handel och andra ekonomiskt betydande verksamheter. IAS 14 (omarbetad) gäller för företag vars värdepapper är föremål för allmän handel, inbegripet företag som har för avsikt att emittera värdepapper för allmän handel, men inte för andra ekonomiskt betydande verksamheter.
2. Den ursprungliga IAS 14 krävde att information skulle lämnas om rörelsegrenar och geografiska områden. Den erbjöd endast allmän vägledning för identifiering av rörelsegrenar och geografiska områden. Enligt den skulle interna organisationsuppdelningar kunna utgöra en grund för bestämning av för vilka rörelsegrenar och geografiska områden information skall lämnas eller så skulle redovisning per rörelsegren kunna kräva en omklassificering av uppgifter. IAS 14 (omarbetad) kräver att information skall lämnas om rörelsegrenar och geografiska områden. Den erbjuder mer utförlig vägledning än den ursprungliga IAS 14 för identifiering av rörelsegrenar och geografiska områden. Den kräver att ett företag utgår från den interna organisationsstrukturen och det interna rapporteringssystemet vid identifiering av dessa rörelsegrenar och geografiska områden. Om internt rapporterade segment vare sig bygger på produkter och tjänster som har anknytning till varandra eller på geografiska områden, kräver IAS 14 (omarbetad) att ett företag skall utgå från närmast lägre nivå för att identifiera sina rörelsegrenar eller geografiska områden.
3. Den ursprungliga IAS 14 krävde samma omfattning på den information som skulle lämnas för rörelsegrenar som för geografiska områden. Enligt IAS 14 (omarbetad) är den ena grunden för uppdelning av rörelsegrenar respektive geografiska områden primär och den andra sekundär. Det krävs betydligt färre upplysningar för sekundära segment.
4. Den ursprungliga IAS 14 behandlade inte huruvida information om segment måste lämnas med tillämpning av samma redovisningsprinciper som används vid upprättandet av koncernredovisning eller de finansiella rapporterna för det enskilda företaget. IAS 14 (omarbetad) kräver att samma redovisningsprinciper följs.
5. Den ursprungliga IAS 14 tillät avvikelser vid definitionen av segmentens resultat mellan företag. IAS 14 (omarbetad) erbjuder en mer utförlig vägledning än den ursprungliga IAS 14 vad gäller huruvida vissa intäkts- och kostnadsposter skall ingå eller undantas från intäkter och kostnader i segmenten. I enlighet med detta anger IAS 14 (omarbetad) ett standardiserat resultatmått för segmentet, dock endast i den mån som poster avseende intäkter och rörelsekostnader kan hänföras eller fördelas till segment på ett rimligt sätt.
6. IAS 14 (omarbetad) kräver "symmetri" vid inkluderandet av poster i resultat och tillgångar för segment. Om exempelvis resultatet i ett segment återspeglar avskrivningar, skall den avskrivningsbara tillgången inkluderas i segmentets tillgångar. Den ursprungliga IAS 14 behandlade inte denna fråga.

IAS 14

7. Den ursprungliga IAS 14 behandlade inte frågan om huruvida segment som bedöms vara för små för separat redovisning skulle kunna slås samman med andra segment eller om de skulle undantas från redovisningen av rörelsegrenar och geografiska områden. Enligt IAS 14 (omarbetad) kan små, internt redovisade segment, för vilka ingen separat redovisning krävs, slås samman om många av de faktorer som definierar en rörelsegren eller ett geografiskt område är gemensamma för dem. De kan också slås samman med ett likartat, väsentligt segment för vilket information ingår i den interna rapporteringen om vissa villkor är uppfyllda.
8. Den ursprungliga IAS 14 behandlade inte frågan om huruvida indelningen i geografiska områden skulle grundas på var företagets tillgångar finns, eller var kunderna finns. IAS 14 (omarbetad) kräver att oavsett vilken indelningsgrund som används för geografiska områden, måste ett antal uppgiftsposter redovisas även för den andra indelningsgrunden om den i väsentlig grad skiljer sig från den första.
9. Den ursprungliga IAS 14 krävde information om fyra huvudkategorier av poster för både rörelsegrenar och geografiska områden:
 - (a) Försäljning eller andra rörelseintäkter, där intäkter från försäljning till kunder utanför företaget särskiljs från intäkter från andra segment.
 - (b) Resultat för segmentet.
 - (c) Tillgångar som används i segmentet.
 - (d) Utgångspunkt för internprissättning.

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

- (a) Skulder i segmentet.
- (b) Anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar och immateriella tillgångar som förvärvats under perioden.
- (c) Avskrivningar.
- (d) Kostnader som inte motsvaras av kassaflöden, andra än avskrivningar.
- (e) Företagets andel av nettoresultatet i ett intresseföretag, joint venture eller andra investeringar som redovisats enligt kapitalandelsmetoden, om verksamheten huvudsakligen bedrivs inom det aktuella segmentet, samt beloppet på investeringen hänförlig till andelen.

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

10. Den ursprungliga IAS 14 behandlade inte frågan om huruvida tidigare perioders redovisning för olika segment, som redovisas i jämförelsesyfte, skall räknas om i det fall det skett en väsentlig förändring av redovisningsprinciper för segmenten. IAS 14 (omarbetad) kräver omräkning såvida inte detta är praktiskt ogenomförbart.
11. IAS 14 (omarbetad) kräver att om summan av externa intäkter från alla segment för vilka information skall lämnas utgör mindre än 75 procent av företagets sammanlagda intäkter, skall ytterligare segment identifieras till dess nivå 75 procent uppnått.
12. Den ursprungliga IAS 14 tillät en annan metod för internprissättning i segmentredovisningen än de priser som används vid internförsäljningen. IAS 14 (omarbetad) kräver att företagets faktiska internpriser används i segmentrapporteringen.
13. IAS 14 (omarbetad) kräver upplysningar om intäkter för segment vars försäljning till externa kunder svarar för minst 10 procent av företagets totala intäkter även om segmentet inte särredovisas på grundval av att huvuddelen av dess intäkter kommer från försäljning till andra segment. Den ursprungliga IAS 14 innehöll inget motsvarande krav.

IAS 14

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-7
Definitioner	8-25
Definitioner i andra standarder	8
Definitioner av rörelsegrenar och geografiska områden	9-15
Definitioner av intäkter, kostnader, resultat, tillgångar samt skulder hänförliga till ett segment	16-25
För vilka rörelsegrenar och geografiska områden skall information lämnas?	26-43
Utformning av redovisningen för primära och sekundära segment	26-30
Indelning baserad på rörelsegrenar eller geografiska områden	31-33
För vilka segment skall information lämnas?	34-43
Redovisningsprinciper för segment	44-48
Upplysningar	49-83
Upplysningar för primära segment	50-67
Upplysningar för sekundära segment	68-72
Exempel på hur upplysningar kan lämnas	73
Övriga upplysningar	74-83
Ikraftträdande	84

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

SYFTE

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

- (a) bättre förstå vilka faktorer som påverkat företagets historiska utveckling,
- (b) bättre förstå företagets risker och möjligheter samt
- (c) göra en bättre bedömning av företaget i dess helhet.

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

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. **Denna standard skall tillämpas i fullständiga finansiella rapporter som är upprättade i enlighet med IAS.**
2. Som framgår av IAS 1, Utformning av finansiella rapporter, innefattar en fullständig uppsättning av finansiella rapporter balansräkning, resultaträkning, en sammanställning som visar förändringar i eget kapital, kassaflödesanalys samt noter.
3. **Denna standard skall tillämpas av företag som emitterat eller har för avsikt att emittera aktier eller skuldebrev avsedda för allmän handel.**
4. Om ett företag vars värdepapper inte är föremål för allmän handel upprättat finansiella rapporter i enlighet med IAS, är det ändå önskvärt att företaget frivilligt lämnar information om segment.
5. **Om ett företag vars värdepapper inte är föremål för allmän handel frivilligt lämnar information om segment i finansiella rapporter upprättade i enlighet med IAS, skall företaget tillämpa samtliga krav i denna standard.**
6. **Om en finansiell redovisning både innehåller en koncernredovisning för ett företag vars värdepapper är föremål för allmän handel och separata finansiella rapporter för moderföretaget eller ett eller flera dotterföretag, behöver företaget endast lämna information om segment i koncernredovisningen. Om ett dotterföretags värdepapper är föremål för allmän handel, skall det lämna information om segment i de egna separata finansiella rapporterna.**
7. **Om redovisningen för ett företag omfattar finansiella rapporter för ett företag vars värdepapper är föremål för allmän handel och fristående finansiella rapporter för ett intresseföretag eller ett joint venture vari företaget innehar en ägarandel, räcker det på motsvarande sätt om informationen om segment lämnas för det företag som upprättat redovisningen. Om värdepapper avseende intresseföretaget eller ett joint venture är föremål för allmän handel, skall information om segment redovisas i dess egna finansiella rapporter.**

DEFINITIONER

Definitioner i andra standarder

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

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

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

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

Definitioner av rörelsegrenar och geografiska områden

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

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

IAS 14

- (a) *Karaktären på produkten eller tjänsten.*
- (b) *Karaktären på produktionsprocessen.*
- (c) *Vilka kundkategorier som använder produkten eller tjänsten.*
- (d) *Hur produkterna distribueras eller tjänsterna utförs.*
- (e) *I vilken utsträckning verksamheten, i tillämpliga fall, påverkas av regleringar, gäller exempelvis banker, försäkringsföretag och offentliga verksamheter.*

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

- (a) *Hur likartade de ekonomiska och politiska förhållandena är.*
- (b) *Graden av samverkan mellan verksamheter i olika geografiska områden.*
- (c) *Närheten mellan verksamheter som bedrivs på olika platser.*
- (d) *Särskilda risker som är förknippade med verksamheten i ett visst område.*
- (e) *Valutaregleringar.*
- (f) *Valutarisker.*

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

10. Ordningsföljden för de faktorer som räknas upp i föregående punkt anger inte faktorernas inbördes betydelse när det gäller att identifiera rörelsegrenar och geografiska områden.
11. En enskild rörelsegren innefattar inte produkter eller tjänster vars risker eller möjligheter i väsentlig grad skiljer sig åt. Även om det kan finnas skillnader med avseende på en eller flera av de faktorer som anges i definitionen av en rörelsegren, förväntas de produkter och tjänster som ingår i en rörelsegren vara likartade med avseende på flertalet faktorer.
12. På motsvarande sätt gäller för geografiska områden att de inte omfattar verksamheter i områden som skiljer sig åt i väsentlig grad vad gäller risker och möjligheter. Ett geografiskt område kan vara ett enstaka land, två eller flera länder eller en region inom ett land.
13. Den typ av risker som dominerar verksamheten påverkar hur flertalet företag organiserar och leder sin verksamhet. Därför föreskrivs i punkt 27 att det är företagets organisationsstruktur och interna rapporteringssystem som avgör vilka rörelsegrenar och geografiska områden som skall särredovisas. Företagets risker och möjligheter påverkas både av var verksamheten bedrivs (var produkterna eller tjänsterna produceras eller varifrån de levereras) och av var marknaderna finns (var produkterna säljs eller var tjänsterna tillhandahålls). Definitionen av geografiskt område kan därför baseras på antingen
 - (a) var företagets produktionsanläggningar och andra tillgångar är belägna eller
 - (b) var kunderna och marknaderna är belägna.
14. Ett företags organisationsstruktur och det interna rapporteringssystemet visar i normalfallet om huvuddelen av de risker som är geografiskt betingade är beroende av var verksamheten bedrivs eller av var kunderna är lokaliserade. Därför utgår företaget från dessa förhållanden när det avgör om den geografiska indelningen skall baseras på var verksamheten bedrivs eller var kunderna är belägna.

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

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

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

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

- (a) *extraordinära poster,*
- (b) *ränte- eller utdelningsintäkter, inklusive ränta på förskott eller lån till andra segment, om inte segmentets verksamhet huvudsakligen är finansiell, eller*
- (c) *vinster vid avyttringar av finansiella placeringar eller vid reglering av skulder om inte verksamheten huvudsakligen är finansiell.*

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

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

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

- (a) *extraordinära poster*
- (b) *räntekostnader, inklusive räntor som uppkommit vid förskott eller lån från andra segment, om inte verksamheten huvudsakligen är finansiell,*
- (c) *förluster vid avyttring av finansiella placeringar eller i samband med reglering av skulder om inte verksamheten huvudsakligen är finansiell,*
- (d) *företagets andel av förluster i intresseföretag, joint ventures eller andra placeringar som redovisas enligt kapitalandelsmetoden,*
- (e) *skattekostnader eller*
- (f) *allmänna administrationskostnader, kostnader för huvudkontor och andra kostnader som uppkommer på central nivå och som är hänförliga till hela företaget. Det kan emellertid förekomma att ett företag har kostnader på central nivå som avser en rörelsegren eller ett geografiskt område. Sådana kostnader skall hänföras till segmentet om fördelningen kan ske på ett rimligt och tillförlitligt sätt.*

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

IAS 14

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Bland skulderna skall inte skatteskulder inräknas.

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

17. Intäkter, kostnader, tillgångar och skulder som är hänförliga till ett segment, inkluderar belopp som kan hänföras till segmentet direkt eller som kan fördelas till segmentet på ett rimligt och tillförlitligt sätt. När ett företag fastställer vilka poster som kan hänföras till ett segment utgår det från det interna rapporteringssystemet. Utgångspunkten är att belopp som hänförs till ett segment i den interna rapporteringen också kan hänföras till ett segment, antingen direkt eller genom en rimlig fördelning, för vilket företaget externt redovisar intäkter, kostnader, tillgångar och skulder.
18. Det kan emellertid förekomma att företagsledningen fördelar intäkter, kostnader, tillgångar eller skulder till ett segment på grunder som kan uppfattas som subjektiva, godtyckliga eller svårförståeliga för de finansiella rapporternas externa användare. En sådan fördelning utgör inte en sådan rimlig och tillförlitlig fördelning som krävs enligt denna standard. Omvänt kan företaget välja att inte fördela vissa intäkter, kostnader, tillgångar eller skulder i den interna rapporteringen, trots att det finns en rimlig och tillförlitlig fördelningsgrund. Sådana poster skall ändå ingå i de intäkter, kostnader, tillgångar och skulder som är hänförliga till ett segment enligt denna standard.

19. Exempel på tillgångar som är hänförliga till ett segment är omsättningstillgångar som används i den löpande verksamheten, materiella anläggningstillgångar, tillgångar som disponeras enligt finansiella leasingavtal (IAS 17, Leasingavtal) och immateriella tillgångar. Om resultatet för ett segment belastas med avskrivningar skall motsvarande tillgång också hänföras till segmentet. Bland tillgångarna ingår inte tillgångar som används centralt. Bland tillgångarna ingår sådana som används av två eller flera segment om det finns en rimlig och tillförlitlig grund för att fördela dem. I tillgångarna ingår goodwill som är direkt hänförlig till ett segment eller som kan fördelas till segmentet på ett rimligt och tillförlitligt sätt. Avskrivning på goodwillposten ingår då bland segmentets kostnader.
20. Exempel på skulder som är hänförliga till ett segment är leverantörsskulder, upplupna kostnader, erhållna förskott, garantiavsättningar och andra avsättningar som hänför sig till försäljning av produkter och tjänster. Bland skulderna ingår inte lån, skulder avseende finansiella leasingavtal (IAS 17) och andra skulder som snarare är finansiella än rörelsebetingade. Om det resultat som hänförs till ett segment inkluderar räntekostnader hänförs dock motsvarande skulder till segmentet. Anledningen till att skulder i ett segment, som inte huvudsakligen bedriver finansiell verksamhet, inte innefattar lån och andra liknande skulder, är att det resultat som anges för segmentet är ett rörelseresultat snarare än ett resultat efter avdrag för finansiella kostnader. Dessutom tas ofta lån upp centralt för hela koncernen. Det är därför inte alltid möjligt att direkt hänföra räntebärande skulder till ett segment eller att fördela dem till segmentet på ett rimligt och tillförlitligt sätt.
21. När värdet fastställs på de tillgångar och skulder som är hänförliga till ett segment, utgörs värdet på sådana tillgångar och skulder som tillkommit till följd av ett företagsförvärv av de koncernmässiga värdena. Detta gäller även om ingen motsvarande justering gjorts i det förvärvade företagens egen balansräkning. I den mån som materiella anläggningstillgångar har omvärderats efter förvärvet, i enlighet med tillåten alternativ princip i IAS 16, skall denna värdering ligga till grund för beräkningen av värdet på de tillgångar som är hänförliga till ett segment.
22. Viss vägledning för hur kostnader kan fördelas återfinns i andra IAS:er. Som exempel ger punkterna 8 till 16 i IAS 2, Varulager, vägledning om hur kostnader kan fördelas till varor i lager och punkterna 16 till 21 i IAS 11, Entreprenadavtal, ger vägledning om hur kostnader kan fördelas på uppdrag. Dessa riktlinjer kan vara användbara vid fördelning av kostnader på segment.
23. IAS 7, Kassaflödesanalys, ger vägledning om huruvida en checkräkningskredit utgör en del av de likvida medlen eller av skulderna.
24. Storleken på intäkter, kostnader, tillgångar och skulder i ett segment fastställs före elimineringen av koncerninterna mellanhavanden och koncerninterna transaktioner som ett led i upprättandet av koncernredovisningen, förutom till den del de koncerninterna mellanhavandena och transaktionerna avser koncernföretag inom ett och samma segment.
25. De redovisningsprinciper som tillämpas vid upprättande och utformning av de finansiella rapporterna för företaget som helhet, utgör också grunden för redovisningsprinciperna för segment. Redovisningsprinciperna för segment innefattar därutöver principer som specifikt avser segmentrapporteringen, såsom indelningen i segment, metod för internprissättning mellan segment och bas för fördelningen av intäkter och kostnader till segmenten.

FÖR VILKA RÖRELSEGRENAR OCH GEOGRAFISKA OMRÅDEN SKALL INFORMATION LÄMNAS?

Utformning av redovisningen för primära och sekundära segment

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

IAS 14

27. **Företagets organisations- och ledningsstruktur samt interna rapporteringssystemet ger normalt uttryck för vilka slag av risker och möjligheter som i första hand orsakar skillnader i avkastning och följaktligen för huruvida rörelsegrenar eller geografiska områden skall utgöra den primära indelningsgrunden, dock med följande undantag:**
- (a) **När risker och möjligheter påverkas både av skillnader i utbudet av produkter och tjänster och av vilka geografiska områden det verkar i, och företaget därför använder en matrisorganisation, skall företaget utgå från att rörelsegrenar är den primära indelningsgrunden och geografiska områden den sekundära.**
- (b) **När företagets organisations- och ledningsstruktur samt det interna rapporteringssystemet varken utgår från produkter och tjänster eller från geografiska områden, skall företaget bedöma om risker och möjligheter är mer beroende av vilka produkter och tjänster det producerar än av vilka geografiska områden det verkar i och på basis härav välja antingen rörelsegrenar eller geografiska områden som den primära indelningsgrunden med den andra som den sekundära.**
28. I flertalet företag är organisationen beroende av vilka slags risker och möjligheter som dominerar. Därför ger organisationsstrukturen och uppbyggnaden av det interna rapporteringssystemet det bästa uttrycket för hur företaget bör delas in när det rapporterar om rörelsegrenar och geografiska områden. Det innebär att företag endast undantagsvis kommer att redovisa information som avviker från vad som rapporteras internt. De viktigaste riskerna och möjligheterna avgör vad som är den primära indelningsgrunden. De mindre viktiga riskerna och möjligheterna ger den sekundära indelningsgrunden.
29. Om ett företags risker och möjligheter i hög grad påverkas både av vilka produkter och tjänster det producerar och av vilka geografiska områden det verkar inom, ger en "matrisredovisning", det vill säga en redovisning där både rörelsegrenar och geografiska områden används som primär indelningsgrund, ofta användbar information. Denna standard kräver inte, men förbjuder inte heller "matrisredovisning".
30. Det förekommer att ett företags organisation och interna rapporteringssystem utvecklats oberoende av skillnader mellan de produkter och tjänster som företaget producerar och i vilka geografiska områden som det verkar. Det interna rapporteringssystemet kan, exempelvis, ha byggts upp enbart med utgångspunkt från den legala strukturen, vilket medfört att rörelsegrenarna innefattar produkter och tjänster som skiljer sig åt med avseende på risker och möjligheter. I dessa ovanliga fall uppfyller segmentinformation som utgår från det interna rapporteringssystemet inte det syfte som anges i början av denna standard. Därför kräver punkt 27 (b) att företaget tar ställning till om företags risker och möjligheter hänger mer samman med produkter och tjänster än med geografiska områden och väljer ett av alternativen som den primära indelningsgrunden. Syftet är att åstadkomma en rimlig grad av jämförbarhet med andra företag, att förbättra förutsättningarna att förstå informationen samt att tillgodose de krav som framförs av investerare, långgivare och andra om information om risker och möjligheter som hänger samman med produkter och tjänster samt geografiska områden.

Indelning baserad på rörelsegrenar eller geografiska områden

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

32. **Om ett företags organisation och interna rapporteringssystem varken utgår från enskilda produkter och tjänster eller grupper av besläktade produkter/tjänster eller geografiska områden, skall företaget enligt punkt 27 (b) välja rörelsegrenar eller geografiska områden som den primära indelningsgrunden baserat på företagets bedömning av vilken indelningsgrund som återspeglar dess viktigaste risker och möjligheter. Avgörande för indelningen i detta fall är snarare definitionerna av rörelsegrenar och geografiska områden i punkt 9 än det interna rapporteringssystemet. Hänsyn skall därvid tas till följande:**
- (a) **Om ett eller flera segment som redovisas internt till företagsledningen är en rörelsegren eller ett geografiskt område definierade i enlighet med punkt 9, samtidigt som andra inte är det, skall punkt (b) nedan tillämpas endast för de interna segment som inte är definierade i enlighet med punkt 9 (det vill säga ett internt redovisat segment som motsvarar definitionen skall inte delas upp ytterligare).**
 - (b) **Om en rörelsegren eller ett geografiskt område inte inryms i definitionen enligt punkt 9, skall företaget utgå från den närmast lägre organisationsnivå som redovisar information om rörelsegrenar eller för geografiska områden i enlighet med punkt 9.**
 - (c) **Om sådan internt redovisad segmentinformation på lägre nivå som anges i punkt (b) uppfyller definitionen av rörelsegren eller geografiskt område i punkt 9, skall de kriterier som anges i punkterna 34 och 35 användas för att fastställa om information skall lämnas för rörelsegrenen eller för det geografiska området.**
33. Flertalet företag kommer att, i enlighet med denna standard, ange att deras rörelsegrenar och geografiska områden sammanfaller med de enheter för vilka information lämnas internt i syfte att bedöma den historiska utvecklingen och för att fatta beslut om framtida resursanvändning. Även om ett företag måste tillämpa punkt 32, därför att dess rapporteringssystem inte är uppbyggt efter rörelsegrenar eller geografiska områden, kan det utgå från närmast lägre organisatoriska nivå som redovisar information om rörelsegrenar eller geografiska områden för att slippa konstruera enheter enbart för att tillgodose de krav som denna standard ställer. Ett engelskt begrepp som ibland används för detta sätt att se hur ett företag är organiserat och hur det interna rapporteringssystemet är uppbyggt för att fastställa företagets rörelsegrenar och geografiska områden för den externa rapporteringen är "management approach" och de organisationsbaserade enheter för vilka information lämnas internt kallas ibland "operating approach".

För vilka segment skall information lämnas?

34. **Två eller flera rörelsegrenar eller geografiska områden som särredovisas internt men med likartade risker och möjligheter kan slås samman och redovisas som ett segment. Två eller flera rörelsegrenar eller geografiska områden är likartade bara om**
- (a) **de har en likartad finansiell utveckling över en längre period samt**
 - (b) **de liknar varandra med avseende på samtliga de faktorer som anges i punkt 9.**
35. **En rörelsegren eller ett geografiskt område utgör ett segment för vilket informationen skall lämnas endast om över hälften av intäkterna härrör från försäljning till externa kunder och**
- (a) **intäkterna från försäljning till externa kunder och från transaktioner med andra segment uppgår till minst 10 procent av summan av externa och interna intäkter för samtliga segment,**

IAS 14

- (b) *vinsten eller förlusten för segmentet uppgår till minst 10 procent av de sammanlagda vinsterna för vinstgivande segment eller av de sammanlagda förlusterna för förlustbringande segment, beroende på vilket belopp som är störst i absoluta tal eller*
- (c) *tillgångarna uppgår till minst 10 procent av alla tillgångar för samtliga segment.*
36. *Om en rörelsegren eller ett geografiskt område särredovisas internt men inte når upp till de gränsvärden som anges i punkt 35, kan den*
- (a) *ändå identifieras som ett segment för vilket information skall lämnas,*
- (b) *ingå i en grupp tillsammans med en eller flera andra liknande rörelsegrenar eller geografiska områden som också understiger gränsvärdena i punkt 35, (två eller flera segment är likartade om de har flertalet av de egenskaper som anges i punkt 9) samt*
- (c) *redovisas som en ofördelad avstämningspost, om den inte redovisas separat eller tillsammans med andra.*
37. *Om de sammanlagda externa intäkterna i de segment för vilka informationen skall lämnas uppgår till mindre än 75 procent av företagets totala intäkter, skall ytterligare segment klassificeras som segment för vilka information skall lämnas, även om segmenten inte når upp till de tioprocentiga gränsvärdena i punkt 35, till dess att minst 75 procent av företagets totala intäkter ingår i segment för vilka information skall lämnas.*
38. Den tioprocentigräns som används i denna standard är inte avsedd att utgöra ett mått på vad som kan anses vara väsentligt i något annat avseende än för att avgöra vilka segment som skall särredovisas.
39. Genom att begränsa informationskravet till de segment som erhåller huvuddelen av sina intäkter från externa kunder, kräver inte standarden att ett företag måste lämna information om de olika stegen i vertikalt integrerade verksamheter. I vissa branscher är det emellertid praxis att särredovisa vissa vertikalt integrerade verksamheter även om huvuddelen av intäkterna inte härrör från försäljning till externa kunder. Det gäller exempelvis de internationella oljebolagen. Flera av dessa redovisar prospektering och utvinning skilt från raffinering och försäljning trots att huvuddelen av den utvunna oljan levereras till företagets egna raffinaderier.
40. Det är önskvärt, men inte erforderligt, att företag särredovisar de olika stegen i vertikalt integrerade verksamheter som separata segment med upplysningar om, bland annat, hur internpriserna fastställts (se punkt 75).
41. *Om ett företag särredovisar de olika stegen i vertikalt integrerade verksamheter internt men, trots detta, väljer att inte redovisa dem som egna segment externt, skall verksamheterna slås samman till ett segment, utom i de fall det inte finns en rimlig grund för sammanläggningen. I det senare fallet skall de segment som levererar produkter och tjänster till andra segment inräknas i de ofördelade avstämningsposterna.*
42. *Ett segment för vilket information i närmast föregående period uppfyllde kravet på särredovisning därför att storleken översteg de gränsvärden som anges i punkt 35 utgör ett segment som skall särredovisas för den aktuella perioden även om dess intäkter, resultat och tillgångar gått ner under tioprocentigränsen. En förutsättning är att företaget gjort bedömningen att segmentet även fortsättningsvis är betydelsefullt.*
43. *Om ett segment uppfyller kravet för särredovisning, därför att storleken för den aktuella perioden överstiger något av de tioprocentiga gränsvärdena, skall företaget lämna jämförelseuppgifter för tidigare perioder även om segmentet då inte nådde upp till gränsvärdena, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart.*

REDOVISNINGSPRINCIPER FÖR SEGMENT

44. **Koncernen eller företaget skall tillämpa samma redovisningsprinciper vid rapporteringen för segment som det använder vid utformningen av de finansiella rapporterna för koncernen eller företaget.**
45. Utgångspunkten är att de redovisningsprinciper som företaget valt att använda när de finansiella rapporterna för hela företaget upprättas, också utgör de principer som företaget anser bäst lämpade för den externa rapporteringen för olika segment. Eftersom syftet med att särredovisa segment är att underlätta för dem som använder sig av de finansiella rapporterna att göra bättre bedömningar av företaget i sin helhet, kräver denna standard att företaget använder samma redovisningsprinciper när det upprättar redovisning för ett segment. Det betyder dock inte att företagets redovisningsprinciper skall tillämpas på enskilda segment som om dessa vore fristående företag. I vissa fall kan beräkningar som gjorts centralt fördelas till enskilda segment, förutsatt att det finns en rimlig och tillförlitlig fördelningsgrund. Det kan exempelvis gälla pensionsberäkningar där en fördelning till de enskilda segmenten kan göras med utgångspunkt från löne- och andra personaluppgifter.
46. Standarden hindrar inte att ett företag lämnar ytterligare information om ett segment, baserad på andra redovisningsprinciper än de som används i företaget som helhet, förutsatt att (a) informationen ingår i den interna rapporteringen till företagsledningen som grundval för beslut om investeringar och för en bedömning av den finansiella utvecklingen samt (b) värderingsgrunden för tilläggsinformationen beskrivs tydligt.
47. **Tillgångar som används av två eller flera segment skall fördelas på de enskilda segmenten endast om motsvarande intäkter och kostnader också fördelas på dessa.**
48. De metoder som används för att fördela tillgångar, skulder, intäkter och kostnader till enskilda segment beror på faktorer som posternas karaktär, vilka aktiviteter som segmenten bedriver och i vilken utsträckning som segmenten är självständiga. Det är varken möjligt eller lämpligt att ange en enskild metod som skall användas av samtliga företag. Det är heller inte korrekt att tvinga fram en fördelning av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader som är gemensamma för två eller flera segment, om grunden för fördelning är godtycklig eller svårförståelig. Samtidigt gäller att definitionerna av intäkter, kostnader, tillgångar och skulder, hänförliga till ett segment, hänger samman och att fördelningen skall vara konsekvent gjordfördelningen skall. Därför fördelas gemensamma tillgångar på enskilda segment endast när motsvarande intäkter och kostnader också fördelats till dessa. En tillgång inräknas sålunda bland segmentets tillgångar endast när avskrivningen på tillgången belastat segmentets resultat.

UPPLYSNINGAR

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

Upplysningar för primära segment

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

IAS 14

51. **Företag skall lämna upplysning om intäkter hänförliga till vart och ett av de segment för vilka upplysningar skall lämnas. Intäkter från externa kunder och från transaktioner med andra segment skall redovisas var för sig.**
52. **Företag skall lämna upplysning om resultat för vart och ett av företagets segment.**
53. Om ett företag kan beräkna ett nettoresultat eller något annat resultatbegrepp än resultatet i ett segment enligt definitionen i punkt 16 utan godtyckliga fördelningar, är det önskvärt att detta andra resultat också anges jämte en lämplig beskrivning. Om det tillkommande resultatbegreppet beräknas enligt andra principer än de som gäller för företaget, lämnas en tydlig beskrivning av värderingsgrunden.
54. Ett exempel på ett resultatmått, som i resultaträkningen kommer före resultatet i ett segment, är bruttoreultat i förhållande till omsättningen. Exempel på resultatmått som kommer efter resultatet i ett segment, är resultat efter finansiella poster eller nettoresultat.
55. **Företag skall lämna upplysning om det redovisade värdet på de tillgångar som är hänförliga till vart och ett av de segment för vilka information skall lämnas.**
56. **Företag skall lämna upplysning om storleken på skulderna för vart och ett av de segment för vilka information skall lämnas.**
57. **Företag skall lämna upplysning om periodens investeringar i materiella och immateriella anläggningstillgångar för vart och ett av de segment för vilka information skall lämnas. Investeringarna skall anges med utgångspunkt från periodens utgift och inte från den betalning som skett.**
58. **Företag skall lämna upplysning om storleken på periodens avskrivningar för vart och ett av de segment för vilka information skall lämnas.**
59. **Det är önskvärt, men inte erforderligt, att företag lämnar upplysning om intäkter och kostnader som är av sådan storlek, karaktär och förekomst att upplysning underlättar en analys av periodresultatet för vart och ett av de segment för vilka information skall lämnas.**
60. Enligt IAS 8 skall separat upplysning lämnas om intäcks- och kostnadsposter i den ordinarie verksamheten, som är av sådan storlek, karaktär eller omfattning att dessa upplysningar behövs för att förklara periodens resultat. Det finns flera exempel i IAS 8, däribland nedskrivningar av varulager och materiella anläggningstillgångar, avsättningar för omstruktureringar, försäljning av materiella anläggningstillgångar och finansiella anläggningstillgångar, kostnader för avvecklad verksamhet, uppgörelser vid rättstvister och återföring av avsättningar. Syftet med punkt 59 ovan är inte att ändra klassificeringen av dylika intäcks- eller kostnadsposter från ordinära till extraordinära (som dessa definieras i IAS 8) eller att ändra värderingsprinciperna. Vad punkt 59 åstadkommer, är att ändra den nivå där bedömningen görs från företaget som helhet till det enskilda segmentet.
61. **Företag skall, för vart och ett av de segment för vilka information skall lämnas, lämna upplysning om väsentliga kostnader, andra än avskrivningar, som inte motsvaras av utbetalningar. Som framgår av punkt 58 skall upplysning om avskrivningar lämnas särskilt.**
62. IAS 7 kräver att företag skall redovisa en kassaflödesanalys i vilken en åtskillnad görs mellan kassaflöden från den löpande verksamheten, investeringar samt finansiering. Av IAS 7 framgår att en redovisning av kassaflöden för enskilda rörelsegränar och geografiska områden hjälper användare att analysera ett företags ställning, likviditet och kassaflöden och att det därför är önskvärt att företag lämnar sådan information. Denna standard uppmanar även företag att lämna sådana upplysningar om kassaflöden som anges i IAS 7. Det är dessutom önskvärt att upplysning lämnas om väsentliga intäktsposter som inte påverkar likvida medel, som ingår i intäkten för segmentet och därför ingått i beräkningen av resultatet.

63. *Företag som lämnar sådana upplysningar om kassaflöden för olika segment som uppmuntras i IAS 7 behöver inte dessutom lämna upplysning om avskrivningar enligt punkt 58 eller om andra kostnader som inte motsvaras av utbetalningar enligt punkt 61.*
64. *Företag skall, för vart och ett av företagets segment, lämna upplysning om summan av resultatandelar i företag som redovisas i enlighet med kapitalandelsmetoden. En förutsättning är att hela eller nästan hela den rörelse som redovisas enligt kapitalandelsmetoden ingår i segmentet.*
65. Bedömningen av om en resultatandel (enligt punkt 64) huvudsakligen ingår i ett segment görs individuellt för varje företag som redovisats enligt kapitalandelsmetoden.
66. *Om ett företag inkluderar resultatandelar i det resultat som är hänförligt till ett segment, skall också kapitalandelarna inkluderas i de tillgångar som är hänförliga till segmentet.*
67. *Företag skall göra en avstämning mellan summorna av de upplysningar som lämnas för enskilda segment respektive för företaget som helhet. När företaget redovisar denna avstämning, skall segmentets intäkter ställas mot företagets intäkter från externa kunder (inklusive en upplysning om storleken på de intäkter i företaget som inte ingår i något av segmenten). På motsvarande sätt skall resultatet för segmenten ställas mot motsvarande rörelseresultat och nettoresultat för hela företaget samt segmentens tillgångar och skulder mot företagets samtliga tillgångar och skulder.*

Upplysningar för sekundära segment

68. Punkterna 50-67 anger vilka upplysningar som skall lämnas för vart och ett av företagets primära segment. Punkterna 69-72 anger motsvarande krav för de sekundära segmenten:
- (a) Om företagets primära indelningsgrund är rörelsegrenar, framgår kraven för den sekundära indelningsgrunden av punkt 69.
- (b) Om företagets primära indelningsgrund bestäms av i vilka geografiska områden som tillgångarna är lokaliserade (det vill säga var företaget bedriver sin produktion av produkter eller tjänster), framgår kraven för den sekundära indelningsgrunden av punkterna 70 och 71.
- (c) Om ett företags primära indelningsgrund bestäms av i vilka geografiska områden som kunderna är lokaliserade (det vill säga var produkterna eller tjänsterna säljs), framgår kraven för den sekundära indelningsgrunden av punkterna 70 och 72.
69. *Om ett företags primära indelningsgrund är rörelsegrenar, skall företaget också lämna följande upplysningar:*
- (a) *Intäkter från externa kunder fördelade på geografiska områden efter var kunderna är lokaliserade, för varje geografiskt område vars intäkter från försäljningen till externa kunder svarar för minst 10 procent av företagets totala intäkter från externa kunder.*
- (b) *För varje geografiskt område, baserat på lokaliseringen av tillgångar, redovisat värde på segmentets tillgångar när dessa uppgår till minst 10 procent av företagets totala tillgångar, i samtliga geografiska områden.*

IAS 14

- (c) *Periodens investeringar i materiella och immateriella anläggningstillgångar som skall användas över flera perioder fördelade på geografiska områden, för varje segment vars tillgångar uppgår till minst 10 procent av tillgångarna för alla geografiska områden.*
70. *Om ett företags primära indelningsgrund utgörs av geografiska områden (oavsett om dessa baseras på lokaliseringen av tillgångar eller kunder), skall företaget också lämna följande information för varje rörelsegren för vilka försäljningen till externa kunder uppgår till minst 10 procent av företagets totala försäljning till externa kunder, eller vars tillgångar uppgår till minst 10 procent av företagets samtliga tillgångar:*
- (a) *Intäkter från externa kunder hänförliga till rörelsegrenen.*
- (b) *Redovisat värde på de tillgångar som är hänförliga till rörelsegrenen.*
- (c) *Periodens investeringar i materiella anläggningstillgångar och immateriella tillgångar som förväntas användas under flera perioder.*
71. *Om ett företags primära indelningsgrund är geografiska segment som baseras på var tillgångarna är lokaliserade och om lokaliseringen av kunderna skiljer sig från var tillgångarna är lokaliserade, skall företaget också lämna upplysning om försäljningsintäkter från externa kunder per geografiskt område baserat på var kunderna är lokaliserade, när dessa intäkter uppgår till minst 10 procent av företagets försäljning till samtliga externa kunder.*
72. *Om ett företags primära indelningsgrund baseras på var kunderna är lokaliserade och om verksamhetens tillgångar är lokaliserade i andra geografiska områden, skall företaget också lämna följande upplysningar för vart och ett av de geografiska områden i vilka tillgångarna är lokaliserade och vars försäljning till externa kunder eller vars tillgångar uppgår till minst 10 procent av motsvarande uppgifter för hela företaget:*
- (a) *Det redovisade värdet på tillgångarna i varje geografiskt område, baserat på var tillgångarna är lokaliserade.*
- (b) *Periodens investeringar i materiella och immateriella anläggningstillgångar som förväntas användas under flera perioder baserat på var tillgångarna är lokaliserade.*

Exempel på hur upplysningar kan lämnas

73. Bilaga B innehåller en beskrivning av vilka upplysningar som skall lämnas för ett företags primära och sekundära segment.

Övriga upplysningar

74. *Om ett segment, för vilken information tas fram inom företaget, inte utgör ett segment för vilken information skall lämnas externt därför att dess intäkter huvudsakligen härrör från transaktioner med andra segment, men där den externa försäljningen ändå uppgår till minst 10 procent av företagets totala externa försäljning, skall företaget informera om detta och ange dels intäkterna från försäljning till externa kunder, dels intäkterna från försäljningen till andra segment.*
75. *När ett företag redovisar intäkter från försäljning till andra segment, skall företaget utgå från de internpriser som det faktiskt tillämpat. Principen för hur dessa internpriser fastställts skall anges i de finansiella rapporterna.*

76. *Om ett företag byter de redovisningsprinciper som används vid redovisningen av olika segment skall detta anges om effekten av bytet är väsentlig. En omräkning för tidigare perioder skall också göras såvida det inte är praktiskt ogenomförbart. Den information som skall lämnas innefattar en beskrivning av bytets karaktär, skälen till bytet, att företaget ändrat jämförande information för tidigare år eller skälen till att detta inte är praktiskt genomförbart samt om vilka finansiella effekter som bytet haft förutsatt att detta kan fastställas med rimlig precision. Om ett företag ändrar sammansättningen av sina segment utan att ändra informationen för tidigare perioder därför att det inte är praktiskt genomförbart, skall företaget lämna upplysningar för segmentet enligt både den nya och den gamla indelningsgrunden det är som ändringen skett.*
77. Byten av redovisningsprinciper behandlas i IAS 8. Enligt IAS 8 får byten av redovisningsprinciper som regel bara ske om bytet krävs för en anpassning till lag eller normgivare eller om den nya principen leder till en mer rättvisande redovisning av transaktioner och händelser i företagets finansiella rapporter.
78. Om företaget byter en redovisningsprincip som påverkar informationen för ett segment, redovisas bytet i enlighet med IAS 8. Såvida inte en ny standard anger annat, kräver IAS 8 att ett byte av redovisningsprincip skall tillämpas retroaktivt och att information för tidigare perioder skall räknas om såvida det inte är praktiskt ogenomförbart (huvudprincipen) eller att den ackumulerade justering som uppkommer genom ändringen inkluderas när företagets nettoresultat för perioden fastställs (tillåten alternativ princip). Om huvudprincipen följs, görs en omräkning av uppgifterna för tidigare perioder. Om tillåten alternativ princip tillämpas, inkluderas den ackumulerade justering som ingår vid fastställande av företagets nettoresultat i resultatet för segmentet, om det är en rörelserelaterad post som kan hänföras till, eller fördelas till segment på ett rimligt sätt. I det senare fallet kan IAS 8 kräva separat upplysning om postens storlek, karaktär eller omfattning är sådan att upplysningar är av betydelse för att förklara företagets resultat under perioden.
79. Vissa byten av redovisningsprinciper berör specifikt segmentredovisningen. Det kan gälla principer för att fastställa vad som är ett segment eller för hur gemensamma intäkter och kostnader fördelas mellan segment. Sådana förändringar kan ha stor betydelse för den information som redovisas för enskilda segment, även om redovisningen för hela företaget inte påverkas. För att användarna av de finansiella rapporterna skall förstå innebörden av förändringarna och för att underlätta jämförelser över tiden, skall den information om segment som avser tidigare år och som ingår i de finansiella rapporterna räknas om enligt de nya principerna, när detta är möjligt.
80. Enligt punkt 75 skall företag basera segmentredovisningen på de faktiska internpriser som använts vid internleveranser. Om ett företag ändrar metod för att fastställa internpriserna, är detta inte ett byte av redovisningsprincip som skall redovisas med retroaktiv effekt i enlighet med punkt 76. Enligt punkt 75 skall dock företaget informera om att en ändring gjorts.
81. *Företag skall ange vilka typer av produkter och tjänster som ingår i varje rörelsegren samt ange sammansättningen för sina geografiska områden, om detta inte på annat sätt framgår av de finansiella rapporterna. Sådan information skall lämnas både för primära och sekundära segment.*
82. För att kunna bedöma effekten av ändringar i efterfrågemönster, ändrade priser på insatsvaror och utvecklingen av nya produkter eller produktionsmetoder, är det nödvändigt att veta vilka aktiviteter som utförs i segmentet. På motsvarande sätt är det viktigt att känna till vad som ingår i de geografiska områdena för att rätt kunna bedöma effekten på risker och möjligheter av förändringar i den ekonomiska och politiska miljön.

IAS 15

83. Segment som inte längre uppfyller de kvantitativa gränsvärdena, behöver inte särredovisas. Anledningen till att gränsvärdena inte uppfylls kan exempelvis vara att efterfrågan minskat, en förändring i företagsledningens strategi, en försäljning av en del av den verksamhet som ingick i segmentet eller att segmentet slagits samman med andra segment. En förklaring till orsakerna att segmentet inte längre särredovisas kan också visa sig användbar för att bekräfta antaganden om krympande marknader eller förändringar i företagets inriktning.

IKRAFTTRÄDANDE

84. *Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter för perioder som börjar den 1 juli 1998 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard på finansiella rapporter för perioder som börjar före den 1 juli 1998, i stället för den ursprungliga IAS 14, skall företaget lämna upplysning om detta. Om de finansiella rapporterna innehåller jämförande information för segment avseende tidigare perioder skall denna omarbetas om i enlighet med standarden. Om detta inte är praktiskt genomförbart skall företaget informera om att den jämförande informationen för tidigare perioder inte är utarbetad i enlighet med denna standard.*

**INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 15
(OMFORMATERAD 1994)**

Information om effekterna av ändrade priser

Denna omformaterade standard ersätter den standard som ursprungligen fastställdes av styrelsen i juni 1981. Den presenteras i det omarbetade format som antagits för IAS från och med 1991. Inga väsentliga ändringar har genomförts i den ursprungligen fastställda texten. Viss terminologi har ändrats i syfte att göra den jämförbar med aktuell IASC-praxis.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Uttalande från styrelsen i oktober 1989	
Tillämpningsområde	1-5
Förklaring	6-7
Reaktion på ändrade priser	8-18
Den allmänna penningvärdemetoden	11
Nukostnadsmetoden	12-18
Aktuellt läge	19-20
Minimikrav för upplysningar	21-25
Övriga upplysningar	26
Ikraftträdande	27

UTTALANDE FRÅN STYRELSEN I OKTOBER 1989

Vid ett möte i oktober 1989 fastställde IASC:s styrelse att följande uttalande skulle läggas till IAS 15, Information om effekterna av ändrade priser:

"Den internationella enighet rörande upplysningar om effekterna av ändrade priser som förväntades när IAS 15 publicerades har inte uppnåtts. Följden är att IASC:s styrelse har beslutat att företag inte måste lämna de uppgifter som krävs enligt IAS 15, för att deras finansiella rapporter skall anses vara i överensstämmelse med IAS. Styrelsen uppmuntrar dock företag att tillhandahålla sådana uppgifter och uppmanar dem som gör det att lämna upplysningar om de poster som anges i IAS 15."

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

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

1. ***Denna standard skall tillämpas för att återspegla effekten av ändrade priser vid beräkningen av ett företags rörelseresultat och finansiella ställning.***
2. Standarden ersätter IAS 6, Accounting Responses to Changing Prices ("Redovisning av ändrade priser").
3. Standarden skall tillämpas av företag vars intäkter, vinst, tillgångar eller antal anställda är av väsentlig betydelse i den ekonomiska miljö där verksamheten bedrivs. När finansiella rapporter upprättas för både moderföretaget och koncernen, behöver enligt denna standard upplysning endast lämnas på koncernnivå.
4. Den information som krävs enligt denna standard behöver inte lämnas för ett dotterföretag som är verksamt i det land där moderföretaget har sitt säte, om moderföretaget lämnar denna information på koncernnivå. För dotterföretag som är verksamma i ett land där moderföretaget inte har sitt säte, krävs de upplysningar som anges i standarden endast när praxis är att liknande information skall presenteras av ekonomiskt betydelsefulla företag i det landet.
5. Andra verksamheter uppmuntras att tillhandahålla information om effekterna av ändrade priser, i syfte att främja en mer informativ finansiell rapportering.

FÖRKLARING

6. Priser förändras över tiden som en följd av olika specifika eller allmänna ekonomiska och sociala faktorer. Specifika faktorer såsom förändringar av utbud och efterfrågan samt tekniska förändringar kan leda till kraftiga och av varandra oberoende prisfluktuationer. Dessutom kan allmänna faktorer leda till förändringar av den allmänna prisnivån och därmed av pengars köpkraft.
7. I de flesta länder upprättas finansiella rapporter på basis av anskaffningsvärden, utan beaktande av vare sig ändringar i den allmänna prisnivån eller ändringar av specifika priser för tillgångar, förutom i den mån materiella anläggningstillgångar omvärderas eller varulager eller andra omsättningstillgångar skrivs ned till nettoförsäljningsvärdet. Den information som krävs enligt denna standard är utformad för att användarna av ett företags finansiella rapporter skall bli medvetna om effekterna av prisändringar på verksamhetens resultat. Oavsett om finansiella rapporter upprättas utifrån anskaffningsvärde eller utifrån en metod som beaktar effekterna av ändrade priser, är de emellertid inte avsedda att direkt ange värdet på företaget som helhet.

REAKTION PÅ ÄNDRADE PRISER

8. ***De företag som omfattas av denna standard skall lämna upplysningar om sådana poster som anges i punkterna 21 till 23, enligt en redovisningsmetod som beaktar effekterna av ändrade priser.***

IAS 15

9. Finansiell information som är avsedd att upplysa om effekterna av prisändringar kan utarbetas på flera sätt. I en metod görs justeringar för ändringar i den allmänna prisnivån. I en annan metod används nukostnader i stället för anskaffningsvärde, varigenom ändringar i specifika priser på tillgångar redovisas. I en tredje metod kombineras inslag från båda metoderna.
10. Till grund för dessa redovisningsmetoder ligger två grundläggande metoder för hur intäkter skall fastställas. Enligt den ena redovisas vinst endast om företagets egna kapital, mätt med utgångspunkt från kapitalets köpkraft, bibehållits. Enligt den andra redovisas vinst endast om företagets egna kapital, mätt med utgångspunkt från företagets fysiska kapacitet, bibehållits.

Den allmänna penningvärdemetoden

11. Den allmänna penningvärdemetoden innebär att företaget gör en omräkning av vissa eller alla poster i de finansiella rapporterna för att återspegla ändringar i den allmänna prisnivån. Metoder utgår från att en omräkning för att återspegla ändringar i den allmänna prisnivån ändrar beräkningsenheten, men inte de underliggande värderingsgrunderna. Enligt denna metod återspeglar vinsten normalt effekten av ändringar i den allmänna prisnivån, mätta med hjälp av ett tillämpligt index, på avskrivningar, kostnader för sålda varor samt monetära nettoposter och redovisas efter att köpkraften i företagets eget kapital bibehållits.

Nukostnadsmetoden

12. Nukostnadsmetoden finns i flera olika varianter. I allmänhet utgår metoderna från återanskaffningsvärde som främsta värderingsgrund. Men om återanskaffningsvärdet är högre än både nettoförsäljningsvärdet och ett nuvärde av framtida nettoinbetalningar, utgörs vanligtvis värderingsgrunden av det högsta av nettoförsäljningsvärdet eller nuvärdet.
13. En viss tillgångs återanskaffningsvärde beräknas vanligtvis utifrån aktuellt anskaffningsvärde för en liknande ny eller begagnad tillgång eller utifrån en motsvarande produktions- eller tjänstekapacitet. Nettoförsäljningsvärdet utgör vanligtvis tillgångens aktuella nettoförsäljningspris. Nuvärdet är en aktuell uppskattning av framtida, på ett lämpligt sätt, diskonterade, nettoinbetalningar som är hänförliga till tillgången.
14. Specifika prisindex används ofta för att fastställa återanskaffningsvärdet för poster, i synnerhet om inga transaktioner som inbegriper dessa poster har genomförts nyligen, inga prislistor finns tillgängliga eller om det är praktiskt ogenomförbart att använda prislistor.
15. Metoder som bygger på nukostnader kräver att avskrivningar och kostnader för sålda varor uttrycks i priser som är specifika för företaget. De flesta av dessa metoder kräver även att någon form av justeringar genomförs, som har det gemensamt att de återspeglar samspelet mellan ändrade priser och företagets finansiering. Det råder olika uppfattningar om hur dessa justeringar skall utformas, vilket också diskuteras i punkterna 16 till 18.
16. Vissa metoder som bygger på nukostnader kräver en justering som beaktar effekterna av ändrade priser på alla monetära nettoposter, inklusive långfristiga skulder. Vid stigande priser medför detta en förlust vid innehav av monetära nettotillgångar, respektive en vinst vid innehav av monetära nettoskulder när priserna sjunker och tvärtom. I andra metoder begränsas denna justering till sådana monetära tillgångar och skulder som ingår i företagets rörelsekapital. I bägge typerna av justeringar beaktas att inte endast icke-monetära tillgångar utan att också monetära poster är viktiga delar i företags verksamhet. I de ovan beskrivna metoderna som bygger på nukostnad är det vanligt att vinst redovisas efter att kapaciteten på företagets operativa verksamhet bibehållits.
17. Ett annat synsätt är att det är inte nödvändigt att i resultaträkningen redovisa en tillgångs ökade återanskaffningsvärde i den mån tillgången är lånefinansierad. Enligt metoder som bygger på detta synsätt redovisas vinst efter att den del av företagets operativa kapacitet som finansieras med eget kapital bibehållits. Detta kan exempelvis uppnås genom minskning av summan av justeringarna för avskrivningar, kostnader för sålda varor och, där metoden så kräver, monetärt rörelsekapital, med den andel som lånefinansieringen utgör av summan av lån och eget kapital.

18. I vissa metoder som bygger på nukostnader justeras eget kapital med ett allmänt prisindex. Detta visar i vilken utsträckning som företagets eget kapital uttryckt i termer av bibehållen köpkraft har bibehållits, när ökningen av tillgångarnas återanskaffningsvärde under perioden understiger minskningen av köpkraften i det egna kapitalet för samma period. Ibland anges denna beräkning endast i jämförelsesyfte, för en jämförelse av nettotillgångar uttryckta i allmän köpkraft och nettotillgångar uttryckta i nukostnader. Enligt vissa andra metoder, där vinst redovisas efter att köpkraften i eget kapital bibehållits, redovisas skillnaden mellan de två nettobeloppen som en vinst eller förlust som tillkommer aktieägarna.

Aktuellt läge

19. Även om finansiell information ibland tillhandahålls med de olika metoder för att beakta ändrade priser som beskrivits ovan, antingen i primära eller kompletterande finansiella rapporter, finns det ännu ingen internationell enighet om hur detta skall ske. Följaktligen är det IASC:s uppfattning att ytterligare undersökningar behövs innan det går att kräva av företag att de skall upprätta primära finansiella rapporter med hjälp av ett omfattande och enhetligt system som beaktar ändrade priser. Under tiden skulle det främja utvecklingen inom området om företag som upprättar primära finansiella rapporter baserade på anskaffningsvärde även erbjuder tilläggsinformation som beaktar effekterna av prisändringar.
20. Det finns flera förslag på vilka poster som skall ingå i sådan information – allt från några få poster i resultaträkningen till omfattande upplysningar i resultaträkning och balansräkning. Det är önskvärt att det finns en internationell enighet om ett minimikrav för upplysningar.

MINIMIKRAV FÖR UPPLYSNINGAR

21. **Upplysning skall lämnas om nedanstående poster:**
- (a) **Belopp avseende justering av eller det justerade beloppet för avskrivningar på materiella anläggningstillgångar.**
 - (b) **Belopp avseende justering av eller det justerade beloppet för kostnader för sålda varor.**
 - (c) **Justeringar som är hänförliga till monetära poster samt justeringar på grund av effekter av upplåning eller eget kapital när sådana har beaktats vid fastställande av vinst enligt vald redovisningsmetod.**
 - (d) **Den sammanlagda effekten på resultatet av justeringarna enligt (a) och (b) och när så är tillämpligt, (c), samt andra poster, som beaktar effekterna av ändrade priser och som redovisas enligt vald redovisningsmetod.**
22. **När en metod som bygger på nukostnader används skall upplysningar lämnas om nukostnader för materiella anläggningstillgångar och varulager.**
23. **Företag skall beskriva de metoder som används för beräkning av de uppgifter som krävs enligt punkt 21 och 22 samt upplysa om karaktär på använda index.**
24. **De upplysningar som krävs i punkterna 21 till 23 skall lämnas som tilläggsinformation om inte sådan information lämnats i de primära finansiella rapporterna.**
25. I de flesta länder lämnas sådana upplysningar som komplement till de primära finansiella rapporterna och utgör inte en del av dem. Denna standard ingår inte i de redovisnings- eller rapporteringsprinciper som företag skall använda vid upprättandet av sina primära finansiella rapporter om inte dessa finansiella rapporter upprättas baserat på en grund som beaktar effekterna av ändrade priser.

IAS 16

ÖVRIGA UPPLYSNINGAR

26. Företag uppmantras att lämna ytterligare upplysningar och i synnerhet att diskutera betydelsen av informationen för företagets förhållanden. Upplysningar om justeringar av avsättningar för skatt eller skattesaldon är vanligen av värde.

IKRAFTTRÄDANDE

27. ***Denna standard ersätter IAS 6, Accounting Responses to Changing Prices ("Redovisning av ändrade priser"), och skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1983 eller senare.***

**INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 16
(OMARBETAD 1998)**

Materiella anläggningstillgångar

IAS 16, Accounting for Property, Plant and Equipment ("Redovisning av materiella anläggningstillgångar"), fastställdes i mars 1982.

I december 1993 arbetades IAS 16 om i enlighet med projektet att förbättra kvaliteten på och öka jämförbarheten för finansiella rapporter. Resultatet blev IAS 16, Materiella anläggningstillgångar (IAS 16 (omarbetad 1993)).

I juli 1997 när IAS 1, Utformning av finansiella rapporter, fastställdes, ändrades punkt 66 (e) i IAS 16 (omarbetad 1993) (nuvarande punkt 60 (e) i denna standard).

I april och juli 1998 ändrades flera punkter i IAS 16 (omarbetad 1993) för att stämma överens med IAS 22 (omarbetad 1998), Företagsförvärv och samgåenden, IAS 36, Nedskrivningar, samt IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar. Den omarbetade standarden (IAS 16 (omarbetad 1998)) trädde i kraft för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare.

I april 2000 ändrades punkt 4 på grund av IAS 40, Förvaltningsfastigheter. IAS 40 skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2001 eller senare.

I januari 2001 ändrades punkt 2 på grund av IAS 41, Jord- och skogsbruk. IAS 41 skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2003 eller senare.

Följande SIC-tolkningar hör ihop med IAS 16:

- SIC-14: Materiella anläggningstillgångar – ersättning för förlust av eller skador på tillgångar.
- SIC-23: Större besiktning- och översynskostnader avseende materiella anläggningstillgångar.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-5
Definitioner	6
Redovisning av materiell anläggningstillgång	7-13
Värdering av materiell anläggningstillgång vid anskaffningstidpunkten	14-22
Kostnadskomponenter	15-20

IAS 16

Byte av tillgångar	21-22
Tillkommande utgifter	23-27
Värdering efter anskaffningstidpunkten	28-52
Huvudprincip	28
Tillåten alternativ princip	29-40
Omvärderingar	30-40
Avskrivningar	41-52
Omprövning av nyttjandeperiod	49-51
Omprövning av avskrivningsmetod	52
Återvinningsvärde – nedskrivningsbehov	53-54
Utrangeringar och avyttringar	55-59
Upplysningar	60-66
Ikraftträdande	67-68

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

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange hur materiella anläggningstillgångar skall redovisas. De grundläggande frågorna vid redovisning av materiella anläggningstillgångar är vid vilken tidpunkt som utgifter skall redovisas som tillgångar i balansräkningen, hur anskaffningsvärdet skall fastställas samt hur avskrivningar skall beräknas.

Denna standard kräver att en materiell anläggningstillgång skall redovisas som en tillgång när den uppfyller definitions- och redovisningskriterierna för en tillgång enligt Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

- Denna standard skall tillämpas vid redovisning av materiella anläggningstillgångar förutom när annan IAS kräver eller tillåter en annan redovisningsmetod.**
- Standarden skall inte tillämpas på
 - biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet (se IAS 41, Jord- och skogsbruk) och
 - mineraltillgångar, prospekteringsrättigheter för mineraltillgångar, olje- och gasfyndigheter och andra liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar.

Standarden skall emellertid tillämpas på materiella anläggningstillgångar som används för att utveckla eller underhålla de verksamheter som behandlas i (a) eller (b), men som är avskiljbara från dessa verksamheter eller tillgångar.

- I vissa fall tillåter IAS att det redovisade värdet på materiella tillgångar vid det första redovisningstillfället fastställs med en metod som skiljer sig från vad som föreskrivs i denna standard. Exempelvis kräver IAS 22 (omarbetad 1998), Företagsförvärv och samgåenden, att materiella anläggningstillgångar som förvärvas vid ett företagsförvärv skall värderas till verkligt värde även när detta överstiger anskaffningsvärdet. I sådana fall skall emellertid alla andra faktorer i redovisningen av dessa tillgångar, inklusive avskrivningar, fastställas i enlighet med denna standard.

IAS 16

4. Företag skall tillämpa IAS 40, Förvaltningsfastigheter, på sina förvaltningsfastigheter, i stället för denna standard. Företag tillämpar denna standard på fastigheter som är under uppförande eller exploateras för framtida användning som förvaltningsfastigheter. När fastigheten uppförts eller exploaterats tillämpar företaget IAS 40. IAS 40 är även tillämplig på befintlig förvaltningsfastighet som byggs om för att också fortsättningsvis användas som förvaltningsfastighet.
5. Standarden behandlar inte vissa aspekter av tillämpningen av ett heltäckande system för att återspegla effekterna av ändrade priser (se IAS 15, Information om effekterna av ändrade priser, och IAS 29, Redovisning i höginflationsländer). När ett företag tillämpar ett sådant system måste det emellertid uppfylla alla krav i denna standard, förutom sådana som behandlar värdering av materiella tillgångar i samband med det första redovisningstillfället.

DEFINITIONER

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

Materiella anläggningstillgångar är fysiska tillgångar som är avsedda att

- (a) *stadigvarande användas i verksamheten, inklusive för uthyrning, eller för administrativa syften samt*
- (b) *förväntas användas under mer än en period.*

Avskrivning är en systematisk periodisering av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod.

Avskrivningsbart belopp är en tillgångs anskaffningsvärde, eller det belopp som motsvarar anskaffningsvärdet i de finansiella rapporterna, efter avdrag för beräknat restvärde.

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 tillverkas med hjälp av tillgången.*

Anskaffningsvärde är det belopp som betalats för en tillgång vid anskaffningen eller verkligt värde av vad som erlagts på annat sätt.

Restvärde är det nettobelopp som företaget räknar med att få i betalning för en tillgång vid nyttjandeperiodens slut, efter avdrag för den förväntade avyttringskostnaden.

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlätas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

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

Redovisat värde är det belopp till vilket en tillgång är upptagen i balansräkningen efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning.

REDOVISNING AV MATERIELL ANLÄGGNINGSTILLGÅNG

7. **En materiell anläggningstillgång skall redovisas som tillgång i balansräkningen när**
 - (a) *det är sannolikt att företaget får ta del av de framtida ekonomiska fördelarna som är förknippade med innehavet samt*
 - (b) *tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.*
8. Materiella anläggningstillgångar utgör ofta en betydande andel av ett företags totala tillgångar och är därför viktiga vid redovisningen av företagets finansiella ställning. Att fastställa huruvida en utgift utgör en tillgång eller kostnad kan dessutom ha en avsevärd inverkan på ett företags redovisade rörelseresultat.

9. När ett företag tar ställning till huruvida en materiell anläggningstillgång uppfyller det förstnämnda kriteriet för att redovisas som tillgång i balansräkningen, måste företaget bedöma sannolikheten för att få del av de framtida ekonomiska fördelarna. Bedömningen bygger på tillgänglig information när tillgången redovisas för första gången. För att uppnå tillräcklig visshet om att företaget skall få ta del av de framtida ekonomiska fördelarna, krävs en visshet om att företaget skall erhålla de förmåner som är förknippade med tillgången samt ta på sig tillhörande risker. Denna visshet existerar vanligtvis endast när riskerna och belöningarna övergått i företagets ägo. Innan så sker kan transaktionen för förvärvet av tillgången vanligen hävas utan omfattande ersättningar och därför redovisas inte tillgången.
10. Det andra kriteriet är vanligtvis uppfyllt eftersom förvärvspriset, och därmed anskaffningsvärdet, framgår av köpekontraktet. För egentillverkade tillgångar kan en tillförlitlig uppskattning av anskaffningsvärdet göras utifrån transaktionerna med externa parter angående inköp av material, arbetskostnad och andra resurser som används vid tillverkningen.
11. När företaget bedömer vad som utgör en separat materiell anläggningstillgång, är tillämpningen av definitionens kriterier med avseende på särskilda omständigheter eller särskilda företag en fråga om bedömning. Det kan vara lämpligt att slå samman enstaka småposter som gjutformar, verktyg eller stansar och att tillämpa kriterierna på det sammanslagna beloppet. Reservdelar och serviceutrustning bokförs vanligtvis som varulager och redovisas som kostnad efter hand som de förbrukas. Viktigare reservdelar och reservutrustning utgör dock materiella anläggningstillgångar om företaget avser att använda dem under flera perioder. Om reservdelarna och serviceutrustningen endast kan användas i samband med en materiell anläggningstillgång och användningen förväntas bli ojämn, redovisas de som materiella anläggningstillgångar och skrivs av över en tidsperiod som inte överstiger tillgångens beräknade nyttjandeperiod.
12. Under vissa omständigheter är det lämpligt att fördela en tillgångs totala kostnad på de ingående komponenterna och att redovisa varje komponent separat. Detta gäller exempelvis när tillgångarna har olika beräknad nyttjandeperiod eller ger företaget fördelar enligt andra mönster och därigenom leder till olika avskrivningstakt och avskrivningsmetoder. Ett exempel är flygplan och deras motorer som måste behandlas som olika avskrivningsbara tillgångar om de har olika nyttjandeperioder.
13. Investeringar i materiella anläggningstillgångar kan göras av säkerhets- eller miljöskäl. Även om den typen av investeringar inte direkt ökar de framtida ekonomiska fördelarna för någon särskild materiell anläggningstillgång, kan de krävas för att företaget skall få del i de framtida ekonomiska fördelarna från andra tillgångar. I de fallen skall investeringen behandlas som en materiell anläggningstillgång förutsatt att de framtida ekonomiska fördelarna av den eller de tillgångar till vilka investeringen hänförs blir större än de hade varit om investeringen inte gjorts. Sådana tillgångar redovisas endast i den mån det redovisade värdet för varje sådan tillgång och tillgång som är förknippad med den inte överskrider det totala återvinningsvärdet för tillgången och övriga berörda tillgångar. Ett exempel är en producent av kemiska produkter som installerar en ny rutin för att uppfylla miljökrav för produktion och lagring av farliga produkter. Utgifterna för installationen aktiveras, till den del de är återvinningsbara, eftersom företaget inte hade kunnat fortsätta att producera och sälja sina produkter utan att installationen gjorts.

VÄRDERING AV MATERIELL ANLÄGGNINGSTILLGÅNG VID ANSKAFFNINGSTIDPUNKTEN

14. ***Materiella anläggningstillgångar som uppfyller villkoren att redovisas som tillgångar skall redovisas till anskaffningsvärde vid första redovisningstillfället.***

Utgiftskomponenter

15. En materiell anläggningstillgångs anskaffningsvärde utgörs av inköpspriset inklusive tullavgifter och punktskatter samt utgifter som är direkt hänförliga till tillgången för att bringa den på plats och i skick att utnyttjas i enlighet med anskaffningens syfte. Från inköpspriset skall avdrag ske för eventuella varurabatter, bonus och liknande. Exempel på direkt hänförliga utgifter:
 - (a) Utgifter för att ställa i ordning plats eller område för installation eller uppförande av tillgången.
 - (b) Utgifter för leverans och hantering.

IAS 16

- (c) Installationsutgifter.
 - (d) Utgifter för konsulttjänster såsom arkitekt- och ingenjörstjänster.
 - (e) Uppskattad kostnad för nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av plats eller område där tillgången varit installerad respektive uppförd, till den del sådana beräknade utgifter uppfyller kriterierna för när en avsättning skall redovisas i balansräkningen enligt IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar.
16. Om betalningen för en materiell anläggningstillgång sker enligt betalningsvillkor som avviker från det normala, såsom en ovanligt lång kredittid, utgörs anskaffningsvärdet av nuvärdet av betalningen. Skillnaden mellan detta belopp och den totala betalningen redovisas som en räntekostnad över kreditens löptid om denna inte inräknas i tillgångens anskaffningsvärde i enlighet med tillåten alternativ princip enligt IAS 23, Lånekostnader.
17. Administrationskostnader och andra allmänna omkostnader inräknas inte i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar om de inte är direkt hänförliga till anskaffningen eller motsvarar utgifter för att tillgången skall kunna användas för sitt ändamål. Utgifter för provkörning och intrimning inräknas inte heller i anskaffningsvärdet om de inte är nödvändiga för att skapa en produktionsfärdig tillgång. Driftsförluster som uppstår i ett inledningskede, innan tillgången når planerad driftsnivå, skall kostnadsföras.
18. Anskaffningsvärdet för egentillverkade materiella anläggningstillgångar fastställs på samma sätt som för förvärvade tillgångar. För företag som tillverkar liknande tillgångar för försäljning i sin normala verksamhet beräknas anskaffningsvärdet på samma sätt som för dessa (se IAS 2, Varulager). Därför elimineras internvinster när sådana kostnader fastställs. Inte heller kostnaden för onormal förbrukning av material, arbete eller andra resurser i samband med tillverkningen av tillgången ingår i tillgångens anskaffningsvärde. IAS 23 anger vilka kriterier som måste vara uppfyllda innan räntekostnader kan redovisas som en del av anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar.
19. Anskaffningsvärdet för en tillgång som hyrs enligt ett leasingavtal fastställs i enlighet med de principer som anges i IAS 17, Leasingavtal.
20. Det redovisade värdet för en materiell anläggningstillgång kan minskas med tillämpliga statliga bidrag i enlighet med IAS 20, Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd.

Byte av tillgångar

21. En materiell anläggningstillgång kan förvärfas genom att en materiell tillgång av annat slag eller annan tillgång, helt eller delvis, lämnas i byte. En sådan tillgångs anskaffningsvärde utgörs av det verkliga värdet för den tillgång som förvärvats, vilket motsvarar värdet på den tillgång som lämnats i utbyte, justerat för eventuella betalningar i samband med bytet.
22. En materiell anläggningstillgång kan förvärfas genom att en likartad tillgång, som utnyttjas på likartat sätt i likartad verksamhet och där de båda tillgångarnas verkliga värde ligger nära varandra, lämnas i byte. Ersättningen kan också utgöras av en ägarandel i ett företag som äger en likartad tillgång (indirekt ägande). I båda fallen redovisas varken vinst eller förlust till följd av transaktionen, eftersom någon sådan inte kan anses ha uppkommit. Den förvärvade tillgångens anskaffningsvärde utgörs därför av det redovisade värdet på den tillgång som lämnats i utbyte. Den erhållna tillgångens verkliga värde kan emellertid vara ett tecken på att det föreligger ett nedskrivningsbehov för den lämnade tillgången. I sådant fall skall den lämnade tillgången skrivas ned och det nedskrivna värdet åsättas den erhållna tillgången. Exempel på byten av likartade tillgångar omfattar förvärv av flygplan, hotell, bensinstationer samt skogsfastigheter och andra fastigheter. Om andra tillgångar såsom exempelvis kontanter ingår som en del av bytet, kan detta vara ett tecken på att posterna som byts inte har ungefär samma värde.

TILLKOMMANDE UTGIFTER

23. *Tillkommande utgifter som är förknippade med en materiell anläggningstillgång skall läggas till tillgångens redovisade värde om det är sannolikt att företaget får del av framtida ekonomiska fördelar, som överstiger dem som tillgången ursprungligen bedömdes generera. Alla andra tillkommande utgifter skall redovisas som kostnader under den period de uppkommer.*

24. Tillkommande utgifter för materiella anläggningstillgångar redovisas bara som tillgång när utgiften förbättrar tillgångens prestanda i förhållande till vad som gällde vid anskaffningstillfället. Exempel på åtgärder som medför en ökning av de framtida ekonomiska fördelarna är:
- (a) Modifiering av en produktionsutrustning som förlänger nyttjandeperioden eller som förbättrar utrustningens kapacitet.
 - (b) Förändringar av maskindelar, som medför avsevärd förbättring av kvaliteten hos producerade produkter.
 - (c) Införande av nya produktionsmetoder som medför en avsevärd minskning av produktionskostnaderna.
25. Utgifter för reparation och underhåll av en tillgång görs för att bibehålla eller återställa tillgångens egenskaper så att dess prestanda motsvarar den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades. I de fallen redovisas de vanligtvis som kostnader när de uppkommer. Utgifter för exempelvis reparation och underhåll av materiella anläggningstillgångar är vanligtvis kostnader, eftersom de snarare återställer än förbättrar tillgångens ursprungliga prestanda.
26. Hur utgifter som tillkommer efter förvärvet av en materiell anläggningstillgång skall redovisas beror på vilka omständigheter som beaktades vid den ursprungliga beräkningen av anskaffningsvärdet för den berörda tillgången och om tillkommande utgifter kan återvinnas. När exempelvis det redovisade värdet för en materiell anläggningstillgång redan tar hänsyn till en minskning av de ekonomiska fördelarna, skall den tillkommande utgiften för att återställa framtida ekonomiska fördelar som förväntas av tillgången inräknas i tillgångens anskaffningsvärde, under förutsättning att det redovisade värdet inte överstiger tillgångens återvinningsvärde. Det är även fallet när en tillgångs inköpspris redan återspeglar företagets förpliktelse att ådra sig de utgifter som krävs för att tillgången skall kunna utnyttjas för sitt ändamål. Exempel på detta kan vara förvärv av en byggnad med renoveringsbehov. I sådana fall ökas tillgångens redovisade värde med tillkommande utgifter i den mån de kan återvinnas från tillgångens framtida nyttjande.
27. Viktiga komponenter i vissa materiella tillgångar kan behöva ersättas regelbundet. Exempelvis kan en ugn behöva ny inklädnad efter viss nyttjandeperiod, eller ett flygplan behöva byta inredning flera gånger under flygplansskrovets nyttjandeperiod. Komponenterna redovisas som separata tillgångar eftersom de har en nyttjandeperiod som avviker från de materiella tillgångar till vilka de är hänförliga. Om kriterierna i punkt 7 är uppfyllda, redovisas sålunda utgiften som företaget ådrar sig för att ersätta eller förnya komponenten som anskaffning av en ny tillgång och den ersatta tillgången skrivs av.

VÄRDERING EFTER ANSKAFFNINGSTIDPUNKTEN

Huvudprincip

28. ***Efter det första redovisningstillfället skall materiella anläggningstillgångar redovisas till anskaffningsvärdet efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuell ackumulerad nedskrivning.***

Tillåten alternativ princip

29. ***Efter det första redovisningstillfället skall materiella anläggningstillgångar redovisas till omvärderat belopp. Det utgörs av tillgångens verkliga värde vid omvärderingstidpunkten efter avdrag för tillkommande ackumulerade avskrivningar och tillkommande ackumulerade nedskrivningar. Omvärderingar skall göras så regelbundet att det redovisade beloppet inte väsentligt avviker från vad som skulle fastställas som verkligt värde på balansdagen.***

Omvärderingar

30. Det verkliga värdet för mark och byggnader utgörs vanligen av marknadsvärdet. Värdet bestäms genom värderingar som vanligtvis ombesörjs av oberoende värderingsmän.

IAS 16

31. Det verkliga värdet för fabriker och maskiner utgörs vanligen av marknadsvärdet som fastställs genom värderingar. När det inte går att fastställa ett marknadsvärde på grund av tillgångens särskilda karaktär och på grund av att sådana sällan avyttras, utom som en del av en befintlig verksamhet, värderas de till avskrivet återanskaffningsvärde.
32. Hur ofta omvärderingar skall göras beror på hur mycket det verkliga värdet för de materiella anläggningstillgångarna som skall omvärderas förändras. När en omvärderad tillgångs verkliga värde kraftigt avviker från dess redovisade värde skall ytterligare en omvärdering göras. För vissa materiella anläggningstillgångar kan det verkliga värdet fluktuera kraftigt, vilket innebär att årlig omvärdering krävs. Sådana frekventa omvärderingar är inte nödvändiga för materiella anläggningstillgångar med små förändringar av verkligt värde. Det kan räcka med omvärderingar vart tredje eller femte år.
33. När en materiell anläggningstillgång omvärderas skall ackumulerade avskrivningar vid tidpunkten för omvärderingen antingen
- (a) omräknas i proportion till förändringen av tillgångens uppskrivna anskaffningsvärde, så att tillgångens redovisade värde efter omvärdering motsvarar dess omvärderade belopp. Metoden används ofta när en tillgång omvärderas till avskrivet återanskaffningsvärde med hjälp av ett index, eller
 - (b) elimineras mot tillgångens uppskrivna anskaffningsvärde vartefter nettobeloppet omräknas till tillgångens omvärderade belopp. Metoden används exempelvis för byggnader som omvärderas till marknadsvärde.

Det justeringsbelopp som uppkommer vid omräkning eller eliminering av ackumulerad avskrivning utgör en del av ökningen eller minskningen av det redovisade värdet som behandlas i enlighet med punkt 37 och 38.

34. **När en materiell anläggningstillgång omvärderas, skall alla materiella anläggningstillgångar inom samma tillgångsslag omvärderas.**
35. Med materiella anläggningstillgångar inom ett tillgångsslag avses en grupp tillgångar som har samma beskaffenhet och användning i ett företags verksamhet. Följande är exempel på olika slag av anläggningstillgångar:
- (a) Mark.
 - (b) Mark och byggnader.
 - (c) Maskiner.
 - (d) Fartyg.
 - (e) Flygplan.
 - (f) Motorfordon.
 - (g) Möbler och fast inredning.
 - (h) Kontorsutrustning.
36. 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 rapporteras 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 hålls uppdaterade.
37. **När en tillgångs redovisade värde ökas som följd av en omvärdering, skall ökningen redovisas direkt mot eget kapital under rubriken omvärderingsreserv. En omvärdering skall dock redovisas som en intäkt i den mån den återför en värdeminskning av samma tillgång som tidigare redovisats som en kostnad.**

38. **När en tillgångs redovisade värde minskas som en följd av en omvärdering, skall minskningen redovisas som en kostnad. En värdeminskning skall dock redovisas direkt mot en omvärderingsreserv i den mån minskningen inte överstiger det belopp som finns i omvärderingsreserven avseende tillgången i fråga.**
39. Den omvärderingsreserv som ingår i eget kapital får överföras direkt till balanserade vinstmedel när överskottet realiseras. Hela överskottet kan realiseras vid tillgångens utträngning eller avyttring. En del av överskottet kan dock realiseras när tillgången används av företaget. I det fallet utgör den del av överskottet som realiseras av skillnaden mellan avskrivningen baserad på tillgångens omvärderade värde och den avskrivning som baseras på tillgångens ursprungliga anskaffningsvärde. Överföringen från omvärderingsreserv till balanserade vinstmedel görs inte via resultaträkningen.
40. Eventuella effekter på årets skattekostnader som uppkommer vid omvärdering av materiella anläggningstillgångar behandlas i IAS 12, Inkomstskatter.

Avskrivningar

41. **Det avskrivningsbara beloppet för en materiell anläggningstillgång skall periodiseras enligt en systematisk plan över tillgångens nyttjandeperiod. Den avskrivningsmetod som används skall återspegla hur tillgångens värde för företaget successivt förbrukas. Periodens avskrivningar redovisas som kostnad om de inte inkluderas i det redovisade värdet för en annan tillgång.**
42. Allt eftersom de ekonomiska fördelar som är förknippade med en tillgång förbrukas av företaget, minskas det redovisade värdet, i syfte att återspegla denna förbrukning. Vanligtvis sker det genom att avskrivningen kostnadsförs. En avskrivning görs även om tillgångens värde överstiger dess redovisade värde.
43. De ekonomiska fördelar som är förknippade med en materiell anläggningstillgång förbrukas av företaget huvudsakligen genom att tillgången används. Andra faktorer, som att tillgången blir omodern eller slitage när en tillgång inte används, leder emellertid ofta till att de ekonomiska fördelar som skulle ha förväntats från tillgången minskar. Därför måste nedanstående faktorer beaktas när nyttjandeperioden för en tillgång bestäms:
- (a) Företagets förväntade användning av tillgången. Användning bedöms utifrån tillgångens förväntade kapacitet eller produktion.
 - (b) Det förväntade slitaget är beroende av driftsfaktorer som antal skift för vilka tillgångens skall användas, företagets principer för reparationer och underhåll och tillgångens skötsel och underhåll när den inte används.
 - (c) Om tillgången blir omodern på grund av produktionsändringar eller förbättringar, eller på grund av ändrad marknadsefterfrågan på produkten eller tjänsten som anläggningen producerar.
 - (d) Legala eller liknande begränsningar avseende tillgångens användande som exempelvis avtalstid för hyresavtal.
44. En materiell anläggningstillgångs nyttjandeperiod definieras som den tid under vilken tillgången förväntas bli utnyttjad för sitt ändamål i företaget. I ett företags riktlinjer för tillgångsförvaltning kan ingå att vissa tillgångar skall avyttras eller utträngas efter en viss bestämd tid eller efter ett visst utnyttjande av tillgångens ekonomiska fördelar. Tillgångens nyttjandeperiod kan därför vara kortare än dess ekonomiska livslängd. Uppskattningen av nyttjandeperioden för en materiell anläggningstillgång är en fråga om bedömning som bland annat bygger på företagets erfarenheter av hur länge liknande tillgångar tidigare använts i företaget.
45. Mark och byggnad är särskiljbara tillgångar och behandlas redovisningsmässigt separat även om de förvärvas tillsammans. Mark har i normalfallet en obegränsad livslängd och skall därför inte avskrivas. Byggnader har en begränsad livslängd och skall därför avskrivas. En ökning av markpris på vilken en byggnad står påverkar inte hur byggnadens nyttjandeperiod fastställs.

IAS 16

46. En tillgångs avskrivningsbara belopp fastställs som anskaffningsvärdet efter avdrag för det beräknade restvärdet. Restvärdet är dock ofta försumbart och behöver därför inte beaktas när det avskrivningsbara beloppet fastställs. När huvudprincipen tillämpas och det är sannolikt att restvärdet uppgår till ett betydande belopp, skall restvärdet uppskattas vid förvärvstidpunkten och får inte ändras vid efterföljande prisändringar. När den tillåtna alternativa principen används skall dock en ny uppskattning göras när efterföljande omvärderingar av tillgången görs. Uppskattningen baseras på restvärdet som gäller vid uppskattningstillfället för liknande tillgångar som uppnått slutet av sin nyttjandeperiod och som använts under omständigheter som liknar dem under vilka tillgången skall användas.
47. Olika avskrivningsmetoder kan användas för systematisk fördelning av det avskrivningsbara beloppet över tillgångens nyttjandeperiod. Metoderna omfattar linjära, degressiva, och produktionsberoende avskrivningar. Linjära avskrivningar innebär ett fast årligt avskrivningsbelopp över nyttjandeperioden. Degressiva avskrivningar innebär ett sjunkande avskrivningsbelopp över nyttjandeperioden. Produktionsberoende avskrivningar innebär att avskrivningsbeloppet bestäms utifrån förväntad användning eller produktion. Den metod väljs, som bäst återspeglar hur de ekonomiska fördelar som förknippas med tillgången förbrukas. Samma metod tillämpas konsekvent från en period till en annan, såvida inte det förväntade mönstret för de ekonomiska fördelarna som är förknippade med tillgången förändras.
48. En periods avskrivningar redovisas vanligtvis som en kostnad. Under vissa omständigheter kan dock den ekonomiska fördel som förknippas med tillgången utnyttjas av företaget för att tillverka andra tillgångar i stället för att ge upphov till en kostnad. I sådana fall utgör avskrivningsbeloppen en del av anskaffningsvärdet för andra tillgångar och ingår i deras redovisade värde. Exempelvis inkluderas avskrivningar av produktionsanläggningar och utrustning tillverkningskostnaderna för varor i lager (se IAS 2, Varulager). 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.

O m p r ö v n i n g a v n y t t j a n d e p e r i o d

49. ***En tillgångs fastställda nyttjandeperiod skall omprövas löpande. Om en ny bedömning väsentligt avviker från tidigare uppskattningar skall avskrivningsbeloppen för innevarande och framtida perioder justeras.***
50. Under en tillgångs nyttjandeperiod kan det bli uppenbart att uppskattningen av nyttjandeperioden är felaktig. Exempelvis kan åtgärder som innebär att en tillgångs prestanda förbättras i förhållande till vad som gällde vid anskaffningstillfället, medföra att nyttjandeperioden förlängs. Teknisk utveckling eller förändrade marknadsförutsättningar kan medföra en förkortning. I sådana fall justeras nyttjandeperioden och därmed även avskrivningstakten för innevarande och framtida perioder.
51. Även företagets tillämpning av principer för underhåll och reparationer kan påverka tillgångens nyttjandeperiod. Principerna kan leda till en förlängning av tillgångens nyttjandeperiod, eller en ökning av tillgångens restvärde. Detta påverkar dock inte behovet av avskrivning.

O m p r ö v n i n g a v a v s k r i v n i n g s m e t o d

52. ***Den valda avskrivningsmetoden för materiella anläggningstillgångar skall omprövas löpande. I de fall det skett en väsentlig förändring i det sätt på vilket de ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången förbrukas av företaget skall avskrivningsbeloppet för innevarande och framtida perioder justeras med hänsyn till ändringen. När en sådan ändring av avskrivningsmetod krävs, skall ändringen redovisas som en ändrad uppskattning och bedömning och avskrivningen för aktuella och framtida perioder skall justeras.***

Å T E R V I N N I N G S V Ä R D E – N E D S K R I V N I N G S B E H O V

53. Företag tillämpar IAS 36, Nedskrivningar, när de fastställer om det föreligger ett nedskrivningsbehov för en materiell anläggningstillgång. I standarden anges hur ett företag skall pröva tillgångars redovisade värden, hur återvinningsvärdet skall fastställas och när en nedskrivning skall göras respektive återföras ⁽¹⁾.

(1) Se även SIC-14: Materiella anläggningstillgångar – ersättning för förlust av eller skador på tillgångar.

54. IAS 22, Företagsförvärv och samgåenden, anger hantering av en nedskrivning som redovisas före utgången av det första räkenskapsåret efter ett företagsförvärv som redovisas enligt förvärvsmetoden.

UTRANGERINGAR OCH AVYTTRINGAR

55. **En materiell anläggningstillgång skall inte längre redovisas som tillgång i balansräkningen i samband med att den avyttras eller när den slutgiltigt tagits ur bruk och det bedöms att den inte kommer att betinga något värde i samband med en framtida avyttring.**
56. **Vinst eller förlust vid utrangering eller avyttring av en materiell anläggningstillgång redovisas som intäkt eller kostnad i rörelseresultatet med det belopp som utgör skillnaden mellan vad som erhålls för tillgången och dess redovisade värde.**
57. Om en materiell anläggningstillgång byts ut mot en likartad tillgång under de omständigheter som beskrivs i punkt 22, är anskaffningsvärdet för den erhållna tillgången lika med det redovisade värdet på den tillgång som lämnats i byte. Därmed uppkommer ingen vinst eller förlust.
58. Sale and leaseback-avtal redovisas i enlighet med IAS 17, Leasingavtal.
59. En materiell anläggningstillgång som inte längre utnyttjas och som skall avyttras, redovisas i balansräkningen till det värde den hade då företaget slutade att använda den. Företaget beräknar tillgångens återvinningsvärde minst i slutet av varje räkenskapsår enligt IAS 36, Nedskrivningar, och redovisar en nedskrivning om så är erforderligt.

UPPLYSNINGAR

60. **För varje slag av materiella anläggningstillgångar skall upplysning lämnas i de finansiella rapporterna om:**
- (a) **De värderingsgrunder som används för att bestämma det uppskrivna anskaffningsvärdet. När flera grunder använts, skall upplysning lämnas om uppskrivet anskaffningsvärde för var och en av grunderna för varje tillgångsslag.**
 - (b) **De avskrivningsmetoder som används.**
 - (c) **Nyttjandeperiod eller tillämpad avskrivningssats.**
 - (d) **Uppskrivet anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerade nedskrivningar) vid periodens början och slut.**
 - (e) **En avstämning av redovisat värde vid periodens början och slut som visar**
 - (i) **investeringar,**
 - (ii) **utrangeringar och avyttringar,**
 - (iii) **ökningar genom företagsförvärv,**
 - (iv) **ökningar eller minskningar under perioden som uppkommit genom omvärderingar enligt punkterna 29, 37, 38 och genom nedskrivningar som redovisas eller återförs direkt mot eget kapital enligt IAS 36, Nedskrivningar,**
 - (v) **eventuella nedskrivningar som redovisas i resultaträkningen under perioden enligt IAS 36,**
 - (vi) **eventuella nedskrivningar som återförs i resultaträkningen under perioden enligt IAS 36,**
 - (vii) **avskrivningar,**
 - (viii) **valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkning av finansiella rapporter för självständiga utlandsverksamheter samt**
 - (ix) **övriga förändringar.**

IAS 16

Jämförande information krävs inte för avstämningen enligt (e) ovan.

61. **Vidare skall följande upplysningar lämnas i de finansiella rapporterna:**
- (a) *Förekomst och belopp avseende begränsningar av äganderätt och materiella tillgångar som används som säkerhet.*
 - (b) *Redovisningsprincip för uppskattad kostnad avseende återställande av den plats där materiell anläggningstillgång varit installerad eller uppförd.*
 - (c) *Kostnader för materiella anläggningstillgångar under uppförande.*
 - (d) *Belopp som avser åtaganden att förvärva materiella anläggningstillgångar.*
62. 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 motsvarande skäl skall upplysning lämnas om hur avskrivningar fördelats över en period och den ackumulerade avskrivningen vid periodens slut.
63. Ett företag lämnar upplysningar om karaktär och effekter av ändrade uppskattningar och bedömningar som har en avsevärd inverkan under aktuell period och som förväntas ha avsevärda effekter under efterföljande perioder i enlighet med IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper. Sådan information kan vara en följd av ändrade uppskattningar avseende:
- (a) Restvärden.
 - (b) Uppskattad kostnad för nedmontering och bortforsling av materiella anläggningstillgångar och återställande av plats eller område
 - (c) Beräknad nyttjandeperiod.
 - (d) Avskrivningsmetod.
64. **När materiella anläggningstillgångar är redovisade till omvärderade belopp skall information lämnas om följande:**
- (a) *Den grund som använts för tillgångens omvärdering.*
 - (b) *Per vilket datum omvärderingen gjordes.*
 - (c) *Om en oberoende värderingsman medverkade.*
 - (d) *Typ av index som använts för bedömning av återanskaffningsvärde.*
 - (e) *Värdet för varje slag av materiella anläggningstillgångar som skulle ha inkluderats i den finansiella rapporten om tillgångarna hade redovisats enligt huvudprincipen i punkt 28.*
 - (f) *Omvärderingsreserven, utvisande periodens förändringar och eventuella begränsningar i möjligheten att dela ut saldot/beloppet till aktieägare.*
65. Ett företag lämnar information om nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar i enlighet med IAS 36, Nedskrivningar, utöver den information som krävs enligt punkt 60 (e) (iv) till (vi).
66. För användare av finansiella rapporter är även nedanstående information relevant:
- (a) Det redovisade värdet för materiella anläggningstillgångar som tillfälligt inte används i företagets verksamhet.
 - (b) Uppskrivet anskaffningsvärde för materiella anläggningstillgångar som är helt avskrivna men som fortfarande används.
 - (c) Redovisat värde för materiella anläggningstillgångar som inte används i verksamheten och som skall avyttras.
 - (d) I det fall huvudprincipen används anges det verkliga värdet för materiella anläggningstillgångar om det väsentligt avviker från det redovisade värdet.

Därför uppmanas företag att lämna upplysningar om dessa belopp.

IKRAFTTRÄDANDE

67. *Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard på finansiella rapporter avseende perioder som börjar före den 1 juli 1999, skall företaget*
- (a) *lämna upplysning om detta samt*
 - (b) *samtidigt tillämpa IAS 22 (omarbetad 1998), Företagsförvärv och samgåenden, IAS 36, Nedskrivningar, och IAS 37 Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar.*
68. Denna standard ersätter IAS 16, Accounting for Property, Plant and Equipment ("Redovisning av materiella anläggningstillgångar"), som fastställdes 1993.

**INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 17
(OMARBETAD 1997)**

Leasingavtal

Denna omarbetade standard ersätter IAS 17, Accounting for Leases ("Redovisning av leasingavtal"), som fastställdes av styrelsen i omformaterad version 1994. Denna omarbetade standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare.

I april 2000 medförde IAS 40, Förvaltningsfastigheter, att punkterna 1, 19, 24, 45 och 48 ändrades samt att punkt 48A lades till. IAS 40 skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2001 eller senare.

I januari 2001 medförde IAS 41, Jord- och skogsbruk, att punkterna 1, 24 och 48A ändrades. IAS 41 skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2003 eller senare.

Följande SIC-tolkningar hör ihop med IAS 17:

- SIC-15: Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal.
- SIC-27: Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal.

INLEDNING

Denna standard (IAS 17 (omarbetad)) ersätter IAS 17, Accounting for Leases ("Redovisning av leasingavtal") (den ursprungliga IAS 17). IAS 17 (omarbetad) skall tillämpas för räkenskapsperioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare.

Standarden är en förbättring av den ursprungliga IAS 17. Den nya IAS 17 bygger på en granskning inom ramarna för den begränsade revidering som identifierade de förändringar som ansågs nödvändiga för grundläggande standarder som skall kunna användas vid finansiering över gränserna och notering på erkänd aktiebörs. IASC:s styrelse har samtyckt till att genomföra en mer grundlig reform av redovisningsstandarderna för leasingavtal.

De största skillnaderna jämfört med den ursprungliga IAS 17 är följande:

1. I den ursprungliga IAS 17 definierades ett leasingavtal som ett avtal enligt vilket en leasegivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot hyra. IAS 17 (omarbetad) ändrar definitionen genom att byta ut ordet "hyra" mot "hyra eller betalningar".

IAS 17

2. Den ursprungliga IAS 17 slog fast att klassificeringen av leasingavtalet skulle bygga på i vilken utsträckning de ekonomiska riskerna och fördelarna förknippade med ägandet ligger hos leasegivaren eller leasetagaren, med stöd i principen innebörd framför form, och gav exempel på situationer som pekade på att det handlade om ett leasingavtal. I IAS 17 (omarbetad) finns ytterligare indikatorer som underlättar klassificeringen.
3. I den ursprungliga IAS 17 användes uttrycket "nyttjandeperiod" i exemplen som nämnts ovan i syfte att jämföra leasingperioderna vid klassificeringsprocessen. I IAS 17 (omarbetad) används uttrycket "ekonomisk livslängd", vilket återspeglar det faktum att en tillgång kan nyttjas av en eller flera användare.
4. I den ursprungliga standarden ställdes krav på redovisning av de variabla avgifterna men om de variabla avgifterna skulle ingå i beräkningen av minimileaseavgifter eller inte angavs ej. I IAS 17 (omarbetad) slås fast att de variabla avgifterna inte skall ingå i beräkningen av minimileaseavgifter.
5. I den ursprungliga standarden angavs inte hur leasetagarens utgifter som är direkt hänförliga till kontraktsskrivningen skulle redovisas. IAS 17 rekommenderar att utgifter som är direkt hänförliga till åtgärder i samband med att ett finansiellt leasingavtal ingås skall ingå i tillgångens totala värde.
6. I den ursprungliga IAS 17 gavs leasegivaren utrymme att fritt välja periodiseringsmetod, det vill säga att den finansiella intäkten fördelas så att en jämn förräntning erhålls antingen
 - (a) på under varje period redovisad nettoinvestering eller
 - (b) på under varje period redovisad kontant nettoinvestering.IAS 17 (omarbetad) utesluter den ena metoden och anger att den finansiella intäkten skall fördelas så att en jämn förräntning erhålls på under varje period redovisad nettoinvestering.
7. IAS 17 (omarbetad) hänvisar till den standard som behandlar nedskrivningar av tillgångar, när det gäller vägledning om att bedöma behovet av nedskrivningar av tillgången. Den ursprungliga standarden berörde inte denna fråga.
8. IAS 17 (omarbetad) kräver utförligare upplysningar av både leasetagaren och leasegivaren för operationella och finansiella leasingavtal, och kraven skrivs med fet, kursiv stil, till skillnad från upplysningskraven i den ursprungliga IAS 17.

Enligt IAS 17 (omarbetad) krävs numera också upplysningar om

- (a) summan av minimileaseavgifterna avstämde mot värdet på leaseguldens vid tre intervall: inom ett år, senare än ett år men inte senare än fem år, och senare än fem år (ett krav för leasetagaren),
- (b) summan av bruttoinvesteringen avstämde mot värdet på fordran för minimileaseavgiften vid tre intervall: inom ett år, senare än ett år men inte senare än fem år, och senare än fem år (ett krav för leasegivaren),
- (c) finansieringskostnad i (a) och (b) ovan,
- (d) beloppet per balansdagen av framtida minimileaseavgifter avseende icke uppsägningsbara avtal för objekt som vidareuthyrs,
- (e) reserven för osäkra fordringar avseende minimileaseavgifter samt
- (f) den variabla delen av leasingavgiften som redovisas som inkomst av leasegivaren.

IAS 17

9. I den ursprungliga standarden fanns tre bilagor med exempel på situationer där ett leasingavtal kunde klassas som ett finansiellt leasingavtal. Bilagorna finns inte med i IAS 17 (omarbetad) eftersom texten nu innehåller förklaringar av klassificeringsprocessen.
10. Observera att avtalsvillkoren för sale and leaseback-transaktioner, i synnerhet kraven som rör en leaseback-transaktion som är ett operationellt leasingavtal, innehåller regler som föreskriver en rad situationer, baserat på relativa belopp för det verkliga värdet, det redovisade värdet och försäljningspriset. IAS 17 (omarbetad) innehåller en bilaga som ytterligare hjälp att tolka bestämmelserna.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-2
Definitioner	3-4
Klassificering av leasingavtal	5-11
Leasetagarens redovisning av leasingavtal	12-27
Finansiella leasingavtal	12-24
Operationella leasingavtal	25-27
Leasegivarens redovisning av leasingavtal	28-48
Finansiella leasingavtal	28-40
Operationella leasingavtal	41-48
Sale and leaseback-transaktioner	49-57
Övergångsbestämmelser	58
Ikraftträdande	59-60

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

SYFTE

Syftet med standarden är att ange tillämpliga redovisningsprinciper vid finansiella och operationella leasingavtal för leasetagare och leasegivare.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

1. **Denna standard skall tillämpas vid redovisning av samtliga leasingavtal med undantag för:**
 - (a) **Leasingavtal som rör prospektering av mineraltillgångar, olje- och gasfyndigheter och andra liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar.**
 - (b) **Licensavtal för exempelvis filmer, videoinspelningar, manuskript, patent och upphovsrätter (copyright).**

IAS 17

Denna standard skall emellertid inte tillämpas avseende:

- (a) *Leasetagare av förvaltningsfastighet när avtalet klassas som ett finansiellt leasingavtal (se IAS 40, Förvaltningsfastigheter).*
 - (b) *Leasegivare av förvaltningsfastighet när avtalet klassas som ett operationellt leasingavtal (se IAS 40, Förvaltningsfastigheter).*
 - (c) *Leasetagare av biologiska tillgångar när avtalet klassas som ett finansiellt leasingavtal (se IAS 41, Jord- och skogsbruk).*
 - (d) *Leasegivare av biologiska tillgångar när avtalet klassas som ett operationellt leasingavtal (se IAS 41, Jord- och skogsbruk).*
2. 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

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

Ett leasingavtal är ett avtal enligt vilket en leasegivare enligt avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalningar.

Ett finansiellt leasingavtal är ett leasingavtal vari de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av ett objekt i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren. Äganderätten kan, men behöver inte, slutligen övergå till leasetagaren.

Ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal är ett operationellt leasingavtal.

Ett leasingavtal är ett icke uppsägningsbart leasingavtal om det får hävas endast

- (a) *när en ytterst osannolik händelse inträffar,*
- (b) *med leasegivarens medgivande,*
- (c) *om leasetagaren ingår ett nytt leasingavtal för samma eller likvärdig tillgång med samma leasegivare eller*
- (d) *om leasetagaren erlägger ett tilläggsbelopp av sådan storleksordning att det vid leasingperiodens 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.

Leasingperioden är den period under vilken leasetagaren avtalat att leasa en tillgång. Eventuella ytterligare perioder under vilka leasetagaren med eller utan tillkommande betalningar har rätt att fortsätta leasa tillgången skall även inräknas i leasingperioden om det vid leasingperiodens början framstår som rimligt säkert att rätten till förlängning kommer att utnyttjas.

Minimileaseavgifter är de betalningar, exklusive variabla avgifter, serviceavgifter och skatter, som skall erläggas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden med tillägg av

- (a) *för leasetagaren, eventuellt belopp som garanteras av denne eller av till denne närstående företag eller*

- (b) *för leasegivaren, eventuella restvärden som garanteras av antingen*
- (i) *leasetagaren,*
 - (ii) *till leasetagaren närstående part eller*
 - (iii) *en oberoende tredje part med ekonomiska förutsättningar att fullfölja åtagandet.*

Om leasetagaren har option att köpa leasingobjektet till ett pris som, då optionsrätten träder i kraft, väntas understiga det verkliga värdet i sådan utsträckning att det vid leasingavtalets början framstår som rimligt säkert att rätten kommer att utnyttjas, utgörs minimileaseavgifterna av summan av de lägsta avgifter som skall betalas under leasingperioden och det belopp som skall betalas vid utnyttjandet av optionen.

Verkligt värde är det belopp till vilket ett objekt skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Ekonomisk livslängd är antingen

- (a) *den period under vilken ett objekt förväntas bli utnyttjat för sitt ändamål av en eller flera användare eller*
- (b) *det antal enheter som förväntas bli producerade med hjälp av objektet av en eller flera användare.*

Nyttjandeperiod är den uppskattade återstående period under vilken ett företag, från leasingperiodens början, bedöms kunna åtnjuta de ekonomiska fördelar som är förknippade med objektet. Leasingperiodens längd är härvidlag ingen begränsning.

Garanterat restvärde är

- (a) *för leasetagaren den del av objektets restvärde som garanteras av leasetagaren, eller närstående part (det garanterade restvärdet är det maximala belopp som leasetagaren kan bli skyldig att betala) samt*
- (b) *för leasegivaren den del av restvärdet som garanteras av leasetagaren eller en från leasegivaren oberoende 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.

Bruttoinvestering i leasingavtal är summan av de vid varje tidpunkt återstående minimileaseavgifter som enligt ett finansiellt leasingavtal tillfaller leasegivaren samt det ej garanterade restvärde som tillfaller leasegivaren.

Ej intjänade finansiella intäkter är skillnaden mellan

- (a) *summan av de vid varje tidpunkt återstående minimileaseavgifter som enligt ett finansiellt leasingavtal tillfaller leasegivaren, det ej garanterade restvärde som tillfaller leasegivaren och*
- (b) *nuvärdet av (a) enligt ovan, beräknat enligt avtalets implicita ränta.*

Nettoinvestering i leasingavtal är bruttoinvesteringen i ett leasingavtal efter avdrag för ej intjänade finansiella intäkter.

Implicit ränta är den räntesats som för leasegivaren vid leasingavtalets början resulterar i att summan av nuvärdena avseende (a) minimileaseavgifterna och (b) ej garanterat restvärde, överensstämmer med det verkliga värdet för det leasade objektet.

Leasetagarens marginella låneränta är den räntesats som leasetagaren skulle fått betala enligt ett motsvarande leasingavtal, eller om denna räntesats inte kan fastställas, den räntesats som leasetagaren skulle fått betala för en finansiering genom lån under motsvarande period och med motsvarande säkerhet.

IAS 17

Variabel avgift är den del av leasingavgifterna som inte är fast, utan beräknas med utgångspunkt från andra faktorer än enbart att tid förflutit. Sådana faktorer kan vara exempelvis viss procent av försäljningen, nyttjandegrad, prisindex eller marknadsräntor.

4. Definitionen av ett leasingavtal innefattar hyreskontrakt för ett objekt som innehåller ett villkor där hyrestagaren har en återköpsoption på objektet efter fullföljt avtal. Dessa kontrakt går ibland under benämningen hyrköpskontrakt.

KLASSIFICERING AV LEASINGAVTAL

5. 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.
6. 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.
7. Eftersom en transaktion mellan en leasegivare och leasetagare baseras på ett gemensamt leasingavtal är det korrekt att använda gemensamma 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.
8. Om ett leasingavtal skall betraktas som finansiellt eller operationellt beror på avtalets ekonomiska innebörd och inte på avtalets civilrättsliga form ⁽¹⁾. Nedan följer några exempel på situationer som normalt leder till att leasingavtalet klassas 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 tidpunkten då avtalet ingicks uppgick nuvärdet av minimileaseavgiften till i allt väsentligt tillgångens verkliga värde.
 - (e) Leasingobjektet är av så speciell karaktär att endast leasetagaren kan använda objektet utan väsentliga ändringar.
9. 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).
 - (c) Leasetagaren har möjlighet att förlänga avtalet mot en avgift som är väsentligt lägre än en marknadsmässig avgift.

⁽¹⁾ Se även SIC-27: Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal.

10. 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 5 till 9 om ändringarna funnits med då avtalet ingicks, 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 uppfyllt de avtalade betalningsvillkoren) resulterar emellertid inte i en förändrad klassificering av ett avtal vad gäller redovisningen.
11. Leasingavtal avseende mark och byggnader klassificeras som finansiella eller operationella leasingavtal på samma grunder som andra leasingavtal. Ett kännetecken på mark är emellertid att den ekonomiska livslängden är obegränsad. Om äganderätten inte väntas övergå till leasetagaren vid slutet av leasingperioden har inte de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet i allt väsentligt överförts från leasegivaren till leasetagaren. Den avgift som betalats för en sådan hyrd egendom utgör förinbetalda leasingavgifter som skrivs av under leasingperioden i förhållande till erhållen fördel.

LEASETAGARENS REDOVISNING AV LEASINGAVTAL

Finansiella leasingavtal

12. ***Leasetagare skall redovisa finansiella leasingavtal som tillgångar och skulder i balansräkningen. Vid leasingperiodens början redovisas tillgången och skulden till leasingobjektets verkliga värde eller till nuvärdet av minimileaseavgiften om detta är lägre. Nuvärdet beräknas utifrån leasingavtalets implicita ränta om denna är känd. I annat fall används leasetagarens marginella låneränta.***
13. 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 i huvudsak motsvarar objektets verkliga värde och finansieringskostnader.
14. Om sådana leasingtransaktioner inte redovisas i leasetagarens balansräkning blir tillgångarna och skulderna undervärderade, varvid de finansiella nyckeltalen blir missvisande. Därför redovisas såväl tillgången som skulden i leasetagarens balansräkning när det gäller finansiella leasingavtal. Vid leasingavtalets början redovisas tillgången och skulden avseende framtida leasingavgifter till samma belopp i balansräkningen.
15. Skulder avseende leasade tillgångar får inte redovisas som avdragsposter till de leasade tillgångarna i balansräkningen. Om det vid redovisningen av skulder i balansräkningen görs åtskillnad på kortfristiga och långfristiga skulder görs samma åtskillnad för leasingaskulden.
16. Ofta uppkommer direkta utgifter i samband med att leasingavtal ingås, såsom vid kontraktsförhandling och kontraktsskrivning. Utgifter som är direkt hänförliga till leasetagarens åtgärder i samband med att ett finansiellt leasingavtal ingås inräknas i objektets anskaffningsvärde.
17. ***Leasingbetalningarna fördelas mellan ränta och amortering av skulden. Räntan fördelas över leasingperioden så att varje redovisningsperiod belastas med ett belopp som motsvarar en fast räntesats för den under respektive period redovisade skulden.***
18. I praktiken kan räntan fördelas utifrån någon form av uppskattning för att underlätta beräkningarna.

IAS 17

19. **Ett finansiellt leasingavtal resulterar i både avskrivningar och räntekostnader som under varje period redovisas i resultaträkningen. Tillgången skall skrivas av enligt reglerna för avskrivningsbara tillgångar och periodens avskrivningar skall beräknas enligt reglerna i IAS 16, Materiella anläggningstillgångar och IAS 38, Immateriella tillgångar. Om det inte med rimlig grad av säkerhet kan fastställas att äganderätten övergår till leasetagaren vid slutet av leasingperioden skrivs objektet till fullo av under leasingperioden eller nyttjandeperioden om denna är kortare.**
20. 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.
21. 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 i resultaträkningen. Följaktligen är det inte heller troligt att tillgången och skulden efter leasingperiodens början uppgår till samma belopp.
22. För att avgöra om värdet på en tillgång måste skrivas ned, det vill säga när de förväntade framtida ekonomiska fördelarna från tillgången är lägre än det redovisade värdet, är det de standarder som behandlar nedskrivningar som anger hur ett företag skall justera det redovisade värdet, hur återvinningsvärdet fastställs och när en nedskrivning skall redovisas eller återföras.
23. **Leasetagare skall utöver kraven i IAS 32, Finansiella instrument: Klassificering och upplysningar, lämna följande upplysningar avseende finansiella leasingavtal:**
- (a) **Redovisat värde (netto) per balansdagen för varje slag av tillgång.**
 - (b) **En avstämning per balansdagen mellan totala minimileaseavgifter och dessas nuvärden. Dessutom skall totalsumman samt nuvärdet av framtida minimileaseavgifter per balansdagen fördelas på förfallotidpunkter enligt följande**
 - (i) **inom ett år,**
 - (ii) **senare än ett år men inom fem år,**
 - (iii) **senare än fem år.**
 - (c) **Variabla avgifter som ingår i periodens resultat.**
 - (d) **Det sammanlagda beloppet per balansdagen av framtida minimileaseavgifter för icke uppsägningsbara avtal som avser objekt som vidareuthyrs.**
 - (e) **En allmän beskrivning av väsentliga leasingavtal som leasetagaren ingått. Beskrivningen skall innehålla, men inte begränsas till**
 - (i) **grunderna för hur variabla avgifter fastställs,**
 - (ii) **förekomsten av villkor som ger möjlighet att förvärva objektet eller att förlänga avtalet och förekomsten av indexklausuler i avtalet samt**
 - (iii) **begränsningar till följd av ingångna leasingavtal avseende exempelvis utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal.**
24. Härutöver gäller den upplysningsplikt som följer av IAS 16, Materiella anläggningstillgångar, IAS 36 Nedskrivningar, IAS 38, Immateriella tillgångar, IAS 40, Förvaltningsfastigheter, och IAS 41, Jord- och skogsbruk, om avtalet klassas som finansiellt och av leasetagaren redovisas som förvärv av tillgångar.

Operationella leasingavtal

25. **Leasingavgiften vid operationella leasingavtal skall kostnadsföras linjärt över leasingperioden såvida inte ett annat systematiskt sätt bättre återspeglar användarens ekonomiska nytta över tiden ⁽²⁾.**
26. För operationella leasingavtal fördelas leasingavgiften (exklusive avgifter för service, 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.
27. Leasetagare skall utöver kraven i IAS 32, Finansiella instrument: Klassificering och upplysningar, lämna följande upplysningar för operationella leasingavtal:
- (a) Det sammanlagda beloppet per balansdagen av framtida minimileaseavgifter avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal fördelade på förfallotidpunkter enligt följande
 - (i) inom ett år,
 - (ii) senare än ett år men inom fem år,
 - (iii) senare än fem år.
 - (b) Det sammanlagda beloppet per balansdagen av framtida minimileaseavgifter för icke uppsägningsbara avtal som avser objekt som vidareuthyrs.
 - (c) Summan av periodens leasingkostnader med särskild uppgift om minimileaseavgifter, variabla avgifter samt leasingintäkter avseende objekt som vidareuthyrs.
 - (d) En allmän beskrivning av väsentliga leasingavtal som leasetagaren ingått. Beskrivningen skall innehålla, men inte begränsas till
 - (i) grunderna för hur variabla avgifter fastställs,
 - (ii) förekomsten av villkor som ger möjlighet att förvärva objektet eller att förlänga avtalet och förekomsten av indexklausuler i avtalet samt
 - (iii) restriktioner till följd av ingångna leasingavtal avseende exempelvis utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal.

LEASEGIVARENS REDOVISNING AV LEASINGAVTAL

Finansiella leasingavtal

28. **Leasegivare skall redovisa tillgångarna enligt ett finansiellt leasingavtal som fordran i balansräkningen, till ett belopp som motsvarar nettoinvesteringen enligt leasingavtalet.**
29. Enligt ett finansiellt leasingavtal överförs de ekonomiska riskerna och fördelar som förknippas med ägandet av objektet i allt väsentligt från leasegivaren till leasetagaren. Leasegivaren redovisar därför i sin balansräkning en fordran på leasetagaren och redovisar erhållna betalningar som betalning av fordran respektive som finansiell intäkt. Den finansiella intäkten utgör ersättning för leasegivarens investering och tjänster.
30. **Den finansiella intäkten skall fördelas så att en jämn förräntning erhålls på under varje period redovisad nettoinvestering.**
31. 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 utestående nettoinvestering avseende leasingavtalet. Erhållna leasingbetalningar, under den aktuella redovisningsperioden, exklusive belopp avseende service och underhåll, minskar både fordran och ej intjänade finansiella intäkter.

⁽²⁾ Se även SIC-15: Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal.

IAS 17

32. Det uppskattade, ej garanterade restvärde som använts vid beräkning av leasegivarens bruttoinvestering i leasingavtalet prövas regelbundet. Om värdet har minskat redovisas effekten härav omedelbart i resultaträkningen. Intäkterna över den återstående leasingperioden ändras också.
33. Då ett finansiellt leasingavtal ingås har leasegivaren ofta vissa direkta utgifter, exempelvis för provisioner och arvoden för juridiska tjänster. När det gäller finansiella leasingavtal har dessa uppkomna uppläggningskostnader ett direkt samband med intäkterna och redovisas antingen direkt eller fördelas över leasingperioden. Det sistnämnda uppnås genom att redovisa utgiften som en kostnad och för samma period redovisa en lika stor summa av de ej intjänade finansiella inkomsterna som intäkt.
34. **Tillverkare eller återförsäljare som ingår ett finansiellt leasingavtal med en kund skall redovisa försäljningsvinst eller -förlust i enlighet med de principer som företaget tillämpar vid försäljning. Om leasingavtalet stipulerar osedvanligt låg ränta skall vinsten vid försäljningen begränsas till det belopp som skulle ha uppkommit om en marknadsmässig ränta avtalats. Direkta utgifter som uppstår då leasingavtalet ingås skall kostnadsföras vid leasingavtalets början.**
35. 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.
 - (b) En finansiell intäkt som redovisas över leasingperioden.
36. Den försäljningsintäkt som redovisas av en tillverkare eller återförsäljare då ett finansiellt leasingavtal ingås, utgörs av tillgångens verkliga värde eller nuvärdet av minimileaseavgifterna om detta är lägre. Kostnad för sålda varor är den leasade tillgångens anskaffningsvärde, eller redovisade värde om de är olika, minskat med nuvärdet av det ej garanterade restvärdet. Skillnaden mellan försäljningsintäkten och sålda varors kostnad utgör vinsten eller förlusten på försäljningen. Denna redovisas i enlighet med de principer som företaget tillämpar vid försäljning.
37. Tillverkare eller återförsäljare erbjuder ibland låga räntor i stället för rabatter för att attrahera kunder. Om sådana räntor används överskattas försäljningsintäkten. Om sådana låga räntor används begränsas vinsten på försäljningen till det belopp som skulle ha uppkommit om en marknadsmässig ränta avtalats.
38. Utgifter för uppläggning av leasingavtal kostnadsförs i samband med avtalets uppläggning, eftersom de utgör en del av försäljningskostnaderna.
39. **Leasegivare skall utöver kraven i IAS 32, Finansiella instrument: Klassificering och upplysningar, lämna följande upplysningar avseende finansiella leasingavtal:**
- (a) **En avstämning mellan bruttoinvesteringen och nuvärdet av fordran avseende framtida minimileaseavgifter per balansdagen. Dessutom skall den totala bruttoinvesteringen och nuvärdet av fordran avseende framtida minimileaseavgifter per balansdagen fördelas på förfallotidpunkter**
 - (i) **inom ett år,**
 - (ii) **senare än ett år men inom fem år,**
 - (iii) **senare än fem år.**
 - (b) **Ej intjänade finansiella intäkter.**
 - (c) **Ej garanterade restvärden som tillfaller leasegivaren.**
 - (d) **Reserven för osäkra fordringar avseende minimileaseavgifter.**

(e) *Variabel del av avgifter som ingår i periodens resultat.*

(f) *En allmän beskrivning av väsentliga leasingavtal som leasegivaren ingått.*

40. 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

41. *Leasegivare skall i balansräkningen fördela tillgångar för vilka operationella leasingavtal ingåtts på slag av tillgång.*

42. *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 ⁽³⁾.*

43. Kostnader, inklusive avskrivningar, som sammanhänger med leasingintäkterna redovisas då de uppstår. Leasingintäkterna (exklusive intäkter avseende service, försäkring och underhåll) periodiseras och intäktsredovisas 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.

44. Uppläggningsavgifter som är direkt hänförliga till operationella leasingintäkters förvärvande fördelas antingen över leasingperioden proportionellt på leasingintäkterna eller kostnadsförs den period de uppkommer.

45. *Tillgångarna skrivs av enligt samma princip som tillämpas för andra tillgångar av samma slag och periodens avskrivningar skall beräknas enligt IAS 16, Materiella anläggningstillgångar och IAS 38, Immateriella tillgångar.*

46. För att avgöra om värdet på en tillgång måste justeras, det vill säga när de förväntade framtida ekonomiska fördelarna från tillgången är lägre än det redovisade värdet, är det den standard som rör nedskrivningar som slår fast hur ett företag skall justera det redovisade värdet, hur återvinningsvärdet fastställs och när värdet skall skrivas ned eller återföras.

47. En leasegivare som är tillverkare eller återförsäljare redovisar inte någon försäljningsvinst då ett operationellt leasingavtal ingås, eftersom detta inte är att jämföras med en försäljning.

48. *Leasegivare skall utöver kraven i IAS 32, Finansiella instrument: Klassificering och upplysningar, lämna följande upplysningar för operationella leasingavtal:*

(a) *Det sammanlagda beloppet per balansdagen av framtida minimileaseavgifter som hänför sig till icke uppsägningsbara avtal fördelade på förfallotidpunkter*

(i) *inom ett år,*

(ii) *senare än ett år men inom fem år,*

(iii) *senare än fem år,*

(b) *Variabel del av avgifter som ingår i periodens resultat.*

(c) *En allmän beskrivning av väsentliga leasingavtal som leasegivaren ingått.*

- 48A. Härutöver gäller den upplysningsplikt som följer av IAS 16, Materiella anläggningstillgångar, IAS 36 Nedskrivningar, IAS 38, Immateriella tillgångar, IAS 40, Förvaltningsfastigheter, och IAS 41, Jord- och skogsbruk, för tillgångar vid operationella leasingavtal.

⁽³⁾ Se även SIC-15: Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal.

IAS 17

SALE AND LEASEBACK-TRANSAKTIONER

49. En sale and leaseback-transaktion är till sin form en försäljning av en tillgång enligt ett köpeavtal och en efterföljande lease enligt ett leasingavtal med den ursprungliga ägaren som leasetagare. Försäljningspriset för tillgången och villkoren i leasingavtalet är ofta beroende av varandra eftersom de avtalats tillsammans. Avgörande för hur en sale and leaseback-transaktion skall redovisas är hur leasingtransaktionen klassificeras.
50. **Om en sale and leaseback-transaktion ger upphov till ett finansiellt leasingavtal skall det belopp med vilket försäljningspriset överstiger tillgångens redovisade värde inte omedelbart redovisas som vinst i säljarens/leasetagarens resultaträkning. Vinsten skall i stället periodiseras över leasingperioden.**
51. Om leasingavtalet är ett finansiellt leasingavtal är den ekonomiska innebörden i den sammansatta transaktionen att jämställa med att leasegivaren ger leasetagaren ett lån med leasingobjektet som säkerhet. Av detta skäl skall inte det belopp med vilket försäljningspriset överstiger tillgångens redovisade värde hos leasetagaren redovisas som vinst. Den periodiseras i stället över leasingperioden.
52. **Om leasingavtalet ger upphov till ett operationellt leasingavtal och det framgår att transaktionen baseras på verkligt värde skall eventuell vinst eller förlust som uppkommit vid försäljningen redovisas under den period som försäljningen sker. Om försäljningspriset understiger verkligt värde skall eventuell vinst eller förlust redovisas under den period som försäljningen sker. I det fall förlusten kompenseras av att framtida avtalade leasingavgifter understiger marknadsmissigt beräknade avgifter, tas emellertid skillnaden upp som tillgång och periodiseras i proportion till leasingavgifterna över den period som tillgången förväntas bli utnyttjad. Om försäljningspriset överstiger verkligt värde, skall skillnaden reserveras och periodiseras över den period under vilken tillgången förväntas bli utnyttjad.**
53. Om leasingavtalet är ett operationellt leasingavtal och det framgår att försäljningspriset och villkoren i leasingavtalet baseras på verkligt värde har en sedvanlig försäljning skett. Således redovisas eventuell vinst eller förlust som uppkommit vid försäljningen under den period som försäljningen sker.
54. **Om leasingavtalet är ett operationellt leasingavtal och tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för försäljningen är lägre än det redovisade värdet skall en förlust motsvarande skillnaden mellan verkligt värde och redovisat värde redovisas under den period som försäljningen sker.**
55. 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 den standard som behandlar nedskrivningar.
56. Upplyningskraven 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.
57. Sale and leaseback-transaktioner kan innebära att upplysning skall lämnas enligt punkt 16 i IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

58. **Retroaktiv tillämpning av denna standard uppmuntras men är inget krav. Om denna standard inte tillämpas retroaktivt antas alla finansiella leasingavtal som tidigare ingåtts vara korrekt redovisade av leasegivaren och skall därefter redovisas i enlighet med denna standard.**

IKRAFTTRÄDANDE

59. **Denna standard börjar gälla för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard avseende perioder som börjar före den 1 januari 1999, skall företaget lämna upplysning om att det har tillämpat denna standard i stället för IAS 17, Accounting for Leases ("Redovisning av leasingavtal"), som fastställdes 1982.**
60. Denna standard ersätter IAS 17, Accounting for Leases ("Redovisning av leasingavtal"), som fastställdes 1982.

**INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 18
(OMARBETAD 1993)****Intäkter**

1998 ändrades punkt 11 i IAS 18 genom att en hänvisning till IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering, infördes.

I maj 1999 ändrades punkt 36 på grund av IAS 10 (omarbetad 1999), Händelser efter balansdagen. Den ändrade texten skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2000 eller senare.

I januari 2001 ändrades punkt 6 på grund av IAS 41, Jord- och skogsbruk. IAS 41 skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2003 eller senare.

Följande SIC-tolkningar hör ihop med IAS 18:

- SIC-27: Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal.
- SIC-31: Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-6
Definitioner	7-8
Värdering av intäkter	9-12
Identifiering av transaktionen	13
Försäljning av varor	14-19
Utförande av tjänsteuppdrag	20-28
Ränta, royalty och utdelning	29-34
Upplysningar	35-36
Ikraftträdande	37

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

SYFTE

En inkomst definieras i "Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter" som en ökning av ekonomiska fördelar under en redovisningsperiod till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångars värde eller minskning av skulders värde och som medför en ökning av eget kapital förutom sådana ökning av eget kapital som är hänförliga till tillskott från aktieägare. Inkomster innefattar både intäkter och vinster. Intäkter är inkomster som uppkommer inom ett företags ordinarie verksamhet och har en rad skilda benämningar, såsom försäljningsintäkter, ersättningar, ränteintäkter, utdelningar och royaltyintäkter. Syftet med denna standard är att ange hur intäkter från vissa typer av transaktioner och händelser skall behandlas i redovisningen.

IAS 18

Den viktigaste frågan vid redovisning av intäkter är att fastställa när den skall redovisas i resultaträkningen. En intäkt skall redovisas i resultaträkningen när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget och dessa fördelar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Denna standard identifierar under vilka förhållanden dessa kriterier uppfylls och därmed när intäkten skall redovisas. Den ger även praktisk vägledning om hur kriterierna skall tillämpas.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

1. ***Denna standard skall tillämpas vid redovisning av intäkter från följande typer av transaktioner och händelser:***
 - (a) ***Försäljning av varor.***
 - (b) ***Utförande av tjänsteuppdrag.***
 - (c) ***Annans utnyttjande av ett företags tillgångar, som ger upphov till ränta, royalty eller utdelning.***
2. Denna standard ersätter IAS 18, Revenue Recognition ("Redovisning av intäkter"), som fastställdes 1982.
3. Varor omfattar varor som tillverkats av företaget i syfte att säljas och varor som köpts in för vidareförsäljning, såsom handelsvaror som köpts in av en detaljist eller mark och annan egendom som innehas för försäljning.
4. Ett tjänsteuppdrag innebär normalt att ett företag utför ett enligt avtal överenskommet uppdrag inom en överenskommen tid. Uppdraget kan utföras under en period eller sträcka sig över flera perioder. Vissa avtalade tjänsteuppdrag är direkt hänförliga till ett entreprenadavtal, såsom tjänster som tillhandahålls av projektledare eller arkitekter. Intäkter från sådana avtal behandlas inte i denna standard. Redovisningen av sådana intäkter behandlas i IAS 11, Entreprenadavtal.
5. Annans utnyttjande av ett företags tillgångar ger upphov till intäkter i form av
 - (a) ränta – avkastning på likvida medel och företagets fordringar,
 - (b) royalty – ersättning för utnyttjande av ett företags anläggningstillgångar, såsom exempelvis patent, varumärken, upphovsrätter (copyright) och programvaror samt
 - (c) utdelningar – ersättningar till aktieägare i proportion till innehavet av respektive aktieslag.
6. Standarden behandlar inte intäkter till följd av
 - (a) leasingavtal (se IAS 17, Leasingavtal),
 - (b) utdelningar på innehav som redovisas enligt kapitalandelsmetoden (se IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag),
 - (c) försäkringsavtal i försäkringsföretag,
 - (d) förändringar i det verkliga värdet av finansiella tillgångar och finansiella skulder eller effekter av att de avyttras (se IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering),
 - (e) förändringar av värdet av andra omsättningstillgångar,
 - (f) första redovisningen av och ändringar i verkligt värde av biologiska tillgångar som förknippas med jord- och skogsbruk (se IAS 41, Jord- och skogsbruk),
 - (g) första redovisningen av jord- och skogsbruksprodukter (se IAS 41, Jord- och skogsbruk) samt
 - (h) utvinning av (metallhaltiga) mineraler.

DEFINITIONER

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

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

Verkligt värde är det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras, mellan välinformerade parter i en affärsmässig transaktion, där bägge parter har ett intresse av transaktionen.

8. Intäkter omfattar endast det bruttoinflöde av ekonomiska fördelar som företaget erhåller eller kan erhålla för egen räkning. Belopp som uppbärs för annans räkning, såsom omsättningsskatt, varu- och tjänsteskatte 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.

VÄRDERING AV INTÄKTER

9. **Intäkter skall värderas till det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas⁽¹⁾.**
10. Den intäkt som en transaktion ger upphov till fastställs vanligtvis genom en överenskommelse mellan företaget och köparen eller användaren av tillgången. Den värderas till det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas, med beaktande av eventuella handelsrabatter och mängdrabatter som företaget lämnat.
11. I de flesta fall erläggs ersättningen i form av likvida medel och intäkten utgörs då av det belopp av likvida medel som har erhållits eller kommer att erhållas. Om betalningen senareläggs kan ersättningens verkliga värde vara lägre än det nominella beloppet för de likvida medel som erhållits eller kommer att erhållas. Ett företag kan exempelvis erbjuda köparen en räntefri kredit eller acceptera en fordringsväxel med lägre ränta än marknadsräntan som betalning för sålda varor. När den ekonomiska innebörden av en sådan överenskommelse är att köparen härigenom erhåller en finansiering, fastställs ersättningens verkliga värde genom att nuvärdet av framtida inbetalningar beräknas med hjälp av en implicit ränta. Som implicit ränta används då den av följande räntesatser som kan fastställas med störst säkerhet:
- (a) En ränta som skulle ha betalats för ett liknande instrument som är utfärdat av någon med en liknande kreditvärdighet.
 - (b) En ränta som diskonterar instrumentets nominella belopp till det aktuella kontantpriset för varorna eller tjänsterna.

Skillnaden mellan ersättningens verkliga värde och nominella värde redovisas som ränteintäkt i enlighet med punkterna 29 och 30 och i enlighet med IAS 39, Finansiering: Redovisning och värdering.

12. När varor eller tjänster byts mot varor eller tjänster som är av liknande slag och värde, skall bytet inte ses som en intäktsgenererande transaktion. Detta är ofta fallet med råvaror, såsom olja eller mjölk, där leverantörer utväxlar eller byter varulager på olika platser för att tillgodose efterfrågan under en viss tid på en viss plats. När varor säljs eller tjänster utförs i utbyte mot andra olikartade varor eller tjänster ses bytet som en transaktion som genererar intäkter. Intäkten värderas till det verkliga värdet av de varor eller tjänster som erhållits, justerat för eventuella överförda likvida medel. När de erhållna varornas eller tjänsternas verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, värderas intäkterna till det verkliga värdet av de varor eller tjänster som lämnats i byte, justerat för eventuella överförda likvida medel.

⁽¹⁾ Se även SIC-31: Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster.

IAS 18

IDENTIFIERING AV TRANSAKTIONEN

13. Enligt denna standard tillämpas kriterierna för intäktsredovisning normalt på varje transaktion för sig. I vissa situationer är det dock nödvändigt att tillämpa kriterierna på de delar av en transaktion som kan identifieras separat för att den ekonomiska innebörden i transaktionen skall återges i redovisningen. När exempelvis en produkts försäljningspris inkluderar ett identifierbart belopp för service och underhåll, periodiseras detta belopp och intäkten redovisas under den eller de perioder som arbetet utförs. Omvänt tillämpas kriterierna på två eller fler transaktioner tillsammans när de hör samman på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse vars ekonomiska innebörd inte kan förstås utan beaktande av hela serien med transaktioner. Exempelvis kan ett företag sälja varor och samtidigt ingå en överenskommelse att köpa tillbaka varorna vid ett senare datum, vilket upphäver den ekonomiska effekten av den första transaktionen. I ett sådant fall redovisas de två transaktionerna tillsammans.

FÖRSÄLJNING AV VAROR

14. **Intäkter från försäljning av varor skall redovisas när samtliga villkor nedan är uppfyllda:**
- (a) **Företaget har till köparen överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande.**
 - (b) **Företaget behåller inte något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och företaget utövar inte heller någon reell kontroll över de sålda varorna.**
 - (c) **Intäkten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.**
 - (d) **Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget.**
 - (e) **De utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.**
15. Bedömningen av när ett företag har överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet kräver en granskning av de omständigheter enligt vilka transaktionen genomförs. I de flesta fall sammanfaller överföringen av ägandets risker och förmåner med att den juridiska äganderätten eller med att det fysiska innehavet överförs till köparen. Detta gäller i de flesta fall vid försäljning inom detaljhandeln. I andra fall sker överföringen av ägandets risker och förmåner vid en annan tidpunkt än vid överföringen av den juridiska äganderätten eller överföringen av det fysiska innehavet.
16. Om företaget behåller väsentliga risker förknippade med ägandet av varan utgör inte transaktionen någon försäljning och därför redovisas ingen intäkt. Ett företag kan behålla en väsentlig äganderisk på flera sätt. Situationer där företaget behåller väsentliga risker och förmåner förknippade med ägandet är exempelvis
- (a) när företaget behåller en förpliktelse avseende varans funktion vilket inte omfattas av normala garantivillkor,
 - (b) när intäkten från en försäljning är beroende av köparens intäkt som denne erhåller från sin försäljning av varorna,
 - (c) när varorna levereras för att installeras och installationen utgör en väsentlig del av avtalet, vilken inte har slutförts av företaget samt
 - (d) när köparen har rätt att häva köpet av skäl som är angivna i försäljningsavtalet och företaget har svårt att bedöma sannolikheten för att det skall ske.
17. Om företaget endast behåller en oväsentlig risk av det slag som är förknippat med ägandet av varan utgör transaktionen en försäljning och en intäkt redovisas. Exempelvis kan det säljande företaget behålla ägandet till varorna som säkerhet för en utestående kundfordran. Om företaget i ett sådant fall överfört väsentliga risker och förmåner förknippade med ägandet, är transaktionen en försäljning och intäkten redovisas. Ett annat exempel när ett företag endast behåller en oväsentlig risk förknippad med ägandet kan vara en vidareförsäljning där företaget erbjuder kunden att få pengarna tillbaka om kunden inte är nöjd. I detta fall redovisas intäkten vid försäljningstidpunkten under förutsättning att det säljande företaget på ett tillförlitligt sätt kan beräkna framtida returer och redovisar en avsättning för dessa som baseras på tidigare erfarenheter och andra relevanta faktorer.

18. Intäkter redovisas endast när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för mottagaren är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget. I vissa fall kan inte detta göras sannolikt förrän betalning erhållits eller en osäkerhetsfaktor är undanröjd. Exempelvis kan det vara osäkert huruvida en utländsk myndighet kommer att ge tillstånd för att överföra betalning från en försäljning i ett annat land. Intäkten redovisas när tillstånd erhållits och osäkerheten därmed undanröjts. Om osäkerhet uppstår vad avser möjligheten att erhålla betalning för belopp som redan redovisats som intäkt, redovisas det belopp för vilket betalning inte längre är sannolik som en kostnad och inte som en justering av det intäktsbelopp som ursprungligen redovisats.
19. Intäkter och kostnader som härrör från samma transaktion eller händelse redovisas samtidigt. Detta förfarande kallas vanligen matchning av intäkter och kostnader. Kostnader, inklusive garantiutgifter och andra utgifter som uppkommer efter det att varan levererats, kan i normalfallet beräknas på ett tillförlitligt sätt när övriga villkor för intäktsredovisning har uppfyllts. Intäktsredovisning kan dock inte ske om sådana kostnader inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Under sådana förhållanden redovisas eventuella erhållna ersättningar för försäljningen av varan som skuld.

UTFÖRANDE AV TJÄNSTEUPPDRAG

20. ***När det ekonomiska utfallet av ett tjänsteuppdrag som utförts av ett företag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt skall den inkomst som är hänförlig till uppdraget redovisas som intäkt baserad på färdigställandegraden på balansdagen. Utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt om samtliga följande villkor är uppfyllda:***
- (a) ***Inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.***
 - (b) ***Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget.***
 - (c) ***Färdigställandegraden på balansdagen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.***
 - (d) ***De utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra tjänsteuppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ⁽²⁾ ⁽³⁾.***
21. Den metod som används för intäktsredovisning som är baserad på uppdragets färdigställandegrad på balansdagen benämns ofta successiv vinstavräkning. Enligt denna metod redovisas intäkter i den redovisningsperiod då arbetet utförs. En sådan redovisning av intäkter ger användbar information om tjänsteuppdragets omfattning och resultat under en period. Även IAS 11, Entreprenadavtal, kräver att intäktsredovisning sker enligt denna metod. Nämnda standards krav är i regel tillämpliga även vid redovisning av inkomster och utgifter som är hänförliga till tjänsteuppdrag.
22. Intäkter redovisas endast när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget. Om osäkerhet uppstår vad avser möjligheten att erhålla betalning för belopp som redan redovisats som intäkt, redovisas det belopp för vilket betalning inte längre är sannolik som en kostnad och inte som en justering av det intäktsbelopp som ursprungligen redovisats.
23. Ett företag kan i allmänhet göra tillförlitliga beräkningar av utfallet när överenskommelse träffats med tjänsteuppdragets övriga parter om
- (a) varje parts verkställbara rättigheter avseende den tjänst som skall utföras och erhållas av parterna,
 - (b) den ersättning som skall utväxlas samt
 - (c) villkoren för den slutliga ekonomiska uppgörelsen.

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

⁽²⁾ Se även SIC-27: Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal.

⁽³⁾ Se även SIC-31: Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster.

IAS 18

24. Färdigställandegraden för ett tjänsteuppdrag kan fastställas på olika sätt. Företaget tillämpar den metod som på ett tillförlitligt sätt mäter omfattningen av det utförda arbetet. Beroende på typ av tjänsteuppdrag kan metoderna innefatta bedömningar av
- (a) utfört arbete på basis av gjorda undersökningar,
 - (b) utförda tjänster per balansdagen i proportion till vad som totalt skall utföras eller
 - (c) förhållandet mellan nedlagda utgifter på balansdagen och beräknade totala utgifter. Endast sådana utgifter som motsvarar utfört arbete inräknas i nedlagda utgifter på balansdagen. Endast utgifter som motsvarar arbete som utförts eller kommer att utföras inräknas i beräknade totala utgifter.

Delbetalningar och förskott från beställaren återspeglar oftast inte det arbete som utförts.

25. När tjänster utgörs av ett obestämt antal aktiviteter under en specifik tidsperiod, redovisas intäkterna av praktiska skäl linjärt över den specifika tidsperioden om det inte går att visa att en annan metod bättre återspeglar färdigställandegraden. Om en specifik aktivitet är mycket mer väsentlig än andra aktiviteter, senareläggs intäktsredovisningen tills denna väsentliga aktivitet har utförts.
26. **När utfallet av en transaktion som innefattar utförande av tjänster som inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, skall intäkten redovisas endast i den utsträckning den motsvarar redovisade kostnader som är återvinningsbara.**
27. I inledningskedet av ett tjänsteuppdrag kan det förekomma att utfallet av uppdraget inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Detta hindrar inte att det ändå kan vara sannolikt att beställaren kommer att ersätta företaget för uppkomna uppdragsutgifter. Redovisad intäkt begränsas därför till ett belopp som motsvarar de uppdragsutgifter som företaget bedömer kommer att ersättas av beställaren. Eftersom utfallet av tjänsteuppdraget inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt redovisas ingen vinst.
28. När utfallet av ett tjänsteuppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och det inte är sannolikt att uppkomna uppdragsutgifter kommer att ersättas av beställaren, sker ingen intäktsredovisning och uppkomna utgifter redovisas som kostnader. När de omständigheter som förhindrat en tillförlitlig beräkning av utfallet av tjänsteuppdraget inte längre föreligger, redovisas uppdragsinkomsten i enlighet med punkt 20 i stället för i enlighet med punkt 26.

RÄNTA, ROYALTY OCH UTDELNING

29. **Ersättning i form av ränta, royalty eller utdelning på grund av annans användning av företagets tillgångar skall redovisas som intäkt enligt de grunder som anges i punkt 30 när**
- (a) **det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget samt**
 - (b) **inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.**
30. **Intäktsredovisning skall ske på följande grunder:**
- (a) **Ränta skall redovisas med tillämpning av den räntesats som ger en jämn avkastning för tillgången i fråga.**
 - (b) **Royalty skall periodiseras i enlighet med den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd.**
 - (c) **Utdelning skall redovisas när aktieägarens rätt att erhålla betalning har fastställts.**
31. Den effektiva avkastningen på en tillgång är den räntesats som krävs för att diskontera förväntade framtida betalningar under tillgångens livslängd så att dessa motsvarar tillgångens ursprungligen redovisade värde. Ränteintäkter omfattar exempelvis de periodiserade beloppen av eventuella rabatter, premier eller andra skillnader mellan det ursprungligt bokförda värdet av ett räntebärande värdepapper och det belopp som skall betalas vid förfall.

32. Vid upplupen ej betald ränta som avser tiden före förvärvet av ett räntebärande värdepapper, fördelas den efterföljande räntebetalningen mellan perioderna före och efter förvärvet. Endast den ränta som avser tiden efter förvärvet intäktsredovisas. När utdelning på aktierelaterade värdepapper är hänförlig till nettovinst för perioden före förvärvet, dras sådan utdelning av från anskaffningsvärdet för värdepapperen. Om det är svårt att göra annat än en godtycklig fördelning intäktsredovisas hela utdelningen om det inte är uppenbart att den representerar en återbetalning av en del av anskaffningsvärdet för värdepapperen.
33. Royalty uppstår i enlighet med villkoren för den aktuella överenskommelsen och redovisas vanligtvis med utgångspunkt från denna om det med hänsyn till överenskommelsens innehåll inte är lämpligare att redovisa intäkten enligt någon annan systematisk och rationell grund.
34. Intäkten redovisas endast när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget. Om osäkerhet uppstår vad avser möjligheten att erhålla betalning för belopp som redan redovisats som intäkt, redovisas det belopp för vilket betalning inte längre är sannolik som en kostnad i stället för som en justering av det intäktsbelopp som ursprungligen redovisats.

UPPLYSNINGAR

35. **Ett företag skall lämna upplysning om:**
- (a) **De principer som tillämpats för intäktsredovisning samt de metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden för transaktioner som innefattar utförande av tjänster.**
 - (b) **Belopp för varje väsentligt intäktslag som redovisats under perioden, inklusive intäkter som uppkommit från**
 - (i) **försäljning av varor,**
 - (ii) **utförande av tjänsteuppdrag,**
 - (iii) **ränta,**
 - (iv) **royalty,**
 - (v) **utdelning samt**
 - (c) **de intäkter som hänför sig till byte av varor eller tjänster och som ingår i varje väsentligt intäktslag.**
36. Ett företag lämnar information om eventalförpliktelser och eventaltillgångar i enlighet med IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar. Eventalförpliktelser och eventaltillgångar kan uppkomma till följd av garantikostnader, anspråk, böter eller möjliga förluster.

IKRAFTTRÄDANDE

37. **Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1995 eller senare.**

**INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 19
(OMARBETAD 2002)****Ersättningar till anställda**

Denna omarbetade standard ersätter IAS 19, Retirement Benefit Costs ("Utgifter för pensionsersättning"), som fastställdes av styrelsen i omarbetad version 1993. Denna omarbetade standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare.

I maj 1999, ändrades IAS 10 (omarbetad 1999), Händelser efter balansdagen, och punkterna 20 (b), 35, 125 och 141 lades till. Den omarbetade texten skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2000 eller senare.

IAS 19

Standarden ändrades under år 2000. Definitionen av förvaltningstillgångar ändrades och dessutom presenterades krav på redovisning, värdering och upplysning avseende ersättningar. Dessa ändringar skall tillämpas för räkenskapsperioder som börjar den 1 januari 2001 eller senare.

Ytterligare ändringar genomfördes 2002 i syfte att förhindra redovisning av vinster endast som följd av aktuariella förluster eller kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder samt redovisning av förluster endast som följd av aktuariella vinster. Dessa ändringar skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som avslutas den 31 maj 2002 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

INLEDNING

1. Standarden ger regler för hur företag skall redovisa och lämna upplysningar om ersättningar till anställda. Den ersätter IAS 19, Retirement Benefit Costs ("Utgifter för pensionsersättning"), som fastställdes 1993. De viktigaste förändringarna från den tidigare IAS 19 anges i Övervägande i anslutning till standardens utformning (bilaga C). Denna standard behandlar inte redovisningen i pensionsstiftelser (se IAS 26, Redovisning av pensionsstiftelser).
2. Standarden behandlar fem typer av ersättningar till anställda:
 - (a) Kortfristiga ersättningar till anställda, såsom löner och sociala kostnader, betald semester och betald sjukfrånvaro, vinstandelar och bonus (om de skall betalas inom tolv månader från periodens slut) och icke-monetära ersättningar (såsom sjukvård, bostad, bil och gratis eller subventionerade varor och tjänster) för nuvarande anställda.
 - (b) Ersättningar efter avslutad anställning, såsom pensioner, andra ersättningar efter avslutad anställning, livförsäkring och sjukvård efter avslutad anställning.
 - (c) Övriga långfristiga ersättningar till anställda, inklusive ledighet för dem som varit anställda under lång tid och tjänstledighet (sabbatsår), ersättningar i samband med jubileer eller andra ersättningar till dem som varit anställda under lång tid, långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga och, om de inte skall betalas inom tolv månader efter periodens slut, vinstandelar, bonus och uppskjutna ersättningar.
 - (d) Ersättningar vid uppsägning.
 - (e) Aktierelaterade ersättningar.
3. Standarden kräver att företaget redovisar kortfristiga ersättningar till anställda när en anställd har utfört tjänster i utbyte mot dessa ersättningar.
4. Planer för ersättningar efter avslutad anställning klassificeras antingen som avgiftsbestämda planer eller förmånsbestämda planer. Standarden ger riktlinjer för klassificeringen av planer som omfattar flera arbetsgivare, statliga planer och försäkrade ersättningar.
5. Enligt avgiftsbestämda planer betalar företaget fastställda avgifter till en separat juridisk enhet och har inte någon rättslig eller informell förpliktelse att betala ytterligare avgifter om den juridiska enheten inte har tillräckliga tillgångar för att betala alla ersättningar till anställda som hänför sig till anställdas tjänstgöring under den innevarande perioden och tidigare perioder. Standarden kräver att företaget redovisar avgifter till en avgiftsbestämd plan när en anställd har utfört tjänsterna.
6. Alla övriga planer för ersättningar efter avslutad anställning är förmånsbestämda planer. Förmånsbestämda planer kan vara icke fonderade eller helt eller delvis fonderade. Standarden kräver att företaget skall göra följande:
 - (a) Inte bara redovisa sina rättsliga förpliktelser utan även informella förpliktelser som uppstått på grund av företagets praxis.

- (b) Fastställa nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser och det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar med tillräcklig regelbundenhet så att de belopp som redovisas inte väsentligt skiljer sig från de belopp som skulle ha fastställts på balansdagen.
- (c) Använda den så kallade Projected Unit Credit Method för att beräkna sina förpliktelser och sina kostnader.
- (d) Fördela ersättningarna på tjänstperioder enligt planens formel för beräkning av ersättningar, såvida inte anställdas tjänstgöring under senare år kommer att leda till en väsentligt högre ersättningsnivå än under tidigare år.
- (e) Använda neutrala och ömsesidigt förenliga aktuariella antaganden avseende demografiska variabler (såsom personalomsättning och livslängd) och finansiella variabler (såsom framtida löneökningar, förändringar av sjukvårdskostnader och vissa förändringar av statliga ersättningar). Finansiella antaganden skall baseras på marknadens förväntningar på balansdagen beträffande den tidsperiod under vilken förpliktelserna skall regleras.
- (f) Fastställa diskonteringsräntan utifrån den på balansdagen marknadsmässiga avkastningen på förstklassiga företagsobligationer (eller, i länder där det inte finns någon fungerande marknad för sådana obligationer, statsobligationer) vars valuta och löptid är förenliga med valutan och löptiden för förpliktelserna beträffande ersättningar efter avslutad anställning.
- (g) Minska förpliktelsens redovisade värde med det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar. Vissa rättigheter till ersättning som inte motsvarar definitionen av en förvaltningstillgång redovisas på samma sätt som förvaltningstillgångar, förutom att de redovisas som en separat tillgång i balansräkningen och inte som ett avdrag från förpliktelsen.
- (h) Begränsa det redovisade värdet av nettotillgången så att det inte överstiger nettot av
- (i) eventuella oredovisade kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder samt eventuella aktuariella förluster samt
 - (ii) nuvärdet av eventuellt tillgängliga ekonomiska fördelar i form av återbetalningar från planen eller minskningar av framtida avgifter till planen.
- (i) Redovisa kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder linjärt fördelade över den genomsnittliga tiden fram till dess att ökningen av ersättningarna blir oantastbar.
- (j) Redovisa vinster eller förluster från reduceringar eller regleringar av förmånsbestämda planer när reduceringen eller regleringen inträffar. Vinsten eller förlusten skall omfatta eventuell förändring av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen och av förvaltningstillgångarnas verkliga värde samt den oredovisade delen av eventuella tillhörande aktuariella vinster eller förluster och kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder.
- (k) Redovisa en viss andel av nettot av de ackumulerade oredovisade aktuariella vinster och förluster som överstiger det högre värdet av
- (i) 10 procent av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen vid tidpunkten i fråga (före avräkning av förvaltningstillgångar) samt
 - (ii) 10 procent av det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar.

Den andel aktuariella vinster och förluster som skall redovisas för varje förmånsbestämd plan utgörs av det överskott som låg utanför "tioprocentsskorridoren" på förra balansdagen, dividerat med den förväntade genomsnittliga återstående tjänstgöringstiden för de anställda som omfattas av planen.

Standarden tillåter också systematiska metoder för snabbare redovisning, förutsatt att samma metod tillämpas på både vinster och förluster och att metoden tillämpas konsekvent från period till period. Sådana tillåtna metoder inkluderar omedelbar redovisning av alla aktuariella vinster och förluster.

IAS 19

7. Redovisningen av övriga långfristiga ersättningar till anställda är enklare än redovisningen av ersättningar efter avslutad anställning. Aktuariella vinster och förluster samt kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder redovisas genast.
8. Ersättningar vid uppsägning är ersättningar till anställda som utgår på grund av företagets beslut att avsluta en anställds anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller en anställds beslut att acceptera frivillig avgång i utbyte mot dessa ersättningar. Den händelse som ger upphov till en förpliktelse är uppsägningen snarare än den anställdes tjänster. Företaget skall därför redovisa ersättningar vid uppsägning endast när företaget bevisligen har förbundit sig att antingen
 - (a) avsluta en anställds eller en grupp av anställdas anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande eller
 - (b) lämna ersättningar vid uppsägning genom erbjudande för att uppmuntra frivillig avgång.
9. Ett företag har bevisligen förbundet sig att säga upp anställda endast när företaget har en fastställd, utförlig plan (med ett angivet minimiinhåll) för uppsägningen och inte har någon realistisk möjlighet att annullera planen.
10. När ersättningar vid uppsägning förfaller till betalning mer än tolv månader efter balansdagen skall de diskonteras. Vid ett erbjudande som görs för att uppmuntra frivillig avgång skall beräkningen av ersättningarna vid uppsägning baseras på det antal anställda som förväntas acceptera erbjudandet.
11. Aktierelaterade ersättningar är ersättningar enligt vilka de anställda har rätt att antingen erhålla egetkapitalinstrument som emitteras av företaget (eller dess moderföretag) eller där storleken på företagets förpliktelse gentemot de anställda beror på det framtida priset på egetkapitalinstrument emitterade av företaget. Standarden kräver vissa upplysningar om sådana ersättningar, men den ger inte några regler för redovisningen eller beräkningen.
12. Standarden skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om tillämpningen av standarden medför en ökning av företagets skuld för ersättningar efter avslutad anställning får denna ökning fördelas över högst fem år. Om tillämpning av standarden medför en minskning av skulden skall minskningen redovisas genast.
13. Standarden arbetades om under år 2000. Definitionen av förvaltningstillgångar ändrades och dessutom presenterades krav på redovisning, värdering och upplysning avseende ersättningar. Dessa ändringar skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2001 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-6
Definitioner	7
Kortfristiga ersättningar till anställda	8-23
Redovisning och värdering	10-22
Alla kortfristiga ersättningar till anställda	10
Betald korttidsfrånvaro	11-16
Vinstandels- och bonusplaner	17-22

Upplysningar	23
Ersättningar efter avslutad anställning: distinktionen mellan avgiftsbestämda planer och förmånsbestämda planer	24-42
Planer som omfattar flera arbetsgivare	29-35
Statliga planer	36-38
Försäkrade ersättningar	39-42
Ersättningar efter avslutad anställning: avgiftsbestämda planer	43-47
Redovisning och värdering	44-45
Upplysningar	46-47
Ersättningar efter avslutad anställning: förmånsbestämda planer	48-125
Redovisning och värdering	49-62
Redovisning av en informell förpliktelse	52-53
Balansräkning	54-60
Resultaträkning	61-62
Redovisning och värdering: Nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser och kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period	63-101
Aktuariell beräkningsmetod	64-66
Fördelning av ersättningar på tjänsteperioder	67-71
Aktuariella antaganden	72-77
Aktuariella antaganden: Diskonteringsränta	78-82
Aktuariella antaganden: Löner, ersättningar och sjukvårdskostnader	83-91
Aktuariella vinster och förluster	92-95
Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder	96-101
Redovisning och värdering: Förvaltningstillgångar	102-107
Förvaltningstillgångars verkliga värde	102-104
Ersättningar	104A-104D
Avkastning på förvaltningstillgångar	105-107
Företagsförvärv och samgåenden	108
Reduceringar och regleringar	109-115
Rapportering	116-119

IAS 19

Kvittning	116-117
Gränsdragning mellan omsättnings- och anläggningstillgångar samt mellan kortfristiga och långfristiga skulder	118
Finansiella komponenter i kostnader beträffande ersättningar efter avslutad anställning	119
Upplysningar	120-125
Övriga långfristiga ersättningar till anställda	126-131
Redovisning och värdering	128-130
Upplysningar	131
Ersättningar vid uppsägning	132-143
Redovisning	133-138
Värdering	139-140
Upplysningar	141-143
Aktierelaterade ersättningar	144-152
Redovisning och värdering	145
Upplysningar	146-152
Övergångsbestämmelser	153-156
Ikraftträdande	157-160

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

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange hur ersättningar till anställda skall redovisas och hur upplysningar om sådana ersättningar skall lämnas. Standarden anger att ett företag skall redovisa

- (a) en skuld när anställda har utfört tjänster i utbyte mot ersättningar som skall utgå i framtiden samt
- (b) en kostnad när företaget förbrukar de ekonomiska fördelar som uppstått genom de tjänster som anställda utfört i utbyte mot ersättningar.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

1. ***Denna standard skall tillämpas av arbetsgivare vid redovisning av ersättningar till anställda.***
2. Denna standard behandlar inte redovisningen i pensionsstiftelser (se IAS 26, Redovisning av pensionsstiftelser).
3. Standarden behandlar alla ersättningar till anställda, inklusive sådana ersättningar som tillhandahålls
 - (a) enligt formella planer eller andra formella överenskommelser mellan företaget och enskilda anställda, grupper av anställda eller deras representanter,

- (b) enligt lagkrav eller genom branschavtal, enligt vilka företag är skyldiga att bidra till statliga, regionala, branschmässiga eller andra planer som omfattar flera arbetsgivare eller
- (c) genom en sådan praxis som ger upphov till en informell förpliktelse. Praxis ger upphov till en informell förpliktelse när företaget inte har något annat realistiskt alternativ än att betala ersättningen i fråga. Ett exempel på en informell förpliktelse är när en förändring i företagets praxis skulle orsaka oacceptabla skador på dess relationer till de anställda.
4. Ersättningar till anställda omfattar:
- (a) Kortfristiga ersättningar till anställda, såsom löner och sociala kostnader, betald semester och betald sjukfrånvaro, vinstandelar och bonus (om de skall betalas inom tolv månader från periodens slut) och icke-monetära ersättningar (såsom sjukvård, bostad, bil samt gratis eller subventionerade varor och tjänster) för nuvarande anställda.
- (b) Ersättningar efter avslutad anställning, såsom pensioner, andra ersättningar, livförsäkring och sjukvård.
- (c) Övriga långfristiga ersättningar till anställda, inklusive ledighet för dem som varit anställda under lång tid och tjänstledighet (sabbatsår), ersättningar i samband med jubileer eller andra ersättningar till dem som varit anställda under lång tid, långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga och, om de inte skall betalas inom tolv månader efter periodens slut, vinstandelar, bonus och uppskjutna ersättningar.
- (d) Ersättningar vid uppsägning.
- (e) Aktierelaterade ersättningar.
- Eftersom kategorierna i avsnitten (a) till (e) ovan har olika karaktär anger denna standard särskilda regler för varje kategori.
5. Ersättningar till anställda omfattar ersättningar som lämnas antingen till anställda eller till deras anhöriga och som kan komma att regleras genom betalningar (eller genom tillhandahållande av varor och tjänster) antingen direkt till de anställda, dessas familjemedlemmar eller andra anhöriga eller till andra mottagare, exempelvis försäkringsföretag.
6. En anställd kan utföra tjänster för ett företag på hel- eller deltid, permanent (tills vidare), tillfälligt eller tidsbegränsat. I denna standard omfattar anställda även företagsledare och andra personer i ledande ställning.

DEFINITIONER

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

Ersättningar till anställda är alla former av vederlag ett företag lämnar i utbyte mot tjänster som utförs av anställda.

Kortfristiga ersättningar till anställda är, med undantag för ersättningar vid uppsägning och aktierelaterade ersättningar, sådana ersättningar som i sin helhet förfaller till betalning inom tolv månader efter utgången av den period under vilken de anställda utför de tjänster som berättigar till ersättningarna.

Ersättningar efter avslutad anställning är sådana ersättningar som betalas sedan anställningen avslutats, med undantag för ersättningar vid uppsägning och aktierelaterade ersättningar.

Planer för ersättningar efter avslutad anställning är formella eller informella arrangemang enligt vilka företaget lämnar ersättningar efter avslutad anställning till en eller flera anställda.

IAS 19

Avgiftsbestämda planer är planer för ersättningar efter avslutad anställning enligt vilka företaget betalar fastställda avgifter till en separat juridisk enhet och inte har någon rättslig eller informell förpliktelse att betala ytterligare avgifter om den juridiska enheten inte har tillräckliga tillgångar för att betala alla ersättningar till anställda som hänför sig till anställdas tjänstgöring under innevarande period och tidigare perioder.

Förmånsbestämda planer är andra planer för ersättningar efter avslutad anställning än avgiftsbestämda planer.

Planer som omfattar flera arbetsgivare är avgiftsbestämda planer eller förmånsbestämda planer (i båda fallen avses andra planer än statliga) som

- (a) sammanför tillgångar som tillförts från olika företag som inte står under samma bestämmande inflytande samt
- (b) använder dessa tillgångar för att lämna ersättningar till flera företags anställda utifrån principen att avgifts- och ersättningsnivåerna fastställs utan hänsyn till i vilket företag arbetstagarna är anställda.

Övriga långfristiga ersättningar till anställda är ersättningar till anställda (utöver ersättningar efter avslutad anställning, ersättningar vid uppsägning och aktierelaterade ersättningar) som inte förfaller till betalning i sin helhet inom tolv månader efter utgången av den period under vilken de anställda utför de tjänster som berättigar till ersättningarna.

Ersättningar vid uppsägning är ersättningar till anställda som utgår på grund av

- (a) företagets beslut att avsluta en anställds anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande eller
- (b) en anställds beslut att acceptera frivillig avgång i utbyte mot dessa ersättningar.

Aktierelaterade ersättningar är ersättningar till anställda enligt vilka

- (a) anställda är berättigade att erhålla egetkapitalinstrument som emitterats av företaget (eller dess moderföretag) eller
- (b) storleken på företagets förpliktelse gentemot de anställda beror på det framtida priset på de egetkapitalinstrument som emitterats av företaget.

Aktierelaterade planer är formella eller informella arrangemang enligt vilka företaget lämnar aktierelaterade ersättningar till en eller flera anställda.

Oantastbara ersättningar till anställda är ersättningar som inte är villkorade av framtida anställning.

Nuvärdet av en förmånsbestämd förpliktelse är nuvärdet av de förväntade framtida betalningar, utan avdrag för värdet av eventuella förvaltningstillgångar, som krävs för att reglera en förpliktelse som härrör från anställdas tjänstgöring under innevarande period och tidigare perioder.

Kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period är ökningen av nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser som härrör från anställdas tjänstgöring under innevarande period.

Räntekostnad är den ökning under perioden av nuvärdet av en förmånsbestämd förpliktelse som uppstår till följd av att ersättningarna är en period närmare reglering.

Förvaltningstillgångar omfattar

- (a) tillgångar som innehas av en pensionsstiftelse samt
- (b) försäkringsbrev som är en förvaltningstillgång.

Tillgångar som innehas av en pensionsstiftelse är (med undantag för finansiella instrument som emitterats av det rapporterande företaget och inte kan överlätas) tillgångar som

- (a) *innehas av en juridisk enhet (en fond) som är rättsligt skild från det rapporterande företaget och vars enda uppgift är att betala eller finansiera ersättningar till anställda samt*
- (b) *endast kan användas till att betala eller finansiera ersättningar till anställda, inte är tillgängliga för det rapporterande företagens egna fordringsägare (inte ens vid konkurs) och inte kan återföras till det rapporterande företaget såvida inte*
 - (i) *den juridiska enhetens återstående tillgångar är tillräckliga för att täcka planens eller det rapporterande företagens samtliga tillhörande förpliktelse avseende ersättningar till anställda eller*
 - (ii) *tillgångarna återförs till det rapporterande företaget i syfte att ersätta detta för redan betalda ersättningar till anställda.*

Ett försäkringsbrev som är en förvaltningstillgång är ett försäkringsbrev utgivet av en försäkringsgivare som inte är närstående (enligt definition i IAS 24, Upplysningar om närstående) det rapporterande företaget om försäkringsbrevets ersättning

- (a) *endast kan användas för att betala eller finansiera ersättningar till anställda enligt en förmånsbestämd plan samt*
- (b) *inte är tillgänglig för det rapporterande företagens egna fordringsägare (inte ens vid konkurs) och inte kan återföras till det rapporterande företaget såvida inte*
 - (i) *ersättningen utgör en större tillgång än vad som erfordras för att försäkringen skall täcka det rapporterande företagens samtliga tillhörande förpliktelse eller*
 - (ii) *ersättningen återförs till det rapporterande företaget för att ersätta detta för redan betalda ersättningar till anställda.*

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlätas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Avkastning på förvaltningstillgångar utgörs av ränta, utdelning och andra intäkter från förvaltningstillgångarna, jämte realiserade och orealiserade vinster eller förluster på förvaltningstillgångarna, efter avdrag för eventuella kostnader för administration och eventuell skatt.

Aktuariella vinster och förluster omfattar

- (a) *erfarenhetsbaserade justeringar (effekterna av skillnader mellan tidigare aktuariella antaganden och vad som faktiskt har inträffat) och*
- (b) *effekterna av ändringar av aktuariella antaganden.*

Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder är den ökning av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen för anställdas tjänstgöring under tidigare perioder som sker under den innevarande perioden genom att ersättningar efter avslutad anställning eller andra långfristiga ersättningar till anställda införs eller förändras. Kostnaden för under tidigare perioder intjänade ersättningar kan antingen vara positiv (när ersättningar införs eller ökas) eller negativ (när befintliga ersättningar minskas).

IAS 19

KORTFRISTIGA ERSÄTTNINGAR TILL ANSTÄLLDA

8. Kortfristiga ersättningar till anställda omfattar bland annat:
- (a) Löner och sociala kostnader.
 - (b) Betald korttidsfrånvaro (såsom betald semester och betald sjukfrånvaro) där frånvaron förväntas inträffa inom tolv månader efter utgången av den period då de anställda utför de tjänster som berättigar till ersättningarna.
 - (c) Vinstandelar och bonus som skall betalas ut inom tolv månader efter utgången av den period då de anställda utför de tjänster som berättigar till ersättningarna.
 - (d) Icke-monetära ersättningar (såsom sjukvård, bostad och bil samt gratis eller subventionerade varor eller tjänster) till nuvarande anställda.
9. Redovisningen av kortfristiga ersättningar till anställda är i allmänhet okomplicerad, eftersom det inte krävs några aktuariella antaganden för att beräkna förpliktelsen eller kostnaden och eftersom det inte finns någon möjlighet till aktuariella vinster eller förluster. Dessutom beräknas förpliktelser avseende kortfristiga ersättningar till anställda utan diskontering.

Redovisning och värdering

Alla kortfristiga ersättningar till anställda

10. **När en anställd har utfört tjänster åt ett företag under en redovisningsperiod, skall företaget redovisa det odiskonterade belopp avseende kortfristiga ersättningar till anställda som företaget förväntas betala i utbyte mot dessa tjänster på följande sätt:**
- (a) **Som en skuld (upplupen kostnad) efter avdrag för eventuellt redan utbetalda belopp. Om de redan utbetalda beloppen är större än det odiskonterade ersättningsbeloppet, skall företaget redovisa det överskjutande beloppet som en tillgång (förutbetalad kostnad) i den mån förutbetalningen kommer att leda exempelvisvis en minskning av framtida utbetalningar eller en kontant återbetalning.**
 - (b) **Som en kostnad, såvida inte någon annan IAS kräver eller tillåter att ersättningarna inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgångar (se exempelvis IAS 2, Varulager och IAS 16, Materiella anläggningstillgångar).**

I punkterna 11, 14 och 17 anges hur ovannämnda regler skall tillämpas på kortfristiga ersättningar till anställda i form av betald frånvaro samt vinstandels- och bonusplaner.

Betald korttidsfrånvaro

11. **Företaget skall redovisa den förväntade kostnaden för kortfristiga ersättningar till anställda i form av betald frånvaro på följande sätt:**
- (a) **Beträffande betald frånvaro som kan sparas: När de anställda utför tjänster som ökar deras rätt till framtida betald frånvaro.**
 - (b) **Beträffande betald frånvaro som inte kan sparas: När frånvaron inträffar.**
12. Ett företag kan kompensera anställda för frånvaro av olika anledningar, såsom semester, sjukdom och kortfristig arbetsoförmåga, föräldraledighet, uppdrag och militärtjänst. Rätten till betald frånvaro kan vara av två slag:
- (a) Som kan sparas.
 - (b) Som inte kan sparas.

13. Betald frånvaro som kan sparas är sådan betald frånvaro som kan utnyttjas under framtida perioder om den innevarande periodens rätt till betald frånvaro inte utnyttjas fullt ut. En rättighet till betald frånvaro som kan sparas kan antingen vara en oantastbar rättighet (det vill säga de anställda har rätt till kontant betalning för outnyttjad rätt när de lämnar företaget) eller en antastbar rättighet (när de anställda inte har rätt till kontant ersättning för outnyttjad rätt när de lämnar företaget). En förpliktelse uppstår när anställda utför tjänster som ökar deras rätt till framtida betald frånvaro. Förpliktelsen föreligger och redovisas även om den betalda frånvaron är en antastbar rättighet, men möjligheten att anställda kan komma att lämna företaget innan de utnyttjar den antastbara, ackumulerade rätten påverkar beräkningen av förpliktelsens storlek.
14. **Företaget skall beräkna den förväntade kostnaden för betald frånvaro som kan sparas som det tillkommande belopp företaget förväntar sig att betala på grund av den outnyttjade rätt som har ackumulerats fram till balansdagen.**
15. Enligt den metod som anges i föregående punkt beräknas förpliktelsen som summan av de tillkommande betalningar som förväntas uppstå enbart på grund av att ersättningen ackumuleras. I många fall behöver företaget inte göra detaljerade beräkningar för att avgöra att det inte finns någon väsentlig förpliktelse för outnyttjad betald frånvaro. Exempelvis är det troligt att en förpliktelse beträffande betald sjukfrånvaro är väsentlig endast om det finns en formell eller informell konsensus om att outnyttjad sjukfrånvaro kan tas ut som betald semester.

Exempel som illustrerar punkterna 14 och 15

Ett företag har 100 anställda som var och en är berättigad till fem arbetsdagens 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 överförs från föregående år (enligt sist in, först ut-principen). Per 31 december 20X1 är den genomsnittliga outnyttjade rätten två dagar per anställd. Företaget förväntar sig, baserat på tidigare erfarenheter, som antas komma att vara oförändrade, att 92 anställda kommer att ta ut högst fem dagars betald sjukfrånvaro under 20X2 och att de återstående åtta anställda kommer att ta ut i genomsnitt sex och en halv dag vardera.

Företaget räknar med att det kommer att betala ytterligare 12 dagars sjuklön på grund av den outnyttjade rätt som har ackumulerats per 31 december 20X1 (en och en halv dag vardera för åtta anställda). Således redovisar företaget en skuld som motsvarar 12 dagars sjuklön.

16. En betald frånvaro som inte kan sparas kan inte utnyttjas under framtida perioder. Den förfaller alltså om den innevarande periodens rätt inte utnyttjas fullt ut och den berättigar inte anställda till kontant betalning för outnyttjad rätt när de lämnar företaget. Detta gäller vanligtvis sjuklön (i den mån outnyttjad tidigare rätt inte ökar den framtida rätten), föräldraledighet och betald frånvaro för exempelvis juryuppdrag och militärtjänst. Företaget redovisar inte några skulder eller kostnader förrän frånvaron sker, eftersom de anställdas tjänstgöring inte ökar ersättningens storlek.

Vinstandels- och bonusplaner

17. **Enligt punkt 10 skall företaget redovisa den förväntade kostnaden för vinstandels- och bonusbetalningar endast när**
- (a) **företaget har en gällande rättslig eller informell förpliktelse att göra sådana betalningar på grund av tidigare händelser samt**
- (b) **en tillförlitlig beräkning av förpliktelsen kan göras.**

En gällande förpliktelse föreligger endast när företaget inte har något annat realistiskt alternativ än att göra betalningarna.

IAS 19

18. Enligt vissa vinstandelsplaner erhåller anställda del i vinsten endast om de stannar kvar i företaget en angiven tidsperiod. Sådana planer skapar en informell förpliktelse, eftersom anställda utför tjänster som ökar det belopp som skall betalas om de förblir i tjänst till utgången av den angivna tidsperioden. Möjligheten att några anställda kan komma att lämna företaget utan att få någon vinstandel påverkar emellertid beräkningen av den informella förpliktelsens storlek.

Exempel som illustrerar punkt 18

En vinstandelsplan innebär att företaget betalar en viss andel av årets nettovinst till anställda som tjänstgör under hela året. Om inga anställda lämnar företaget under året kommer totalt 3 procent av årets nettovinst att betalas ut som vinstandelar. Företaget bedömer att personalomsättningen kommer att minska betalningen till 2,5 procent av nettovinsten.

Företaget redovisar en skuld och en kostnad om 2,5 procent av nettovinsten.

19. Även om företaget inte har någon rättslig förpliktelse att betala bonus, kan det i vissa fall ha som praxis att göra det. I sådana fall har företaget en informell förpliktelse, eftersom företaget inte har något annat realistiskt alternativ än att betala bonusen. Möjligheten att några anställda kan komma att lämna företaget utan att få någon bonus påverkar emellertid beräkningen av den informella förpliktelsens storlek.
20. Ett företag kan göra en tillförlitlig bedömning av sin rättsliga eller informella förpliktelse enligt en vinstandels- eller bonusplan endast när
- (a) de formella villkoren enligt planen innehåller en formel för fastställande av ersättningsbeloppet,
 - (b) företaget fastställer det belopp som skall betalas innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande eller
 - (c) tidigare praxis tydligt anger vilket belopp företagets informella förpliktelse uppgår till.
21. En förpliktelse enligt en vinstandels- eller bonusplan uppstår på grund av anställdas tjänstgöring och inte genom en transaktion med företagets ägare. Därför redovisar företaget inte ersättningar enligt vinstandels- och bonusplaner som vinstutdelning utan som en kostnad.
22. Om vinstandelar och bonus inte förfaller till betalning i sin helhet inom tolv månader efter utgången av den period då de anställda utför tjänsterna utgör de övriga långfristiga ersättningar till anställda (se punkterna 126 till 131). Om vinstandelar och bonus motsvarar definitionen av aktierelaterade ersättningar behandlar företaget dem enligt punkterna 144 till 152.

Upplysningar

23. Trots att denna standard inte kräver några särskilda upplysningar om kortfristiga ersättningar till anställda, kan upplysningar krävas enligt andra IAS:er. Exempelvis lämnar ett företag upplysningar om ersättningar till nyckelpersoner i ledande ställning i enlighet med IAS 24, Upplysningar om närstående. Enligt IAS 1, Utformning av finansiella rapporter, skall ett företag lämna upplysning om personalkostnader.

ERSÄTTNINGAR EFTER AVSLUTAD ANSTÄLLNING: DISTINKTIONEN MELLAN AVGIFTSBESTÄMDA PLANER OCH FÖRMÅNSBESTÄMDA PLANER

24. I ersättningar efter avslutad anställning ingår bland annat:
- (a) Ersättningar efter avslutad anställning, såsom pensioner.
 - (b) Övriga ersättningar efter avslutad anställning, såsom livförsäkring och sjukvård efter avslutad anställning.

Arrangemang enligt vilka företaget lämnar ersättningar efter avslutad anställning kallas i denna standard planer för ersättningar efter avslutad anställning. Företaget tillämpar denna standard på alla sådana arrangemang oberoende av om de innefattar bildandet av en separat juridisk enhet eller ej, som tar emot avgifter och betalar ersättningar.

25. Planer för ersättningar efter avslutad anställning klassificeras antingen som avgiftsbestämda planer eller som förmånsbestämda planer beroende på planens ekonomiska innebörd enligt dess huvudregler och villkor. I avgiftsbestämda planer
- (a) är företagets rättsliga eller informella förpliktelse begränsad till det belopp företaget accepterar att bidra med. Sålunda beror storleken på den anställdes ersättningar efter avslutad anställning på de avgifter som företaget (och eventuellt även den anställda) betalar till planen eller till ett försäkringsföretag, jämte den kapitalavkastning som avgifterna ger samt
 - (b) följaktligen är det den anställda som bär den aktuariella risken (att ersättningarna blir mindre än förväntat) och investeringsrisken (att de investerade tillgångarna kommer att vara otillräckliga för att ge de förväntade ersättningarna).
26. Exempel på fall då företagets förpliktelse inte är begränsad till den överenskomna avgiften är då företaget har en rättslig eller informell förpliktelse genom
- (a) en formel för beräkning av ersättningarna enligt planen som inte enbart är knuten till avgiftsbeloppet,
 - (b) en garanterad avkastning på avgifterna, antingen indirekt via en plan eller direkt, eller
 - (c) en sådan praxis som ger upphov till en informell förpliktelse. Exempelvis kan en informell förpliktelse uppstå när företaget under en längre tid har ökat ersättningarna för tidigare anställda i takt med inflationen även då det inte funnits någon rättslig förpliktelse att göra detta.
27. I förmånsbestämda planer
- (a) har företaget en förpliktelse att lämna de överenskomna ersättningarna till nuvarande och tidigare anställda samt
 - (b) bär företaget i allt väsentligt den aktuariella risken (att ersättningarna kommer att kosta mer än förväntat) och investeringsrisken. Om det aktuariella utfallet eller den faktiska avkastningen på investeringen är sämre än förväntat kan företagets förpliktelse komma att öka.
28. I punkterna 29 till 42 nedan förklaras distinktionen mellan avgiftsbestämda planer och förmånsbestämda planer vad beträffar planer som omfattar flera arbetsgivare, statliga planer och försäkrade ersättningar.

Planer som omfattar flera arbetsgivare

29. **Företaget skall klassificera en plan som omfattar flera arbetsgivare som en avgiftsbestämd plan respektive en förmånsbestämd plan utifrån planens regler, inklusive eventuella informella förpliktelser utöver de formella reglerna. I de fall en plan, som omfattar flera arbetsgivare, är en förmånsbestämd plan skall företaget**
- (a) **redovisa sin proportionella andel av den förmånsbestämda förpliktelsen samt av de förvaltningstillgångar och kostnader som är förbundna med planen på samma sätt som för vilken annan förmånsbestämd plan som helst samt**
 - (b) **lämna de upplysningar som krävs i punkt 120.**

IAS 19

30. **När det inte föreligger tillräcklig information för att redovisa en plan som omfattar flera arbetsgivare som en förmånsbestämd plan skall företaget**
- (a) **redovisa planen enligt punkterna 44 till 46 som om den vore en avgiftsbestämd plan samt**
 - (b) **lämna upplysning om**
 - (i) **att planen är en förmånsbestämd plan samt**
 - (ii) **skälet till varför det inte föreligger tillräcklig information för att företaget skall kunna redovisa planen som en förmånsbestämd plan och**
 - (c) **i den mån ett överskott eller underskott i planen kan påverka storleken av framtida avgifter, dessutom lämna upplysning om**
 - (i) **storleken av detta överskott eller underskott, om sådan information finns tillgänglig,**
 - (ii) **det sätt på vilket detta överskott eller underskott fastställts samt**
 - (iii) **eventuella konsekvenser för företaget.**
31. Ett exempel på en förmånsbestämd plan omfattande flera arbetsgivare är en plan där
- (a) planen finansieras som ett fördelningssystem med fortlöpande betalningar, som innebär att avgifterna fastställs till en nivå som förväntas vara tillräcklig för att betala de ersättningar som förfaller till betalning under samma period och att framtida ersättningar som intjänas under innevarande period kommer att betalas från framtida avgifter samt
 - (b) de anställdas ersättningar beror på deras tjänstgöringstid och de deltagande företagen inte har några realistiska möjligheter att lämna planen utan att betala avgifter för de ersättningar som de anställda intjänat fram till tidpunkten för utträdet. En sådan plan skapar en aktuariell risk för företaget. Om den slutliga kostnaden för intjänade ersättningar på balansdagen är högre än väntat måste nämligen företaget antingen öka sina avgifter eller förmå de anställda att acceptera en minskning av ersättningarna. Därför är en sådan plan en förmånsbestämd plan.
32. När det finns tillräcklig information tillgänglig om en plan som omfattar flera arbetsgivare och som är en förmånsbestämd plan, redovisar företaget sin proportionella andel av den förmånsbestämda förpliktelse och av de förvaltningstillgångar och kostnader som är förbundna med planen på samma sätt som för vilken annan förmånsbestämd plan som helst. I vissa fall kan det emellertid inträffa att företaget inte kan fastställa sin andel av planens finansiella ställning och resultat på ett sätt som är tillräckligt tillförlitligt för att kunna läggas till grund för redovisningen. Detta kan inträffa om
- (a) företaget inte har tillgång till information om planen som uppfyller kraven i denna standard eller
 - (b) planen utsätter de deltagande företagen för aktuariella risker som är förbundna med nuvarande och tidigare anställda vid andra företag, vilket leder till att det inte finns någon konsekvent och tillförlitlig grund för fördelningen av förpliktelser, förvaltningstillgångar och kostnader på de enskilda företag som deltar i planen.
- I sådana fall redovisar företaget planen som om den vore en avgiftsbestämd plan och lämnar de tillkommande upplysningar som krävs i punkt 30.
33. Planer som omfattar flera arbetsgivare skiljer sig från gemensamt administrerade planer. En gemensamt administrerad plan är endast ett sammanförande av enskilda arbetsgivares planer för att de deltagande arbetsgivarna skall kunna slå samman sina tillgångar i investeringssyfte och minska kostnaden för förvaltning och administration. Däremot är ersättningsanspråken på de olika arbetsgivarna åtskilda och avser endast ersättningar till de egna anställda. Gemensamt administrerade planer medför inga särskilda redovisningsproblem, eftersom det finns lättillgänglig information för att behandla dem på samma sätt som enskilda arbetsgivares planer och eftersom sådana planer inte utsätter de deltagande företagen för aktuariella risker förbundna med nuvarande och tidigare anställda i andra företag. Definitionerna i denna standard kräver att företaget klassificerar en gemensamt administrerad plan som en avgiftsbestämd plan respektive en förmånsbestämd plan i enlighet med villkoren i planen (inklusive eventuella informella förpliktelser utöver de formella villkoren).

34. Förmånsbestämda planer som slår samman tillgångar från olika företag under samma bestämmande inflytande, exempelvis ett moderföretag och dess dotterföretag, är inte planer som omfattar flera arbetsgivare. Därför behandlar företaget alla sådana planer som förmånsbestämda planer.
35. Enligt IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar, skall företaget redovisa, eller lämna upplysning om, vissa eventalförpliktelser. Eventalförpliktelser som är hänförliga till planer som omfattar flera arbetsgivare kan uppstå genom exempelvis
- (a) aktuariella förluster som hänför sig till andra företag i planen, till följd av att varje företag i planen har del i alla övriga deltagande företags aktuariella risker eller
 - (b) en skyldighet att enligt planens villkor finansiera eventuella underskott i planen om andra företag lämnar denna.

Statliga planer

36. Företaget skall redovisa en statlig plan på samma sätt som en plan som omfattar flera arbetsgivare (se punkterna 29 och 30).
37. Statliga planer bildas genom lagstiftning för att omfatta alla företag (eller alla företag i en viss kategori, exempelvis en viss bransch) och administreras av statliga eller regionala myndigheter eller andra organ (exempelvis fristående organ som skapats speciellt för detta ändamål) som det rapporterade företaget inte kan kontrollera eller ha inflytande över. Vissa planer som bildats av företag lämnar både obligatoriska ersättningar, som annars skulle ha täckts av en statlig plan, och frivilliga tillkommande ersättningar. Sådana planer är inte statliga planer.
38. Statliga planer betecknas som förmånsbestämda eller avgiftsbestämda till sin karaktär, baserat på företagets förpliktelser enligt planen. Många statliga planer finansieras enligt ett fördelningssystem med löpande betalningar, där avgifterna fastställs till en nivå som förväntas vara tillräcklig för att betala de ersättningar som förfaller till betalning under samma period och framtida ersättningar som intjänas under innevarande period kommer att betalas från framtida avgifter. I de flesta statliga planer har dock företaget inga rättsliga eller informella förpliktelser att betala dessa framtida ersättningar, utan dess enda förpliktelse är att erlägga avgifterna vartefter de förfaller till betalning. Om företaget upphör att ha anställda som omfattas av den statliga planen kommer det inte att ha någon förpliktelse att betala ersättningar som intjänats av dess egna anställda under tidigare år. Statliga planer är därför vanligtvis avgiftsbestämda planer. I de sällsynta fall en statlig plan är en förmånsbestämd plan tillämpar företaget dock vad som anges i punkterna 29 och 30.

Försäkrade ersättningar

39. **Företaget kan betala försäkringspremier för att finansiera en plan för ersättningar efter avslutad anställning. Företaget skall behandla en sådan plan som en avgiftsbestämd plan såvida företaget inte (antingen direkt eller indirekt genom planen) har en rättslig eller informell förpliktelse att antingen**
- (a) **betala ersättningarna till anställda direkt när de förfaller till betalning eller**
 - (b) **betala ytterligare belopp om försäkringsgivaren inte betalar alla framtida ersättningar till anställda som är hänförliga till innevarande period och tidigare perioder.**

Om företaget har kvar en sådan rättslig eller informell förpliktelse, skall företaget behandla planen som en förmånsbestämd plan.

40. De ersättningar som försäkras via ett försäkringsavtal behöver inte ha ett direkt eller automatiskt samband med företagets förpliktelse beträffande ersättningar till anställda. Planer för ersättningar efter avslutad anställning som innefattar försäkringsavtal är föremål för samma distinktion mellan redovisning och finansiering som andra fonderade planer.

IAS 19

41. I de fall företaget finansierar en förpliktelse beträffande ersättningar efter avslutad anställning genom att teckna en försäkring enligt vilken företaget (antingen direkt, indirekt genom planen, genom det sätt på vilket framtida premier fastställs eller genom en närstående relation med försäkringsgivaren) har kvar en rättslig eller informell förpliktelse betyder betalningen av premierna inte att det föreligger ett avgiftsbestämt arrangemang. Därav följer att företaget
- (a) redovisar ett försäkringsbrev som uppfyller definitionen i punkt 7 som en förvaltningstillgång samt
 - (b) redovisar andra försäkringsbrev som rättigheter till ersättning (om försäkringsbreven uppfyller villkoren i punkt 104A).
42. I de fall ett försäkringsbrev är utställt på en viss deltagare i planen eller en grupp av deltagare och företaget inte har någon rättslig eller informell förpliktelse att täcka eventuella förluster på försäkringsbrevet, har företaget ingen förpliktelse att betala ersättningar till de anställda och försäkringsgivaren har ensam ansvaret för att betala ersättningarna. Betalningen av fastställda premier enligt sådana avtal utgör i allt väsentligt en reglering av hela eller del av förpliktelsen avseende ersättningar till anställda. Följaktligen har företaget inte längre någon tillgång eller skuld. Därför behandlar företaget sådana betalningar som avgifter till en avgiftsbestämd plan.

ERSÄTTNINGAR EFTER AVSLUTAD ANSTÄLLNING: AVGIFTSBESTÄMDA PLANER

43. Redovisningen av avgiftsbestämda planer är okomplicerad, eftersom det rapporterade företagens förpliktelse för varje period utgörs av de belopp som företaget skall bidra med för den aktuella perioden. Följaktligen krävs det inga aktuariella antaganden för att beräkna förpliktelsen eller kostnaden och det finns inga möjligheter till några aktuariella vinster eller förluster. Dessutom beräknas förpliktelserna utan diskontering, utom i de fall de inte i sin helhet förfaller till betalning inom tolv månader efter utgången av den period under vilken de anställda utför tjänsterna.

Redovisning och värdering

44. **När en anställd har utfört tjänster åt företaget under en period skall företaget redovisa de avgifter som skall betalas till en avgiftsbestämd plan i utbyte mot dessa tjänster**
- (a) **som en skuld (upplupen kostnad) efter avdrag för eventuellt redan betalda avgifter. Om de redan betalda avgifterna är större än de avgifter som skall betalas för tjänster som utförts före balansdagen skall företaget redovisa det överskjutande beloppet som en tillgång (förutbetald kostnad) i den mån förutbetalningen kommer att leda till exempelvis en minskning av framtida betalningar eller en kontant återbetalning samt**
 - (b) **som en kostnad, såvida inte någon annan IAS kräver eller tillåter att avgifterna inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgångar (se exempelvis IAS 2, Varulager och IAS 16, Materiella anläggningstillgångar).**
45. **När avgifter till en avgiftsbestämd plan inte i sin helhet förfaller till betalning inom tolv månader efter utgången av den period under vilken de anställda utför tjänsterna, skall avgifterna diskonteras med den räntesats som anges i punkt 78.**

Upplysningar

46. **Företaget skall lämna upplysning om det belopp som redovisas som kostnad för avgiftsbestämda planer.**
47. I de fall så krävs enligt IAS 24, Upplysningar om närstående, lämnar företaget upplysning om avgifter till avgiftsbestämda planer för nyckelpersoner i ledande ställning.

ERSÄTTNINGAR EFTER AVSLUTAD ANSTÄLLNING: FÖRMÅNSBESTÄMDA PLANER

48. Redovisningen av förmånsbestämda planer är komplicerad, eftersom det krävs aktuariella antaganden för att beräkna förpliktelsen och kostnaden och eftersom det kan uppstå aktuariella vinster och förluster. Dessutom beräknas förpliktelserna till diskonterade värden, eftersom de kan komma att regleras många år efter att de anställda utfört tjänsterna.

Redovisning och värdering

49. Förmånsbestämda planer kan vara ofonderade eller helt eller delvis fonderade genom avgifter från företaget, och ibland dess anställda, till en juridisk enhet eller fond, som rättsligt är fristående från det rapporterande företaget. Betalningen av fonderade ersättningar när de förfaller till betalning beror inte enbart på den juridiska enhetens finansiella ställning och kapitalavkastning utan även på företagets förmåga (och villighet) att täcka underskott i enhetens tillgångar. Därför bär företaget i allt väsentligt den aktuariella risk och den investeringsrisk som är förbundna med planen. Följaktligen överensstämmer inte den kostnad som redovisas för en förmånsbestämd plan nödvändigtvis med den avgift som betalas för perioden.
50. Redovisningen av förmånsbestämda planer innefattar att företaget
- (a) använder aktuariella metoder för att göra en tillförlitlig beräkning av det ersättningsbelopp som de anställda har intjänat i utbyte mot sina tjänster under innevarande period och tidigare perioder. Detta kräver att företaget fastställer hur stora ersättningar som faller på innevarande period och tidigare perioder (se punkterna 67 till 71) och gör bedömningar (aktuariella antaganden) av demografiska variabler (såsom personalomsättning och livslängd) och finansiella variabler (såsom framtida ökning av löner och sjukvårdskostnader) vilka påverkar kostnaden för ersättningen (se punkterna 72 till 91),
 - (b) diskonterar detta ersättningsbelopp genom att använda den så kallade Projected Unit Credit Method för att fastställa nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen och kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande period (se punkterna 64 till 66),
 - (c) fastställer det verkliga värdet på eventuella förvaltningstillgångar (se punkterna 102 till 104),
 - (d) fastställer det totala beloppet för aktuariella vinster och förluster och hur stor del av detta belopp som skall redovisas (se punkterna 92 till 95),
 - (e) fastställer den kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder som uppstår då en plan har inrättats eller ändrats (se punkterna 96 till 101) samt
 - (f) fastställer den vinst eller förlust som uppstår (se punkterna 109 till 115) på grund av att en plan har reducerats eller reglerats.

Om företaget har flera förmånsbestämda planer tillämpar företaget ovannämnda förfarande för varje väsentlig plan för sig.

51. I vissa fall kan skattningar, medelvärden och beräkningsmässiga genvägar ge tillförlitliga närmevärden för de detaljerade beräkningar som beskrivs i denna standard.

Redovisning av en informell förpliktelse

52. **Företaget skall inte endast redovisa sina rättsliga förpliktelser enligt de formella villkoren i en förmånsbestämd plan, utan även de informella förpliktelser som uppstår på grund av företagets praxis. Praxis ger upphov till en informell förpliktelse när företaget inte har något annat realistiskt alternativ än att betala ersättningen i fråga. Ett exempel på en informell förpliktelse är när en förändring i företagets praxis skulle orsaka oacceptabla skador på dess relationer till de anställda.**
53. De formella villkoren för en förmånsbestämd plan kan tillåta att företaget säger upp sina förpliktelser enligt planen. Det är dock vanligtvis svårt för företaget att upphäva en plan om det vill behålla sina anställda. Såvida det inte föreligger belägg för motsatsen baseras därför redovisningen av ersättningar efter avslutad anställning på att ett företag som för närvarande utlovar sådana ersättningar också kommer att fortsätta att göra detta under de anställdas återstående tjänstgöringstid.

Balansräkning

54. **Det belopp som redovisas som en förmånsbestämd skuld skall vara nettot av**
- (a) **nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen på balansdagen (se punkt 64),**

IAS 19

- (b) *plus eventuella aktuariella vinster (minus eventuella aktuariella förluster) som inte redovisas på grund av vad som anges i punkterna 92 och 93,*
- (c) *minus eventuella kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som ännu inte redovisas (se punkt 96),*
- (d) *minus det verkliga värdet på balansdagen av de eventuella förvaltningstillgångar med vilka förpliktelserna skall regleras (se punkterna 102 till 104).*
55. Nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen utgörs av bruttoförpliktelsen före avdrag av det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar.
56. **Företaget skall fastställa nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser och det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar med tillräcklig regelbundenhet, så att de belopp som redovisas i de finansiella rapporterna inte väsentligt skiljer sig från vad som skulle ha fastställts på balansdagen.**
57. Denna standard uppmuntrar, men kräver inte, att företaget anlitar en behörig aktuarie för värderingen av alla väsentliga förpliktelser beträffande ersättningar efter avslutad anställning. Av praktiska skäl kan företaget låta göra en detaljerad beräkning av förpliktelserna före balansdagen. Resultaten av denna beräkning uppdateras dock med hänsyn till eventuella väsentliga transaktioner och andra väsentliga förändringar av förhållanden (inklusive ändrade marknadspriser och räntesatser) fram till balansdagen.
58. **Det belopp som fastställs enligt punkt 54 kan vara negativt (en tillgång). Företaget skall värdera denna tillgång till det lägsta av följande belopp:**
- (a) *Det belopp som fastställs enligt punkt 54.*
- (b) *Summan av*
- (i) *ackumulerade oredovisade aktuariella förluster netto och kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder (se punkterna 92, 93 och 96) samt*
- (ii) *nuvärdet av tillgängliga ekonomiska fördelar i form av återbetalningar från planen eller i form av minskningar av framtida avgifter till planen. Nuvärdet av dessa ekonomiska fördelar skall fastställas med den diskonteringsränta som anges i punkt 78.*
- 58A. **Tillämpningen av punkt 58 skall inte resultera i att en vinst redovisas endast som följd av en aktuariell förlust eller kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder i innevarande period eller i att en förlust redovisas endast som följd av en aktuariell vinst i innevarande period. Företaget skall därför omedelbart redovisa, enligt punkt 54, följande, i den mån posterna uppkommer när den förmånsbestämda tillgången fastställs i enlighet med punkt 58 (b):**
- (a) *Aktuariella nettoförluster för innevarande period och kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder för innevarande period i den mån de överstiger eventuell minskning av nuvärdet av de ekonomiska fördelar som anges i punkt 58 (b) (ii). Om det inte skett en förändring eller ökning av nuvärdet av de ekonomiska fördelarna skall de aktuariella nettoförlusterna för innevarande period och kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder för innevarande period redovisas i sin helhet omedelbart enligt punkt 54.*
- (b) *Aktuariella nettovinster för innevarande period efter avdrag för kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder för innevarande period i den mån de överstiger eventuell ökning av nuvärdet av de ekonomiska fördelar som anges i punkt 58 (b) (ii). Om det inte skett en förändring eller minskning av nuvärdet av de ekonomiska fördelarna skall de aktuariella nettovinsterna för innevarande period efter avdrag för kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder för innevarande period redovisas i sin helhet direkt enligt punkt 54.*
- 58B. Punkt 58A skall tillämpas av ett företag när det uppvisar, vid redovisningsperiodens början eller slut, ett överskott⁽¹⁾ i en förmånsbestämd plan och inte kan, baserat på planens aktuella villkor, återvinna detta överskott i sin helhet via återbetalningar eller minskningar av framtida avgifter till planen. I sådana fall kommer kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder och aktuariella förluster som uppkommer under perioden, för vilka redovisningen skjuts upp enligt punkt 54, att öka det belopp som anges i punkt 58 (b) (i). I det fall ökningen inte kvittas mot en lika stor minskning av nuvärdet av de ekonomiska

(1) Ett överskott är det belopp med vilket förvaltningstillgångarnas verkliga värde överstiger nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen.

fördelar som uppfyller kraven på redovisning enligt punkt 58 (b) (ii), kommer den nettosumma som anges enligt punkt 58 (b) att öka, och därmed leda till en redovisad vinst. Punkt 58A tillåter inte redovisning av en vinst under dessa omständigheter. Motsatta effekten uppstår för de aktuariella vinster som uppkommer under perioden, för vilka redovisningen skjuts upp enligt punkt 54, i den mån de aktuariella vinsterna minskar ackumulerade oredovisade aktuariella förluster. Punkt 58A tillåter inte redovisning av en förlust under dessa omständigheter. Exempel på tillämpningen av denna punkt finns i bilaga C.

59. En tillgång kan uppstå i de fall en förmånsbestämd plan visar ett överskott i sin finansiering eller i vissa fall när aktuariella vinster redovisas. Företaget redovisar en tillgång i sådana fall eftersom
- företaget kontrollerar en resurs som utgörs av möjligheten att använda överskottet till att skapa framtida fördelar,
 - denna kontroll är ett resultat av tidigare händelser (avgifter som företaget betalt och tjänster som den anställda utfört) samt
 - framtida ekonomiska fördelar är tillgängliga för företaget i form av minskningar av framtida avgifter eller kontant återbetalning, antingen direkt till företaget eller indirekt till en annan plan som har underskott.
60. Begränsningarna i punkt 58 (b) upphäver inte vad standarden anger om fördröjd redovisning av vissa aktuariella förluster (se punkterna 92 och 93) och vissa kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder (se punkt 96), i annan mån än vad som anges i punkt 58A. Begränsningarna upphäver dock övergångsbestämmelsen i punkt 155 (b). Enligt punkt 120 (c) (vi) skall företaget lämna upplysning om eventuella belopp som inte redovisats som tillgång på grund av begränsningen i punkt 58 (b).

Exempel som illustrerar punkt 60

En förmånsbestämd plan har följande kännetecken:

Förpliktelsens nuvärde	1,1
Förvaltningstillgångarnas verkliga värde	<u>(1 190)</u>
	(90)
Oredovisade aktuariella förluster	(110)
Oredovisade kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder	(70)
Oredovisad del av ökningen av skulden vid den tidpunkt då denna standard började tillämpas, enligt punkt 155 (b)	<u>(50)</u>
Negativt belopp fastställt enligt punkt 54	<u>(320)</u>
Nuvärdet av tillgängliga framtida återbetalningar och av minskningar av framtida avgifter	<u>90</u>
Begränsningsbeloppet enligt punkt 58 (b) beräknas på följande sätt:	
Oredovisade aktuariella förluster	110
Oredovisade kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder	70
Nuvärdet av tillgängliga framtida återbetalningar och av minskningar av framtida avgifter	<u>90</u>
Begränsningsbelopp	<u>270</u>

270 är mindre än 320. Därför redovisar företaget en tillgång om 270 och lämnar upplysning om att begränsningsregeln har minskat tillgångens redovisade värde med 40 (se punkt 120 (c) (vi)).

IAS 19

Resultaträkning

61. **Företaget skall redovisa nettot av följande belopp som kostnad eller (med förbehåll för begränsningsregeln i punkt 58 (b)) som intäkt, utom i den mån någon annan IAS kräver eller tillåter att beloppen inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgångar:**
- (a) **Kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period (se punkterna 63 till 91).**
 - (b) **Räntekostnader (se punkt 82).**
 - (c) **Den förväntade avkastningen på eventuella förvaltningstillgångar (se punkterna 105 till 107) och på eventuella rättigheter till ersättningar (se punkt 104A).**
 - (d) **Aktuariella vinster och förluster, i den mån de redovisas enligt punkterna 92 och 93.**
 - (e) **Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder, i den mån punkt 96 kräver att företaget skall redovisa dem.**
 - (f) **Effekten av eventuella reduceringar eller regleringar (se punkterna 109 och 110).**
62. Andra IAS:er kräver att vissa kostnader för ersättningar till anställda inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgångar såsom lager och materiella anläggningstillgångar (se IAS 2, Varulager, och IAS 16, Materiella anläggningstillgångar). Eventuella kostnader beträffande ersättningar efter avslutad anställning som inkluderas i anskaffningsvärdet innefattar en tillhörande andel av de komponenter som räknas upp i punkt 61.

Redovisning och värdering: Nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser och kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period

63. Den slutliga kostnaden för en förmånsbestämd plan kan påverkas av många faktorer, såsom slutlöner, personalomsättning och livslängd, sjukvårdskostnadernas utveckling samt, för en fonderad plan, avkastningen på förvaltningstillgångarna. Den slutliga kostnaden för planen är osäker och denna osäkerhet kan förväntas bestå under lång tid. För att beräkna nuvärdet av förpliktelserna beträffande ersättningar efter avslutad anställning och tillhörande kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period är det nödvändigt att
- (a) använda en aktuariell beräkningsmetod (se punkterna 64 till 66),
 - (b) fördela ersättningarna på tjänstperioderna (se punkterna 67 till 71) samt
 - (c) göra aktuariella antaganden (se punkterna 72 till 91).

Aktuariell beräkningsmetod

64. **Företaget skall använda den så kallade Projected Unit Credit Method för att fastställa nuvärdet av sina förmånsbestämda förpliktelser, de tillhörande kostnaderna avseende tjänstgöring under innevarande period och, i förekommande fall, tillhörande kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder.**
65. Projected Unit Credit Method (som ibland kallas "accrued benefit method pro-rated on service" eller "benefit/years of service method") innebär att varje tjänstgöringsperiod anses ge upphov till en tillkommande enhet av den totala slutliga förpliktelsen (se punkterna 67 till 71) och att varje sådan enhet värderas separat för att bygga upp den slutliga förpliktelsen på balansdagen (se punkterna 72 till 91).
66. Företaget diskonterar hela förpliktelsen avseende ersättningar efter avslutad anställning, även om delar av förpliktelsen förfaller till betalning inom tolv månader från balansdagen.

Exempel som illustrerar punkt 65

En klumpsumma betalas när tjänstgöringen upphör. Den uppgår till 1 procent av slutlönen multiplicerat med antalet tjänsteår. Lönen år 1 är 10 000 och den antas växa med 7 procent (räknat på föregående års lön) per år. Den diskonteringsränta som används är 10 procent per år. Följande tabell visar hur förpliktelsen byggs upp för en anställd som förväntas lämna företaget i slutet av år 5, under förutsättning att det inte sker några ändringar av de aktuariella antagandena. För enkelhetens skull bortses i detta exempel från den extra justering som krävs för att återspegla möjligheten att anställda lämnar företaget tidigare eller senare än beräknat.

År	1	2	3	4	5
Ersättning hänförlig till:					
— tidigare år	0	131	262	393	524
— innevarande år (1 procent av slutlönen)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
— innevarande och tidigare år	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
Ingående förpliktelse	—	89	196	324	476
Ränta 10 procent	—	9	20	33	48
Kostnader avseende tjänstgöring under innevarande år	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
Utgående förpliktelse	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

- Obs!
1. Den ingående förpliktelsen är nuvärdet av den ersättning som är hänförlig till tidigare år.
 2. Kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år är nuvärdet av den ersättning som fördelats på innevarande år.
 3. Den utgående förpliktelsen är nuvärdet av den ersättning som fördelats på innevarande och tidigare år.

Fördelning av ersättningar på tjänstperioder

67. **När företaget fastställer nuvärdet av sina förmånsbestämda förpliktelser, kostnaderna avseende tjänstgöring under innevarande period och, i förekommande fall, tillhörande kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder, skall detta ske genom att man fördelar ersättningarna på tjänstperioder enligt planens formel för beräkning av ersättningar. Om en anställds tjänstgöring under senare år kommer att leda till en väsentligt högre ersättningsnivå än under tidigare år, skall emellertid företaget fördela ersättningarna linjärt från och med**
- (a) **den tidpunkt då den anställdes tjänstgöring först medför ersättningar enligt planen (vare sig ersättningarna är avhängiga av fortsatt tjänstgöring eller ej) till och med**
 - (b) **den tidpunkt då den anställdes fortsatta tjänstgöring inte kommer att medföra någon väsentlig ökning av ersättningarna enligt planen, bortsett från ökning till följd av lönehöjningar.**
68. Enligt Projected Unit Credit Method skall företaget fördela ersättningarna på innevarande period (för att fastställa kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande period) och innevarande och tidigare perioder (för att fastställa nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser). Företaget fördelar ersättningarna på de perioder då förpliktelsen att lämna ersättningar efter avslutad anställning uppstår. Denna förpliktelse uppstår när anställda utför tjänster i utbyte mot ersättningar efter avslutad anställning som företaget förväntar sig att betala under framtida rapporteringsperioder. Aktuariella metoder innebär att företaget kan beräkna förpliktelsen med tillräckligt stor tillförlitlighet för att en skuld skall kunna redovisas.

IAS 19

Exempel som illustrerar punkt 68

1. En förmånsbestämd plan betalar en klumpsumma om 100 för varje tjänsteår, vilken utbetalas vid pensioneringen.

En ersättning om 100 fördelas på varje år. Kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år utgörs av nuvärdet av 100. Nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen utgörs av nuvärdet av 100, multiplicerat med antalet tjänsteår fram till balansdagen.

Om ersättningen skall betalas ut omedelbart när den anställde lämnar företaget tar det hänsyn till, vid beräkningen av kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år och nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen, den tidpunkt vid vilken den anställde beräknas lämna företaget. På grund av diskonteringseffekten kommer således dessa belopp att vara mindre än de belopp som skulle ha fastställts om den anställde lämnat företaget på balansdagen.

2. En plan tillhandahåller en månatlig pension om 0,2 procent av slutlönen multiplicerat med antalet tjänsteår. Pensionen betalas från 65 års ålder.

På varje tjänsteår fördelas en ersättning som är lika med nuvärdet, vid den förväntade pensioneringstidpunkten, av en månatlig pension som uppgår till 0,2 procent av den beräknade slutlönen och som skall betalas från den förväntade pensioneringstidpunkten till den förväntade dödsdagen. Kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år utgörs av nuvärdet av denna ersättning. Nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen utgörs av nuvärdet av de månatliga pensionsutbetalningarna (0,2 procent av slutlönen, multiplicerat med antalet tjänsteår fram till balansdagen). Kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år och nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen diskonteras, eftersom pensionsbetalningarna börjar vid 65 års ålder.

69. Anställdas tjänstgöring ger upphov till en förpliktelse enligt en förmånsbestämd plan även om ersättningarna beror på framtida anställning (de är med andra ord antastbara). Anställdas tjänstgöring innan ersättningen blir oantastbar ger upphov till en informell förpliktelse, eftersom omfattningen av de framtida tjänster som en anställd måste utföra innan denne får rätt till ersättningen minskar vid varje efterföljande balansdag. När företaget beräknar sin förmånsbestämda förpliktelse beaktas sannolikheten att vissa anställda inte kommer att uppfylla kraven för att få ersättningarna. Även om vissa ersättningar efter avslutad anställning, exempelvis ersättningar för sjukvård efter avslutad anställning, bara betalas ut om en viss händelse inträffar efter det att den anställde slutat sin anställning, skapas på liknande sätt en förpliktelse när den anställde utför tjänster som ger rätt till ersättningen om händelsen inträffar. Sannolikheten för att händelsen inträffar påverkar beräkningen av förpliktelsens storlek, men avgör inte huruvida förpliktelsen föreligger.

Exempel som illustrerar punkt 69

1. I en plan utbetalas en ersättning om 100 för varje tjänsteår. Ersättningen blir oantastbar efter tio års tjänstgöring.

En ersättning om 100 fördelas på varje år. Under vart och ett av de första tio åren beaktas vid beräkningen av kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år och vid beräkningen av förpliktelsens nuvärde sannolikheten för att vissa anställda inte fullgör tio års tjänst.

2. I en plan utbetalas en ersättning om 100 för varje tjänsteår, förutom för tjänstgöring före 25 års ålder. Ersättningarna blir oantastbara omedelbart.

Ingen ersättning fördelas på tjänstgöring före 25 års ålder, eftersom tjänstgöring dessförinnan inte medför några ersättningar (varken villkorade eller icke villkorade). En ersättning om 100 fördelas på varje efterföljande år.

70. Förpliktelsen ökar fram till den tidpunkt då den anställdes fortsatta tjänstgöring inte medför någon väsentlig ökning av ersättningarna. Därför fördelas alla ersättningar på perioder som slutar vid eller före denna tidpunkt. Ersättningarna fördelas på de enskilda redovisningsperioderna enligt planens formel för beräkning av ersättningar. Om en anställds tjänstgöring under senare år kommer att leda till en väsentligt högre ersättningsnivå än under tidigare år fördelas emellertid ersättningarna linjärt till och med den tidpunkt då den anställdes fortsatta tjänstgöring inte kommer att medföra någon väsentlig ökning av ersättningarna. Detta beror på att den anställdes tjänstgöring under perioden i dess helhet slutligen leder till ersättningar på denna högre nivå.

Exempel som illustrerar punkt 70

1. I en plan utbetalas en klumpsumma om 1 000 som blir oantastbar efter tio års tjänstgöring. Planen betalar inga ytterligare ersättningar för efterföljande tjänstgöring.

En ersättning om 100 (1 000 dividerat med tio) fördelas på vart och ett av de första tio åren. Vid beräkningen av kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år under de första tio åren beaktas sannolikheten för att vissa anställda inte fullgör tio års tjänst. Ingen ersättning fördelas på efterföljande år.

2. I en plan utbetalas en klumpsumma om 2 000 till alla anställda som fortfarande är anställda vid 55 års ålder efter tjugo års tjänstgöring, eller som fortfarande är anställda vid 65 års ålder, oavsett tjänstgöringstid.

För anställda som anställs i företaget före 35 års ålder börjar tjänstgöringen leda till ersättningar enligt planen först vid 35 års ålder (en anställd skulle kunna lämna företaget vid 30 års ålder och komma tillbaka vid 33 års ålder utan att ersättningsbeloppet eller tiden för intjänandet påverkas). Ett villkor för dessa ersättningar är fortsatt tjänstgöring. Tjänstgöring efter 55 års ålder leder inte heller till någon väsentligt högre ersättning. För dessa anställda fördelar företaget en ersättning om 100 (2 000 dividerat med 20) på varje år från 35 års ålder till 55 års ålder.

För dem som anställs i företaget när de är mellan 35 och 45 år, kommer mer än tjugo års tjänstgöring inte att leda till någon väsentligt högre ersättning. För dessa anställda fördelar företaget en ersättning om 100 (2 000 dividerat med 20) på vart och ett av de första tjugo åren.

För en person som anställs i företaget vid 55 års ålder leder mer än tio års tjänstgöring inte till någon väsentligt högre ersättning. För en sådan anställd fördelar företaget en ersättning om 200 (2 000 dividerat med 10) på vart och ett av de första tio åren.

Vid beräkningen av kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år och av förpliktelsens nuvärde beaktas för alla anställda sannolikheten att vissa anställda inte kommer att fullgöra den nödvändiga tjänstgöringsperioden.

3. En plan för sjukvård efter avslutad anställning ersätter 40 procent av den anställdes sjukvårdskostnader efter avslutad anställning om den anställde lämnar företaget efter mer än tio och högst tjugo tjänsteår, och 50 procent av dessa kostnader om den anställde lämnar företaget efter lägst tjugo tjänsteår.

Enligt planens formel för beräkning av ersättningar fördelar företaget 4 procent av nuvärdet av de förväntade sjukvårdskostnaderna (40 procent dividerat med tio) på vart och ett av de första tio åren och 1 procent (10 procent dividerat med tio) på vart och ett av de därpå följande tio åren. Vid beräkningen av kostnaden avseende tjänstgöring under respektive år beaktas sannolikheten för att vissa anställda inte kommer att fullgöra den nödvändiga tjänstgöringsperioden för att bli berättigade till hela ersättningen eller delar därav. Inga ersättningar fördelas på anställda som förväntas lämna företaget inom tio år.

4. En plan för sjukvård efter avslutad anställning ersätter 10 procent av den anställdes sjukvårdskostnader efter avslutad anställning om den anställde lämnar företaget efter mer än tio och högst tjugo tjänsteår, och 50 procent av dessa kostnader om den anställde lämnar företaget efter lägst tjugo tjänsteår.

Tjänstgöring under senare år leder till en väsentligt högre ersättningsnivå än under tidigare år. För anställda som förväntas lämna företaget efter tjugo år eller mer fördelar företaget därför ersättningarna linjärt enligt punkt 68. Tjänstgöring efter tjugo år leder inte till väsentligt högre ersättningsbelopp. Därför utgör den ersättning som fördelas på vart och ett av de första tjugo åren 2,5 procent av nuvärdet av de förväntade sjukvårdskostnaderna (50 procent dividerat med 20).

IAS 19

För anställda som förväntas lämna företaget efter tio men före tjugo tjänsteår är den ersättning som fördelas på vart och ett av de första tio åren 1 procent av nuvärdet av de förväntade sjukvårdskostnaderna. För dessa anställda fördelas inga ersättningar på tjänstgöringen mellan slutet av det tionde året och den beräknade tidpunkt då de anställda lämnar företaget.

Inga ersättningar fördelas på anställda som förväntas lämna företaget inom tio år.

71. I de fall ersättningsbeloppet för vart och ett av tjänsteåren är en konstant andel av slutlönen kommer framtida löneökningar att påverka det belopp som krävs för att reglera den förpliktelse som föreligger beträffande tjänstgöring före balansdagen, men löneökningarna skapar inte någon tillkommande förpliktelse. Därför
- (a) anses, vid tillämpningen av punkt 67 (b), löneökningar inte leda till ytterligare ersättningar, även om ersättningsbeloppet beror på slutlönen samt
 - (b) är det ersättningsbelopp som fördelas på varje period en fast andel av den lön som ersättningen är knuten till.

Exempel som illustrerar punkt 71

Anställda har rätt till en ersättning om 3 procent av slutlönen för varje tjänsteår före 55 års ålder.

En ersättning om 3 procent av den förväntade slutlönen fördelas på vart och ett av åren före 55 års ålder. Detta är den tidpunkt då ytterligare tjänstgöring inte leder till någon väsentligt större ersättning enligt planen. Inga ersättningar fördelas på tjänstgöringsår efter denna ålder.

Aktuariella antaganden

72. **Aktuariella antaganden skall vara neutrala och ömsesidigt förenliga.**
73. Aktuariella antaganden är företagets bästa bedömning av de faktorer som avgör den slutliga kostnaden för att lämna ersättningar efter avslutad anställning. Aktuariella antaganden omfattar:
- (a) Demografiska antaganden om framtida karakteristika hos nuvarande och tidigare anställda (och deras anhängiga) som är berättigade till ersättningar. Demografiska antaganden omfattar:
 - (i) livslängd, både under och efter anställningen,
 - (ii) personalomsättning samt omfattningen av arbetsförmåga och förtidspensionering,
 - (iii) andelen nuvarande och tidigare deltagare i planen som har anhängiga som blir berättigade till ersättningar samt
 - (iv) utnyttjandet av sjukvård som omfattas av planen.
 - (b) Finansiella antaganden. Dessa rör bland annat
 - (i) diskonteringsräntan (se punkterna 78 till 82),
 - (ii) framtida löne- och ersättningsnivåer (se punkterna 83 till 87),
 - (iii) beträffande sjukvårdsersättningar: framtida sjukvårdskostnader, inklusive kostnaden för att administrera ersättningskrav och utbetalningar (se punkterna 88 till 91), om denna kostnad är väsentlig samt
 - (iv) den förväntade avkastningen på förvaltningstillgångar (se punkterna 105 till 107).
74. Aktuariella antaganden är neutrala om de varken är oförsiktiga eller överdrivet försiktiga.

75. Aktuariella antaganden är ömsesidigt förenliga om de återspeglar det ekonomiska sambandet mellan faktorer såsom inflation, löneökningstakt, avkastning på förvaltningstillgångar och diskonteringsränta. Detta innebär exempelvis att alla antaganden som beror på en viss inflationstakt under en viss framtida period (såsom antaganden om räntenivåer och löne- och ersättningsökningar) utgår från samma inflationstakt under denna period.
76. Företaget fastställer diskonteringsräntan och andra finansiella antaganden i nominella tal, såvida inte bedömningar i reala (inflationsjusterade) tal är mer tillförlitliga, exempelvis för ett höginflationsland (se IAS 29, Redovisning i höginflationsländer) eller i de fall ersättningen är indexreglerad och det finns en fungerande marknad för indexreglerade obligationer i samma valuta och med samma löptid.
77. **Finansiella antaganden skall utgå från marknadens förväntningar på balansdagen beträffande den tidsperiod under vilken förpliktelseerna skall regleras.**

Aktuariella antaganden: Diskonteringsränta

78. **Den räntesats som används för att diskontera (både fonderade och ofonderade) förpliktelseer beträffande ersättningar efter avslutad anställning skall fastställas genom hänvisning till den på balansdagen marknadsmässiga avkastningen på förstklassiga företagsobligationer. I länder där det inte finns någon fungerande marknad för sådana obligationer skall den marknadsmässiga avkastningen (på balansdagen) på statsobligationer användas. Valutan och löptiden för företagsobligationerna eller statsobligationerna skall vara förenliga med valutan och den uppskattade löptiden för förpliktelseerna beträffande ersättningar efter avslutad anställning.**
79. Diskonteringsräntan är ett aktuariellt antagande som har väsentlig betydelse. Den återspeglar pengars tidvärde men inte den aktuariella risken eller investeringsrisken. Vidare återspeglar diskonteringsräntan inte den företagsspecifika kreditrisk som bärs av företagets fordringsägare och inte heller risken att den framtida utvecklingen kan komma att avvika från de aktuariella antagandena.
80. Diskonteringsräntan återspeglar effekten av den uppskattade tidsmässiga fördelningen av betalningarna av ersättningarna. I praktiken uppnås detta ofta genom att företaget tillämpar en enda vägd genomsnittlig räntesats som återspeglar den uppskattade tidsfördelningen och storleken av betalningarna samt den valuta som dessa skall betalas i.
81. I vissa fall finns det inte någon fungerande marknad för obligationer med en löptid som är tillräckligt lång för att motsvara den beräknade förfallotiden för alla betalningarna. I sådana fall diskonterar företaget betalningar med kortare förfallotid med aktuella marknadsräntor för obligationer med motsvarande löptid och uppskattar diskonteringsräntan för förpliktelseer med längre förfallotid genom att extrapolera aktuella marknadsräntor längs avkastningskurvan. Det sammanlagda nuvärdet av en förmånsbestämd förpliktelse är sannolikt inte särskilt känsligt för den diskonteringsränta som används för den del av ersättningarna som skall betalas efter det att företags- eller statsobligationerna med den längsta löptiden förfallit till betalning.
82. Räntekostnaden beräknas genom att diskonteringsräntan i början av perioden multipliceras med nuvärdet av den genomsnittliga förmånsbestämda förpliktelsen under perioden, beräknad med hänsyn till eventuella väsentliga förändringar i förpliktelsen. Förpliktelsens nuvärde kan skilja sig från den skuld som redovisas i balansräkningen eftersom skulden redovisas efter avdrag för det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar och eftersom vissa aktuariella vinster och förluster samt vissa kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder inte redovisas omedelbart. (I bilaga A förklaras bland annat beräkningen av räntekostnaden.)

Aktuariella antaganden: Löner, ersättningar och sjukvårdskostnader

83. **Förpliktelseer beträffande ersättningar efter avslutad anställning skall värderas med hänsyn till**
- (a) **uppskattade framtida löneökningar,**
- (b) **de ersättningar som anges i villkoren för planen (eller som följer av eventuella informella förpliktelseer som går utöver dessa villkor) på balansdagen samt**

IAS 19

- (c) *uppskattade framtida nivåförändringar för eventuella statliga ersättningar som påverkar de ersättningar som skall betalas enligt en förmånsbestämd plan, dock endast om antingen*
- (i) *dessa förändringar var beslutade före balansdagen eller*
- (ii) *tidigare erfarenheter eller andra tillförlitliga tecken tyder på att dessa statliga ersättningar kommer att ändras på ett förutsägbart sätt, exempelvis i takt med framtida förändringar av den allmänna prisnivån eller den allmänna lönenivån.*
84. Uppskattningar av framtida löneökningar tar hänsyn till inflation, tjänstetid, befordran och andra relevanta faktorer, såsom utbud och efterfrågan på arbetsmarknaden.
85. Om en plans formella villkor (eller informella förpliktelser som går utöver dessa villkor) kräver att företaget ändrar ersättningarna under framtida perioder beaktas detta vid värderingen av förpliktelsen. Så är exempelvis fallet när
- (a) företaget under en längre tid har ökat ersättningarna, exempelvis för att mildra effekterna av inflationen, och det inte finns några tecken på att denna praxis kommer att ändras i framtiden eller
- (b) när företaget redan har redovisat aktuariella vinster och företaget är förpliktigt, antingen enligt planens formella villkor (eller informella förpliktelser som går utöver dessa villkor) eller enligt lagstiftning, att använda planens eventuella överskott till förmån för dem som omfattas av planen (se punkt 98 (c)).
86. Aktuariella antaganden beaktar inte framtida förändringar av ersättningarna som inte finns fastställda i planens formella villkor (eller informella förpliktelser) på balansdagen. Sådana förändringar medför
- (a) kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder, i den mån de förändrar ersättningarna för tjänster före förändringen samt
- (b) kostnader avseende tjänstgöring under innevarande och efterföljande perioder, i den mån de förändrar ersättningarna för tjänster efter förändringen.
87. Vissa ersättningar efter avslutad anställning är kopplade till olika faktorer, såsom nivån för statliga ersättningar efter avslutad anställning eller statlig sjukvård. Vid värderingen av dessa ersättningar beaktas väntade förändringar av faktorerna, baserat på tidigare erfarenheter och andra tillförlitliga belägg.
88. ***Antaganden om sjukvårdskostnader skall beakta uppskattade framtida kostnadsförändringar både på grund av allmän inflation och särskilda förändringar av sjukvårdskostnader.***
89. Värderingen av ersättningar för sjukvård efter avslutad anställning kräver antaganden om nivån på och förekomsten av framtida ersättningskrav samt om kostnaden för att tillmötesgå dessa krav. Företaget uppskattar framtida sjukvårdskostnader utifrån historik över sina egna erfarenheter, vid behov kompletterade med historik från andra företag, försäkringsföretag, sjukvårdsorgan eller andra källor. Vid uppskattningar av framtida sjukvårdskostnader beaktas effekterna av tekniska framsteg, förändringar i nyttjandegrad och tillhandahållande av hälsovård samt förändringar av hälsotillståndet hos dem som omfattas av planen.
90. Omfattningen och storleken på ersättningskraven påverkas av de anställdas (och deras anhörigas) ålder, hälsotillstånd och kön och kan påverkas av andra faktorer, exempelvis geografiskt läge. Därför justeras historiken i den mån populationens demografiska sammansättning avviker från den population som historiken bygger på. Historiken justeras också i de fall det finns tillförlitliga belägg för att den tidigare trenden inte kommer att fortsätta.
91. Vissa planer för hälsovård efter avslutad anställning kräver att de anställda bidrar till de sjukvårdskostnader som planen täcker. Vid uppskattningar av framtida sjukvårdskostnader beaktas sådana eventuella avgifter, baserat på planens villkor på balansdagen (eller baserat på eventuella informella förpliktelser som går utöver

dessa villkor). Förändringar i avgifterna från anställda medför kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder eller, i förekommande fall, reduceringar. Kostnaden för att tillmötesgå ersättningskraven kan eventuellt minskas genom ersättningar från statliga eller andra sjukvårdsorgan (se punkterna 83 (c) och 87).

Aktuariella vinster och förluster

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

- (a) *10 procent av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen vid den tidpunkten (före avdrag av förvaltningstillgångar) samt*
- (b) *10 procent av det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar vid den tidpunkten.*

Dessa gränsvärden skall beräknas och tillämpas separat på respektive förmånsbestämda plan.

93. *Den andel aktuariella vinster och förluster som skall redovisas för varje förmånsbestämd plan utgörs av det överskott som fastställs enligt punkt 92 dividerat med den förväntade genomsnittliga återstående tjänstgöringstiden för de anställda som omfattas av planen. Företaget kan dock införa en annan systematisk metod som leder till snabbare redovisning av aktuariella vinster och förluster, förutsatt att denna metod tillämpas konsekvent från period till period. Sådana systematiska metoder får tillämpas även om de aktuariella vinsterna och förlusterna ligger inom de gränsvärden som anges i punkt 92.*

94. Aktuariella vinster och förluster kan härröra från ökning eller minskning av antingen nuvärdet av en förmånsbestämd förpliktelse eller det verkliga värdet av eventuella tillhörande förvaltningstillgångar. Aktuariella vinster och förluster kan bland annat ha följande orsaker:

- (a) *Oväntat höga eller låga tal för personalomsättning, förtidspensionering eller livslängd eller ökning av löner (om de formella eller informella villkoren tillhandahåller inflationsjustering av ersättningarna) eller sjukvårdskostnader.*
- (b) *Effekter av förändringar i uppskattningarna av framtida personalomsättning, förtidspensionering eller livslängd eller av ökning av löner, ersättningar (om de formella eller informella villkoren tillhandahåller inflationsjustering av ersättningarna) eller sjukvårdskostnader.*
- (c) *Effekter av ändringar av diskonteringsräntan.*
- (d) *Skillnader mellan den verkliga och den förväntade avkastningen på förvaltningstillgångarna (se punkterna 105 till 107).*

95. På lång sikt kan aktuariella vinster och förluster komma att uppväga varandra. Därför bör uppskattningar av förpliktelser beträffande ersättningar efter avslutad anställning lämpligast uppfattas som ett intervall (eller en "korridor") kring den bästa uppskattningen. Ett företag får, men behöver inte, redovisa aktuariella vinster och förluster som ligger inom detta intervall. Denna standard har som minimikrav att företaget redovisar en viss angiven andel av de aktuariella vinster och förluster som ligger utanför en "korridor" om plus eller minus 10 procent. (I bilaga A förklaras bland annat behandlingen av aktuariella vinster och förluster.) Denna standard tillåter också systematiska metoder för snabbare redovisning av dessa vinster och förluster, förutsatt att metoderna uppfyller de villkor som är fastställda i punkt 93. Sådana tillåtna metoder omfattar exempelvis omedelbar redovisning av alla aktuariella vinster och förluster, både innanför och utanför "korridoren". I punkt 155 (b) (iii) förklaras behovet av att beakta eventuell oredovisad del av ingångsskulden vid redovisning av efterföljande aktuariella vinster.

IAS 19

Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder

96. **När företaget beräknar sin förmånsbestämda skuld enligt punkt 54 skall, i enlighet med punkt 58A, kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder redovisas som en kostnad linjärt fördelad över genomsnittsperioden tills ersättningarna blir oantastbara. I den mån ersättningarna redan är oantastbara omedelbart efter det att en förmånsbestämd plan införs eller ändrats skall företaget omedelbart redovisa kostnaderna avseende tjänstgöring under tidigare perioder.**
97. Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder uppstår när företaget inför en förmånsbestämd plan eller ändrar de ersättningar som skall betalas enligt en befintlig förmånsbestämd plan. Sådana ändringar sker i utbyte mot anställdas tjänstgöring under tiden fram till dess att ersättningarna i fråga har blivit oantastbara. Kostnaderna avseende tjänstgöring under tidigare perioder fördelas därför över tiden fram till dess att ersättningarna blivit oantastbara, trots att kostnaden avser anställdas tjänstgöring under tidigare perioder. Kostnaden avseende tjänstgöring under tidigare perioder beräknas som den förändring av den förmånsbestämda skulden som uppstår vid ovannämnda införande eller ändring (se punkt 64).

Exempel som illustrerar punkt 97

Ett företag har en pensionsplan som lämnar en pension om 2 procent av slutlönen för varje tjänsteår. Ersättningarna blir oantastbara efter fem tjänsteår. Den 1 januari 20X5 förbättrar företaget pensionen till 2,5 procent av slutlönen för varje tjänsteår med början från och med den 1 januari 20X1. Vid tidpunkten för förbättringen uppgår nuvärdet av de tillkommande ersättningarna för tjänstgöring från den 1 januari 20X1 till den 1 januari 20X5 till följande belopp:

Anställda med minst 5 tjänsteår den 1 januari 20X5	150
Anställda med högst 5 tjänsteår den 1 januari 20X5 (genomsnittlig period innan ersättningarna är oantastbara: tre år)	<u>120</u>
	<u>270</u>

Företaget redovisar omedelbart 150, eftersom dessa ersättningar redan är oantastbara. Företaget redovisar 120 linjärt fördelade över tre år från och med den 1 januari 20X5.

98. Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder innefattar inte:
- 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).
 - Under- och överskattningar av skönsmässiga pensionsökningar när företaget har en informell förpliktelse att bevilja sådana ökning (det finns inte någon kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder, eftersom de aktuariella antagandena beaktar sådana ökning).
 - Uppskattningar av ökning av ersättningarna som härrör från aktuariella vinster som redan har redovisats om företaget är skyldigt, enligt planens formella villkor (eller en informell förpliktelse som går utöver dessa villkor) eller enligt lag, att använda planens eventuella överskott till förmån för dem som omfattas av planen, även om ökningen av ersättningen ännu inte formellt har beviljats (den ökning av förpliktelsen som blir resultatet utgör en aktuariell förlust och inte någon kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder, se punkt 85 (b)).
 - Ökningar av oantastbara ersättningar när antastbara ersättningar övergår till att bli oantastbara (det finns ingen kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder, eftersom de uppskattade kostnaderna för ersättningen redovisades som kostnader då tjänsterna utfördes).

(e) Effekter av ändringar i planen som minskar ersättningarna för framtida tjänster (en reducering).

99. Företaget upprättar en plan för fördelningen av kostnaderna avseende tjänstgöring under tidigare perioder när ersättningarna införs eller ändras. Det skulle vara praktiskt ogenomförbart att föra de utförliga förteckningar som krävs för att identifiera och införa efterföljande förändringar i en sådan avskrivningsplan. Dessutom är det troligt att effekten blir väsentlig endast i de fall det genomförs en reducering eller reglering. Därför behöver företaget bara ändra planen för kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder om det sker en reducering eller reglering.
100. När företaget minskar de ersättningar som skall utgå enligt en befintlig förmånsbestämd plan, redovisas den därav föranledda minskningen av den förmånsbestämda skulden som en negativ kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder fördelat på den genomsnittliga tiden tills den minskade delen av ersättningarna blir oantastbar.
101. När företaget minskar vissa ersättningar som skall utgå enligt en befintlig förmånsbestämd plan och samtidigt ökar andra ersättningar som skall betalas enligt planen till samma anställda redovisar företaget nettot av ändringarna.

Redovisning och värdering: Förvaltningstillgångar

Förvaltningstillgångars verkliga värde

102. Eventuella förvaltningstillgångars verkliga värde dras av vid fastställandet av det belopp som redovisas i balansräkningen enligt punkt 54. När det inte finns något marknadspris uppskattas förvaltningstillgångarnas verkliga värde, exempelvis genom diskontering av förväntade framtida kassaflöden med en diskonteringsränta som beaktar både den risk som är förbunden med förvaltningstillgångarna och dessa tillgångars förfallotid eller förväntade avyttringstidpunkt (eller om de inte har någon förfallotid den tid som beräknas förflyta tills förpliktelsen i fråga skall regleras).
103. Förvaltningstillgångarna omfattar inte förfallna avgifter från det rapporterade företaget till den självständiga juridiska enheten och inte heller eventuella icke överlåtbara finansiella instrument som företaget har emitterat och som innehas av enheten. Förvaltningstillgångarna minskas med den juridiska enhetens eventuella skulder som inte är hänförliga till ersättningar till anställda, exempelvis rörelseskulder och andra leverantörsskulder samt skulder som härrör från derivatinstrument.
104. I de fall förvaltningstillgångarna omfattar försäkringsbrev som uppfyller definitionen i punkt 7 av en förvaltningstillgång och som exakt motsvarar storleken på och tidpunkten för vissa eller alla ersättningar som skall betalas enligt planen, bedöms det verkliga värdet av dessa försäkringsbrev vara lika med nuvärdet av förpliktelsen enligt beskrivningen i punkt 54 (med förbehåll för den eventuella minskning som krävs om planens rättigheter enligt försäkringsbrev inte är möjliga att helt återvinna).

Ersättningar

- 104A. **Endast när det är praktiskt taget säkert att en annan part kommer att ersätta vissa eller alla utgifter som krävs för att reglera en förmånsbestämd förpliktelse skall företaget redovisa sin rätt till ersättning som en separat tillgång. Företaget skall redovisa tillgången till verkligt värde. I alla andra avseenden skall företaget behandla tillgången på samma sätt som förvaltningstillgångar. I resultaträkningen får de kostnader som är hänförliga till en förmånsbestämd plan rapporteras netto efter avdrag för redovisade ersättningar.**
- 104B. Ibland kan ett företag räkna med att en annan part, såsom en försäkringsgivare, betalar alla eller en del av de utgifter som krävs för att reglera en förmånsbestämd förpliktelse. Försäkringsbrev som uppfyller definitionen i punkt 7 är förvaltningstillgångar. Företaget redovisar dylika försäkringsbrev på samma sätt som alla andra förvaltningstillgångar och punkt 104A tillämpas inte (se punkterna 39 till 42 och 104).

IAS 19

- 104C. När ett försäkringsbrev inte motsvarar definitionen av en förvaltningstillgång är det försäkringsbrevet sålunda inte en förvaltningstillgång. I punkt 104A behandlas sådana fall: Företaget redovisar sin rätt till ersättning enligt försäkringsbrevet som en separat tillgång och inte som en avdragspost vid fastställandet av den förmånsbestämda skulden enligt punkt 54. I alla andra avseenden behandlar företaget tillgången på samma sätt som förvaltningstillgångar. I synnerhet gäller att den förmånsbestämda skuld som redovisas enligt punkt 54 ökas (minskas) i den mån nettot av ackumulerade aktuariella vinster och förluster på den förmånsbestämda förpliktelsen och på den tillhörande ersättningen förblir oredovisade enligt punkterna 92 och 93. Enligt punkt 120 (c) (vii) skall företaget lämna en kort beskrivning av kopplingen mellan ersättningen och förpliktelsen.

Exempel som illustrerar punkterna 104A till C

Förpliktelsens nuvärde	1 241
Oredovisade aktuariella vinster	17
Redovisad skuld i balansräkningen	1 258
Rättigheter enligt försäkringsbrev som exakt motsvarar storleken på och tidpunkten för vissa av de ersättningar som betalas enligt planen. Dessa ersättningar har ett nuvärde om 1 092.	1 092

De oredovisade aktuariella vinsterna om 17 är nettot av ackumulerade aktuariella vinster på förpliktelsen och på rättigheterna till ersättning.

- 104D. Om rätten till ersättning uppkommer enligt ett försäkringsbrev som exakt motsvarar storleken på och tidpunkten för vissa eller alla ersättningar som skall betalas enligt en förmånsbestämd plan, bedöms ersättningens verkliga värde vara lika med nuvärdet av förpliktelsen, enligt beskrivning i punkt 54 (med förbehåll för den eventuella minskning som krävs om ersättningen inte är möjlig att helt återvinna).

Avkastning på förvaltningstillgångar

105. Den förväntade avkastningen på förvaltningstillgångarna påverkar den kostnad som redovisas i resultaträkningen. Skillnaden mellan den förväntade och den faktiska avkastningen på förvaltningstillgångarna utgör en aktuariell vinst eller förlust. Den inkluderas i de aktuariella vinsterna och förlusterna på den förmånsbestämda förpliktelsen vid fastställandet av det nettobelopp som jämförs med gränsvärdena för den "tioprocentsskorridor" som anges i punkt 92.
106. Den förväntade avkastningen på förvaltningstillgångarna baseras på marknadens förväntningar vid periodens början på avkastning under den motsvarande förpliktelsens hela löptid. Vid bestämmandet av den förväntade avkastningen på förvaltningstillgångarna beaktas förändringar i det verkliga värdet av de förvaltningstillgångar som innehas under perioden till följd av faktiska avgifter som inbetalas till den juridiska personen och faktiska ersättningar som utbetalas från stiftelsen.
107. När företaget fastställer den förväntade och den faktiska avkastningen på förvaltningstillgångarna minskas avkastningen med de förväntade administrationskostnaderna, förutom sådana kostnader som redan inkluderats i de aktuariella antaganden som använts vid värderingen av förpliktelsen.

Exempel som illustrerar punkt 106

Per 1 januari 20X1 uppgick förvaltningstillgångarnas verkliga värde till 10 000 och nettot av ackumulerade oredovisade aktuariella vinster till 760. Per 30 juni 20X1 utbetalades ersättningar enligt planen om 1 900 och planen erhöll avgifter om 4 900. Den 31 december 20X1 uppgick förvaltningstillgångarnas verkliga värde till 15 000 och nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen till 14 792. Aktuariella förluster på förpliktelsen för 20X1 var 60.

Per 1 januari 20X1 gjorde det rapporterande företaget följande uppskattningar, baserade på då aktuella marknadsvärden.

	(%)
Ränte- och utdelningsintäkter, efter skatt som stiftelsen skall betala	9,25
Realiserade och orealiserade vinster på förvaltningstillgångar (efter skatt)	2,00
Administrationskostnader	<u>(1,00)</u>
Förväntad avkastning	<u>10,25</u>
För 20X1 uppgår den förväntade och den faktiska avkastningen på förvaltningstillgångarna till följande belopp:	
Avkastning på 10 000 under 12 månader till 10,25 procent	1 025
Avkastning på 3 000 under sex månader till 5 procent (motsvarar 10,25 procent årsränta, med ränta på ränta var sjätte månad)	<u>150</u>
Förväntad avkastning på förvaltningstillgångar under 20X1	<u>1 175</u>
Förvaltningstillgångarnas verkliga värde per 31 december 20X1	15 000
Avgår: Förvaltningstillgångarnas verkliga värde per 1 januari 20X1	(10 000)
Avgår: Erhållna avgifter	(4 900)
Tillkommer: utbetalda ersättningar	<u>1 900</u>
Faktisk avkastning på förvaltningstillgångar	<u>2 000</u>

Skillnaden mellan den förväntade avkastningen på förvaltningstillgångarna, 1 175, och den faktiska avkastningen, 2 000, utgör en aktuariell vinst om 825. Därför uppgår de ackumulerade oredovisade aktuariella vinsterna till 1 525 (760 plus 825 minus 60). Enligt punkt 92 går korridorens gräns vid 1 500 (det högre värdet av (i) 10 procent av 15 000 och (ii) 10 procent av 14 792). Nästkommande år (20X2) redovisar företaget i resultaträkningen en aktuariell vinst om 25 (1 525 minus 1 500), dividerat med berörda anställdas förväntade återstående genomsnittliga tjänstgöringstid. Den förväntade avkastningen på förvaltningstillgångar för 20X2 baseras på marknads förväntningar den 1 januari 20X2 avseende avkastningen under förpliktelsens hela varaktighet.

Företagsförvärv och samgåenden

108. I samband med företagsförvärv och samgåenden redovisas tillgångar och skulder som härrör från ersättningar efter avslutad anställning i koncernbalansräkningen till nuvärdet av förpliktelsen minus eventuella förvaltningstillgångars verkliga värde (se IAS 22, Företagsförvärv och samgåenden). Nuvärdet av förpliktelsen omfattar följande delar, även om det förvärvade företaget ännu inte hade redovisat dem vid förvärvstidpunkten:

- (a) Aktuariella vinster och förluster som uppstod före förvärvstidpunkten (vare sig de låg inom "tioprocentkorridoren" eller ej).
- (b) Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som härrör från ändringar i eller införande av en plan före förvärvstidpunkten.
- (c) Belopp som det förvärvade företaget, enligt övergångsbestämmelserna i punkt 155 (b), inte redovisat.

Reduceringar och regleringar

109. **Företaget skall redovisa vinster eller förluster till följd av reduceringar eller regleringar av en förmånsbestämd plan när reduceringen eller regleringen inträffar. Vinster eller förluster till följd av reduceringar eller regleringar skall omfatta:**

- (a) **Eventuell förändring av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen.**

IAS 19

- (b) *Eventuell förändring av förvaltningstillgångarnas verkliga värde.*
- (c) *Eventuella tillhörande aktuariella vinster och förluster samt kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som enligt punkterna 92 och 96 inte redovisats tidigare.*
110. *Innan företaget fastställer effekterna av en reducereing eller reglering skall det värdera om förpliktelsen (och eventuella tillhörande förvaltningstillgångar) med användning av aktuella aktuariella antaganden (inklusive aktuella marknadsräntor och andra aktuella marknadspriser).*
111. En reducereing inträffar när företaget antingen
- (a) bevisligen förbinder sig att göra en väsentlig minskning av antalet anställda som omfattas av en plan eller
- (b) ändrar villkoren för en förmånsbestämd plan så att en väsentlig del av framtida tjänster från nuvarande anställda inte längre ger rätt till ersättningar eller endast ger rätt till minskade ersättningar.

En reducereing kan uppkomma genom en enstaka händelse, såsom att företaget lägger ned en fabrik, upphör med en verksamhet eller avvecklar eller upphäver en plan. En händelse är tillräckligt väsentlig för att betraktas som en reducereing om redovisningen av vinsten eller förlusten till följd av reducereingen har en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna. Reducerings sammanhänger ofta med omstruktureringar. Därför redovisas reducereingen vid samma tidpunkt som omstruktureringen.

112. En reglering inträffar när företaget genomför en transaktion som eliminerar alla vidare rättsliga eller informella förpliktelser avseende vissa eller samtliga ersättningar som tillhandahålls enligt en förmånsbestämd plan, exempelvis när en klumpsumma betalas kontant till dem som omfattas av planen, eller å deras vägnar, i utbyte mot deras rätt till vissa ersättningar efter avslutad anställning.
113. I vissa fall tecknar företag en försäkring för att finansiera vissa eller alla ersättningar till de anställda, som hänför sig till tjänstgöring under innevarande eller tidigare perioder. Att teckna en försäkring utgör inte en reglering om företaget även därefter har kvar en rättslig eller informell förpliktelse (se punkt 39) att betala ytterligare belopp om försäkringsgivaren inte betalar de ersättningar till anställda som anges i försäkringsbrevet. Punkterna 104A till D behandlar redovisning och värdering av ersättningar enligt försäkringsbrev som inte är förvaltningstillgångar.
114. En reglering inträffar i förening med en reducereing om en plan avvecklas på sådant sätt att förpliktelsen regleras och planen upphör att existera. Avvecklingen av en plan är dock inte en reducereing eller reglering om planen ersätts med en ny plan som erbjuder i allt väsentligt samma ersättningar.
115. När en reducereing endast är hänförlig till vissa av de anställda som omfattas av planen, eller när bara en del av en förpliktelse regleras, inkluderar vinsten eller förlusten en proportionell del av tidigare oredovisade kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder och av aktuariella vinster och förluster (och av ingångsbelopp som förblivit oredovisade enligt punkt 155 (b)). Den proportionella delen fastställs utifrån förpliktelseernas nuvärde före och efter reducereingen eller regleringen, såvida inte något annat beräkningssätt är lämpligare med hänsyn till omständigheterna. Det kan exempelvis vara lämpligt att använda en eventuell vinst från en reducereing eller reglering av en plan till att först eliminera eventuella oredovisade kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder hänförliga till samma plan.

Exempel som illustrerar punkt 115

Ett företag avvecklar en rörelsegren och de anställda inom denna kommer inte att intjäna några fler ersättningar. Detta utgör en reducereing utan någon reglering. Enligt aktuella aktuariella antaganden (inklusive aktuella marknadsräntor och andra aktuella marknadspriser) omedelbart före reducereingen har företaget en förmånsbestämd förpliktelse med ett nuvärde netto om 1 000, förvaltningstillgångar med ett verkligt värde om 820 och ackumulerade oredovisade aktuariella vinster netto om 50. Företaget började tillämpa denna standard föregående år. Detta ökade nettoskulden med 100, vilket företaget valde att redovisa över fem år (se punkt 155 (b)). Reducerings minskar förpliktelsens nuvärde netto med 100 till 900.

Av de tidigare oredovisade aktuariella vinsterna och ingångsbeloppen hänför sig 10 procent (100 dividerat med 1 000) till den del av förpliktelsen som eliminerades genom reduceringen. Därför blir reduceringens effekter följande:

	Före reduceringen	Reduceringsvinst	Efter reduceringen
Förpliktelsens nuvärde netto	1 000	(100)	900
Förvaltningstillgångarnas verkliga värde	(820)	—	(820)
	180	(100)	80
Oredovisade aktuariella vinster	50	(5)	45
Oredovisade ingångsbelopp (100 × 4/5)	(80)	8	(72)
Nettoskuld i balansräkningen	150	(97)	53

Rapportering

Kvittning

116. **Företaget skall kvitta en tillgång som hänför sig till en plan mot en skuld som hänför sig till en annan plan endast när företaget**
- har en laglig rätt att använda ett överskott i en plan till att reglera förpliktelser enligt en annan plan samt**
 - avser att antingen reglera förpliktelserna på nettobasis eller realisera överskottet i en plan och samtidigt reglera sin förpliktelse enligt en annan plan.**
117. Villkoren för kvittning liknar dem som gäller för finansiella instrument enligt IAS 32, Finansiella instrument: Klassificering och upplysningar.

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

118. Vissa företag skiljer mellan kortfristiga eller långfristiga tillgångar och skulder. Denna standard anger inte huruvida ett företag i balansräkningen skall skilja mellan kortfristiga eller långfristiga tillgångar och skulder härrörande från ersättning efter avslutad anställning.

Finansiella komponenter i kostnader beträffande ersättningar efter avslutad anställning

119. Denna standard anger inte huruvida företaget i resultaträkningen skall särredovisa kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period, räntekostnader och förväntad avkastning på förvaltningstillgångar.

Upplysningar

120. **Företaget skall lämna följande upplysningar om förmånsbestämda planer:**

- Företagets redovisningsprincip för aktuariella vinster och förluster.**
- En allmän beskrivning av den aktuella typen av plan.**

IAS 19

- (c) *En specifikation som visar hur de tillgångar och skulder som redovisas i balansräkningen beräknats och som minst omfattar*
- (i) *nuvärdet på balansdagen av förmånsbestämda förpliktelser som är helt ofonderade,*
 - (ii) *nuvärdet (före avdrag av förvaltningstillgångarnas verkliga värde) på balansdagen av förmånsbestämda förpliktelser som är helt eller delvis fonderade,*
 - (iii) *eventuella förvaltningstillgångars verkliga värde på balansdagen,*
 - (iv) *nettot av aktuariella vinster och förluster som inte redovisas i balansräkningen (se punkt 92),*
 - (v) *kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som ännu inte redovisats i balansräkningen (se punkt 96),*
 - (vi) *eventuella belopp som inte redovisats som tillgång på grund begränsningsregeln i punkt 58 (b),*
 - (vii) *det verkliga värdet på balansdagen av eventuell rättighet till ersättning vilken redovisas som en tillgång enligt punkt 104A (med en kortfattad beskrivning av kopplingen mellan rättigheten till ersättning och förpliktelsen) samt*
 - (viii) *övriga belopp som redovisas i balansräkningen.*
- (d) *De belopp som inkluderats i förvaltningstillgångarnas verkliga värde för*
- (i) *varje kategori av det rapporterade företags egna finansiella instrument samt*
 - (ii) *tillgångar som används av det rapporterade företaget.*
- (e) *En avstämning som visar rörelserna under perioden i den nettoskuld (eller tillgång) som redovisas i balansräkningen.*
- (f) *Den totala kostnad som redovisas i resultaträkningen för vardera av följande kategorier, och de poster i resultaträkningen i vilka de ingår:*
- (i) *Kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period.*
 - (ii) *Räntekostnad.*
 - (iii) *Förväntad avkastning på förvaltningstillgångar.*
 - (iv) *Förväntad avkastning på eventuell rätt till ersättningar som redovisats som en tillgång enligt punkt 105.*
 - (v) *Aktuariella vinster och förluster.*
 - (vi) *Kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder.*
 - (vii) *Effekterna av eventuella reduceringar och regleringar.*
- (g) *Den faktiska avkastningen på förvaltningstillgångar och den faktiska avkastningen på eventuell rätt till ersättningar vilken redovisats som en tillgång enligt punkt 104A samt*
- (h) *De viktigaste aktuariella antaganden som använts på balansdagen, inklusive, i förekommande fall,*
- (i) *diskonteringsräntor,*
 - (ii) *förväntad avkastning på eventuella förvaltningstillgångar för de perioder som de finansiella rapporterna omfattar,*

- (iii) *förväntad avkastning på eventuella rättigheter till ersättning som redovisas som tillgång enligt punkt 104A,*
- (iv) *förväntad löneökningstakt (och förväntad ändring av index eller annan variabel som anges i en plans formella eller informella villkor som bas för framtida ökning av ersättningar),*
- (v) *förändringar av sjukvårdskostnader samt*
- (vi) *övriga använda väsentliga aktuariella antaganden.*

Ett företag skall lämna upplysning om varje aktuariellt antagande i absoluta termer (exempelvis som en procentsats) och inte endast som skillnaden mellan olika procentsatser eller andra faktorer.

121. Enligt punkt 120 (b) krävs en allmän beskrivning av den aktuella typen av plan. En sådan beskrivning särskiljer exempelvis planer enligt vilka pensionerna utgår med överenskomna belopp, planer enligt vilka pensionerna baseras på slutlönen och planer för sjukvård efter avslutad anställning. Ytterligare uppgifter krävs inte.
122. När företaget har flera förmånsbestämda planer kan upplysningarna lämnas i form av totalsummor eller separat för varje plan eller i de grupperingar som anses vara mest lämpliga. Det kan vara lämpligt att särskilja grupperingarna genom att använda exempelvis följande kriterier:
- (a) Planernas geografiska läge, exempelvis genom att skilja inhemska planer från utländska.
 - (b) Planernas olika risk i de fall dessa är väsentligt olika, exempelvis genom att särskilja planer enligt vilka pensionerna utgår med överenskomna belopp, planer enligt vilka pensionerna baseras på slutlönen och planer för sjukvård efter avslutad anställning.
- När företaget lämnar totalsummor för en grupp planer sker detta i form av vägda medeltal eller relativt smala intervall.
123. Enligt punkt 30 krävs tillkommande upplysningar om förmånsbestämda planer som omfattar flera arbetsgivare och som behandlas som om de vore avgiftsbestämda planer.
124. När så krävs enligt IAS 24, Upplysningar om närstående, lämnar företaget upplysning om
- (a) närståendetransaktioner med planer för ersättningar efter avslutad anställning samt
 - (b) ersättningar efter avslutad anställning till nyckelpersoner i ledande ställning.
125. När så krävs enligt IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar, lämnar företaget upplysning om eventalförpliktelser som härrör från förpliktelser beträffande ersättningar efter avslutad anställning.

ÖVRIGA LÅNGFRISTIGA ERSÄTTNINGAR TILL ANSTÄLLDA

126. Övriga långfristiga ersättningar till anställda omfattar exempelvis:
- (a) Långvarig betald frånvaro, såsom ledighet för dem som varit anställda lång tid och tjänstledighet (sabbatsår).
 - (b) Ersättningar i samband med jubileer eller andra ersättningar till dem som varit anställda under lång tid.
 - (c) Långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga.
 - (d) Vinstandelar och bonus som skall betalas tolv månader eller mer efter utgången av den period under vilken de anställda utförde tjänsterna.
 - (e) Senarelagd ersättning som betalas tolv månader eller mer efter utgången av den period under vilken den intjänades.

IAS 19

127. Beräkningen av övriga långfristiga ersättningar till anställda är vanligtvis inte föremål för samma grad av osäkerhet som beräkningen av ersättningar efter avslutad anställning. Dessutom orsakar införande eller ändring av övriga långfristiga ersättningar till anställda sällan en väsentlig kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder. Av dessa skäl anger denna standard en förenklad redovisningsmetod för övriga långfristiga ersättningar till anställda. Denna metod avviker i följande avseenden från den redovisning som krävs för ersättningar efter avslutad anställning:

- (a) Aktuariella vinster och förluster redovisas genast och ingen "korridor" tillämpas.
- (b) Alla kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder redovisas omedelbart.

Redovisning och värdering

128. **Det belopp som redovisas som en skuld avseende övriga långfristiga ersättningar till anställda skall vara nettot av**

- (a) **nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen på balansdagen (se punkt 64),**
- (b) **minus det verkliga värdet på balansdagen av de eventuella förvaltningstillgångar med vilka förpliktelserna skall regleras (se punkterna 102 till 104).**

När företaget beräknar skulden skall det tillämpa punkterna 49 till 91, med undantag för punkterna 54 och 61. Företaget skall redovisa och beräkna eventuell rätt till ersättningar enligt punkt 104A.

129. **För övriga långfristiga ersättningar till anställda skall företaget redovisa nettot av följande belopp som kostnad eller (till följd av punkt 58) intäkt, utom i den mån någon annan IAS kräver eller tillåter att beloppen inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgångar:**

- (a) **Kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period (se punkterna 63 till 91).**
- (b) **Räntekostnader (se punkt 82).**
- (c) **Förväntad avkastning på eventuella förvaltningstillgångar (se punkterna 105 till 107) och på eventuell rätt till ersättningar (se punkt 104A).**
- (d) **Aktuariella vinster och förluster, vilka alla omedelbart skall redovisas i sin helhet.**
- (e) **Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder, vilka alla omedelbart skall redovisas i sin helhet.**
- (f) **Effekten av eventuella reduceringar eller regleringar (se punkterna 109 och 110).**

130. Långfristiga ersättningar vid arbetsförmåga 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 arbetsförmåga.

Upplysningar

131. Denna standard kräver inte några specifika upplysningar om andra långfristiga ersättningar till anställda, men andra IAS:er kan kräva sådana upplysningar, exempelvis om de kostnader som är en följd av ersättningarna är av sådan storlek, karaktär och omfattning att upplysningar om dem är av betydelse för att förklara företagets resultat för perioden (se IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper). I de fall så krävs enligt IAS 24, Upplysningar om närstående, lämnar företaget upplysning om andra långfristiga ersättningar till avgiftsbestämda planer för nyckelpersoner i ledande ställning.

ERSÄTTNINGAR VID UPPSÄGNING

132. Denna standard behandlar ersättningar vid uppsägning skilt från andra ersättningar till anställda, eftersom den händelse som ger upphov till en förpliktelse är uppsägningen snarare än den anställdes tjänstgöring.

Redovisning

133. **Ett företag skall redovisa ersättningar vid uppsägning som en skuld och en kostnad endast när företaget bevisligen är förpliktigt att antingen**
- (a) **avsluta en anställds eller en grupp av anställdas anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande eller**
 - (b) **lämna ersättningar vid uppsägning genom erbjudande för att uppmuntra frivillig avgång.**
134. **Ett företag är bevisligen förpliktigt att säga upp anställda endast när företaget har en detaljerad formell plan för uppsägningen och inte har någon realistisk möjlighet att annullera planen. Den detaljerade planen bör som ett minimum innehålla:**
- (a) **Arbetsplats, befattningar och ungefärligt antal anställda vars tjänstgöring skall upphöra.**
 - (b) **Ersättningarna för varje personalkategori eller befattning.**
 - (c) **Tiden för planens genomförande. Genomförandet skall inledas så snart som möjligt och tiden för att slutföra genomförandet skall vara sådan att väsentliga ändringar i planen inte är sannolika.**
135. Ett företag kan genom lagstiftning, genom en kontraktssenlig eller annan överenskommelse med anställda eller deras företrädare eller genom en informell förpliktelse baserad på affärspraxis, sedvänja eller en önskan att agera rättvist vara förpliktigt att betala (eller tillhandahålla andra ersättningar till) anställda när det gör uppsägningar. Sådana betalningar utgör ersättningar vid uppsägning. Ersättningar vid uppsägning utgörs normalt av utbetalningar av klumpsummor men innefattar ibland även
- (a) ökning av pensioner eller andra ersättningar efter avslutad anställning, antingen indirekt genom en pensionsstiftelse eller direkt samt
 - (b) lön under en angiven uppsägningstid om den anställda inte utför några fortsatta tjänster som ger företaget ekonomiska fördelar.
136. Vissa ersättningar till anställda skall betalas ut oavsett skälet till att den anställda lämnar företaget. Att betalning av sådana ersättningar kommer att ske är säkert (med förbehåll för eventuella villkor för oantastbarhet eller krav på minsta tjänstgöringstid) men tiden för betalningen är osäker. Även om sådana ersättningar i vissa länder betecknas som avgångsvederlag eller avgångsgratifikationer utgör de ersättningar efter avslutad anställning snarare än ersättningar vid uppsägning och företaget redovisar dem som ersättningar efter avslutad anställning. Vissa företag tillhandahåller en lägre ersättningsnivå vid frivillig avgång på den anställdes begäran (i allt väsentligt en ersättning efter avslutad anställning) än vid uppsägning från företagets sida. Den tillkommande ersättning som betalas vid uppsägning från företagets sida är en ersättning vid uppsägning.
137. Ersättningar vid uppsägning ger inte företaget några framtida ekonomiska fördelar och redovisas omedelbart som kostnad.
138. I de fall företaget redovisar ersättningar vid uppsägning kan det också behöva redovisa en reduktion av ersättningar efter avslutad anställning eller andra ersättningar till anställda (se punkt 109).

IAS 19*Värdering*

139. **När ersättningar vid uppsägning förfaller till betalning mer än tolv månader efter balansdagen skall de diskonteras med den räntesats som anges i punkt 78.**
140. **Vid ett erbjudande som görs för att uppmuntra frivillig avgång skall beräkningen av ersättningarna vid uppsägning baseras på det antal anställda som förväntas acceptera erbjudandet.**

Upplysningar

141. I de fall det föreligger osäkerhet beträffande det antal anställda som kommer att acceptera ett erbjudande om ersättningar vid uppsägning föreligger det en eventalförpliktelse. Enligt vad som krävs i IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar, lämnar företaget uppgifter om eventalförpliktelsen såvida inte sannolikheten för en utbetalning är ytterst liten.
142. Enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, skall ett företag lämna upplysning om karaktären och storleken av en kostnad under förutsättning att den är av sådan karaktär eller storlek att upplysning härom är relevant för att förklara företagets resultat för perioden. Detta krav kan leda till upplysningsskyldighet för kostnader till följd av ersättningar vid uppsägning.
143. I de fall så krävs enligt IAS 24, Upplysningar om närstående, lämnar företaget upplysning om ersättningar vid uppsägning för nyckelpersoner i ledande ställning.

AKTIERELATERADE ERSÄTTNINGAR

144. Aktierelaterade ersättningar omfattar ersättningar såsom
- (a) aktier, aktieoptioner och andra egetkapitalinstrument som emitterats till anställda under det verkliga värde till vilket dessa värdepapper skulle emitterats till tredje man samt
 - (b) kontanta betalningar vars storlek kommer att bero på det framtida marknadspriset på det rapporterade företagets aktier.

Redovisning och värdering

145. Denna standard anger inga krav beträffande redovisningen och värderingen av aktierelaterade ersättningar.

Upplysningar

146. De upplysningar som anges nedan är avsedda att hjälpa användarna av de finansiella rapporterna att bedöma vilken inverkan aktierelaterade ersättningar har på företagets finansiella ställning, resultat och kassaflöde. Aktierelaterade ersättningar kan påverka
- (a) företagets finansiella ställning genom att göra att företaget måste emittera egetkapitalinstrument eller konvertera finansiella instrument, exempelvis när anställda (eller planer som förvaltar anställdas ersättningar) innehar aktieoptioner eller delvis har uppfyllt de villkor för oantastbarhet som gör det möjligt för dem att i framtiden förvärva aktieoptioner samt
 - (b) företagets resultat och kassaflöde genom att minska omfattningen av de kontanta och andra ersättningar som företaget lämnar till de anställda i utbyte mot deras tjänster.

147. *Ett företag skall lämna upplysning om:*

- (a) *Aktierelaterade planers egenskaper och villkor (inklusive eventuella villkor för oantastbarhet).*
- (b) *Företagets redovisningsprincip för aktierelaterade planer.*
- (c) *De belopp avseende aktierelaterade planer som redovisats i resultaträkningen och balansräkningen.*
- (d) *Antal och villkor (omfattande, i förekommande fall, utdelning och rösträttsandel, konverteringsrätt, lösendag, lösenpris och förfalldag) beträffande företagens egna egetkapitalinstrument som innehas av aktierelaterade planer (och, när det gäller aktieoptioner, av anställda) i början och slutet av perioden. Företaget skall ange i hur hög grad de anställdas rätt till dessa instrument är oantastbar i början och slutet av perioden.*
- (e) *Antal och villkor (inkluderande, i förekommande fall, utdelning och rösträtt, konverteringsrätt, lösendag, lösenpris och förfalldag) beträffande egetkapitalinstrument som emitterats av företaget till aktierelaterade planer eller till anställda (eller som beträffande företagens egna egetkapitalinstrument tilldelats anställda från aktierelaterade planer) under perioden samt det verkliga värdet av eventuella vederlag som företaget erhållit under perioden från dylika planer eller från de anställda.*
- (f) *Antal, lösendag och lösenpriser för aktieoptioner som lösts under perioden enligt aktierelaterade planer.*
- (g) *Antal aktieoptioner vilka innehades av aktierelaterade planer eller av anställda enligt sådana planer och som förfallit under perioden.*
- (h) *Belopp och huvudsakliga villkor för eventuella lån eller garantier som beviljats av det rapporterande företaget till aktierelaterade planer eller för dessa planers räkning.*

148. *Företaget skall också lämna upplysning om följande:*

- (a) *Det verkliga värdet i början och slutet av perioden av de av företagens egna egetkapitalinstrument (förutom aktieoptioner) som innehas av aktierelaterade planer.*
- (b) *Det verkliga värdet vid emissionstidpunkten av företagens egna egetkapitalinstrument (förutom aktieoptioner) som under perioden emitterats av företaget till aktierelaterade planer eller till anställda, eller av dylika planer till anställda.*

Om det inte är genomförbart att fastställa det verkliga värdet på egetkapitalinstrumenten (förutom aktieoptioner) skall upplysning lämnas om detta förhållande.

149. När företaget har flera aktierelaterade planer kan informationen lämnas genom upplysningar om alla planer sammantagna, genom separata upplysningar om varje plan eller genom upplysningar om sådana grupperingar av planer som anses vara mest lämpliga för bedömning av dels företagens förpliktelse att emittera egetkapitalinstrument enligt sådana planer, dels förändringarna av dessa förpliktelser under den aktuella perioden. Sådana grupperingar kan exempelvis skilja mellan arbetsplats och tjänstetid beträffande berörda grupper av anställda. När företaget lämnar totalsummor för en grupp planer sker detta i form av vägda medeltal eller relativt smala intervall.

150. När företaget har emitterat aktieoptioner till anställda, eller till planer som förvaltar anställdas ersättningar, kan företaget lämna upplysning om totalsumman eller om de grupperingar som anses vara mest lämpliga för bedömning av det antal aktier som kan komma att emitteras och tidpunkten för emissionen samt de likvida medel som kan komma att erhållas till följd av emissionen. Exempelvis kan det vara lämpligt att skilja mellan optioner där lösenpriset överstiger det aktuella marknadspriset och optioner där det aktuella marknadspriset överstiger lösenpriset. Dessutom kan det vara lämpligt att indela upplysningarna i grupper som inte omfattar optioner med en stor variation beträffande lösenpriser eller lösentidpunkter.

IAS 19

151. De upplysningar som krävs i punkterna 147 och 148 är avsedda att uppfylla kraven i denna standard. Tillkommande upplysningar kan krävas för att uppfylla kraven i IAS 24, Upplysningar om närstående, om företaget
- (a) lämnar aktierelaterade ersättningar till nyckelpersoner i ledande ställning,
 - (b) lämnar aktierelaterade ersättningar i form av finansiella instrument som emitterats av företags moderföretag eller
 - (c) gör närståendetransaktioner med aktierelaterade planer.
152. Eftersom standarden inte ställer några särskilda krav på redovisning och värdering beträffande aktierelaterade planer är information om det verkliga värdet på de av det rapporterande företags finansiella instrument som används i sådana planer till nytta för användarna av de finansiella rapporterna. Eftersom det emellertid inte finns någon samstämmighet om det korrekta sättet att fastställa aktieoptioners verkliga värde kräver inte denna standard att dylik information skall lämnas.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

153. Detta avsnitt innehåller övergångsbestämmelser för förmånsbestämda planer. När företaget börjar tillämpa denna standard för övriga ersättningar till anställda skall företaget tillämpa IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.
154. **När företaget börjar tillämpa denna standard skall det fastställa sin ingångsskuld för förmånsbestämda planer vid denna tidpunkt**
- (a) som nuvärdet av förpliktelsen (se punkt 64) vid den tidpunkt då standarden börjar tillämpas,
 - (b) efter avdrag för det verkliga värdet, vid den tidpunkt då standarden börjar tillämpas, av de eventuella förvaltningstillgångar med vilka förpliktelsen skall regleras (se punkterna 102 till 104) samt
 - (c) efter avdrag för eventuella kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som enligt punkt 96 skall redovisas under senare perioder.
155. **Om ingångsskulden är större än den skuld som företaget skulle ha redovisat vid samma tidpunkt enligt dess tidigare redovisningsprincip skall företaget göra ett oåterkalleligt val mellan att redovisa denna ökning som en del av dess förmånsbestämda skuld enligt punkt 54**
- (a) omedelbart, enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, eller
 - (b) som en kostnad linjärt fördelad över maximalt fem år räknat från den tidpunkt då standarden börjar tillämpas. Om företaget väljer alternativ (b) skall det
 - (i) tillämpa den begränsning som beskrivs i punkt 58 (b) avseende beräkningen av den eventuella tillgång som skall redovisas i balansräkningen,
 - (ii) per varje balansdag lämna upplysning om: (1) det belopp av ökningen som fortfarande inte har redovisats och (2) det belopp som redovisats under den aktuella perioden,
 - (iii) begränsa redovisningen av efterföljande aktuariella vinster (men inte negativa kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder) på följande sätt. Om en aktuariell vinst skall redovisas enligt punkterna 92 och 93 skall företaget redovisa denna vinst endast i den mån nettot av de ackumulerade oredovisade aktuariella vinsterna (före redovisningen av den nämnda aktuariella vinsten) överstiger den oredovisade delen av ingångsskulden samt
 - (iv) inkludera tillhörande del av den oredovisade ingångsskulden vid fastställandet av eventuella efterföljande vinster eller förluster från regleringar eller reduceringar.

Om ingångsskulden är mindre än den skuld som företaget skulle ha redovisat vid samma tidpunkt enligt dess tidigare redovisningsprincip skall företaget redovisa denna minskning enligt IAS 8.

156. När standarden börjar tillämpas inkluderas i effekten av ändringen av redovisningsprincipen alla aktuariella vinster och förluster som uppstått under tidigare perioder även om de ligger inom den "tioprocentsskorridor" som anges i punkt 92.

Exempel som illustrerar punkterna 154 till 156

Den 31 december 1998 omfattar ett företags balansräkning en pensionskund om 100. Företaget börjar tillämpa denna standard den 1 januari 1999. Förpliktelsens nuvärde enligt standarden är då 1 300 och förvaltningstillgångarnas verkliga värde 1 000. Den 1 januari 1993 förbättrade företaget pensionerna (kostnad för antastbara ersättningar: 160, återstående genomsnittlig tid vid denna tidpunkt tills ersättningarna är oantastbara: 10 år).

Effekten av bytet av redovisningsprincip visas nedan.

Förpliktelsens nuvärde	1 300
Förvaltningstillgångarnas verkliga värde	(1 000)
Avgår: Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som skall redovisas under senare perioder ($160 \times 4/10$)	(64)
Ingångsskuld	236
Skuld som redan redovisats	<u>100</u>
Skuldökning	<u>136</u>

Företaget kan välja mellan att redovisa skuldökningen om 136 omedelbart eller att fördela den över högst fem år. Valet är oåterkalleligt.

Per 31 december 1999 uppgår förpliktelsens nuvärde enligt denna standard till 1 400 och förvaltningstillgångarnas verkliga värde till 1 050. Nettobeloppet av ackumulerade oredovisade aktuariella vinster sedan standarden började tillämpas är 120. Den förväntade genomsnittliga återstående tjänstgöringstiden för de anställda som omfattas av planen är åtta år. Företaget har beslutat att tillämpa det alternativ i punkt 93 som innebär omedelbar redovisning av alla aktuariella vinster och förluster.

Nedan visas effekten av begränsningsregeln i punkt 155 (b) (iii).

Nettot av ackumulerade oredovisade aktuariella vinster	120
Oredovisad del av ingångsskulden ($136 \times 4/5$)	(109)
Maximal vinst som kan redovisas (punkt 155 (b) (iii))	<u>11</u>

IKRAFTTRÄDANDE

157. *Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare, med undantag för vad som anges i punkterna 159 och 159A. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för pensionskostnader i finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare, skall företaget lämna upplysning om att det har tillämpat denna standard i stället för IAS 19, Retirement Benefit Costs ("Utgifter för pensionsersättning"), som fastställdes 1993.*

158. Denna standard ersätter IAS 19, Retirement Benefit Costs ("Utgifter för pensionsersättning"), som fastställdes 1993.

159. *Följande skall gälla för årsrapporter⁽²⁾ avseende perioder som börjar den 1 januari 2001 eller senare:*

- (a) *Den omarbetade definitionen av förvaltningstillgångar i punkt 7 och tillhörande definitioner av tillgångar som innehas av en pensionsstiftelse och ett försäkringsbrev som är en förvaltningstillgång.*

⁽²⁾ Punkt 159 och 159A hänvisar till "årsrapporter" enligt den tydligare ordalydelse för angivande av ikraftträdande som infördes 1998. Punkt 157 hänvisar till "finansiella rapporter".

IAS 20

- (b) *Krav på redovisning och värdering avseende ersättning enligt punkterna 104A, 128 och 129 samt tillhörande upplysningar i punkterna 120 (c) (vii), 120 (f) (iv), 120 (g) och 120 (h) (iii).*

Tidigare tillämpning uppmuntras. Om tidigare tillämpning påverkar de finansiella rapporterna skall företaget lämna upplysning om detta.

- 159A. *Ändringarna i punkt 59A träder i kraft för årsrapporter⁽²⁾ avseende perioder som avslutas den 31 maj 2002 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om tidigare tillämpning påverkar de finansiella rapporterna skall företaget lämna upplysning om detta.*
160. IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, skall tillämpas när ett företag ändrar redovisningsprinciper i syfte att återspegla de förändringar som anges i punkterna 59 och 159A. Om dessa ändringar tillämpas retroaktivt, i enlighet med huvudprincip och tillåten alternativ princip i IAS 8, skall de redovisas som om de antagits samtidigt som resten av standarden.

**INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 20
(OMFORMATERAD 1994)**

Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statligt stöd

Denna omformaterade standard ersätter den standard som ursprungligen fastställdes av styrelsen i november 1982. Den presenteras i det omarbetade format som antagits för IAS från och med 1991. Inga väsentliga ändringar har gjorts i den ursprungligen fastställda texten. Viss terminologi har ändrats i syfte att göra den jämförbar med aktuell IASC-praxis.

I maj 1999 ändrades punkt 11 på grund av utgivningen av IAS 10 (omarbetad 1999), Händelser efter balansdagen. Den omarbetade texten skall tillämpas på finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2000 eller senare.

I januari 2001 ändrades punkt 2 på grund av utgivningen av IAS 41, Jord- och skogsbruk. Den ändrade texten skall tillämpas på finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2003 eller senare.

En SIC-tolkning hör ihop med IAS 20:

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

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Tillämpningsområde	1-2
Definitioner	3-6
Statliga bidrag	7-33
Icke-monetära bidrag	23
Redovisning av bidrag hänförliga till tillgångar	24-28
Redovisning av bidrag hänförliga till resultatet	29-31
Återbetalning av statliga bidrag	32-33

⁽³⁾ Punkt 159 och 159A hänvisar till "årsrapporter" enligt den tydligare ordalydelse för angivande av ikraftträdande som infördes 1998. Punkt 157 hänvisar till "finansiella rapporter".

IAS 20

Andra statliga stöd	34-38
Upplysningar	39
Övergångsbestämmelser	40
Ikraftträdande	41

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

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- Denna standard skall tillämpas vid redovisning av statliga bidrag, inklusive utformningen av upplysningar beträffande dessa samt vid utformningen av upplysningar beträffande andra former av statliga stöd.***
- Denna standard behandlar inte
 - 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,
 - statliga stöd som ges till företag i form av rätt till avdrag vid fastställandet av skattepliktigt resultat eller som fastställs eller begränsas på basis av aktuell inkomstskatteskuld (såsom skattelindring under en viss period, investeringsavdrag, skattemässiga överavskrivningar och minskade skattesatser),
 - statligt ägande i företag samt
 - statliga bidrag som omfattas av IAS 41, Jord- och skogsbruk.

DEFINITIONER

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

Staten syftar på stater samt på myndigheter och liknande organ oavsett om dessa är lokala, nationella eller internationella.

Statligt stöd är en åtgärd av staten i syfte att lämna en ekonomisk fördel som är begränsad till ett företag eller en kategori av företag som uppfyller vissa kriterier. Statligt stöd enligt denna standard innefattar inte ekonomiska fördelar som lämnas endast indirekt genom åtgärder som påverkar allmänna affärsbetingelser, såsom tillhandahållande av infrastruktur inom utvecklingsområden eller införande av handelsrestriktioner för konkurrenter.

Statliga bidrag är stöd från staten i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet. Statliga bidrag inkluderar inte sådana former av statliga stöd som inte rimligtvis kan åsättas ett värde och inte heller transaktioner med staten vilka inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner ⁽¹⁾.

Bidrag hänförliga till tillgångar är statliga bidrag vars primära villkor är att företaget kvalificerar sig för dem genom att köpa, tillverka eller på annat sätt anskaffa anläggningstillgångar. Villkoren för bidragen kan också inkludera restriktioner beträffande tillgångsslag och lokalisering samt den tidsperiod under vilken tillgången skall anskaffas eller innehas.

⁽¹⁾ Se även SIC-10: Statliga stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet.

IAS 20

Bidrag hänförliga till resultatet är andra statliga bidrag än de som är hänförliga till tillgångar.

Lån som kan efterskänkas är lån där långivaren förbinder sig att avstå från betalning under vissa angivna villkor.

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlätas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

4. Statliga stöd förekommer i många former, vilka skiljer sig åt både beträffande karaktären på de lämnade stöden och de villkor som normalt är förknippade med dem. Syftet med stödet kan vara att uppmuntra företaget att sätta i gång aktiviteter som det normalt inte skulle ha startat om stödet inte funnits.
5. Erhållna statliga stöd kan vara av betydelse för utformningen av de finansiella rapporterna av två skäl. För det första måste en lämplig metod tillämpas för redovisningen av överföringar av resurser, i de fall dylika förekommer. För det andra är det önskvärt att företaget upplyser om i vilken omfattning det har åtnjutit statliga stöd under rapportperioden. Detta underlättar jämförelser med företagens finansiella rapporter för tidigare perioder och med andra företags finansiella rapporter.
6. Statliga stöd benämns ibland subsidier, subventioner eller premier.

STATLIGA BIDRAG

7. **Statliga bidrag, inklusive icke-monetära bidrag som redovisas till verkligt värde, skall inte redovisas i balans- och resultaträkningen förrän det föreligger rimlig säkerhet att**
 - (a) **företaget kommer att uppfylla de villkor som är förknippade med bidragen samt**
 - (b) **bidragen kommer att erhållas.**
8. Ett statligt bidrag redovisas inte i balans- och resultaträkningen förrän det föreligger rimlig säkerhet att företaget kommer att uppfylla de villkor som är förknippade med bidraget och att bidraget kommer att erhållas. Mottagande av ett bidrag utgör i sig inte ett avgörande bevis för att de villkor som är förknippade med bidraget är eller kommer att bli uppfyllda.
9. Det sätt på vilket ett bidrag erhålls påverkar inte den redovisningsmetod som tillämpas beträffande bidraget. Således redovisas ett bidrag på samma sätt oavsett om det erhålls kontant eller som en minskning av en skuld till staten.
10. Ett statligt lån som kan efterskänkas behandlas som ett statligt bidrag när det föreligger rimlig säkerhet att företaget kommer att uppfylla villkoren för att lånet skall efterskänkas.
11. När ett statligt bidrag redovisas i balans- och resultaträkningen, behandlas varje till bidraget hänförlig eventalförpliktelse och eventaltillgång i enlighet med IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar.
12. **Statliga bidrag skall periodiseras systematiskt på samma sätt och över samma perioder som de kostnader bidragen är avsedda att kompensera för. Bidragen skall inte redovisas direkt mot eget kapital.**
13. Två sätt kan tänkas för redovisningen av statliga bidrag, nämligen mot eget kapital och i resultaträkningen med fördelning över en eller flera perioder.
14. Argumenten för redovisning mot eget kapital är följande:
 - (a) Statliga bidrag är en form av finansiering och bör behandlas som en sådan i balansräkningen i stället för att föras över resultaträkningen för att kvittas mot de kostnadsposter som bidragen finansierar. Eftersom ingen återbetalning förväntas bör bidragen redovisas direkt mot eget kapital.

- (b) Det är olämpligt att redovisa statliga bidrag i resultaträkningen, eftersom de inte är intjänade utan utgör en stimulans från staten utan motsvarande kostnader för företaget.
15. Argumenten för redovisning över resultaträkningen är följande:
- (a) Eftersom statliga bidrag inte erhålls från aktieägarna, skall de inte redovisas direkt mot eget kapital utan i resultaträkningen, periodiserade på lämpligt sätt.
- (b) Statliga bidrag lämnas sällan utan krav på motprestation. Företaget blir berättigat till bidragen genom att uppfylla de villkor samt infria de förpliktelser som förknippas med bidragen. Bidragen skall därför redovisas i resultaträkningen och periodiseras på samma sätt som de kostnader bidragen är avsedda att kompensera för.
- (c) Eftersom inkomstskatter och andra skatter redovisas i resultaträkningen är det logiskt att också redovisa statliga bidrag, vilka kan ses som en utvidgning av skattepolitiken, i resultaträkningen.
16. Vid redovisning i resultaträkningen är det av avgörande betydelse att bidragen periodiseras systematiskt och rimligt på samma sätt och över samma perioder som de kostnader bidragen är avsedda att täcka. En redovisningsmetod som innebär att statliga bidrag alltid redovisas vid mottagandet är inte förenlig med periodiseringsprincipen (se IAS 1, Utformning av finansiella rapporter). En dylik redovisning är acceptabel endast om det inte finns någon grund för att hänföra bidraget till annan period än den period då det erhålls.
17. I de flesta fall är det lätt att fastställa över vilka perioder de kostnader som bidragen är avsedda att täcka fördelas och således att på basis härav fördela bidragen över samma perioder. På liknande sätt fördelas bidrag som är hänförliga till avskrivningsbara tillgångar vanligen över de perioder och i den proportion som avskrivningarna på tillgångarna i fråga redovisas.
18. Bidrag som är hänförliga till icke avskrivningsbara tillgångar kan också vara förenade med krav på att vissa förpliktelser fullgörs. Bidragen fördelas då i resultaträkningen över de perioder som bär de kostnader som krävs för att fullgöra förpliktelserna. Exempelvis kan ett bidrag i form av tomtmark vara förenat med villkoret att företaget skall uppföra en byggnad på tomten. Det kan då vara lämpligt att redovisa bidraget i resultaträkningen fördelat över byggnadens nyttjandeperiod.
19. Bidrag utgör ibland en del av ett paket av finansiella och skattemässiga stöd, vilket är förknippat med ett antal villkor. I sådana fall krävs att företaget noggrant identifierar de villkor som ger upphov till kostnader som avgör över vilka perioder bidragen skall fördelas. Det kan vara korrekt att fördela en del av bidraget på ett sätt och en annan del på ett annat.
20. ***Ett statligt bidrag som lämnas som ersättning för kostnader eller förluster som företaget redan haft eller i syfte att ge företaget omedelbart stöd utan att vara förbundet med framtida kostnader skall redovisas i resultaträkningen för den period under vilken företaget erhåller en fordran på staten, som en extraordinär post om så är tillämpligt (se IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper).***
21. Under vissa omständigheter kan ett statligt bidrag lämnas snarare i syfte att ge omedelbart stöd till ett företag än som en stimulans för företaget att ta på sig särskilt angivna utgifter. Sådana bidrag kan vara begränsade till ett enskilt företag och således inte vara tillgängliga för en hel kategori av förmånstagare. Dessa omständigheter kan motivera att bidraget redovisas i resultaträkningen för den period under vilken företaget uppfyller villkoren för att få det (som en extraordinär post om så är tillämpligt), med upplysningar som säkerställer att effekten av bidraget tydligt framgår.
22. Ett företag kan erhålla ett statligt bidrag som ersättning för kostnader eller förluster under en tidigare redovisningsperiod. Ett sådant bidrag redovisas i resultaträkningen för den period under vilken företaget erhåller en fordran på staten (som en extraordinär post om så är tillämpligt), med upplysningar som säkerställer att effekten av bidraget tydligt framgår.

IAS 20*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, skall redovisas i balansräkningen antingen genom att bidraget tas upp som en förutbetalad intäkt eller genom att bidraget reducerar tillgångens redovisade värde.**
25. Det finns två acceptabla metoder att redovisa bidrag (eller tillämpliga delar av bidrag) som är hänförliga till tillgångar.
26. Enligt den ena metoden tas bidraget upp som en förutbetalad intäkt, vilken redovisas i resultaträkningen fördelad på ett systematiskt och rimligt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.
27. Enligt den andra metoden reduceras tillgångens redovisade värde med bidraget. Bidraget påverkar det redovisade resultatet under tillgångens nyttjandeperiod genom lägre avskrivningar.
28. Inköp av tillgångar och mottagandet av därtill hänförliga bidrag kan ha en betydande inverkan på företagets kassaflöde. Av denna orsak och för att visa bruttoinvesteringarna i tillgångar, redovisas sådana kassaflöden ofta som separata poster i kassaflödesanalysen, oavsett om bidraget reducerar tillgångens redovisade värde i balansräkningen eller ej.

Redovisning av bidrag hänförliga till resultatet

29. Bidrag hänförliga till resultatet redovisas ibland som intäktsposter i resultaträkningen, antingen separat eller ingående i en allmän rubrik, såsom övriga rörelseintäkter, alternativt redovisas de som en minskning av motsvarande kostnader.
30. De som stödjer den förstnämnda metoden hävdar att det är olämpligt att kvitta intäkts- och kostnadsposter mot varandra och att ett särskiljande av bidraget från kostnaden underlättar jämförelser med andra kostnader som inte påverkas av något bidrag. För den andra metoden talar att företaget kanske inte skulle ha ådragit sig kostnaderna om man inte haft möjlighet att erhålla bidraget och att redovisning av kostnaden utan kvittning mot bidraget därför kan vara vilseledande.
31. Båda metoderna anses vara godtagbara för redovisningen av bidrag hänförliga till resultatet. Upplýsning om bidraget kan vara nödvändig för en riktig förståelse av de finansiella rapporterna. Det är vanligen lämpligt att lämna upplýsning om effekten av bidragen på de intäkts- och kostnadsposter som skall redovisas separat i resultaträkningen.

Återbetalning av statliga bidrag

32. **I de fall det uppstår en skyldighet att återbetala ett statligt bidrag skall detta förhållande redovisas som en ändring i uppskattningar och bedömningar (se IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper). Återbetalningar av bidrag hänförliga till resultatet skall i första hand reducera eventuella återstående förutbetalda intäkter hänförliga till bidragen. I den mån återbetalningen överstiger de återstående förutbetalda intäkterna, eller när företaget inte redovisar några förutbetalda intäkter, skall återbetalningen omedelbart redovisas som en kostnad. Återbetalning av ett bidrag som är hänförligt till en tillgång skall redovisas som en ökning av det redovisade värdet av tillgången eller som en minskning av den förutbetalda intäkten med det belopp som skall återbetalas. De ytterligare ackumulerade avskrivningar som skulle ha redovisats till dags dato om bidraget aldrig hade erhållits skall omedelbart redovisas som en kostnad.**

33. De omständigheter som ger upphov till återbetalning av ett bidrag hänförligt till en tillgång kan kräva att företaget överväger huruvida tillgångens nya redovisade värde skall skrivas ned.

ANDRA STATLIGA STÖD

34. Definitionen av statliga bidrag i punkt 3 undantar vissa former av statliga stöd som inte rimligen kan åsättas ett värde samt transaktioner med staten, vilka inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner.
35. Exempel på stöd som inte rimligen kan åsättas ett värde är gratis rådgivning inom teknik och marknadsföring samt tillhandahållande av garantier. Ett exempel på stöd som inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner är statliga leveranser som svarar för en del av företagets försäljning. Det kan finnas fall där det är obestridligt att dessa leveranser leder till en ekonomisk fördel för företaget, men där ett försök att avskilja affärsaktiviteterna från det statliga stödet lätt skulle kunna bli godtyckligt.
36. Betydelsen av den ekonomiska fördelen i de ovannämnda exemplen kan vara sådan att upplysning om stödets karaktär, omfattning och varaktighet är nödvändig för att de finansiella rapporterna inte skall bli vilseledande.
37. Räntefria lån eller lån med låg ränta är en form av statligt stöd men en kvantifiering av detta genom kalkylmässig ränta görs inte.
38. I denna standard inkluderar statliga stöd inte tillhandahållandet av infrastruktur genom förbättring av det allmänna transport- och kommunikationsnätet och genom tillhandahållandet av förbättrade hjälpmedel, såsom permanenta bevattnings- eller vattenledningssystem för ett helt lokalt samhälle.

UPPLYSNINGAR

39. **Följande upplysningar skall lämnas:**
- (a) **Tillämpad redovisningsprincip för statliga bidrag, inklusive hur bidragen redovisas i de finansiella rapporterna.**
 - (b) **Karaktären på och omfattningen av statliga bidrag som redovisats i balans- och resultaträkningen och en indikation beträffande andra former av statliga stöd som företaget har åtnjutit direkt.**
 - (c) **Icke uppfyllda villkor och andra eventualförpliktelser och eventualtillgångar som är förknippade med de statliga stöd som redovisats i balans- och resultaträkningen.**

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

40. **Ett företag som tillämpar denna standard för första gången skall**
- (a) **uppfylla upplysningskraven, när dessa är tillämpliga samt**
 - (b) **antingen**
 - (i) **justera sina finansiella rapporter för bytet av redovisningsprincip i enlighet med IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, eller**
 - (ii) **tillämpa redovisningsprinciperna i denna standard enbart på bidrag eller delar av bidrag för vilka en fordran på staten eller en återbetalningsskyldighet uppstår efter standardens ikraftträdande.**

IKRAFTTRÄDANDE

41. **Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1984 eller senare.**

IAS 21

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 21
(OMARBETAD 1993)

Effekterna av ändrade valutakurser

Denna omarbetade standard ersätter IAS 21, Accounting for the Effects of Changes in Foreign Exchange Rates ("Redovisning av effekter av ändrade valutakurser"), och skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1995 eller senare.

IAS 21 behandlar inte säkringsredovisning avseende valutakursposter (förutom poster som säkrar en nettoinvestering i en utlandsverksamhet). IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering, behandlar detta ämne.

1998 ändrades punkt 2 i IAS 21 för att hänvisa till IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering.

Punkt 46 ändrades 1999 och hänvisningar till IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date ("Eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt händelser efter balansdagen"), ersattes med hänvisningar till IAS 10 (omarbetad 1999), Händelser efter balansdagen.

Följande SIC-tolkningar hör ihop med IAS 21:

- SIC-7: Införande av euro.
- SIC-11: Aktivering av valutakursförluster efter kraftiga devalveringar.
- SIC-19: Rapportvaluta – omräkning och utformning av finansiella rapporter enligt IAS 21 och IAS 29.
- SIC-30: Omräkning från värderingsvaluta till rapportvaluta.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-6
Definitioner	7
Transaktioner i utländsk valuta	8-22
Första redovisningstillfället	8-10
Redovisning vid efterföljande balansdagar	11-12
Redovisning av valutakursdifferenser	13-22
Nettoinvestering i självständig utlandsverksamhet	17-19
Tillåten alternativ princip	20-22
Utlandsverksamheters finansiella rapporter	23-40
Klassificering av utlandsverksamheter	23-26
Integrerade utlandsverksamheter	27-29
Självständiga utlandsverksamheter	30-38
Avyttring av självständiga utlandsverksamheter	37-38

IAS 21

Ändrad klassificering av utlandsverksamheter	39-40
Alla valutakursändringar	41
Skatteeffekter av valutakursdifferenser	41
Upplysningar	42-47
Övergångsbestämmelser	48
Ikraftträdande	49

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

SYFTE

Ett företag kan bedriva utlandsverksamhet på två sätt. Det kan ha transaktioner i utländsk valuta eller äga utlandsverksamheter. För att utlandsverksamheter och transaktioner i utländsk valuta skall kunna inkluderas i ett företags finansiella rapporter, måste transaktionerna uttryckas i företagets rapportvaluta och utlandsverksamheternas finansiella rapporter måste räknas om till företagets rapportvaluta.

De grundläggande frågorna i standarden gäller vilken kurs som skall användas vid omräkning av transaktioner och poster i utländsk valuta till rapportvalutan samt hur effekterna av förändringar i valutakurser skall redovisas.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

1. **Standarden skall tillämpas**

(a) **vid redovisning av transaktioner i utländsk valuta samt**

(b) **vid omräkning av finansiella rapporter för utlandsverksamheter som inkluderas i företagets finansiella rapporter genom intagande i koncernredovisningen respektive tillämpande av klyvningsmetoden eller kapitalandelsmetoden** ⁽¹⁾.

2. Standarden behandlar inte säkringsredovisning avseende valuta förutom klassificering av valutakursdifferenser hänförliga till skulder i utländsk valuta som redovisas som en säkring av en nettoinvestering i en självständig utlandsverksamhet. Övriga synpunkter på säkringsredovisning inklusive de kriterier som skall användas vid säkringsredovisning behandlas i IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering.

3. Denna standard ersätter IAS 21, Accounting for the Effects of Changes in Foreign Exchange Rates ("Redovisning av effekter av ändrade valutakurser"), som fastställdes 1983.

4. Denna standard anger inte vilken valuta som skall användas när ett företag upprättar sina finansiella rapporter. Ett företag använder dock vanligtvis valutan i det land där företaget har sitt säte. Om företaget använder en annan valuta, kräver denna standard att upplysningar lämnas om skälet till att denna andra valuta används. Enligt standarden krävs även att upplysning lämnas om skälet till byte av rapportvaluta ⁽²⁾.

⁽¹⁾ Se även SIC-7: Införande av euro.

⁽²⁾ Se även SIC-19: Rapportvaluta – omräkning och utformning av finansiella rapporter enligt IAS 21 och IAS 29.

IAS 21

5. Denna standard behandlar inte omräkningen av ett företags finansiella rapporter från dess rapportvaluta till en annan valuta för att underlätta för användare som är vana vid den valutan eller av liknande skäl ⁽³⁾.
6. Denna standard behandlar inte uppställningen i kassaflödesanalysen av kassaflöden som uppkommer vid transaktioner i en utländsk valuta och omräkningen av kassaflöden i en utlandsverksamhet (se IAS 7, Kassaflödesanalys).

DEFINITIONER

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

En utlandsverksamhet är ett dotterföretag, ett intresseföretag, ett joint venture eller en filial, där rörelsen är registrerad i eller bedrivs i annat land.

En självständig utlandsverksamhet är en utlandsverksamhet som inte utgör en integrerad del av det rapporterade företags verksamhet.

Rapportvaluta är den valuta i vilken de finansiella rapporterna upprättas.

Utländsk valuta är annan valuta än rapportvalutan.

Valutakurs är den växlingskurs enligt vilken växling sker mellan två valutor.

Valutakursdifferens (kursdifferens) är skillnaden mellan de belopp som framkommer vid omräkningar av ett belopp i en utländsk valuta till rapportvalutan när omräkningarna sker enligt skilda valutakurser.

Balansdagskurs är avistakursen på balansdagen.

Nettoinvestering i självständig utlandsverksamhet är det rapporterade företags andel av en självständig utlandsverksamhets nettotillgångar.

Monetära poster är kassamedel samt tillgångar och skulder som kommer att inflyta respektive utbetalas med fastställda eller fastställbara belopp.

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller skuld regleras, mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

TRANSAKTIONER I UTLÄNDSK VALUTA

Första redovisningstillfället

8. 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 antingen
 - (a) köper eller säljer varor eller tjänster som är prissatta i utländsk valuta,
 - (b) tar upp eller lämnar lån som uttrycks i utländsk valuta,
 - (c) blir part i ett ej reglerat valutakontrakt eller
 - (d) på annat sätt köper eller säljer tillgångar, eller ikläder sig eller reglerar skulder, uttryckta i utländsk valuta.

⁽³⁾ Se även SIC-30: Omräkning från värderingsvaluta till rapportvaluta.

9. **En transaktion i utländsk valuta skall, när den tas in i redovisningen, omräknas till rapportvalutan enligt transaktionsdagens kurs.**
10. Transaktionstillfallets valutakurs kallas vanligen avistakurs. Av praktiska skäl används ofta en kurs som approximerar den faktiska kursen vid transaktionstillfället. Exempelvis kan en genomsnittskurs för en vecka eller månad användas för alla transaktioner i varje utländsk valuta under perioden. Om valutakurserna varierar kraftigt, är dock användningen av den genomsnittliga kursen för en period otillförlitlig.

Redovisning vid efterföljande balansdagar

11. **Varje balansdag skall**
- (a) **monetära poster i utländsk valuta redovisas till balansdagskurs,**
 - (b) **icke-monetära poster som redovisas till anskaffningsvärde uttryckt i en utländsk valuta, redovisas till valutakursen vid transaktionstillfället samt**
 - (c) **icke-monetära poster som redovisas till verkligt värde uttryckt i en utländsk valuta redovisas till gällande valutakurser när värdena fastställdes.**
12. Det redovisade värdet för en post fastställs enligt tillämplig IAS. Exempelvis kan vissa finansiella instrument och materiella anläggningstillgångar värderas till verkligt värde eller anskaffningsvärde. Oavsett om det fastställda redovisade värdet baseras på anskaffningsvärde eller verkligt värde, skall belopp som fastställts för poster i utländsk valuta därefter redovisas i rapportvalutan i enlighet med denna standard.

Redovisning av valutakursdifferenser

13. I punkterna 15 till 18 beskrivs hur kursdifferenser vid transaktioner i utländsk valuta skall redovisas. Dessa punkter omfattar huvudprincipen för redovisning av kursdifferenser som uppkommer vid en kraftig devalvering eller depreciering av en valuta, mot vilken en säkring inte kan göras, och som påverkar skulder som inte kan regleras samt som uppkommer direkt från ett nyligen inträffat förvärv av tillgångar som fakturerats i en utländsk valuta. Tillåten alternativ princip för sådana kursdifferenser beskrivs i punkt 21.
14. Denna standard behandlar inte säkringsredovisning av poster i utländsk valuta förutom klassificeringen av valutakursdifferenser för skulder i utländsk valuta som redovisas som en säkring av en nettoinvestering i en självständig utlandsverksamhet. Övriga synpunkter på säkringsredovisning inklusive de kriterier som skall användas vid säkringsredovisning behandlas i IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering.
15. **Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering av monetära poster eller redovisning av ett företags monetära poster till kurser som avviker från dem till vilka de initialt redovisades under perioden eller i tidigare finansiella rapporter, skall redovisas som intäkt eller kostnad under den period de uppkommer, med undantag för kursdifferenser som behandlas i enlighet med punkterna 17 och 19.**
16. En valutakursdifferens uppkommer när växelkursen ändras mellan transaktionstidpunkten och tidpunkten för reglering av en monetär post som uppstått vid en transaktion i en utländsk valuta. När transaktionen regleras under samma redovisningsperiod som den inträffade, redovisas alla valutakursdifferenser under den perioden. När transaktionen regleras under en efterföljande redovisningsperiod, fastställs emellertid den redovisade valutakursdifferensen under varje period fram till regleringen utifrån ändringen av valutakursen under varje period.

IAS 21

Nettoinvestering i en självständig utlandsverksamhet

17. **Valutakursdifferenser som uppstår för en monetär post, som i praktiken utgör en del av ett företags nettoinvestering i en självständig utlandsverksamhet, skall klassificeras som eget kapital i företagets finansiella rapporter fram till dess att nettoinvesteringen avyttras. Då redovisas de i resultaträkningen som intäkt eller kostnad i enlighet med punkt 37.**
18. Ett företag kan ha monetära poster som är fordringar på eller skulder till en självständig utlandsverksamhet. En post, för vilken reglering inte är planerad eller som troligen inte kommer att ske inom överskådlig framtid, är i praktiken en ökning eller minskning av företagets nettoinvestering i den självständiga utlandsverksamheten. Sådana monetära poster kan inkludera långfristiga fordringar eller lån, men inte kundfordringar eller leverantörsskulder.
19. **Valutakursdifferenser som uppstår på en skuld i utländsk valuta, vilken redovisats som en säkring av ett företags nettoinvestering i en självständig utlandsverksamhet, skall klassificeras som eget kapital i företagets finansiella rapporter fram till dess att nettoinvesteringen avyttras. Då redovisas de i resultaträkningen som intäkt eller kostnad i enlighet med punkt 37.**

Tillåten alternativ princip

20. Huvudprincipen för de valutakursdifferenser som behandlas i punkt 21 beskrivs i punkt 15.
21. **Valutakursdifferenser kan uppkomma vid en kraftig devalvering eller depreciering av en valuta, mot vilken en säkring är praktiskt ogenomförbar, och som påverkar skulder som inte kan regleras samt som uppkommer direkt från ett nyligen gjort förvärv av en tillgång som fakturerats i en utländsk valuta. Sådana valutakursdifferenser skall ingå i det redovisade värdet för tillgången i fråga, förutsatt att det justerade redovisade värdet inte överstiger det lägsta av återanskaffningsvärdet och det belopp som kan återvinnas genom försäljning eller användning av tillgången⁽⁴⁾.**
22. Valutakursdifferenser inkluderas inte i en tillgångs redovisade värde när företaget kan reglera eller säkra den skuld i utländsk valuta som uppkommer vid förvärvet av tillgången. Valutakursförluster utgör emellertid en del av de kostnader som är direkt hänförliga till tillgången när skulden inte kan regleras och en säkring är praktiskt ogenomförbar, exempelvis när valutaregleringar ger upphov till en fördröjning vid anskaffandet av den utländska valutan. Därför kan företaget i enlighet med tillåten alternativ princip betrakta anskaffningsvärdet för en tillgång som fakturerats i en utländsk valuta, som det belopp i rapportvalutan som företaget kommer att betala för att reglera skulderna som uppkommit direkt vid det nyligen genomförda förvärvet av tillgången.

UTLANDSVERKSAMHETERS FINANSIELLA RAPPORTER

Klassificering av utlandsverksamheter

23. Vilken metod som används för att omräkna en utlandsverksamhets finansiella rapporter beror på hur utlandsverksamheten är finansierad och hur den fungerar i relation till det rapporterade företaget. Av den anledningen klassificeras utlandsverksamheter antingen som integrerad utlandsverksamheter eller som självständiga utlandsverksamheter.
24. En integrerad utlandsverksamhet drivs som om den vore en utvidgning av det rapporterade företagens verksamhet. Exempel på en sådan utlandsverksamhet kan vara en utlandsverksamhet som huvudsakligen säljer varor importerade från det rapporterade företaget och där behållningen från försäljningen överförs till detta. En förändring i växelkursen mellan rapportvalutan och utlandsverksamhetens lokala valuta får i sådana fall en nästan omedelbar inverkan på det rapporterade företagens kassaflöde från den löpande verksamheten. Valutakursändringen påverkar därför snarare de enskilda monetära posterna i utlandsverksamheten än det rapporterade företagens nettoinvestering i utlandsverksamheten.

⁽⁴⁾ Se även SIC-11: Aktivering av valutaförluster efter kraftiga devalveringar.

25. En självständig utlandsverksamhet, å andra sidan, ackumulerar kassamedel och andra monetära poster och har kostnader och intäkter samt upptar eventuellt lån, allt huvudsakligen i den lokala valutan. En självständig utlandsverksamhet kan ha transaktioner även i utländska valutor, inklusive i rapportvalutan. En förändring i växelkursen mellan rapportvalutan och utlandsverksamhetens lokala valuta ger liten eller ingen direkt påverkan på aktuella och framtida kassaflöden från den löpande verksamheten, varken i utlandsverksamheten eller i det rapporterande företaget. Valutakursändringen påverkar därför det rapporterande företags nettoinvestering i utlandsverksamheten snarare än de enskilda monetära och icke-monetära posterna i utlandsverksamheten.
26. Följande faktorer tyder på att en utlandsverksamhet snarare är en självständig utlandsverksamhet än en integrerad utlandsverksamhet:
- (a) Även om det rapporterande företaget utövar ett bestämmande inflytande över utlandsverksamheten drivs den med en hög grad av självständighet i förhållande till det rapporterande företaget.
 - (b) Transaktioner med det rapporterande företaget utgör endast en liten del av verksamheten.
 - (c) Utlandsverksamheten är i huvudsak snarare självfinansierad eller finansierad genom lokal upplåning än finansierad av det rapporterande företaget.
 - (d) Löner och inköp av material med mera i utlandsverksamheten betalas eller regleras i lokal valuta och endast i liten omfattning, eller inte alls, i rapportvalutan.
 - (e) Utlandsverksamhetens fakturering sker huvudsakligen i andra valutor än rapportvalutan.
 - (f) Det rapporterande företags kassaflöde är skilt från de dagliga aktiviteterna i utlandsverksamheten snarare än att påverkas direkt av den löpande verksamheten i utlandsverksamheten.

Klassificeringen av en utlandsverksamhet kan, i princip, baseras på fakta om de förhållanden som listats ovan. I en del fall är klassificeringen av en utlandsverksamhet som självständig eller integrerad utlandsverksamhet inte enkel och det är en fråga om bedömning att bestämma korrekt klassificering.

Integrerade utlandsverksamheter

27. ***En integrerad utlandsverksamhets finansiella rapporter skall omräknas i enlighet med de normer och tillvägagångssätt som anges i punkterna 8 till 22, som om transaktionerna i utlandsverksamheten hade utförts i det rapporterande företaget.***
28. De enskilda posterna i utlandsverksamhetens finansiella rapporter omräknas som om alla dess transaktioner hade genomförts av det rapporterande företaget. Anskaffningsvärden och avskrivningar avseende materiella anläggningstillgångar omräknas således enligt den valutakurs som gällde vid respektive tillgångs anskaffningstidpunkt eller, vid värdering baserad på verkligt värde, enligt valutakursen per dagen för värderingen. Varulager som värderats till anskaffningsvärde omräknas enligt de valutakurser som gällde vid respektive anskaffningstidpunkt. Återvinningsvärdet eller försäljningsvärdet för en tillgång omräknas till valutakursen per det datum då återvinningsvärdet eller nettoförsäljningsvärdet fastställdes. Om en varus nettoförsäljningsvärde fastställs i en utländsk valuta, räknas värdet om till den valutakurs som råder vid den tidpunkt då nettoförsäljningsvärdet fastställs. Den kurs som används är därför vanligtvis balansdagkursen. En justering kan bli nödvändig, i syfte att minska det redovisade värdet för en tillgång i rapportföretagets finansiella

IAS 21

rapporter så att det motsvarar tillgångens återvinningsvärde eller nettoförsäljningsvärde, även om en sådan justering inte behövs i utlandsverksamhetens finansiella rapporter. Det kan även förekomma att en justering i utlandsverksamhetens redovisning skall återföras i det rapporterade företags finansiella rapporter.

29. Av praktiska skäl används ofta en kurs som approximerar den faktiska kursen vid transaktionstillfället. Exempelvis kan en genomsnittlig kurs för en vecka eller månad användas för alla transaktioner i varje utländsk valuta under perioden. Om valutakurserna varierar kraftigt, är dock inte användningen av den genomsnittliga kursen för en period tillförlitlig.

Självständiga utlandsverksamheter

30. **Vid omräkning av de finansiella rapporterna för en självständig utlandsverksamhet inför intagande i det rapporterade företags finansiella rapporter, skall det rapporterade företaget använda följande metoder:**

- (a) **Den självständiga utlandsverksamhetens tillgångar och skulder, såväl monetära som icke-monetära, skall omräknas till balansdagskurs.**
- (b) **Intäkter och kostnader i den självständiga utlandsverksamheten skall omräknas till valutakursen vid den tidpunkt då de uppstår. När den självständiga utlandsverksamheten rapporterar i ett höginflationslands valuta skall dock intäktsposter och kostnadsposter räknas om till balansdagskurs.**
- (c) **Alla valutakursdifferenser som uppkommer skall klassificeras som eget kapital till dess att nettoinvesteringen avyttrats.**

31. Av praktiska skäl kan en kurs som utgör en approximation av de verkliga valutakurserna användas vid omräkningen. Exempelvis används ofta en genomsnittlig kurs för perioden vid omräkning av intäkter och kostnader för en utlandsverksamhet.

32. Omräkningen av en självständig utlandsverksamhets finansiella rapporter medför redovisning av valutakursdifferenser. Dessa uppkommer till följd av

- (a) att resultaträkningens poster omräknas till transaktionsdagens kurs, medan tillgångar och skulder omräknas till balansdagskurs,
- (b) att nettoinvesteringen i den självständiga utlandsverksamheten vid årets början omräknas till en annan kurs vid räkenskapsårets slut än vid dess början samt
- (c) övriga ändringar i den utländska verksamhetens egna kapital.

Dessa valutakursdifferenser redovisas inte som intäkt eller kostnad för perioden eftersom ändringarna i valutakurserna har begränsad eller ingen direkt inverkan på aktuella eller framtida kassaflöden från verksamheten i vare sig den självständiga utlandsverksamheten eller det rapporterade företaget. När ett utländskt, icke helägt företag tas in i koncernredovisningen skall de ackumulerade kursdifferenser som uppkommer vid omräkning och som är hänförliga till minoritetsandelarna, fördelas på och rapporteras som en del av minoritetsintresset i koncernbalansräkningen.

33. Vid förvärv av en självständig utlandsverksamhet kan det uppkomma goodwill och justeringar till verkligt värde avseende tillgångar och skulder. Denna goodwill och justeringarna skall redovisas som antingen

- (a) tillgångar och skulder i den självständiga utlandsverksamheten och omräknas till balansdagskurs i enlighet med punkt 30 eller
- (b) tillgångar och skulder i det rapporterade företaget, som antingen redan uttrycks i rapportvalutan eller som är icke-monetära valutakursposter som redovisas till valutakursen per transaktionstillfället i enlighet med punkt 11 (b).

34. Ett intagande av de finansiella rapporterna för en självständig utlandsverksamhet i ett rapporterande företags dito följer samma tillvägagångssätt som vid ett vanligt upprättande av en koncernredovisning. Det innebär bland annat eliminering av koncerninterna mellanhavanden och koncerninterna transaktioner (se IAS 27, Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag, och IAS 31, Redovisning av andelar i joint ventures). En valutakursdifferens som uppstår på grund av en koncernintern monetär post, oavsett om denna är långfristig eller kortfristig, kan emellertid inte elimineras mot ett motsvarande belopp avseende andra koncerninterna mellanhavanden, eftersom den monetära posten utgör ett åtagande att växla en valuta mot en annan och exponerar rapportföretaget för vinster eller förluster i och med att växelkurser varierar. Därför redovisas en sådan valutakursdifferens i det rapporterande företags koncernredovisning fortsatt som en intäkt eller kostnad, eller klassificeras som eget kapital till dess att nettoinvesteringen avyttras om den uppstår under omständigheter som beskrivs i punkterna 17 och 19.
35. Om en självständig utlandsverksamhet och det rapporterande företaget har olika balansdagar upprättar ofta utlandsverksamheten särskilda finansiella rapporter per datumet för det rapporterande företags finansiella rapporter, för att användas av det rapporterande företaget. Om detta är praktiskt ogenomförbart, tillåter IAS 27, Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag, användning av finansiella rapporter med annan balansdag, förutsatt att skillnaden inte är större än tre månader. I ett sådant fall, omräknas tillgångar och skulder i den självständiga utlandsverksamheten till kursen per den självständiga utlandsverksamhetens balansdag. Justeringar görs när så är lämpligt, för betydande förändringar i valutakurserna, fram till det rapporterande företags balansdag i enlighet med IAS 27, Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag, och IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag.
36. **Finansiella rapporter för en självständig utlandsverksamhet som rapporterar i ett höginflationslands valuta skall inflationsjusteras i enlighet med IAS 29, Redovisning i höginflationsländer, innan de räknas om till det rapporterande företags rapportvaluta. När ett land inte längre är ett höginflationsland och den självständiga utlandsverksamheten upphör att utforma finansiella rapporter i enlighet med IAS 29, Redovisning i höginflationsländer, skall de belopp som är uttryckta i gällande värdeenheter per den dag rapporteringen upphör, användas som anskaffningsvärde vid omräkning till det rapporterande företags rapportvaluta.**

Avyttring av självständiga utlandsverksamheter

37. **Vid avyttring av en självständig utlandsverksamhet skall de ackumulerade kursdifferenser, som är hänförliga till utlandsverksamheten, och som tidigare redovisats direkt mot eget kapital, redovisas som intäkt eller kostnad i resultaträkningen under samma redovisningsperiod som vinsten eller förlusten på avyttringen.**
38. En självständig utlandsverksamhet kan avyttras genom försäljning, likvidation, återbetalning av tillfört eget kapital eller genom andra sätt att avhända sig hela eller delar av verksamheten. Erhållen utdelning kan jämföras med avyttring endast om utdelningen innebär en återbetalning av investeringen i utlandsverksamheten. Vid en delayttring skall endast den proportionella andelen av de ackumulerade kursdifferenserna inräknas i vinsten eller förlusten. En nedskrivning av det redovisade värdet på en självständig utlandsverksamhet betraktas inte som en delayttring. Följaktligen föranleder en nedskrivning ej att någon del av de ackumulerade kursdifferenserna skall redovisas som intäkt eller kostnad i resultaträkningen.

Ändrad klassificering av utlandsverksamheter

39. **När klassificeringen av en utlandsverksamhet ändras, skall den tillämpliga omräkningsmetoden för den nya klassificeringen tillämpas från den tidpunkt när klassificeringen ändrats.**
40. En ändring av hur en utlandsverksamhet finansieras och drivs i förhållande till det rapporterande företaget, kan medföra en ändring av utlandsverksamhetens klassificering. När en utlandsverksamhet omklassificeras från integrerad till självständig, redovisas de kursdifferenser som uppkommer vid omräkning av de icke-monetära tillgångarna vid omklassificeringstidpunkten, som eget kapital. När en utlandsverksamhet

IAS 21

omklassificeras från självständig till integrerad utgör de icke-monetära posterna omräknade till dagskursen vid ändringstillfället det anskaffningsvärde som fortsättningsvis ska användas för dessa poster. Den vid omklassificeringstidpunkten ackumulerade omräkningsdifferensen redovisas inte som intäkt eller kostnad i resultaträkningen förrän verksamheten avyttras.

ALLA VALUTAKURSÄNDRINGAR*Skatteeffekter av valutakursdifferenser*

41. Vinster och förluster vid transaktioner i utländsk valuta och valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkning av utlandsverksamhetens finansiella rapporter kan ge upphov till skatteeffekter som redovisas i enlighet med IAS 12, Inkomstskatter.

UPPLYSNINGAR

42. **Ett företag skall lämna upplysning om:**
- (a) **Det belopp varmed valutakursdifferenser ingår i periodens nettoresultat.**
 - (b) **Storleken på de vid räkenskapsperiodens början respektive slut ackumulerade kursdifferenser som redovisats direkt mot eget kapital samt en förklaring till förändringen.**
 - (c) **Summa valutakursdifferenser uppkomna under perioden, som inkluderats i det redovisade värdet på en tillgång i enlighet med tillåten alternativ princip i punkt 21.**
43. **Om rapportvalutan skiljer sig från valutan i det land i vilket företaget har sitt säte, skall upplysning lämnas om skälet till varför ett företag valt en annan valuta. Skälet till ett byte av rapportvaluta skall också lämnas⁽⁵⁾.**
44. **Om företaget under räkenskapsperioden har omklassificerat en väsentlig utlandsverksamhet (från självständig till integrerad eller omvänt) skall upplysningar lämnas om**
- (a) **karaktären på den omklassificering som gjorts,**
 - (b) **anledningen till omklassificeringen,**
 - (c) **hur omklassificeringen påverkat redovisat eget kapital samt**
 - (d) **hur nettoresultatet för varje period som redovisas skulle ha påverkats om omklassificeringen skett vid början av den tidigaste period som presenteras.**
45. **Ett företag skall lämna upplysning om vilken metod som valts för att, i enlighet med punkt 33, omräkna den goodwill och de justeringar till verkligt värde som uppkommer vid förvärv av en självständig utlandsverksamhet.**
46. Upplysning skall lämnas om effekten av valutakursändringar efter balansdagen på monetära poster, eller de finansiella rapporterna för en utlandsverksamhet, om kursändringarna är av en sådan omfattning att ett utelämnande av uppgifter kan påverka möjligheten för användarna av de finansiella rapporterna att göra välgrundade bedömningar och fatta välgrundade beslut (se IAS 10, Händelser efter balansdagen).
47. Det är önskvärt att information lämnas om företagets policy för att skydda företaget mot valutarisker.

⁽⁵⁾ Se även SIC-30: Omräkning från värderingsvaluta till rapportvaluta.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

48. *När ett företag tillämpar denna standard första gången, skall företaget särredovisa samt lämna separat upplysning om sådana, vid periodens början ackumulerade valutakursdifferenser, som under tidigare perioder redovisats direkt mot eget kapital, utom i de fall när beloppet inte kan beräknas med rimlig precision.*

IKRAFTTRÄDANDE

49. *Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1995 eller senare.*

**INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 22
(OMARBETAD 1998)****Företagsförvärv och samgåenden**

IAS 22, Accounting for Business Combinations ("Redovisning av företagsförvärv och samgåenden"), fastställdes i november 1983.

I december 1993 omarbetades IAS 22 i enlighet med projektet att förbättra och öka jämförbarheten för finansiella rapporter. Efter omarbetningen publicerades den som IAS 22, Företagsförvärv och samgåenden (IAS 22 (omarbetad 1993)).

I oktober 1996 ändrades punkterna 39 (i) och 69 i IAS 22 (det vill säga punkterna 39 (i) och 85 i denna standard) så att de stämmer överens med IAS 12 (omarbetad 1996), Inkomstskatter. Ändringarna började gälla för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1998 eller senare.

I juli 1998 ändrades ett antal punkter i IAS 22 för att stämma överens med IAS 36, Nedskrivningar, IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar, samt IAS 38, Immateriella tillgångar. Dessutom ändrades principerna för redovisning av negativ goodwill. Den omarbetade standarden (IAS 22 (omarbetad 1998)) skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare.

I oktober 1998 publicerade IASC Övervägande i anslutning till standardens utformning, för IAS 38, Immateriella tillgångar, och IAS 22 (omarbetad 1998). Den del av övervägandet som avser ändringarna i IAS 22 1998 bifogas som bilaga A.

Punkt 97 ändrades 1999 genom att hänvisningar till IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date ("Eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt händelser efter balansdagen"), ersattes med hänvisningar till IAS 10 (omarbetad 1999), Händelser efter balansdagen. Dessutom ändrades punkterna 30 och 31 (c) för att stämma överens med IAS 10 (omarbetad 1999). Ändringarna skall tillämpas på finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2000 eller senare.

Följande SIC-tolkningar hör ihop med IAS 22:

- SIC-9: Klassificering som företagsförvärv eller samgående.
- SIC-22: Justering av förvärvsanalys efter förvärvstidpunkten.
- SIC-28: Koncernredovisning – "transaktionsdag" och verkligt värde på egetkapitalinstrument.

IAS 22

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-7
Definitioner	8
Företagsförvärv och samgåenden	9-16
Förvärv	10-12
Omvända förvärv	12
Samgåenden	13-16
Förvärv	17-76
Redovisning av förvärv	17-18
Förvärvstidpunkt	19-20
Anskaffningsvärde	21-25
Redovisning av identifierbara tillgångar och skulder i koncernbalansräkningen	26-31
Fördelning av anskaffningsvärde	32-35
Huvudprincip	32-33
Tillåten alternativ princip	34-35
Successiva aktieförvärv	36-38
Fastställa verkliga värden för identifierbara förvärvade tillgångar och skulder	39-40
Goodwill som uppkommer genom förvärv	41-58
Redovisning och värdering	41-43
Avskrivning	44-54
Värdenedgång – nedskrivningsbehov	55-58
Negativ goodwill som uppkommer genom förvärv	59-64
Redovisning och värdering	59-63
Rapportering	64
Justering av köpeskillingen beroende på kommande händelser	65-67
Efterföljande förändringar i anskaffningsvärde	68-70
Efterföljande identifiering av förändringar i värdet på identifierbara tillgångar och skulder	71-76
Samgåenden	77-83

IAS 22

Redovisning av samgåenden	77-83
Alla företagsförvärv och samgåenden	84-85
Inkomstskatter	84-85
Upplysningar	86-98
Övergångsbestämmelser	99-101
Ikraftträdande	102-103

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

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange hur företagsförvärv och samgåenden skall redovisas. Standarden omfattar både ett företags förvärv av ett annat företag och samgående – den sällsynta situation när det inte går att identifiera den förvärvande parten. Redovisning av ett förvärv omfattar fastställande av anskaffningsvärde, fördelning av anskaffningsvärdet på identifierbara tillgångar och skulder i det förvärvade företaget och redovisning av goodwill eller negativ goodwill, både vid förvärvstidpunkten och därefter. Andra redovisningsfrågor omfattar fastställande av belopp avseende minoritetsintressen, redovisning av förvärv som sker under en tidsperiod, efterföljande förändringar i anskaffningsvärde eller i identifikationen av tillgångar och skulder och de upplysningar som krävs.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

1. ***Denna standard skall tillämpas vid redovisning av företagsförvärv och samgåenden.***
2. Företagsförvärv och samgåenden kan struktureras på olika sätt av legala eller skattemässiga skäl, eller av andra orsaker. Det kan innebära att ett företag förvärvar aktierna i ett annat företag eller att det förvärvar nettotillgångarna i ett företag. Betalning kan ske genom emission av aktier eller överföring av kontanter, andra likvida medel eller andra tillgångar. Transaktionen kan ske mellan aktieägarna i de sammanslagna företagen eller mellan ett företag och aktieägarna i det andra företaget. Företagsförvärvet eller samgåendet kan omfatta etablering av ett nytt företag som styr de sammanslagna företagen, överföring av nettotillgångarna från ett eller flera berörda företag till ett annat företag, eller upplösning av ett eller flera av de berörda företagen. När transaktionens innebörd överensstämmer med definitionen på företagsförvärv eller samgåenden enligt denna standard, skall de krav rörande redovisning och upplysning som finns i standarden tillämpas oavsett vald struktur.
3. Ett företagsförvärv kan leda till en mor-dotter-relation där förvärvaren blir moderföretag och det förvärvade företaget blir dotterföretag till förvärvaren. I det fallet tillämpar förvärvaren denna standard i sin koncernredovisning. I de finansiella rapporterna avseende juridisk person redovisar förvärvaren sina andelar i det förvärvade företaget som en investering i ett dotterföretag (se IAS 27, Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag).

IAS 22

4. Företagsförvärv kan omfatta förvärv av nettotillgångar, inklusive eventuell goodwill, i stället för förvärv av aktier i det andra företaget. Detta leder inte till en mor-dotter-relation. I detta fall tillämpar förvärvaren denna standard i sina finansiella rapporter avseende juridisk person och följaktligen även i koncernredovisningen.
5. Samgåenden kan ge upphov till legala fusioner. Även om bestämmelserna för legala fusioner skiljer sig åt mellan olika länder, är en legal fusion oftast ett samgående mellan två företag i vilka antingen
 - (a) tillgångarna och skulderna i det ena företaget överförs till det andra företaget och det första företaget avvecklas eller
 - (b) tillgångarna och skulderna i båda företagen överförs till ett nytt företag och båda de ursprungliga företagen avvecklas.Många legala fusioner uppkommer som del av en omorganisation i en koncern och omfattas inte av denna standard, eftersom de utgör transaktioner mellan företag under samma bestämmande inflytande. Alla företagsförvärv och samgåenden som leder till att de två företagen blir delar av samma koncern hanteras emellertid som ett förvärv eller ett samgående i koncernredovisningen enligt bestämmelserna i denna standard.
6. Denna standard berör inte ett moderföretags finansiella rapporter avseende juridisk person förutom under de omständigheter som beskrivs i punkt 4. Finansiella rapporter avseende juridisk person upprättas med olika rapportmetoder i olika länder i syfte att uppfylla olika behov.
7. Denna standard behandlar inte:
 - (a) Transaktioner mellan företag under samma bestämmande inflytande.
 - (b) Andelar i joint ventures (se IAS 31, Redovisning av andelar i joint ventures) samt joint ventures finansiella rapporter.

DEFINITIONER

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

Ett företagsförvärv eller samgående är sammanförandet av separata företag till en ekonomisk enhet som en följd av att ett företag går samman med ett annat företag eller får bestämmande inflytande över ett annat företags nettotillgångar och verksamhet.

Ett förvärv är en transaktion genom vilken ett företag, det förvärvande företaget, får bestämmande inflytande över nettotillgångarna och rörelsen i ett annat företag, det förvärvade företaget, i utbyte mot överföringen av tillgångar, uppkomsten av en skuld eller via emission av aktier.

Ett samgående är en transaktion (eller affärshändelse) genom vilken ägarna i de samgående företagen tillsammans erhåller bestämmande inflytande över de sammanslagna nettotillgångarna och rörelserna på ett sätt som innebär att de fortsättningsvis tillsammans delar risker och fördelar avseende den nya sammanslagna enheten på ett sådant sätt att ingen av ägargrupperna kan utpekas som förvärvare.

Bestämmande inflytande innebär en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.

Ett moderföretag är ett företag som har ett eller flera dotterföretag.

Dotterföretag är ett företag som styrs av ett annat företag (ett moderföretag). Moderföretaget har ett bestämmande inflytande över dotterföretaget.

Minoritetsintresse är den del av ett dotterföretags resultat och nettotillgångar som inte, direkt eller indirekt (genom dotterföretag), ägs av moderföretaget.

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlätas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Monetära tillgångar är kontanta medel samt tillgångar som kan omvandlas till kontanta medel till fasta eller fastställbara belopp.

Förvärvstidpunkt är den tidpunkt vid vilken förvärvaren får ett bestämmande inflytande över nettotillgångarna och rörelsen i det förvärvade företaget.

FÖRETAGSFÖRVÄRV OCH SAMGÅENDEN

9. Ur redovisningssynpunkt har förvärv och samgåenden skilda ekonomiska innebörder. Skillnaden skall återspeglas i redovisningen ⁽¹⁾. Därför anvisas olika metoder för upprättandet av koncernredovisningen.

Förvärv

10. Vid i stort sett alla koncernbildningar får ett företag bestämmande inflytande över ett eller flera andra företag. Härigenom kan det förvärvande företaget identifieras. Om ett företag förvärvat andelar representerande mer än hälften av rösterna i ett annat företag antas att det företag som gjort förvärvet har fått ett bestämmande inflytande. Det kan dock föreligga exceptionella omständigheter som tydligt visar att ett sådant innehav av rösträtter inte medför ett bestämmande inflytande. I vissa fall kan det vara möjligt att identifiera det förvärvande företaget även om inte mer än hälften av rösterna förvärvats. Exempel på sådana fall är då det ena företaget erhåller
- (a) rätten till över hälften av rösterna i det andra företaget genom avtal med övriga ägare,
 - (b) rätten att utforma det andra företags finansiella och operativa strategier genom stadgar eller avtal,
 - (c) rätten att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i det andra företags styrelse eller motsvarande ledningsorgan eller
 - (d) rätten till över hälften av rösterna i det andra företags styrelse eller motsvarande ledningsorgan.
11. Även om det ibland kan vara svårt att identifiera det förvärvande företaget finns det emellertid vanligtvis faktorer som visar att ett av företagen är det förvärvande företaget. Exempel:
- (a) Verkligt värde på ett av företagen är väsentligt högre än verkligt värde på det andra företaget. I dessa fall är företaget med högre verkligt värde det förvärvande företaget.
 - (b) Ett företag förvärvar andelarna i det andra genom att betala med likvida medel. I sådana fall är det företag som betalar med likvida medel det förvärvande företaget.
 - (c) Företagsledningen i ett av företagen är dominerande då det gäller att utse ledningen i den nya koncernen. I sådana fall är det dominerande företaget det förvärvande företaget.

Omvända förvärv

12. Ibland blir ett företag ägare till aktierna i ett annat företag men som del av transaktionen emitterar företaget så många aktier som köpeskilling att det bestämmande inflytandet över det sammanslagna företaget övergår till ägarna av det företag vars aktier har förvärvats. Situationen kallas för ett omvänt förvärv. Även om företaget som emitterar aktierna rent juridiskt kan betraktas som moderföretag eller det företag vars verksamhet fortsätter, är det företag vars aktieägare nu har bestämmande inflytande över det sammanslagna

⁽¹⁾ Se även SIC-9: Klassificering som företagsförvärv eller samgående.

IAS 22

företaget förvärvare med röster eller andra befogenheter enligt punkt 10. Det företag som emitterat aktierna bedöms vara förvärvat av det andra företaget. Det andra företaget bedöms vara förvärvare och tillämpar förvärvsmetoden på tillgångarna och skulderna i det företag som emitterat aktierna.

Samgåenden

13. I exceptionella fall är det inte möjligt att fastställa vilket företag som är det förvärvande. I stället för att en part framstår som dominerande, delar ägarna i de företag som går samman på ett jämbördigt, eller i det närmaste jämbördigt, sätt på det bestämmande inflytandet över sina nettotillgångar och verksamheter. Vidare deltar respektive företagsledning i ledningen av den nya enheten. Ägarna i de samgående företagen delar härigenom ömsesidigt på risker och fördelar avseende den nya enheten. Detta redovisas som ett samgående.
14. En ömsesidig delning av risker och fördelar är vanligtvis inte möjlig om det inte sker ett i det närmaste likvärdigt byte av röstberättigande andelar mellan andelsägarna i de samgående företagen. Genom ett sådant utbyte säkerställs att ägarnas relativa ägarandelar i de samgående företagen bibehålls i den sammanslagna enheten och därmed också deras relativa andelar i risker och fördelar samt beslutanderätt. För att ett utbyte av andelar skall anses vara av det slag som här beskrivs får inte rättigheterna hänförliga till det ena företagets ägare markant minskas, annorledes är dessa ägares inflytande försvagat.
15. En delning av risker och fördelar avseende den nya enheten på lika villkor åstadkoms genom att
 - (a) alla, eller i stort sett alla, andelar som medför rösträtt omfattas av transaktionen,
 - (b) företagens verkliga värden inte avviker markant från varandra samt
 - (c) fördelningen av röster och ägande mellan ägarna i vart och ett av de samgående företagen i huvudsak är oförändrad efter samgåendet i förhållande till före.
16. Den ömsesidiga delningen av risker och fördelar på lika villkor minskar och möjligheten att identifiera en förvärvare ökar när
 - (a) skillnaden mellan verkligt värde på företagen ökar och andelen röster som utväxlas genom bytet minskar i förhållande till det totala röstvärdet i respektive företag,
 - (b) en kategori ägare gynnas finansiellt i förhållande till övriga ägare (vilket kan ske antingen före eller efter det att koncernen bildas) samt
 - (c) det ena företagets ägares andel i den nybildade enhetens kapital görs beroende av hur den av dem tillskjutna delen av den nya enheten utvecklas efter samgåendet.

FÖRVARV

Redovisning av förvärv

17. ***Ett förvärv av ett företag skall redovisas enligt förvärvsmetoden såsom den beskrivs i punkterna 19 till 76.***
18. Användningen av förvärvsmetoden leder till att ett förvärv av ett företag redovisas på ett sätt som liknar förvärv av andra tillgångar. Det är lämpligt eftersom ett förvärv innebär en transaktion där tillgångar överläts, skulder uppkommer eller kapital emitteras i utbyte mot det bestämmande inflytandet över ett annat företags nettotillgångar och verksamhet. Förvärvsmetoden bygger på anskaffningsvärde vid redovisning av förvärvet och utgår från den transaktion som ligger till grund för förvärvet vid bestämningen av anskaffningsvärdet.

Förvärvstidpunkt

19. **Från och med förvärvstidpunkten skall förvärvaren**
- (a) **i koncernresultaträkningen inkludera det förvärvade företags intäkter och kostnader och**
 - (b) **i koncernbalansräkningen inkludera det förvärvade företags identifierbara tillgångar och skulder liksom eventuell uppkommen goodwill eller negativ goodwill.**
20. Förvärvstidpunkten är det datum när det bestämmande inflytandet över det förvärvade företags nettotillgångar och rörelse övergår till förvärvaren och det datum från vilket förvärvsmetoden skall tillämpas. Ett förvärvat företags rörelseresultat ingår i förvärvarens finansiella rapporter från förvärvstidpunkten, som är det datum när det bestämmande inflytandet över det förvärvade företaget överförs till förvärvaren. I praktiken är förvärvstidpunkten det datum från när förvärvaren har bestämmande inflytande över den finansiella och operativa strategin för ett företag i syfte att erhålla fördelar från verksamheten. Det bestämmande inflytandet anses inte vara överfört till förvärvaren förrän alla villkor som krävs för att skydda berörda parter intressen har uppfyllts. Emellertid innebär inte detta att en transaktion måste vara avslutad eller lagligt fastställd innan det bestämmande inflytandet överförs till förvärvaren. Vid bedömningen av huruvida det bestämmande inflytandet har överförts, skall förvärvets innebörd beaktas.

Anskaffningsvärde

21. **Anskaffningsvärdet motsvaras av det kontanta belopp som erlagts eller av det verkliga värdet, vid transaktionstidpunkten, av annan form av köpeskillning som erlagts i utbyte mot det bestämmande inflytandet över det förvärvade företags nettotillgångar och rörelse samt utgifter vilka är direkt hänförliga till förvärvet⁽²⁾.**
22. När förvärvet sker i flera steg (så kallade stegvisa förvärv) utgörs anskaffningsvärdet av summan av anskaffningsvärdena för varje enskild transaktion. Vid stegvisa förvärv är det av särskild vikt att skilja mellan förvärvstidpunkten och tidpunkten för varje enskild transaktion. Förvärvet redovisas från och med förvärvstidpunkten medan anskaffningsvärdet baseras på verkliga värden vid tidpunkten för varje enskild transaktion.
23. Erlagda monetära tillgångar och uppkomna skulder värderas till verkligt värde per transaktionsdatum. När reglering av köpeskillningen skjuts upp, är anskaffningsvärdet för förvärvet nuvärdet av ersättningen, med beaktande av eventuell överkurs eller underkurs som har uppkommit vid regleringen, och inte skuldens nominella värde.
24. Vid emission av egna värdepapper utgörs köpeskillningen av det verkliga värdet av emitterade värdepapper. För marknadsnoterade värdepapper är verkligt värde börskursen vid transaktionstidpunkten såvida inte anmärkningsvärt stora fluktuationer eller begränsad handel gör att börskursen inte ger ett tillförlitligt uttryck för verkligt värde. Om börskursen vid transaktionstidpunkten inte ger ett tillförlitligt uttryck för verkligt värde beaktas förändringar i börskursen under en rimligt lång period före och efter den tidpunkt då villkoren för förvärvet offentliggjordes. Om en fungerande marknad inte föreligger, eller om notering saknas, fastställs det verkliga värdet på emitterade värdepapper till det mest tillförlitliga värdet av antingen värdet på emissionens procentuella andel av det förvärvande företags verkliga värde, eller värdet på förvärvad andel av verkligt värde på det förvärvade företaget. Kontant betalning som erbjuds som alternativ betalning till det säljande företags aktieägare kan också vara till hjälp vid beräkningen av köpeskillningens verkliga värde. Alla väsentliga

⁽²⁾ SIC-28: Koncernredovisning – "transaktionsdag" och verkligt värde på egetkapitalinstrument.

IAS 22

faktorer som haft betydelse vid förvärvet, inklusive sådana som påverkat förhandlingarna beaktas. Värdering utförd av oberoende part kan också vara till hjälp vid beräkningen av de utgivna värdepapperens verkliga värde.

25. Förutom köpeskillingen kan förvärvaren ådra sig direkta utgifter i samband med förvärvet. De omfattar kostnader för registrering och emission av aktierelaterade värdepapper samt arvoden till revisorer, juridiska rådgivare, värderingsmän och andra konsulter för att genomföra förvärvet. Allmänna administrationsutgifter, såsom utgifter för en avdelning som hanterar förvärv, och andra utgifter vilka inte är direkt hänförliga till det specifika förvärvet inkluderas inte i anskaffningsvärdet. Sådana utgifter kostnadsförs i stället när de uppkommer.

Redovisning av identifierbara tillgångar och skulder i koncernbalansräkningen

26. **Förvärvade identifierbara tillgångar och övertagna identifierbara skulder som redovisas enligt punkt 19 skall vara sådana som existerade hos det förvärvade företaget vid förvärvstidpunkten samt sådana skulder som redovisas enligt punkt 31. Övertagna identifierbara tillgångar skall endast medtagas i koncernbalansräkningen om**

(a) **det är sannolikt att eventuella framtida ekonomiska fördelar kommer förvärvaren till del eller att resurser som omfattar ekonomiska fördelar kommer att utgå från förvärvaren samt**

(b) **om beräkningen av anskaffningsvärde och verkligt värde kan ske på ett tillförlitligt sätt.**

27. Tillgångar och skulder som identifierats i enlighet med punkt 26, benämns i denna standard "identifierbara tillgångar och skulder". I den mån förvärvade tillgångar och skulder inte uppfyller kriterierna för att redovisas som identifierbara utgör de en del av goodwill eller negativ goodwill eftersom goodwill och negativ goodwill utgör skillnaden mellan anskaffningsvärdet för andelarna och summan av verkliga värden på förvärvade identifierbara tillgångar och skulder.

28. Förvärvade identifierbara tillgångar och övertagna identifierbara skulder kan omfatta tillgångar och skulder som inte inkluderas i det förvärvade företagens finansiella rapporter. En orsak härtil kan vara att de tidigare inte uppfyllt de ovan nämnda kraven. Ett exempel på en sådan post är en uppskjuten skattefordran avseende ett underskottsavdrag som, på grund av förväntade framtida skattemässiga vinster i det förvärvande företaget eller andra företag i koncernen, uppfyller kraven att redovisas som en identifierbar tillgång i koncernbalansräkningen.

29. **I enlighet med punkt 31 skall skulder inte redovisas per förvärvstidpunkten om de är en följd av förvärvarens avsikter eller handlande. Övriga förväntade utgifter som är en följd av förvärvet samt framtida förluster skall inte redovisas som skulder.**

30. De skulder som nämns i punkt 29 är inte skulder i det förvärvade företaget vid förvärvstidpunkten. Därför beaktas de inte vid fördelning av anskaffningsvärdet. Denna standard innehåller emellertid ett undantag till denna allmänna princip. Undantaget gäller om förvärvaren har utvecklat ett åtgärdsprogram rörande det förvärvade företags verksamhet och en förpliktelse uppstår som direkt följd av förvärvet. Eftersom åtgärdsprogrammet är en direkt följd av beslutet att genomföra förvärvet skall en avsättning redovisas enligt denna standard (se punkt 31). Enligt denna standard måste identifierbara förvärvade tillgångar och skulder omfatta de avsättningar som redovisas enligt punkt 31. I punkt 31 anges de villkor som skall uppfyllas för att åtgärderna enligt åtgärdsprogrammet skall anses vara en direkt följd av förvärvet och att detta skall ha skett inom en kort tidsperiod – den tidigaste tidpunkten av tre månader efter förvärvsdatum och det datum när de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande när förvärvaren har tagit fram ett åtgärdsprogram på ett sätt som kräver att företaget redovisas en avsättning för omstrukturering enligt IAS 37, Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar. Enligt punkt 75 i denna standard skall en avsättning återföras om åtgärdsprogrammet inte genomförs på det sätt eller inom den tidsram som den upprättade planen utvisar. Standarden innehåller också upplysningskrav avseende en sådan avsättning (se punkt 92).

31. **Vid förvärvstidpunkten skall en avsättning som inte redovisas i det förvärvade företags balansräkning redovisas i koncernbalansräkningen endast om förvärvaren**
- (a) **senast vid förvärvstidpunkten utvecklat huvuddragen i en plan som innefattar en avveckling eller neddragning av förvärvade verksamheter och åtgärderna avser**
 - (i) **utbetalning av uppsägningslöner, avgångsvederlag och liknande ersättningar till anställda i den förvärvade verksamheten,**
 - (ii) **nedläggning av inrättningar i den förvärvade verksamheten,**
 - (iii) **reducering av produktsortiment i den förvärvade verksamheten eller**
 - (iv) **uppsägningar av ofördelaktiga avtal, som det förvärvade företaget tidigare ingått om förvärvaren senast vid förvärvstidpunkten framfört till avtalspartnern att avtalet kommer att hävas.**
 - (b) **senast vid förvärvstidpunkten tillkännagivit huvuddragen i planen och därigenom skapat förväntningar hos dem som påverkas av planen att planen kommer att genomföras,**
 - (c) **senast tre månader efter förvärvstidpunkten eller vid tidpunkten då årsredovisningen godkänns för utfärdande, om den infaller tidigare, utformat en fastställd, utförlig plan som åtminstone innehåller**
 - (i) **den verksamhet, eller del av verksamhet, som berörs,**
 - (ii) **de driftsställen som främst berörs,**
 - (iii) **det ungefärliga antalet anställda, som kommer att få avgångsvederlag samt deras placering och arbetsuppgifter,**
 - (iv) **de utgifter som företaget kommer att ådra sig samt**
 - (v) **den tidsperiod under vilken åtgärderna skall genomföras.**

En avsättning får endast avse utgifter för sådana åtgärder som räknats upp i (a) (i) till (iv) ovan.

Fördelning av anskaffningsvärde

Huvudprincip

32. **De identifierbara tillgångar och skulder som redovisas enligt punkt 26 skall redovisas som summan av**
- (a) **det verkliga värdet på de förvärvade, identifierbara tillgångarna och skulderna per det datum transaktionen äger rum, motsvarande förvärvarens erhållna andel i transaktionen och**
 - (b) **minoritetsandelen av dotterföretagets redovisade värde för identifierbara tillgångar och skulder före förvärvet.**

Goodwill eller negativ goodwill skall redovisas enligt denna standard.

33. Anskaffningsvärdet fördelas på de identifierbara tillgångar och skulder som redovisas enligt punkt 26, genom hänvisning till deras verkliga värden vid förvärvstidpunkten. Anskaffningsvärdet är emellertid enbart hänförligt till den andel av de identifierbara tillgångarna och skulderna som förvärvats av förvärvaren. Det innebär att om en förvärvare inte förvärvar alla aktier i det andra företaget skall den kvarvarande minoritetsandelen redovisas som minoritetens andel av redovisat värde på dotterföretagets identifierbara nettotillgångar före förvärvet. Det beror på att minoritetsandelen inte ingick i den transaktion som utgjorde förvärvet.

IAS 22

Tillåten alternativ princip

34. **De identifierbara tillgångar och skulder som redovisas enligt punkt 26 skall redovisas till de verkliga värdena vid förvärvstidpunkten. Eventuell goodwill eller negativ goodwill skall redovisas enligt denna standard. Minoritetsintressen skall anges som minoritetens andel av de verkliga värdena på identifierbara tillgångar och skulder som redovisas enligt punkt 26.**
35. Enligt denna metod redovisas de identifierbara nettotillgångar över vilka förvärvaren har erhållit bestämmande inflytande till verkligt värde, oavsett om förvärvaren har förvärvat hela eller delar av kapitalet i det andra företaget eller har förvärvat tillgångarna direkt. Det innebär att eventuella minoritetsandelar redovisas som minoritetens andel av det verkliga värdet på identifierbara nettotillgångar i dotterföretaget.

Successiva aktieförvärv

36. Ett förvärv kan omfatta flera transaktioner, exempelvis när det genomförs i steg med successiva förvärv på en börs. I det fallet redovisas varje väsentlig transaktion separat i syfte att fastställa de verkliga värdena på de förvärvade identifierbara tillgångarna och skulderna och för att fastställa beloppet på eventuell goodwill eller negativ goodwill hänförlig till transaktionen. Detta resulterar i en stegvis jämförelse mellan anskaffningsvärdet för de enskilda investeringarna och förvärvarens procentuella andel av de verkliga värdena på de förvärvade identifierbara tillgångar och skulder som förvärvats vid varje enskilt väsentligt steg.
37. När ett förvärv genomförs genom successiva förvärv, kan de verkliga värdena för identifierbara tillgångar och skulder variera med datumet för varje transaktion. Om samtliga identifierbara tillgångar och skulder som är förknippade med ett förvärv räknas om till verkliga värden vid tidpunkten för det successiva förvärvet, betraktas eventuella justeringar som sammanhänger med förvärvarens tidigare innehav som en omvärdering och redovisas som en sådan.
38. Innan en transaktion räknas som ett förvärv kan den räknas som en investering i ett intresseföretag och redovisas enligt kapitalandelsmetoden enligt IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag. I det fallet fastställs de verkliga värdena för de förvärvade identifierbara tillgångarna och skulderna och redovisningen av goodwill eller negativ goodwill kalkylmässigt från det datum när kapitalandelsmetoden tillämpas. I det fall investeringen inte tidigare räknats som investering i intresseföretag fastställs de verkliga värdena på de identifierbara tillgångarna och skulderna per varje väsentligt stegs datum och goodwill eller negativ goodwill redovisas från förvärvstidpunkten.

Fastställande av verkliga värden för identifierbara förvärvade tillgångar och skulder

39. För beräkningen av verkligt värde för förvärvade identifierbara tillgångar och övertagna skulder gäller följande:
- (a) Marknadsnoterade värdepapper till aktuella marknadsvärden.
 - (b) Ej marknadsnoterade värdepapper till uppskattade värden som beaktar egenskaper såsom P/E-tal, utdelning och förväntad tillväxt för jämförbara värdepapper i företag med likartade egenskaper.
 - (c) Fordringar till nuvärdet av de belopp som skall erhållas, fastställda till lämpliga aktuella räntor, efter avdrag för avsättningar för ej indrivningsbara belopp och indrivningskostnader, om det är tillämpligt. Dock krävs ej diskontering för kortfristiga fordringar när skillnaden mellan en fordrans nominella belopp och det diskonterade beloppet inte är väsentlig.

- (d) Varulager
- (i) färdiga varor och handelsvaror till försäljningspris efter avdrag för summan av (a) avyttringskostnad och (b) en skäligen avsättning för vinst på förvärvarens försäljning baserat på vinst för liknande färdiga varor och handelsvaror,
 - (ii) produkter i arbete till försäljningspris på färdiga varor efter avdrag för summan av (a) färdigställandekostnad, (b) avyttringskostnad samt (c) en skäligen avsättning för vinst på färdigställande och försäljning baserat på vinst för liknande färdiga varor samt
 - (iii) råvarulager värderas till beräknat återanskaffningsvärde.
- (e) Mark och byggnader till marknadsvärde.
- (f) Maskiner och inventarier till marknadsvärde, vilket vanligen fastställs med värdering. När det inte går att fastställa ett marknadsvärde på grund av den materiella anläggningstillgångens särskilda karaktär eller att tillgångarna sällan avyttras utom som en del av en befintlig verksamhet värderas de till avskrivet återanskaffningsvärde.
- (g) Immateriella tillgångar, enligt definition i IAS 38, Immateriella tillgångar, redovisas till verkligt värde som fastställs
- (i) genom hänvisning till en aktiv marknad enligt definition i IAS 38 samt
 - (ii) om ingen aktiv marknad finns, baserat på det belopp som företaget skulle betalat för tillgången i en transaktion mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs, baserat på bästa möjliga tillgängliga information (se IAS 38 för ytterligare vägledning om fastställande av verkligt värde på en immateriell tillgång i ett företagsförvärv).
- (h) Nettotillgångar och nettoskulder avseende ersättningar till anställda för förmånsbestämda planer till nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen efter avdrag för det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar. En tillgång redovisas emellertid bara i den mån det är sannolikt att den kommer att vara tillgänglig för företaget i form av återbetalningar från planen eller en minskning av framtida avgifter till planen.
- (i) Skattefordringar och skatteskulder till beloppet för den skatteförmån som uppkommer vid underskottsavdrag eller skatteskuld avseende nettoresultat, beräknad utifrån den sammanslagna verksamhet eller koncern som bildats via förvärvet. Denna skattefordran eller skatteskuld fastställs efter att skatteeffekten av omräknade identifierbara tillgångar och skulder till deras verkliga värden beaktats och diskonteras inte. Skattefordringarna innefattar eventuella uppskjutna skattefordringar för förvärvaren, som inte redovisats innan företagsförvärvet, men som, till följd av företagsförvärvet nu uppfyller kriterierna för redovisning i IAS 12, Inkomstskatter.
- (j) Leverantörsskulder, växelskulder, långfristiga lån, skulder, upplupna kostnader och andra betalningsanspråk till nuvärdet av de belopp som skall erläggas vid uppfyllande av förpliktelsen, fastställda till lämpliga aktuella räntor. Dock krävs ej diskontering för kortfristiga skulder när skillnaden mellan en skulds nominella belopp och det diskonterade beloppet inte är väsentlig.
- (k) Förlustbringande kontrakt och andra identifierbara skulder hos förvärvaren, till nuvärdet av de belopp som skall erläggas vid uppfyllande av förpliktelsen fastställda till lämpliga aktuella räntor.
- (l) Avsättningar för upphörande av eller minskning av det förvärvade företagens verksamhet, som redovisas enligt punkt 31, till ett belopp som fastställs enligt IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar.

Vissa av anvisningarna ovan förutsätter att verkliga värden fastställs med diskontering. När anvisningarna inte hänvisar till diskontering kan diskontering användas men behöver ej användas vid fastställande av de verkliga värdena på identifierbara tillgångar och skulder.

IAS 22

40. **Om det verkliga värdet på en immateriell tillgång inte kan beräknas genom hänvisning till en aktiv marknad (enligt definition i IAS 38, Immateriella tillgångar), skall det belopp som redovisas för den immateriella tillgången per förvärvstidpunkten begränsas till ett belopp som inte skapar eller ökar negativ goodwill som uppkommer vid förvärvet (se punkt 59).**

Goodwill som uppkommer genom förvärv

Redovisning och värdering

41. **När anskaffningsvärdet är högre än det verkliga värdet på den förvärvade andelen av det förvärvade företagens identifierbara nettotillgångar per transaktionsdagen betraktas det överskjutande beloppet som goodwill och redovisas som en tillgång.**
42. Goodwill som uppkommer vid förvärv kan ses som en betalning för framtida ekonomiska fördelar. De framtida ekonomiska fördelarna kan ha sin grund i fördelar vid samordning av de identifierbara tillgångar som förvärvats eller motsvaras av tillgångar som var för sig inte uppfyller kriterierna för att redovisas i balansräkningen, men som förvärvaren betalat för vid förvärvet.
43. **Goodwill redovisas i balansräkningen till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuell nedskrivning.**

Avskrivning

44. **Goodwill skall skrivas av på ett systematiskt sätt över nyttjandeperioden. Nyttjandeperioden skall återspegla företagens uppskattning av den period under vilken framtida ekonomiska fördelar som goodwillposten representerar kommer företaget till godo. Om inte annat kan påvisas antas att nyttjandeperioden inte är längre än tjugo år, räknat från förvärvstidpunkten.**
45. **Framtida ekonomiska fördelar som kan hänföras till goodwillposten förbrukas med tiden. Därför skall goodwill skrivas av på ett sätt som återspeglar förbrukningen av tillgångens värde för företaget. Linjär avskrivningsmetod skall användas om det inte finns övertygande skäl för att en annan metod bättre återspeglar förhållandena i det enskilda fallet.**
46. **Avskrivningsbeloppet skall redovisas som kostnad för varje period.**
47. Värdet på goodwillposten minskar över tiden, vilket återspeglar att dess nytta för företaget minskar över tiden. I vissa fall kan det förefalla som om värdet inte minskar. Det beror på att den potential för ekonomiska fördelar som ursprungligen förvärvades, med tiden ersätts av potentialen för ekonomiska fördelar till följd av efterföljande förbättringar av goodwill. Med andra ord ersätts förvärvat goodwill av internt upparbetad goodwill. Enligt IAS 38, Immateriella tillgångar, är det inte tillåtet att redovisa internt upparbetad goodwill som tillgång. Därför är det lämpligt att goodwill skrivs av systematiskt över den bästa uppskattningen av nyttjandeperioden.
48. Flera faktorer måste beaktas när nyttjandeperioden för goodwill fastställs. Exempel på sådana faktorer är
- (a) den förvärvade verksamhetens karaktär och bedömda livslängd,
 - (b) stabilitet och bedömd livslängd för den bransch som har koppling till goodwillposten,
 - (c) allmänt tillgänglig information om goodwillpostens karaktär i liknande verksamhet samt typiska livscykler för sådana verksamheter,
 - (d) effekter av tekniskt åldrande samt förändringar i efterfrågan och andra ekonomiska förhållanden i den förvärvade verksamheten,

- (e) bedömd tjänstgöringstid för nyckelpersoner eller grupper med nyckelpersoner samt bedömning av om den förvärvade verksamheten kan ledas på ett effektivt sätt av en annan ledning.
 - (f) nivån på de underhållsutgifter som krävs för att bibehålla de förväntade framtida ekonomiska fördelarna samt företagets förmåga och avsikt att underhålla tillgången,
 - (g) konkurrenters eller potentiella konkurrenters förväntade åtgärder samt
 - (h) den period företaget har kontroll över den förvärvade verksamheten och rättsliga eller liknande villkor som påverkar nyttjandeperioden.
49. Eftersom goodwill bland annat är ett uttryck för framtida ekonomiska fördelar från synergieffekter eller tillgångar som inte kan redovisas som enskilda tillgångar är det svårt att bedöma dess nyttjandeperiod. Uppskattningar av nyttjandeperioden blir i allmänhet mindre tillförlitliga allt eftersom längden på nyttjandeperioden ökar. Denna standard bygger på antagandet att goodwill normalt inte har en nyttjandeperiod som överstiger tjugo år från första redovisningstillfället.
50. I sällsynta fall kan det dock finnas övertygande skäl för att goodwillposten har en specifik nyttjandeperiod som överstiger tjugo år. Även om exempel är svåra att finna kan det föreligga fall där goodwillposten är så tydligt kopplad till en identifierbar tillgång, eller en grupp av tillgångar, att det är rimligt att anta att den medför ekonomiska fördelar för förvärvaren under den identifierbara tillgångens nyttjandeperiod. I dessa fall frångås antagandet att goodwill har en maximal ekonomisk livslängd på tjugo år och företaget skall då
- (a) skriva av goodwill över den period som utgör den bästa bedömningen av dess nyttjandeperiod,
 - (b) beräkna goodwillpostens återvinningsvärde åtminstone en gång per år för att fastställa eventuellt nedskrivningsbehov (se punkt 56) och
 - (c) redovisa skälen för att en längre avskrivningsperiod än tjugo år används och beskriva de faktorer som haft väsentlig betydelse för bedömningen av nyttjandevärdet (se punkt 88 (b)).
51. Nyttjandeperioden för goodwill är alltid begränsad. Osäkerheten motiverar att bedömning av nyttjandeperioden sker på ett försiktigt sätt. Osäkerheten motiverar dock inte en nyttjandeperiod som är orealistiskt kort.
52. Sällan eller aldrig finns det övertygande skäl till stöd för en annan avskrivningsmetod för goodwill än den linjära metoden, särskilt inte en som resulterar i lägre ackumulerade avskrivningar i början av avskrivningsperioden jämfört med linjär avskrivning. Den metod som väljs skall tillämpas konsekvent från en period till en annan, såvida det inte uppstår en förändring av hur tillgångens ekonomiska värde för företaget förbrukas.
53. Då en förvärvsanalys upprättas kan det visa sig att goodwillposten inte representerar framtida ekonomiska fördelar som kommer förvärvaren till godo. Exempelvis kan förväntade framtida kassaflöden från identifierbara nettotillgångar ha minskat i förhållande till vad som förväntades då man kom överens om köpeskillingen. I dessa fall skall förvärvaren bedöma om det föreligger ett nedskrivningsbehov enligt IAS 36, Nedskrivningar. Om så är fallet skall nedskrivning ske.
54. ***Den valda avskrivningstiden och avskrivningsmetoden skall minst prövas i slutet av varje räkenskapsår. Om den förväntade nyttjandeperioden skiljer sig väsentligt från tidigare bedömningar skall avskrivningstiden ändras i enlighet med detta. Om det sätt på vilket tillgångens ekonomiska värde för företaget förbrukas skiljer sig från tidigare bedömningar skall avskrivningsmetoden ändras så att den återspeglar förbrukningen av tillgångens ekonomiska värde. Sådana förändringar redovisas som ändringar i uppskattningar och bedömningar. Enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, justeras avskrivningarna i resultaträkningen för innevarande period och kommande perioder.***

IAS 22

Värdenedgång – nedskrivningsbehov

55. För att fastställa om goodwill har minskat i värde tillämpar ett företag IAS 36, Nedskrivningar av tillgångar. I IAS 36 anges hur ett företag prövar tillgångarnas redovisade värden, hur återvinningsvärdet fastställs och när en nedskrivning skall göras eller återförs.
56. **Utöver kraven i IAS 36, Nedskrivningar, skall ett företag, även om det inte finns några tecken på att tillgångens värde har minskat, beräkna återvinningsvärdet åtminstone vid slutet av varje räkenskapsår om goodwill skrivs av över en period som överstiger tjugo år räknat från förvärvstidpunkten.**
57. Det är ibland svårt att avgöra om goodwill behöver skrivas ned, i synnerhet om den har en lång nyttjandeperiod. Följden är att denna standards minimikrav är en årlig beräkning av återvinningsvärdet för goodwill om dess nyttjandeperiod överstiger tjugo år från det första redovisningstillfället.
58. Kravet på en årlig prövning av nedskrivningsbehovet för goodwill tillämpas när den aktuella sammanlagda uppskattade nyttjandeperioden för goodwill överstiger tjugo år från första redovisningstillfället. Det innebär att om goodwillens nyttjandeperiod beräknades till kortare tid än tjugo år vid första redovisningstillfället, men uppskattad nyttjandeperiod därefter förlängs och därmed överstiger tjugo år från den tidpunkt då goodwillen först redovisades, gör företaget en beräkning enligt punkt 56 och följer även de upplysningskrav som anges i punkt 88 (b).

Negativ goodwill som uppkommer genom förvärv

Redovisning och värdering

59. **När anskaffningsvärdet är lägre än det verkliga värdet för den förvärvade delen av det förvärvade företagets identifierbara nettotillgångar redovisas negativ goodwill.**
60. Förekomsten av negativ goodwill kan tyda på att identifierbara tillgångar har övervärderats eller att identifierbara skulder inte medtagits eller underskattats. Att så inte är fallet är viktigt att säkerställa innan negativ goodwill redovisas.
61. **Negativ goodwill kan motsvara förväntade framtida förluster och kostnader som har identifierats i förvärvarens plan för förvärvet men som inte kan redovisas som identifierbara skulder vid förvärvstidpunkten (se punkt 26). Om de identifierbara framtida förlusterna och kostnaderna inte uppkommer under de förväntade perioderna, skall negativ goodwill redovisas enligt punkt 62 (a) och (b).**
62. **I den mån negativ goodwill inte avser förväntade förluster eller kostnader som kan beräknas på ett tillförlitligt sätt vid tidpunkten för förvärvet, skall den redovisas som intäkt i resultaträkningen enligt följande:**
- (a) **Den del av negativ goodwill som inte överstiger det verkliga värdet på förvärvade identifierbara icke-monetära tillgångar intäktsförs på ett systematiskt sätt över en period som beräknas som kvarvarande vägd genomsnittlig nyttjandeperiod för de förvärvade identifierbara tillgångar som är avskrivningsbara.**
- (b) **Den del av negativ goodwill som överstiger det verkliga värdet på förvärvade identifierbara icke-monetära tillgångar redovisas som intäkt omedelbart.**
63. Den del av negativ goodwill som inte avser förväntade framtida förluster eller kostnader enligt förvärvsanalysen utgör en vinst som intäktsförs i takt med att framtida ekonomiska förmåner från identifierbara och avskrivningsbara icke-monetära tillgångar kommer företaget till godo. I de fall negativ goodwill hänförs till monetära tillgångar redovisas vinsten omedelbart.

Rapportering

64. **Negativ goodwill skall rapporteras som en avdragspost på tillgångssidan av det rapporterande företaget, enligt samma klassificering i balansräkningen som goodwill.**

Justering av köpeskillingen beroende på kommande händelser

65. **När förvärvsavtalet innehåller en möjlighet att justera köpeskillingen, baserat på en eller flera framtida händelser, skall justeringsbeloppet inkluderas i anskaffningsvärdet per förvärvstidpunkten, om justeringen är sannolik och beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.**
66. Förvärvsavtal kan tillåta justeringar av köpeskillingen mot bakgrund av att en eller flera framtida händelser inträffar. Justeringarna kan vara beroende av att en angiven vinstnivå skall upprätthållas eller uppnås under kommande perioder eller av att marknadspriset på de värdepapper som emitterats som del av köpeskillingen upprätthålls.
67. Vid den första redovisningen av ett förvärv är det vanligen möjligt att uppskatta beloppet för eventuella justeringar av köpeskillingen, även när viss osäkerhet råder, utan att informationens tillförlitlighet påverkas negativt. Om de framtida händelserna inte inträffar, eller om uppskattningarna behöver revideras, justeras anskaffningsvärdet med den därav följande effekten på goodwill eller negativ goodwill, vilket som är tillämpligt.

Efterföljande förändringar i anskaffningsvärde

68. **Anskaffningsvärdet skall justeras när en händelse som påverkar köpeskillingen inträffar efter förvärvstidpunkten, så att betalningen av beloppet är sannolik och att en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.**
69. Villkoren för ett förvärv kan leda till en justering av köpeskillingen om resultatet från det förvärvade företags verksamhet överstiger eller understiger en överenskommen nivå efter förvärvet. När den efterföljande justeringen blir sannolik och en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras, skall förvärvaren redovisa den tillkommande ersättningen som en justering av anskaffningsvärdet med de därav följande effekterna på goodwill, eller negativ goodwill, vilket som är tillämpligt.
70. Under vissa omständigheter kan förvärvaren behöva göra en efterföljande betalning till säljaren som ersättning för en minskning av köpeskillingens värde. Det är fallet när förvärvaren har garanterat marknadspriset på de värdepapper eller skuldebrev som är emitterade som vederlag och måste emittera ytterligare värdepapper eller skuldebrev i syfte att återställa det ursprungligen fastställda anskaffningsvärdet. I sådana fall ökas inte anskaffningsvärdet och följden blir därmed att goodwill eller negativ goodwill inte justeras. I stället representerar ökningen av emitterade värdepapper eller skuldebrev en minskning av överkurs eller en ökning av underkurs vad gäller den ursprungliga emissionen.

Efterföljande identifiering av eller förändringar i värdet på identifierbara tillgångar och skulder ⁽³⁾

71. **Identifierbara tillgångar och skulder, som förvärvas men som inte uppfyller kriterierna i punkt 26 på separat redovisning när förvärvet redovisas första gången, skall därefter redovisas när de uppfyller kriterierna. Det redovisade värdet på förvärvade identifierbara tillgångar och skulder skall justeras när, efter förvärvstidpunkten, ytterligare information blir tillgänglig som stöd vid uppskattning av de värden som tilldelats dessa identifierbara tillgångar och skulder när förvärvet redovisades första gången. Det belopp som är hänförligt till goodwill eller negativ goodwill skall om så är tillämpligt också räknas om i den mån**

- (a) **justeringen inte innebär att det bokförda värdet av goodwill överstiger återvinningsvärdet, enligt angivet i IAS 36, Nedskrivningar, samt**

⁽³⁾ Se även SIC-22: Justering av förvärvsanalys efter förvärvstidpunkten.

IAS 22

- (b) *sådana justeringar görs i slutet av det första räkenskapsåret efter förvärvet (utom för redovisning av identifierbara skulder i enlighet med punkt 31, för vilken tidsramarna i punkt 31 (c) tillämpas),*

i annat fall skall justeringar av förvärvade identifierbara tillgångar och skulder samt goodwill och negativ goodwill redovisas som intäkt eller kostnad.

72. Ett förvärvat företags identifierbara tillgångar och skulder kanske inte redovisades vid förvärvstidpunkten för att de inte uppfyllde villkoren för identifierbara tillgångar och skulder eller för att förvärvaren inte var medveten om att de fanns. På motsvarande sätt kan de verkliga värden som vid förvärvstidpunkten tilldelats de förvärvade identifierbara tillgångarna och skulderna behöva justeras när ytterligare information blir tillgänglig, som stöd vid uppskattning av värdet på den identifierbara tillgången eller skulden per förvärvstidpunkten. När de identifierbara tillgångarna och skulderna redovisas eller när det redovisade värdet justeras i slutet av det första räkenskapsåret (gäller ej delårsperioder) med inledning efter förvärvet, redovisas en intäkt eller kostnad och inte en justering av goodwill eller negativ goodwill. Denna tidsgräns, vars längd är godtycklig, förhindrar en oändlig omvärdering och justering av goodwill och negativ goodwill.
73. I enlighet med punkt 71 justeras goodwill eller negativ goodwill exempelvis vid nedskrivningar av övertagna identifierbara tillgångar som sker under den period som anges i punkt 71. Nedskrivningen får dock inte vara en konsekvens av sådana händelser eller förändrade omständigheter som inträffat efter förvärvstidpunkten.
74. Då justeringen avser en skuld, som förelåg vid förvärvstidpunkten men som inte ingick i den ursprungliga förvärvsanalysen eller en nedskrivning som inte föranletts av händelser eller förändrade omständigheter efter förvärvstidpunkten, får goodwillpostens värde inte ökas utöver dess återvinningsvärde beräknat enligt IAS 36.
75. **Om avsättningar för upphörande av eller minskning av verksamheten för det förvärvade företaget redovisades enligt punkt 31 skall dessa avsättningar återföras endast om**
- (a) *utflödet av ekonomiska fördelar inte längre är sannolikt eller*
- (b) *den fastställda, utförliga planen inte är genomförd*
- (i) *på det sätt som angivits i den fastställda, utförliga planen eller*
- (ii) *inom den tidsperiod som angivits i den fastställda, utförliga planen.*

En sådan återföring skall återspeglas som en justering av goodwill eller negativ goodwill (samt minoritetsandelar, om så är tillämpligt) så att vare sig intäkt eller kostnad redovisas avseende den. Det justerade goodwillbeloppet skall skrivas av framåtriktat över dess återstående nyttjandeperiod. Det justerade beloppet för negativ goodwill skall behandlas enligt punkt 62 (a) och (b).

76. Någon efterföljande justering behövs vanligen inte, vad gäller avsättningar som redovisas enligt punkt 31, eftersom den fastställda, utförliga planen krävs för att identifiera de utgifter som uppkommer. Om utgifterna inte uppkommer under den förväntade perioden, eller inte längre förväntas uppkomma, måste företaget justera avsättningen för upphörande av eller minskning av det förvärvade företags verksamhet, med en motsvarande justering av beloppet för goodwill eller negativ goodwill (och minoritetsintressen, om så är tillämpligt). Om det därefter finns förpliktelser som skall redovisas i enlighet med IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar, skall företaget redovisa en motsvarande kostnad.

SAMGÅENDEN

Redovisning av samgåenden

77. **Ett samgående skall redovisas enligt poolningsmetoden enligt punkterna 78, 79 och 82.**

78. **Vid tillämpning av poolningsmetoden redovisas tillgångar och skulder till de värden vartill de upptas i respektive företags balansräkningar/koncernbalansräkningar utan annan korrigerings än som avser samordningen av tillämpade redovisningsprinciper. Koncernredovisningen skall upprättas som om samgåendet ägt rum vid början av den första period för vilken redovisningen sker. Företagets finansiella rapporter skall inte inkludera ett samgående som företaget är delaktigt i, om tidpunkten för samgåendet ligger efter balansdagen i den senaste balansräkning som ingår i de finansiella rapporterna.**
79. **Eventuell skillnad mellan det belopp som redovisas som emitterat aktiekapital med tillägg för ytterligare köpeskilling i form av likvida medel eller andra tillgångar och det redovisade beloppet för förvärvat aktiekapital skall justeras mot eget kapital.**
80. Innebörden av ett samgående är att inget förvärv har inträffat och att den ömsesidiga delningen av risker och fördelar som fanns innan sammangäendet ägde rum fortgår efter samgåendet. Poolningsmetoden innebär att det sammanslagna företaget redovisas som om de enskilda verksamheterna har fortsatt drivas som förut, men att de nu ägs och styrs gemensamt. Därmed sker endast minimala förändringar vid sammanslagningen av de enskilda finansiella rapporterna.
81. Eftersom ett samgående resulterar i ett sammanslaget företag tillämpas enhetliga redovisningsprinciper av verksamheten. Därför redovisar det sammanslagna företaget tillgångar, skulder och eget kapital i de sammanslagna företagen till deras befintliga redovisade värden som skall justeras endast som följd av anpassning av de sammanslagna företagens redovisningsprinciper och att dessa principer tillämpas på samtliga perioder som redovisas. Eventuell ny goodwill eller ny negativ goodwill redovisas inte. På motsvarande sätt elimineras effekterna av samtliga transaktioner mellan de sammanslagna företagen, oavsett om de inträffade före eller efter sammanslagningen, vid upprättandet av det sammanslagna företagens finansiella rapporter.
82. **Utgifter för samgåendet skall redovisas som kostnad under den period de uppstår.**
83. Utgifter som uppkommit i samband med samgåendet omfattar registreringsavgifter, utgifter för att tillhandahålla information till aktieägarna, anvisningsprovision, arvoden till konsulter samt löner och andra utgifter avseende anställda som arbetar med att genomföra förvärvet. De omfattar även eventuella utgifter eller förluster som uppkom vid sammanslagningen av de tidigare separata verksamheterna.

ALLA FÖRETAGSFÖRVÄRV OCH SAMGÅENDEN

Inkomstskatter

84. I vissa länder skiljer sig redovisningen för företagsförvärv och samgåenden från den som tillämpas enligt respektive lands skattelagstiftning. Eventuella uppkomna uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar redovisas enligt IAS 12, Inkomstskatter.
85. Potentiella överskott avseende förlustutjämningsframtåg, eller andra uppskjutna skattefordringar, i ett förvärvat företag som inte redovisades som en identifierbar tillgång av förvärvaren vid förvärvstidpunkten, kan därefter realiseras. När detta inträffar redovisar förvärvaren en intäkt enligt IAS 12, Inkomstskatter. Dessutom skall förvärvaren
- (a) minska anskaffningsvärdet på goodwill och motsvarande ackumulerade avskrivningar till de belopp som skulle ha redovisats om uppskjuten skattefordran hade redovisats som en identifierbar tillgång vid förvärvstidpunkten samt
 - (b) redovisa minskningen av goodwillens redovisade värde som kostnad.

Denna metod ger emellertid inte upphov till negativ goodwill, inte heller ökar den det redovisade värdet på negativ goodwill.

IAS 22

UPPLYSNINGAR

86. För samtliga företagsförvärv och samgåenden skall följande upplysningar lämnas i de finansiella rapporterna för den period när företagsförvärvet eller samgåendet har ägt rum:
- (a) Namn på det tillkommande dotterföretaget samt uppgift om dess verksamhet.
 - (b) Vilken koncernredovisningsmetod som tillämpats.
 - (c) Tidpunkt för förvärvet eller samgåendet.
 - (d) Sådan verksamhet i det tillkommande dotterföretaget som planeras bli avyttrad.
87. För samtliga företagsförvärv som redovisas enligt förvärvsmetoden skall följande upplysningar lämnas i de finansiella rapporterna för den period när företagsförvärvet har ägt rum:
- (a) Den procentuella andelen av de förvärvade rösterna.
 - (b) Anskaffningsvärdet tillsammans med en beskrivning av erlagd och eventuell villkorad köpeskilling.
88. För goodwill skall följande upplysningar lämnas:
- (a) Avskrivningsperiodens längd.
 - (b) Om avskrivningsperioden för goodwill är längre än tjugo år skall skälen till att nyttjandeperioden fastställts till en period längre än tjugo år räknat från förvärvstidpunkten anges. Då dessa orsaker anges skall de faktorer som hade väsentlig betydelse vid bestämmandet av nyttjandeperiodens längd beskrivas.
 - (c) Om goodwillposten skrivs av på annat sätt än linjärt skall den använda metoden anges. Vidare skall det anges varför den använda metoden anses mer lämplig än den linjära metoden.
 - (d) Det skall anges under vilken rubrik i resultaträkningen avskrivningar av goodwill redovisas.
 - (e) En avstämning skall presenteras mellan ingående och utgående värden avseende goodwill som visar:
 - (i) Summa anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerade nedskrivningar) vid periodens ingång.
 - (ii) Goodwill som tillkommit under perioden.
 - (iii) Justeringar hänförliga till justeringar av förvärvsanalysen avseende förändringar av redovisade värden för identifierbara tillgångar och skulder.
 - (iv) Eventuell goodwill hänförlig till avyttringar under perioden.
 - (v) Periodens avskrivning.
 - (vi) Periodens eventuella nedskrivningar redovisade enligt IAS 36, Nedskrivningar.
 - (vii) Under perioden återförda nedskrivningar enligt IAS 36, Nedskrivningar.
 - (viii) Övriga eventuella justeringar av redovisat värde under perioden.
 - (ix) Summa anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerade nedskrivningar) vid periodens slut.

Jämförande information krävs inte.

89. När företaget beskriver de faktorer som haft väsentlig betydelse vid bedömningen av en nyttjandeperiod som överstiger tjugo år, beaktas de faktorer som anges i punkt 48.
90. Ett företag lämnar upplysning om nedskrivningsbehov för goodwill enligt IAS 36, utöver den information som krävs enligt punkt 88 (e) (vi) till (vii).
91. **För negativ goodwill skall följande upplysningar lämnas:**
- (a) *I de fall negativ goodwill redovisas enligt punkt 61 skall upplysning lämnas om belopp och vid vilka tidpunkter framtida förluster och utgifter väntas.*
 - (b) *De perioder under vilken negativ goodwill intäktsförs.*
 - (c) *Under vilka rubriker i resultaträkningen upplösningen av negativ goodwill redovisats.*
 - (d) *En avstämning mellan ingående och utgående värden avseende negativ goodwill som visar:*
 - (i) *Anskaffningsvärde av negativ goodwill och det sammanlagda beloppet av negativ goodwill som intäktsförts vid periodens slut (det vill säga ackumulerade upplösningar).*
 - (ii) *Eventuell negativ goodwill som tillkommit under perioden.*
 - (iii) *Justeringar hänförliga till justeringar av förvärvsanalysen avseende förändringar av redovisade värden för identifierbara tillgångar och skulder.*
 - (iv) *Eventuell negativ goodwill som är hänförlig till avyttringar under perioden.*
 - (v) *Negativ goodwill som redovisats som intäkt under perioden. Den del som redovisats som intäkt enligt punkt 61 redovisas separat.*
 - (vi) *Övriga eventuella justeringar av redovisat värde under perioden.*
 - (vii) *Anskaffningsvärde av negativ goodwill och det sammanlagda beloppet av negativ goodwill som intäktsförts vid periodens slut (det vill säga ackumulerade upplösningar).*

Jämförande information krävs inte.

92. **Upplysningskraven enligt IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar, gäller för avsättningar som redovisats enligt reglerna i punkt 31 vid upphörande eller minskning av ett förvärvat företags verksamhet. Dessa avsättningar skall redovisas som en separat grupp i upplysningssyfte enligt IAS 37. Dessutom skall upplysning lämnas om det sammanlagda redovisade värdet av dessa avsättningar för varje enskilt företagsförvärv.**
93. **Vid ett förvärv skall upplysning lämnas om det fall när det verkliga värdet på identifierbara tillgångar och skulder eller köpeskilling endast kan fastställas tillfälligt i slutet av den period när förvärvet ägde rum, samt om orsakerna till detta. Vid efterföljande justeringar av sådana tillfälliga verkliga värden, skall i de finansiella rapporterna för berörd period upplysning lämnas om dessa justeringar samt en förklaring tillhandahållas avseende dem.**
94. **Vid ett samgående skall följande upplysningar lämnas i de finansiella rapporterna för den period när samgåendet har ägt rum:**
- (a) *Beskrivning av och antal emitterade aktier, samt den procentuella andelen av varje företags röster som erlagts för att samgåendet skulle träda i kraft.*
 - (b) *Värdet på de tillgångar och skulder som respektive samgående företag bidragit med.*
 - (c) *Varje företags försäljningsintäkter, övriga rörelseintäkter, extraordinära poster och nettoresultat före datum för samgåendet, som ingår i nettoresultatet i det sammanslagna företags finansiella rapporter.*

IAS 22

95. De allmänna upplysningar som krävs i koncernredovisningen anges i IAS 27, Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag.
96. **För företagsförvärv och samgåenden som träder i kraft efter balansdagen, skall upplysning lämnas enligt punkterna 86 till 94. Om det är praktiskt ogenomförbart att lämna någon dessa upplysningar, skall upplysning lämnas om detta.**
97. Upplysning lämnas om företagsförvärv och samgåenden som har inträffat efter balansdagen och innan det datum när de finansiella rapporterna för ett av företagen i företagsförvärvet eller samgåendet godkänns för utfärdande om utelämnande av upplysning skulle påverka förmågan för användarna av finansiella rapporter att göra korrekta bedömningar och fatta beslut (se IAS 10, Händelser efter balansdagen).
98. I vissa fall kan effekten av företagsförvärvet eller samgåendet möjliggöra att de finansiella rapporterna i det förvärvade företaget upprättas utifrån antagandet om företagets fortlevnad. Det kan vara så att detta inte har varit möjligt för ett eller båda av företagen i företagsförvärvet eller samgåendet. Det kan exempelvis inträffa när ett företag med likviditetsproblem slås samman med ett företag som har tillgång till likvida medel som kan användas i det företag som har behov av likvida medel. Om detta är fallet är upplysning om detta förhållande i de finansiella rapporterna för det företag som har likviditetsproblem relevant.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

99. **Standarden skall tillämpas första gången på sätt som anges i nedanstående tabeller (eller vid den tidpunkt då standarden börjar tillämpas om denna infaller tidigare). I alla andra fall än de som beskrivs i tabellen skall standarden tillämpas retroaktivt, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart.**
100. **Effekten av att börja tillämpa denna standard vid dess ikraftträdande (eller tidigare) skall redovisas enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, det vill säga som en justering antingen av ingående balans för balanserade vinstmedel för den tidigaste redovisningsperioden, (huvudprincip i IAS 8) eller för innevarande periods resultat (tillåten alternativ princip i IAS 8).**
101. **När denna standard tillämpas för första gången och övergångsbestämmelserna medger ett val, skall upplysning lämnas om vilka övergångsbestämmelser som har tillämpats.**

Övergångsbestämmelser – omräkning av goodwill och negativ goodwill

Förutsättningar	Krav
1. Ett företagsförvärv som uppkom i finansiella rapporter avseende perioder som började före den 1 januari 1995.	
(a) Goodwill (negativ goodwill) skrevs av mot eget kapital.	<p>Omräkning av goodwill (negativ goodwill) uppmuntras, men är inte ett krav. Om goodwill (negativ goodwill) räknas om</p> <p>(i) räknas goodwill och negativ goodwill om för alla förvärv före den 1 januari 1995,</p> <p>(ii) fastställs det belopp som är hänförligt till goodwill (negativ goodwill) per förvärvstidpunkten enligt punkt 41 (59) i denna standard och goodwill (negativ goodwill) redovisas i enlighet därmed samt</p> <p>(iii) fastställs ackumulerad nedskrivning för goodwill (ackumulerat belopp för negativ goodwill som redovisas som intäkt) efter förvärvstidpunkten enligt punkterna 44 till 54 (61 till 63) i denna standard och redovisas i enlighet därmed.</p>

- | | |
|---|--|
| <p>(b) Goodwill (negativ goodwill) redovisades initialt som en tillgång (uppskjuten intäkt) men inte till det belopp som skulle ha hänförts till den enligt punkt 41 (59) i denna standard.</p> | <p>Omräkning av goodwill (negativ goodwill) uppmuntras, men är inte ett krav.</p> <p>Om goodwill (negativ goodwill) räknas om tillämpas kraven under förutsättningar 1 (a) ovan.</p> <p>Om goodwill (negativ goodwill) inte räknas om, antas det belopp som hänförts till goodwill (negativ goodwill) per förvärvstidpunkten vara korrekt fastställt. Vad gäller avskrivning av goodwill (redovisning av negativ goodwill som intäkt) se förutsättningar 3 eller 4 nedan.</p> |
| <p>2. Ett företagsförvärv som uppkom i finansiella rapporter avseende perioder som började den 1 januari 1995 eller senare, men innan denna standard träder i kraft (eller före det datum då denna standard börjar tillämpas om det infaller tidigare).</p> | <p>Om goodwill redovisades som tillgång och det hänförda beloppet per förvärvstidpunkten fastställdes enligt punkt 41 i denna standard, tillämpas övergångsbestämmelser för avskrivning under förutsättningar 3 och 4 nedan.</p> <p>I annat fall</p> <p>(i) fastställs det värde som skulle ha hänförts till goodwill vid förvärvstidpunkten enligt punkt 41 i denna standard och goodwillen redovisas i enlighet därmed,</p> <p>(ii) fastställs den ackumulerade avskrivning av goodwill som skulle ha redovisats enligt IAS 22 (omarbetad 1993) och den redovisas i enlighet därmed (tjugoårsgränsen i IAS 22 (omarbetad 1993) skall tillämpas) samt</p> <p>(iii) skrivs eventuellt återstående redovisat belopp för goodwill av över den återstående nyttjandeperiod som fastställts enligt denna standard (enligt förutsättning 4 nedan).</p> |
| <p>(b) Vid förvärvstidpunkten:</p> <p>(i) Anskaffningsvärdet var lägre än det verkliga värdet för den förvärvade delen av det förvärvade företags identifierbara tillgångar och skulder.</p> <p>(ii) Det verkliga värdet på de förvärvade identifierbara icke-monetära tillgångarna minskades till dess att överskjutande värde eliminerades (huvudprincip enligt IAS 22 (omarbetad 1993)).</p> | <p>Omräkning av negativ goodwill uppmuntras, men är inte ett krav. Om negativ goodwill räknas om</p> <p>(i) räknas negativ goodwill om för samtliga förvärv efter den 1 januari 1995,</p> <p>(ii) fastställs det värde som skulle ha hänförts till negativ goodwill vid förvärvstidpunkten enligt punkt 59 i denna standard och den negativa goodwillen redovisas i enlighet därmed,</p> <p>(iii) fastställs det ackumulerade belopp negativ goodwill som skulle ha redovisats som intäkt enligt IAS 22 (omarbetad 1993) och redovisas i enlighet därmed det,</p> <p>(iv) redovisas eventuellt återstående redovisat värde för negativ goodwill som intäkt över en period som beräknas som kvarvarande vägd genomsnittlig nyttjandeperiod för de förvärvade identifierbara tillgångar som är avskrivningsbara icke-monetära tillgångar (redovisas enligt förutsättningar 4 nedan).</p> |

IAS 22

	<p>Om negativ goodwill inte räknas om, antas det belopp som hänförs till eventuell negativ goodwill per förvärvstidpunkten vara korrekt fastställt. Vad gäller redovisning av negativ goodwill som intäkt, se förutsättningar 3 eller 4 nedan.</p>
<p>(c) Vid förvärvstidpunkten:</p> <p>(i) Anskaffningsvärdet var lägre än det verkliga värdet för den förvärvade delen av det förvärvade företags identifierbara tillgångar och skulder.</p> <p>(ii) Det verkliga värdet på de förvärvade identifierbara icke-monetära tillgångarna minskades inte för att eliminera överskjutande värde (tillåten alternativ princip enligt IAS 22 (omarbetad 1993)).</p>	<p>Om negativ goodwill redovisades och det tilldelade beloppet vid förvärvstidpunkten fastställdes enligt punkt 59 i denna standard, tillämpas övergångsbestämmelser för redovisning av negativ goodwill som intäkt under förutsättningarna 3 och 4 nedan. I annat fall</p> <p>(i) fastställs det värde som skulle ha hänförts till negativ goodwill vid förvärvstidpunkten enligt punkt 59 i denna standard och den negativa goodwillen redovisas i enlighet därmed,</p> <p>(ii) fastställs det ackumulerade belopp negativ goodwill som skulle ha redovisats som intäkt enligt IAS 22 (omarbetad 1993 och redovisas i enlighet därmed,</p> <p>(iii) redovisas eventuellt återstående redovisat värde för negativ goodwill som intäkt över en period som beräknas som kvarvarande vägd genomsnittlig nyttjandeperiod för de förvärvade identifierbara tillgångar som är avskrivningsbara icke-monetära tillgångar (redovisas enligt förutsättningar 4 nedan).</p>
<p>3. Goodwill redovisades som tillgång men har inte tidigare skrivits av eller också var avskrivningen noll.</p> <p>Negativ goodwill redovisades initialt som en separat post i balansräkningen men redovisades inte därefter som intäkt eller beloppet för negativ goodwill som skulle redovisas bedömdes uppgå till noll.</p>	<p>Det redovisade värdet för goodwill (negativ goodwill) räknas om som om avskrivningen (negativ goodwill som redovisats som intäkt) alltid hade fastställts enligt denna standard (se punkterna 44 till 54 (61 till 63)).</p>
<p>4. Goodwill (negativ goodwill) skrevs tidigare av (redovisades som intäkt).</p>	<p>Det redovisade värdet för goodwill (negativ goodwill) räknas inte om för eventuella skillnader mellan avskrivning (ackumulerad redovisad negativ goodwill som redovisas som intäkt) som redovisats för tidigare år och den som beräknas enligt denna standard samt</p> <p>(i) eventuellt redovisat belopp för goodwill skrivs av över återstående nyttjandeperiod som fastställts enligt denna standard (se punkterna 44 till 54) samt</p> <p>(ii) eventuellt redovisat värde för negativ goodwill redovisas som intäkt över en period som beräknas som kvarvarande vägd genomsnittlig nyttjandeperiod för de förvärvade identifierbara tillgångar som är avskrivningsbara icke-monetära tillgångar (se punkt 62 (a)).</p> <p>(Det vill säga att eventuella förändringar behandlas på samma sätt som en ändring i uppskattningar och bedömningar enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper).</p>

IKRAFTTRÄDANDE

102. *Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard i finansiella rapporter för perioder som börjar före den 1 juli 1999, skall företaget*
- (a) *lämna upplysning om detta samt*
 - (b) *samtidigt börja tillämpa IAS 36, Nedskrivningar, IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar, samt IAS 38, Immateriella tillgångar.*
103. Denna standard ersätter IAS 22, Business Combinations ("Företagsförvärv och samgåenden"), som fastställdes 1993.

**INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 23
(OMARBETAD 1993)**

Lånekostnader

Denna omarbetade standard ersätter IAS 23, Capitalisation of Borrowing Costs ("Aktivering av lånekostnader"), som fastställdes av styrelsen i mars 1984. Den omarbetade standarden trädde i kraft för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1995 eller senare.

En SIC-tolkning hör ihop med IAS 23:

- SIC-2: Konsekvent redovisning av lånekostnader.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-3
Definitioner	4-6
Lånekostnader – Huvudprincip	7-9
Redovisning	7-8
Upplysningar	9
Lånekostnader – Tillåten alternativ princip	10-29
Redovisning	10-28
Lånekostnader som inräknas i anskaffningsvärdet	13-18
Redovisning då värdet på en tillgång överstiger verkligt värde	19
Tidpunkt från vilken lånekostnader skall inräknas i anskaffningsvärdet	20-22
Perioder då lånekostnader tillfälligt inte får inräknas i anskaffningsvärdet	23-24
Tidpunkt från vilken lånekostnader inte längre får inräknas i anskaffningsvärdet	25-28

IAS 23

Upplysningar	29
Övergångsbestämmelser	30
Ikraftträdande	31

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

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange hur lånekostnader skall redovisas. Standarden kräver normalt att lånekostnader belastar resultatet i den period de uppkommer. Standarden tillåter emellertid en alternativ princip som innebär att lånekostnader, som är direkt hänförliga till anskaffning, uppförande eller produktion av vissa angivna tillgångar, skall inräknas i tillgångens anskaffningsvärde.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. ***Denna standard skall tillämpas vid redovisning av lånekostnader.***
2. Standarden ersätter IAS 23, Capitalisation of Borrowing Costs ("Aktivering av lånekostnader"), som fastställdes 1983.
3. Standarden omfattar inte utdelning eller beräknade kostnader för eget kapital, inklusive preferensaktiekapital som inte klassificeras som skuld.

DEFINITIONER

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

Lånekostnader är ränta och andra kostnader som uppkommer då ett företag lånar upp kapital.

En tillgång för vilken lånekostnader kan inräknas i anskaffningsvärdet är en tillgång som med nödvändighet tar en betydande tid i anspråk att färdigställa för avsedd användning eller försäljning.

5. Lånekostnader kan innefatta
 - (a) ränta på checkräkningskrediter samt på kort- och långfristig upplåning,
 - (b) under- eller överkurs hänförlig till upplåning, periodiserad över lånets löptid,
 - (c) extra kostnader som uppkommit i samband med upplåning, periodiserade över lånets löptid,
 - (d) räntedelen i samband med finansiell leasing redovisad i enlighet med IAS 17, Leasingavtal, samt
 - (e) valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av lån i utländsk valuta, till den del dessa kan betraktas som en justering av räntekostnader.
6. Exempel på tillgångar för vilka lånekostnader kan inräknas i anskaffningsvärdet är lagertillgångar som tar betydande tid i anspråk att färdigställa för försäljning samt produktionsanläggningar, kraftverk och förvaltningsfastigheter. Andra investeringar och de lagertillgångar som tillverkas regelbundet eller löpande i större kvantiteter med kort tillverkningstid är inte tillgångar för vilka lånekostnaderna kan inräknas i anskaffningsvärdet. Tillgångar som är klara för avsedd användning eller försäljning när de förvärfas är inte heller tillgångar för vilka lånekostnaderna kan inräknas i anskaffningsvärdet.

LÅNEKOSTNADER – HUVUDPRINCIP

Redovisning

7. **Lånekostnader skall belasta resultatet för den period till vilken de hänför sig.**
8. Enligt huvudprincipen belastar lånekostnader resultatet för den period till vilken de hänför sig, oavsett hur de upplånade medlen används.

Upplysningar

9. **De finansiella rapporterna skall innehålla upplysning om den redovisningsprincip som tillämpas för lånekostnader.**

LÅNEKOSTNADER – TILLÅTEN ALTERNATIV PRINCIP

Redovisning

10. **Lånekostnader skall belasta resultatet för den period till vilken de hänför sig, utom till den del de inräknas i en tillgångs anskaffningsvärde i enlighet med punkt 11.**
11. **Lånekostnader som är direkt hänförliga till inköp, konstruktion eller produktion av en tillgång som med nödvändighet tar betydande tid i anspråk att färdigställa för avsedd användning eller försäljning skall inräknas i tillgångens anskaffningsvärde. Storleken på de lånekostnader som inräknas i anskaffningsvärdet skall fastställas enligt denna standard⁽¹⁾.**
12. Enligt den tillåtna alternativa principen inräknas de lånekostnader, som är direkt hänförliga till inköp, konstruktion eller produktion av en tillgång, i anskaffningsvärdet för den aktuella tillgången om det kan anses sannolikt att de kommer att leda till framtida ekonomiska fördelar för företaget och kostnaderna kan mätas på ett tillförlitligt sätt. Andra lånekostnader redovisas som en kostnad i den period de uppkommer.

Lånekostnader som inräknas i anskaffningsvärdet

13. Lånekostnader som är direkt hänförliga till inköp, konstruktion eller produktion av en tillgång, för vilken lånekostnader kan inräknas i anskaffningsvärdet, är sådana lånekostnader som skulle ha undvikits om åtgärden inte genomförts. Då ett företag lånar upp kapital specifikt i syfte att förvärva en viss tillgång, kan de lånekostnader som är direkt hänförliga till tillgången i fråga enkelt identifieras.
14. Det kan vara svårt att identifiera ett direkt samband mellan viss upplåning och en tillgång och bestämma den upplåning som annars hade undvikits. Sådana svårigheter uppkommer exempelvis då ett företags finansieringsverksamhet samordnas centralt. Svårigheter uppstår också då en koncern använder ett antal instrument vid upplåning av kapital till olika räntesatser och sedan lånar ut detta kapital till olika företag i koncernen. Andra komplikationer uppstår vid lån i utländsk valuta eller lån som är knutna till utländska valutor när koncernen är verksam i ett höginflationsland och från svängningar i valutakurser. Detta leder till svårigheter i att fastställa storleken på de lånekostnader som är direkt hänförliga till förvärvet av en viss tillgång och i sådana fall måste särskilda bedömningar göras.
15. **Till den del medel lånas upp specifikt i syfte att anskaffa en sådan tillgång som avses i punkt 11, skall de lånekostnader som kan komma ifråga för att inräknas i anskaffningsvärdet fastställas som de verkliga lånekostnaderna för upplåningen som uppkommit under perioden efter avdrag för de eventuella finansiella intäkter som uppkommer då upplånade medel tillfälligt placeras.**

⁽¹⁾ Se även SIC-2: Konsekvent redovisning av lånekostnader.

IAS 23

16. Finansieringen av en tillgång kan innebära att ett företag lånar upp medel och därmed ådrar sig lånekostnader innan samtliga medel använts för investeringen i tillgången. I sådana fall placeras medlen ofta tillfälligt i avvaktan på att investeringen i tillgången genomförs. De lånekostnader som då inräknas i anskaffningsvärdet under en viss period minskas med samtliga finansiella intäkter som är hänförliga till tillfälligt placerade upplånade medel.
17. *Till den del medel lånas upp via allmänna låneöverenskommelser och sedan används i syfte att förvärva sådana tillgångar som avses i punkt 11, skall de lånekostnader som kan inräknas i tillgångens anskaffningsvärde fastställas genom att en räntesats tillämpas på tillgångens investeringsbelopp. Räntan skall motsvara det vägda genomsnittet av företagets kostnader för utestående lån under perioden, exklusive lånekostnader som är hänförliga till lån som upptagits specifikt i syfte att förvärva en tillgång för vilken lånekostnader kan inräknas i anskaffningsvärdet. Summan av de lånekostnader som inräknas i tillgångars anskaffningsvärde under en period får inte överstiga den totala summan av de lånekostnader som uppkommit under den perioden.*
18. Beroende på omständigheterna kan det i vissa fall vara relevant att ta med moderföretagets och dess dotterföretags samtliga lån vid beräkningen av ett vägt genomsnitt av lånekostnaderna. Det kan i andra fall vara mer relevant att varje dotterföretag använder ett vägt genomsnitt av lånekostnaderna för sin egen upplåning.

Redovisning då värdet på en tillgång överstiger verkligt värde

19. När det redovisade värdet eller när det förväntade slutliga anskaffningsvärdet på en tillgång för vilken lånekostnader kan inräknas i anskaffningsvärdet överstiger tillgångens återvinningsvärde, skrivs det redovisade värdet ned i enlighet med regler i andra IAS:er. Under vissa omständigheter återförs det ned- eller avskrivna beloppet i enlighet med dessa andra standarder.

Tidpunkt från vilken lånekostnader skall inräknas i anskaffningsvärdet

20. *Lånekostnader inräknas i anskaffningsvärdet för en tillgång från den tidpunkt då*
- (a) *utgifter som ingår i tillgångens anskaffningsvärde har uppkommit,*
 - (b) *lånekostnader har uppkommit samt*
 - (c) *aktiviteter som krävs för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning eller försäljning har påbörjats.*
21. Utgifter för en tillgång omfattar endast sådana som resulterat i betalningar, överföringar av andra tillgångar till tredje part eller att en räntebärande skuld uppkommit. Utgifterna minskas med mottagna förskottsbetalningar och bidrag som är hänförliga till tillgången (se IAS 20, Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd). Det genomsnittliga redovisade värdet av en tillgång under en period, inklusive lånekostnader som tidigare inräknats i anskaffningsvärdet, är normalt en tillräckligt god approximation av det belopp som tillsammans med räntesatsen skall användas vid beräkning av det belopp som skall inräknas i anskaffningsvärdet.
22. Aktiviteterna som är nödvändiga för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning eller försäljning omfattar mer än enbart fysisk framställning av tillgången. De innefattar även tekniskt och administrativt arbete före påbörjandet av den fysiska framställningen av tillgången, såsom aktiviteter för att införskaffa tillstånd. Däremot beaktas inte aktiviteter som inträffar under en period då tillgången enbart innehåses utan att någon produktion eller utveckling sker som förändrar tillgångens beskaffenhet. Lånekostnader avseende innehavd mark inräknas i anskaffningsvärdet exempelvis under den tid som exploateringsarbete pågår. Däremot inräknas lånekostnaderna inte i anskaffningsvärdet under den tid inget exploateringsarbete pågår.

Perioder då lånekostnader tillfälligt inte får inräknas i anskaffningsvärdet

23. **Lånekostnader som uppkommer när en aktiv utveckling av tillgången är avbruten under en längre period får inte inräknas i tillgångens anskaffningsvärde.**
24. Lånekostnader kan uppkomma under en längre period under vilken aktiviteter som är nödvändiga för att färdigställa en tillgång för dess avsedda användning eller försäljning har avbrutits. Sådana kostnader är kostnader för innehav av delvis färdigställda tillgångar och inräknas inte i tillgångens anskaffningsvärde. Lånekostnader som uppkommer under en period då omfattande tekniskt och administrativt arbete utförs inräknas emellertid i anskaffningsvärdet. Lånekostnader som uppkommer under en temporär fördröjning, som är en nödvändig del av processen att färdigställa en tillgång för dess avsedda användning eller försäljning, inräknas i tillgångens anskaffningsvärde. Exempelvis inräknas lånekostnaderna under den längre period som krävs för att varan skall mogna eller den period som högt vattenstånd försenar byggandet av en bro, om sådant högt vattenstånd är vanligt under byggnadsperioden i det berörda geografiska området.

Tidpunkt från vilken lånekostnader inte längre får inräknas i anskaffningsvärdet

25. **Lånekostnader som uppkommer efter att i huvudsak alla aktiviteter som krävs för att färdigställa en tillgång, för vilken lånekostnader kan inräknas i anskaffningsvärdet, för dess avsedda användning eller försäljning är slutförda, får inte inräknas i tillgångens anskaffningsvärde.**
26. En tillgång är normalt färdigställd för avsedd användning eller försäljning när den fysiska framställningen av tillgången har avslutats, även om rutinmässigt administrativt arbete kan återstå. Om smärre åtgärder, exempelvis utsmyckning av en fastighet i enlighet med köparens eller användarens specifikationer, är allt som återstår, indikerar detta att de huvudsakliga aktiviteterna är avslutade.
27. **En tillgång, för vilken lånekostnader kan inräknas i anskaffningsvärdet, kan tillverkas i form av fristående delar där var och en av delarna kan användas separat medan tillverkningen av andra delar fortgår. Lånekostnader som är hänförliga till den färdigställda delen och som avser tiden efter det att i huvudsak alla aktiviteter som är nödvändiga för att färdigställa den delen för avsedd användning eller försäljning är slutförda skall då inte inräknas i anskaffningsvärdet för den färdigställda delen.**
28. Ett industriområde som innehåller flera byggnader där var och en kan användas individuellt är ett exempel på en tillgång, för vilken lånekostnader kan inräknas i anskaffningsvärdet, där varje del kan användas separat, medan tillverkningen av andra byggnader inom industriområdet fortsätter. Ett exempel på en tillgång, som behöver vara färdigställd i alla delar innan någon del kan tas i bruk, är en fabriksanläggning för tillverkning av produkter där tillverkningen innefattar flera processer som utförs i en obruten följd i olika delar av fabriksanläggningen, såsom i ett stålverk.

UPPLYSNINGAR

29. **De finansiella rapporterna skall upplysa om**
- (a) *den princip som tillämpats för redovisning av lånekostnader,*
 - (b) *summan av lånekostnader som inräknats i tillgångars anskaffningsvärden under redovisningsperioden samt*
 - (c) *den räntesats som använts för att fastställa beloppet för de lånekostnader som inräknats i tillgångars anskaffningsvärden under redovisningsperioden.*

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

30. **När tillämpning av denna standard innebär byte av redovisningsprincip uppmantras ett företag att ändra i sina finansiella rapporter i enlighet med IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper. Alternativt skall företag som följer tillåten alternativ princip i anskaffningsvärdet för en tillgång inräkna endast lånekostnader som uppkommit efter datumet för standardens ikraftträdande, vilket uppfyller kriterierna för tillgångsredovisning.**

IKRAFTTRÄDANDE

31. **Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1995 eller senare.**

IAS 24

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 24
(OMFORMATERAD 1994)

Upplysningar om närstående

Denna omformaterade standard ersätter den standard som ursprungligen fastställdes av styrelsen i mars 1984. Den presenteras i det omarbetade format som antagits för IAS från och med 1991. Inga väsentliga ändringar har gjorts i den ursprungligen fastställda texten. Viss terminologi har ändrats för att anpassa den till aktuell IASC-praxis.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Tillämpningsområde	1-4
Definitioner	5-6
Närståendeproblematiken	7-17
Upplysningar	18-25
Ikraftträdande	26

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

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- Denna standard behandlar vilka upplysningar ett företag skall lämna om relationer till närstående företag och fysiska personer och om transaktioner mellan ett rapporterende företag och sådana närstående. Kraven i denna standard skall tillämpas i de finansiella rapporterna för varje rapporterende företag.***
- Standarden tillämpas endast på sådana närståenderelationer som – med de förtydliganden som anges i punkt 6 – beskrivs i punkt 3.***
- Denna standard behandlar endast sådana närståenderelationer som beskrivs i (a) till (e) nedan:
 - Företag som direkt, eller indirekt genom en eller flera mellanhänder, utövar ett bestämmande inflytande över eller står under ett bestämmande inflytande från det rapporterende företaget, eller står under samma bestämmande inflytande som det rapporterende företaget. (Detta inbegriper holdingföretag, dotterföretag och systerföretag.)
 - Intresseföretag (se IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag).
 - Fysiska personer som direkt eller indirekt innehar en sådan andel av rösterna i det rapporterende företaget som medför ett betydande inflytande i företaget, och nära familjemedlemmar⁽¹⁾ till sådana enskilda personer.
 - Nyckelpersoner, det vill säga personer som har befogenhet och ansvar för planering, ledning och styrning av det rapporterende företags aktiviteter, däribland styrelseledamöter och ledande befattningshavare, och nära familjemedlemmar till sådana personer.

⁽¹⁾ En persons nära familjemedlemmar är sådana som kan förväntas påverka, eller påverkas av, personen i dennes eller dessas kontakter med företaget.

- (e) Företag i vilket en betydande andel av rösterna innehas, direkt eller indirekt, av en person enligt punkt (c) eller (d) eller över vilket en sådan person kan utöva ett betydande inflytande. Detta innefattar företag som ägs av styrelseledamöter eller aktieägare med stora innehav i det rapporterade företaget och företag som har en person i ledningen som samtidigt ingår i ledningen för det rapporterade företaget.

Bedömningen av om en närståenderelation föreligger eller inte grundas på förhållandets ekonomiska innebörd och inte enbart på den juridiska formen.

4. **Upplysningar om transaktioner behöver inte lämnas**

- (a) *i koncernredovisningen när det gäller koncerninterna transaktioner,*
- (b) *i moderföretags finansiella rapporter när de görs tillgängliga eller publiceras tillsammans med koncernredovisningen,*
- (c) *i ett helägt dotterföretags finansiella rapporter om dess moderföretag finns inregistrerat i samma land och tillhandahåller en koncernredovisning i det landet samt*
- (d) *i finansiella rapporter från statligt styrda företag rörande transaktioner med andra statligt styrda företag.*

DEFINITIONER

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

Närstående – företag och fysiska personer anses vara närstående om ett företag eller en fysisk person har möjlighet att utöva ett bestämmande eller ett betydande inflytande över ett annat företag när det gäller att fatta finansiella och operativa beslut.

Transaktioner mellan närstående – en överföring av resurser eller förpliktelser mellan närstående, oavsett om ersättning utgår eller ej.

Bestämmande inflytande – ägande, direkt eller indirekt, via dotterföretag, till mer än hälften av rösterna i ett företag, eller till en betydande andel av rösterna och rätt att styra, enligt stadgar eller avtal, företagets finansiella eller operativa strategier.

Betydande inflytande (i denna standard) – deltagande i beslut som rör ett företags finansiella och operativa strategier, men inte ett bestämmande inflytande över dessa strategier. Betydande inflytande kan utövas på flera sätt, vanligen genom en plats i styrelsen, men även genom att exempelvis delta i framtagande av strategiska riktlinjer, betydande transaktioner mellan företag, utbyte av personal i ledande ställning eller beroende av teknisk information. Betydande inflytande kan uppnås via aktieinnehav, stadgar eller avtal. När det gäller aktieinnehav, förutsätts betydande inflytande vara i enlighet med definitionen i IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag.

6. **I denna standard anses följande företag eller fysiska personer inte vara närstående:**

- (a) Ett företag enbart av det skälet att det har en styrelseledamot gemensam med det rapporterade företaget, oaktat punkt 3 (d) och (e) ovan (men det är nödvändigt att överväga möjligheten och bedöma sannolikheten för att styrelseledamoten skulle kunna påverka båda företagens policy i fråga om deras ömsesidiga mellanhavanden).

IAS 24

- (b) (i) Finansiärer,
- (ii) fackföreningar,
- (iii) offentliga verksamheter,
- (iv) departement och myndigheter

med avseende på normala affärer med ett företag (trots att de kan begränsa företagets handlingsfrihet eller medverka i denna beslutsprocess).

- (c) En enstaka kund, leverantör, franchisegivare, distributör eller generalagent med vilken det rapporterade företaget har en stor affärsvolym enbart till följd av det ekonomiska beroende som detta förhållande medför.

NÄRSTÄENDEPROBLEMATIKEN

7. Relationer mellan närstående är vanligt förekommande inom affärsverksamhet. Exempelvis bedriver företag ofta delar av sin verksamhet genom dotterföretag eller intresseföretag och förvärvar andelar i andra företag – som placering eller som ett led i rörelsen – i sådan omfattning att det ägande företaget kan utöva ett bestämmande eller betydande inflytande över de finansiella och operativa besluten i de företag som det äger andelar i.
8. En relation med en närstående kan påverka det rapporterade företagets finansiella ställning och resultat. Närstående kan genomföra transaktioner som inte skulle genomföras mellan parter som inte är närstående. Transaktioner med närstående kan också genomföras med andra belopp än mellan parter utan närståenderelation.
9. Ett företags resultat och finansiella ställning kan påverkas av en relation med en närstående, även om det inte sker några transaktioner mellan parterna. Enbart det faktum att en närståenderelation existerar kan vara tillräckligt för att påverka det rapporterade företagets transaktioner med andra parter. Exempelvis kan ett dotterföretag avsluta sina förbindelser med en handelspartner för att moderföretaget förvärvar ett systerföretag som är verksamt i samma bransch som den tidigare handelspartnern. 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.
10. Eftersom det av naturliga skäl är svårt för företagsledningen att fastställa effekterna av ett inflytande som inte leder till transaktioner ställer denna standard inga krav på upplysningar om sådana effekter.
11. Redovisningen av en överföring av resurser baseras normalt på det pris som parterna kommit överens om. När det gäller ej närstående parter är priset baserat på affärsmässiga grunder. Närstående parter kan ha en mer flexibel prissättning än ej närstående parter.
12. Det finns flera metoder för att prissätta transaktioner mellan närstående.
13. En metod för att fastställa ett pris på en transaktion mellan närstående är att sätta priset genom hänvisning till priset på jämförbara varor som sålts på en ekonomiskt jämförbar marknad till en köpare utan samband med säljaren. Denna metod används ofta då de varor och tjänster som tillhandahålls i en transaktion mellan närstående, och villkoren för transaktionen, påminner om vad som förekommer i normala handelstransaktioner. Den används ofta även för att fastställa finansieringskostnader.

14. När varor överförs mellan närstående före försäljning till en oberoende part, kan priset sättas till ett belopp som motsvarar det köpande företags försäljningspris minskat med en marginal, som täcker köparens kostnader och ger köparen en rimlig vinst vid den efterföljande försäljningen. Att fastställa en ersättning som är rimlig avseende köparens prestation är förenat med svårigheter. Denna metod används också för överföring av andra resurser, såsom rättigheter och tjänster.
15. Priset kan också sättas till leverantörens självkostnad med tillägg för vinstpålägg. Det kan vara svårt att fastställa både de kostnader som är hänförliga till självkostnaden och tilläggets storlek. Vinstmarginal och avkastning på sysselsatt kapital i likartade branscher kan vara till hjälp när ett internpris fastställs.
16. Det kan förekomma att internpriser inte fastställs enligt någon av de metoder som nämns i punkterna 13 till 15 ovan. Ibland debiteras ingen ersättning – exempelvis för företagsledningstjänster och lån.
17. Det kan hända att en transaktion inte skulle ha ägt rum om närståenderelationen inte hade existerat. Exempelvis skulle kanske ett företag som sålt en stor andel av sin produktion till sitt moderföretag till självkostnadspris inte ha hittat någon alternativ köpare om moderföretaget inte hade köpt varorna.

UPPLYSNINGAR

18. I många länder ställer redovisningslagstiftningen krav på att finansiella rapporter skall innehålla upplysningar rörande vissa kategorier av närstående. Detta gäller i synnerhet transaktioner med ett företags styrelseledamöter, speciellt deras ersättningar och lån, på grund av deras förtroendeställning i företaget. Det gäller också upplysningar om väsentliga koncerninterna transaktioner samt innehav i och mellanhavanden inom koncernen och med intresseföretag och styrelseledamöter. Enligt IAS 27, Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag, och IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag, skall uppgifter lämnas om dotterföretag och intresseföretag. Enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, skall upplysning lämnas om extraordinära poster samt intäkts- och kostnadsposter i den ordinarie verksamheten som är av sådan storlek eller typ att dessa upplysningar behövs för att förklara periodens resultat.
19. Följande är exempel på situationer när transaktioner med närstående kan föranleda det rapporterande företaget att lämna upplysningar i den period som transaktionen avser:
 - Inköp eller försäljning av varor (färdiga varor och andra varor).
 - Inköp eller försäljning av fast egendom eller andra tillgångar.
 - Tillhandahållande eller erhållande av tjänster.
 - Förmedlingsarrangemang.
 - Leasingöverenskommelser.
 - Överföring av forskning och utveckling.
 - Licensavtal.
 - Finansiering (inklusive lån och kapitaltillskott i form av kontanter eller på annat sätt).
 - Garantier och säkerheter.
 - Kontrakt med företagsledningen.

IAS 26

20. **Upplysningar skall lämnas om sådana närstående relationer som innefattar ett bestämmande inflytande, oavsett om transaktioner har ägt rum eller ej.**
21. För att en användare av finansiella rapporter skall kunna bilda sig en uppfattning om effekterna av närstående relationer i det rapporterande företaget, lämnar företaget upplysningar om sådana närstående relationer som innefattar ett bestämmande inflytande, oavsett om transaktioner har ägt rum mellan de närstående eller ej.
22. **Om det har förekommit transaktioner mellan närstående skall det rapporterande företaget lämna upplysningar om såväl karaktären på närstående relationerna som typer av transaktioner och andra transaktionsuppgifter som krävs för en förståelse av de finansiella rapporterna.**
23. De uppgifter om transaktioner som krävs för att förstå de finansiella rapporterna innefattar normalt:
- (a) Ungefärlig transaktionsvolym, antingen med ett belopp eller med en andel av ett totalbelopp.
 - (b) Fordringar eller skulder angivna till belopp eller som andel av ett totalbelopp.
 - (c) Principer för prissättning.
24. **Det är tillåtet att lämna summariska 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.**
25. Det är inte nödvändigt att lämna upplysningar i koncernredovisningen om transaktioner mellan företag inom en koncern eftersom koncernredovisningen presenterar information om moderföretaget och dotterföretag som ett enda rapporterande företag. Transaktioner med intresseföretag som redovisas enligt kapitalandelsmetoden elimineras inte och därför krävs separata upplysningar om transaktioner mellan närstående.

IKRAFTTRÄDANDE

26. **Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1986 eller senare.**

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 26 (OMFORMATERAD 1994)

Redovisning av pensionsstiftelser

Denna omformaterade standard ersätter den standard som ursprungligen fastställdes av styrelsen i juni 1986. Den presenteras i det omarbetade format som antagits för IAS från och med 1991. Inga väsentliga ändringar har gjorts i den ursprungligen fastställda texten. Viss terminologi har ändrats i syfte att göra den jämförbar med aktuell IASC-praxis.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Tillämpningsområde	1-7
Definitioner	8-12
Avgiftsbestämda planer	13-16

IAS 26

Förmånsbestämda planer	17-31
Nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder	23-26
Frekvens för aktuariella värderingar	27
Redovisningens innehåll	28-31
Alla planer	32-36
Värdering av förvaltningstillgångar	32-33
Upplysningar	34-36
Ikraftträdande	37

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

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- Standarden skall tillämpas på rapporter för pensionsstiftelser i det fall sådana rapporter upprättas.**
- Pensionsstiftelser kallas också pensionsplaner. Enligt denna standard är en pensionsstiftelse en separat rapportenhet som är skild från arbetsgivaren till planens deltagare. Alla andra IAS:er skall tillämpas på pensionsstiftelsers rapporter i den mån de inte ersätts av denna standard.
- Standarden behandlar stiftelsens redovisning och rapportering till alla deltagare, i grupp. Den behandlar inte rapporter till enskilda deltagare rörande deras pensionsersättning.
- 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.
- Pensionsstiftelser kan vara avgiftsbestämda planer eller förmånsbestämda planer. Många planer kräver att separata fonder upprättas, som kan vara separata juridiska personer och som kan ha förvaltare, till vilka avgifter betalas och från vilka pensionsersättning betalas. Denna standard skall tillämpas oavsett om sådan fond skapas och oavsett om det finns förvaltare.
- 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.
- 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.

IAS 26

DEFINITIONER

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

Pensionsstiftelser är överenskommelser i vilka ett företag tillhandahåller ersättning till sina anställda när en anställning upphör eller efter dess upphörande (antingen i form av årliga betalningar eller som engångsbelopp) när sådan ersättning, eller arbetsgivarens avgifter till dem, kan fastställas eller uppskattas före pensionen, utifrån villkoren i ett dokument eller utifrån företagets praxis.

Avgiftsbestämda planer är pensionsplaner enligt vilka de belopp som skall betalas som pensionsersättning fastställs genom avgifter till en fond tillsammans med avkastningen av investeringar i fonden.

Förmånsbestämda planer är pensionsplaner enligt vilka de belopp som skall betalas som pensionsersättning fastställs utifrån en formel som vanligen baseras på anställdas löner och/eller tjänsteår.

Fondering är överföring av tillgångar till en enhet (fonden), som är skild från arbetsgivarens företag, i syfte att kunna uppfylla framtida förpliktelser avseende betalning av pensionsersättning.

I denna standard används också nedanstående begrepp med de innebörder som anges nedan:

Deltagare är de som deltar i en pensionsplan och andra som har rätt till ersättning enligt planen.

Nettotillgångar tillgängliga för ersättningar är tillgångar i en plan efter avdrag för skulder utöver nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.

Nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder är nuvärdet av förväntade betalningar av en pensionsstiftelse till befintliga och tidigare anställda, som är hänförlig till redan utförda tjänster.

Oantastbar ersättning är ersättning, där rätten till ersättningen, enligt villkoren i en pensionsplan, inte är villkorade av fortsatt anställning.

9. Vissa pensionsstiftelser har annan huvudman än arbetsgivaren. Denna standard skall även tillämpas på sådana planers rapporter.
10. De flesta pensionsstiftelser bygger på formella avtal. Vissa är informella men har uppnått en viss grad av förpliktelse som följd av arbetsgivares etablerade praxis. Även om vissa planer tillåter arbetsgivare att begränsa de förpliktelser som är förknippade med planen, är det vanligen svårt för en arbetsgivare att upphäva en plan om arbetsgivaren vill behålla sina anställda. Samma grund för redovisning skall användas både för informella och formella planer.
11. Många pensionsstiftelser ger möjlighet till upprättande av separata fonder, till vilka avgifter erläggs och från vilka ersättning betalas. Sådana fonder kan administreras av parter som fungerar som fristående förvaltare. I vissa länder kallas dessa parter förvaltare. I denna standard används begreppet förvaltare för sådana parter, även om ett förvaltarskap inte har uppkommit.
12. Pensionsstiftelser beskrivs vanligen som antingen avgiftsbestämda planer eller förmånsbestämda planer, som båda har speciella egenskaper. Det kan finnas planer med egenskaper från båda typerna. Den typen av kombinerade planer betraktas enligt denna standard som avgiftsbestämda planer.

AVGIFTSBESTÄMDA PLANER

13. *Redovisningen för en avgiftsbestämd plan skall innehålla en sammanställning över nettotillgångar tillgängliga för ersättningar och en beskrivning av principerna för fondering.*

14. Enligt en avgiftsbestämd plan fastställs en deltagares framtida ersättning av de avgifter som betalats in av arbetsgivaren, deltagaren eller bägge parter samt fondens operativa effektivitet och investeringsvinster. En arbetsgivares förpliktelse fullgörs vanligen genom avgifterna till fonden. Yttrande från en aktuarie krävs vanligen inte, även om sådana yttranden ibland används för att uppskatta den framtida ersättning som kan uppnås, baserat på aktuella avgifter och olika nivåer av framtida avgifter och avkastning på investeringar.
15. Deltagarna är intresserade av verksamheten i stiftelsen eftersom den direkt påverkar nivån på deras framtida ersättning. Deltagarna är intresserade av att veta om avgifterna har betalats och om mottagarnas rättigheter skyddats via tillräckliga kontrollåtgärder. En arbetsgivare är intresserad av en effektiv och god verksamhet i stiftelsen.
16. Målsättningen med rapporteringen för en avgiftsbestämd plan är att återkommande tillhandahålla information om planen och om resultatet av dess investeringar. Denna målsättning uppnås vanligen genom att tillhandahålla en rapport som omfattar
 - (a) en beskrivning av den väsentliga verksamheten under perioden och effekten av eventuella förändringar som är hänförliga till planen och dess medlemmar, villkor och föreskrifter,
 - (b) sammanställningar över transaktioner och resultat vad gäller investeringar under perioden samt stiftelsens finansiella ställning vid periodens slut samt
 - (c) en beskrivning av investeringsprinciperna.

FÖRMÅNSBESTÄMDA PLANER

17. **Rapporten för en förmånsbestämd plan skall innehålla antingen**
 - (a) **en sammanställning som visar**
 - (i) **nettotillgångar tillgängliga för ersättningar,**
 - (ii) **nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder, uppdelat på oantastbara och antastbara ersättningar samt**
 - (iii) **resulterande över- eller underskott eller**
 - (b) **en sammanställning över nettotillgångar tillgängliga för ersättningar inklusive antingen**
 - (i) **en not med upplysning om nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder, uppdelat på oantastbara och antastbara ersättningar eller**
 - (ii) **en hänvisning till denna information i en bifogad aktuariell rapport.**

Om en aktuariell värdering inte har färdigställts per balansdagen, skall den mest aktuella värderingen användas som grund och upplysning lämnas om värderingstidpunkten.

18. **I enlighet med punkt 17 skall nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder baseras på framtida pensionsutfästelser enligt planens villkor för hittills utfört arbete med utgångspunkt antingen från aktuella lönenivåer eller prognostiserade lönenivåer samt upplysning lämnas om använd metod. Upplysning skall också lämnas om effekten av eventuella förändringar i aktuariella antaganden, som har haft en väsentlig inverkan på nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.**
19. **Rapporten skall innehålla en förklaring av förhållandet mellan nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder och nettotillgångar tillgängliga för ersättningar samt de principer som tillämpas vid fondering av pensionsutfästelser.**

IAS 26

20. Vad gäller en förmånsbestämd plan beror betalningen av framtida pensionsutfästelser på planens finansiella ställning och av inbetalares förmåga att betala framtida avgifter till planen samt på resultatet av investeringarna och planens operativa effektivitet.
21. En avgiftsbestämd plan behöver återkommande yttranden från aktuarie för att bedöma planens finansiella ställning, pröva antaganden och rekommendera framtida avgiftsnivåer.
22. Målsättningen med rapportering för en avgiftsbestämd plan är att återkommande tillhandahålla information om planens finansiella resurser och verksamhet, som är användbar vid bedömning av förhållandena mellan ackumulering av resurser och planens ersättning över tiden. Denna målsättning uppnås vanligen genom att tillhandahålla en rapport som omfattar
 - (a) en beskrivning av den väsentliga verksamheten under perioden och effekten av eventuella förändringar som är hänförliga till planen och dess medlemmar, villkor och föreskrifter,
 - (b) sammanställningar över transaktioner och resultat vad gäller investeringar under perioden och stiftelsens finansiella ställning vid periodens slut,
 - (c) aktuariella uppgifter antingen som del av sammanställningen eller i en separat rapport samt
 - (d) en beskrivning av investeringsprinciperna.

Nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder

23. Nuvärdet av förväntade betalningar från en pensionsstiftelse kan beräknas och rapporteras med utgångspunkt från aktuella lönenivåer eller prognostiserade lönenivåer fram till dess att deltagarna går i pension.
24. De orsaker som anges för att använda aktuell lön omfattar
 - (a) nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder, som är summan av de belopp som för närvarande är hänförliga till varje deltagare i planen, kan beräknas mer objektivt än om prognostiserade lönenivåer används, eftersom färre antaganden används,
 - (b) öknings i ersättningar som är hänförliga till en löneökning blir en förpliktelse för planen vid löneökningstidpunkten samt
 - (c) beloppet avseende nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder när aktuella lönenivåer används, sammanhänger i allmänhet närmare med det belopp som skall betalas i händelse av upphörande eller avveckling av planen.
25. De orsaker som anges för att använda prognostiserad lön omfattar
 - (a) finansiell information skall färdigställas utifrån fortlevnadsprincipen, oavsett vilka antaganden och uppskattningar som måste göras,
 - (b) för slutliga betalningsplaner fastställs ersättningen utifrån lönerna vid eller nära pensionstidpunkten och därmed måste prognoser ställas för löner, avgiftsnivåer och avkastning samt
 - (c) underlåtenhet att införliva löneprogner, när större delen av fonderingen bygger på löneprogner, 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 förpliktelse avseende intjänad ersättning fram till rapportdatum. Upplysning lämnas om nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder baserat på löneprognoser i syfte att informera om omfattningen av den potentiella förpliktelsen utifrån fortlevnadsprincipen som vanligen är grund för fonderingen. Utöver upplysning om nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder, kan nöjaktig förklaring behöva lämnas i syfte att tydligt upplysa om det sammanhang i vilket nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder skall tolkas. Sådan förklaring kan vara i form av information om tillräckligheten i planerad framtida fondering och av fonderingsprinciper baserade på löneprognoser. Detta kan ingå i den finansiella informationen eller i aktuariens rapport.

Frekvens för aktuariella värderingar

27. I många länder görs inte aktuariella värderingar oftare än vart tredje år. Om en aktuariell värdering inte har färdigställts per balansdagen, skall den mest aktuella värderingen användas som grund och upplysning lämnas om värderingstidpunkten.

Redovisningens innehåll

28. När det gäller förmånsbestämda planer lämnas upplysning i ett av följande format, vilket återspeglar olika metoder för upplysningar och klassificering av aktuariell information:
- (a) I redovisningen skall en sammanställning ingå, som visar nettotillgångar tillgängliga för ersättningar, nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder och det resulterande över- eller underskottet. Redovisningen skall också innehålla sammanställningar över förändringar i nettotillgångar tillgängliga för ersättningar och förändringar i nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder. Redovisningen kan innefatta en separat rapport från aktuarie som stöd för nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.
 - (b) En redovisning som innefattar en sammanställning av nettotillgångar tillgängliga för ersättningar och en sammanställning över förändringar i nettotillgångar tillgängliga för ersättningar. Upplysning om nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder lämnas i not till sammanställningarna. Redovisningen kan också innefatta en rapport från aktuarie som stöd för nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.
 - (c) En redovisning som innefattar en sammanställning av nettotillgångar tillgängliga för ersättningar och en sammanställning över de förändringar i nettotillgångar tillgängliga för ersättningar med nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder i en separat aktuariell rapport.

För varje format kan också en förvaltar rapport rörande förvaltningens karaktär eller en förvaltningsberättelse och en investeringsrapport bifogas sammanställningarna.

29. De som väljer de format som beskrivs i punkterna 28 (a) och 28 (b) är av uppfattningen att kvantifiering av framtida pensionsutfästelser och andra uppgifter som tillhandahålls med dessa metoder hjälper användare att utvärdera planens aktuella status och sannolikheten för att planens förpliktelser uppfylls. De är också av uppfattningen att upplysningarna i redovisningen skall vara fullständiga i sig och inte behöva kompletterande redogörelser. Emellertid menar vissa att det format som beskrivs i punkt 28 (a) kan ge intryck av att en skuld föreligger, och enligt deras uppfattning har inte nuvärdet av framtida pensionsutfästelser samtliga de egenskaper som kännetecknar en skuld.
30. De som förespråkar det format som beskrivs i punkt 28 (c) menar att nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder inte skall innefattas i en sammanställning av nettotillgångar tillgängliga för ersättningar enligt det format som beskrivs i punkt 28 (a) eller ens att upplysning skall lämnas i not enligt punkt 28 (b), eftersom det kommer att jämföras direkt med förvaltningstillgångar och en sådan jämförelse kanske inte är meningsfull. De hävdar att aktuarier inte nödvändigtvis jämför nuvärden av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder med marknadsvärdena på investeringar utan i stället kan

IAS 26

uppskatta nuvärdet av förväntade kassaflöden från investeringarna. Därför menar de som förespråkar detta format att en sådan jämförelse sannolikt inte återspeglar aktuariens övergripande bedömning av planen och att det finns utrymme för missförstånd. Vissa menar också att oavsett hur kvantifieringen går till, skall informationen om framtida pensionsutfästelser endast finnas i den separata aktuariella rapporten där en tillbörlig förklaring kan ges.

31. Denna standard godkänner ståndpunkterna från dem som förespråkar att tillåta upplysning om information rörande framtida pensionsutfästelser i en separat rapport. Den avvisar argument mot kvantifiering av nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder. Därmed betraktas de format som beskrivs i punkt 28 (a) och (b) som godkända enligt denna standard, liksom det format som beskrivs i punkt 28 (c), så länge den finansiella informationen omfattar en hänvisning till och kompletteras av en aktuariell rapport som innefattar nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.

ALLA PLANER

Värdering av förvaltningstillgångar

32. ***Pensionsstiftelsers investeringar skall redovisas till verkligt värde. När det gäller marknadsnoterade värdepapper motsvaras verkligt värde av marknadsvärdet. När förvaltningstillgångar innehåses, för vilka det inte går att göra en uppskattning av verkligt värde, skall upplysning lämnas om orsaken till att verkligt värde inte används.***
33. När det gäller marknadsnoterade värdepapper motsvaras det verkliga värdet vanligen av marknadsvärdet, eftersom det betraktas som det bästa måttet på värdepapperets värde per balansdagen och för investeringens resultat under perioden. De värdepapper som har ett fast inlösenvärde och som har förvärvat 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 innehåses, för vilka det inte går att göra en uppskattning av verkligt värde, exempelvis samtliga aktier i ett företag, skall upplysning lämnas om orsaken till att verkligt värde inte används. I den mån investeringar redovisas till andra belopp än marknadsvärde och verkligt värde, lämnas vanligen även upplysning om verkligt värde. Tillgångar som används i en fonds verksamhet redovisas i enlighet med tillämpliga IAS:er.

Upplysningar

34. ***En pensionsstiftelsers redovisning, oavsett om det gäller en avgiftsbestämd eller förmånsbestämd plan, skall också innehålla***
 - (a) ***en sammanställning över förändringar i nettotillgångar tillgängliga för ersättningar,***
 - (b) ***en sammanställning över väsentliga redovisningsprinciper samt***
 - (c) ***en beskrivning av planen och effekten av eventuella förändringar i planen under perioden.***
35. Pensionsstiftelsers redovisningar omfattar i tillämpliga fall
 - (a) en sammanställning över tillgångar tillgängliga för ersättning med upplysning om
 - (i) tillgångar vid slutet av perioden, klassificerade på tillämpligt sätt,
 - (ii) använd värderingsprincip avseende tillgångarna,
 - (iii) uppgifter om eventuell enskild investering som överstiger antingen 5 procent av nettotillgångar tillgängliga för ersättningar eller 5 procent av ett tillgångsslag eller en värdepapperstyp,
 - (iv) uppgifter om eventuell investering i arbetsgivaren samt
 - (v) skulder utöver nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder,

- (b) en sammanställning över förändringar i tillgångar tillgängliga för ersättningar som visar
 - (i) arbetsgivarens avgifter,
 - (ii) personalens avgifter,
 - (iii) investeringsintäkter, såsom ränta och utdelning,
 - (iv) övriga intäkter,
 - (v) erlagd och erhållen ersättning (exempelvis uppdelad på ersättning avseende pension, dödsfall, handikapp och engångsbetalningar),
 - (vi) administrativa kostnader
 - (vii) övriga kostnader,
 - (viii) skatt på inkomster
 - (ix) vinst och förlust vid avyttring av investeringar och värdeförändringar avseende investeringar samt
 - (x) överföringar till och från andra planer,
 - (c) en beskrivning av principerna för fondering;
 - (d) för förmånsbestämda planer, nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder (som vara olika för oantastbar ersättning och antastbar ersättning) baserat på framtida pensionsutfästelser enligt planens villkor, på hittills utförda tjänster och genom att använda antingen nuvarande lönenivåer eller prognostiserade lönenivåer. Den informationen kan ingå i bifogad aktuariell rapport som skall läsas i sammanhang med därtill hänförlig finansiell information samt
 - (e) för avgiftsbestämda planer, en beskrivning av de väsentliga aktuariella antaganden som gjorts och den metod som används för att beräkna nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.
36. Pensionsstiftelsens redovisning skall innehålla en beskrivning av planen, antingen som del av den finansiella informationen eller i separat rapport. Den kan innehålla
- (a) namn på de anställda och de anställningsgrupper som omfattas av planen,
 - (b) antalet deltagare som får ersättning och antalet övriga deltagare, med tillämplig uppdelning,
 - (c) typen av plan – avgiftsbestämd eller förmånsbestämd,
 - (d) en upplysning om huruvida deltagarna betalar in avgifter till planen,
 - (e) en beskrivning av de framtida pensionsutfästelserna till deltagarna,
 - (f) en beskrivning av eventuella avvecklingsvillkor för planen samt
 - (g) förändringar i posterna (a) till (f) under den period som omfattas av rapporten.

Det är inte ovanligt att hänvisa till andra dokument som finns tillgängliga för användare och i vilka planen beskrivs och att endast ta med information rörande efterföljande ändringar i rapporten.

IKRAFTTRÄDANDE

37. ***Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter för pensionsstiftelser för perioder som börjar den 1 januari 1988 eller senare.***

IAS 27

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 27
(OMARBETAD 2000)**Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag**

Denna omformaterade standard ersätter den standard som ursprungligen fastställdes av styrelsen i juni 1988. Den presenteras i det omarbetade format som antagits för IAS från och med 1991. Inga väsentliga ändringar har genomförts i den ursprungligen godkända texten. Viss terminologi har ändrats i syfte att göra den jämförbar med aktuell IASC-praxis.

I december 1998 ändrades punkterna 13, 24, 29 och 30, så att hänvisningar till IAS 25, Redovisning av investeringar, ersattes med hänvisningar till IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering.

I oktober 2000 ändrades punkt 13 så att formuleringen skulle stämma överens med liknande punkter i andra IAS:er.

Följande SIC-tolkningar hör ihop med IAS 27:

- SIC-12: När skall ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen?
- SIC-33: Hur påverkas koncernredovisningen och tillämpningen av kapitalandelsmetoden av förekomsten av potentiella röstberättigade aktier?

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Tillämpningsområde	1-5
Definitioner	6
Utformning av koncernredovisning	7-10
Koncernredovisningens omfattning	11-14
Tillvägagångssätt vid uppsprättande av koncernredovisning	15-28
Redovisning av innehav i dotterföretag i ett moderföretags separata finansiella rapporter	29-31
Upplysningar	32
Ikraftträdande	33

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

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

1. **Standarden skall tillämpas vid upprättande av koncernredovisning för en grupp företag som är under bestämmande inflytande av ett moderföretag.**
2. **Standarden skall också tillämpas vid redovisning av innehav i dotterföretag i moderföretagets separata finansiella rapporter.**
3. Standarden ersätter IAS 3, Consolidated Financial Statements ("Koncernredovisning"), förutom i de avseenden den standarden behandlar redovisning av innehav i intresseföretag (se IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag).
4. Koncernredovisning omfattas av begreppet "finansiella rapporter" som beskrivs i förordet till IAS. Det innebär således att koncernredovisningen skall upprättas i enlighet med IAS.

5. Standarden behandlar inte:
- (a) Redovisningsmetoder avseende företagsförvärv och samgåenden och deras inverkan på koncernredovisningen, inklusive goodwill som uppkommer vid ett företagsförvärv eller samgående (se IAS 22 (omarbetad 1998), Företagsförvärv och samgåenden).
 - (b) Redovisning av innehav i intresseföretag (se IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag).
 - (c) Redovisning av andelar i joint ventures, (se IAS 31, Redovisning av andelar i joint ventures).

DEFINITIONER

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

Bestämmande inflytande (enligt denna standard) innebär en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.

Ett dotterföretag är ett företag över vilket ett annat företag (moderföretaget) har ett bestämmande inflytande.

Ett moderföretag är ett företag som har ett eller flera dotterföretag.

En koncern består av moderföretaget och dess dotterföretag.

En koncernredovisning utgör en redovisning för en koncern upprättad som om denna var ett enda företag.

Minoritetsintresse är den del av ett dotterföretags resultat och nettotillgångar som inte, direkt eller indirekt (genom dotterföretag), ägs av moderföretaget.

UTFORMNING AV KONCERNREDOVISNING

7. **Ett moderföretag, förutom sådant moderföretag som nämns i punkt 8, skall upprätta koncernredovisning.**
8. **Ett moderföretag som är ett helägt dotterföretag, eller i det närmaste helägt, behöver inte upprätta en koncernredovisning, förutsatt att, avseende ett företag som är i det närmaste helägt, moderföretaget har inhämtat minoritetsägarnas samtycke. Ett sådant moderföretag skall lämna upplysning om skälen till att koncernredovisning inte upprättats, tillsammans med de värderingsgrunder enligt vilka dotterföretag redovisas i dess separata finansiella rapporter. Upplysningar skall även lämnas om namn och huvudkontor för dess moderföretag som upprättar koncernredovisning.**
9. Användarna av moderföretagets finansiella rapporter är i allmänhet i behov av information om koncernens finansiella ställning, resultat och förändringar i finansiell ställning. Detta behov tillgodoses av koncernredovisningen, som redovisar finansiell information om koncernen som vore det ett enda företag utan att beakta legala avgränsningar mellan de separata juridiska personerna.
10. Ett moderföretag som själv är helägt av ett annat företag kan inte alltid upprätta en koncernredovisning, eftersom sådana rapporter kanske inte krävs av dess moderföretag och användarnas behov bäst tillgodoses av dess moderföretags koncernredovisning. I vissa länder behöver inte ett moderföretag avge koncernredovisning om det i det närmaste ägs i sin helhet av ett annat företag och moderföretaget har minoritetsägarnas samtycke. "I det närmaste ägt i sin helhet" anses ofta innebära att moderföretaget innehar minst 90 procent av rösterna.

IAS 27

KONCERNREDOVISNINGENS OMFATTNING

11. **Ett moderföretag som upprättar koncernredovisning skall ta in samtliga dotterföretag i koncernredovisningen, såväl inhemska som utländska, förutom dem som nämns i punkt 13.**
12. Koncernredovisningen omfattar alla företag över vilka moderföretaget har ett bestämmande inflytande, förutom de dotterföretag som undantagits av de skäl som anges i punkt 13. Bestämmande inflytande antas föreligga när moderföretaget direkt, eller indirekt genom dotterföretag, äger över hälften av rösterna i ett företag. Undantaget är sådana särskilda omständigheter där det tydligt kan visas att ett sådant ägande inte utgör ett bestämmande inflytande. Bestämmande inflytande föreligger även när moderföretaget äger högst hälften av rösterna i ett företag och har ⁽¹⁾ ⁽²⁾,
- (a) bestämmande inflytande över mer än hälften av rösterna i berört företag genom avtal med övriga ägare,
 - (b) rätten att utforma företagets strategier genom avtal,
 - (c) rätten att utse eller avsätta över hälften av ledamöterna i företagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan eller
 - (d) rätten till över hälften av rösterna i företagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan.
13. **Ett dotterföretag skall undantas från koncernredovisningen när:**
- (a) **Det bestämmande inflytandet är avsett att vara tillfälligt eftersom dotterföretaget förvärvats och innehas med avsikt att avyttras inom en nära framtid.**
 - (b) **Betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar möjligheten att överföra medel till moderföretaget.**

Sådana dotterföretag skall redovisas enligt IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering.

14. Ett dotterföretag skall inte undantas från koncernredovisningen på grund av att dess affärsverksamhet avviker från andra företag inom koncernen. Det blir mer informativt att ta in sådana dotterföretag i koncernredovisningen och lämna ytterligare upplysningar i koncernredovisningen om dotterföretags olika affärsverksamhet. Exempelvis bidrar de upplysningar som krävs enligt IAS 14, Segmentrapportering, till att förklara betydelsen av olika affärsverksamheter inom koncernen.

TILLVÄGAGÅNGSSÄTT VID UPPRÄTTANDE AV KONCERNREDOVISNING

15. Vid upprättandet av en koncernredovisning, slås de finansiella rapporterna för moderföretaget och dess dotterföretag ihop post för post genom att lägga samman poster som tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter och kostnader. För att koncernredovisningen skall kunna innehålla finansiell information om koncernen, som vore den ett enda företag, genomförs därefter nedanstående justeringar ⁽²⁾:
- (a) Det redovisade värdet av moderföretagets innehav i alla dotterföretag och moderföretagets andelar av alla dotterföretags eget kapital elimineras (se IAS 22 (omarbetad 1998), Företagsförvärv och samgåenden, som även beskriver hur uppkommen goodwill behandlas).

⁽¹⁾ Se även SIC-12: När skall ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen?

⁽²⁾ Se även SIC-33: Hur påverkas koncernredovisningen och tillämpningen av kapitalandelsmetoden av förekomsten av potentiella röstberättigade aktier?

- (b) Minoritetsandelar av rapportperiodens nettoresultat för dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen identifieras och justeras mot koncernens intäkter för att på så sätt få fram det nettoresultat som är hänförligt till moderföretagets ägare.
- (c) I koncernbalansräkningen redovisas och identifieras minoritetsandelar av nettotillgångar för dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen separat från skulder och moderföretagets egna kapital. Minoritetsandelar av nettotillgångar består av:
- (i) Värdet vid tidpunkten för det ursprungliga samgåendet, såsom detta värde beräknas i enlighet med IAS 22 (omarbetad 1998), Företagsförvärv och samgåenden.
- (ii) Minoritetsägarnas andel av förändringar i eget kapital efter samgåendet.
16. Skatter, som skall betalas antingen av moderföretaget eller dess dotterföretag för utdelning till moderföretaget av balanserade vinstmedel i dotterföretag, redovisas i enlighet med IAS 12, Inkomstskatter.
17. **Koncerninterna fordringar och skulder samt transaktioner mellan företag i koncernen liksom därmed sammanhängande realiserade vinster skall elimineras i sin helhet. Realiserade förluster på koncerninterna transaktioner skall också elimineras såvida förlusten inte motsvarar ett nedskrivningsbehov.**
18. Koncerninterna fordringar och skulder samt transaktioner mellan företag i koncernen, försäljningsintäkter, kostnader och utdelningar elimineras i sin helhet. Realiserade vinster till följd av koncerninterna transaktioner, som är inkluderade i tillgångars redovisade värden, såsom varulager och anläggningstillgångar, elimineras i sin helhet. Realiserade förluster på koncerninterna transaktioner, som dragits av när det redovisade värdet för tillgångar fastställts, elimineras också såvida förlusten inte avser ett nedskrivningsbehov. Skillnader som avser tidpunkter, och som uppkommer vid eliminering av realiserade vinster och förluster på koncerninterna transaktioner, hanteras i enlighet med IAS 12, Inkomstskatter.
19. **När de finansiella rapporter som ligger till grund för koncernredovisningen upprättas per olika balansdagar, skall justeringar göras för effekterna av väsentliga transaktioner eller andra händelser som sker mellan dessa dagar och balansdagen för moderföretagets finansiella rapporter. Under alla omständigheter skall skillnaden mellan balansdagarna inte överstiga tre månader.**
20. Finansiella rapporter för moderföretaget och dess dotterföretag, som används vid upprättande av koncernredovisningen, upprättas vanligtvis per samma balansdag. När balansdagarna är olika, upprättar dotterföretaget i koncernredovisningssyfte ofta rapporter per koncernens balansdag. När detta inte är praktiskt genomförbart, kan finansiella rapporter som upprättats för olika balansdagar användas under förutsättning att skillnaden inte överstiger tre månader. Härvid tillses att rapportperiodernas längd och skillnader i balansdagar är oförändrade från en period till en annan.
21. **Koncernredovisningar skall upprättas med enhetliga redovisningsprinciper för likartade transaktioner och andra händelser som inträffar under likartade omständigheter. Om det inte är praktiskt genomförbart att använda enhetliga redovisningsprinciper vid upprättandet av koncernredovisningen, skall upplysning om detta faktum lämnas, tillsammans med storleken på de poster i koncernredovisningen, för vilka olika redovisningsprinciper använts.**
22. Om ett företag i koncernen använder redovisningsprinciper som avviker från dem som tillämpas i koncernredovisningen för likartade transaktioner och händelser under liknande omständigheter, görs i många fall tillämpliga justeringar i dess finansiella rapporter när de används vid upprättandet av koncernredovisningen.
23. Ett dotterföretags resultat tas in i koncernredovisningen från och med förvärvstidpunkten, vilket enligt IAS 22 (omarbetad 1998), Företagsförvärv och samgåenden, är den tidpunkt vid vilken förvärvaren får ett bestämmande inflytande över företaget. Ett avyttrat dotterföretags rörelseresultat tas in i koncernresultaträkningen fram till avyttringstidpunkten, som är den tidpunkt när moderföretaget upphör att ha ett bestämmande inflytande över dotterföretaget. Skillnaden mellan intäkterna för avyttringen av dotterföretaget och det

IAS 27

redovisade värdet av dess tillgångar efter avdrag för skulder vid avyttringstidpunkten, redovisas i koncernredovisningen som resultatet av avyttringen av dotterföretaget. För att tillförsäkra jämförbarhet mellan finansiella rapporter för olika redovisningsperioder lämnas ofta kompletterande upplysningar om effekten av förvärv och avyttring av dotterföretag på den finansiella ställningen per balansdagen och rapportperiodens resultat samt på motsvarande belopp för föregående period.

24. **Ett innehav i ett företag skall redovisas enligt IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering, från och med den tidpunkt då det upphör att motsvara definitionen på ett dotterföretag och inte blir ett intresseföretag enligt definitionen i IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag.**
25. Andelens redovisade värde vid den tidpunkt då det upphör att vara ett dotterföretag behandlas därefter som anskaffningsvärde.
26. **Minoritetsintressen redovisas i koncernbalansräkningen separat från skulder och moderföretagets eget kapital. Även minoritetsintressen i koncernens vinst redovisas separat.**
27. Förluster som är hänförliga till minoritetsägare i ett dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen kan överstiga minoritetens andel av dotterföretagets egna kapital. Överskjutande del och ytterligare förluster som kan hänföras till minoritetsägarna redovisas mot majoritetsandelen, förutom i den mån minoritetsägarna har en bindande förpliktelse att gottgöra förlusterna samt är i stånd att gottgöra dem. Om dotterföretaget senare redovisar vinst, fördelas alla sådana vinster på majoritetsägarna fram till dess att minoritetsägarnas andel av de förluster som tidigare upptagits av majoritetsägarna har återvunnits.
28. Om ett dotterföretag har utestående preferensaktier med kumulativ vinstutdelningsrätt, som innehas utanför koncernen, beräknar ägarföretaget sin andel av vinst eller förlust efter att resultatet har justerats med dotterföretagets preferensaktiers utdelning och detta även om utdelningen ej har beslutats.

REDOVISNING AV INNEHAV I DOTTERFÖRETAG I ETT MODERFÖRETAGS SEPARATA FINANSIELLA RAPPORTER

29. **I ett moderföretags finansiella rapporter avseende juridisk person skall innehav i dotterföretag som omfattas koncernredovisningen antingen:**
 - (a) **Redovisas till anskaffningsvärde.**
 - (b) **Redovisas enligt kapitalandelsmetoden i enlighet med IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag.**
 - (c) **Redovisas som finansiella tillgångar som kan säljas enligt IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering.**
30. **Innehav i dotterföretag som undantas från koncernredovisningen skall antingen:**
 - (a) **Redovisas till anskaffningsvärde.**
 - (b) **Redovisas enligt kapitalandelsmetoden i enlighet med IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag.**
 - (c) **Redovisas som finansiella tillgångar som kan säljas enligt IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering.**
31. I många länder upprättar ett moderföretag separata finansiella rapporter i enlighet med lagar eller andra föreskrifter.

UPPLYSNINGAR

32. **Förutom de upplysningar som krävs enligt punkterna 8 och 21, lämnas nedanstående upplysningar:**
- (a) **I koncernredovisningen skall finnas en förteckning över viktiga dotterföretag inklusive deras namn, registreringsland eller det land där huvudkontoret ligger, storlek på ägarandel och, om det är skillnad, röstandelen.**
 - (b) **I koncernredovisningen skall när så är tillämpligt anges:**
 - (i) **Skälen till att ett dotterföretag inte omfattas av koncernredovisningen.**
 - (ii) **Karaktären på relationen mellan moderföretaget och ett dotterföretag, i vilket moderföretaget inte innehar, direkt eller indirekt genom dotterföretag, över hälften av rösterna.**
 - (iii) **Namn på företag som ej omfattas av koncernredovisningen till följd av uteblivet bestämmande inflytande trots att moderföretaget direkt eller indirekt innehar mer än hälften av rösterna.**
 - (iv) **Effekt av förvärv och avyttring av dotterföretag på den finansiella ställningen per balansdagen, rapportperiodens resultat och på motsvarande belopp för föregående period.**
 - (c) **En beskrivning, i moderföretagets separata finansiella rapporter, av den metod som använts för redovisning av dotterföretag.**

IKRAFTTRÄDANDE

33. **Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1990 eller senare.**

**INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 28
(OMARBETAD 2000)****Redovisning av innehav i intresseföretag**

IAS 28 fastställdes av styrelsen i november 1988.

I november 1994 omformaterades texten i IAS 28 till det omarbetade format som fastställdes för IAS 1991 (IAS 28 (omformaterad 1994)). Inga väsentliga ändringar har genomförts i den ursprungligen fastställda texten. Viss terminologi ändrades för att standarden skulle överensstämma med IASC:s dåvarande praxis.

I juli 1998 omarbetades punkterna 23 och 24 i IAS 28 (omformaterad 1994) för bättre överensstämmelse med IAS 36, Nedskrivningar.

I december 1998 medförde IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering, ändringar av punkterna 7, 12 och 14 i IAS 28. Ändringarna innebar att hänvisningar till IAS 25, Accounting for Investments ("Redovisning av investeringar"), ersattes med hänvisningar till IAS 39.

I mars 1999 ändrades punkt 26 så att hänvisningar till IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date ("Eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt händelser efter balansdagen"), ersattes med hänvisningar till IAS 10 (omarbetad 1999), Händelser efter balansdagen. Ändringen genomfördes också för att terminologin skulle stämma överens med IAS 37, Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar.

I oktober 2000 arbetades punkt 8 om så att den skulle överensstämma med liknande punkter i andra IAS:er. Dessutom ströks punkt 10. Ändringarna i punkterna 8 och 10 i IAS 28 träder i kraft när ett företag tillämpar IAS 39 för första gången.

IAS 28

Följande SIC-tolkningar hör ihop med IAS 28:

- SIC-3: Eliminering av orealiserade vinster och förluster vid transaktioner med intresseföretag.
- SIC-20: Redovisning av förluster i samband med tillämpning av kapitalandelsmetoden.
- SIC-33: Hur påverkas koncernredovisningen och tillämpningen av kapitalandelsmetoden av förekomsten av potentiella röstberättigade aktier?

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Tillämpningsområde	1-2
Definitioner	3-7
Betydande inflytande	4-5
Kapitalandelsmetoden	6
Anskaffningsvärdemetoden	7
Koncernredovisning	8-11
Redovisningen i juridisk person	12-15
Tillämpning av kapitalandelsmetoden	16-24
Nedskrivningar	23-24
Inkomstskatter	25
Eventualförpliktelser och eventualtillgångar	26
Upplysningar	27-28
Ikraftträdande	29

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

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

1. ***Denna standard skall tillämpas av ett ägarföretag vid redovisning av innehav i intresseföretag.***
2. Denna standard ersätter IAS 3, Consolidated Financial Statements ("Koncernredovisning"), till den del IAS 3 behandlar innehav i intresseföretag.

DEFINITIONER

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

Ett intresseföretag är ett företag varöver ägarföretaget har ett betydande inflytande och som vare sig är ett dotterföretag eller ett joint venture till ägarföretaget.

Betydande inflytande innebär att ägarföretaget kan delta i de beslut som rör ett företags finansiella och operativa strategier, men innebär inte bestämmande över dessa strategier.

Bestämmande inflytande (enligt denna standard) innebär en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.

Ett dotterföretag är ett företag varöver ett annat företag (moderföretaget) har ett bestämmande inflytande.

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. I resultaträkningen ingår ägarföretagets andel av investeringsobjektets resultat.

Anskaffningsvärdemetoden är en redovisningsmetod som innebär att investeringar redovisas till anskaffningsvärde. I resultaträkningen ingår som intäkt från investeringen endast erhållen utdelning och då till den del denna hänför sig till balanserade vinstmedel som investeringsobjektet har intjänat efter anskaffningstillfället.

Betydande inflytande

4. Om ett ägarföretag, direkt eller indirekt genom dotterföretag, innehar minst 20 procent av rösterna i investeringsobjektet anses ägarföretaget kunna utöva ett betydande inflytande, såvida inte annat klart kan påvisas. Omvänt gäller att om ett ägarföretag, direkt eller indirekt genom dotterföretag, innehar mindre än 20 procent av rösterna i ett annat företag, anses ägarföretaget inte kunna utöva ett betydande inflytande såvida inte ett sådant inflytande klart kan påvisas. Det förhållandet att ett annat ägarföretag innehar majoriteten eller en betydande andel i investeringsobjektet utesluter inte att ägarföretaget kan utöva betydande inflytande.
5. 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.
 - (c) Det sker betydande 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.

Kapitalandelsmetoden

6. Enligt kapitalandelsmetoden redovisas en investering inledningsvis till anskaffningsvärde. Det redovisade värdet ökas eller minskas därefter för att beakta ägarföretagets andel av investeringsobjektets vinster eller förluster efter förvärvstidpunkten. Erhållna utdelningar från intresseföretaget minskar investeringens redovisade värde. Det kan också vara nödvändigt att justera det redovisade värdet för att återspegla förändringar i ägarföretagets andel i investeringsobjektet som uppstår genom sådana förändringar i investeringsobjektets eget kapital som inte inkluderats i resultaträkningen. Sådana förändringar omfattar omvärderingar av materiella anläggningstillgångar och placeringar, valutakursdifferenser samt justeringar av differenser som uppstår vid företagsförvärv och samgåenden ⁽¹⁾.

Anskaffningsvärdemetoden

7. Enligt anskaffningsvärdemetoden redovisar ägarföretaget sitt innehav i intresseföretaget till anskaffningsvärde. Ägarföretaget redovisar endast intäkter i den utsträckning det erhåller utdelningar och då till den del dessa hänför sig till investeringsobjektets balanserade vinstmedel som intjänats efter anskaffningstillfället. Erhållna utdelningar som överstiger dessa vinstmedel betraktas som en återbetalning av investeringen och redovisas som en minskning av andelens redovisade värde.

⁽¹⁾ Se även SIC-33: Hur påverkas koncernredovisningen och tillämpningen av kapitalandelsmetoden av förekomsten av potentiella röstberättigade aktier?

IAS 28

KONCERNREDOVISNING

8. **Ett innehav i intresseföretag skall i koncernredovisningen redovisas enligt kapitalandelsmetoden utom när**
- (a) **andelen förvärvas och innehas endast i syfte att avyttras inom en nära framtid eller**
 - (b) **betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar möjligheten att överföra medel till ägarföretaget.**

Sådana investeringar skall redovisas enligt IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering.

9. Redovisning av intäkter utifrån erhållen utdelning kan vara ett otillräckligt mått på ett ägarföretags intäkter från ett innehav i ett intresseföretag, eftersom det kan råda ett litet samband mellan erhållen utdelning och intresseföretagets resultat. Eftersom ägarföretaget har ett betydande inflytande över intresseföretaget har ägarföretaget ett visst ansvar för intresseföretagets resultat och därmed även för avkastningen på sin egen investering. Ägarföretaget utvidgar koncernredovisningen till att även omfatta sin andel av sådana intresseföretags resultat och tillhandahåller därmed en analys av resultat och investering som kan ligga till grund för beräkning av mer värdefulla nyckeltal. En tillämpning av kapitalandelsmetoden resulterar därför i en mer informativ rapportering om ägarföretagets nettotillgångar och nettovinst.
10. [Struken]
11. **Ägarföretaget skall upphöra med att tillämpa kapitalandelsmetoden från och med den tidpunkt då**
- (a) **det upphör att ha betydande inflytande över ett intresseföretag, men helt eller delvis behåller sitt innehav eller**
 - (b) **kapitalandelsmetoden inte längre är tillämplig på grund av att intresseföretaget är underkastat betydande och varaktiga hinder som i väsentlig grad begränsar möjligheten att överföra medel från intresseföretaget till ägarföretaget.**

Innehavets redovisade värde vid denna tidpunkt skall användas som anskaffningsvärde.

REDOVISNINGEN I JURIDISK PERSON

12. **Ett innehav i ett intresseföretag, som inkluderats i de finansiella rapporterna avseende juridisk person för ett ägarföretag som upprättar koncernredovisning, samt inte innehas endast i syfte att avyttras inom en nära framtid, skall antingen**
- (a) **redovisas till anskaffningsvärde,**
 - (b) **redovisas med tillämpning av kapitalandelsmetoden enligt denna standard eller**
 - (c) **redovisas som en finansiell tillgång som kan säljas enligt vad som framgår av IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering.**
13. Att en koncernredovisning upprättas undanröjer inte i sig behovet av att ägarföretaget upprättar finansiella rapporter avseende juridisk person.
14. **Ett innehav i ett intresseföretag som redovisas i ett ägarföretags finansiella rapporter avseende juridisk person skall, om ägarföretaget inte upprättar koncernredovisning, antingen**
- (a) **redovisas till anskaffningsvärde,**
 - (b) **redovisas enligt kapitalandelsmetoden såsom den beskrivs i denna standard, om kapitalandelsmetoden skulle vara tillämplig för intresseföretaget om ägarföretaget hade upprättat koncernredovisning eller**

- (c) **redovisas i enlighet med IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering, som en finansiell tillgång som kan säljas eller som en finansiell tillgång som innehas för handel, utifrån definitionerna i IAS 39.**

15. Ett ägarföretag med innehav i intresseföretag kanske inte upprättar någon koncernredovisning på grund av att det inte har några dotterföretag. Ett sådant ägarföretag bör lämna samma information om sitt innehav i intresseföretag som de företag som upprättar koncernredovisning.

TILLÄMPNING AV KAPITALANDELSMETODEN

16. Många av de tillvägagångssätt som är tillämpliga enligt kapitalandelsmetoden liknar de tillvägagångssätt som tillämpas när dotterföretag räknas in i koncernredovisningen enligt IAS 27, Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag. Det synsätt som ligger till grund för hur förvärv av ett dotterföretag beaktas i koncernredovisningen tillämpas även vid förvärv av andelar i ett intresseföretag ⁽²⁾.
17. Ett innehav i ett intresseföretag redovisas enligt kapitalandelsmetoden från och med den tidpunkt kriterierna i definitionen på ett intresseföretag är uppfyllda. Eventuell skillnad (positiv liksom negativ) vid förvärvet mellan anskaffningsvärdet och ägarföretagets andel av det verkliga värdet på intresseföretagets identifierbara nettotillgångar behandlas i enlighet med IAS 22, Företagsförvärv och samgåenden. Ägarföretagets andel av vinster eller förluster efter förvärvet justeras för att tillse att bland annat
- (a) avskrivningar på de avskrivningsbara tillgångarna baseras på tillgångarnas verkliga värden samt
- (b) avskrivning sker på skillnaden mellan anskaffningsvärdet på innehavet i intresseföretaget och ägarföretagets andel av det verkliga värdet på intresseföretagets identifierbara nettotillgångar.
18. Vid tillämpning av kapitalandelsmetoden används intresseföretagets senast tillgängliga finansiella rapporter. Dessa är vanligen upprättade per samma datum som ägarföretagets finansiella rapporter. Om ägarföretaget och intresseföretaget har olika balansdagar upprättar ofta intresseföretaget särskilda finansiella rapporter per datumet för ägarföretagets finansiella rapporter, för att användas av ägarföretaget. Om detta är praktiskt ogenomförbart får de finansiella rapporterna per en annan balansdag läggas till grund för redovisningen. Principen om konsekvent tillämpning förutsätter att rapportperiodernas längd och skillnader i balansdagar hålls oförändrade från en period till en annan.
19. När finansiella rapporter med olika balansdagar används görs en justering för effekterna av väsentliga händelser eller transaktioner som inträffar under tiden mellan ägarföretagets och intresseföretagets balansdagar.
20. Ägarföretagets finansiella rapporter upprättas vanligen med enhetliga redovisningsprinciper för likartade transaktioner och händelser som inträffat under likartade omständigheter. Om ett intresseföretag använder andra redovisningsprinciper än ägarföretaget för likartade transaktioner och händelser som inträffat under likartade omständigheter, justeras ofta intresseföretagets finansiella rapporter när de används av ägarföretaget för att tillämpa kapitalandelsmetoden. Om sådana justeringar inte är praktiskt genomförbara lämnas i regel upplysning om detta.
21. Om ett intresseföretag har utestående preferensaktier med kumulativ vinstutdelningsrätt, som innehas av externa intressegrupper, beräknar ägarföretaget sin andel av vinst eller förlust efter att resultatet har justerats med preferensaktiernas utdelning oavsett om utdelningen har beslutats eller ej.

⁽²⁾ Se även SIC-3: Eliminering av realiserade vinster och förluster vid transaktioner med intresseföretag.

IAS 28

22. Om ägarföretagets andel av ett intresseföretags förlust, vid tillämpning av kapitalandelsmetoden, är lika stor eller större än innehavets redovisade värde upphör ägarföretaget vanligtvis att redovisa sin andel av ytterligare förluster. Innehavet redovisas till ett värde av noll. Ytterligare förluster redovisas till den del ägarföretaget har iklätt sig förpliktelser eller gjort betalningar för intresseföretagets räkning i syfte att reglera intresseföretagets förpliktelser som ägarföretaget har garanterat eller på annat sätt förbundit sig att svara för. Om intresseföretaget senare visar vinster återgår ägarföretaget till att inkludera sin andel av dessa vinster först efter att dessa uppgår till samma belopp som andelen av nettoförlusterna vilka inte redovisats av ägarföretaget ⁽³⁾.

Nedskrivningar

23. Om det finns en indikation på att ett innehav i ett intresseföretag har sjunkit i värde, tillämpas IAS 36, Nedskrivningar. Vid bestämning av investeringens nyttjandevärde beräknar ägarföretaget
- (a) sin andel av nuvärdet av framtida beräknade kassaflöden som förväntas genereras av intresseföretaget, inklusive såväl kassaflödena från intresseföretagets rörelse som likvid vid slutlig avyttring av andelarna i intresseföretaget eller
 - (b) nuvärdet av framtida beräknade kassaflöden i form av utdelningar från intresseföretaget och likvid vid slutlig avyttring av andelarna i intresseföretaget.

De båda metoderna ger med rimliga antaganden samma resultat. Eventuellt nedskrivningsbehov på innehavet i intresseföretaget beaktas i enlighet med IAS 36, Nedskrivningar. Därför nedskrivs i första hand i andelsvärdet ingående eventuell kvarvarande goodwill (se punkt 17).

24. Återvinningsvärdet på innehav i intresseföretag beräknas individuellt för varje intresseföretag, såvida inte ett enskilt intresseföretag genererar ett kassaflöde som är beroende av kassaflödet från andra tillgångar i det rapporterade företaget.

INKOMSTSKATTER

25. Inkomstskatter hänförliga till ett innehav i intresseföretag redovisas i enlighet med IAS 12, Inkomstskatter.

EVENTUALFÖRPLIKTELSE OCH EVENTUALTILLGÅNGAR

26. I enlighet med IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar, lämnar ägarföretaget upplysning om
- (a) dess andel av intresseföretagets eventalförpliktelser och investeringsåtaganden för vilka ägarföretaget kan bli betalningsansvarigt samt
 - (b) de eventalförpliktelser som uppkommer på grund av att ägarföretaget har ett solidariskt ansvar för intresseföretagets samtliga skulder.

UPPLYSNINGAR

27. **Följande upplysningar skall lämnas:**
- (a) **En ändamålsenlig uppräknning och beskrivning av väsentliga intresseföretag inklusive storleken på ägarandelen och, om det är en skillnad, röstandelen.**
 - (b) **Vilka metoder som använts för att redovisa sådana investeringar.**
28. **Innehav i intresseföretag som redovisas enligt kapitalandelsmetoden skall klassificeras som anläggningstillgångar och redovisas som en separat post i balansräkningen. Ägarföretagets andel av vinster och förluster i sådana intresseföretag skall redovisas som en separat post i resultaträkningen. Även ägarföretagets andel av extraordinära poster eller poster från tidigare perioder skall redovisas separat.**

⁽³⁾ Se även SIC-20: Redovisning av förluster i samband med tillämpning av kapitalandelsmetoden.

IKRAFTRÄDANDE

29. **Med undantag för punkterna 23 och 24 senare.**
30. **Punkterna 23 och 24 skall börja tillämpas när IAS 36 träder i kraft – det vill säga för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare, såvida inte IAS 36 tillämpas för tidigare perioder.**
31. Punkterna 23 och 24 i denna standard fastställdes i juli 1998 och ersätter punkterna 23 och 24 i IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag, som omformaterades 1994.

**INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 29
(OMFORMATERAD 1994)**

Redovisning i höginflationsländer

Denna omformaterade standard ersätter den standard som ursprungligen fastställdes av styrelsen i april 1989. Den presenteras i det omarbetade format som antagits för IAS från och med 1991. Inga väsentliga ändringar har genomförts i den ursprungligen fastställda texten. Viss terminologi har ändrats i syfte att göra den jämförbar med aktuell IASC-praxis.

Följande SIC-tolkningar hör ihop med IAS 29:

- SIC-19: Rapportvaluta – omräkning och utformning av finansiella rapporter enligt IAS 21 och IAS 29.
- SIC-30: Rapportvaluta – omräkning från värderingsvaluta till rapportvaluta.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Tillämpningsområde	1-4
Inflationsjustering av finansiella rapporter	5-10
Finansiella rapporter som baseras på anskaffningsvärde	11-28
Balansräkning	11-25
Resultaträkning	26
Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder	27-28
Finansiella rapporter som baseras på återanskaffningsvärde	29-31
Balansräkning	29
Resultaträkning	30
Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder	31
Skatter	32
Kassaflödesanalys	33
Jämförelsetal	34

IAS 29

Koncernredovisning	35-36
Val och användning av allmänt prisindex	37
Länder som upphör att vara höginflationsländer	38
Upplysningar	39-40
Ikraftträdande	41

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

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

- Standarden skall tillämpas på primära finansiella rapporter, inklusive koncernredovisningen, för företag som upprättar finansiella rapporter i ett höginflationslands valuta.**
- 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.
- 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:
 - 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.
 - Allmänheten mäter inte penningbelopp i den lokala valutan utan i en relativt stabil utländsk valuta. Priser kan vara angivna i den utländska valutan.
 - Försäljning och köp på kredit sker till priser som kompenserar för förväntad försämrad köpkraft under kreditperioden, även om denna period är kort.
 - Räntenivåer, löner och priser är kopplade till ett prisindex.
 - Den ackumulerade inflationstakten närmar sig eller överstiger 100 procent under en treårsperiod.
- Alla företag som upprättar finansiella rapporter i samma höginflationslands valuta bör tillämpa standarden från samma tidpunkt. Standarden skall emellertid tillämpas på finansiella rapporter för företag från början av den rapportperiod för vilken företaget anger att landet i vars valuta de finansiella rapporterna upprättas har drabbats av höginflation.

INFLATIONSJUSTERING AV FINANSIELLA RAPPORTER

- Priser förändras över tiden till följd av olika särskilda eller allmänna politiska, ekonomiska och sociala faktorer. Förändringar av utbud och efterfrågan samt tekniska förändringar kan leda till kraftiga och av varandra oberoende prisfluktuationer. Dessutom kan allmänna faktorer leda till förändringar av den allmänna prisnivån och därmed av pengars köpkraft.
- I de flesta länder upprättas primära finansiella rapporter baserat på anskaffningsvärde, utan beaktande av vare sig ändringar i den allmänna prisnivån eller ökning av särskilda priser för tillgångar, med undantag för omvärdering av materiella anläggningstillgångar och investeringar. En del företag upprättar dock primära finansiella rapporter som baseras på återanskaffningsvärde, som återspeglar förändringar i de särskilda priserna på tillgångarna.

7. I höginflationsländer är finansiella rapporter, vare sig de baseras på återanskaffningsvärde eller anskaffningsvärde, endast användbara om de uttrycks i den värdeenhets som gäller på balansdagen. Följden blir att standarden skall tillämpas på primära finansiella rapporter för företag som rapporterar i ett höginflationslands valuta. Det är inte tillåtet att presentera den information som enligt denna standard krävs, som ett komplement till finansiella rapporter som inte inflationsjusterats. Vidare uppmantras inte företag att upprätta separata finansiella rapporter innan inflationsjusteringen har genomförts.
8. ***Finansiella rapporter för ett företag som rapporterar i ett höginflationslands valuta skall, oavsett om rapporterna baseras på anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärde, uttryckas i den på balansdagen gällande värdeenhets. Jämförelsetal för föregående period, som krävs enligt IAS 1, Utformning av finansiella rapporter, och eventuell information avseende tidigare perioder skall också uttryckas i den på balansdagen gällande värdeenhets.***
9. ***Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder inkluderas i nettoresultatet 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

Balansräkning

11. Balansräkningsbelopp som inte redan uttryckts i på balansdagen gällande värdeenhets inflationsjusteras med hjälp av ett allmänt prisindex.
12. Monetära poster räknas inte om eftersom de redan uttrycks i den på balansdagen gällande värdeenhets. Monetära poster är kontanter samt poster som skall erhållas eller erläggas i kontanter.
13. Tillgångar och skulder som genom avtal kopplats till prisförändringar, exempelvis obligationer och lån knutna till ett index, justeras i enlighet med avtalet för att fastställa utestående belopp per balansdagen. Posterna redovisas till detta belopp i den inflationsjusterade balansräkningen.
14. Övriga tillgångar och skulder är icke-monetära. Vissa icke-monetära poster redovisas till värdet per balansdagen, exempelvis nettoförsäljningsvärde och marknadsvärde, varför de inte inflationsjusteras. Övriga icke-monetära tillgångar och skulder inflationsjusteras.
15. De flesta icke-monetära poster redovisas till anskaffningsvärde eller till anskaffningsvärde efter avdrag för avskrivningar. Därför uttrycks de i de belopp som gällde vid anskaffningstidpunkten. Varje posts inflationsjusterade anskaffningsvärde, eller anskaffningsvärde efter avdrag för avskrivningar, bestäms genom att justera anskaffningsvärdet och ackumulerade avskrivningar för förändringar i det allmänna prisindexet från förvärvsdatum till balansdagen. Följaktligen inflationsjusteras materiella anläggningstillgångar, investeringar, lager av råvaror och färdiga produkter, goodwill, patent, varumärken och liknande tillgångar från respektive anskaffningstidpunkt. Lager av delvis färdiga och färdiga produkter inflationsjusteras från de tidpunkter när företaget ådrog sig kostnaderna för inköp och bearbetning.
16. Det kanske inte finns utförliga uppgifter om anskaffningstidpunkter för materiella anläggningstillgångar att tillgå eller så kanske de inte kan uppskattas. Under sådana sällsynta omständigheter kan det bli nödvändigt att, under den första perioden standarden tillämpas, använda en oberoende, professionell värderare för bedömning av posternas värde, som grund för inflationsjusteringen.
17. Det kanske inte finns något allmänt prisindex tillgängligt för de perioder för vilka inflationsjustering av materiella anläggningstillgångar krävs enligt standarden. Under sådana sällsynta omständigheter kan det bli nödvändigt att använda en uppskattning som exempelvis baseras på förändringar i växelkurs mellan rapportvalutan och en relativt stabil utländsk valuta.

IAS 29

18. En del icke-monetära poster redovisas till belopp som gällde vid andra datum än anskaffningstidpunkten eller per balansdagen, exempelvis materiella anläggningstillgångar som omvärderats vid en tidigare tidpunkt. I dessa fall skall redovisat värde inflationsjusteras från tidpunkten för den föregående omvärderingen.
19. En icke-monetär tillgångs inflationsjusterade värde minskas, i enlighet med tillämpliga IAS:er, när det överskrider postens återvinningsvärde. I dessa fall minskas därför inflationsjusterade belopp för materiella anläggningstillgångar, goodwill, patent och varumärken till återvinningsvärdet, inflationsjusterade belopp för varor i lager minskas till nettoförsäljningsvärde och inflationsjusterade belopp för kortfristiga investeringar minskas till marknadsvärde.
20. Intresseföretag som redovisas enligt kapitalandelsmetoden kan upprätta sina finansiella rapporter i ett höginflationslands valuta. Balansräkning och resultaträkning för ett dylikt intresseföretag inflationsjusteras i enlighet med denna standard, i syfte att beräkna delägarens andel av objektets nettotillgångar och rörelseresultat. När intresseföretagets inflationsjusterade finansiella rapporter uttrycks i en utländsk valuta räknas de om till balansdagskurs.
21. Inflationen påverkar vanligtvis ett företags lånekostnader. Det är inte korrekt att både inflationsjustera investeringar som är lånefinansierade och aktivera den del av låneutgiften som kompenserar för inflationen under samma period. Denna del av låneutgifterna belastar resultatet för den period till vilken den är hänförlig.
22. Ett företag kan förvärva tillgångar enligt överenskommelser som tillåter det att senarelägga betalningar utan att ådra sig uttryckliga räntekostnader. När det är praktiskt ogenomförbart att påföra ett räntebelopp, sker inflationsjustering för sådana tillgångar från betalningstidpunkten i stället för från anskaffningstidpunkten.
23. IAS 21, Effekterna av ändrade valutakurser, tillåter ett företag att inkludera valutakursdifferenser för upplåning i redovisat värde för tillgångar, som följd av en kraftig och nyligen inträffad devalvering. En sådan metod är inte tillämplig för ett företag som rapporterar i ett höginflationslands valuta, när tillgångens redovisade värde inflationsjusteras från dess anskaffningstidpunkt.
24. I början av den första perioden när standarden tillämpas skall de olika posterna i eget kapital, förutom balanserade vinstmedel och omvärderingsreserver, inflationsjusteras med ett allmänt prisindex från periodens början eller när posterna på annat sätt uppkom. Omvärderingsreserver som uppkommit under tidigare perioder elimineras. Inflationsjusterade balanserade vinstmedel härleds från alla övriga belopp i den inflationsjusterade balansräkningen.
25. I slutet av den första perioden och under efterföljande perioder skall alla poster i eget kapital inflationsjusteras från periodens början, eller från det datum när de tillfördes om det inträffat senare, med tillämpning av ett allmänt prisindex. Periodens förändringar i eget kapital skall anges i enlighet med IAS 1, Utformning av finansiella rapporter.

Resultaträkning

26. Enligt standarden skall alla poster i resultaträkningen uttryckas i på balansdagen gällande värdeenheter. Därför måste alla belopp inflationsjusteras genom att tillämpa förändringarna i det allmänna prisindexet från de datum då intäkt- och kostnadsposterna första gången fördes in i de finansiella rapporterna.

Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder

27. Under en period med inflation förlorar ett företag vars monetära tillgångar överstiger de monetära skulderna köpkraft och ett företag vars monetära skulder överstiger de monetära tillgångarna vinner köpkraft, i den mån tillgångarna och skulderna inte är knutna till en prisnivå. Denna vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder kan härledas som den skillnad som uppkommer vid inflationsjustering av icke-monetära tillgångar, eget kapital och poster i resultaträkningen och inflationsjustering av tillgångar och skulder som är knutna till index. Vinst eller förlust kan uppskattas genom att tillämpa förändringen i det allmänna prisindexet på periodens vägda genomsnittsvärde för skillnaden mellan monetära tillgångar och monetära skulder.

28. Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder skall inkluderas i nettoresultatet. Justeringen av tillgångar och skulder som genom avtal knutits till prisförändringar i enlighet med punkt 13 kvittas mot vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder. Övriga poster i resultaträkningen, såsom ränteintäkter och räntekostnader samt valutakursdifferenser som är hänförliga till investerade eller lånade medel, sammanhänger också med monetära nettotillgångar och -skulder. Även om sådana poster redovisas separat, kan det vara värdefullt om de redovisas tillsammans med vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder i resultaträkningen.

Finansiella rapporter som baseras på återanskaffningsvärde

Balansräkning

29. Poster som redovisas till återanskaffningsvärde inflationsjusteras inte eftersom de redan uttrycks i på balansdagen gällande värdeenheter. Övriga poster i balansräkningen inflationsjusteras i enlighet med punkterna 11 till 25.

Resultaträkning

30. Resultaträkningar som baseras på återanskaffningsvärdet, före inflationsjustering, utgår i allmänhet från återanskaffningsvärdet per den tidpunkt då de underliggande transaktionerna eller händelserna inträffade. Kostnad för sålda varor och avskrivningar redovisas till återanskaffningsvärdet vid tidpunkten för förbrukningen. Försäljningskostnader och övriga kostnader redovisas till sina monetära belopp när de inträffade. Alla belopp måste därför inflationsjusteras till gällande värdeenheter per balansdagen med hjälp av ett allmänt prisindex.

Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder

31. Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder redovisas i enlighet med punkt 27 och 28. En resultaträkning som baseras på återanskaffningsvärde kan dock redan inkludera en justering som återspeglar effekten av prisförändringar på monetära poster i enlighet med punkt 16 i IAS 15, Information om effekterna av ändrade priser. En sådan justering är en del av vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder.

Skatter

32. Inflationsjusteringen av finansiella rapporter i enlighet med denna standard kan ge upphov till skillnader mellan skattepliktig intäkt och redovisad intäkt. Dessa skillnader redovisas i enlighet med IAS 12, Inkomstskatter.

Kassaflödesanalys

33. Standarden kräver att alla poster i kassaflödesanalysen uttrycks i på balansdagen gällande värdeenheter.

Jämförelsetal

34. Jämförelsetal för föregående rapportperiod, vare sig de baserades på anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärde, inflationsjusteras med hjälp av ett allmänt prisindex så att den jämförande informationen redovisas i gällande värdeenheter vid rapportperiodens slut. Information som lämnas för tidigare perioder uttrycks också i gällande värdeenheter vid rapportperiodens slut.

Koncernredovisning

35. Ett moderföretag som upprättar finansiella rapporter i ett höginflationslands valuta kan ha dotterföretag som också upprättar finansiella rapporter i höginflationsländers valutor. Finansiella rapporter för sådana dotterföretag måste inflationsjusteras med hjälp av ett allmänt prisindex för det land i vars valuta dotterföretaget upprättar sina finansiella rapporter innan dessa rapporter kan inkluderas i moderföretagets koncernredovisning. När ett sådant dotterföretag är ett utländskt dotterföretag, räknas dess inflationsjusterade finansiella rapporter om till balansdagskursen. Finansiella rapporter för dotterföretag som inte redovisar i höginflationsländers valutor behandlas i enlighet med IAS 21, Effekterna av ändrade valutakurser.

IAS 30

36. Om finansiella rapporter med olika balansdag omfattas av en koncernredovisning, måste alla poster, oavsett om de är icke-monetära eller monetära, inflationsjusteras till gällande värdeenheter per balansdagen för koncernredovisningen.

Val och användning av allmänt prisindex

37. Inflationsjustering av finansiella rapporter i enlighet med denna standard kräver tillämpning av ett allmänt prisindex, som återspeglar förändringar i köpkraft. Alla företag som redovisar i samma valuta bör använda samma index.

LÄNDER SOM UPPHÖR ATT VARA HÖGINFLATIONSLÄNDER

38. **När ett land upphör att vara ett höginflationsland och ett företag upphör att upprätta finansiella rapporter i enlighet med denna standard, skall företaget använda de belopp som uttrycks i gällande värdeenheter i slutet av föregående rapportperiod, som bas för redovisade värden i de efterföljande finansiella rapporterna.**

UPPLYSNINGAR

39. **Följande upplysningar skall lämnas⁽¹⁾:**
- (a) **Att finansiella rapporter och jämförelsetal för tidigare perioder har inflationsjusterats i syfte att återspegla förändringar i köpkraft avseende rapportvalutan och därför uttrycks i på balansdagen gällande värdeenheter.**
 - (b) **Om de finansiella rapporterna baseras på anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärde.**
 - (c) **Vilket prisindex som används och prisindexets nivå på balansdagen, samt förändringar i index under aktuell och föregående rapportperiod.**
40. De upplysningar som krävs enligt denna standard är nödvändiga för att klargöra vilken princip som används för att hantera inflationens inverkan på de finansiella rapporterna. De är även avsedda att tillhandahålla övrig information som krävs för att förstå principen och de uppkomna beloppen.

IKRAFTTRÄDANDE

41. **Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1990 eller senare.**

**INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 30
(OMFORMATERAD 1994)****Upplysningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut**

Denna omformaterade standard ersätter den standard som ursprungligen fastställdes av styrelsen i juni 1990. Den presenteras i det omarbetade format som antagits för IAS från och med 1991. Inga väsentliga ändringar har genomförts i den ursprungligen fastställda texten. Viss terminologi har ändrats i syfte att göra den jämförbar med aktuell IASC-praxis.

1998 ändrades punkterna 24 och 25 i IAS 30. Hänvisningar till IAS 25, Accounting for Investments, ("Redovisning av investeringar") ersattes med hänvisningar till IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering.

1999 ändrades punkterna 26, 27, 50 och 51 i IAS 30. Hänvisningar till IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date ("Eventualförpliktelse och eventualtillgångar samt händelser efter balansdagen") ersattes med hänvisningar till IAS 37, Avsättningar, eventualförpliktelse och eventualtillgångar, och följer den terminologi som används i IAS 37.

⁽¹⁾ Se även SIC-30: Rapportvaluta – omräkning från värderingsvaluta till rapportvaluta.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Tillämpningsområde	1-5
Bakgrund	6-7
Redovisningsprinciper	8
Resultaträkning	9-17
Balansräkning	18-25
Eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt åtaganden inklusive poster utanför balansräkningen	26-29
Löptider för tillgångar och skulder	30-39
Koncentrationer av tillgångar, skulder samt av poster utanför balansräkningen	40-42
Kreditförluster på lån och förskott	43-49
Allmänna bankrisker	50-52
Tillgångar ställda som säkerhet	53-54
Förvaltarverksamhet	55
Transaktioner med närstående	56-58
Ikraftträdande	59

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

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- Standarden skall tillämpas på finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut (i det följande benämnda banker).**
- Enligt denna standard omfattar begreppet "bank" alla finansiella institut, för vilka en av huvudverksamheterna är inlåning och utlåning i syfte att låna ut medel och att investera medel och som omfattas av banklag eller liknande lagstiftning. Standarden är tillämplig för sådana företag även om ordet "bank" inte ingår i företagets namn.
- Bankerna utgör en betydande och inflytelserik sektor i näringslivet i hela världen. De flesta personer och organisationer använder banker, antingen för insättning eller som låntagare. Bankerna spelar en stor roll i att upprätthålla förtroendet för det monetära systemet genom att de har en nära relation med tillsynsmyndigheter och andra myndigheter samt i och med de föreskrifter som dessa myndigheter ålägger dem. Bankernas ställning är därför av väsentligt och allmänt intresse, i synnerhet vad gäller deras soliditet och likviditet och den relativa risk som sammanhänger med bankernas olika verksamhetsområden. Bankernas verksamhet, och därmed redovisnings- och rapportkrav, skiljer sig från verksamheten i andra kommersiella företag. I denna standard beaktas deras särskilda behov. Standarden uppmuntrar också till kommentarer till de finansiella rapporterna, rörande sådana frågor som hantering och styrning av likviditet och risk.
- Standarden kompletterar andra IAS:er som också skall tillämpas av banker, såvida banker inte uttryckligen undantas i en standard.

IAS 30

5. Standarden skall tillämpas både på bankernas separata finansiella rapporter och koncernredovisningen. I det fall en koncern bedriver bankverksamhet, tillämpas standarden avseende den verksamheten på koncernbasis.

BAKGRUND

6. Användarna av en banks finansiella rapporter behöver relevant, tillförlitlig och jämförbar information som stöd i bedömningen av bankens finansiella ställning och resultat och som är till nytta när de fattar ekonomiska beslut. De behöver också information som kan ge dem en bättre förståelse av vad som särskilt utmärker bankverksamhet. Användarna behöver sådan information även om banken övervakas och till tillsynsmyndigheterna lämnar sådan information som inte alltid är offentlig. Därför måste upplysningarna i en banks finansiella rapporter vara så omfattande att de uppfyller användarnas behov, inom de begränsningar som är rimliga att kräva av bankens ledning.
7. Användarna av en banks finansiella rapporter är intresserade av bankens likviditet och soliditet och de risker som sammanhänger med de tillgångar och skulder som redovisas i balansräkningen samt poster utanför balansräkningen. Likviditet avser tillgängligheten av tillräckliga medel för kontouttag och andra finansiella åtaganden när de förfaller. Soliditet avser överskottet av tillgångar över skulder och ger därmed information om huruvida banken har tillräckligt med kapital. En bank exponeras för likviditetsrisk och för risker som uppkommer vid valutafluktuationer, ränterörelser, förändringar i marknadspriser och vid motparts betalningsinställelse. Dessa risker kan återspeglas i de finansiella rapporterna, men användarna får en bättre förståelse om ledningen i en kommentar till de finansiella rapporterna beskriver hur den hanterar och styr de risker som sammanhänger med bankens verksamhet.

REDOVISNINGSPRINCIPER

8. Banker använder olika metoder för redovisning och värdering av poster i de finansiella rapporterna. Även om det är önskvärt att dessa metoder skall stämma överens, är detta inget som omfattas av denna standard. I enlighet med kraven i IAS 1, Utformning av finansiella rapporter, och för att ge användare möjlighet att förstå vad en bank utgår från vid upprättandet av de finansiella rapporterna, kan upplysning behöva lämnas om redovisningsprinciper rörande följande punkter:
- (a) Redovisning av de huvudsakliga intäkststyperna (se punkt 10 och 11).
 - (b) Värdering av värdepapper som innehas som kapitalplacering eller för handel (se punkt 24 och 25).
 - (c) Skillnaden mellan de transaktioner och andra händelser som ger upphov till redovisning av tillgångar och skulder i balansräkningen och de transaktioner och andra händelser som endast ger upphov till eventalförpliktelser, eventualtillgångar och åtaganden (se punkterna 26 till 29).
 - (d) Grunden för fastställande av kreditförluster på lån och förskott och för avskrivning av ej indrivningsbara lån och förskott (se punkterna 43 till 49).
 - (e) Grunden för fastställande av omkostnader för allmänna bankrisker och hur dessa omkostnader redovisas (se punkterna 50 till 52).

Vissa av dessa ämnen omfattas av befintliga standarder och andra kan komma att behandlas vid en senare tidpunkt.

RESULTATRÄKNING

9. **En bank skall upprätta en resultaträkning i vilken intäkter och kostnader delas in efter karaktär och i vilken beloppen för de viktigaste intäkts- och kostnadstyperna framgår.**

10. **Utöver kraven i andra IAS:er skall upplysningar i resultaträkningen eller i noter till de finansiella rapporterna omfatta, men inte begränsas till, följande intäkts- och kostnadsposter:**
- **Ränteintäkter och liknande intäkter.**
 - **Räntekostnader och liknande kostnader.**
 - **Utdelningsintäkter.**
 - **Intäkter avseende arvoden och provision.**
 - **Kostnader avseende arvoden och provision.**
 - **Vinster efter avdrag för förluster som uppkommit vid värdepappershandel.**
 - **Vinster efter avdrag för förluster på värdepapper som innehas som kapitalplaceringar.**
 - **Vinster efter avdrag för förluster som uppkommit vid valutahandel.**
 - **Övriga rörelseintäkter.**
 - **Kreditförluster på lån och förskott.**
 - **Allmänna administrationskostnader.**
 - **Övriga rörelsekostnader.**
11. De huvudsakliga intäktstyper som uppkommer i bankverksamhet omfattar ränta, avgifter för tjänster, provision och resultat av handel. Separat upplysning lämnas om varje intäktstyp, så att användare kan bedöma bankens resultat. Sådana upplysningar lämnas utöver dem som rör intäktskällor enligt kraven i IAS 14, Segmentrapportering.
12. De huvudsakliga kostnadstyper som uppkommer i bankverksamhet omfattar ränta, provisioner, kreditförluster på lån och förskott, nedskrivningar av kapitalplaceringar och allmänna administrationskostnader. Separat upplysning lämnas om varje kostnadstyp, så att användare kan bedöma bankens resultat.
13. **Intäkts- och kostnadsposter skall inte kvittas, förutom vad gäller poster som sammanhänger med säkringar och tillgångar och skulder som har kvittats i enlighet med punkt 23.**
14. Kvittning i andra fall än de som berör säkringar och tillgångar och skulder som kvittats enligt beskrivning i punkt 23 förhindrar användare från att bedöma resultatet för bankens olika verksamheter och den avkastning som erhålls på vissa tillgångsslag.
15. Vinster och förluster, som uppkommer för var och en av följande kategorier, rapporteras vanligen netto:
- (a) Avyttringar och förändringar i redovisat värde för värdepapper som innehas för handel.
 - (b) Avyttringar av värdepapper som innehas som kapitalplaceringar.
 - (c) Handel med utländsk valuta.
16. Separat upplysning lämnas om ränteintäkter och räntekostnader i syfte att ge en bättre förståelse för sammansättning av och orsaker till förändringar i räntenettet.
17. Räntenettet är en produkt av både räntor och belopp avseende in- och utlåning. Det är önskvärt att bankens ledning tillhandahåller en kommentar om periodens genomsnittliga räntor samt genomsnittliga räntebärande tillgångar och genomsnittliga räntebärande skulder. I vissa länder erbjuder staten stöd till banker genom att göra inlåning och andra kreditmöjligheter tillgängliga till räntor som ligger väsentligt under marknadsräntorna. I dessa fall innehåller ledningens kommentar ofta upplysning om omfattningen av inlåning och kreditmöjligheter samt effekten på nettoresultatet.

IAS 30

BALANSRÄKNING

18. *En bank skall upprätta en balansräkning där tillgångar och skulder grupperas utifrån karaktär och där de förtecknas i en ordning som återspeglar deras relativa likviditet.*
19. *Utöver kraven i andra IAS:er skall upplysningar i balansräkningen eller i noter till de finansiella rapporterna omfatta, men inte begränsas till, följande tillgångar och skulder:*

Tillgångar

- *Kassa och inestående medel på centralbanken.*
- *Statsskuldväxlar och andra växlar som rediskonteras av centralbanken.*
- *Statliga och andra värdepapper som innehas för handel.*
- *Placeringar i, samt lån och förskott till, andra banker.*
- *Övriga penningmarknadsplaceringar.*
- *Lån och förskott till kunder.*
- *Värdepapper som innehas som kapitalplaceringar.*

Skulder

- *Inlåning från andra banker.*
 - *Övrig penningmarknadsinlåning.*
 - *Belopp att betala till övriga insättare.*
 - *Bankcertifikat.*
 - *Reverser och övriga skuldebrev.*
 - *Övriga lån.*
20. Den mest användbara metoden vid klassificering av tillgångar och skulder i en bank är att gruppera dem efter karaktär och förteckna dem i ungefärlig ordning efter deras likviditet. Detta kan i grova drag motsvara deras löptid. Separat upplysning lämnas inte rörande kort- och långfristiga poster eftersom de flesta tillgångar och skulder i en bank kan realiserats eller regleras inom en nära framtid.
21. En särredovisning av saldon i andra banker och hos andra parter på penningmarknaden och från andra insättare är relevant information eftersom den ger en förståelse för bankens relationer med, och beroende av, andra banker och penningmarknaden. Därför lämnar en bank separat upplysning om
- (a) saldon i centralbanken,
 - (b) placeringar i andra banker,
 - (c) övriga penningmarknadsplaceringar,
 - (d) inlåning från andra banker,
 - (e) övrig penningmarknadsinlåning samt
 - (f) övrig inlåning.
22. En bank vet i allmänhet inte vilka innehavarna av dess bankcertifikat är eftersom certifikaten vanligen handlas på en öppen marknad. Därför lämnar en bank separat upplysning om inlåning som härrör från emission av egna bankcertifikat eller från andra överlåtbara värdepapper.

23. *De belopp som en tillgång eller skuld redovisas till i balansräkningen får inte kvittas mot annan skuld eller tillgång såvida inte en legal kvittningsrätt finns och kvittningen representerar förväntad realisering av tillgången eller reglering av skulden.*
24. *En bank skall lämna upplysning om det verkliga värdet för varje slag av finansiella tillgångar och skulder enligt kraven i IAS 32, Finansiella instrument: Klassificering och upplysningar och IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering.*
25. Enligt IAS 39 delas de finansiella tillgångarna in i fyra slag: Lånefordringar och kundfordringar som härrör från företaget, investeringar som hålles till förfall, finansiella tillgångar som innehas för handel och finansiella tillgångar som kan säljas. Minimikrav är att en bank lämnar upplysning om de verkliga värdena på dess finansiella tillgångar enligt dessa fyra klassificeringar.

EVENTUALFÖRPLIKTELSE OCH EVENTUALTILLGÅNGAR SAMT ÅTAGANDEN INKLUSIVE POSTER UTANFÖR BALANSRÄKNINGEN

26. *En bank skall lämna upplysning om följande eventalförpliktelser och åtaganden:*
- (a) *Karaktär och storlek på åtaganden att öka kredit, som är oåterkalleliga på grund av att de inte kan sägas upp efter bankens gotfjinnande utan risk för väsentliga straffavgifter eller kostnader.*
 - (b) *Karaktär och storlek på eventalförpliktelser och åtaganden som härrör från poster utanför balansräkningen inklusive dem som sammanhänger med*
 - (i) *direkta kreditsubstitut inklusive allmänna skuldsättningsgarantier, bankväxelgarantier och kreditlöften som fungerar som ekonomiska garantier för lån och värdepapper,*
 - (ii) *vissa transaktionsrelaterade eventalförpliktelser inklusive fullgörandegarantier, offertgarantier, garantier och kreditlöften som sammanhänger med specifika transaktioner,*
 - (iii) *kortfristiga självlikviderande handelsrelaterade eventalförpliktelser som uppkommer vid försäljning av varor, såsom dokumentkredit där underliggande leverans används som säkerhet,*
 - (iv) *de försäljnings- och återköpsavtal (repors) som inte tagits in i balansräkningen,*
 - (v) *poster som sammanhänger med ränta och valutakurser, såsom swappar, optioner och standardiserade terminskontrakt samt*
 - (vi) *övriga åtaganden, "NIF:s" (note issuance facilities) och "RUF:s" (revolving underwriting facilities).*
27. IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar, behandlar generell redovisning och upplysning avseende eventalförpliktelser. Standarden är särskilt relevant för banker, eftersom banker ofta är parter i många typer av eventalförpliktelser och åtaganden, varav vissa är återkalleliga och andra oåterkalleliga, och som ofta är av väsentlig storlek samt betydligt större än dem som berör andra kommersiella företag.
28. Många banker ingår också transaktioner som för närvarande varken redovisas som tillgångar eller skulder i balansräkningen men som kommer att ge upphov till eventalförpliktelser och eventaltillgångar samt åtaganden. Sådana poster utanför balansräkningen representerar ofta en viktig del av bankens verksamhet och kan ha en väsentlig inverkan på bankens risknivå. Dessa poster kan öka eller minska andra risker, exempelvis genom att säkra tillgångar eller skulder i balansräkningen. Poster utanför balansräkningen kan uppkomma vid transaktioner som utförs för kunders räkning eller från bankens egen handelsposition.
29. Användarna av finansiella rapporter behöver känna till en banks eventalförpliktelser och eventaltillgångar samt oåterkalleliga åtaganden eftersom dessa kan ställa krav på likviditet och soliditet samt på den därtill hänförliga förlustpotentialen. Användarna behöver också korrekt information om karaktär och storlek på de transaktioner som banken utfört utanför balansräkningen.

IAS 30

LÖPTIDER FÖR TILLGÅNGAR OCH SKULDER

30. **En bank skall per balansdagen göra en löptidsanalys av tillgångar och skulder uppdelade i relevanta grupper baserat på återstående tid till den avtalade förfallotidpunkten.**
31. Matchning och styrd så kallad mismatch av tillgångars och skulders löptider och räntor är grundläggande för styrningen av banker. Det är ovanligt att banker är helt och hållet matchade eftersom de olika affärerna ofta har odefinierad löptid och är av olika typ. En omatchad position kan ha vinstpotential men den kan också öka risken för förlust.
32. Löptiderna för tillgångar och skulder och möjligheten att till rimlig kostnad ersätta räntebärande skulder allt efter som de förfaller är viktiga faktorer vid bedömning av en banks likviditet och dess exponering för förändringar i räntor och valutakurser. Om en bank skall kunna tillhandahålla information som är relevant för bedömning av bankens likviditet är ett minimikrav att banken tillhandahåller en sammanställning av tillgångar och skulder ordnade efter relevanta löptider.
33. Den indelning i löptider som tillämpas avseende enskilda tillgångar och skulder skiljer sig åt mellan olika banker, samt hur de lämpar sig för vissa tillgångar och skulder. Exempel på använda perioder omfattar
- (a) upp till 1 månad,
 - (b) från 1 månad till 3 månader,
 - (c) från 3 månader till 1 år,
 - (d) från 1 till 5 år samt
 - (e) från 5 år och uppåt.
- Ofta kombineras grupperna, exempelvis när det gäller lån och förskott, genom att lägga samman dem under ett år och dem över ett år. När återbetalningen är spridd över en tidsperiod, fördelas varje avbetalning till den period när den avtalsmässigt skall eller förväntas att bli betald eller erhållas.
34. Det är viktigt att banken använder samma löptider för tillgångar och skulder. Det klargör i vilken mån löptiderna är matchade och hur banken därmed är beroende av likviditet från andra källor.
35. Löptider kan uttryckas som
- (a) återstående tid till återbetalningsdag,
 - (b) ursprunglig tid till återbetalningsdag eller
 - (c) återstående tid till nästa tidpunkt när räntorna kan ändras.

En sammanställning av tillgångar och skulder efter deras återstående tid till återbetalning är den bästa grunden för en bedömning av bankens likviditet. En bank kan också lämna upplysning om återstående tid till återbetalning baserat på ursprunglig tid till återbetalning i syfte att tillhandahålla information om dess finansierings- och affärsstrategi. Dessutom kan banken lämna upplysning om indelning i löptider baserat på återstående tid till nästa tidpunkt när räntorna ändras, i syfte att tillhandahålla information om ränterisiksexponeringen. Ledningen kan också i kommentar till de finansiella rapporterna lämna upplysning om ränterisiksexponering och om hur den hanterar och styr dessa exponeringar.

36. I många länder kan inlåning i en bank tas ut på anfordran och de förskott en bank betalar ut kan vara återbetalningsbara på anfordran. I praktiken bibehålls emellertid denna inlåning och dessa förskott under långa perioder utan vare sig uttag eller återbetalning. Därför ligger den faktiska återbetalningsdagen senare än avtalad tidpunkt. Trots detta tillhandahåller banken en sammanställning med de avtalsmässiga löptiderna, även om den avtalsmässiga återbetalningstidpunkten inte är den faktiska löptiden eftersom avtalstidpunkterna återspeglar de likviditetsrisker som sammanhänger med bankens tillgångar och skulder.
37. Vissa av bankens tillgångar har inte en avtalad förfallotidpunkt. Den period när dessa tillgångar antas förfalla utgörs ofta av det förväntade datum när tillgångarna realiserar.

38. Användarna bedömer en banks likviditet utifrån dess upplysningar om löptider i sammanhang med lokala sedvänjor samt bankernas tillgång till medel. I vissa länder är kortfristig finansiering tillgänglig, i normal affärsverksamhet, på penningmarknaden eller i nödfall från centralbanken. I andra länder är detta inte fallet.
39. I syfte att ge användarna en uttömmande förståelse av indelningen i löptider kan informationen i de finansiella rapporterna behöva kompletteras med uppgifter om sannolikheten för återbetalning under den återstående löptiden. Därför kan ledningen i kommentar till de finansiella rapporterna lämna upplysning om de faktiska löptiderna och hur den hanterar och styr risker och exponering som sammanhänger med olika löptids- och ränteriskprofiler.

KONCENTRATIONER AV TILLGÅNGAR, SKULDER SAMT AV POSTER UTANFÖR BALANSRÄKNINGEN

40. **En bank skall lämna upplysning om eventuella väsentliga koncentrationer av tillgångar, skulder och poster utanför balansräkningen. Sådana upplysningar skall göras med utgångspunkt från geografiska områden, kund- eller branschgrupper eller andra koncentrationer av risk. En bank skall också lämna upplysning om belopp avseende väsentliga nettoexponeringar i utländsk valuta.**
41. En bank lämnar upplysning om väsentliga koncentrationer i fördelningen av tillgångar och upphovet till skulderna, eftersom det ger användbar information om potentiella risker vid realisering av tillgångar och medel som är tillgängliga för banken. Sådana upplysningar görs med utgångspunkt från geografiska områden, kund- eller branschgrupper eller andra koncentrationer av risk som är tillämpliga vad gäller bankens omständigheter. En liknande sammanställning och förklaring avseende poster utanför balansräkningen är också viktig. Geografiska områden kan utgöras av enskilda länder, grupper av länder eller regioner i ett land. Upplysningar om kunder kan handla om sektorer, såsom regeringar, offentliga myndigheter och kommersiella företag och affärsföretag. Sådana upplysningar skall lämnas utöver de krav på upplysningar som ställs enligt IAS 14, Segmentrapportering.
42. Upplysningar om väsentliga nettoexponeringar i utländsk valuta är också användbara vad gäller uppfattning om risk för förlust på grund av valutakursförändringar.

KREDITFÖRLUSTER PÅ LÅN OCH FÖRSKOTT

43. **En bank skall lämna upplysning om**
- (a) *den redovisningsprincip som beskriver grunden för hur ej indrivningsbara lån och förskott redovisas som kostnad och skrivs ned,*
 - (b) *periodens förändringar i avsättningar för kreditförluster på lån och förskott. Separat upplysning skall lämnas om det belopp som redovisats som kostnad under perioden avseende förluster på ej indrivningsbara lån och förskott, periodens kostnad för avskrivning av lån och förskott samt periodens krediterade belopp avseende återvunna tidigare nedskrivna lån och förskott,*
 - (c) *sammanlagt belopp för avsättningar för kreditförluster på lån och förskott per balansdagen samt*
 - (d) *sammanlagt belopp i balansräkningen för lån och förskott som ej löper med ränta samt värderingsprinciper för fastställande av det redovisade värdet på dessa lån och förskott.*
44. **Eventuella belopp som reserveras avseende kreditförluster på lån och förskott utöver de förluster som särskilt identifierats eller potentiella förluster som erfarenhetsmässigt finns i portföljen med lån och förskott skall redovisas som dispositioner av balanserade vinstmedel. Eventuella krediteringar som uppkommit vid minskning av sådana belopp resulterar i en ökning av balanserade vinstmedel och inkluderas inte vid fastställandet av periodens nettoresultat.**

IAS 30

45. I bankens ordinarie verksamhet uppstår oundvikligen kreditförluster på lån, förskott och andra kreditmöjligheter som följd av att de delvis eller i sin helhet inte är indrivningsbara. Beloppen avseende de förluster som särskilt identifierats, redovisas som en kostnad och dras av från det redovisade värdet för respektive lånekategori och förskott som avsättning för kreditförluster på lån och förskott. Det belopp avseende potentiella förluster som inte särskilt identifierats men som erfarenhetsmässigt finns i låneportföljen redovisas också som en kostnad och dras av från det totalt redovisade beloppet avseende lån och förskott som en avsättning för kreditförluster på lån och förskott. Värderingen av dessa förluster är en fråga om bedömning för ledningen. Det är emellertid viktigt att bedömningen sker på ett konsekvent sätt från den ena perioden till den andra.
46. Lokala omständigheter eller lagstiftning kan kräva eller tillåta att en bank reserverar belopp avseende kreditförluster på lån och förskott utöver sådana förluster som särskilt har identifierats och sådana potentiella förluster som erfarenhetsmässigt finns i portföljen med lån och förskott. Eventuella sådana belopp som reserveras är dispositioner av balanserade vinstmedel och inte kostnader vid fastställande av periodens nettoresultat. På motsvarande sätt resulterar eventuella krediteringar som uppkommit vid minskning av sådana belopp i en ökning av balanserade vinstmedel och inkluderas inte vid fastställandet av periodens nettoresultat.
47. Användarna av en banks finansiella rapporter behöver få kännedom om effekten av kreditförluster på lån och förskott på en banks finansiella ställning och resultat. Detta hjälper dem att bedöma hur effektivt banken har använt sina resurser. Därför lämnar en bank upplysning om det sammanlagda beloppet avseende avsättning för kreditförluster på lån och förskott per balansdagen samt förändringar i avsättningen under perioden. Separat upplysning lämnas om förändringar i avsättningen, inklusive tidigare avskrivna belopp som har återvunnits under perioden.
48. En bank kan bestämma att ett lån inte skall löpa med ränta, exempelvis när låntagaren släpar efter mer än en viss period vad gäller betalning av ränta eller nominellt belopp. En bank lämnar upplysning om sammanlagt belopp avseende lån och förskott i balansräkningen, som inte löper med ränta, och de värderingsprinciper som använts vid fastställandet av dessa låns och förskotts redovisade värde. Det är också önskvärt att en bank lämnar upplysning om huruvida den redovisar ränteintäkter på sådana lån och förskott och den effekt den ej upplupna räntan har på resultaträkningen.
49. När lån och förskott inte kan återvinnas skrivs de ned och redovisas som en avsättning för förluster. I vissa fall skrivs de inte ned förrän samtliga erforderliga legala processer är avslutade och förlustbeloppet är slutligen fastställt. I andra fall skrivs de ned tidigare, exempelvis när låntagaren inte har betalat ränta eller inte har betalat tillbaka kapitalbelopp som förfallit under en viss period. Eftersom ej indrivningsbara lån och förskott skrivs ned vid olika tidpunkter kan bruttobeloppet avseende lån och avsättningar för förluster variera avsevärt under likartade förhållanden. Som följd lämnar en bank upplysning om de principer den använder vid nedskrivning av ej indrivningsbara lån och förskott.

ALLMÄNNA BANKRISKER

50. **Separat upplysning om eventuella belopp som reserverats avseende allmänna bankrisker, inklusive framtida förluster och andra oförutsebara risker eller eventalförpliktelser/eventualtillgångar, skall redovisas som disposition av balanserade vinstmedel. Eventuella krediteringar som uppkommit vid minskning av sådana belopp resulterar i en ökning av balanserade vinstmedel och skall inte ingå vid fastställandet av periodens nettoresultat.**
51. Lokala omständigheter eller lokal lagstiftning kan kräva eller tillåta att banken reserverar belopp avseende allmänna bankrisker, inklusive framtida förluster eller andra oförutsebara risker, förutom de belopp för kreditförluster på lån och förskott som fastställs i enlighet med punkt 45. En bank kan också avkrävas eller tillåtas reservera belopp för eventalförpliktelser och eventualtillgångar. Belopp som avser allmänna bankrisker samt eventalförpliktelser och eventualtillgångar kan inte redovisas som avsättningar enligt IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar. Därför redovisar en bank sådana belopp som dispositioner av balanserade vinstmedel. Detta är nödvändigt för att undvika överskattning av skulderna, underskattning av tillgångarna, ej redovisade upplupna kostnader och avsättningar samt för att undvika en missvisande redovisning av nettovinst och eget kapital.

52. Resultaträkningen kan inte innehålla relevant och tillförlitlig information om en banks resultat, om periodens nettoresultat innefattar effekterna av inte öppet redovisade avsättningar för allmänna bankriser eller ytterligare eventalförpliktelser/eventualtillgångar, eller ej redovisade krediter som har uppkommit vid återföring av sådana belopp. På motsvarande sätt kan inte balansräkningen tillhandahålla relevant och tillförlitlig information om bankens finansiella ställning, om balansräkningen innefattar överskattade skulder, underskattade tillgångar eller inte öppet redovisade upplupna kostnader och avsättningar.

TILLGÅNGAR STÄLLDA SOM SÄKERHET

53. **En bank skall lämna upplysning om det sammanlagda beloppet avseende skulder med säkerhet samt karaktär och redovisat värde för de tillgångar som är ställda som säkerhet.**
54. I vissa länder måste banker, antingen på grund av lagkrav eller sedvänja, ställa tillgångar som säkerhet för viss inlåning eller andra skulder. Berörda belopp är ofta väsentliga och kan ha en väsentlig inverkan på bedömningen av en banks finansiella ställning.

FÖRVALTARVERKSAMHET

55. Banker fungerar ofta som förvaltare och innehar andra förtroendeuppdrag som får till följd att banken innehar eller placerar tillgångar för enskilda personers, fonders, pensionsstiftelsers eller andra instituts räkning. Förutsatt att förvaltarförhållanden eller liknande förhållanden har lagligt stöd, är dessa tillgångar inte bankens tillgångar och skall därför inte tas med i bankens balansräkning. Om banken är verksam inom väsentlig förvaltarverksamhet, skall upplysning lämnas om detta samt uppgifter om dessa verksamheters omfattning i de finansiella rapporterna, på grund av den potentiella skuld som kan uppkomma om banken inte fullgör sin förvaltningsverksamhet. I det syftet innefattar förvaltartjänster inte deponering i bank.

TRANSAKTIONER MED NÄRSTÅENDE

56. I IAS 24, Transaktioner med närstående, behandlas allmänna upplysningar om transaktioner med närstående och transaktioner mellan ett rapporterande företag och närstående. I vissa länder förhindras eller begränsas bankers möjligheter till transaktioner med närstående på grund av lagstiftning eller föreskrifter, medan sådana transaktioner är tillåtna i andra länder. IAS 24 är särskilt viktig vid utformning av finansiella rapporter för en bank i ett land som tillåter sådana transaktioner.
57. Vissa transaktioner mellan närstående kan ha andra villkor än dem som sker med parter som inte är närstående. Exempelvis kan en bank ge ett större förskott eller ta ut lägre räntor av en närstående än vad den skulle göra under annars identiska omständigheter vad gäller en part som ej är närstående. Förskott eller inlåning kan överföras till och från närstående snabbare och mindre formellt än vad som är möjligt när parter som ej är närstående berörs. Även när transaktioner med närstående uppkommer i företagets ordinarie verksamhet är upplysningar om sådana transaktioner användbara för användarna och skall lämnas enligt IAS 24.
58. Vid en banks transaktioner med närstående skall upplysning lämnas om närstående relationens karaktär, typ av transaktioner och de transaktionskomponenter som krävs för att få en förståelse av bankens finansiella rapporter. De komponenter för vilka upplysning vanligen skulle lämnas i enlighet med kraven i IAS 24 omfattar en banks utlåningsprinciper vad gäller närstående samt vid transaktioner med närstående det belopp det gäller eller andel av
- (a) varje lån och förskott, inlåning och växlar och reverser. Upplysningarna kan omfatta sammanlagda utestående belopp vid periodens början och slut, samt förskott, inlåning, återbetalningar och andra förändringar under perioden,

IAS 31

- (b) varje huvudsaklig intäktstyp, räntekostnad och erlagd provision,
- (c) periodens redovisade kostnader avseende kreditförluster på lån och förskott samt avsättningar per balansdagen samt
- (d) oåterkalleliga åtaganden, eventalförpliktelser och eventualtillgångar samt åtaganden som uppkommit via poster utanför balansräkningen.

IKRAFTTRÄDANDE

59. *Denna standard skall tillämpas på bankers finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1991 eller senare.*

**INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 31
(OMARBETAD 2000)****Redovisning av andelar i joint ventures**

IAS 31 fastställdes av styrelsen i november 1990.

I november 1994 omformaterades texten i IAS 31 till det omarbetade format som fastställdes för IAS 1991. Inga väsentliga ändringar gjordes i originaltexten. Viss terminologi ändrades för att IAS 31 skulle överensstämma med IASC:s dåvarande praxis.

I juli 1998 ändrades punkterna 39 och 40 och punkt 41 lades till, så att IAS 31 skulle överensstämma med IAS 36, Nedskrivningar.

I december 1998 ändrades punkterna 35 och 42 i IAS 31 så att hänvisningar till IAS 25, Accounting for Investments ("Redovisning av investeringar"), ersattes med hänvisningar till IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering.

I mars 1999 medförde IAS 10 (omarbetad 1999), Händelser efter balansdagen, att punkt 45 ändrades så att den skulle överensstämma med terminologin i IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar.

I oktober 2000 arbetades punkt 35 om så att den skulle överensstämma med liknande punkter i andra IAS:er. Ändringen av punkt 35 träder i kraft när ett företag tillämpar IAS 39 för första gången.

En SIC-tolkning hör ihop med IAS 31:

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

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Tillämpningsområde	1
Definitioner	2-7
Olika former av joint ventures	3
Avtal om samarbete	4-7

Gemensamt styrda verksamheter	8-12
Gemensamma tillgångar	13-18
Gemensamt styrda företag	19-37
En samägares koncernredovisning	25-37
Huvudprincip – klyvningsmetoden	25-31
Tillåten alternativ princip – kapitalandelsmetoden	32-34
Undantag från tillämpning av huvudprincip och tillåten alternativ princip	35-37
Samägares finansiella rapporter avseende juridisk person	38
Transaktioner mellan en samägare och ett joint venture	39-41
En placerares redovisning av andelar i joint ventures	42
Driftsansvariga för joint ventures	43-44
Upplysningar	45-49
Ikraftträdande	50-52

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

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- Denna standard skall tillämpas av samägare och placerare vid redovisning av andelar i joint ventures och av innehav av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader som ingår i joint ventures, oavsett i vilken struktur eller form av joint venture som verksamheten bedrivs.***

DEFINITIONER

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

Ett joint venture är ett avtalsbaserat förhållande där två eller flera parter gemensamt bedriver en ekonomisk verksamhet och har ett gemensamt bestämmande inflytande över verksamheten.

Bestämmande inflytande innebär en rätt att utforma de finansiella och operativa strategierna för en ekonomisk verksamhet i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.

Med gemensamt bestämmande inflytande avses att två eller flera parter i avtal reglerat att gemensamt utöva det bestämmande inflytandet över en ekonomisk verksamhet.

Betydande inflytande innebär att ägaren kan delta i de beslut som rör en ekonomisk verksamhets finansiella och operativa strategier, men innebär inte ett bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande över dessa strategier.

En samägare i ett joint venture är en delägare i ett joint venture som har gemensamt bestämmande inflytande över detta.

En placerare i ett joint venture är en delägare i ett joint venture som saknar gemensamt bestämmande inflytande över detta.

IAS 31

Klyvningsmetoden är en metod för redovisning och finansiell rapportering som innebär att en samägares andel av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i ett gemensamt styrt företag slås ihop post för post med motsvarande poster i samägarens resultat- och balansräkningar, eller redovisas som separata poster i samägarens resultat- och balansräkning.

Kapitalandelsmetoden är en metod för redovisning och finansiell rapportering som innebär att andelar i ett gemensamt styrt företag redovisas till anskaffningsvärde vid anskaffningstillfället och därefter justeras med samägarens andel av förändringen i det gemensamt styrda företags nettotillgångar. I samägarens resultaträkning ingår dennes andel av det gemensamt styrda företags resultat.

Olika former av joint ventures

3. Joint ventures kan se ut på många olika sätt. I föreliggande standard identifieras tre huvudtyper som vanligtvis beskrivs som joint ventures och motsvarar definitionen av ett joint venture, nämligen gemensamt styrda verksamheter, gemensamma tillgångar och gemensamt styrda företag. Gemensamt för alla joint ventures är att
 - (a) två eller fler samägare är bundna av ett avtal om samarbete samt
 - (b) det i avtalet fastställs att samägarna gemensamt utövar bestämmande inflytande.

Avtal om samarbete

4. Förekomsten av ett samarbetsavtal skiljer innehav vilka inbegriper ett gemensamt bestämmande inflytande, från innehav i intresseföretag i vilka investeraren har ett betydande inflytande (se IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag). Ett samarbete som inte inbegriper ett avtal om att skapa ett gemensamt bestämmande inflytande är inte ett joint venture i den betydelse som avses i denna standard.
5. Avtalet om samarbete kan vara dokumenterat på många olika sätt, exempelvis i form av ett kontrakt mellan samägarna eller i ett protokoll från diskussioner mellan samägarna. I vissa fall införlivas överenskommelsen i ett joint ventures bolagsordning eller stadgar. Oavsett vilken form samarbetsavtalet har, är det vanligtvis skriftligt och behandlar frågor som
 - (a) verksamhet, varaktighet och rapporteringskrav,
 - (b) tillsättningen av styrelse eller motsvarande ledningsorgan samt samägarnas rösträtt,
 - (c) kapitaltillskott från samägarna samt
 - (d) fördelningen av produktionen, intäkterna, kostnaderna eller resultatet mellan samägarna.
6. I samarbetsavtalet fastställs att det bestämmande inflytandet utövas gemensamt av samägarna. Ett sådant krav säkerställer att ingen samägare ensidigt kan bestämma över verksamheten. I avtalet identifieras vilka för verksamhetens måluppfyllelse viktiga beslut som kräver samtycke av samtliga samägare, och vilka som kräver samtycke av en angiven majoritet av samägarna.
7. I samarbetsavtalet kan anges att en av samägarna ansvarar för driften av den verksamhet som bedrivs i form av ett joint venture. Den driftsansvarige har inte ett bestämmande inflytande över verksamheten, utan agerar inom de finansiella och operativa strategier som samägarna, i enlighet med samarbetsavtalet, har enats om och delegerat till den driftsansvarige. Om den driftsansvarige har en rätt att utforma de finansiella och operativa strategierna har denne ett bestämmande inflytande över verksamheten. Verksamheten är då ett dotterföretag till den driftsansvarige och inte ett joint venture.

GEMENSAMT STYRDA VERKSAMHETER

8. I vissa joint ventures används samägarnas egna tillgångar och andra av samägarnas resurser i stället för att bilda ett separat aktiebolag, handelsbolag eller annat företag, eller en finansiell struktur som är skild från samägarna. Varje samägare använder sina egna materiella anläggningstillgångar och har eget lager. Varje samägare ådrar sig sina egna kostnader och skulder samt ordnar sin egen finansiering – detta utgör samägarens egna förpliktelser. Verksamheten i ett joint venture kan utföras av samägarnas anställda jämsides med samägarnas egna verksamheter av liknande slag. Av samarbetsavtalet framgår vanligtvis hur intäkterna från försäljningen av den gemensamma produktionen fördelas mellan samägarna samt hur eventuella kostnader som samägarna gemensamt ådragit sig skall bäras.
9. Ett exempel på en gemensamt styrd verksamhet är när två eller fler samägare förenar sina verksamheter, resurser och sin kunskap för att gemensamt tillverka, marknadsföra och distribuera en viss produkt, såsom ett flygplan. Olika delar av tillverkningsprocessen utförs av var och en av de olika samägarna. Varje samägare bär sina egna kostnader och erhåller en andel av intäkterna från försäljningen av flygplanet. Denna andel fastställs i enlighet med samarbetsavtalet.
10. **En samägare i en gemensamt styrd verksamhet skall i sina egna finansiella rapporter, samt därmed även i sin koncernredovisning, redovisa följande beträffande den gemensamt styrda verksamheten:**
 - (a) *De tillgångar som denne bestämmer över och de skulder som denne ådrar sig.*
 - (b) *De kostnader som denne har och dennes andel av intäkterna från försäljningen av varor och tjänster.*
11. Eftersom tillgångarna, skulderna, intäkterna och kostnaderna redan redovisas i samägarens egna finansiella rapporter, och därmed även i dennes koncernredovisning, krävs inga justeringar eller andra åtgärder för koncernredovisningsändamål beträffande dessa poster när samägaren upprättar en koncernredovisning.
12. Separat löpande bokföring krävs inte alltid för ett joint venture och finansiella rapporter avseende ett sådant upprättas inte alltid. Samägarna kan dock välja att upprätta en intern redovisning för att kunna bedöma den gemensamt styrda verksamhetens utveckling.

GEMENSAMMA TILLGÅNGAR

13. Vissa joint ventures innebär att samägarna gemensamt har ett bestämmande inflytande över, och ofta gemensamt äger, en eller flera tillgångar som parterna bidragit med eller köpt in för användning i den verksamhet som bedrivs i form av ett joint venture. Tillgångarna används för att uppnå ekonomiska fördelar för samägarna. Varje samägare erhåller en andel av den produktion som åstadkoms med hjälp av de gemensamma tillgångarna och bär en överenskommen del av de kostnader som uppkommer.
14. Denna typ av joint ventures inbegriper inte att bilda ett separat aktiebolag, handelsbolag eller annat företag, eller en finansiell struktur som är skild från samägarna. Varje samägare bestämmer över sin del av de framtida ekonomiska fördelarna via sin andel i de gemensamma tillgångarna.
15. Inom olje-, gas- och mineralutvinningsbranscherna är det vanligt med gemensamma tillgångar. Exempelvis kan ett antal oljeproducerande företag gemensamt bestämma över och driva en oljeledning. Varje samägare använder oljeledningen för att transportera sin egen produktion och i utbyte bär samägaren en överenskommen del av kostnaden för driften av oljeledningen. Ett annat exempel på en gemensam tillgång är då två företag gemensamt äger en fastighet och vart och ett av företagen erhåller en andel av hyresintäkterna och bär en andel av kostnaderna.
16. **Varje samägare i ett joint venture i form av gemensamma tillgångar skall i sina egna finansiella rapporter, samt därmed även i sin koncernredovisning, redovisa följande beträffande de gemensamma tillgångarna:**
 - (a) *Sin andel av de tillgångar som är föremål för ett gemensamt bestämmande inflytande, klassificerade i enlighet med tillgångarnas karaktär.*
 - (b) *De skulder som samägaren har ådragit sig.*

IAS 31

- (c) *Sin andel av de skulder som samägaren tillsammans med de andra samägarna gemensamt ådragit sig.*
 - (d) *Intäkterna från försäljning eller användning av samägarens andel av verksamhetens produktion samt samägarens andel av de kostnader som denne tillsammans med de andra samägarna gemensamt ådragit sig.*
 - (e) *De kostnader som samägaren själv har ådragit sig avseende andelen i ett joint venture.*
17. När det gäller gemensamma tillgångar inkluderar alla samägare i sin löpande bokföring och i sina egna finansiella rapporter, samt därmed även i sin koncernredovisning, följande beträffande de gemensamma tillgångarna:
- (a) Sin andel av de tillgångar som är föremål för ett gemensamt bestämmande inflytande, klassificerade i enlighet med tillgångarnas karaktär och inte som en investering. Exempelvis klassificeras en andel i en oljeledning, varöver ett gemensamt bestämmande inflytande innehas, som en materiell anläggningstillgång.
 - (b) De skulder som samägaren har ådragit sig, exempelvis skulder som uppstått vid finansieringen av dennes andel i tillgångarna.
 - (c) Sin andel av de skulder som samägaren tillsammans med de andra samägarna gemensamt ådragit sig.
 - (d) Intäkterna från försäljning eller användning av samägarens andel av verksamhetens produktion samt samägarens andel av de kostnader som denne tillsammans med de andra samägarna gemensamt ådragit sig.
 - (e) De kostnader som samägaren själv har ådragit sig avseende sin andel, exempelvis de kostnader som hör samman med finansieringen av dennes investering i tillgångarna och dennes kostnader för att kunna sälja sin andel av de gemensamma tillgångarnas produktion.

Eftersom tillgångarna, skulderna, intäkterna och kostnaderna redan redovisas i samägarens egna finansiella rapporter, och därmed även i dennes koncernredovisning, krävs inga justeringar eller andra åtgärder för koncernredovisningsändamål beträffande dessa poster när samägaren upprättar en koncernredovisning.

18. Redovisningen av joint ventures i form av gemensamma tillgångar återspeglar den ekonomiska innebörden och vanligtvis också samarbetets legala form. Separat löpande bokföring för sådana joint ventures kan i allmänhet begränsas till att avse de av samägarna gemensamt ådragna kostnaderna vilka slutligen skall bäras av de olika samägarna enligt deras överenskomna andelar. Finansiella rapporter behöver i allmänhet inte upprättas för denna typ av joint venture men samägarna kan vilja upprätta en intern redovisning för att kunna bedöma utvecklingen.

GEMENSAMT STYRDA FÖRETAG

19. Ett gemensamt styrt företag är ett joint venture som inbegriper bildandet av ett aktiebolag, handelsbolag eller någon annan form av företag i vilken varje samägare äger en andel. Företaget fungerar på samma sätt som andra företag, förutom att ett avtal mellan samägarna fastställer gemensamt bestämmande inflytande över företagets ekonomiska verksamhet.
20. Ett gemensamt styrt företag bestämmer över sina tillgångar, ådrar sig skulder och kostnader och genererar intäkter. Företaget kan ingå avtal i eget namn och ordna finansiering till den gemensamt bedrivna verksamheten. Varje samägare är berättigad till en viss del av resultatet i det gemensamt styrda företaget. I vissa gemensamt styrda företag fördelas också företagets produktion mellan samägarna.
21. Ett vanligt exempel på ett gemensamt styrt företag är då två företag förenar sina verksamheter inom ett särskilt affärsområde genom att överföra tillgångar och skulder till ett gemensamt styrt företag. Ett annat exempel är då ett företag etablerar en verksamhet i ett annat land i samarbete med regeringen eller någon annan institution i det landet, genom att bilda en separat enhet varöver företaget och regeringen eller institutionen gemensamt har ett bestämmande inflytande.

22. Många gemensamt styrda företag liknar till sin innebörd de joint ventures som kallas gemensamt styrda verksamheter eller gemensamt styrda tillgångar. Exempelvis kan samägarna överföra en tillgång under gemensamt bestämmande inflytande, exempelvis en oljeledning, till ett gemensamt styrt företag av skattemässiga eller andra skäl. På samma sätt kan samägarna till ett gemensamt styrt företag bidra med tillgångar som skall användas gemensamt. Vissa gemensamt styrda verksamheter inbegriper också bildandet av ett gemensamt styrt företag, där vissa med verksamheten förknippade aktiviteter sköts, exempelvis design, marknadsföring, distribution eller kundsupport.
23. Ett gemensamt styrt företag har egen löpande bokföring och upprättar och offentliggör finansiella rapporter på samma sätt som andra företag i enlighet med tillämplig nationell lagstiftning och IAS.
24. Varje samägare bidrar vanligtvis med pengar eller andra resurser till det gemensamt styrda företaget. Dessa tillskott framgår av samägarens löpande bokföring och redovisas som ett innehav i det gemensamt styrda företaget i samägarens finansiella rapporter avseende det enskilda företaget såsom juridisk person.

En samägares koncernredovisning

Huvudprincip – klyvningsmetoden

25. ***En samägare skall i koncernredovisningen redovisa sin andel i ett gemensamt styrt företag enligt en av klyvningsmetodens två olika presentationsformer.***
26. När en samägares andelar i ett gemensamt styrt företag tas in i koncernredovisningen, är det viktigt att det sker på ett sätt som snarare återspeglar innehavets ekonomiska innebörd än verksamhetens form och struktur. I ett gemensamt styrt företag bestämmer en samägare över sin andel av de framtida ekonomiska fördelarna via sin andel av tillgångarna och skulderna i företaget. Denna ekonomiska innebörd återspeglas i samägarens koncernredovisning då denne redovisar sina andelar i det gemensamt styrda företagens tillgångar, skulder, intäkter eller kostnader genom att använda en av de två olika presentationsformer för klyvningsmetoden som beskrivs i punkt 28.
27. Tillämpningen av klyvningsmetoden innebär att samägarens andel av de tillgångar som denne tillsammans med övriga samägare bestämmer över och den andel av skulderna som denne är gemensamt ansvarig för inkluderas i koncernbalansräkningen. I koncernresultaträkningen inkluderas samägarens andel av det gemensamt styrda företagens intäkter och kostnader. Många av de tillvägagångssätt som används vid tillämpning av klyvningsmetoden liknar de tillvägagångssätt som används när dotterföretag tas in i koncernredovisningen, se IAS 27, Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag.
28. Olika presentationsformer kan användas vid tillämpning av klyvningsmetoden. Samägaren kan post för post slå ihop sin andel av det gemensamt styrda företagens tillgångar, skulder, intäkter och kostnader med motsvarande poster i sin koncernredovisning. Exempelvis kan samägaren slå ihop sin andel av det gemensamt styrda företagens lager med koncernens lager i övrigt, och sin andel av det gemensamt styrda företagens materiella anläggningstillgångar med koncernens materiella anläggningstillgångar i övrigt. Alternativt kan samägaren föra in separata poster för sin andel av det gemensamt styrda företagens tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i koncernredovisningen. Samägaren kan exempelvis redovisa sin andel av det gemensamt styrda företagens omsättningstillgångar på en separat rad bland koncernens omsättningstillgångar och sin andel av det gemensamt styrda företagens materiella anläggningstillgångar på en separat rad bland koncernens materiella anläggningstillgångar. Båda presentationsformerna ger samma nettoresultat och samma summa för varje huvudkategori av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader. Båda presentationsformerna är förenliga med denna standard.
29. Oavsett vilken presentationsform som används vid tillämpning av klyvningsmetoden kan inte tillgångar eller skulder kvittas mot andra skulder eller tillgångar, eller intäkter eller kostnader kvittas mot andra kostnader eller intäkter, såvida det inte finns en legal rätt att reglera mellanhavandena genom kvittning och regleringen också förväntas ske genom kvittning.

IAS 31

30. **En samägare skall upphöra att tillämpa klyvningsmetoden från och med den tidpunkt då denne inte längre har gemensamt bestämmande inflytande över företaget.**
31. En samägare upphör att tillämpa klyvningsmetoden från och med det datum då denne inte längre har gemensamt bestämmande inflytande över företaget. Detta kan exempelvis inträffa då samägaren avyttrar sin andel eller då det gemensamt styrda företaget påförs sådana restriktioner att det inte längre kan fullfölja syftet med verksamheten.

Tillåten alternativ princip – kapitalandelsmetoden

32. **En samägare skall i sin koncernredovisning redovisa sin andel i ett gemensamt styrt företag enligt kapitalandelsmetoden.**
33. Vissa samägare redovisar sina andelar i gemensamt styrda företag enligt kapitalandelsmetoden, som metoden beskrivs i IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag. En tillämpning av kapitalandelsmetoden stöds av dem som hävdar att det inte är korrekt att kombinera poster från företag som står under bestämmande inflytande med poster från företag som står under gemensamt bestämmande inflytande. En tillämpning av kapitalandelsmetoden stöds också av dem som anser att samägare har betydande inflytande och inte ett gemensamt bestämmande inflytande i ett gemensamt styrt företag. Denna standard förordar inte tillämpning av kapitalandelsmetoden eftersom klyvningsmetoden bättre återspeglar den ekonomiska innebörden av en samägares andel i ett gemensamt styrt företag, det vill säga, bestämmande inflytande över samägarens andel av de framtida ekonomiska fördelarna. Denna standard tillåter dock att kapitalandelsmetoden tillämpas som en tillåten alternativ princip vid redovisning av andelar i gemensamt styrda företag.
34. **En samägare skall upphöra att tillämpa kapitalandelsmetoden från och med den tidpunkt då denne inte längre har gemensamt bestämmande inflytande, eller inte längre har ett betydande inflytande, över företaget.**

Undantag från tillämpning av huvudprincip och tillåten alternativ princip

35. **En samägare skall redovisa följande andelar i enlighet med IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering:**
- (a) **En andel i ett gemensamt styrt företag som har anskaffats och innehas endast i syfte att avyttras inom en snar framtid.**
- (b) **En andel i ett gemensamt styrt företag som är underkastat betydande och varaktiga hinder som i väsentlig grad begränsar möjligheten att överföra medel från det gemensamt styrda företaget till samägaren.**
36. Varken klyvnings- eller kapitalandelsmetoden kan tillämpas när en andel i ett gemensamt styrt företag har anskaffats och innehas endast i syfte att avyttras inom snar framtid. Detsamma gäller när verksamheten i det gemensamt styrda företaget är underkastad betydande och varaktiga hinder som i väsentlig grad begränsar möjligheten att överföra medel från det gemensamt styrda företaget till samägaren.
37. **En samägare skall från och med den tidpunkt då ett gemensamt styrt företag blir ett dotterföretag, redovisa sina andelar i detta företag i enlighet med IAS 27, Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag.**

Samägares finansiella rapporter avseende juridisk person

38. I många länder presenterar en samägare finansiella rapporter avseende det enskilda företaget såsom juridisk person i enlighet med lagar eller andra krav. Sådana finansiella rapporter upprättas för en rad olika syften vilket har fått till resultat att olika rapporteringsmetoder används i olika länder. Av den anledningen framhåller inte denna standard någon metod framför en annan.

TRANSAKTIONER MELLAN EN SAMÄGARE OCH ETT JOINT VENTURE

39. När en samägare tillskjuter eller säljer tillgångar till ett joint venture, skall redovisningen av vinst eller förlust från transaktionen återspegla transaktionens ekonomiska innebörd. Då tillgångarna övertas av ett joint venture, och förutsatt att samägaren har överfört de väsentliga risker och fördelar som ett ägande medför, skall samägaren endast redovisa den del av vinsten eller förlusten som motsvarar de andra samägarnas ägarandel⁽¹⁾. Samägaren skall dock redovisa hela förlusten när tillskottet eller försäljningen ger stöd för att den överlåtna tillgången har varit redovisad till för högt värde.
40. När en samägare köper tillgångar från ett joint venture, skall samägaren redovisa sin andel av den vinst som uppkommer i detta joint venture till följd av transaktionen först när samägaren själv har sålt tillgången till en oberoende part. En samägare skall redovisa sin andel av förluster som uppstår i ett joint venture på grund av sådana transaktioner på samma sätt som vinster. Förluster skall dock redovisas omedelbart när de innebär att en tillgång redovisats till ett för högt värde.
41. För att bedöma huruvida en transaktion mellan en samägare och ett joint venture ger stöd för att en tillgång varit redovisad till för högt värde beräknas tillgångens återvinningsvärde i enlighet med IAS 36, Nedskrivningar. Vid beräkning av nyttjandevärdet måste framtida betalningsflöden från tillgången beräknas. Beräkningen bygger på en fortlöpande användning av tillgången samt eventuellt restvärde vid avyttring.

EN PLACERARES REDOVISNING AV ANDELAR I JOINT VENTURES

42. En placerare som saknar gemensamt bestämmande inflytande över ett joint venture skall, i sin koncernredovisning, redovisa sin andel i ett joint venture i enlighet med IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering. Om emellertid ett betydande inflytande över detta joint venture föreligger skall innehavet redovisas i enlighet med IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag. En placerare som upprättar koncernredovisning får i sina finansiella rapporter avseende den juridiska personen även redovisa innehavet till anskaffningsvärde.

DRIFTSANSVARIGA FÖR JOINT VENTURES

43. Den som ansvarar för driften av ett joint venture skall redovisa erhållna ersättningar i enlighet med IAS 18, Intäkter.
44. En eller flera samägare kan vara ansvariga för driften av ett joint venture. Driftsansvariga erhåller ofta en ersättning för sådana uppdrag. Ett joint venture belastar resultatet med de erlagda ersättningarna.

UPPLYSNINGAR

45. En samägare skall separat från beloppet för andra eventalförpliktelser upplysa om det totala beloppet för följande eventalförpliktelser, såvida sannolikheten för en förlust inte är avlägsen:
- Alla eventalförpliktelser som samägaren själv har med anledning av sina andelar i joint ventures, och sin andel i varje eventalförpliktelse som samägaren har ådragit sig gemensamt med andra samägare.
 - Sin andel av de eventalförpliktelser som samägarens joint ventures själva ådragit sig och för vilka samägaren kan bli betalningsansvarig.
 - De eventalförpliktelser som har uppstått på grund av att samägaren kan bli betalningsansvarig för de övriga samägarnas skulder i ett joint venture.

⁽¹⁾ Se även SIC-13: Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett gemensamt styrt företag.

IAS 33

46. *En samägare skall separat från beloppet av andra åtaganden upplysa om det sammanlagda beloppet av följande åtaganden avseende joint ventures:*
- (a) *Det kapital samägaren, gentemot sina joint ventures, förpliktigt sig att tillskjuta och samägarens andel av det kapital som denne tillsammans med andra samägare åtagit sig att tillskjuta.*
 - (b) *Sin andel av de investeringsåtaganden som samägarens joint ventures själva har gjort.*
47. *En samägare skall lämna en förteckning över och beskrivning av sina andelar i betydande joint ventures och den ägarandel som innehas i gemensamt styrda företag. En samägare som redovisar sina andelar i gemensamt styrda företag genom att tillämpa klyvningsmetoden med hopslagning post för post eller genom att tillämpa kapitalandelsmetoden, skall upplysa om den totala summan för vardera omsättningstillgångar, anläggningstillgångar, kortfristiga skulder, långfristiga skulder samt intäkter och kostnader som är förknippade med dennes andelar i joint ventures.*
48. *En samägare som inte upprättar koncernredovisning, på grund av att denne inte äger några dotterföretag, skall lämna de uppgifter som krävs enligt punkterna 45, 46 och 47.*
49. En samägare som inte upprättar koncernredovisning på grund av att denne inte äger några dotterföretag skall tillhandahålla samma information om sina innehav i joint ventures som de samägare som upprättat koncernredovisning.

IKRAFTTRÄDANDE

50. *Med undantag för punkterna 39, 40 och 41 skall denna standard tillämpas på finansiella rapporter som avser perioder som börjar den 1 januari 1992 eller senare.*
51. *Punkterna 39, 40 och 41 skall börja tillämpas när IAS 36 träder i kraft – det vill säga på finansiella rapporter som avser perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare, såvida inte IAS 36 tillämpas för tidigare perioder.*
52. Punkterna 39 och 40 i denna standard fastställdes i juli 1998 och ersätter punkterna 39 och 40 i IAS 31, Redovisning av andelar i joint ventures, som omformaterades 1994. Punkt 41 i denna standard lades till i juli 1998 mellan punkterna 40 och 41 i IAS 31, som omformaterades 1994.

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 33**Resultat per aktie**

Denna standard fastställdes av IASC:s styrelse i januari 1997 och skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar från den 1 januari 1998 eller senare.

Punkt 45 ändrades 1999 varvid hänvisningar till IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date ("Eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt händelser efter balansdagen"), ersattes med hänvisningar till IAS 10 (omarbetad 1999), Händelser efter balansdagen.

Följande SIC-tolkning hör ihop med IAS 33:

— SIC-24: Resultat per aktie – finansiella instrument och andra avtal som kan komma att bytas mot aktier.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-5
Företag vars aktier är föremål för allmän handel	1-3
Företag vars aktier inte är föremål för allmän handel	4-5
Definitioner	6-9
Beräkning	10-42
Resultat per aktie före utspädning	10-23
Resultat – före utspädning	11-13
Per aktie – före utspädning	14-23
Resultat per aktie efter utspädning	24-42
Resultat – efter utspädning	26-28
Per aktie – efter utspädning	29-37
Potentiella stamaktier som ger upphov till utspädningseffekt	38-42
Omräkning	43-46
Redovisning	47-48
Upplysningar	49-52
Ikraftträdande	53

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

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange principer för hur ett företag skall beräkna och redovisa resultat per aktie på ett sätt som förbättrar möjligheterna att jämföra olika företag under en period och att jämföra olika perioder för ett och samma företag. I första hand beskriver standarden hur företag skall beräkna det antal aktier som ingår vid beräkningen av resultat per aktie (det vill säga nämnaren). Även om värdet av uppgifter om resultat per aktie begränsas av att företag använder olika principer när de fastställer vad som är "resultat", förbättras redovisningen av att antalet aktier beräknas på ett enhetligt sätt.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

Företag vars aktier är föremål för allmän handel

1. **Standarden skall tillämpas av företag vars stamaktier eller potentiella stamaktier är föremål för allmän handel och av företag som står i begrepp att ansöka om notering av sina aktier på en börs eller offentlig marknadsplats.**

IAS 33

2. **Företag som upprättar både en redovisning för moderföretaget och en koncernredovisning behöver enligt denna standard endast lämna upplysningar om resultat per aktie för koncernen.**
3. Användarna av moderföretagets finansiella rapporter är i allmänhet intresserade och i behov av information om hela koncernens resultat.

Företag vars aktier inte är föremål för allmän handel

4. **Ett företag som vare sig har stamaktier eller potentiella stamaktier som är föremål för allmän handel men lämnar upplysning om resultat per aktie, skall beräkna och lämna upplysningar om resultat per aktie enligt denna standard.**
5. Ett företag som vare sig har stamaktier eller potentiella stamaktier som är föremål för allmän handel behöver inte lämna upplysning om resultat per aktie. För att finansiell information skall kunna jämföras är det dock viktigt att företag som väljer att redovisa resultat per aktie beräknar resultatet enligt denna standard.

DEFINITIONER

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

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.

Teckningsoptioner eller optioner är finansiella instrument som ger innehavaren rätt att köpa stamaktier.

7. Stamaktiers rätt till andel i företagets nettoresultat 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.
8. Exempel på potentiella stamaktier är
 - (a) skuldebrev och egetkapitalinstrument, inklusive preferensaktier som kan konverteras till stamaktier,
 - (b) aktieoptioner och teckningsoptioner,
 - (c) avtal som ger anställda rätt att erhålla stamaktier som del av deras anställningsförmåner och andra aktiebaserade program samt
 - (d) aktier som kan komma att emitteras om vissa villkor i ett avtal uppfylls, exempelvis i ett avtal avseende förvärv av ett företag eller andra tillgångar.

9. **Nedanstående begrepp används med de innebörder som anges i IAS 32 Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering:**

Ett finansiellt instrument är varje form av avtal som ger upphov till både en finansiell tillgång i ett företag och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument i ett annat företag.

Ett egetkapitalinstrument är varje form av avtal som styrker en residual rätt i ett företags tillgångar efter avdrag för alla dess skulder.

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlätas eller en skuld regleras, mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

BERÄKNING

Resultat per aktie före utspädning

10. **Resultat per aktie före utspädning skall beräknas genom att den del av periodens resultat som är hänförlig till stamaktierna divideras med ett vägt genomsnitt av antalet utestående stamaktier under perioden.**

Resultat – före utspädning

11. **Vid beräkningen av resultatet per aktie före utspädning är den del av periodens resultat som är hänförlig till stamaktierna detsamma som redovisat resultat efter avdrag för utdelning på preferensaktier.**
12. Samtliga resultatposter, inklusive periodens skattekostnad, extraordinära poster och minoritetsandel, skall ingå vid beräkningen av periodens resultat (se IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper). Den del av periodens nettoresultat som är hänförlig till preferensaktier, inklusive utdelning på preferensaktier, dras av från periodens vinst (eller läggs till nettoförlusten för perioden) i syfte att beräkna nettovinsten eller nettoförlusten för stamaktierna.
13. Det belopp som dras av från periodens resultat i form av utdelning på preferensaktier utgörs av
- (a) periodens fastställda utdelning på preferensaktier som saknar rätt till kumulativ utdelning samt
 - (b) periodens utdelning på preferensaktier med rätt till kumulativ utdelning oavsett 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.

Per aktie – före utspädning

14. **Vid beräkningen av resultat per aktie före utspädning skall antalet stamaktier utgöras av ett vägt genomsnitt av under perioden utestående stamaktier.**
15. Det vägda genomsnittliga antalet stamaktier som varit utestående under perioden återspeglar förhållandet att ägarkapitalet kan ha varierat under perioden till följd av att ett högre eller lägre antal aktier har varit utestående. Det vägda genomsnittet utgörs av antalet utestående stamaktier vid periodens början, justerat för antalet återköpta/inlösta eller nyemitterade aktier under perioden, multiplicerat med en tidvägningsfaktor. Tidvägningsfaktorn utgörs av det antal dagar som ett visst antal stamaktier varit utestående i förhållande till totalt antal dagar under perioden. I de flesta fall räcker det med en rimlig uppskattning av antalet dagar.

Exempel på beräkning av ett vägt genomsnitt av antalet utestående aktier

		Emitterade aktier	Återköpta egetkapitalinstrument	Utestående aktier
1 januari 20X1	Ingående balans	2 000	300	1 700
31 maj 20X1	Nyemission av aktier	800	—	2 500
1 december 20X1	Återköp av egetkapitalinstrument	—	250	2 250
31 december 20X1	Utgående balans	2 800	550	2 250

Beräkning av vägt genomsnittligt antal aktier
 $(1\ 700 \times 5/12) + (2\ 500 \times 6/12) + (2\ 250 \times 1/12) = 2\ 146$ aktier eller
 $(1\ 700 \times 12/12) + (800 \times 7/12) - (250 \times 1/12) = 2\ 146$ aktier

IAS 33

16. 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 när betalningen erlagts,
 - (b) stamaktier som emitteras i stället för utdelning på stam- eller preferensaktier från den dag då utbetalning av utdelningen skulle ha skett,
 - (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 räknat,
 - (f) stamaktier som emitteras i samband med en apportemission från den tidpunkt då apportegendomen redovisas som tillgång samt
 - (g) stamaktier som emitteras som ersättning för utförda tjänster till företaget i samband med att tjänsterna utförs.

I dessa fall, liksom i andra, är tidpunkten för när aktier skall medräknas beroende av de villkor som gäller i det specifika fallet. Hänsyn skall tas till den ekonomiska innebörden av avtal som är knutna till emissionen.

17. Om stamaktier utgör en del av likviden vid ett företagsförvärv, medräknas de i det vägda genomsnittet från förvärvstidpunkten, eftersom köparen inkluderar resultatet från verksamheten i det köpta företaget i sin resultaträkning från förvärvstidpunkten. Om stamaktier emitteras i samband med ett samgående, medräknas de i antalet aktier för samtliga perioder som omfattas av redovisningen, eftersom de finansiella rapporterna upprättas som om de företag som gått samman alltid utgjort en enhet. Det antal aktier som vid ett samgående används för beräkning av resultat per aktie före utspädning, utgörs därför av summan av det vägda genomsnittliga antalet aktier i de samgående företagen justerat för att motsvara aktierna i det företag vars aktier är utestående efter samgåendet.
18. Då stamaktier emitteras som delvis betalda redovisas de som delar av en stamaktie i den mån de har proportionell rätt till utdelning under redovisningsperioden.
19. Stamaktier som emitteras först när vissa villkor är uppfyllda (aktier med villkor) räknas som utestående och beaktas vid beräkning av resultat per aktie före utspädning från den tidpunkt då samtliga villkor är uppfyllda. Motsvarande gäller för aktier som företaget åtagit sig att lösa in om vissa villkor är uppfyllda.
20. ***Det vägda genomsnittliga antalet utestående stamaktier under perioden, liksom för alla tidigare perioder som redovisas för jämförelseändamål, skall justeras för transaktioner, andra än konvertering av potentiella stamaktier, som ändrat antalet utestående stamaktier utan att nytt kapital skjutits till av eller återbetalats till ägarna.***
21. Stamaktier kan ha emitterats eller antalet utestående aktier kan ha minskats 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 samt
- (d) en omvänd split ("aktiesammanslagning").
22. 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 omfattas av redovisningen. Om exempelvis ett företag genomför en fondemission, där ägarna erhåller två nya stamaktier för varje utestående aktie, multipliceras antalet stamaktier före emissionsstidpunkten med tre för att få fram det totala antalet aktier, eller med två för att få fram antalet nya aktier.
23. När ett företag emitterar stamaktier i samband med en konvertering av potentiella stamaktier uppkommer vanligtvis inget fondemissionsinslag av det slag som omnämns i punkt 21 (b) ovan. Anledningen är att de som förvärvat potentiella stamaktier vanligtvis betalat fullt pris för dessa. Därigenom ökar det av ägarna satsade kapitalet i proportion till ökningen av antalet aktier. I en nyemission som riktas mot befintliga aktieägare, sätts ofta emissionskursen lägre än vad som motsvaras av aktiens verkliga värde. Därvid uppkommer ett fondemissionselement. Det antal stamaktier som används vid beräkning av resultat per aktie före utspädning för alla perioder före nyemissionen utgörs av antalet utestående stamaktier före emissionen justerat med

aktiens verkliga värde omedelbart innan teckningsrätten avskiljts

aktiens teoretiska värde efter att teckningsrätten avskiljts.

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 bestäms värdet av stängningskursen sista dagen innan aktien handlas med teckningsrätt.

Exempel – fondemission

Resultat 20X0	180
Resultat 20X1	600
Antal utestående stamaktier fram till den 30 september 20X1	200
Fondemission 1 oktober 20X1	två nya aktier för varje utestående aktie per 30 september 20X1 $200 \times 2 = 400$
Resultat per aktie 20X1	$\frac{600}{(200 + 400)} = 1,00$
Justerat resultat per aktie 20X0	$\frac{180}{(200 + 400)} = 0,30$

Eftersom fondemissionen är en emission där ingen betalning erhålls, behandlas emissionen som om den inträffat före 20X0, den tidigaste period som omfattas av redovisningen.

IAS 33

Exempel – nyemission

Resultat	20X0:1 100; 20X1:1 500; 20X2:1 800
Antalet utestående aktier före nyemissionen	500 aktier
Nyemission	En ny aktie för var femte utestående (100 nya aktier totalt) Lösenpris: 5,00 Sista dag för utnyttjande av teckningsrätt är den 1 mars 20X1
Aktiernas verkliga värde omedelbart före avskiljandet av teckningsrätt den 1 mars 20X1	11,00

Beräkning av aktiens teoretiska värde efter avskiljandet av teckningsrätt

Verkligt värde på samtliga utestående aktier + nyemissionslikviden
Antalet utestående aktier före emissionen + antalet nyemitterade aktier
$(11,00 \times 500 \text{ (aktier)}) + (5,00 \times 100 \text{ (aktier)})$
$(500 \text{ aktier} + 100 \text{ aktier})$

Teoretiskt värde per aktie efter avskiljande av teckningsrätt = 10,00.

Beräkning av justeringsfaktor

Aktiens verkliga värde omedelbart innan teckningsrätten avskiljts	11,00	= 1,1
Teoretiskt värde per aktie efter avskiljandet av teckningsrätt	10,00	

Beräkning av resultat per aktie

	<u>20X0</u>	<u>20X1</u>	<u>20X2</u>
20X0 resultat per aktie enligt ursprunglig beräkning: 1 100/500 aktier	2,20		
20X0 resultat per aktie justerat för nyemission: 1 100/ (500 aktier x 1,1)	2,00		
20X1 resultat per aktie efter nyemissionen.		2,54	
<u>1 500</u>			
$(500 \times 1,1 \times 2/12) + (600 \times 10/12)$			
20X2 resultat per aktie 1 800/600 aktier			3,00

Resultat per aktie efter utspädning

24. När ett företag beräknar resultat per aktie efter utspädning skall såväl den del av periodens resultat som är hänförligt till stamaktierna som det vägda genomsnittliga antalet utestående stamaktier justeras för potentiella stamaktiers utspädningseffekt⁽¹⁾.
25. Beräkningen av resultat per aktie efter utspädning följer beräkningen av resultat per aktie före utspädning, justerat för utspädningseffekten av potentiella stamaktier som var utestående under perioden, det vill säga:
 - (a) Den del av periodens resultat som är hänförligt till stamaktierna ökas med det belopp, efter skatt, som avser utdelningar och redovisade räntekostnader på potentiella stamaktier, justerat för övriga förändringar av intäkter eller kostnader som följer som ett resultat av en konvertering av potentiella stamaktier till stamaktier.

⁽¹⁾ Se även SIC-24: Resultat per aktie – finansiella instrument och andra avtal som kan komma att bytas mot aktier.

- (b) Det vägda genomsnittet av periodens utestående stamaktier ökas med det vägda genomsnittet av de ytterligare stamaktier som skulle ha varit utestående vid en konvertering av samtliga potentiella stamaktier till stamaktier.

Resultat – efter utspädning

26. **Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning skall det resultat som är hänförligt till stamaktierna, beräknat i enlighet med punkt 11, justeras för de belopp, efter hänsyn tagen till skatt, som är hänförliga till**
- (a) **utdelningar på utspädande potentiella stamaktier som dragits av vid beräkningen av det resultat som är hänförligt till stamaktierna i enlighet med punkt 11,**
- (b) **redovisade räntekostnader på utspädande potentiella stamaktier samt**
- (c) **sådana andra förändringar av intäkter och kostnader som kan bli följden av konverteringen av de potentiella stamaktierna.**
27. När de potentiella stamaktierna konverterats till stamaktier bortfaller de utdelningar, räntekostnader samt övriga intäkter och kostnader som är hänförliga till dessa. I stället kommer ägarna till de nya stamaktierna att delta i fördelningen av det resultat som belöper på stamaktierna. Därför skall den del av periodens resultat som hänförligt till stamaktierna, beräknat i enlighet med punkt 11, ökas med det belopp som avser utdelningar, räntekostnader och övriga intäkter/kostnader som kommer att bortfalla om de utspädande potentiella stamaktierna konverteras till stamaktier. De övriga kostnader som är hänförliga till potentiella stamaktier omfattar sådana avgifter och periodiseringsposter som påverkar den redovisade räntekostnaden (se IAS 32). Belopp för utdelningar, räntekostnader och övriga intäkter/kostnader justeras för därtill hänförliga skatter som belastar företaget.

Exempel – konvertibla skuldebrev

Resultat	1 004
Utestående stamaktier	1 000
Resultat per aktie före utspädning	1,0
Konvertibla skuldebrev	100
10 konvertibla skuldebrev kan konverteras till 3 stamaktier	
Årets räntekostnader hänförliga till det konvertibla skuldebrevet	10
Aktuell och uppskjuten skatt hänförlig till räntekostnaden	4
Obs! Räntekostnaden inbegriper periodisering av underkurs som uppkommer när skuldebrevet redovisas för första gången (se IAS 32).	
Justerat resultat	$1\ 004 + 10 - 4 = 1\ 010$
Antal aktier som konvertiblerna kan konverteras till	30
Antal aktier vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning	$1\ 000 + 30 = 1\ 030$
Resultat per aktie efter utspädning	$\frac{1\ 000}{1\ 030} = 0,98$

IAS 33

28. Konverteringen av vissa potentiella stamaktier kan leda till följdändringar av övriga intäkter och kostnader. Minskningen av de räntekostnader som är hänförliga till de potentiella stamaktierna och den därav följande ökningen av periodens resultat kan exempelvis ge upphov till en ökning av kostnaderna för vinstdelning med de anställda. När ett företag beräknar resultat per aktie efter utspädning skall periodens resultat justeras för sådana följdändringar av intäkter och kostnader.

Per aktie – efter utspädning

29. **När ett företag beräknar resultat per aktie efter utspädning, skall antalet stamaktier utgöras av det vägda genomsnittliga antalet stamaktier beräknat i enlighet med punkterna 14 och 20, 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 utspädningseffekt, antas ha konverterats till stamaktier vid periodens början eller vid tidpunkten för emissionen av de potentiella stamaktierna, om denna infaller senare.**
30. 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. Beräkningen utgår från den mest förmånliga konverteringskursen eller teckningskursen, sett ur de potentiella stamaktieägarnas synvinkel.
31. I likhet med vad som gäller vid beräkningen av resultat per aktie före utspädning skall sådana stamaktier som emitteras först om vissa händelser inträffar, behandlas som utestående och ingå i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning när villkoren är uppfyllda (de inträffade händelserna). 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 uppfyllts 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. Vad som anges i denna punkt gäller också för de potentiella stamaktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda (potentiella stamaktier med villkor).
32. Ett dotterföretag, joint venture eller intresseföretag kan emittera potentiella stamaktier som är konvertibla till stamaktier antingen i dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget, eller till stamaktier i det rapporterande företaget. Om dessa potentiella stamaktier i dotterföretaget, intresseföretaget eller joint venture-företaget ger upphov till en utspädningseffekt vid beräkningen av koncernens resultat per aktie, skall de ingå i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning.
33. **Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning förutsätts att utestående teckningsoptioner och andra potentiella stamaktier utnyttjas i den mån dessa ger upphov till en utspädningseffekt. Erhållen betalning från dessa emissioner skall betraktas som om emissionerna skett till verkligt värde. Utspädningseffekten utgörs av skillnaden mellan antalet aktier som innehavarna av teckningsoptioner har rätt att teckna och det antal aktier värderade till verkligt värde som denna teckningslikvid motsvarar. Skillnaden behandlas som en emission av stamaktier för vilka företaget inte erhåller någon betalning.**
34. Stamaktiernas verkliga värde beräknas i detta fall utifrån den genomsnittliga aktiekursen under perioden.
35. Optioner och liknande avtal ger upphov till en utspädningseffekt när teckningskursen understiger aktiernas verkliga värde. Utspädningseffekten är aktiernas verkliga värde minus teckningskursen. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning behandlas varje sådant avtal som bestående av
- (a) ett avtal enligt vilket företaget antas emittera ett visst antal stamaktier till det genomsnittliga verkliga värdet under perioden. Eftersom dessa aktier värderas till verkligt värde ger de inte upphov till någon utspädningseffekt. Därför bortses från dem vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning samt

- (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.

Exempel – aktieoptioners effekt på resultat per aktie efter utspädning

Resultat 20X1	1 200 000		
Vägt genomsnittligt antal utestående stamaktier under år 20X1	500 000 aktier		
Genomsnittligt verkligt värde på stamaktierna under år 20X1	20,00		
Vägt genomsnittligt antal utestående aktier för överlåtelse med optioner under 20X1	100 000 aktier		
Teckningskurs för optioner under 20X1	15,00		
Beräkning av resultat per aktie			
		per aktie	resultat
			aktier
Resultat 20X1			1 200 000
Vägt genomsnittligt antal utestående stamaktier under år 20X1			500 000
Resultat per aktie före utspädning	2,40		
Antal aktier som har tecknats med optioner			100 000
Antal aktier som skulle emitteras till verkligt värde (100 000 × 15,00)/20,00			(*) (75 000)
Resultat per aktie efter utspädning	2,29		1 200 000
			525 000

(*) Obs! Resultatet har inte ökat eftersom antalet aktier endast ökat med det antal aktier (25 000) som emitterats utan att erhålla betalning (se punkt 35 (b) ovan).

36. Den här metoden för att beräkna utspädningseffekterna ger samma resultat som "Treasury Stock Method" (återköp av egna aktier) som används i vissa länder. Det innebär inte att företaget faktiskt återköpt sina egna aktier, vilket inte är praktiskt möjligt under vissa omständigheter eller legalt möjligt i vissa jurisdiktioner.
37. I den mån delvis betalda aktier inte får delta i periodens utdelning betraktas de som likvärdiga med teckningsoptioner eller optioner.

Potentiella stamaktier som ger upphov till utspädningseffekt

38. **Potentiella stamaktier ger upphov till en utspädningseffekt endast i det fall en konvertering av dem till stamaktier medför en lägre vinst per aktie före extraordinära poster för kvarvarande verksamheter.**
39. Ett företag använder resultatet före extraordinära poster som en "kontrollsiffra" i syfte att avgöra om potentiella stamaktier har en utspädningseffekt eller inte. Nettovinsten från ordinarie verksamhet för kvarvarande verksamheten är lika med vinsten från ordinarie verksamhet (i enlighet med definitionen i IAS 8) efter avdrag för utdelning på preferensaktier och exklusive poster som härrör sig till avvecklade verksamheter. Det innebär att även extraordinära poster, effekterna av byten av redovisningsprinciper och rättelser av fundamentala fel skall exkluderas.

IAS 33

40. Potentiella stamaktier ger inte upphov till någon utspädningseffekt när en konvertering av dem till stamaktier medför en ökning av vinst per aktie eller en minskning av förlust av aktie före extraordinära poster för kvarvarande verksamheter. Företag skall bortse från sådana potentiella stamaktier när de beräknar resultat per aktie efter utspädning.
41. När ett företag tar ställning till om potentiella stamaktier ger upphov till en utspädningseffekt eller ej, skall varje slag av potentiella stamaktier bedömas för sig. Bedömningen av om en utspädningseffekt uppkommer eller ej kan påverkas av i vilken ordning som de olika slagen av potentiella stamaktier beaktas. För att maximera utspädningseffekten skall företag därför beakta de olika slagen av potentiella stamaktier i ordning från dem med störst utspädningseffekt till dem med minst utspädningseffekt.

Exempel: Ett företags fastställande av ordningsföljden för olika potentiella stamaktier vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning

Resultat hänförligt till ägarna av stamaktier	10 000 000
Utestående stamaktier	2 000 000
Genomsnittligt verkligt värde per stamaktie under året	75,00
Potentiella stamaktier	
Optioner	100 000 med en teckningskurs på 60
Konvertibla preferensaktier	800 000 aktier som är berättigade till en utdelning på 8 per aktie. Varje preferensaktie kan konverteras till två stamaktier
5 % konvertibelt skuldebrev	Nominellt värde 100 000 000. Varje skuldebrev om 1 000 kan konverteras till 20 stamaktier. Ingen avskrivning av överkurs eller underkurs påverkar beräkningen av räntekostnaderna
Skattesats	40 %

Ökning av resultat vid konvertering av de potentiella stamaktierna

	Ökning av resultatet	Ökning av antalet stamaktier	Resultat per tillkommande aktie
Optioner			
Ökning av resultat	Noll		
Antal nya aktier som emitteras utan betalning $100\,000 \times (75 - 60) / 75$		20 000	Noll
Konvertibla preferensaktier			
Ökning av resultat $8 \times 800\,000$	6 400 000		
Ökning av aktier $2 \times 800\,000$		1 600 000	4,00
5 % konvertibla skuldebrev			
Ökning av resultat $100\,000\,000 \times 0,05 \times (1 - 0,4)$	3 000 000		
Ökning av aktier $100\,000 \times 20$		2 000 000	1,50

Beräkning av resultat per aktie efter utspädning

	Hänförligt resultat	Stamaktier	Per aktie
Redovisat resultat	10 000 000	2 000 000	5,00
Optioner		20 000	
	<u>10 000 000</u>	<u>2 020 000</u>	4,95
			Utspädningseffekt
5 % konvertibelt skuldebrev	<u>3 000 000</u>	<u>2 000 000</u>	
	13 000 000	4 020 000	3,23
			Utspädningseffekt
Konvertibla preferensaktier	<u>6 400 000</u>	<u>1 600 000</u>	
	19 400 000	5 620 000	3,45
			Ej utspädnings- effekt

Eftersom resultatet per aktie efter utspädning ökar när företaget inkluderar de konvertibla preferensaktierna (från 3,23 till 3,45) innebär det att dessa aktier inte ger upphov till någon utspädningseffekt och att företaget följaktligen skall bortse från dem vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning. Resultatet per aktie efter utspädning redovisas därför med 3,23. Exemplet illustrerar inte klassificeringen av konvertibla finansiella instrument i en skulddel och en egetkapitaldel eller klassificeringen av tillhörande räntor och utdelningar som kostnader och eget kapital efter vad som krävs i IAS 32.

42. Potentiella stamaktier viktas i förhållande till den tid de varit utestående. Potentiella stamaktier som lösts in eller förfallit under redovisningsperioden innefattas i beräkningen av resultatet per aktie efter utspädning endast för den del av perioden då de var utestående. Potentiella stamaktier som konverterats till stamaktier under perioden beaktas vid beräkningen av resultat per aktie efter utspädning från periodens början fram till konverteringsdatumet. För tiden därefter medräknas de nya stamaktierna i resultat per aktie både före och efter utspädning.

OMRÄKNING

43. *Om antalet utestående stamaktier eller potentiella stamaktier ökar till följd av en fondemission eller aktiesplit, eller minskar till följd av en sammanläggning av aktier, skall beräkningen av resultatet per aktie före och efter utspädning justeras retroaktivt för alla perioder som rapporterats. Om dessa förändringar inträffar efter utgången av redovisningsperioden, men innan styrelsen avgivit de finansiella rapporterna, skall beräkningen av resultat per aktie för alla perioder som rapporterats baseras på det nya antalet aktier. När resultatet per aktie återspeglar sådana förändringar i antalet aktier skall upplysning lämnas härom. Dessutom skall resultat per aktie före och efter utspädning för alla perioder justeras med hänsyn till*

- (a) *effekten av fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, som behandlas enligt huvudprincipen i IAS 8 samt*
- (b) *effekter av ett samgående som redovisats i enlighet med poolningsmetoden.*

44. Ett företag justerar inte resultatet per aktie efter utspädning för någon tidigare redovisad period på grund av ändringar i de antaganden som gjorts eller för konvertering av potentiella stamaktier till utestående stamaktier.

IAS 33

45. Företag uppmanas att ge en beskrivning av transaktioner eller händelser som ändrar antalet stamaktier eller potentiella stamaktier, utöver vad som sker genom fondemission och aktiesplit, som inträffar efter redovisningsperioden och som är så väsentliga att bristande information om detta skulle påverka möjligheterna för användarna av de finansiella rapporterna att göra riktiga bedömningar och fatta rätt beslut (se IAS 10, Händelser efter balansdagen). Exempel på sådana transaktioner och händelser är
- (a) kontantemissioner,
 - (b) emission av aktier där den erhållna likviden använts till att lösa in skulder eller preferensaktier utestående på balansdagen,
 - (c) återköp och inlösen av utestående stamaktier,
 - (d) konvertering eller inlösen av potentiella stamaktier, som är utestående på balansdagen, till stamaktier,
 - (e) emission av teckningsoptioner, optioner eller konvertibla skuldebrev samt
 - (f) att sådana villkor uppfyllts som leder till att företaget är skyldigt att emittera nya aktier.
46. Resultat per aktie skall inte justeras för sådana transaktioner som inträffar efter balansdagen, eftersom de inte påverkar det kapital som varit investerat i företaget under den period som omfattas av beräkningen av resultatet.

REDOVISNING

47. **Ett företag skall lämna information om resultat per aktie såväl före som efter utspädning i direkt anslutning till resultaträkningen för alla slag av stamaktier med olika rätt till andelar i företagets resultat. Motsvarande information skall lämnas för alla jämförelseperioder.**
48. **Denna standard kräver att ett företag skall lämna information om resultat per aktie före och efter utspädning även om beloppen är negativa (en förlust per aktie).**

UPPLYSNINGAR

49. **Företag skall lämna upplysning om**
- (a) **belopp som använts i täljaren vid beräkning av resultat per aktie före och efter utspädning samt en avstämning mellan dessa belopp och redovisat resultat samt**
 - (b) **det vägda genomsnittliga antalet stamaktier som använts i nämnaren vid beräkning av resultat per aktie före och efter utspädning och en avstämning mellan dessa antal.**
50. 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. Denna standard uppmanar företag att lämna information om villkoren och förutsättningarna, oavsett om detta krävs i IAS 32 eller ej.
51. **Om ett företag, utöver uppgift om resultat per aktie före och efter utspädning, lämnar annan upplysning om belopp per aktie och därvid utgår från något annat resultatbegrepp än det resultat för perioden som är hänförligt till stamaktierna, skall det vägda genomsnittliga antalet stamaktier beräknas i enlighet med vad standarden föreskriver. Om företaget utgår från ett resultatbegrepp som inte anges som en post i resultaträkningen, skall en avstämning göras mellan det använda resultatbegreppet och posten som redovisas i resultaträkningen. Beloppen före och efter utspädning skall anges på likvärdigt sätt.**

52. Företag kan vilja lämna mer information än vad standarden kräver. Sådan information kan hjälpa användaren att göra en bedömning av företagets utveckling och kan ta formen av belopp per aktie för olika delar av företagets resultat. Sådana upplysningar uppmuntras. Men när sådana belopp anges skall nämnaren beräknas i enlighet med denna standard för att säkerställa jämförbarhet mellan de olika måtten per aktie.

IKRAFTTRÄDANDE

53. ***Denna standard träder i kraft för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1998 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.***

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 34

Delårsrapportering

Denna standard fastställdes i februari 1998 av styrelsen för IASC och trädde i kraft för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare.

I april 2000 ändrades punkt 7 i bilaga C för att stämma överens med IAS 40, Förvaltningsfastigheter.

INLEDNING

1. Denna standard (IAS 34) behandlar delårsrapporter, något som inte tidigare behandlats i någon IAS. IAS 34 skall tillämpas avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare.
2. En delårsrapport upprättas för en period som utgör en del av ett företags räkenskapsår och består av finansiella rapporter, som antingen är fullständiga eller som upprättas i sammandrag.
3. Denna standard föreskriver inte vilka företag som skall upprätta delårsrapporter och inte heller hur ofta eller hur nära en delårsperiods utgång det skall ske. Det är IASC:s uppfattning att sådana frågor skall hanteras av nationella myndigheter, tillsynsmyndigheter för värdepapper, aktiebörser och normgivare. Standarden är tillämplig om ett företag skall eller väljer att upprätta delårsrapporter i enlighet med IAS.
4. Denna standard
 - (a) anger minimikraven för vad som måste ingå i en delårsrapport, inklusive upplysningskrav samt
 - (b) anger de redovisnings- och värderingsprinciper som skall tillämpas i en delårsrapport.
5. En delårsrapport skall minst omfatta följande rapporter i sammandrag: balansräkning, resultaträkning, kassaflödesanalys, sammanställning över förändringar i eget kapital, samt vissa upplysningar i noter.
6. Användarna av ett företags delårsrapport förutsätts ha tillgång till den senaste årsredovisningen. Därför innehåller delårsrapporten i princip inga av de noter som ingår i årsredovisningen. Delårsrapporten innehåller främst information om händelser och förändringar som inträffat sedan den senaste årsredovisningen avlämnades och som är av väsentlig betydelse för att förstå förändringarna i företagets finansiella ställning och resultatutveckling.
7. Företaget skall tillämpa samma redovisningsprinciper i delårsrapporterna som i årsredovisningarna. När byte av redovisningsprincip sker, skall den redovisningsprincip som kommer att tillämpas i efterföljande årsredovisning även tillämpas i delårsrapporterna. Rapportfrekvensen – årligen, halvårsvis eller kvartalsvis – skall inte påverka beräkningen av årsresultatet. Belopp som redovisas i delårsrapporter skall därför beräknas på grundval av utvecklingen från räkenskapsårets början till balansdagen.

IAS 34

8. I en bilaga till standarden ges vägledning om tillämpning av de grundläggande redovisnings- och värderingsprinciperna för olika slag av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i delårsbokslut. Skattekostnaden för ett delår bygger på en uppskattad, genomsnittlig effektiv skattesats för året, som är i linje med den årliga skatteberäkningen.
9. Vid bedömning av hur en post i en delårsrapport skall redovisas, klassificeras eller hur upplysningar om den skall lämnas, skall frågan om väsentlighet prövas i förhållande till de finansiella uppgifterna för den aktuella delårsperioden och inte för prognostiserade årsuppgifter.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-3
Definitioner	4
Innehållet i en delårsrapport	5-25
Minimikrav för delårsrapport	8
Delårsrapportens innehåll och form	9-14
Vissa upplysningar i noter	15-18
Upplysning om överensstämmelse med IAS	19
Perioder för vilka delårsrapporter skall lämnas	20-22
Väsentlighet	23-25
Upplysning i årsredovisningen	26-27
Redovisning och värdering	28-42
Samma redovisningsprinciper som i årsredovisningen	28-36
Intäkter som uppkommer med säsongvariationer, cykliska variationer eller på annat oregelbundet sätt under räkenskapsåret	37-38
Kostnader som uppkommer oregelbundet under räkenskapsåret	39
Tillämpning av metoder för redovisning och värdering	40
Användning av uppskattningar och bedömningar	41-42
Omräkning av tidigare delårsrapporter	43-45
Ikraftträdande	46

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

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange minimikraven för innehållet i en delårsrapport och principerna för bedömningen av vilka poster som skall tas med i delårsrapporten samt hur dessa skall värderas. Aktuella och tillförlitliga delårsrapporter ökar investerarens, kreditgivarens och andras möjligheter att förstå ett företags förmåga att generera resultat och kassaflöden samt dess finansiella ställning.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

1. Denna standard föreskriver inte vilka företag som skall upprätta delårsrapporter och inte heller hur ofta eller hur nära en delårsperiods utgång det skall ske. Nationella myndigheter, tillsynsmyndigheter för värdepapper, aktiebörser och normgivare kräver ofta att företag vars obligationer och aktier är föremål för allmän handel skall upprätta delårsrapporter. Standarden är tillämplig om ett företag skall eller väljer att upprätta delårsrapporter i enlighet med IAS. IASC uppmuntrar företag vars aktier är föremål för allmän handel att lämna delårsrapporter som är i överensstämmelse med de principer för redovisning, beräkning och upplysningar som anges i denna standard. I synnerhet uppmuntras företag vars aktier är föremål för allmän handel att
 - (a) åtminstone upprätta delårsrapporter vid slutet av räkenskapsårets första halvår samt
 - (b) tillse att företagets delårsrapporter finns tillgängliga senast 60 dagar efter delårsperiodens slut.
2. Varje delårsrapport eller årsredovisning bedöms för sig när det gäller överensstämmelse med IAS. Om ett företag inte har upprättat en delårsrapport under ett räkenskapsår eller om företaget upprättat delårsrapporter som inte är i överensstämmelse med standarden kan företagets årsredovisningar ändå vara i överensstämmelse med IAS.
3. Om ett företag i en delårsrapport anger att den är i överensstämmelse med IAS, måste den på alla punkter uppfylla bestämmelserna i denna standard. Punkt 19 kräver vissa upplysningar i detta hänseende.

DEFINITIONER

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

En delårsperiod är en redovisningsperiod som är kortare än ett fullständigt räkenskapsår.

En delårsrapport innehåller antingen fullständiga finansiella rapporter (enligt beskrivningen i IAS 1, Utformning av finansiella rapporter) eller sådana rapporter i sammandrag (enligt beskrivningen i denna standard) för en delårsperiod.

INNEHÅLLET I EN DELÅRSRAPPORT

5. Enligt IAS 1 består fullständiga finansiella rapporter av:
 - (a) Balansräkning.
 - (b) Resultaträkning.
 - (c) Sammanställning som visar antingen (i) samtliga förändringar i eget kapital, eller (ii) förändringar i eget kapital med undantag för sådana som uppstår genom kapitaltransaktioner med och utdelningar till ägare.
 - (d) Kassaflödesanalys.
 - (e) Redovisningsprinciper och upplysningar i noter.

IAS 34

6. Med hänsyn till kravet på snabb information och med beaktande av kostnadsaspekter, samt för att undvika upprepning av tidigare lämnad information, kan företaget välja att tillhandahålla information i mindre omfattning i delårsrapporter än i årsredovisningen. Enligt denna standard skall en delårsrapport som minimum innehålla finansiella rapporter i sammandrag och vissa upplysningar i noter. Delårsrapporten skall komplettera den information som lämnats i den senaste årsredovisningen. Följaktligen innehåller den främst information om händelser och omständigheter som avser tiden därefter. Information som lämnats tidigare behöver inte upprepas.
7. Standarden begränsar inte företagens 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 företagens möjligheter att i en delårsrapport i sammandrag ange mer än det minimum av poster eller vissa upplysningar i noter som anges i denna standard. Den vägledning för redovisning och värdering som lämnas i standarden gäller även i det fall fullständiga finansiella rapporter upprättas för en delårsperiod. Upprättas sådana rapporter, innefattar de såväl alla upplysningar som krävs enligt denna standard (i synnerhet tilläggsinformationen enligt punkt 16) som de upplysningar som krävs enligt andra IAS:er.

Minimikrav för delårsrapport

8. **En delårsrapport skall alltid innehålla**
 - (a) **balansräkning i sammandrag,**
 - (b) **resultaträkning i sammandrag,**
 - (c) **redogörelse i sammandrag, som visar antingen (i) alla förändringar i eget kapital, eller (ii) andra förändringar i eget kapital än sådana som uppstår genom kapitaltransaktioner med och utdelningar till ägare,**
 - (d) **kassaflödesanalys i sammandrag samt**
 - (e) **vissa upplysningar i noter.**

Delårsrapportens innehåll och form

9. **När ett företag upprättar fullständiga finansiella rapporter i delårsrapporten skall de till sin form och till sitt innehåll vara i överensstämmelse med bestämmelserna i IAS 1 för fullständiga finansiella rapporter.**
10. **När företaget publicerar finansiella rapporter i sammandrag i delårsrapporten skall dessa handlingar som minimum innehålla alla rubriker och delsummeringar som redovisades i företagens senaste årsredovisning samt vissa upplysningar i noter i enlighet med vad som krävs i denna standard. Ytterligare information skall inbegripas om utelämnandet av sådan information skulle göra delårsrapporten missvisande.**
11. **Upplysning om resultat per aktie (före och efter utspädning) skall lämnas i resultaträkningen för en delårsperiod.**
12. IAS 1 innehåller vägledning om hur finansiella rapporter skall utformas. Den innehåller även en bilaga, "Exempel på struktur för finansiella rapporter", som ger ytterligare vägledning om viktiga rubriker och delsummer.
13. Av IAS 1 framgår att en redogörelse för förändringar i eget kapital utgör en beståndsdel i företagens finansiella rapporter. IAS 1 tillåter dock att information om förändringar i eget kapital som uppstår genom kapitaltransaktioner med och utdelningar till ägare redovisas antingen i nämnda redogörelse eller i noterna. I delårsrapporten används samma uppställning för redogörelsen för förändringar i eget kapital som i den senaste årsredovisningen.
14. En delårsrapport upprättas i enlighet med kraven på koncernredovisning om företagens senaste årsredovisning inkluderade en koncernredovisning. Moderföretagets separata finansiella rapporter stämmer inte överens med eller är jämförbara med koncernredovisningen i den senaste årsredovisningen. Om ett företags årsredovisning förutom koncernredovisningen omfattade moderföretagets separata finansiella rapport, varken kräver eller förbjuder denna standard att moderföretagets separata finansiella rapport ingår i företagens delårsrapport.

Vissa upplysningar i noter

15. En användare av en delårsrapport förutsätts ha tillgång till företagets senaste årsredovisning. Därför behöver inte noterna i en delårsrapport innehålla förhållandevis oväsentliga kompletteringar av sådant som redan angivits i noterna i den senaste årsredovisningen. I en delårsrapport är det till större nytta att ta med en förklaring till händelser och transaktioner som är viktiga för förståelsen av förändringar i företagets finansiella ställning och utveckling sedan den senaste årsredovisningen.
16. **Ett företag skall i noterna till delårsrapporten som minimum lämna följande information, om den är väsentlig och inte redovisas på annan plats i delårsrapporten. Informationen skall vanligtvis redovisas från räkenskapsårets början till balansdagen. Företaget skall dock upplysa om händelser och transaktioner som är betydelsefulla för förståelsen av utvecklingen under den aktuella delårsperioden:**
- (a) **Ett uttalande om att samma redovisningsprinciper och beräkningsmetoder har använts i delårsrapporten som i den senaste årsredovisningen eller, om dessa principer eller metoder har ändrats, en beskrivning av ändringens karaktär och effekt.**
 - (b) **Kommentarer som förklarar säsongsvariationer eller cykliska effekter som påverkat verksamheten under delåret.**
 - (c) **Karaktär och storlek på poster som påverkar tillgångar, skulder, eget kapital, nettoresultat eller kassaflöden som på grund av karaktär, storlek eller frekvens är ovanliga.**
 - (d) **Uppgift om de effekter av ändrade uppskattningar och bedömningar som har redovisats i tidigare delårsperioder inom samma räkenskapsår eller under tidigare räkenskapsår om ändringarna har en väsentlig inverkan på den aktuella delårsperioden.**
 - (e) **Upplysning om emissioner, återköp och återbetalningar avseende skuldebrev, aktier och andra aktierelaterade värdepapper.**
 - (f) **Utdelning (ackumulerad eller per aktie), uppdelad på stamaktier och andra aktier.**
 - (g) **Nettoomsättning och rörelseresultat per rörelsegren eller geografiskt område, beroende på vilket som är företagets främsta redovisningsprincip för segmentrapportering (segmentuppgifter krävs i ett företags delårsrapport endast om IAS 14, Segmentrapportering, kräver att företaget lämnar upplysning om segment i årsredovisningen).**
 - (h) **Väsentliga händelser som inträffat efter delårsperiodens slut och som inte på annat sätt beaktas i delårsrapporten.**
 - (i) **Effekten av förändringar i företagets struktur under delårsperioden, såsom företagsförvärv och samgåenden, förvärv eller avyttring av dotterföretag samt investeringar, omstruktureringar och avveckling av verksamheter.**
 - (j) **Förändringar i eventualtillgångar och eventualförpliktelser, som inträffat sedan den senaste balansdagen.**
17. Exempel på förhållanden som medför upplysningsplikt enligt punkt 16 ges nedan. Andra IAS:er innehåller vägledning om upplysningar gällande vissa av dessa frågor:
- (a) Nedskrivning av varulager till nettoförsäljningsvärde och återföring härav.
 - (b) Nedskrivning av materiella anläggningstillgångar, immateriella tillgångar eller andra tillgångar och återföring av nedskrivning.
 - (c) Återföring av tidigare avsättningar för omstruktureringsutgifter.

IAS 34

- (d) Förvärv och avyttring av materiella anläggningstillgångar.
 - (e) Åtaganden att förvärva materiella anläggningstillgångar.
 - (f) Uppgörelser vid rättstvister.
 - (g) Rättelser av fundamentala fel i tidigare rapporterade finansiella uppgifter.
 - (h) Extraordinära poster.
 - (i) Eventuell obetald förfallen låneskuld, eller andra överträdelser av lånevillkor, som inte senare har korrigerats.
 - (j) Transaktioner med närstående.
18. Andra IAS:er anger vilka upplysningar som skall lämnas i de finansiella rapporterna. I ett sådant sammanhang innebär finansiella rapporter fullständiga finansiella rapporter av den typ som vanligtvis innefattas i årsredovisningar och ibland i andra rapporter. De upplysningar som anges i dessa andra standarder behöver inte lämnas i företagets delårsrapport om denna enbart innehåller finansiella rapporter i sammandrag och vissa upplysningar i noter i stället för fullständiga finansiella rapporter.

Upplysning om överensstämmelse med IAS

19. **När ett företags delårsrapport har upprättats i överensstämmelse med denna standard skall upplysningar om detta lämnas. Det får inte i en delårsrapport anges att den följer IAS om den inte uppfyller alla bestämmelser i alla tillämpliga standarder och tolkningar från Standing Interpretations Committee.**

Perioder för vilka delårsrapporter skall lämnas

20. **De finansiella rapporter (i sammandrag eller i fullständigt format) som ingår i en delårsrapport skall upprättas enligt nedan:**
- (a) **En balansräkning per den aktuella delårsperiodens slut och jämförande information för närmast föregående räkenskapsårs utgång.**
 - (b) **En resultaträkning för såväl den aktuella delårsperioden som hittills under räkenskapsåret, med jämförande information för motsvarande perioder under (aktuell period och hittills under året) närmast föregående räkenskapsår.**
 - (c) **En redogörelse för ackumulerade förändringar i eget kapital för perioden hittills under året, med jämförande information för motsvarande period närmast föregående räkenskapsår.**
 - (d) **En kassaflödesanalys avseende perioden hittills under räkenskapsåret, med jämförande information för motsvarande period närmast föregående räkenskapsår.**
21. För ett företag med starkt säsongsberoende verksamhet kan en uppställning som visar uppgifter på rullande tolvmånadersbasis och relevanta jämförelseuppgifter vara av värde. Följaktligen uppmuntras sådana företag att överväga en redovisning av sådan information utöver den information som krävs enligt föregående punkt.
22. I bilaga A illustreras de perioder som enligt standarden redovisas av företag som rapporterar enbart halvårsvis respektive företag som rapporterar kvartalsvis.

Väsentlighet

23. **För att avgöra vilka poster som skall tas med i resultat- och balansräkningarna, hur de skall värderas och klassificeras samt vilka upplysningar i övrigt som skall lämnas i en delårsrapport, skall en bedömning ske av vad som är väsentligt i förhållande till de finansiella uppgifterna för den aktuella delårsperioden. Härvid bör hänsyn tas till att värderingar i delårsrapporter i högre grad än i årsredovisningar kan grunda sig på uppskattningar och bedömningar.**
24. I förordet till IAS framgår att standarderna inte behöver tillämpas på oväsentliga poster. I dokumentet förklaras att information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan ha betydelse för de beslut som användarna fattar utifrån informationen i de finansiella rapporterna. Enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, skall upplysningar lämnas om väsentliga extraordinära poster, ovanliga ordinarie poster, avvecklad verksamhet, ändringar i uppskattningar och bedömningar, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper. IAS 8 innehåller inte några beloppsgränser som ger innebörd åt begreppet väsentlighet.
25. Vid finansiell rapportering är det alltid en fråga om bedömning att avgöra vad som skall betraktas som väsentligt. Detta gäller även vid fastställande av vilka poster som skall ingå i resultat- och balansräkningarna i en delårsrapport och vilka upplysningar som lämnas. För att delårsrapporten skall kunna förstås måste hänsyn tas till att bedömningarna avser en delårsrapport. Exempelvis redovisas och lämnas upplysningar om extraordinära poster, byten av redovisningsprinciper, ändrade uppskattningar eller bedömningar och fundamentala fel på grundval av väsentlighet i förhållande till uppgifterna för den aktuella delårsperioden, för att undvika risken för missvisande slutsatser som kan bli följden av att uppgifter utelämnas. Det övergripande målet är att säkerställa att en delårsrapport innefattar all information som är relevant för att användarna skall kunna förstå och bedöma företagets finansiella ställning och resultatutveckling under delårsperioden.

UPPLYSNING I ÅRSREDOVISNINGEN

26. **När en uppskattning av ett belopp som rapporterats under en delårsperiod förändras avsevärt under räkenskapsårets sista delårsperiod och ingen separat finansiell rapport upprättas för denna sista period, skall företaget lämna upplysning i not i årsredovisningen om förändringens karaktär och storlek.**
27. Enligt IAS 8 skall upplysningar lämnas om resultateffekten av en ändrad uppskattning eller bedömning som antingen får en väsentlig effekt under innevarande period eller förväntas få en väsentlig effekt under följande perioder. Enligt punkt 16 (d) i denna standard krävs liknande upplysningar i en delårsrapport. Som exempel kan nämnas ändrade uppskattningar och bedömningar under årets sista delårsperiod, som rör nedskrivningar av varulager, omstruktureringar eller nedskrivningar som rapporterats under en tidigare delårsperiod under räkenskapsåret. De upplysningar som krävs enligt föregående punkt är förenliga med IAS 8 och avser endast ett begränsat tillämpningsområde – den ändrade uppskattningen eller bedömningen. Företaget behöver således inte ta med ytterligare finansiell information från delårsperioden i sin årsredovisning.

REDOVISNING OCH VÄRDERING

Samma redovisningsprinciper som i årsredovisningen

28. **Företaget skall tillämpa samma redovisningsprinciper i delårsrapporterna som i årsredovisningarna. När byte av redovisningsprincip sker, skall den redovisningsprincip som kommer att tillämpas i efterföljande årsredovisning tillämpas även i delårsrapporterna. Rapportfrekvensen (årligen, halvårsvis eller kvartalsvis) skall inte påverka det redovisade årsresultatet. De belopp som redovisas i delårsrapporterna skall därför beräknas på grundval av utvecklingen från räkenskapsårets början till balansdagen.**

IAS 34

29. Kravet på att företaget skall tillämpa samma redovisningsprinciper i delårsrapporter som i årsredovisningen innebär inte att varje delårsperiod utgör en självständig redovisningsperiod. Eftersom företagens rapporteringsfrekvens inte skall påverka dess årsresultat måste en aktuell delårsperiod betraktas som en integrerad del av ett räkenskapsår (se punkt 28). Beräkningar för den aktuella delårsperioden kan innefatta ändringar av uppskattningar av belopp som rapporterades under tidigare delårsperioder under innevarande räkenskapsår. Det är emellertid samma principer för redovisning av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader för delårsperioder som i årsredovisningen.
30. Detta kan illustreras med följande:
- (a) Företaget tillämpar samma principer när det redovisar och beräknar förluster genom avskrivningar av varulager, omstruktureringar eller nedskrivningar för en delårsperiod som när det upprättar en årsredovisning. Om sådana poster redovisas under en delårsperiod och uppskattningar och bedömningar ändras under en påföljande delårsperiod under samma räkenskapsår förändras dock den ursprungliga uppskattningen och bedömningen under den påföljande delårsperioden, antingen genom en tillkommande förlust eller genom återföring av det tidigare redovisade beloppet.
- (b) En utgift som i slutet av en delårsperiod inte motsvarar definitionen på en tillgång redovisas inte som tillgång i balansräkningen. Avvaktan på framtida information som har betydelse för avgörandet om utgiften skall redovisas som tillgång i balansräkningen eller en strävan att utjämna resultatet mellan delårsperioder inom ett och samma räkenskapsår får inte påverka dessa avgöranden.
- (c) Skattekostnader redovisas under varje delårsperiod utifrån en bästa uppskattning av inkomstskattesatsen för hela räkenskapsåret. Skattekostnaden under en delårsperiod kan behöva justeras under påföljande delårsperioder under räkenskapsåret om uppskattningen av inkomstskattesatsen för året förändras.
31. Enligt Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, handlar redovisning om att fastställa om en post skall tas med i balansräkningen eller resultaträkningen. Posten skall motsvara definitionen av en huvudgrupp och uppfylla kriterierna för redovisning. Definitionerna på tillgångar, skulder, intäkter och kostnader måste vara uppfyllda för att en post skall tas in i balans- eller resultaträkningen, både vid års- och delårsbokslut.
32. För tillgångar gäller samma kriterier för bedömning av framtida ekonomiska fördelar vid delårsperiodens slut som i slutet av räkenskapsåret. Utgifter som till sin karaktär inte uppfyller kraven på att redovisas som tillgångar i slutet av ett räkenskapsår uppfyller inte heller dessa krav vid delårsperiodens slut. På motsvarande sätt måste en skuld i slutet av en delårsperiod representera en existerande förpliktelse vid denna tidpunkt, precis som vid räkenskapsårets slut.
33. En viktig egenskap för intäkter (inkomster) och kostnader är att inflöden och utflöden av tillgångar och skulder som är hänförliga till dessa redan inträffat. Om dessa inflöden och utflöden redan inträffat redovisas de inkomster och intäkter som är hänförliga till dem, annars redovisas de inte. Enligt föreställningsramen skall kostnader redovisas i resultaträkningen då en minskning av framtida ekonomiska fördelar uppkommer genom att värdet på en tillgång minskar eller genom att värdet på en skuld ökar och där värdeförändringen kan mätas på ett tillförlitligt sätt. Föreställningsramen tillåter inte redovisning av poster i balansräkningen om posterna inte uppfyller definitionen på tillgångar och skulder.
34. Vid värdering av tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden som redovisats i ett företags finansiella rapporter, kan företag som endast upprättar årsredovisningar beakta information som blir tillgänglig under hela räkenskapsåret. Företagets värderingar baseras därför på hela räkenskapsåret.
35. Ett företag som rapporterar halvårsvis använder den information som finns tillgänglig vid halvårsskiftet eller kort därefter vid värderingen av poster i halvårsbokslutet, och den information som finns tillgänglig vid räkenskapsårets slut eller kort därefter vid upprättande av ett årsbokslut. Värderingen i årsbokslutet återspeglar

eventuella förändringar av de uppskattade belopp som ingått i den första halvårsperioden. Inga retroaktiva justeringar görs av de belopp som ingått i delårsrapporten för den första halvårsperioden. Enligt punkterna 16 (d) och 26 skall företaget lämna upplysning om karaktär och storlek på väsentliga förändringar av uppskattningar och bedömningar.

36. Ett företag som rapporterar oftare än halvårsvis, redovisar intäkter och kostnader under delårsperioden genom att använda den information som finns tillgänglig vid varje rapporttidpunkt. Intäcks- 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 rapporteras för tidigare delårsperioder justeras inte retroaktivt. Enligt punkterna 16 (d) och 26 skall företaget lämna upplysning om karaktären och storleken på väsentliga förändringar av uppskattningar och bedömningar.

Intäkter som uppkommer med säsongsvariationer, cykliska variationer eller på annat oregelbundet sätt under räkenskapsåret

37. ***Intäkter som uppkommer med säsongsvariationer, cykliska variationer eller på annat oregelbundet sätt under räkenskapsåret skall inte anteciperas eller redovisas i en efterföljande period om en sådan tidigare- eller senareläggning inte skulle kunna ske i årsredovisningen.***
38. Exempel är utdelningsintäkter, royalties och statliga bidrag. Även i vissa andra fall är intäkterna under vissa delar av räkenskapsåret större än under andra. Exempel är säsongsbundna intäkter i detaljhandeln. Sådana intäkter redovisas när de uppstår.

Kostnader som uppkommer oregelbundet under räkenskapsåret

39. ***Kostnader som uppkommer oregelbundet under ett räkenskapsår skall anteciperas eller redovisas i en efterföljande period endast om en sådan tidigare- eller senareläggning av kostnaden skulle kunna ske i årsredovisningen.***

Tillämpning av metoder för redovisning och värdering

40. I bilaga B ges exempel på tillämpningen av de allmänna redovisnings- och värderingsprinciper som anges i punkterna 28 till 39.

Användning av uppskattningar och bedömningar

41. ***De värderingsmetoder som används i en delårsrapport skall utformas så att de säkerställer att den lämnade informationen är tillförlitlig. Vidare skall företaget på lämpligt sätt lämna upplysning om all väsentlig finansiell information som är relevant för att förstå företagets finansiella ställning och resultat. Även om värderingen i såväl årsredovisningar som delårsrapporter ofta baseras på rimliga uppskattningar, kräver upprättandet av delårsrapporter i allmänhet att uppskattningar och bedömningar används i större omfattning än i en årsredovisning.***
42. I bilaga C ges exempel på användningen av uppskattningar och bedömningar i delårsrapporter.

OMRÄKNING AV TIDIGARE DELÅRSRAPPORTER

43. ***Ett byte av redovisningsprincip, förutom vad gäller principer för vilka övergången anges av en ny IAS, skall visas genom***
- (a) ***omräkning av finansiella rapporter från tidigare delårsperioder under innevarande räkenskapsår och motsvarande delårsperioder under tidigare räkenskapsår (se punkt 20), om företaget följer huvudprincipen enligt IAS 8 eller***
- (b) ***omräkning av finansiella rapporter från tidigare delårsperioder under innevarande räkenskapsår, om företaget följer tillåten alternativ princip enligt IAS 8. I det fallet omräknas inte motsvarande delårsperioder för tidigare räkenskapsår.***

IAS 35

44. Ett syfte med föregående princip är att säkerställa att en och samma redovisningsprincip tillämpas på ett visst slag av transaktioner under ett helt räkenskapsår. Enligt IAS 8 redovisas effekten av ett byte av en redovisningsprincip genom retroaktiv tillämpning, det vill säga med omräkning av tidigare perioders finansiella data, när så är möjligt. Om det inte med rimlig precision går att beräkna fastställa justeringen för tidigare räkenskapsår skall, enligt IAS 8, redovisning av effekten av den nya redovisningsprincipen ske med tillämpning framåt. En tillåten princip är att inkludera den fullständiga ackumulerade retroaktiva justeringen i beräkningen av resultatet för den period under vilken redovisningsprincipen ändras. Effekten av principen i punkt 43 är att kräva att ett byte av redovisningsprincip under aktuellt räkenskapsår måste tillämpas retroaktivt från räkenskapsårets början.
45. Om förändringar av redovisningsprinciper tilläts återspeglas under en delårsperiod av räkenskapsåret, skulle två olika redovisningsprinciper tillämpas på ett visst slag av transaktioner under räkenskapsåret. Som följd skulle det bli svårt att på ett konsekvent sätt redovisa del- och helårsresultat. Vidare skulle det vara svårt att analysera rörelseresultatet och förstå information om delårsperioden.

IKRAFTTRÄDANDE

46. ***Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.***

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 35**Verksamheter under avveckling**

Denna standard fastställdes av IASC:s styrelse i april 1998 och skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare.

Standarden ersätter punkterna 19 till 22 i IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.

Punkt 8 i inledningen, punkterna 20, 21, 29, 30 och 32 i standarden samt punkt 4 i bilaga B ändrades 1999 för att överensstämma med terminologin i IAS 10, Händelser efter balansdagen, (omarbetad 1999) och IAS 37 Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar.

INLEDNING

1. Denna standard (IAS 35) ger föreskrifter om information i samband med avveckling av verksamheter. Ämnet behandlades kortfattat i punkterna 19 till 22 i IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper. IAS 35 ersätter dessa punkter i IAS 8. IAS 35 skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.
2. Syftet med IAS 35 är att ange när och på vilket sätt ett företag skall särskilja information om en verksamhet under avveckling från information som avser kvarvarande verksamheter. Den anger också vilka upplysningar som alltid måste lämnas om en verksamhet under avveckling. Genom att skilja mellan verksamheter som är under avveckling och kvarvarande verksamheter underlättar man för investerare, kreditgivare och andra som använder de finansiella rapporterna att göra prognoser över framtida kassaflöden, vinstkapacitet och finansiell ställning.
3. Med verksamhet under avveckling avses en större enhet i ett företag (exempelvis en rörelsegren eller en verksamhet som bedrivs inom ett avgränsat geografiskt område enligt IAS 14, Segmentrapportering), vilket företaget i enlighet med en enda sammanhållen plan avvecklar genom nedläggning av hela verksamheten, försäljning av den i dess helhet eller av dess tillgångar var för sig.

4. I standarden används begreppet "verksamhet under avveckling" i stället för "avvecklad verksamhet". Därigenom markeras att information om en avveckling inte bara krävs när den är slutförd eller i det närmaste slutförd. Tvärtom skall upplysningar om en avveckling lämnas tidigare, nämligen redan när en fastställd, utförlig plan för avvecklingen antagits och offentliggjorts eller när företaget träffat avtal om försäljning av verksamheten.
5. Detta är en standard om upplysningsplikt, som ger föreskrifter om på vilket sätt avveckling av en verksamhet skall redovisas i ett företags finansiella rapporter och vilken information som skall lämnas. Den anger inga nya principer för vid vilken tidpunkt eller till vilket värde ett företag skall redovisa intäkter, kostnader, kassaflöden eller förändringar i tillgångar och skulder hänförliga till en verksamhet som är under avveckling. I stället utgår den från att företagen följer de principer för redovisning och värdering som anges i andra IAS:er.
6. Enligt standarden skall information om en planerad avveckling av en verksamhet lämnas i de första finansiella rapporter avseende den redovisningsperiod då endera av följande händelser inträffat: (a) Företaget har träffat ett bindande försäljningsavtal avseende i stort sett samtliga tillgångar i den verksamheten som skall avvecklas. (b) Företagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan har både beslutat och offentliggjort en utförlig plan för avvecklingen. De upplysningar som måste lämnas omfattar:
 - En beskrivning av den verksamhet som är under avveckling.
 - Inom vilken rörelsegren eller geografiskt område verksamheten redovisas.
 - Vilken händelse som utlöste upplysningskyldigheten och när den inträffade.
 - När avvecklingen beräknas vara genomförd.
 - Det redovisade värdet på samtliga tillgångar och skulder som berörs av avvecklingen.
 - Intäkter, kostnader och resultat före skatt avseende den verksamhet som skall avvecklas samt därtill hänförlig inkomstskatt.
 - Kassaflöden avseende den avvecklade verksamhetens löpande verksamhet, investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet.
 - Redovisad vinst eller förlust på grund av försäljning av tillgångar eller reglering av skulder hänförliga till verksamheten under avveckling samt därmed sammanhängande inkomstskatt.
 - Nettoförsäljningsvärden, efter kostnader för försäljning/utrangering, på de tillgångar som företaget tecknat ett eller flera bindande försäljningsavtal för, när betalning beräknas inflyta samt tillgångarnas redovisade värden.
7. Den information som lämnas om en avveckling skall kompletteras fortlöpande i efterföljande finansiella rapporter. Därvid skall upplysningar lämnas om väsentliga förändringar vad gäller storleken av eller tidpunkten för de kassaflöden avseende tillgångar eller skulder som är hänförliga till avvecklingen och orsaken till förändringarna.
8. Upplysningar skall lämnas även då en plan för avveckling beslutats och offentliggjorts efter utgången av en redovisningsperiod, men innan redovisningsperiodens finansiella rapporter godkänts för utfärdande. Upplysningar skall lämnas fortlöpande till dess att avvecklingen är slutförd.
9. I finansiella rapporter skall den jämförande informationen för tidigare redovisningsperioder omarbetas så att de tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden som avser den verksamhet som är under avveckling särskiljs från dem som hör till kvarvarande verksamheter. Det blir på detta sätt lättare för användare av finansiella rapporter att göra prognoser.

IAS 35

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1
Definitioner	2-16
Verksamhet under avveckling	2-15
Den händelse som utlöser upplysningsskyldigheten	16
Redovisning och värdering	17-26
Avsättningar	20-21
Nedskrivningar	22-26
Utformning och upplysning	27-48
Händelse som utlöser upplysningsskyldighet	27-30
Övriga upplysningar	31-32
Uppdatering av upplysningar	33-37
Varje verksamhet under avveckling skall särredovisas	38
Hur skall upplysningarna presenteras?	39-43
Presentation i finansiell rapport eller i dess noter	39-40
Inte en extraordinär post	41-42
Exklusiv användning av begreppet "verksamhet under avveckling"	43
Exempel	44
Jämförelsetal för tidigare redovisningsperioder	45-46
Information i delårsrapporter	47-48
Ikraftträdande	49-50

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

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange när och på vilket sätt ett företag skall lämna information om en verksamhet under avveckling. Informationen skall underlätta för dem som använder redovisningsinformation att göra prognoser över ett företags kassaflöden, vinstkapacitet och finansiella ställning genom att en uppdelning görs mellan verksamheter under avveckling och kvarvarande verksamheter.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. ***Denna standard gäller för avveckling av verksamheter i alla företag.***

DEFINITIONER

Verksamhet under avveckling

2. ***En verksamhet under avveckling är en del av ett företag som***
 - (a) ***företaget i enlighet med en enda, sammanhållen plan***
 - (i) ***avvecklar i dess helhet eller till huvudsaklig del genom exempelvis försäljning av hela verksamheten i en transaktion, genom separering av företag som tidigare sammanslagits eller genom avknoppning av delen i fråga till företagets aktieägare,***
 - (ii) ***avvecklar genom att sälja dess tillgångar och reglera dess skulder var för sig eller***
 - (iii) ***lägger ned,***
 - (b) ***utgör en självständig rörelsegren eller bedrivs inom ett geografiskt område samt***
 - (c) ***kan särskiljas vad gäller verksamhet och redovisning.***
3. Som framgår av punkt 2 (a) kan en verksamhet avvecklas genom att ett företag säljer hela verksamheten eller säljer dess tillgångar och reglerar dess skulder var för sig eller gruppvis. Dock måste avvecklingen ske i enlighet med en enda, sammanhållen plan som syftar till att avveckla hela verksamheten.
4. Om ett företag säljer en verksamhet i dess helhet eller till huvudsaklig del blir resultatet en nettovinst eller en nettoförlust. Det föreligger då ett från en viss tidpunkt bindande försäljningsavtal, även om besittningsövergång och övertagande av verksamheten ske vid ett senare tillfälle. Betalning till säljaren kan ske såväl vid avtalstidpunkten som vid övertagandet eller i en framtida period.
5. I stället för att sälja en verksamhet i dess helhet kan ett företag avveckla den genom att sälja dess tillgångar och reglera dess skulder var för sig eller gruppvis. Även om avvecklingen totalt sett ger upphov till en nettovinst eller nettoförlust kan försäljningen av enskilda tillgångar och regleringen av enskilda skulder ge motsatt resultat. I dessa fall går det inte att fastställa en viss dag då bindande försäljningsavtal ingicks. Försäljningen av tillgångarna och regleringen av skulderna kan i själva verket pågå under en längre tid, och det kan hända att räkenskapsperioden avslutas under avvecklingen. Verksamheten måste ändå avvecklas i enlighet med en enda sammanhållen plan för att uppfylla kraven på en "verksamhet under avveckling".
6. Ett företag kan avveckla en verksamhet genom nedläggning utan att merparten av tillgångarna säljs. Även en nedläggning av en verksamhet kan anses vara en "verksamhet under avveckling" om kraven i definitionen är uppfyllda. En ändrad inriktning på verksamheten eller en förändring av det sätt på vilket den styrs anses dock inte som en nedläggning, eftersom verksamheten finns kvar, om än i ändrat skick.
7. Det är inte ovanligt att ändrade marknadsförutsättningar föranleder företag att stänga anläggningar, upphöra med viss produktion och ändra antalet anställda. Även om sådana förändringar vanligen inte uppfyller denna standards krav på "verksamhet under avveckling", kan de förekomma när en verksamhet avvecklas.
8. Exempel på aktiviteter som inte nödvändigtvis uppfyller kraven i punkt 2 (a), men som kan göra det tillsammans med andra omständigheter är:
 - (a) En successiv avveckling av en produktlinje eller en viss typ av tjänster.

IAS 35

- (b) En nedläggning, även om den sker plötsligt, av ett antal av de produkter som ingår i en produktlinje.
 - (c) En förflyttning av en verksamhets tillverkning eller marknadsföringsaktiviteter från en plats till en annan.
 - (d) En nedläggning av en anläggning i syfte att uppnå effektivitetsvinster eller andra kostnadsbesparingar.
 - (e) En försäljning av ett dotterföretag som har likartad verksamhet som moderföretaget eller andra dotterföretag.
9. Ett segment, det vill säga en självständig rörelsegren eller en väsentlig verksamhet som bedrivs inom ett geografiskt område enligt definitionen i IAS 14, Segmentrapportering, uppfyller normalt sett punkt 2 (b) i definitionen av "verksamhet under avveckling". En del av en rörelsegren enligt definitionen i IAS 14 kan också uppfylla kraven i punkt 2 (b). För ett företag vars samlade verksamhet redovisas som en rörelsegren eller som bedrivs inom ett avgränsat geografiskt område (och alltså inte redovisar separata rörelsegrenar) kan en betydelsefull produktlinje eller omfattande produktion av en viss typ av tjänster uppfylla definitionens krav.
10. Det är enligt IAS 14 möjligt att redovisa vertikalt integrerade affärsområden som separata segment i form av rörelsegrenar. Sådana vertikalt integrerade segment kan uppfylla kraven på "verksamhet under avveckling" i punkt 2 (b).
11. En verksamhet uppfyller villkoren i punkt 2 (c), det vill säga kan särskiljas rörelse- och redovisningsmässigt, om det direkt till verksamheten går att hänföra
- (a) rörelsetillgångar och -skulder,
 - (b) verksamhetens bruttointäkter samt
 - (c) större delen av verksamhetens driftskostnader.
12. Tillgångar, skulder, intäkter och kostnader kan hänföras direkt till en verksamhet om de elimineras i samband med att verksamheten säljs, läggs ned eller avvecklas på annat sätt. Ränteutgifter och andra finansiella kostnader hänförs till en verksamhet under avveckling endast om motsvarande skulder hänförs till verksamheten.
13. Verksamheter under avveckling i den mening som begreppet definieras i denna standard antas förekomma relativt sällan. En avveckling som inte uppfyller kraven på att redovisas som en verksamhet under avveckling kan utgöra en omstrukturering (se IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar).
14. Vissa andra, sällan förekommande företeelser, som inte uppfyller kraven på att redovisas vare sig som verksamhet under avveckling eller omstrukturering, kan ge upphov till intäkter eller kostnader som måste redovisas separat i enlighet med IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper. Detta gäller för händelser av sådan storlek, karaktär eller omfattning att de har betydelse för företagets resultat under redovisningsperioden.
15. Den omständigheten att en avveckling av en del av ett företag redovisas som en verksamhet under avveckling enligt denna standard utgör inte i sig skäl att ifrågasätta företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. IAS 1, Utformning av finansiella rapporter, anger att ett företag är skyldigt att lämna information om det råder osäkerhet vad gäller företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet och om företaget inte kan fortsätta sin verksamhet.

Den händelse som utlöser upplysningsskyldigheten

16. **Den händelse som utlöser upplysningsskyldigheten avseende en verksamhet under avveckling är den första av följande händelser:**
- (a) **Företaget har träffat ett bindande försäljningsavtal avseende i stort sett samtliga verksamhetens tillgångar.**
 - (b) **Företagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan har både (i) beslutat om och (ii) offentliggjort en fastställd, utförlig plan för avvecklingen.**

REDOVISNING OCH VÄRDERING

17. **För att kunna fastställa vid vilken tidpunkt och till vilket värde ett företag skall redovisa intäkter, kostnader och kassaflöden samt förändringar av tillgångar och skulder hänförliga till en verksamhet under avveckling, skall företaget tillämpa de redovisnings- och värderingsprinciper som anges i andra IAS:er.**
18. Denna standard innehåller inga principer för redovisning och värdering. I stället förutsätts att företaget tillämpar de redovisnings- och värderingsprinciper som anges i andra IAS:er. Två IAS:er är därvid av särskild betydelse, nämligen
- (a) IAS 36, Nedskrivningar, samt
 - (b) IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar.
19. Andra IAS:er som kan få betydelse är IAS 19, Ersättningar till anställda, avseende redovisning av avgångsvederlag, och IAS 16, Materiella anläggningstillgångar, avseende avveckling av den typen av tillgångar.

Avsättningar

20. En avveckling av en verksamhet är en form av omstrukturering enligt definitionen i IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar. IAS 37 innehåller anvisningar för vissa av kraven i denna standard, däribland
- (a) vad som avses med en "fastställd, utförlig plan för avveckling" som begreppet definieras i punkt 16 (b) i denna standard samt
 - (b) vad som avses med att företagets styrelse, eller annat behörigt organ, "offentliggjort planen" som begreppet definieras i punkt 16 (b) i denna standard.
21. I IAS 37 definieras när en avsättning skall redovisas i balansräkningen. Om sådan redovisningsskyldighet inträder efter utgången av en period, men innan de finansiella rapporterna för perioden har godkänts för utfärdande, följer av punkt 29 i denna standard att information skall lämnas om en verksamhet under avveckling.

Nedskrivningar

22. Ett beslut om och offentliggörande av en plan för avveckling är en indikation på att tillgångarna i den verksamhet som är under avveckling bör skrivas ned eller att en tidigare nedskrivning skall höjas eller återföras. Företaget skall därför i enlighet med IAS 36, Nedskrivningar, göra en uppskattning av återvinningsvärdet (det högsta av nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet) för varje tillgång som ingår i den verksamhet som är under avveckling och gör en nedskrivning (återföring) om återvinningsvärdet understiger (överstiger) redovisat värde.
23. När IAS 36 tillämpas för en verksamhet under avveckling måste företaget bestämma om återvinningsvärden skall beräknas för varje tillgång för sig eller för tillgångens kassagenererande enhet (enligt IAS 36 den minsta grupp av tillgångar för vilken det går att fastställa löpande inbetalningar som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar). Exempel:
- (a) Om företaget säljer i huvudsak hela den verksamhet som är under avveckling, ger inte någon av de enskilda tillgångarna upphov till inbetalningar som i allt väsentligt är oberoende av verksamheten i övrigt. Därför fastställs återvinningsvärdet för verksamheten i dess helhet och det eventuella nedskrivningsbeloppet fördelas på de enskilda tillgångarna i enlighet med IAS 36.
 - (b) Om företaget i stället säljer tillgångarna i den verksamhet som är under avveckling var för sig, fastställs återvinningsvärdet för varje enskild tillgång för sig, om inte tillgångarna säljs gruppvis.
 - (c) Om företaget avvecklar en verksamhet genom nedläggning fastställs återvinningsvärdet för de enskilda tillgångarna i enlighet med IAS 36.

IAS 35

24. Efter det att företaget offentliggjort sitt beslut om avveckling kan både försäljningsförhandlingar och ingångna försäljningsavtal visa att värdet på tillgångarna i verksamheten under avveckling borde skrivas ned ytterligare eller att tidigare nedskrivningar varit för stora. Företaget skall då göra en förnyad beräkning av återvinningsvärdet på tillgångarna i den verksamhet som är under avveckling och redovisa en nedskrivning eller återföra tidigare nedskrivningar i enlighet med IAS 36.
25. Ett i bindande försäljningsavtal fastställt pris är bästa uttrycket för såväl en tillgångs eller en kassagenererande enhets nettoförsäljningsvärde som för densamma nyttjandevärde.
26. Det redovisade värdet (återvinningsvärdet) av en verksamhet under avveckling innefattar även sådan goodwill som kan hänföras till verksamheten på ett rimligt och konsekvent sätt.

UTFORMNING OCH UPPLYSNING

Händelse som utlöser upplysningsskyldighet

27. ***Ett företag skall i de finansiella rapporterna lämna följande upplysningar rörande en verksamhet under avveckling, med början i de finansiella rapporter avseende den period där den händelse som utlöser upplysningsskyldigheten inträffar (enligt definition i punkt 16):***
 - (a) *En beskrivning av den verksamhet som är under avveckling.*
 - (b) *Inom vilken rörelsegren eller vilket geografiskt område verksamheten enligt IAS 14 redovisas.*
 - (c) *Vilken händelse som utlöste upplysningsskyldigheten och när den inträffade.*
 - (d) *Vid vilken tidpunkt eller under vilken period avvecklingen beräknas vara genomförd, om detta är känt eller fastställbart.*
 - (e) *Det på balansdagen redovisade värdet av samtliga tillgångar och skulder som ingår i avvecklingen.*
 - (f) *Intäkter, kostnader och resultat före skatt som under den aktuella redovisningsperioden kan hänföras till den avvecklande verksamhetens normala drift samt verksamhetens inkomstskatt beräknad i enlighet med punkt 81 (h) i IAS 12.*
 - (g) *Kassaflöden avseende den avvecklade verksamhetens löpande verksamhet, investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet.*
28. Vid värdering av tillgångar, skulder, intäkter, kostnader, resultat och kassaflöden i samband med information enligt denna standard anses dessa vara hänförliga till den avvecklande verksamheten om de kommer att vara avyttrade, reglerade, minskade eller eliminerade när avvecklingen är genomförd. I den mån de finns kvar när avvecklingen är genomförd skall de inte redovisas som del av verksamheten under avveckling.
29. ***Om en sådan händelse som avses i punkt 16 inträffar efter utgången av redovisningsperioden, men innan de finansiella rapporterna för perioden har godkänts för utfärdande, skall rapporterna innehålla de upplysningar som anges i punkt 27 för perioden i fråga.***
30. Exempel: Styrelsen för ett företag, vars räkenskapsår slutar den 31 december 20X5, antar en avvecklingsplan för en verksamhet den 15 december 20X5 och offentliggör planen den 10 januari 20X6. Styrelsen godkänner de finansiella rapporterna avseende 20X5 för utfärdande den 20 mars 20X6. De finansiella rapporterna för 20X5 skall då innehålla de upplysningar som anges i punkt 27.

Övriga upplysningar

31. **När ett företag avhänder sig tillgångar eller reglerar skulder hänförliga till en verksamhet under avveckling eller träffar bindande avtal om försäljning av sådana tillgångar eller reglering av sådana skulder, skall följande upplysningar lämnas i företagets finansiella rapporter**
- (a) **för varje vinst eller förlust, som redovisas vid avhändande av tillgångar eller reglering av skulder hänförliga till verksamheten under avveckling, skall anges (i) resultatet före skatt och (ii) till resultatet hänförlig inkomstskatt beräknad i enlighet med punkt 81 (h) i IAS 12 samt**
- (b) **nettoförsäljningsvärdet eller ett intervall av värden (efter avdrag för förväntade kostnader för avyttring/utrangering) på de tillgångar för vilket företaget tecknat ett bindande försäljningsavtal, den förväntade betalningstidpunkten och det redovisade värdet på tillgångarna.**
32. Avyttring av tillgångar, reglering av skulder och tecknande av bindande försäljningsavtal enligt föregående punkt kan ske i samband med den händelse som utlöser upplysningsplikten, under samma redovisningsperiod eller senare. Om tillgångar som ingår i en verksamhet under avveckling har sålts eller kommit att omfattas av bindande försäljningsavtal efter redovisningsperiodens slut men innan styrelsen godkänt de finansiella rapporterna för utfärdande, följer av IAS 10, Händelser efter balansdagen, att redovisning i rapporterna skall ske enligt punkt 31, om informationen skulle kunna påverka bedömningar som görs och beslut som fattas på grundval av rapporterna.

Uppdatering av upplysningar

33. **I finansiella rapporter, som upprättas för perioden efter det att skyldighet att upplysa om avveckling av en verksamhet inträtt, skall företaget, utöver den informationsskyldighet som anges i punkterna 27 och 31, även upplysa om väsentliga förändringar i storleken av eller tidpunkten för kassaflöden avseende de tillgångar och skulder som företaget har för avsikt att avhända sig respektive reglera. Upplysning skall också lämnas om vad som föranlett förändringarna.**
34. Exempel på händelser och transaktioner som företaget skall lämna upplysningar om är villkoren i bindande avtal om försäljning av tillgångar, utdelning av tillgångar till aktieägarna vid avknoppning samt formella beslut eller tillstånd från myndigheter.
35. **De upplysningar som krävs enligt punkterna 27 till 34 skall lämnas i finansiella rapporter fram till och med den tidpunkt då avvecklingen är avslutad. En avveckling är avslutad när planen i allt väsentligt genomförts eller när den dragits tillbaka, även om säljaren ännu inte erhållit likviden från köparen.**
36. **Om ett företag drar tillbaka en tidigare offentliggjord plan att avveckla en verksamhet skall företaget informera om detta och vilka effekter det medför.**
37. Företaget måste, när en avvecklingsplan överges, exempelvis informera om återföring av nedskrivningar eller avsättningar som tidigare redovisats på grund av beslutet att avveckla verksamheten.

Varje verksamhet under avveckling skall särredovisas

38. **Information skall redovisas separat för varje verksamhet under avveckling.**

IAS 35

Hur skall upplysningarna presenteras?

Presentation i finansiell rapport eller i dess noter

39. **Upplysningar enligt punkterna 27 till 37 kan lämnas antingen i de finansiella rapporterna eller i noter till dem. Dock skall information om redovisat resultat före skatt, på grund försäljning/utrangering av tillgångar eller reglering av skulder hänförliga till verksamheten under avveckling [se punkt 31 (a)] lämnas i resultaträkningen.**
40. Upplysningarna enligt punkterna 27 (f) och 27 (g) lämnas lämpligen i resultaträkningen respektive kassaflödesanalysen.

Inte en extraordinär post

41. **Intäkter och kostnader som avser en verksamhet under avveckling skall inte redovisas som extraordinära.**
42. Enligt IAS 8 menas med extraordinära poster kostnader eller intäkter som "uppkommer genom händelser eller transaktioner som är tydligt skilda från företagets ordinarie verksamhet och därför inte antas inträffa ofta eller regelbundet". De båda exempel på extraordinära poster som lämnas i IAS 8 är förluster på grund av expropriation eller liknande tvångsförvärv samt naturkatastrofer. Gemensamt för dessa är att det rör sig om händelser som ligger utanför företagsledningens kontroll, medan det för tillämpning av föreliggande standard krävs att företagsledningen fastställt en plan att sälja eller på annat sätt avveckla en väsentlig del av företaget.

Exklusiv användning av begreppet "verksamhet under avveckling"

43. **En omstrukturering eller annan transaktion som inte uppfyller kraven för att redovisas som en verksamhet under avveckling enligt föreliggande standard får inte betecknas som en verksamhet under avveckling.**

Exempel

44. Bilaga A innehåller exempel på hur upplysningar som krävs av denna standard kan lämnas.

Jämförelsetal för tidigare redovisningsperioder

45. **I finansiella rapporter, som upprättas efter den händelse som utlöste skyldigheten att upplysa om en verksamhet under avveckling, skall den jämförande informationen för tidigare år omarbetas. Tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden skall delas upp på verksamheter under avveckling och kvarvarande verksamheter på sätt som beskrivs i punkterna 27 till 43.**
46. Bilaga B ger exempel på tillämpning av föregående punkt.

Information i delårsrapporter

47. **Av noterna till en delårsrapport skall framgå viktiga händelser eller transaktioner som inträffat med avseende på en verksamhet under avveckling efter det senaste räkenskapsårets utgång. Upplysning skall också lämnas om väsentliga förändringar i storleken av och tidpunkten för kassaflöden avseende de tillgångar och skulder som företaget har för avsikt att avyttra respektive reglera.**
48. Kraven i föregående punkt överensstämmer med IAS 34, Delårsrapportering. Enligt nämnda standard syftar noterna till att förklara väsentliga förändringar efter den senaste årsredovisningen.

IKRAFTTRÄDANDE

49. **Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare. Tillämpning av standarden uppmuntras även för finansiella rapporter avseende perioder som avslutas efter denna standards utgivning.**
50. Denna standard ersätter punkterna 19 till 22 i IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 36

Nedskrivningar

Denna standard fastställdes av IASC:s styrelse i april 1998 och skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare.

I juli 1998 ledde fastställandet av IAS 38, Immateriella tillgångar, och IAS 22 (omarbetad 1998), Företagsförvärv och samgåenden, till ändringar vad gäller hänvisningar och terminologi i standardens inledning samt i punkterna 39, 40 och 110. Dessutom lades en definition av "aktiv marknad" till i punkt 5. Slutligen ändrades en formulering i bilaga A, i punkterna A47, A48 och A57.

I april 2000 medförde IAS 40, Förvaltningsfastigheter, en ändring i punkt 1.

I januari 2001 ändrades punkt 1 genom IAS 41, Jordbruk. Debba ändring avser räkenskapsperioder som börjar den 1 januari 2003 eller senare.

INLEDNING

1. Denna standard (IAS 36) anger hur en nedskrivning av värdet på en tillgång skall beräknas och redovisas. Den ersätter kraven på hur en tillgångs återvinningsvärde skall bedömas och när nedskrivningar skall redovisas som omfattas av
 - (a) IAS 16 (omarbetad 1993), Materiella anläggningstillgångar, [se IAS 16 (omarbetad 1998)],
 - (b) IAS 22 (omarbetad 1993), Företagsförvärv och samgåenden, [se IAS 22 (omarbetad 1998)],
 - (c) IAS 28 (omformaterad 1994), Redovisning av innehav i intresseföretag, [se IAS 28 (omarbetad 1998)] samt
 - (d) IAS 31 (omformaterad 1994), Redovisning av andelar i joint ventures [se IAS 31 (omarbetad 1998)].

De viktigaste förändringarna i förhållande till tidigare krav och förklaringar av principerna i IAS 36 anges i ett separat dokument, Övervägande i anslutning till standardens utformning.

2. IAS 36 omfattar inte nedskrivning av varulager, uppskjutna skattefordringar, tillgångar hänförliga till entreprenaduppdrag, ersättningar till anställda eller flertalet finansiella tillgångar.
3. Enligt IAS 36 skall en tillgångs återvinningsvärde beräknas när det finns en indikation på att tillgångens värde kan ha minskat. I vissa fall kan en standard som behandlar hur en tillgång redovisas innefatta krav på ytterligare prövningar även i andra fall. Exempel är IAS 38, Immateriella tillgångar, och IAS 22 (omarbetad 1998), Företagsförvärv och samgåenden, enligt vilka återvinningsvärdet för goodwill och andra immateriella tillgångar skall fastställas årligen om avskrivningstiden överstiger tjugo år.
4. Enligt IAS 36 skall en tillgång skrivas ned när det redovisade värdet överstiger återvinningsvärdet. En nedskrivning skall belasta periodens resultat när det gäller tillgångar som redovisas till anskaffningsvärde. För tillgångar som redovisas till omvärderat belopp skall minskningen av tillgångens värde redovisas på sätt som gäller för tillgångar som omvärderas.
5. Enligt IAS 36 utgörs återvinningsvärdet av det högsta av en tillgångs nettoförsäljningsvärde och nyttjandevärde:
 - (a) Nettoförsäljningsvärdet utgörs av det belopp till vilket en tillgång kan överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Avdrag skall göras för direkta kostnader vid försäljning/utrangering.
 - (b) Nyttjandevärdet utgörs av nuvärdet av de uppskattade framtida kassaflöden som tillgången väntas ge upphov till under sin nyttjandeperiod och från avyttringen vid slutet av nyttjandeperioden.

IAS 36

6. När en tillgångs nyttjandevärde fastställs skall företaget enligt IAS 36 utgå bland annat från
- (a) uppskattningar av framtida betalningsflöden som bygger på rimliga och verifierbara antaganden som
 - (i) återspeglar tillgången i befintligt skick samt
 - (ii) återspeglar företagsledningens bästa bedömning av de ekonomiska förhållanden som beräknas råda under tillgångens återstående nyttjandeperiod samt
 - (b) en diskonteringsränta före skatt som återspeglar aktuell marknadsbedömning av pengars tidsvärde och de risker som förknippas med tillgången. Diskonteringsfaktorn skall inte återspegla sådana risker som beaktats när de framtida kassaflödena beräknats.
7. Återvinningsvärdet skall fastställas för enskilda tillgångar. Om detta inte går skall företaget, enligt IAS 36, fastställa återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör. En kassagenererande enhet är den minsta grupp av tillgångar för vilken det går att fastställa löpande inbetalningar som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar. Om det finns en aktiv marknad för de produkter som produceras med hjälp av tillgången, eller gruppen av tillgångar, utgör tillgången eller gruppen av tillgångar en kassagenererande enhet även om produkterna förbrukas internt. I bilaga A, Exempel, finns exempel på hur ett företag fastställer en kassagenererande enhet.
8. När nedskrivningsbehovet för en kassagenererande enhet bedöms kräver IAS 36 att hänsyn tas till goodwill och till gemensamma tillgångar, exempelvis huvudkontor, som kan hänföras till den kassagenererande enheten. IAS 36 anger hur detta skall genomföras.
9. När det gäller att redovisa en nedskrivning av en kassagenererande enhet är principerna desamma som för enskilda tillgångar. IAS 36 anger hur det redovisade värdet på en kassagenererande enhet skall fastställas och hur nedskrivningsbeloppet skall fördelas på de tillgångar som ingår i enheten.
10. Enligt IAS 36 skall en nedskrivning återföras endast om det efter det att den senaste nedskrivningen gjordes skett en förändring i de bedömningar som låg till grund för beräkningen av det återvinningsbara beloppet. Återföringen får dock inte medföra att det redovisade värdet överstiger det värde som företaget skulle ha redovisat (efter avdrag för normala avskrivningar) om tidigare nedskrivningar inte hade gjorts. En återföring av en nedskrivning avseende tillgångar som redovisas till anskaffningsvärde skall påverka periodens resultat. För tillgångar som redovisas till ett omvärderat belopp skall ökningen av tillgångens värde redovisas på sätt som gäller för tillgångar som redovisas till omvärderat belopp.
11. Enligt IAS 36 får en nedskrivning av värdet på goodwill återföras endast om
- (a) nedskrivningen föranleddes av en särskild extern händelse av ovanlig karaktär som inte kan väntas komma att upprepas samt
 - (b) senare externa händelser har inträffat som upphäver verkningarna av den tidigare händelsen.
12. När en tillgång skrivs ned eller en nedskrivning återförs, skall, enligt IAS 36, vissa upplysningar lämnas
- (a) per skilda tillgångsslag samt
 - (b) per segment för vilket information skall lämnas enligt företagets primära indelningsgrund (krävs endast om företaget tillämpar IAS 14, Segmentrapportering).

IAS 36 innehåller ytterligare upplysningskrav om nedskrivningen eller återföringen är väsentlig för företaget som helhet.

IAS 36

13. När IAS 36 införs, skall den tillämpas med effekt framåt. Nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar skall redovisas enligt IAS 36 och inte enligt den huvudprincip eller den tillåtna alternativa princip som tillämpas för andra byten av redovisningsprinciper enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.
14. Standarden gäller för redovisningsperioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-4
Definitioner	5
Hur fastställs om en tillgång skall skrivas ned?	6-14
Beräkning av återvinningsvärdet	15-56
Nettoförsäljningsvärde	21-25
Nyttjandevärde	26-56
Utgångspunkter vid uppskattning av framtida kassaflöden	27-31
Vilka kassaflöden skall ingå?	32-46
Kassaflöden i utländsk valuta	47
Diskonteringsfaktorn	48-56
Redovisning och beräkning av nedskrivningsbehov	57-63
Kassagenererande enheter	64-93
Till vilken kassagenererande enhet hör en tillgång?	65-72
Återvinningsvärde och redovisat värde på en kassagenererande enhet	73-87
Goodwill	79-83
Gemensamma tillgångar	84-87
Nedskrivning av värdet på en kassagenererande enhet	88-93
Återföring av en nedskrivning	94-112
Återföring av en nedskrivning för en enskild tillgång	102-106
Återföring av en nedskrivning för en kassagenererande enhet	107-108
Återföring av en nedskrivning av goodwill	109-112
Upplysningar	113-119
Övergångsbestämmelser	120-121
Ikraftträdande	122

IAS 36

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

SYFTE

Syftet med denna standard är att beskriva de metoder som ett företag skall använda för att säkerställa att dess tillgångar inte redovisas till ett högre värde än återvinningsvärdet. En tillgång redovisas till ett för högt värde om det redovisade värdet överstiger nuvärdet av det inbetalningsöverskott som tillgången förväntas ge upphov till antingen genom att användas i verksamheten eller genom försäljning. Enligt standarden skall värdet på tillgången då skrivas ned. Standarden beskriver också när företaget skall återföra en tidigare nedskrivning samt innehåller krav på upplysningar avseende tillgångar som har skrivits ned.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

1. **Denna standard skall tillämpas vid redovisning av nedskrivningar av alla slag av tillgångar utom sådana som omfattas av**
 - (a) *varulager (se IAS 2, Varulager),*
 - (b) *tillgångar som uppkommer då entreprenaduppdrag utförs (se IAS 11, Entreprenadavtal),*
 - (c) *uppskjutna skattefordringar (se IAS 12, Inkomstskatter),*
 - (d) *tillgångar som har koppling till ersättningar till anställda (se IAS 19, Ersättningar till anställda),*
 - (e) *finansiella tillgångar som omfattas av IAS 32, Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering,*
 - (f) *förvaltningsfastigheter som redovisas till verkligt värde (se IAS 40, Förvaltningsfastigheter) samt*
 - (g) *biologiska tillgångar hänförliga till skogs- och jordbruk, som redovisas till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader (se IAS 41, Skogs- och jordbruk).*
2. Standarden behandlar inte varulager, tillgångar som uppkommer då entreprenaduppdrag utförs, uppskjutna skattefordringar eller tillgångar som har koppling till ersättning till anställda eftersom de IAS:er som är tillämpliga för dessa typer av tillgångar innehåller krav för hur dessa tillgångar skall redovisas och värderas.
3. Standarden gäller för:
 - (a) Dotterföretag, i enlighet definition i IAS 27, Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag.
 - (b) Intresseföretag, i enlighet med definition i IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag.
 - (c) Joint ventures, i enlighet med definition i IAS 31, Redovisning av andelar i joint ventures.När det gäller nedskrivning av andra finansiella tillgångar hänvisas till IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering.
4. Standarden är tillämplig på tillgångar som omvärderas löpande och redovisas till omvärderat belopp (verkligt värde) enligt andra IAS:er, såsom enligt tillåten alternativ princip i IAS 16, Materiella anläggningstillgångar. Det är emellertid grunden för hur det verkliga värdet fastställs som är avgörande för om en tillgång som omvärderats skall skrivas ned:
 - (a) Om tillgångens verkliga värde är marknadsvärdet, är den enda skillnaden mellan tillgångens verkliga värde och nettoförsäljningsvärdet den direkta kostnaden vid försäljning/utrangering av tillgången.

- (i) Om avyttringskostnaderna är försumbara, ligger den omvärderade tillgångens återvinningsvärde nära, eller är högre än, det omvärderade värdet (verkligt värde). I detta fall, när omvärderingen är gjord enligt krav i annan IAS, är det inte sannolikt att den omvärderade tillgången skall skrivas ned och återvinningsvärdet behöver då inte beräknas.
 - (ii) Om avyttringskostnaderna inte är försumbara, är den omvärderade tillgångens nettoförsäljningsvärde lägre än dess verkliga värde. Därför skall den omvärderade tillgången skrivas ned om dess nyttjandevärde är lägre än det omvärderade värdet (verkligt värde). I det fallet, efter det att omvärderingen skett enligt de krav som ställs, tillämpar ett företag denna standard i syfte att fastställa om tillgången skall skrivas ned.
- (b) Om tillgångens verkliga värde fastställs på annan grund än marknadsvärdet, kan det omvärderade värdet (verkliga värdet) vara högre eller lägre än återvinningsvärdet. Efter det att omvärdering skett i enlighet med de krav som gäller tillämpar därför ett företag denna standard i syfte att fastställa om det finns ett nedskrivningsbehov för tillgången.

DEFINITIONER

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

Återvinningsvärde utgörs av det högsta av en tillgångs nettoförsäljningsvärde och nyttjandevärde.

Nyttjandevärde är nuvärdet av de uppskattade framtida kassaflöden som företaget förväntas tillgodogöra sig genom att använda tillgången. I nyttjandevärdet ingår även nuvärdet av beräknat restvärde vid slutet av nyttjandeperioden.

Nettoförsäljningsvärde utgörs av det pris som beräknas kunna erhållas vid försäljning av en tillgång mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Avdrag skall göras för kostnader vid försäljning/utrangering.

Kostnader vid försäljning/utrangering är sådana kostnader som är direkt hänförliga till avyttringen av en tillgång exklusive kostnader för finansiering och inkomstskatter.

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

Redovisat värde är det nettobelopp till vilket en tillgång redovisas i balansräkningen efter avdrag för eventuella av- och nedskrivningar.

Avskrivning är en systematisk fördelning av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod.

Avskrivningsbart belopp är en tillgångs anskaffningsvärde, eller det belopp som används i stället för anskaffningsvärdet i de finansiella rapporterna, efter avdrag för beräknat restvärde.

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.*

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.

IAS 36

Gemensamma tillgångar är tillgångar, andra än goodwill, som bidrar till framtida kassaflöden både för den kassagenererande enhet som är föremål för bedömning och för andra kassagenererande enheter.

En aktiv marknad existerar när alla tre villkoren nedan är uppfyllda:

- (a) *Handeln avser likvärdiga objekt.*
- (b) *Det finns vanligen intresserade köpare och säljare.*
- (c) *Prisinformation är allmänt tillgänglig.*

HUR FASTSTÄLLS OM EN TILLGÅNG SKALL SKRIVAS NED?

- 6. Punkterna 7 till 14 anger när återvinningsvärdet för en tillgång skall beräknas. I texten används begreppet "en tillgång", men kraven gäller både för enskilda tillgångar och för kassagenererande enheter.
- 7. En tillgång har minskat i värde och skall skrivas ned när redovisat värde överstiger återvinningsvärdet. Punkterna 9 till 11 anger ett antal indikationer på att en värdeminskning skett. Om någon av dessa indikationer är för handen skall företaget göra en beräkning av tillgångens återvinningsvärde. Om det inte finns någon indikation på värdeminskning, behöver företaget enligt denna standard inte göra något formell beräkning av återvinningsvärdet.
- 8. *Företaget skall per varje balansdag bedöma om det föreligger en indikation på att en tillgång minskat i värde. Om så är fallet skall företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde.*
- 9. *När företaget tar ställning till om det föreligger ett nedskrivningsbehov skall åtminstone följande indikationer beaktas:*

Externa informationskällor

- (a) *Under perioden har tillgångens marknadsvärde minskat väsentligt, av andra orsaker än tillgångens ålder eller normala användning.*
- (b) *Under perioden har väsentliga förändringar i teknik, marknadsförutsättningar, ekonomisk eller legal miljö inträffat, eller väntas inträffa på den marknad som tillgången är avsedd för och som innebär negativa effekter för företaget.*
- (c) *Marknadsräntorna eller marknadens avkastningskrav på investeringar har stigit under perioden, på ett sätt som kan förväntas påverka den diskonteringsfaktor som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde och därmed väsentligt minska tillgångens återvinningsvärde.*
- (d) *Företagets redovisade eget kapital överstiger börsvärdet.*

Interna informationskällor

- (e) *Tillgången framstår som föråldrad eller skadad.*
- (f) *Under perioden har betydande förändringar ägt rum, eller väntas äga rum inom en snar framtid, som på ett negativt sätt påverkar möjligheten att utnyttja tillgången för avsett ändamål. Ett exempel är att företaget planerar att avveckla eller omstrukturera den verksamhet till vilken tillgången hör eller att avyttra tillgången i förtid.*
- (g) *Den interna rapporteringen tyder på att tillgångens avkastning är lägre, eller kommer att bli lägre, än vad som tidigare antagits.*

10. Uppräkningen av faktorer i punkt 9 är inte fullständig. Det kan finnas andra tecken på att en tillgång kan behöva skrivas ned och som därmed leder till att företaget måste fastställa tillgångens återvinningsvärde.
11. 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 väsentligt högre än vad som ursprungligen budgeterats,
 - (b) tillgångens faktiska kassaflöden eller rörelseresultat har blivit väsentligt lägre än vad som ursprungligen budgeterats,
 - (c) budgeterat kassaflöde eller rörelseresultat har försämrats väsentligt eller en budgeterad förlust hänförlig till tillgången har ökat väsentligt eller
 - (d) tillgången genererar ett rörelseresultat eller ett kassaflöde som är negativt, när uppgifter för aktuell period och budgeterade uppgifter för kommande perioder summeras.
12. Vid bedömningen av om en tillgångs återvinningsvärde behöver uppskattas tillämpas väsentlighetsprincipen. Det innebär exempelvis att om tidigare beräkningar visar att återvinningsvärdet för en tillgång är väsentligt högre än dess redovisade värde, behöver inte företaget göra en ny uppskattning av återvinningsvärdet om det inte inträffat något som skulle kunna eliminera värdeskillnaden. Tidigare analyser kan också ha visat att en tillgångs återvinningsvärde inte påverkas av förekomsten av en (eller flera) av de indikationer som anges i punkt 7.
13. Punkt 12 innebär, bland annat, att ett företag i följande fall inte behöver göra en beräkning av återvinningsvärdet på en tillgång, trots att marknadsräntorna eller det marknadsmässiga avkastningskravet på en investering stigit under perioden:
- (a) Det är osannolikt att den diskonteringsränta som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde påverkats av höjningen av marknadsräntorna. Exempelvis behöver inte en höjning av de korta räntorna påverka den diskonteringsränta som används för tillgångar med lång återstående nyttjandeperiod.
 - (b) Den diskonteringsränta som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde kommer sannolikt att påverkas av ökningen av marknadsräntorna men tidigare känslighetsanalyser av återvinningsvärdet visar att
 - (i) det inte är sannolikt att det sker en väsentlig minskning av återvinningsvärdet eftersom framtida kassaflöden sannolikt kommer att stiga. I vissa fall kan ett företag visa att det anpassar intäkterna för att kompensera höjningar av marknadsräntorna eller
 - (ii) det är osannolikt att storleken på det nedskrivningsbehov som värdeminskningen ger upphov till uppgår till ett väsentligt belopp.
14. 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 ÅTERVINNINGSVÄRDET

15. I denna standard definieras återvinningsvärdet som det högsta av en tillgångs nettoförsäljningsvärde och nyttjandevärde. Punkterna 14 till 54 beskriver hur återvinningsvärdet beräknas. I texten används begreppet "en tillgång", men reglerna gäller både för enskilda tillgångar och för kassagenererande enheter.

IAS 36

16. Det är inte alltid nödvändigt att beräkna både nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet. Om exempelvis något av dessa båda värden överstiger tillgångens redovisade värde behöver inte tillgången skrivas ned och då behöver det andra värdet inte beräknas.
17. Nettoförsäljningsvärdet kan gå att fastställa även om tillgången inte handlas på en aktiv marknad. Ibland går det dock inte att fastställa nettoförsäljningsvärdet eftersom det saknas grund för tillförlitlig uppskattning av det belopp som skulle kunna erhållas vid en transaktion mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs. I sådana fall kan tillgångens nyttjandevärde användas som uttryck för dess återvinningsvärde.
18. Om det saknas skäl att tro att en tillgångs nyttjandevärde väsentligt överstiger nettoförsäljningsvärdet kan återvinningsvärdet antas bestå av nettoförsäljningsvärdet. 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.
19. Återvinningsvärdet skall beräknas för den enskilda tillgången om den ger upphov till ett kassaflöde som i allt väsentligt är oberoende av kassaflödet från andra tillgångar eller grupper av tillgångar. Om så inte är fallet beräknas återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör (se punkterna 64 till 87) såvida inte
 - (a) tillgångens nettoförsäljningsvärde är högre än redovisat värde eller
 - (b) nyttjandevärdet bedöms ligga nära nettoförsäljningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet kan fastställas.
20. I vissa fall kan uppskattningar, genomsnittsberäkningar och förenklade kalkyler utgöra en godtagbar approximation till den detaljerade beräkning som anvisas i denna standard för att fastställa återvinningsvärdet eller nyttjandevärdet.

Nettoförsäljningsvärde

21. Det bästa uttrycket för ett nettoförsäljningsvärde är det pris som finns i ett bindande avtal mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs, justerat för sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningen av tillgången.
22. Om bindande avtal om försäljning saknas, men tillgången omsätts på en aktiv marknad, är tillgångens nettoförsäljningsvärde lika med marknadspriset efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering. Marknadspriset utgörs normalt av köpkursen. När aktuella köpkurser saknas kan närmast föregående transaktion ge ett underlag, som kan användas för att fastställa nettoförsäljningsvärdet, förutsatt att det inte skett några väsentliga förändringar i marknadsförutsättningarna mellan transaktionsdagen och den tidpunkt då nettoförsäljningsvärdet fastställs.
23. I vissa fall saknas såväl ett bindande avtal om försäljning som en aktiv marknad för tillgången. Nettoförsäljningsvärdet utgörs då av det pris som beräknas kunna uppnås vid försäljning av tillgången mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Avdrag görs för kostnader vid försäljning/utrangering. När beloppet fastställs skall företaget beakta resultatet från nyligen genomförda avyttringar av liknande tillgångar inom samma bransch. Ett nettoförsäljningsvärde mäts inte med utgångspunkt från en tvångsmässig försäljning, om inte företagsledningen är tvungen att avyttra tillgången omedelbart.
24. När nettoförsäljningsvärdet fastställs skall avdrag göras för kostnader vid försäljning/utrangering om inte dessa redan skuldförts. Exempel på sådana kostnader är legala 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, såsom de definieras i IAS 19, Ersättningar till anställda, och kostnader på grund av omstruktureringar i samband med avyttringen av tillgången är inte sådana direkta kostnader för försäljning/utrangering som dras av vid beräkningen av nettoförsäljningsvärdet.

25. I vissa fall förutsätter en avyttring av en tillgång att köparen övertar en skuld och att det enda pris som finns tillgängligt avser tillgången och skulden tillsammans. I punkt 77 förklaras hur nettoförsäljningsvärdet beräknas i sådana fall.

Nyttjandevärde

26. Nyttjandevärdet för en tillgång beräknas genom
- en uppskattning av de framtida in- och utbetalningar som tillgången ger upphov till i den löpande verksamheten och i samband med att den avyttras samt
 - en diskontering av dessa framtida betalningar.

Utgångspunkter vid uppskattning av framtida kassaflöden

27. **När nyttjandevärdet beräknas skall**
- uppskattningar av framtida betalningsflöden bygga på rimliga och verifierbara antaganden som återspeglar företagsledningens bästa bedömning av de ekonomiska förhållanden som beräknas råda under tillgångens återstående nyttjandeperiod. Stor vikt skall ges externa faktorer,**
 - bedömningar av framtida kassaflöden baseras på de senaste budgetar och prognoser som har fastställts av företagets ledning. Bedömningar som bygger på dessa budgetar och prognoser skall omfatta en period om högst fem år, såvida det inte finns goda skäl att använda en längre period samt**
 - bedömningar av framtida kassaflöden för perioder bortom den som omfattas av de senaste budgetarna eller prognoserna baseras på ett antagande om en oförändrad eller avtagande tillväxttakt, såvida det inte finns goda skäl för en ökande tillväxttakt. Tillväxttakten 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 för en högre tillväxttakt.**
28. 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. Företagets ledning 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 ledningen kan visa att det har kunnat ställa tillförlitliga prognoser över kassaflöden över den längre perioden.
29. Kassaflödet fram till slutet av en tillgångs nyttjandeperiod uppskattas genom en extrapolering av det kassaflöde som baseras på de budgetar/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.
30. När förhållandena är mycket goda 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.
31. När företaget utnyttjar information från de senaste budgetarna/prognoserna bör ledningen 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.

IAS 36

Vilka kassaflöden skall ingå?

32. **Uppskattningar av framtida kassaflöden skall innefatta följande:**
- (a) **Prognostiserade inbetalningar som ett fortlöpande utnyttjande av tillgången ger upphov till.**
 - (b) **Prognostiserade utbetalningar som krävs för att tillgången skall kunna ge upphov till inbetalningar i verksamheten (inklusive utbetalningar som krävs för att tillgången skall färdigställas för användning) och som antingen direkt eller efter en fördelning på rimliga och konsekventa grunder kan hänföras till tillgången.**
 - (c) **Eventuella betalningar som erhålls eller erläggs när tillgången avyttras/utrangeras i slutet av nyttjandeperioden.**
33. Uppskattningarna av framtida kassaflöden och diskonteringsfaktorn skall vara förenliga med de antaganden som gjorts om inflationen. Om diskonteringsfaktorn fastställts så att den inbegriper effekten av framtida allmänna prisstegringar skall därför kassaflödena uttryckas i nominella termer. Om diskonteringsfaktorn inte inbegriper effekten av framtida allmänna prisstegringar uttrycks kassaflödena i reala termer. Framtida specifika prisändringar beaktas dock.
34. Prognoser över framtida utbetalningar inbegriper sådana omkostnader som antingen direkt eller efter en fördelning på rimliga och konsekventa grunder kan hänföras till utnyttjandet av tillgången.
35. När det redovisade värdet av en tillgång inte omfattar samtliga de utbetalningar som krävs för att tillgången skall kunna utnyttjas eller säljas skall uppskattningen av framtida utbetalningar innefatta en uppskattning av de ytterligare utbetalningar som krävs för att tillgången skall kunna utnyttjas eller säljas. Detta gäller exempelvis för en byggnad under uppförande eller för ett utvecklingsprojekt som inte har avslutats.
36. 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) samt
 - (b) utbetalningar som är hänförliga till förpliktelser som redan redovisats som skulder (exempelvis leverantörsskulder, pensioner eller avsättningar).
37. **Framtida kassaflöden skall uppskattas med utgångspunkt från tillgången i befintligt skick. Uppskattningen av framtida kassaflöden skall inte omfatta uppskattade betalningar hänförliga till**
- (a) **en framtida omstrukturering som företaget ännu inte är förpliktigt att genomföra eller**
 - (b) **framtida investeringar som beräknas förbättra tillgångens prestanda utöver vad som gällde vid anskaffningstidpunkten.**
38. Eftersom framtida kassaflöden skall avse tillgången i befintligt skick skall nyttjandevärdet inte återspegla
- (a) framtida utbetalningar eller besparingar (exempelvis minskade löneutbetalningar) eller andra fördelar som kan väntas uppkomma genom en omstrukturering som företaget ännu inte är förpliktigt att genomföra eller
 - (b) framtida investeringar som kommer att förbättra tillgångens prestanda utöver vad som gällde vid anskaffningstidpunkten eller ge upphov till andra fördelar.
39. 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. I IAS 37, Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar, anges när ett företag kan anses vara förpliktigt att genomföra en omstrukturering.

40. När ett företag är förpliktigt att genomföra en omstrukturering är det sannolikt att vissa tillgångar kommer att påverkas. Så snart företaget är förpliktigt 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) samt
 - (b) redovisas uppskattningar av kommande utbetalningar för omstruktureringen i enlighet med IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar.

I bilaga A, exempel 5, visas hur en framtida omstrukturering påverkar beräkningen av nyttjandevärdet.

41. Investeringar som förväntas förbättra en tillgångs prestanda beaktas först när investeringen är genomförd. Effekter på kassaflödet av investeringar som väntas ingå alltså inte i uppskattningarna av framtida kassaflöden (se bilaga A, exempel 6).
42. Uppskattningar av framtida kassaflöden innefattar sådana ersättningsinvesteringar som krävs för att bibehålla tillgången i det skick den hade vid anskaffningstidpunkten.
43. **Uppskattningar av framtida kassaflöden skall inte omfatta**
- (a) **in- och utbetalningar från finansieringsverksamheten eller**
 - (b) **in- och utbetalningar av skatter.**
44. Uppskattningar av framtida kassaflöden återspeglar antaganden som är förenliga med dem som används för att fastställa diskonteringsfaktorn. Annars blir följden en dubbelräkning eller att vissa effekter inte beaktas. Eftersom diskonteringen innebär att pengarnas tidsvärde beaktas inräknas inte finansiella in- eller utbetalningar. På motsvarande sätt beräknas kassaflödena före skatt eftersom diskonteringsfaktorn fastställs före skatt.
45. **Uppskattningen av det nettokassaflöde som kan förväntas till följd av avyttringen av en tillgång i slutet av nyttjandeperioden skall avse det belopp som företaget räknar med att erhålla vid en försäljning mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, efter avdrag för beräknade kostnader vid försäljning/utrangering.**
46. Uppskattningen av det nettokassaflöde som kan förväntas till följd av avyttring eller utrangering av en tillgång vid slutet av nyttjandeperioden fastställs på ett liknande sätt som tillgångens nettoförsäljningsvärde. 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 granskade tillgången samt
 - (b) justeras dessa priser för allmänna och särskilda prisändringar. Om uppskattningarna av framtida kassaflöden och diskonteringsfaktorn är uttryckta i reala termer bortses dock från effekten av allmänna prisändringar vid uppskattningen av nettokassaflödet från försäljningen eller utrangeringen.

Kassaflöden i utländsk valuta

47. Framtida kassaflöden anges i den valuta som betalning sker i och diskonteras därefter med en diskonteringsfaktor som är förenlig med valet av valuta. Det beräknade nuvärdet räknas om med balansdagens växelkurs i enlighet med IAS 21, Effekterna av ändrade valutakurser.

IAS 36

Diskonteringsfaktorn

48. **Diskonteringsfaktorn (eller diskonteringsfaktorerna) skall anges före skatt och återspegla aktuella marknadsmässiga bedömningar av pengars tidsvärde och tillgångens specifika risker. Diskonteringsfaktorn (diskonteringsfaktorerna) skall inte återspegla sådana risker som beaktats när de framtida kassaflödena uppskattats.**
49. Om diskonteringsfaktorn återspeglar aktuella marknadsmässiga bedömningar av pengarnas tidsvärde och tillgångens specifika risker, sammanfaller diskonteringsfaktorn med den avkastning som en 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 förmåner som den som är föremål för bedömning.
50. När det inte är möjligt att för en särskild tillgång härleda en diskonteringsfaktor från marknadsdata måste uppskattningen göras på annat sätt. Syftet är att, så långt det är möjligt, fastställa marknadens bedömning av
- (a) pengarnas tidsvärde fram till slutet av tillgångens nyttjandeperiod samt
 - (b) risken för att faktiska kassaflöden skall avvika från uppskattningarna.
51. Som utgångspunkt för bestämning av diskonteringsfaktorn kan följande användas:
- (a) Företagets vägda genomsnittliga kapitalkostnad, som fastställs med tekniker som exempelvis Capital Asset Pricing Model.
 - (b) Företagets marginella upplåningsränta.
 - (c) Andra marknadsmässiga upplåningsräntor.
52. Dessa räntor justeras för att
- (a) återspegla sådana specifika risker som marknaden förknippar med de bedömda framtida kassaflödena samt
 - (b) exkludera sådana risker som saknar betydelse för de bedömda framtida kassaflödena.
- Hänsyn skall tas till länderrisker, valutarisker, prISRISKER och kassaflödesrisker.
53. För att undvika dubbelräkning återspeglar diskonteringsfaktorn inte sådana risker som redan beaktats när de framtida kassaflödena fastställts.
54. Diskonteringsfaktorn är oberoende av såväl företagets kapitalstruktur som av hur företaget finansierat köpet av tillgången eftersom de framtida kassaflöden som tillgången väntas ge upphov till inte påverkas av hur företaget finansierat köpet av tillgången.
55. Om utgångspunkten för att fastställa diskonteringsfaktorn är fastställd efter skatt justeras den till att vara före skatt.
56. Normalt använder ett företag endast en diskonteringsfaktor för att beräkna en tillgångs nyttjandevärde. Dock kan olika diskonteringsfaktorer användas för olika tidsperioder, när nyttjandevärdet är känsligt för de antaganden som görs om risker under olika perioder eller för skillnader i räntesatser beroende på löptid.

REDOVISNING OCH BERÄKNING AV NEDSKRIVNINGSBEHOV

57. Punkterna 58 till 63 anger hur nedskrivningsbehovet för en enskild tillgång skall beräknas och när nedskrivningen skall redovisas. Frågor gällande nedskrivningar av en kassagenererande enhet behandlas i punkterna 88 till 93.
58. *Det redovisade värdet skall skrivas ned till återvinningsvärdet endast om återvinningsvärdet för en tillgång är lägre än redovisat värde.*
59. *En nedskrivning skall omedelbart kostnadsföras i resultaträkningen, såvida inte tillgången redovisas till ett omvärderat värde i enlighet med annan standard (exempelvis enligt tillåten alternativ princip i IAS 16, Materiella anläggningstillgångar). För tillgångar som redovisas till ett omvärderat belopp skall minskningen av tillgångens värde redovisas på sätt som gäller för tillgångar som omvärderas.*
60. En nedskrivning av en omvärderad tillgång kostnadsförs i resultaträkningen. Men en nedskrivning avseende en omvärderad tillgång redovisas direkt mot eventuell omvärderingsreserv avseende tillgången, i den mån nedskrivningen inte överstiger de belopp som finns i överskottet för tillgången i fråga.
61. *När ett uppskattat nedskrivningsbehov överstiger redovisat värde för den tillgång det avser, skall företaget redovisa en skuld endast om detta krävs enligt annan standard.*
62. *När en tillgång har skrivits ned skall framtida avskrivningar anpassas så att det nya redovisade värdet, efter avdrag för ett eventuellt restvärde, fördelas över tillgångens återstående nyttjandeperiod.*
63. Om ett företag skriver ned en tillgång redovisas i förekommande fall en uppskjuten skatteskuld eller skattefordran på skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde i enlighet med IAS 12, Inkomstskatter (se bilaga A, exempel 3).

KASSAGENERERANDE ENHETER

64. Punkterna 65 till 93 innehåller regler för att fastställa till vilken kassagenererande enhet en tillgång hör, hur redovisat värde för en sådan enhet fastställs samt det belopp med vilket enheten skall skrivas ned.

Till vilken kassagenererande enhet hör en tillgång?

65. *Om det finns indikationer på att en tillgång har minskat i värde skall återvinningsvärdet fastställas för tillgången. Om det inte går att fastställa återvinningsvärdet för tillgången, skall företaget beräkna återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör.*
66. Återvinningsvärdet för en enskild tillgång kan inte fastställas om
- (a) nyttjandevärdet inte kan antas ligga nära nettoförsäljningsvärdet (exempelvis när de framtida kassaflöden som är hänförliga till tillgångens fortsatta utnyttjande inte kan antas vara försumbara) samt
- (b) tillgången inte ger upphov till inbetalningar som i allt väsentligt 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.

IAS 36

Exempel

Ett gruvföretag äger en järnväg som transporterar varor till och från gruvan. Järnvägen kan bara säljas för skrotvärdet och den ger inte upphov till några väsentliga inbetalningar som är oberoende av gruvdriften.

Det går inte att beräkna ett återvinningsvärde för järnvägen eftersom järnvägens nyttjandevärde inte kan fastställas. Sannolikt är dock värdet högre än skrotvärdet. Därför görs uppskattningen av återvinningsvärdet för den enhet till vilken järnvägen hör, det vill säga för gruvan som helhet.

67. Som framgår av definitionen i punkt 5 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 är väsentligen oberoende av inbetalningar från andra tillgångar eller grupper av tillgångar. Det krävs bedömningar för att avgöra till vilken enhet som en viss tillgång hör. Om återvinningsvärdet inte kan fastställas för en enskild tillgång skall företaget avgöra vilken som är den minsta grupp av tillgångar som ger upphov till inbetalningar från fortlöpande användning oberoende av andra tillgångar.

Exempel

Ett bussföretag driver fem olika busslinjer åt en kommun i enlighet med ett avtal som innehåller krav på viss minimitrafik på samtliga linjer. Bussföretaget har uppgifter om storleken på de resurser som är knutna till varje busslinje samt de kassaflöden som linjerna ger upphov till. En av busslinjerna går med förlust.

Eftersom bussföretaget inte kan lägga ned en enskild busslinje utgör de fem busslinjerna tillsammans den minsta grupp av tillgångar som skapar oberoende inbetalningar. Därför är den enhet till vilken var och en av de fem busslinjerna hör bussföretaget i sin helhet.

68. Inbetalningar från fortlöpande användning utgörs av likvida medel från utomstående. 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 ledningen styr verksamheten (exempelvis efter produktlinjer, verksamhetsområden, regionala områden eller på annat sätt) eller hur företagsledningen fattar beslut om användning eller avveckling av företagets tillgångar och verksamheter. I bilaga A, exempel 1, finns exempel på hur en kassagenererande enhet kan identifieras.
69. **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. I dessa fall skall företagets ledning använda sin bästa uppskattning av framtida marknadspriser för produkterna**
- (a) **för att beräkna nyttjandevärdet av enheten när de inbetalningar som är hänförliga till den interna användningen beräknas samt**
- (b) **för att beräkna nyttjandevärdet av andra enheter när de utbetalningar som är hänförliga till den interna användningen beräknas.**
70. 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

från fortlöpande användning som är oberoende av inbetalningar från andra tillgångar eller grupper av tillgångar. När uppgifter från budgetar och prognoser som är hänförliga till en sådan enhet används, görs en korrigering av internpriserna om dessa inte är marknadsbaserade.

71. **Vilka tillgångar som ingår i en kassagenererande enhet och till vilken enhet som en viss tillgång hör skall bedömas på ett likartat sätt från period till period om det inte inträffat något som motiverar en ändring.**
72. För företag som ändrat sammansättningen av en kassagenererande enhet från föregående period krävs enligt punkt 117 att företaget lämnar särskilda upplysningar om den kassagenererande enheten om en nedskrivning eller återföring av en nedskrivning har skett som är väsentlig för den finansiella rapporteringen för företaget som helhet.

Återvinningsvärde och redovisat värde på en kassagenererande enhet

73. Återvinningsvärdet på en kassagenererande enhet är det högsta av enhetens nettoförsäljningsvärde och nyttjandevärde. Vid bestämning av återvinningsvärdet på en kassagenererande enhet skall de hänvisningar som görs till "en tillgång" i punkterna 16 till 56 tolkas som hänvisningar till "en kassagenererande enhet".
74. **Det redovisade värdet på en kassagenererande enhet skall fastställas på ett sätt som står i överensstämmelse med hur enhetens återvinningsvärde fastställts.**
75. Redovisat värde på en kassagenererande enhet
- (a) innefattar redovisade värden endast på sådana tillgångar som direkt, eller efter en fördelning på rimliga och konsekventa grunder, kan hänföras till enheten och som bidrar till enhetens nyttjandevärde samt
- (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 nettoförsäljningsvärde fastställs utan hänsyn till kassaflöden som är hänförliga till tillgångar som inte utgör en del av enheten och utan hänsyn till åtaganden som redan redovisats som skulder i de finansiella rapporterna (jämför punkterna 24 och 36).

76. När man skall fastställa vilka tillgångar som skall ingå i bedömningar av återvinningsvärdet, är det viktigt att den kassagenererande enheten innefattar alla tillgångar som genererar relevanta inbetalningar från fortlöpande användning. Annars kan enheten uppfattas som lönsam trots att värdet borde skrivas ned. I vissa fall går det inte att hänföra 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 79 till 87 förklaras hur sådana tillgångar hanteras vid bedömning av huruvida en kassagenererande enhet behöver skrivas ned.
77. Det kan vara nödvändigt att beakta vissa skulder när återvinningsvärdet på 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 nettoförsäljningsvärdet (eller inbetalningen från den slutliga avyttringen eller utrangeringen) av det uppskattade försäljningspriset på de tillgångar som ingår i enheten och tillhörande skulder efter avdrag för eventuella kostnader vid försäljning/utrangering. För att det skall bli möjligt att göra en meningsfull jämförelse mellan enhetens redovisade värde och återvinningsvärdet skall det redovisade värdet på skulden dras av från både det redovisade värdet och återvinningsvärdet för enheten.

IAS 36

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 transporterades bort. Ett belopp motsvarande avsättningen ingick som en del av anskaffningsvärdet för gruvan och skrivs av över gruvans beräknade nyttjandeperiod. Avsättningen uppgår till 500 vilket är lika med nuvärdet av de beräknade kostnaderna för återställandet.

Gruvföretaget prövar om värdet på gruvan behöver skrivas ned. Den kassagenererande enheten är gruvan som helhet. Gruvföretaget har erhållit flera erbjudanden om köp av gruvan till ett pris omkring 800. I priset ingår att köparen övertar skyldigheten att återställa marken. Kostnader vid försäljning/utrangering i övrigt är obetydliga. Gruvans nyttjandevärde är uppskattningsvis 1 200, ej inräknat kostnaderna för återställande. Det redovisade värdet uppgår till 1 000.

Enhetens nettoförsäljningsvärde är 800. Beloppet innefattar kostnader för återställande vilka redan har avsatts. För att uppnå jämförbarhet mellan nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet skall man därför dra av kostnaderna för återställande också från nyttjandevärdet. Det innebär att nyttjandevärdet uppgår till 700 (1 200 minus 500). Enhetens redovisade värde uppgår till 500, lika med gruvans redovisade värde (1 000) efter avdrag för avsättningen för återställande (500). Någon nedskrivning skall därför inte göras.

78. 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 redan redovisats som skulder (exempelvis leverantörsskulder, pensionsförpliktelser och andra avsättningar). I sådana fall ökas det redovisade värdet på enheten med redovisat värde på dessa tillgångar och minskas med det redovisade värdet på skulderna.

Goodwill

79. Goodwill som uppkommer vid förvärv representerar en betalning för framtida ekonomiska fördelar. De framtida ekonomiska fördelarna kan vara en följd av synergieffekter mellan förvärvade tillgångar eller avse tillgångar som var för sig inte uppfyller kraven på att redovisas som tillgångar. Goodwill ger inte upphov till inbetalningar oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar och därför kan inte återvinningsvärdet på enbart goodwill fastställas. Om det finns tecken på att en goodwillpost behöver skrivas ned, måste därför återvinningsvärdet fastställas för den kassagenererande enhet till vilken goodwillen hör. Detta värde jämförs därefter med enhetens redovisade värde varefter en eventuell nedskrivning redovisas i enlighet med punkt 88.

80. **Vid bedömningen av om värdet på en kassagenererande enhet behöver skrivas ned skall företaget fastställa om det finns goodwill som är hänförlig till enheten. Om så är fallet skall företaget**

(a) **utföra ett så kallat "bottom-up"-test, det vill säga, företaget skall**

- (i) **bedöma om det redovisade goodwillvärdet, på ett rimligt och konsekvent sätt, kan hänföras till den kassagenererande enhet som är föremål för bedömning samt**
- (ii) **redovisa en nedskrivning i enlighet med punkt 88 om återvinningsvärdet på denna större enhet är lägre än det redovisade värdet (inklusive eventuell goodwill).**

Företaget skall tillämpa steg två i "bottom-up"-testet även om det inte går att på ett rimligt och konsekvent sätt hänföra goodwillvärdet till den kassagenererande enhet som är föremål för bedömning samt

- (b) *om företaget, när det tillämpar "bottom-up"-testet, inte kan fördela redovisat goodwillvärde på ett rimligt och konsekvent sätt på den kassagenererande enheten, också utföra ett "top-down"-test, det vill säga*
- (i) *avgöra vilken som är den minsta kassagenererande enheten som innefattar den enhet som är föremål för bedömning och till vilken goodwillvärdet kan hänföras på ett rimligt och konsekvent sätt (den "större" kassagenererande enheten) samt*
- (ii) *redovisa en nedskrivning i enlighet med punkt 88 om återvinningsvärdet på denna större enhet är lägre än det redovisade värdet (inklusive goodwill).*
81. När ett företag undersöker om en kassagenererande enhet behöver skrivas ned skall eventuell goodwill som kan hänföras till enheten beaktas. Om goodwill kan fördelas på ett rimligt och konsekvent sätt utför företaget endast "bottom-up"-test. Om det inte går att fördela goodwill på ett rimligt och konsekvent sätt, utför företaget både "bottom-up"-testet och "top-down"-testet (se bilaga A, exempel 7).
82. En tillämpning av "bottom-up"-testet innebär att företaget skriver ned värdet på de tillgångar som ingår i den kassagenererande enheten, inklusive eventuell goodwill som kan fördelas på rimligt och konsekvent sätt. När det är praktiskt ogenomförbart att fördela goodwill på ett rimligt och konsekvent sätt, innebär tillämpningen av både "bottom-up"-testet och "top-down"-testet att företaget
- (a) först skriver ned tillgångarna i enheten utan hänsyn till goodwill samt
- (b) därefter i tillämpliga fall skriver ned goodwillvärdet. Eftersom företaget utför "bottom-up"-testet först, hänför sig den nedskrivning som är en följd av "top-down"-testet enbart till den goodwill som fördelats till den större kassagenererande enheten.
83. Om ett företag utför "top-down"-testet fastställs återvinningsvärdet för den större kassagenererande enheten om det inte finns starka skäl att anta att enhetens värde inte behöver skrivas ned (se punkt 12).

Gemensamma tillgångar

84. 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. Det som kännetecknar 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.
85. 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 på en gemensam tillgång behöver skrivas ned, beräknas återvinningsvärdet för den enhet till vilken den gemensamma tillgången hör och jämförs med redovisat värde, varefter en eventuell nedskrivning redovisas i enlighet med punkt 88.

IAS 36

86. **Vid bedömningen av om värdet på en kassagenererande enhet behöver skrivas ned skall företaget beakta alla gemensamma tillgångar som har koppling till den kassagenererande enheten i fråga. För varje identifierad gemensam tillgång skall företaget tillämpa de principer som anges i punkt 80, det vill säga**
- (a) **om redovisat värde för den gemensamma tillgången på ett rimligt och konsekvent sätt kan hänföras till den enhet som är föremål för bedömning skall företaget endast utföra "bottom-up"-testet samt**
 - (b) **om redovisat värde inte på ett rimligt och konsekvent sätt kan hänföras till den enhet som är föremål för bedömning, skall företaget utföra både "bottom-up"-testet och "top-down"-testet.**
87. Exempel på hur gemensamma tillgångar skall hanteras finns i bilaga A, exempel 8.

Nedskrivning av värdet på en kassagenererande enhet

88. **Värdet på en kassagenererande enhet skall skrivas ned endast om återvinningsvärdet är lägre än det redovisade värdet. Nedskrivningsbeloppet skall fördelas på enskilda tillgångar i enheten enligt följande ordning:**
- (a) **Först till eventuell goodwill som avser den kassagenererande enheten.**
 - (b) **Därefter till övriga tillgångar i proportion till deras redovisade värden.**

Nedskrivningarna skall redovisas som nedskrivningar av enskilda tillgångar i enlighet med punkt 59.

89. **Vid fördelning av nedskrivningsbeloppet enligt punkt 88 får det nedskrivna värdet inte understiga det högsta av:**
- (a) **Tillgångens nettoförsäljningsvärde (om det går att fastställa).**
 - (b) **Tillgångens nyttjandevärde (om det går att fastställa).**
 - (c) **Noll.**

Det nedskrivningsbelopp som återstår skall i stället fördelas proportionellt på övriga tillgångar i enheten.

90. Anledningen till att eventuell goodwill i en kassagenererande enhet skall skrivas ned först hänger samman med svårigheten att beräkna återvinningsvärdet för goodwill.
91. Om det inte går att fastställa återvinningsvärdet för varje enskild tillgång i den kassagenererande enheten, kräver standarden en schablonmässig fördelning av nedskrivningsbeloppet mellan samtliga tillgångar, förutom goodwill, eftersom alla tillgångar i enheten samverkar för att skapa inbetalningsöverskott.
92. Om återvinningsvärdet för en enskild tillgång inte kan fastställas skall (se punkt 66)
- (a) en nedskrivning redovisas för tillgången om redovisat värde är högre än det högre av nettoförsäljningsvärdet och resultatet av den fördelning som beskrivs i punkterna 88 och 89 samt
 - (b) ingen nedskrivning redovisas om den kassagenererande enhet som är hänförlig till tillgången inte har minskat i värde. Detta gäller även om tillgångens nettoförsäljningsvärde understiger dess redovisade värde.

Exempel

En maskin har fått en skada. Den fungerar dock fortfarande om än inte med samma kapacitet som tidigare. Maskinens nettoförsäljningsvärde understiger 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 innehåller inget åtagande om att ersätta den skadade maskinen.

Återvinningsvärdet för maskinen kan inte fastställas eftersom maskinens nyttjandevärde

- (a) kan skilja sig från dess nettoförsäljningsvärde samt
- (b) bara kan fastställas för den enhet till vilken maskinen hör (det vill säga produktionslinjen).

Eftersom värdet på produktionslinjen inte behöver skrivas ned skrivs inte heller maskinens värde ned. 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 avskrivningarna skall fördelas över tiden.

Förutsättning 2: De budgetar som företagets ledning fastställt innehåller ett åtagande att ersätta maskinen och att sälja den inom kort. Kassaflödena som maskinen ger upphov till fram till avyttringen antas vara försumbara.

Maskinens nyttjandevärde kan antas ligga nära dess nettoförsäljningsvärde. Därför kan maskinens återvinningsvärde fastställas och ingen hänsyn behöver tas till den enhet till vilken maskinen hör (produktionslinjen). Eftersom maskinens nettoförsäljningsvärde är lägre än dess redovisade värde skall maskinens värde skrivas ned.

93. **Vid nedskrivning enligt punkterna 88 och 89, är det tillåtet att redovisa en avsättning avseende ett återstående nedskrivningsbehov för en kassagenererande enhet endast om så krävs enligt annan standard.**

ÅTERFÖRING AV EN NEDSKRIVNING

94. Punkterna 95 till 101 innehåller regler för återföring av en tidigare nedskrivning av en tillgång eller kassagenererande enhet. I texten används begreppet "en tillgång", men reglerna gäller både för enskilda tillgångar och för kassagenererande enheter. I punkterna 102 till 106 återfinns ytterligare krav som gäller för enskilda tillgångar, i 107 till 108 för kassagenererande enheter och i 109 till 112, för goodwill.
95. **Företag skall per varje balansdag fastställa om det finns indikationer på att en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad. Finns sådana indikationer skall företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde.**
96. **När företaget tar ställning till om en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad skall åtminstone följande indikationer beaktas:**

Externa informationskällor

- (a) **Tillgångens marknadsvärde har ökat väsentligt under perioden.**
- (b) **Under perioden har väsentliga 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.**

IAS 36

- (c) *Marknadsröntorna eller andra avkastningskrav på marknaden har fallit under perioden på ett sätt som kan förväntas påverka den diskonteringsfaktor som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde och väsentligt öka tillgångens återvinningsvärde.*

Intern informationsskällor

- (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. Till sådana förändringar hör nyinvesteringar som gjorts under perioden i syfte att förbättra tillgångens prestanda utöver vad som gällde vid anskaffningstidpunkten eller omstruktureringar av den verksamhet till vilken tillgången hör.*
- (e) *Den interna resultatrapporteringen visar att tillgångens avkastning är högre, eller förväntas bli högre, än vad som tidigare antagits.*
97. De indikationer som enligt punkt 96 finns på att en tidigare nedskrivning inte längre är motiverad utgör till största delen en spegelbild av de indikationer som anges i punkt 9. Väsentlighetsprincipen tillämpas när ett företag avgör om en tidigare nedskrivning behöver återföras och om tillgångens återvinningsvärde följaktligen behöver beräknas.
98. Om det finns indikationer på att en tidigare nedskrivning av en tillgång, 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 de IAS:er som är tillämpliga för tillgången även om en återföring inte bedöms som erforderlig.
99. *En tidigare nedskrivning av en tillgång skall återföras endast om det har skett en förändring i de antaganden som låg till grund för bestämning av tillgångens återvinningsvärde när tillgången senast skrevs ned. Om så är fallet, skall tillgångens redovisade värde ökas till återvinningsvärdet. Denna ökning är en återföring av en nedskrivning.*
100. 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 på tillgången. Företaget måste 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 utgörs av nettoförsäljningsvärdet eller nyttjandevärdet),
- (b) om återvinningsvärdet baserades på nyttjandevärdet: en förändring i framtida kassaflöden eller av diskonteringsfaktor eller
- (c) om återvinningsbeloppet baserades på nettoförsäljningsvärdet: en förändring av de faktorer som bestämmer nettoförsäljningsvärdet.
101. En tillgångs nyttjandevärde kan komma att bli högre än det redovisade värdet på grund 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

102. *En ökning av det redovisade värdet på en tillgång 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.*

103. En ökning av det redovisade värdet för en tillgång 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.
104. **En återföring av en nedskrivning skall omedelbart redovisas i resultaträkningen, såvida inte tillgången redovisas till omvärderat värde i enlighet med en annan standard (exempelvis enligt tillåten alternativ princip i IAS 16, Materiella anläggningstillgångar). En återföring av en nedskrivning skall redovisas på sätt som anges i denna andra standard.**
105. Om återföringen avser en tillgång vars värde tidigare omvärderats skall det återförda beloppet redovisas mot eget kapital under rubriken omvärderingsreserv. Men i den mån en nedskrivning på samma omvärderade tillgång tidigare varit kostnadsförd i resultaträkningen, skall en återföring av nedskrivningen redovisas som intäkt i resultaträkningen.
106. **När en nedskrivning återförs skall framtida avskrivningar anpassas så att det nya redovisade värdet, efter avdrag för ett eventuellt restvärde, fördelas över tillgångens återstående nyttjandeperiod.**

Återföring av en nedskrivning för en kassagenererande enhet

107. **En återföring av en nedskrivning av en kassagenererande enhet skall fördelas på de enskilda tillgångarna enligt följande ordning:**
- (a) **Först till andra tillgångar än goodwill i proportion till deras redovisade värden.**
- (b) **Därefter till eventuell goodwill om kraven i punkt 109 är uppfyllda.**

En ökning av tillgångarnas redovisade värden skall redovisas i enlighet med punkt 104.

108. **När en återförd nedskrivning fördelas på en kassagenererande enhet i enlighet med punkt 107 får det redovisade värdet på en enskild tillgång inte överstiga det lägsta av**
- (a) **återvinningsvärdet (om detta kan fastställas) samt**
- (b) **det redovisade värde som hade gällt (efter avskrivningar) om företaget inte gjort någon nedskrivning av tillgången.**

Återföringen av den nedskrivning som annars skulle ha fördelats på tillgången skall i stället fördelas proportionellt på övriga tillgångar.

Återföring av en nedskrivning av goodwill

109. **Till skillnad från kraven i punkt 99 skall nedskrivning av goodwill inte återföras i en efterföljande period utom i det fall**
- (a) **nedskrivningen föranleddes av en särskild extern omständighet av ovanlig karaktär som inte kan förväntas komma att upprepas samt**
- (b) **senare händelser inträffat som upphäver verkningarna av den omständighet som ledde fram till beslutet om nedskrivning.**
110. Enligt IAS 38, Immateriella tillgångar, är det inte tillåtet att redovisa internt genererad goodwill som tillgång i balansräkningen. En ökning av en goodwillposts återvinningsvärde är sannolikt en följd av en ökning av internt genererad goodwill såvida inte ökningen tydligt är hänförlig till en ovanlig, extern händelse som först medfört en nedskrivning av goodwill men som därefter upphävts.

IAS 36

111. Denna standard tillåter inte att en nedskrivning av värdet på goodwill återförs till följd av förändrade förutsättningar, exempelvis av diskonteringsfaktorn eller av förändringar i framtida kassaflöden.
112. En särskild extern händelse är en händelse som ligger utanför företagets kontroll. Exempel på ovanliga externa händelser innefattar nya regleringar som på ett väsentligt sätt inskränker företagets löpande verksamhet eller påverkar lönsamheten negativt för den verksamhet som goodwillen är hänförlig till.

UPPLYSNINGAR

113. **För varje slag av tillgångar skall upplysning lämnas om**
- (a) **beloppet för de nedskrivningar som påverkat resultatet under perioden och vilka poster i resultaträkningen som påverkats,**
 - (b) **beloppet för de återföringar av tidigare nedskrivningar som påverkat resultatet under perioden och vilka poster i resultaträkningen som påverkats,**
 - (c) **beloppet för de nedskrivningar som redovisas direkt mot eget kapital under perioden samt**
 - (d) **beloppet för de återföringar som redovisas direkt mot eget kapital under perioden.**
114. Med slag av tillgång avses varje grupp av tillgångar som är av likartat slag och som används på ett likartat sätt i företagets verksamhet.
115. De uppgifter som skall lämnas enligt punkt 113 kan lämnas tillsammans med andra upplysningar för respektive slag av tillgångar. Uppgifterna kan exempelvis lämnas i den avstämning som görs för materiella anläggningstillgångar av redovisat värde vid periodens in- och utgång i enlighet med IAS 16, Materiella anläggningstillgångar.
116. **Ett företag som tillämpar IAS 14, Segmentrapportering, skall lämna uppgifter om följande för alla segment för vilka information skall lämnas, utifrån företagets primära format (enligt definition i IAS 14)**
- (a) **beloppet för de nedskrivningar som redovisas i resultaträkningen och direkt mot eget kapital under perioden samt**
 - (b) **beloppet för de återföringar som redovisas i resultaträkningen och direkt mot eget kapital under perioden.**
117. **Om företaget gjort eller återfört en nedskrivning av en enskild tillgång eller en kassagenererande enhet under perioden och beloppet är av väsentlig betydelse för redovisningen i företaget som helhet, skall företaget ange**
- (a) **de händelser och omständigheter som lett till nedskrivningen eller återföringen,**
 - (b) **nedskrivningen eller återföringens belopp,**
 - (c) **för enskilda tillgångar**
 - (i) **tillgångsslaget samt**
 - (ii) **det segment för vilket information skall lämnas och som tillgången hör till, utifrån företagets primära format (enligt definition i IAS 14, Segmentrapportering, om företaget tillämpar IAS 14),**

- (d) *för kassagenererande enheter*
- (i) *en beskrivning av enheten (exempelvis om det är en produktlinje, en anläggning, en rörelsegren eller ett geografiskt område, ett segment för vilket information skall lämnas, enligt definition i IAS 14 eller andra standarder),*
 - (ii) *beloppet avseende nedskrivningen eller återföringen per tillgångsslag och per de segment för vilka information skall lämnas, utifrån företagets primära format (enligt definition i IAS 14, om företaget tillämpar IAS 14, samt*
 - (iii) *om den gruppering av tillgångar som genomförts i syfte att fastställa den kassagenererande enheten ändrats jämfört med när enhetens återvinningsvärde senast fastställdes, beskriva den nuvarande och den tidigare indelningsgrunden och skälen till varför sättet att definiera den kassagenererande enheten ändrats,*
- (e) *huruvida tillgångens (enhetens) återvinningsvärde utgörs av nettoförsäljningsvärde eller nyttjandevärde,*
- (f) *när återvinningsvärdet utgörs av nettoförsäljningsvärdet, hur detta värde fastställts (exempelvis om nettoförsäljningsvärdet fastställdes genom hänvisning till priser på en aktiv marknad eller på annat sätt) samt*
- (g) *när återvinningsvärdet utgörs av nyttjandevärde, vilken diskonteringsfaktor (vilka diskonteringsfaktorer) som använts i den aktuella beräkningen och i tidigare beräkningar av nyttjandevärde.*
118. *I det fall genomförda eller återförda nedskrivningar under perioden sammantaget är väsentliga för företagets redovisning som helhet, skall företaget lämna en kort beskrivning av*
- (a) *de viktigaste tillgångsslag som påverkas av nedskrivningar (återföringar) för vilka inga upplysningar lämnas under punkt 117 samt*
 - (b) *de viktigaste händelser och omständigheter som ledde till beslut om nedskrivningar (återföringar) för vilka inga upplysningar lämnades under punkt 117.*
119. *Det kan vara värdefullt om företag lämnar upplysningar om de viktigare antaganden som ligger till grund för beräkning av tillgångarnas (de kassagenererande enheternas) återvinningsvärden under perioden.*

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

120. *Denna standard skall endast tillämpas med effekt framåt. Nedskrivningar (eller återföringar av nedskrivningar) som följer av tillämpning av denna standard skall redovisas i enlighet med denna standard (det vill säga i resultaträkningen såvida inte en tillgång redovisas till omvärderat värde). En nedskrivning (återföring av nedskrivning) av en omvärderad tillgång skall redovisas i enlighet med den standard där redovisningen av dessa tillgångar behandlas.*
121. *Innan denna standard fastställdes fanns i olika standarder bestämmelser avseende redovisning och återföring av nedskrivningar, som i stor utsträckning liknar dem som anges här. Dock kan skillnader uppkomma jämfört med tidigare bedömningar eftersom denna standard utförligt anger hur återvinningsvärde skall beräknas och hur en tillgångs kassagenererande enhet skall fastställas. Det är förenat med svårighet att i efterhand fastställa återvinningsvärdet. Vid tillämpning av denna standard tillämpar därför ett företag inte huvudprincipen eller den tillåtna alternativa principen för andra byten av redovisningsprinciperna enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.*

IKRAFTTRÄDANDE

122. *Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard på finansiella rapporter avseende perioder som börjar före den 1 juli 1999, skall företaget lämna upplysning om detta.*

IAS 37

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 37

Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar

Denna standard fastställdes i juli 1998 av styrelsen för IASC och trädde i kraft för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare.

INLEDNING

1. I IAS 37 föreskrivs redovisning av och upplysningar om alla avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar, utom dem som
 - (a) uppstår till följd av sådana finansiella instrument som redovisas till verkligt värde,
 - (b) uppstår till följd av kontrakt att verkställa längre fram, förutom där kontraktet är förlustbringande. Med kontrakt att verkställa längre fram avses kontrakt där ingen av parterna har uppfyllt någon av sina förpliktelser, eller där båda parterna endast delvis, men i lika utsträckning, har uppfyllt sina förpliktelser,
 - (c) uppstår i försäkringsföretag genom försäkringsavtal eller
 - (d) omfattas av någon annan IAS.

Avsättningar

2. I standarden definieras avsättningar som skulder som är ovissa med avseende på den tidpunkt då de kommer att regleras eller beloppen. En avsättning skall redovisas i balansräkningen endast när
 - (a) ett företag har en befintlig förpliktelse (legal eller informell) som en följd av en inträffad händelse,
 - (b) det är troligt (det vill säga mer sannolikt att det är så än att det inte är så) att ett utflöde av resurser som utgör ekonomiska fördelar (i fortsättningen "resurser") kommer att krävas för att reglera förpliktelsen samt
 - (c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras. Standarden utgår från att det endast är i ytterst sällsynta fall som en tillförlitlig uppskattning inte är möjlig.
3. I standarden definieras en informell förpliktelse som en förpliktelse som härrör från ett företags handlande genom att företaget
 - (a) på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt utförligt, aktuellt uttalande har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter samt
 - (b) därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter om att det kommer att fullgöra dessa skyldigheter.
4. I sällsynta fall, exempelvis i fall som är föremål för rättslig prövning, kan det vara oklart om ett företag har en befintlig förpliktelse. I dessa fall anses en inträffad händelse ha givit upphov till en befintlig förpliktelse om det, med beaktande av alla kända omständigheter, är troligt att en befintlig förpliktelse föreligger på balansdagen. Ett företag gör en avsättning för den befintliga förpliktelsen om de ovan nämnda kriterierna uppfylls. Om det är troligt att det inte föreligger någon befintlig förpliktelse, lämnar företaget upplysning om en eventalförpliktelse, såvida inte sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten.
5. Det belopp som avsätts skall utgöra den bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen på balansdagen, med andra ord det belopp som ett företag rationellt sett skulle betala för att reglera förpliktelsen på balansdagen eller för att då överföra den till en tredje part.
6. I standarden krävs att ett företag vid beräkningen av en avsättning skall
 - (a) beakta risk och osäkerhet. Osäkerhet motiverar dock inte överdrivet stora avsättningar eller avsiktligt övervärderade skulder,

- (b) nuvärdeberäkna avsättningarna där skillnaden mellan det nuvärdeberäknade och det nominella beloppet är väsentlig. Härvid används diskonteringsränta före skatt, som återspeglar aktuell marknadsbedömning av det tidsberoende värdet av pengar och de risker förknippade med den aktuella avsättningen, som inte återspeglats i den bästa uppskattningen av beloppet. Då diskontering sker, redovisas den ökning av avsättningen som sker över tiden som räntekostnad,
 - (c) beakta framtida händelser, såsom lagändringar och teknikförändringar, där det finns tillräckliga, objektiva omständigheter som talar för att de kommer att inträffa samt
 - (d) inte beakta vinster vid den förväntade avyttringen av tillgångar, även om avyttringen är nära förknippad med den händelse som ger upphov till avsättningen.
7. Ett företag kan förvänta sig gottgörelse helt eller delvis för den utbetalning som krävs för att reglera en avsättning (exempelvis genom försäkringskontrakt, skadeståndsklausuler eller leverantörsgarantier). Ett företag skall
- (a) redovisa en gottgörelse som tillgång när det är så gott som säkert att gottgörelse kommer att erhållas om företaget reglerar förpliktelsen. Den redovisade gottgörelsen får inte överstiga avsättningen samt
 - (b) redovisa gottgörelsen som en tillgång i balansräkningen. I resultaträkningen får det belopp som motsvarar gottgörelsen dras av från den kostnad som motsvarar avsättningen.
8. Avsättningar skall prövas per varje balansdag och justeras om så krävs för att motsvara den aktuella bästa uppskattningen. Om det inte längre är troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera förpliktelsen, skall avsättningen återföras.
9. En avsättning skall användas endast för det som den ursprungligen avsåg.

Avsättningar – särskilda tillämpningar

10. I standarden förklaras hur de allmänna reglerna för att värdera och redovisa avsättningar skall tillämpas i tre särskilda fall, nämligen framtida rörelseförluster, förlustkontrakt och omstruktureringar.
11. Avsättningar får inte göras för framtida rörelseförluster. En förväntan om framtida rörelseförluster tyder på att värdet på vissa av rörelsens tillgångar kan ha gått ned. I ett sådant fall prövar företaget om dessa tillgångars värde har gått ned enligt IAS 36, Nedskrivningar.
12. Om ett företag har ett förlustkontrakt skall den befintliga förpliktelsen enligt kontraktet beräknas och redovisas som en avsättning. Ett kontrakt är ett förlustkontrakt om företagets oundvikliga utgifter för kontraktet överstiger dess förväntade ekonomiska fördelar.
13. I standarden definieras en omstrukturering som en plan som utformas och bestäms av företagsledningen och som i väsentlig grad förändrar antingen
- (a) omfattningen av en viss verksamhet i företaget eller
 - (b) det sätt på vilket denna verksamhet bedrivs.
14. En avsättning för omstruktureringsutgifter görs endast när de allmänna kriterierna för avsättningar är uppfyllda. Det innebär att en informell förpliktelse att omstrukturera uppstår enbart när ett företag
- (a) har en fastställd, utförlig omstruktureringsplan av vilken minst framgår
 - (i) den verksamhet, eller del av verksamhet, som berörs,
 - (ii) de driftsställen som främst berörs,
 - (iii) det ungefärliga antalet anställda, som kommer att få avgångsvederlag samt deras placering och arbetsuppgifter,

IAS 37

- (iv) de utgifter som företaget kommer att ådra sig samt
 - (v) när planen kommer att genomföras samt
 - (b) har skapat en välgrundad förväntan hos dem som berörs att företaget kommer att genomföra omstruktureringen, genom att påbörja genomförandet av denna plan eller att tillkännage dess huvuddrag till dem som berörs av den.
15. Ett beslut av företagsledningen eller styrelsen att omstrukturera skapar inte en informell förpliktelse på balansdagen såvida inte företaget före balansdagen har
- (a) påbörjat omstruktureringen eller
 - (b) meddelat omstruktureringsplanen på ett sådant sätt att en välgrundad förväntan skapas hos dem som berörs av den att företaget kommer att genomföra omstruktureringen.
16. Där en omstrukturering innefattar försäljningen av en verksamhet uppstår ingen förpliktelse att sälja förrän det finns ett bindande försäljningsavtal.
17. En avsättning för omstrukturering skall endast omfatta de direkta utgifter som uppstår vid omstruktureringen, det vill säga sådana som både
- (a) är betingade av omstruktureringen och
 - (b) saknar samband med företagets pågående verksamheter. En avsättning för omstrukturering inkluderar alltså inte utgifter som för omskolning eller omplacering av den personal som stannar kvar i företaget, marknadsföring eller investeringar i nya system och distributionsnät.

Eventualförpliktelser

18. Standarden ersätter de delar i IAS 10, *Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date* ("Eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt händelser efter balansdagen")⁽¹⁾, som behandlar eventualförpliktelser och eventualtillgångar. I standarden definieras en eventualförpliktelse som
- (a) en möjlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir eller
 - (b) en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser, men som inte redovisas som skuld eller avsättning eftersom
 - (i) det inte är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen eller
 - (ii) förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.
19. Ett företag skall inte redovisa en eventualförpliktelse som avsättning i balansräkningen. Upplysningar om en eventualförpliktelse skall lämnas, såvida inte sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten.

Eventualtillgångar

20. I standarden definieras en eventualtillgång som en möjlig tillgång som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir. Ett exempel är ett anspråk framställt i en rättstvist med oviss utgång.
21. Ett företag skall inte redovisa en eventualtillgång som tillgång i balansräkningen. Upplysning om den skall dock lämnas i de fall ett inflöde av resurser är troligt.
22. När det blir så gott som säkert att motsvarande inflöde kommer att ske föreligger inte en eventualtillgång utan en tillgång som redovisas i balansräkningen.

⁽¹⁾ IAS 10, *Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date* ("Eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt händelser efter balansdagen") ersattes av IAS 10 (omarbetad 1999), *Händelser efter balansdagen*, som trädde i kraft den 1 januari 2000.

Ikraftträdande

23. Standarden skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-9
Definitioner	10-13
Avsättningar och andra skulder	11
Samband mellan avsättningar och eventalförpliktelser	12-13
Redovisning i balansräkningen	14-35
Avsättningar	14-26
Befintlig förpliktelse	15-16
Inträffad händelse	17-22
Troligt utflöde av resurser	23-24
Tillförlitlig uppskattning av förpliktelsen	25-26
Eventalförpliktelser	27-30
Eventaltillgångar	31-35
Värdering	36-52
Bästa uppskattning	36-41
Risk och osäkerhet	42-44
Nuvärde	45-47
Framtida händelser	48-50
Förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar	51-52
Gottgörelser	53-58
Förändringar i avsättningar	59-60
Användning av avsättningar	61-62
Särskilda tillämpningar av avsättningsreglerna	63-83
Framtida rörelseförluster	63-65
Förlustkontrakt	66-69
Omstrukturering	70-83
Upplysningar	84-92
Övergångsbestämmelser	93-94
Ikraftträdande	95-96

IAS 37

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

SYFTE

Syftet med denna standard är att säkerställa att lämpliga kriterier för redovisning och värderingsgrunder tillämpas på avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar och att tillräckliga upplysningar lämnas i noterna till de finansiella rapporterna. Härigenom möjliggörs för användare att förstå posternas karaktär, betalningstidpunkt och storlek.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. ***Denna standard skall tillämpas av alla företag vid redovisning av avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar, med undantag för dem som***
 - (a) ***uppstår till följd av sådana finansiella instrument som redovisas till verkligt värde,***
 - (b) ***uppstår till följd av kontrakt att verkställa längre fram, förutom där kontraktet är förlustbringande,***
 - (c) ***uppstår i försäkringsföretag genom försäkringsavtal samt***
 - (d) ***de som omfattas av någon annan IAS.***
2. Denna standard tillämpas på finansiella instrument (inklusive garantier) som inte redovisas till verkligt värde.
3. Med kontrakt som verkställs längre fram avses kontrakt där ingen av parterna har uppfyllt något av sina förpliktelser, eller där båda parterna endast delvis, men i lika utsträckning, har uppfyllt sina förpliktelser. Denna standard är tillämplig på sådana kontrakt endast då de är förlustbringande.
4. Denna standard gäller för avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar i försäkringsföretag, utom sådana som uppstår på grund av försäkringsavtal.
5. Där en annan IAS behandlar ett särskilt slag av avsättningar, eventalförpliktelser eller eventaltillgångar tillämpas denna andra standard i stället. Exempelvis behandlas vissa slag av avsättningar i följande standarder
 - (a) entreprenadavtal (se IAS 11, Entreprenadavtal),
 - (b) inkomstskatter (se IAS 12, Inkomstskatter),
 - (c) leasingavtal (se IAS 17, Leasingavtal). Eftersom IAS 17 inte anger hur leasingavtal som blivit förlustkontrakt redovisas gäller emellertid denna standard för dessa avtal, samt
 - (d) ersättningar till anställda (se IAS 19, Ersättningar till anställda).
6. Vissa poster som redovisas som avsättningar kan ha samband med att en intäkt redovisas, exempelvis då ett företag ställer en garanti mot en avgift. Denna standard behandlar inte redovisning av intäkt. I IAS 18, Intäkter, behandlas redovisning av intäkter och lämnas praktisk vägledning för tillämpningen av de kriterier som gäller för intäktsredovisning. Bestämmelserna i IAS 18 påverkas inte av denna standard.
7. I denna standard definieras avsättningar som skulder som är ovissa ifråga om den tidpunkt de kommer att regleras eller till sina belopp. I vissa länder används begreppet "avsättning" även i samband med poster som avskrivning, nedskrivning och osäkra fordringar. De utgör justeringar av tillgångars redovisade värden och behandlas inte i denna standard.

8. I andra IAS:er behandlas huruvida utgifter redovisas som tillgångar eller kostnader. Dessa frågeställningar behandlas inte i denna standard. Följaktligen vare sig förbjuder eller kräver denna standard aktivering av motposten när en avsättning görs.
9. Denna standard tillämpas på avsättningar för omstruktureringar (inklusive verksamhetsgrenar under avveckling). Där en omstrukturering uppfyller definitionen på en verksamhet under avveckling kan ytterligare upplysningar krävas av IAS 35, Verksamheter under avveckling.

DEFINITIONER

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

En avsättning är en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.

En skuld är en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars reglering förväntas medföra ett utflöde från företaget av resurser som utgör ekonomiska fördelar (i fortsättningen "resurser").

En förpliktande händelse är en händelse som skapar en legal eller informell förpliktelse som medför att ett företag inte har något realistiskt alternativ till att reglera förpliktelsen.

En legal förpliktelse är en förpliktelse som härrör från

- (a) *ett kontrakt (genom dess uttryckliga eller underförstådda villkor),*
- (b) *lagstiftning eller*
- (c) *annan laglig grund.*

En informell förpliktelse är en förpliktelse som härrör från ett företags handlande genom att företaget

- (a) *på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt utförligt, aktuellt uttalande har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter samt*
- (b) *därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter om att det kommer att fullgöra sina skyldigheter.*

En eventualförpliktelse är

- (a) *en möjlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir eller*
- (b) *en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser, men som inte redovisas som skuld eller avsättning eftersom*
 - (i) *det inte är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen eller*
 - (ii) *förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.*

En eventualtillgång är en möjlig tillgång som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir.

Ett förlustkontrakt är ett kontrakt, där företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av det.

En omstrukturering är en plan som utformas och bestäms av företagsledningen och som i väsentlig grad förändrar antingen

- (a) *omfattningen av en viss verksamhet i företaget eller*
- (b) *det sätt på vilket denna verksamhet bedrivs.*

IAS 37

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 beloppets 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 eventalförpliktelser

12. Allmänt sett är alla avsättningar behäftade med en viss osäkerhet, eftersom betalningstidpunkten eller storleken är oviss. I denna standard används dock begreppen "eventalförpliktelser" för förpliktelser, som inte uppfyller kraven för att redovisas som skulder eller avsättningar, och "eventualtillgångar" för tillgångar som inte redovisas i balansräkningen, eftersom deras förekomst förutsätter att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir. Dessutom används begreppet "eventalförpliktelse" för förpliktelser som inte uppfyller kriterierna för att redovisas i balansräkningen.
13. Denna standard skiljer mellan
- (a) avsättningar – som redovisas som skulder/avsättningar i balansräkningen (under förutsättning att en tillförlitlig uppskattning kan göras), eftersom de är befintliga förpliktelser och det är troligt att en överföring av resurser kommer att krävas vid regleringen och
 - (b) eventalförpliktelser – som inte redovisas som skulder/avsättningar i balansräkningen på grund av att de antingen är
 - (i) möjliga förpliktelser för vilka det återstår att få bekräftat om företaget har en befintlig förpliktelse som skulle kunna leda till ett utflöde av resurser eller
 - (ii) befintliga förpliktelser som inte uppfyller kriterierna i denna standard för att redovisas i balansräkningen som avsättning eller annan skuld (på grund av att antingen det inte är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen eller en tillräckligt tillförlitlig uppskattning av beloppet inte kan göras).

REDOVISNING I BALANSRÄKNINGEN

Avsättningar

14. ***En avsättning skall redovisas i balansräkningen när***
- (a) ***ett företag har en befintlig förpliktelse (legal eller informell) som en följd av en inträffad händelse ⁽²⁾,***
 - (b) ***det är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen samt***
 - (c) ***en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.***

Om dessa villkor inte är uppfyllda, skall ingen avsättning redovisas i balansräkningen.

⁽²⁾ Se även SIC-6: Utgifter för ändringar i befintlig programvara.

Befintlig förpliktelse

15. ***I sällsynta fall framgår det inte klart om en befintlig förpliktelse finns. I dessa fall anses en inträffad händelse ge upphov till en befintlig förpliktelse om det, med beaktande av alla kända omständigheter, är troligt att en befintlig förpliktelse föreligger på balansdagen.***
16. Det är nästan alltid klart om en inträffad händelse har givit upphov till en befintlig förpliktelse. I sällsynta fall, exempelvis i ett fall som är föremål för en rättslig prövning, kan det dock vara tvistigt antingen om vissa händelser har inträffat eller om de leder till en befintlig förpliktelse. I ett sådant fall avgör företaget om en befintlig förpliktelse föreligger på balansdagen genom att beakta alla kända omständigheter och underlag, inklusive exempelvis utlåtanden från experter. Varje ytterligare uppgift som framkommer genom händelser efter balansdagen beaktas också. Med utgångspunkt från sådant underlag gör företaget bedömningar och
- (a) där det är troligt att en befintlig förpliktelse föreligger på balansdagen redovisar företaget en avsättning i balansräkningen (om övriga kriterier i punkt 14 för att redovisa en avsättning är uppfyllda) samt
- (b) där en befintlig förpliktelse på balansdagen är möjlig men inte trolig lämnas upplysning om en eventalförpliktelse. Upplysning lämnas dock inte om sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten (se punkt 86).

Inträffad händelse

17. En inträffad händelse som leder till en befintlig förpliktelse kallas en förpliktande händelse. För att en händelse skall vara förpliktande krävs att företaget i praktiken inte har någon annan möjlighet än att reglera den förpliktelse som händelsen givit upphov till. Så är fallet endast
- (a) där regleringen av förpliktelsen kan tvingas fram med stöd av lag eller
- (b) vid en informell förpliktelse, där händelsen (som kan vara en åtgärd av företaget), skapar välgrundade förväntningar hos andra parter om att företaget kommer att fullgöra förpliktelsen.
18. Finansiella rapporter visar ett företags finansiella ställning vid utgången av rapportperioden och inte dess möjliga framtida ställning. Därför görs inga avsättningar i balansräkningen för utgifter som krävs för den framtida verksamheten. De enda skulder som redovisas i balansräkningen är de som existerar på balansdagen.
19. Det är endast sådana förpliktelser som uppstår på grund av inträffade händelser och finns oberoende av ett företags framtida handlande (det vill säga den framtida driften) som redovisas som avsättningar. Exempel på sådana förpliktelser är böter eller utgifter för sanering av ej tillåten miljöförstöring, som leder till ett utflöde av resurser oberoende av företagets framtida handlande. På liknande sätt gör ett företag en avsättning för utgifterna för att avveckla en anläggning för utvinning av olja eller ett kärnkraftverk i den utsträckning som företaget är ålagt att undanröja redan orsakad skada. Å andra sidan kan ett företag, på grund av affärsmässiga skäl eller rättsliga krav, avse eller vara tvunget att ådra sig utgifter för att driva verksamheten på visst sätt i framtiden (exempelvis genom att installera rökfilter i ett visst slags fabrik). Eftersom företaget kan undvika den framtida utgiften genom sitt framtida handlande, exempelvis genom att ändra sitt sätt att bedriva verksamheten, finns det ingen befintlig förpliktelse för en sådan framtida utgift, och ingen avsättning görs.
20. En förpliktelse omfattar alltid en motpart. Det är dock inte nödvändigt för företaget att känna till vem motparten är – förpliktelsen kan till och med vara gentemot allmänheten. Av att en förpliktelse alltid omfattar en förbindelse gentemot en annan part följer att enbart ett lednings- eller styrelsebeslut inte ger upphov till en informell förpliktelse på balansdagen, såvida inte beslutet har meddelats före balansdagen till dem som berörs av det på ett tillräckligt tydligt sätt för att skapa en välgrundad förväntan hos dem om att företaget kommer att fullgöra sina skyldigheter.

IAS 37

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 enskild 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.

Troligt utflöde av resurser

23. För att en skuld skall redovisas i balansräkningen räcker det inte med att det finns en befintlig förpliktelse, utan ett utflöde av resurser för att reglera den befintliga förpliktelsen måste också vara troligt. I denna standard ⁽³⁾ betraktas ett utflöde av resurser som troligt eller en händelse som trolig om det är mer sannolikt att utflödet eller händelsen inträffar än att så inte sker. I det fall det inte är troligt att en befintlig förpliktelse föreligger, lämnar ett företag upplysning om en eventalförpliktelse, såvida inte möjligheten av ett utflöde av resurser är ytterst liten (se punkt 86).
24. Där det finns ett antal likartade förpliktelser (exempelvis produktgarantier eller liknande), fastställs sannolikheten för ett utflöde genom en sammantagen bedömning av förpliktelserna. Även om sannolikheten för ett utflöde kan vara liten för varje enskild förpliktelse, kan det sammantaget mycket väl vara troligt att något utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelserna tillsammans. Om så är fallet görs en avsättning (om de övriga kriterierna är uppfyllda).

Tillförlitlig uppskattning av förpliktelsen

25. Uppskattningar och bedömningar är ett väsentligt inslag i upprättandet av finansiella rapporter och minskar inte dessas tillförlitlighet. Detta gäller särskilt vid avsättningar, som till sin karaktär är mer osäkra än de flesta andra poster i balansräkningen. Förutom i ytterst sällsynta fall kan ett företag fastställa ett intervall av möjliga utfall och därför göra en uppskattning av förpliktelsen som är tillräckligt tillförlitlig för en avsättning.
26. I det ytterst sällsynta fall där en tillförlitlig uppskattning inte kan göras föreligger en förpliktelse som inte kan redovisas i balansräkningen. Om den förpliktelsen lämnas upplysning som för en eventalförpliktelse (se punkt 86).

Eventalförpliktelser

27. **Ett företag skall inte redovisa en eventalförpliktelse som avsättning i balansräkningen.**
28. Upplysningar lämnas om en eventalförpliktelse 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 eventalförpliktelse. Företaget gör en avsättning för den del av förpliktelsen för vilken ett utflöde av resurser är troligt, förutom i de ytterst sällsynta fall då ingen tillförlitlig uppskattning kan göras.
30. Eventalförpliktelser kan utvecklas på ett sätt som ursprungligen inte förväntades. Därför bedöms de fortlöpande för att avgöra om ett utflöde av resurser har blivit troligt. Om ett utflöde av resurser blir troligt för ett förhållande som tidigare behandlats som en eventalförpliktelse, görs en avsättning då sannolikheten ändrats (förutom under de ytterst sällsynta omständigheter då ingen tillförlitlig uppskattning kan göras).

⁽³⁾ Tolkningen av "troligt" som "mer sannolikt än inte" i standarden gäller inte nödvändigtvis i andra IAS:er.

Eventualtillgångar

31. ***Ett företag skall inte redovisa en eventualtillgång som tillgång i balansräkningen.***
32. Eventualtillgångar uppstår vanligen genom oplanerade eller andra oväntade händelser som ger upphov till möjligheten av ett inflöde av resurser till företaget. Ett exempel är ett anspråk framställt i en rättstvist med ovisst utgång.
33. Eventualtillgångar redovisas inte som tillgångar i finansiella rapporter, eftersom det kan medföra redovisning av ett resultat som kanske aldrig förverkligas. När ett inflöde blir så gott som säkert är det dock inte längre fråga om en eventualtillgång. Det är då riktigt att redovisa den i balansräkningen.
34. Upplysning lämnas om en eventualtillgång enligt punkt 89, där ett inflöde av resurser är troligt.
35. Eventualtillgångar bedöms fortlöpande för att tillförsäkra att förändringar återges på ett korrekt sätt i de finansiella rapporterna. Om det har blivit så gott som säkert att ett inflöde av resurser kommer att uppstå, redovisas tillgången och den därmed sammanhängande resultateffekten i de finansiella rapporterna då ändringen inträffar. Om ett inflöde av resurser har blivit troligt, lämnas upplysning om eventualtillgången (se punkt 89).

VÄRDERING

Bästa uppskattning

36. ***En avsättning skall göras med det belopp som är den bästa uppskattningen av det som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen på balansdagen.***
37. Den bästa uppskattningen av vad som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen är det belopp som ett företag rationellt sett skulle betala för att reglera förpliktelsen på balansdagen eller för att då överföra den till en tredje part. Det är ofta omöjligt eller oöverkomligt dyrt att reglera eller överföra en förpliktelse på balansdagen. Den uppskattning av beloppet som ett företag skulle betala rationellt sett, för att reglera eller överföra den befintliga förpliktelsen ger dock den bästa uppskattningen av vad som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen på balansdagen.
38. Uppskattningarna av utfall och påverkan bestäms av företagsledningens bedömning, kompletterad med erfarenheter av liknande transaktioner och, i en del fall, yttranden av oberoende experter. Varje tillkommande omständighet i form av händelser efter balansdagen beaktas också.
39. Osäkerheter kring avsättningsbeloppet hanteras på olika sätt beroende på omständigheterna. Där avsättningen avser en stor mängd transaktioner uppskattas förpliktelsen genom att alla tänkbara utfall vägs samman med deras sannolikheter. Den statistiska benämningen på ett sådant värde är "väntevärde". Avsättningen blir därför olika stor beroende på om sannolikheten för en förlust på ett givet belopp är, exempelvis, 60 procent eller 90 procent. Där det finns ett intervall av möjliga utfall, och varje punkt i detta intervall är lika sannolik som någon annan, används intervallets mittpunkt.

Exempel

Ett företag säljer varor med en garanti som ger kunder ersättning för reparationer av de tillverkningsfel som upptäcks inom sex månader från inköp. Om mindre fel upptäcktes i alla sålda produkter skulle följden bli reparationsutgifter på 1 miljon. Om större fel upptäcktes i alla sålda produkter skulle följden bli reparationsutgifter på 4 miljoner. Företagets erfarenhet och förväntningar utvisar att under det kommande året kommer 75 procent av de sålda varorna att vara felfria, 20 procent att ha mindre fel och 5 procent att ha större fel. I överensstämmelse med punkt 24 uppskattar ett företag sannolikheten för ett utflöde för garantiförpliktelseerna som helhet.

Väntevärdet för reparationsutgiften är:

$$(75 \% \text{ av noll}) + (20 \% \text{ av } 1 \text{ miljon}) + (5 \% \text{ av } 4 \text{ miljoner}) = 400\ 000$$

IAS 37

40. Där avsättningen avser en enstaka förpliktelse, kan det enskilt mest sannolika utfallet utgöra den bästa uppskattningen. Även i ett sådant fall beaktar företaget dock andra möjliga utfall. Där andra möjliga utfall huvudsakligen antingen överstiger eller understiger det enskilt mest sannolika utfallet, blir den bästa uppskattningen ett högre respektive lägre belopp. Om ett företag exempelvis måste rätta till ett allvarligt fel i en större anläggning, som det har byggt för en kund, kan det enskilt mest sannolika utfallet vara att reparationen lyckas vid första försöket till en utgift på 1 000. En större avsättning görs dock om det finns en väsentlig risk att ytterligare insatser krävs.
41. Avsättningen beräknas före skatt. Redovisningen av de skattemässiga konsekvenserna av avsättningen, och förändringar i dessa, behandlas i IAS 12, Inkomstskatter.

Risk och osäkerhet

42. ***De risker och osäkerheter som oundvikligen omgärdar många händelser och förhållanden skall beaktas för att uppnå den bästa uppskattningen av en avsättning.***
43. Begreppet risk beskriver variation i utfall. En riskjustering kan öka det belopp som en skuld beräknas till. Försiktighet krävs vid bedömningar under osäkra förhållanden så att intäkter eller tillgångar inte överskattas, och kostnader eller skulder inte underskattas. Osäkerhet motiverar dock inte överdrivet stora avsättningar eller avsiktligt överskattade skulder. Om exempelvis de beräknade utgifterna för ett särskilt ogynnsamt utfall uppskattas i överkant, behandlas det utfallet inte samtidigt avsiktligt som mer sannolikt än det realistiskt sett är. Aktsamhet krävs för att undvika dubbel justering för risk och osäkerhet, med åtföljande överskattning av en avsättning.
44. Upplysning om osäkerheter förknippade med avsättningsbeloppet lämnas enligt punkt 85 (b).

Nuvärde

45. ***Där effekten av när i tiden betalning sker är väsentlig skall avsättningen utgöras av nuvärdet av de utbetalningar som förväntas krävas för att reglera förpliktelsen.***
46. Till följd av pengars tidsvärde utgör de avsättningar som avser utbetalningar nära efter balansdagen en större belastning än avsättningar som avser utbetalningar av samma storlek som betalas senare. Därför nuvärdeberäknas avsättningar, där skillnaden är väsentlig.
47. ***Diskonteringsräntan (eller -räntorna) skall vara den räntesats före skatt som återspeglar aktuella marknadsbedömningar av pengars tidsvärde och de risker som är förknippade med skulden. Diskonteringsräntan skall inte återspegla sådana risker som beaktats i de uppskattade framtida kassaflödena.***

Framtida händelser

48. ***Framtida händelser som kan påverka det belopp som krävs för att reglera en förpliktelse skall återspeglas i en avsättning, där det finns tillräckliga, objektiva omständigheter som talar för att de kommer att inträffa.***
49. Förväntade framtida händelser kan vara särskilt viktiga vid beräkning av avsättningar. Ett företag kan exempelvis anse att framtida teknikförändringar medför att utgiften för sanering i slutet av en anläggnings livslängd kommer att minska. Det belopp som redovisas återspeglar en rimlig förväntan hos tekniskt kunniga, objektiva bedömare, med hänsyn tagen till alla kända omständigheter beträffande den teknik som kommer att finnas tillgänglig vid tiden för saneringen. Det är därför lämpligt att exempelvis ta hänsyn till förväntade utgiftsminskningar till följd av ökad erfarenhet av att använda befintlig teknik eller den förväntade utgiften för att använda befintlig teknik vid en större eller mer komplicerad saneringsinsats än vad som tidigare genomförts. Utvecklingen av en helt ny saneringsteknik föregrips dock inte, såvida den inte stöds av tillräckliga, objektiva omständigheter.

50. Effekten av möjlig ny lagstiftning beaktas vid beräkning av en förpliktelse när det finns tillräckliga, objektiva omständigheter som talar för att en ny lag så gott som säkert kommer att införas. De olika förhållanden som uppstår i praktiken gör det omöjligt att ange en enda händelse som en tillräcklig, objektiv omständighet i varje fall. Det krävs kännedom om både vad lagen kommer att kräva och om det är så gott som säkert att den kommer att införas. I många fall föreligger inte tillräckliga, objektiva omständigheter förrän den nya lagen har antagits.

Förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar

51. **Vinster vid förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar skall inte beaktas vid beräkning av en avsättning.**
52. Vinster vid en förväntad avyttring av en tillgång beaktas inte vid beräkning av en avsättning, även om den förväntade avyttringen är nära förknippad med den händelse som ger upphov till avsättningen. I stället redovisas sådana vinster vid den tidpunkt som framgår av den IAS som behandlar de berörda tillgångarna.

GOTTGÖRELSER

53. **Där en del av eller hela det belopp som krävs för att reglera en avsättning förväntas bli ersatt av en tredje part, skall gottgörelsen redovisas när, och endast när, det är så gott som säkert att den kommer att erhållas om företaget reglerar förpliktelsen. Gottgörelsen skall redovisas som en tillgång för sig i balansräkningen. Det belopp som redovisas för gottgörelsen får inte överstiga avsättningen.**
54. **I resultaträkningen får det belopp som motsvarar gottgörelsen dras av från den kostnad som motsvarar avsättningen.**
55. Ibland kan ett företag räkna med att en annan part betalar delar av eller hela det belopp som krävs för att reglera en avsättning (exempelvis genom försäkringskontrakt, skadeståndsklausuler eller leverantörsgarantier). Den andra parten kan antingen ersätta företaget för vad det betalat eller betala direkt.
56. I de flesta fall förblir företaget ansvarigt för hela beloppet ifråga, så att företaget skulle vara tvunget att reglera hela beloppet om den tredje parten av något skäl underlät att betala. Företaget avsätter då ett belopp som motsvarar hela skulden, och den förväntade gottgörelsen redovisas som tillgång i balansräkningen när det är så gott som säkert att gottgörelse kommer att erhållas om företaget reglerar skulden.
57. I vissa fall blir företaget inte ansvarigt för den tredje partens förpliktelse om denne underlåter att betala. I ett sådant fall är företaget inte ansvarigt för denna förpliktelse och inkluderar inte den i avsättningen.
58. Som framgår av punkt 29 utgör en förpliktelse, för vilket ett företag är solidariskt ansvarigt, normalt en eventualförpliktelse i den mån det förväntas att förpliktelsen kommer att regleras av andra parter.

FÖRÄNDRINGAR I AVSÄTTNINGAR

59. **Avsättningar skall omprövas vid varje balansdag och justeras så att de återspeglar den aktuella bästa uppskattningen. Om det inte längre är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, skall avsättningen återföras.**
60. Vid nuvärdeberäkning ökas det redovisade avsättningsbeloppet över tiden som en konsekvens av att utbetalningstidpunkten närmar sig. Ökningen redovisas som låneutgift.

ANVÄNDNING AV AVSÄTTNINGAR

61. **En avsättning skall tas i anspråk endast för de utgifter som avsättningen ursprungligen var avsedd för.**

IAS 37

62. Endast det som den ursprungliga avsättningen var avsedd för reducerar denna. Att ställa utgifter mot en avsättning som ursprungligen gjordes i ett annat syfte skulle dölja att det är frågan om två skilda händelser.

SÄRSKILDA TILLÄMPNINGAR AV AVSÄTTNINGSREGLERNA*Framtida rörelseförluster*

63. ***Avsättningar får inte göras för framtida rörelseförluster.***
64. Framtida rörelseförluster uppfyller inte definitionen av en skuld i punkt 10 eller de allmänna kriterierna för avsättningar i punkt 14.
65. En förväntan om framtida rörelseförluster tyder på att värdet på vissa av rörelsens tillgångar kan ha gått ned. Ett företag prövar om en värdenedgång föreligger enligt IAS 36, Nedskrivningar.

Förlustkontrakt

66. ***Om ett företag har ett förlustkontrakt skall en avsättning beräknas och redovisas för den befintliga förpliktelsen enligt kontraktet.***
67. Många kontrakt (exempelvis vissa rutinmässiga inköpsbeställningar) kan hävas utan ersättning till motparten, och därför föreligger ingen förpliktelse. I andra kontrakt fastslås både rättigheter och skyldigheter för var och en av kontraktsparterna. Där händelser inträffar som gör ett sådant kontrakt förlustbringande faller det inom denna standards tillämpningsområde och en avsättning redovisas i balansräkningen. Kontrakt att verkställa längre fram som inte är förlustkontrakt faller utanför denna standards tillämpningsområde.
68. Ett kontrakt är enligt denna standard ett förlustkontrakt om företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av det. Med de oundvikliga utgifterna menas det lägsta av å ena sidan utgifterna för att fullfölja kontraktet och å andra sidan skadestånd eller liknande ersättningar om kontraktet inte fullföljs.
69. Innan en särskild avsättning för ett förlustkontrakt fastställs skriver ett företag ned värdet på de tillgångar som är knutna till kontraktet, för att återspegla inträffad värdeminskning (se IAS 36, Nedskrivningar).

Omstrukturerings

70. Följande är exempel på vad som kan vara omstruktureringar:
- (a) Försäljning eller avveckling av en verksamhetsgren.
 - (b) Nedläggningen av verksamheter i ett land eller en region, eller flyttningen av verksamheter från ett land till ett annat, eller från en region till en annan.
 - (c) Förändringar i ledningsstruktur, exempelvis genom att en ledningsnivå tas bort.
 - (d) Genomgripande omorganisationer som har en väsentlig effekt på verksamhetens karaktär och inriktning.
71. En avsättning för omstruktureringsutgifter görs enbart när kriterierna för avsättningar i punkt 14 är uppfyllda. Av punkterna 72 till 82 framgår hur de allmänna kriterierna tillämpas på omstruktureringar.

72. **En informell förpliktelse att omstrukturera uppstår endast då:**
- (a) **Företaget har en fastställd, utförlig omstruktureringsplan av vilken minst framgår**
 - (i) **den verksamhet, eller del av verksamhet, som berörs,**
 - (ii) **de driftsställen som främst berörs,**
 - (iii) **det ungefärliga antalet anställda, som kommer att få avgångsvederlag samt deras placering och arbetsuppgifter,**
 - (iv) **de utgifter som företaget kommer att ådra sig samt**
 - (v) **när planen kommer att genomföras.**
 - (b) **Företaget har skapat en välgrundad förväntan hos dem som berörs att företaget kommer att genomföra omstruktureringen, genom att påbörja genomförandet av denna plan eller att tillkännage dess huvuddrag till dem som berörs av den.**
73. Att ett företag har börjat genomförandet av en omstrukturering kan exempelvis visas genom nedmontering av en fabrik, försäljning av tillgångar eller ett offentligt meddelande om planens huvudsakliga innehåll. Ett offentligt tillkännagivande av en omstruktureringsplan skapar en informell förpliktelse endast om informationen är så detaljerad och sker på sådant sätt att det skapar välgrundade förväntningar hos andra parter, såsom kunder, leverantörer och anställda (eller deras företrädare) om att företaget kommer att genomföra omstruktureringen.
74. För att en plan skall ge upphov till en informell förpliktelse när de som är berörda meddelas, behöver genomförandet vara planerat att börja så snart som möjligt och att slutföras inom en tidsram som gör väsentliga förändringar av planen osannolika. Om det förväntas dröja länge innan omstruktureringen inleds, eller om denna förväntas ta orimligt lång tid, är det osannolikt att planen skapar en välgrundad förväntan hos andra att företaget redan har bundit sig för en omstrukturering, eftersom tidsramen ger företaget möjligheter att ändra sina planer.
75. Ett beslut i företaget före balansdagen att omstrukturera skapar inte en informell förpliktelse på balansdagen såvida inte företaget före balansdagen
- (a) påbörjat omstruktureringen eller
 - (b) meddelat huvuddragen i omstruktureringsplanen till dem som är berörda av den på ett tillräckligt detaljerat sätt för att orsaka en välgrundad förväntan hos dem att företaget kommer att genomföra omstruktureringen.
- I vissa fall påbörjar ett företag en omstrukturering, eller meddelar dess huvuddrag till de berörda, först efter balansdagen. Upplysning om detta kan krävas enligt IAS 10, Händelser efter balansdagen, om omstruktureringen är av sådan betydelse att saknad av upplysningar skulle påverka användarnas möjligheter att göra riktiga bedömningar och fatta beslut på basis av de finansiella rapporterna.
76. Även om ett ledningsbeslut i sig självt inte ger upphov till en informell förpliktelse, kan det tillsammans med andra inträffade händelser ge upphov till en förpliktelse. Exempelvis kan förhandlingar med personalföreträdare om avgångsvederlag, eller med köpare om försäljningen av en verksamhet, ha slutförts med förbehåll endast för styrelsens godkännande. När godkännandet väl har erhållits och meddelats till övriga parter, har 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.

IAS 37

78. **Det uppstår ingen förpliktelse att sälja en verksamhet förrän det finns ett bindande försäljningsavtal.**
79. Även när ett företag har fattat ett beslut om att sälja en verksamhet och tillkännagivit beslutet offentligt, kan det inte ha åtagit sig att sälja förrän det finns en köpare och ett bindande försäljningsavtal. Så länge det inte finns ett bindande försäljningsavtal kan företaget ändra sig. Om det inte går att finna en köpare som är beredd att köpa till rimliga villkor måste företaget faktiskt agera på annat sätt. När försäljningen av en verksamhet förväntas som en del av en omstrukturering, granskas om denna verksamhets tillgångar har minskat i värde, enligt IAS 36, Nedskrivningar. När en försäljning utgör endast del av en omstrukturering, kan en informell förpliktelse uppstå för de övriga delarna av omstruktureringen innan ett bindande försäljningsavtal föreligger.
80. **En avsättning för omstrukturering skall omfatta enbart de direkta utgifter som uppstår vid omstruktureringen, det vill säga sådana som både**
- (a) **är betingade av omstruktureringen och**
 - (b) **saknar samband med företagets pågående verksamheter.**
81. En avsättning för omstrukturering inkluderar inte sådana utgifter som
- (a) omskolning eller omplacering av den personal som stannar kvar i företaget,
 - (b) marknadsföring eller
 - (c) investeringar i nya system och distributionsnät.
- Sådana utgifter hör samman med den framtida verksamheten och är inte avsättningar för omstrukturering på balansdagen. Utgifterna redovisas därför oberoende av omstruktureringen.
82. Identifierbara, framtida rörelseförluster fram till dess omstruktureringen sker inkluderas inte i en avsättning, såvida de inte är knutna till ett förlustkontrakt enligt definitionen i punkt 10.
83. Enligt punkt 51 beaktas inte vinster vid den förväntade avyttringen av tillgångar vid beräkning av en avsättning för omstrukturering, även om avyttringen ses som en del av omstruktureringen.

UPPLYSNINGAR

84. **För varje slag av avsättning skall företaget lämna upplysningar om följande:**
- (a) **Det redovisade värdet vid periodens början och slut.**
 - (b) **De ytterligare avsättningar som gjorts under perioden, inklusive öknings av befintliga avsättningar.**
 - (c) **Belopp som tagits i anspråk (det vill vad företaget ådragit sig och vad som har belastat avsättningen) under perioden.**
 - (d) **Outnyttjade belopp som har återförts under perioden.**
 - (e) **Ökningen under perioden av nuvärdeberäknade belopp på grund av tidseffekten och effekten av varje ändring i diskonteringsräntan.**
- Jämförande information krävs inte.**
85. **Dessutom skall följande upplysningar lämnas för varje slag av avsättning:**
- (a) **En kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär och den förväntade tidpunkten för varje utflöde av resurser som förpliktelsen leder till.**

- (b) *En indikation om osäkerheterna om beloppet eller tidpunkten för dessa utflöden. Där det är nödvändigt för att ge tillräcklig information, skall ett företag upplysa om de betydelsefulla antagandena som gjorts om sådana framtida händelser, som behandlas i punkt 48.*
- (c) *Beloppet av varje förväntad gottgörelse, med uppgift om belopp för varje tillgång som redovisas för den förväntade gottgörelsen.*
86. *Såvida inte sannolikheten för en reglering av en eventualförpliktelse är ytterst liten, skall ett företag för varje slag av eventualförpliktelse på balansdagen lämna en kortfattad beskrivning av dess karaktär och, där det är praktiskt möjligt,*
- (a) *en uppskattning av dess finansiella effekt, beräknad enligt punkterna 36 till 52,*
- (b) *en indikation om osäkerheterna beträffande beloppet eller tidpunkten för dessa utflöden samt*
- (c) *möjligheten att eventuell gottgörelse erhålls.*
87. För att bedöma vilka avsättningar eller eventualförpliktelser som kan redovisas sammanslagna är det nödvändigt att beakta om posterna är tillräckligt lika för att en enda upplysning om dem uppfyller kraven i punkterna 85 (a) och (b) samt 86 (a) och (b). Det kan alltså vara lämpligt att som ett enda slag av avsättning behandla belopp som har att göra med garantier för olika produkter, men det skulle inte vara lämpligt att som ett enda slag behandla både belopp som har att göra med normala garantier och belopp som är föremål för rättsliga förfaranden.
88. Där både en avsättning och en eventualförpliktelse uppstår på grund av likartade omständigheter, lämnas de upplysningar som krävs i punkterna 84 till 86 på ett sätt som visar sambandet mellan avsättningen och eventualförpliktelsen.
89. *Där ett inflöde av resurser är troligt skall ett företag lämna en kortfattad beskrivning av karaktären på eventualtillgångarna på balansdagen och, där det är praktiskt möjligt, en uppskattning av deras finansiella effekt. Dessa skall beräknas med principerna för avsättningar i punkterna 36 till 52.*
90. Det är viktigt att upplysningar om eventualtillgångar inte ger vilseledande indikationer om sannolikheten för ett inflöde av resurser.
91. *Där eventuell information som krävs enligt punkterna 86 och 89 inte lämnas, på grund av att det inte är praktiskt genomförbart, skall detta förhållande anges.*
92. *I ytterst sällsynta fall kan några eller alla av de uppgifter som krävs i punkterna 84 till 89 väntas ha en menlig inverkan på företagets förhandlingsläge i en tvist med andra parter rörande det som avsättningen, eventualförpliktelsen eller eventualtillgången gäller. I sådana fall behöver företaget inte lämna uppgifterna, men tvistens allmänna karaktär skall framgå, tillsammans med det faktum att uppgifterna inte lämnats och skälet härtill.*

Övergångsbestämmelser

93. *Effekten av att börja tillämpa denna standard, vid dess ikraftträdande eller tidigare, skall redovisas som en justering av ingående balanserad vinst eller förlust då standarden tillämpas första gången. Företag uppmanas att justera ingående balanserat resultat för den tidigaste redovisningsperioden och att räkna om den jämförande informationen för alla perioder som visas. Om den jämförande informationen inte räknas om, skall detta framgå.*
94. Denna standard kräver en annan behandling än IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper. Enligt IAS 8 skall jämförande information räknas om (huvudprincip) eller omräknad information proforma lämnas som tillägg (tillåten alternativ princip), såvida det inte är praktiskt genomförbart.

IAS 38

IKRAFTTRÄDANDE

95. *Denna standard skall tillämpas på årliga finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om företaget tillämpar denna standard för perioder som börjar före den 1 juli 1999, skall företaget upplysa om detta.*
96. Standarden ersätter de delar i IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date ("Eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt händelser efter balansdagen")⁽⁴⁾, som behandlar eventualförpliktelser och eventualtillgångar.

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 38**Immateriella tillgångar**

Denna standard fastställdes i juli 1998 av styrelsen för IASC och trädde i kraft för finansiella rapporter som avser perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare.

Denna standard ersätter

- (a) IAS 4, Depreciation Accounting ("Redovisning av avskrivningar"), avseende avskrivning av immateriella tillgångar samt
- (b) IAS 9, Research and Development Costs ("Utgifter för forskning och utveckling").

I oktober 1998 publicerade IASC Övervägande i anslutning till standardens utformning, för IAS 38, Immateriella tillgångar och IAS 22 (omarbetad 1998). IASC:s avdelning för publikationer tillhandahåller exemplar.

1998 medförde IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering, en ändring i punkt 2 (f) i IAS 38, i och med att hänvisningen till IAS 25, Accounting for Investments ("Redovisning av investeringar"), ersattes med en hänvisning till IAS 39. Dessutom ströks fotnot 1.

Följande SIC-tolkningar hör ihop med IAS 38:

- SIC-6: Utgifter för ändringar i befintlig programvara.
- SIC-32: Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats.

INLEDNING

1. IAS 38 behandlar redovisning av och lämnande av upplysningar om de immateriella tillgångar som inte uttryckligen omfattas av andra IAS:er. IAS 38 omfattar inte finansiella tillgångar, mineralrättigheter och utgifter för att söka efter eller exploatera och utvinna mineraler, olja, naturgas och liknande icke förnyelsebara resurser eller sådana immateriella tillgångar i försäkringsföretag som har sin grund i kontrakt med försäkringstagare. IAS 38 tillämpas bland annat på utgifter för reklam, utbildning, etablering av verksamheter och forsknings- och utvecklingsverksamheter.
2. En immateriell tillgång är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk form som innehas för produktion eller distribution av varor eller tjänster, för uthyrning till andra eller för administrativa ändamål. En tillgång är en resurs
 - (a) som ett företag har kontroll över till följd av inträffade händelser samt
 - (b) som förväntas ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden.

⁽⁴⁾ IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date ("Eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt händelser efter balansdagen") ersattes av IAS 10 (omarbetad 1999), Händelser efter balansdagen, som trädde i kraft den 1 januari 2000.

IAS 38

3. IAS 38 kräver att ett företag redovisar en immateriell tillgång i balansräkningen (till anskaffningsvärde) endast om
- (a) det är troligt att de framtida ekonomiska fördelar som kan hänföras till tillgången kommer att tillfalla företaget samt
 - (b) tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Detta gäller oavsett om en immateriell tillgång förvärvats externt eller upparbetats internt. IAS 38 innehåller ytterligare kriterier för internt upparbetade immateriella tillgångar.

4. I IAS 38 anges att internt upparbetade värden i form av goodwill, varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundlistor och liknande inte redovisas som tillgångar i balansräkningen.
5. Om en immateriell tillgång inte uppfyller både definitionen och de kriterier som gäller för redovisning av en immateriell tillgång i balansräkningen, krävs enligt IAS 38 att utgiften för den redovisas som en kostnad då utgiften uppkommer. Har tillgången däremot förvärvats i ett företagsförvärv, skall denna utgift (ingående i anskaffningsvärdet) utgöra en del av det belopp som utgör goodwill (negativ goodwill) i förvärvsanalysen.
6. Enligt IAS 38 krävs att alla utgifter för forskning redovisas som kostnader när de uppkommer. Exempel på andra utgifter som inte ger upphov till en immateriell tillgång, som kan redovisas i balansräkningen, är
- (a) utgifter för att starta en verksamhet eller ett företag,
 - (b) utgifter för utbildning,
 - (c) utgifter för reklam och/eller säljfrämjande åtgärder samt
 - (d) utgifter för omlokalisering eller omorganisation av delar av ett företag eller hela företaget.

Sådana utgifter kostnadsförs när de uppkommer.

7. Enligt IAS 38 krävs att utgifter som avser en immateriell tillgång och som uppkommer efter förvärvet, eller efter det att tillgången färdigställts, skall redovisas som kostnader när de uppkommer såvida inte
- (a) det är troligt att utgifterna kommer att innebära att tillgången genererar framtida ekonomiska fördelar som överstiger den ursprungliga bedömningen samt
 - (b) utgifterna kan beräknas och hänföras till tillgången på ett tillförlitligt sätt.

Om dessa villkor uppfylls, skall den tillkommande utgiften läggas till den immateriella tillgångens anskaffningsvärde.

8. Om utgifter avseende en immateriell tillgång ursprungligen redovisades som kostnad i en finansiell rapport för ett räkenskapsår eller i en delårsrapport får enligt IAS 38 inte företaget redovisa dessa utgifter som del av anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång senare.
9. Efter det första redovisningstillfället, kräver IAS 38 att en immateriell tillgång värderas på ett av följande två sätt
- (a) huvudprincipen – anskaffningsvärde efter avdrag för alla ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar eller
 - (b) tillåten alternativ princip – omvärderat belopp efter avdrag för alla tillkommande ackumulerade avskrivningar och tillkommande ackumulerade nedskrivningar. Det omvärderade beloppet skall utgöras av tillgångens verkliga värde. Denna princip är dock endast tillåten om det verkliga värdet kan fastställas genom hänvisning till en aktiv marknad för den immateriella tillgången. Vidare, när ett företag väljer

IAS 38

denna princip krävs enligt IAS 38 att omvärderingar utförs så regelbundet att den immateriella tillgångens redovisade värde inte skiljer sig väsentligt från vad som skulle fastställas genom att använda verkligt värde på balansdagen. I IAS 38 anges också hur immateriella tillgångar skall omvärderas och huruvida en värdeökning (minskning) skall redovisas i resultaträkningen eller direkt i eget kapital.

10. I IAS 38 krävs att en immateriell tillgång skall skrivas av systematiskt över den bästa uppskattningen av dess nyttjandeperiod. Om inte annat kan påvisas, gäller antagandet att en immateriell tillgångs nyttjandeperiod kan vara högst tjugo år. Enligt IAS 38 får avskrivningsperioden för en immateriell tillgång inte vara oändlig. Avskrivningen skall påbörjas när tillgången kan börja användas.
11. I sällsynta fall kan det övertygande visas att en immateriell tillgång kommer att ha en nyttjandeperiod som överstiger tjugo år. IAS 38 kräver i dessa sällsynta fall att
 - (a) den immateriella tillgången skrivs av över den bästa uppskattningen av dess nyttjandeperiod,
 - (b) den immateriella tillgångens återvinningsvärde uppskattas åtminstone en gång per år i syfte att pröva om tillgångens värde gått ned samt
 - (c) upplysning lämnas om skälen till att antagandet om att den immateriella tillgångens nyttjandeperiod inte kommer att överstiga tjugo år frångås, samt om den faktor eller de faktorer som spelade en väsentlig roll vid fastställandet av tillgångens nyttjandeperiod.
12. IAS 38 kräver att den tillämpade avskrivningsmetoden skall återspegla hur tillgångens värde förbrukas av företaget. Om detta inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt skall den linjära metoden tillämpas. Avskrivningsbeloppet skall redovisas som en kostnad såvida inte någon annan IAS tillåter eller kräver att det ingår i en annan tillgångs redovisade värde.
13. Enligt IAS 38 krävs att en immateriell tillgångs restvärde sätts lika med noll, såvida inte
 - (a) det finns ett åtagande från en tredje part att köpa tillgången vid nyttjandeperiodens slut eller
 - (b) det finns en aktiv marknad för det tillgångsslaget och det är troligt att en sådan marknad kommer att finnas i slutet av tillgångens nyttjandeperiod.
14. Ett företag tillämpar IAS 36 för att undersöka om ett nedskrivningsbehov föreligger för en immateriell tillgång. IAS 38 kräver också att ett företag minst en gång per år uppskattar återvinningsvärdet för en immateriell tillgång som ännu inte är färdig att användas.
15. IAS 38 gäller för redovisningsperioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.
16. För första redovisningstillfället innehåller IAS 38 övergångsbestämmelser som kräver retroaktiv tillämpning, nämligen
 - (a) när detta är nödvändigt för att eliminera en post som inte längre uppfyller angivna villkor eller
 - (b) om den tidigare värderingen av en immateriell tillgång stred mot de principer som anges i standarden (exempelvis om en immateriell tillgång inte skrevs av eller om den omvärderades utan hänvisning till en aktiv marknad).

I andra fall är det så att framåtriktad tillämpning av kraven på redovisning och avskrivning antingen krävs (exempelvis förbjuder IAS 38 ett företag att i balansräkningen redovisa en internt upparbetad immateriell tillgång som inte tidigare har redovisats så) eller tillåts (exempelvis uppmuntras ett företag att i balansräkningen redovisa en immateriell tillgång som förvärvades i ett företagsförvärv även om den inte tidigare redovisats).

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-6
Definitioner	7-17
Immateriella tillgångar	8-17
Identifierbarhet	10-12
Kontroll	13-16
Framtida ekonomiska fördelar	17
Redovisning och värdering av en immateriell tillgång vid första redovisningstillfället	18-55
Separat förvärv	23-26
Anskaffning som del av ett företagsförvärv eller samgående	27-32
Anskaffning med stöd av statligt bidrag	33
Byten av tillgångar	34-35
Internt upparbetad goodwill	36-38
Internt upparbetade immateriella tillgångar	39-55
Forskningsfas	42-44
Utvecklingsfas	45-52
Anskaffningsvärde för en internt upparbetad immateriell tillgång	53-55
Redovisning som kostnad	56-59
Kostnadsförda utgifter får inte tas upp som tillgångar i balansräkningen	59
Tillkommande utgifter	60-62
Värdering efter anskaffningstidpunkten	63-78
Huvudprincip	63
Tillåten alternativ princip	64-78
Avskrivning	79-96
Avskrivningstid	79-87
Avskrivningsmetod	88-90
Restvärde	91-93
Omprövning av avskrivningstid och avskrivningsmetod	94-96

IAS 38

Återvinning av det redovisade värdet nedskrivningsbehov	97-102
Utrangeringar och avyttringar	103-106
Upplysningar	107-117
Allmänt	107-112
Immateriella tillgångar redovisade enligt tillåten alternativ princip	113-114
Utgifter för forskning och utveckling	115-116
Övrig information	117
Övergångsbestämmelser	118-121
Ikraftträdande	122-123

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

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange hur immateriella tillgångar som inte uttryckligen omfattas av andra IAS:er behandlas i redovisningen. I standarden krävs att en immateriell tillgång redovisas i balansräkningen endast om vissa kriterier är uppfyllda. Standarden anger också hur redovisade värden beräknas, och den kräver vissa upplysningar om immateriella tillgångar.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- Denna standard skall tillämpas vid redovisning av immateriella tillgångar med undantag av**
 - immateriella tillgångar som omfattas av annan IAS,**
 - finansiella tillgångar, enligt definitionen i IAS 32, Finansiella tillgångar: Klassificering och upplysningar,**
 - mineralrättigheter och utgifter för att exploatera eller utvinna mineraler, olja, naturgas och liknande icke förnyelsebara resurser samt**
 - immateriella tillgångar i försäkringsföretag, som har sin grund i kontrakt med försäkringstagare.**
- Om en annan IAS behandlar ett visst slag av immateriell tillgång tillämpar ett företag den standarden i stället för denna standard. Denna standard gäller exempelvis inte för
 - immateriella tillgångar som innehas av ett företag för försäljning i dess normala verksamhet (se IAS 2, Varulager, och IAS 11, Entreprenadavtal),
 - uppskjutna skattefordringar (se IAS 12, Inkomstskatter),
 - leasingavtal som faller inom tillämpningsområdet för IAS 17, Leasingavtal,
 - tillgångar som uppkommer vid redovisning av ersättningar till anställda (se IAS 19, Ersättningar till anställda),

- (e) goodwill som uppkommer vid företagsförvärv (se IAS 22, Företagsförvärv och samgåenden) samt
- (f) finansiella tillgångar, enligt definitionen i IAS 32, Finansiella tillgångar: Klassificering och upplysningar. Redovisning och värdering av vissa finansiella tillgångar behandlas i IAS 27, Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag, IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag, IAS 31, Redovisning av andelar i joint ventures, samt IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering.
3. Vissa immateriella tillgångar kan ha fysisk form eller ingå i ett fysiskt föremål, såsom en cd-skiva (exempelvis programvara), ett dokument (exempelvis en licens eller ett patent) eller en film. Vid bestämmandet av om en tillgång som består av både immateriella och materiella delar skall redovisas enligt IAS 16, Materiella anläggningstillgångar, eller som en immateriell tillgång enligt denna standard krävs bedömning för att fastställa vilken del som dominerar. 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.
4. Denna standard tillämpas bland annat på utgifter för annonsering, utbildning, igångsättning av nya verksamheter, forsknings- och utvecklingsverksamheter. Forsknings- och utvecklingsverksamheter syftar till att utveckla kunskap. Därför är, även om verksamheter kan resultera i en tillgång med fysisk form (exempelvis en prototyp), den fysiska delen mindre viktig än den immateriella delen, det vill säga den kunskap som den innefattar.
5. Vad gäller finansiell leasing kan den underliggande tillgången vara antingen materiell eller immateriell. Efter att en immateriell tillgång som omfattas av ett finansiellt leasingavtal första gången tagits upp i balansräkningen redovisar en leasetagare den enligt denna standard. Rättigheter enligt licensavtal som avser sådant som filmer, videoinspelningar, pjäser, manuskript, patent och copyrighter är undantagna från IAS 17. Sådana rättigheter redovisas helt enligt denna standard.
6. Undantag från ett tillämpningsområde för en IAS kan göras om vissa aktiviteter eller transaktioner är så specialiserade att de ger upphov till redovisningsfrågor som kan behöva behandlas på annat sätt. Detta gäller utgifter för att exploatera eller utvinna olja, naturgas och mineralfyndigheter, samt avseende kontrakt mellan försäkringsföretag och försäkringstagare. Därför tillämpas inte denna standard på utgifter för sådana aktiviteter. Denna standard tillämpas dock på andra immateriella tillgångar (såsom programvara) och andra utgifter (såsom utgifter för igångsättning av nya verksamheter) i branscher som utvinner naturtillgångar eller av företag inom försäkringsbranschen.

DEFINITIONER

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

En immateriell tillgång är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk form som används för produktion eller distribution av varor eller tjänster, för uthyrning till andra eller för administrativa ändamål.

En tillgång är en resurs

- (a) ***som ett företag har kontroll över till följd av inträffade händelser samt***

- (b) ***som förväntas ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden.***

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.

IAS 38

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.

Avskrivning är en systematisk fördelning av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod.

Avskrivningsbart belopp är en tillgångs anskaffningsvärde, eller det belopp som motsvarar anskaffningsvärdet i de finansiella rapporterna, efter avdrag för beräknat restvärde.

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 bli producerade med hjälp av tillgången.*

Anskaffningsvärde är vad som betalats, eller det verkliga värdet av annat vederlag som lämnats, för en tillgång då den förvärvades eller producerades.

Restvärde är det nettobelopp som ett företag räknar med att få ut för en tillgång vid nyttjandeperiodens slut, efter avdrag för den förväntade utgiften för försäljning/utrangering.

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlätas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

En aktiv marknad existerar där samtliga tre villkor nedan är uppfyllda:

- (a) *Handeln avser likartade produkter.*
- (b) *Det finns vanligen intresserade köpare och säljare.*
- (c) *Prisinformation är allmänt tillgänglig.*

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

Redovisat värde är det belopp till vilket en tillgång är upptagen i balansräkningen, efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar.

Immateriella tillgångar

8. 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. Vanliga exempel på sådana värden är programvaror, patent, copyright, filmer, kundregister, förvaltningsrätter avseende hypotekslån, fiskelicenser, importkvoter, franchiseavtal, kund- eller leverantörsrelationer, kundlojalitet, marknadsandelar och marknadsföringsrättigheter.
9. Inte alla exempel i punkt 8 motsvarar definitionen av en immateriell tillgång, det vill säga identifierbarhet, kontroll över tillgången samt att företaget tillförs framtida ekonomiska fördelar. Om en post som behandlas i denna standard inte uppfyller definitionen för en immateriell tillgång, kostnadsförs utgiften för den när den förvärvas eller upparbetas internt. Vid ett företagsförvärv utgör dock sådana poster en del av den goodwill som redovisas som tillgång i balansräkningen vid förvärvstidpunkten (se punkt 56).

I d e n t i f i e r b a r h e t

10. Definitionen kräver att en immateriell tillgång är identifierbar för att tydligt skilja den från goodwill. Goodwill som uppkommer som ett led i ett företagsförvärv motsvarar en betalning av förvärvaren i förväntan om framtida ekonomiska fördelar. De framtida ekonomiska fördelarna kan ha sin grund i fördelar vid samordning av de identifierbara tillgångar som förvärvats eller motsvaras av tillgångar som var för sig inte uppfyller kriterierna för att redovisas i balansräkningen, men som förvärvaren är beredd att betala för vid förvärvet.
11. En immateriell tillgång kan tydligt särskiljas från goodwill om den är avskiljbar. En tillgång är avskiljbar om företaget skulle kunna hyra ut, sälja, byta ut eller dela ut de särskilda framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången, utan att därmed göra sig av med de framtida ekonomiska fördelarna av andra tillgångar som används inom samma intäktsskapande verksamhet.
12. Avskiljbarhet är inte en nödvändig förutsättning för identifierbarhet eftersom ett företag kan klara av att identifiera en tillgång på något annat sätt. Exempelvis om en immateriell tillgång förvärvas tillsammans med andra tillgångar kan transaktionen innefatta överföring av legala rättigheter genom vilka tillgången kan identifieras. På liknande sätt kan ett internt projekt som syftar till att ge företaget legala rättigheter bidra till att göra en internt upparbetad immateriell tillgång identifierbar. Även om en sådan tillgång genererar framtida ekonomiska fördelar enbart i kombination med andra tillgångar, är den identifierbar om företaget kan identifiera de framtida ekonomiska fördelar som är hänförliga till tillgången.

K o n t r o l l

13. Ett företag har kontroll över en tillgång, om det har förmågan att säkerställa att framtida ekonomiska fördelar kommer företaget till del och samtidigt kan begränsa andras möjligheter att få del av dessa fördelar. Ett företags förmåga att utöva kontroll över de framtida ekonomiska fördelarna har normalt sin grund i legala rättigheter, som kan göras gällande i en domstol. Om sådana legala rättigheter saknas, försvåras möjligheten att påvisa kontroll över tillgången. Möjligheten att göra en rättighet gällande legalt 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 har kontroll över dessa ekonomiska fördelar, om exempelvis kunskaperna skyddas av legala rättigheter såsom copyright, 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 anse att dessa poster motsvarar definitionen på en immateriell tillgång. Av liknande skäl är det osannolikt att en speciell kunskap, exempelvis vad gäller ledning eller teknik, motsvarar definitionen på en immateriell tillgång om inte legala rättigheter hindrar andra från att utnyttja den och dra ekonomiska fördelar av den och den i övrigt motsvarar definitionen av en immateriell tillgång.
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 legala rättigheter att skydda eller på annat sätt utöva kontroll över kundrelationer eller kundernas lojalitet har vanligtvis företaget otillräcklig kontroll över de ekonomiska fördelarna från sådana relationer och lojaliteter (kundregister, marknadsandelar, kundrelationer, kundlojalitet) för att anse att definitionen av en immateriell tillgång är uppfylld.

IAS 38

Framtida ekonomiska fördelar

17. De framtida ekonomiska fördelarna av en immateriell tillgång kan innefatta intäkter från försäljning av produkter eller tjänster, kostnadsbesparingar eller andra fördelar av användandet av tillgången. Exempelvis kan användandet av en rättighet i en tillverkningsprocess minska framtida tillverkningskostnader i stället för att öka framtida intäkter.

REDOVISNING OCH VÄRDERING AV EN IMMATERIELL TILLGÅNG VID FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET

18. För att redovisa en immateriell tillgång i balansräkningen krävs att företaget visar att posten
- (a) motsvarar definitionen av en immateriell tillgång (se punkterna 7 till 17) samt
 - (b) uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång (se punkterna 19 till 55).
19. **En immateriell tillgång skall redovisas i balansräkningen endast om**
- (a) **det är troligt att de framtida ekonomiska fördelar som kan hänföras till tillgången kommer att tillfalla företaget samt**
 - (b) **tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.**
20. **Ett företag skall bedöma sannolikheten för framtida ekonomiska fördelar utifrån rimliga och välunderbyggda antaganden om de ekonomiska förhållandena under tillgångens nyttjandeperiod enligt företagsledningens bästa bedömning.**
21. Vid bedömningen söker företaget bilda sig en uppfattning om hur säkra de beräknade ekonomiska fördelar som förväntas av tillgången är, utifrån den information som är tillgänglig vid första redovisningstillfället. Större vikt läggs vid information som kan verifieras externt.
22. **En immateriell tillgång skall värderas till anskaffningsvärde första gången den tas upp i balansräkningen.**

Separat förvärv

23. Om en immateriell tillgång förvärvas separat, kan dess anskaffningsvärde vanligtvis fastställas på ett tillförlitligt sätt. Det gäller särskilt när köpeskillingen består av kontanter eller andra monetära tillgångar.
24. Anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång utgörs av inköpspriset, inklusive eventuella tullavgifter vid import och icke återbetalningsbara omsättningsskatter, samt eventuella utgifter för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning. I utgifter för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning ingår exempelvis arvoden för juridiska tjänster. Eventuella rabatter dras av då anskaffningsvärdet fastställs.
25. Om betalningen för en immateriell tillgång sker med en kredittid som överstiger den normala, utgörs anskaffningsvärdet av det pris som hade överenskommit om köpeskillingen erlagts kontant. Skillnaden mellan detta belopp och summan av betalningarna periodiseras och redovisas som en räntekostnad under kreditens löptid såvida den inte inräknas i anskaffningsvärdet i enlighet med tillåten alternativ princip i IAS 23, Lånekostnader.
26. Om en immateriell tillgång förvärvas genom apportemission utgörs anskaffningsvärdet av de emitterade värdepapperens verkliga värde.

Anskaffning som del av ett företagsförvärv eller samgående

27. Enligt IAS 22, Företagsförvärv och samgåenden (omarbetad 1998), gäller att om en immateriell tillgång anskaffas som en del i ett företagsförvärv, utgörs anskaffningsvärdet för den tillgången av tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för förvärvet.
28. Bedömningar krävs för att avgöra om anskaffningsvärdet (det vill säga det verkliga värdet) för en immateriell tillgång, förvärvat i ett företagsförvärv, kan värderas på ett tillräckligt tillförlitligt sätt för att redovisas som en separat tillgång i balansräkningen. Noterade priser på en aktiv marknad ger det mest tillförlitliga uttrycket för verkligt värde (se även punkt 67). Tillämpligt marknadspris utgörs normalt av den aktuella köpkursen. Om aktuella köpkurser saknas kan närmast föregående likartade transaktion ge ett underlag som kan användas för att fastställa det verkliga värdet, förutsatt att det inte skett en väsentlig förändring i marknadsförutsättningarna mellan transaktionsdagen och den tidpunkt då tillgångens verkliga värde beräknas.
29. Om det inte finns någon aktiv marknad för en tillgång, motsvaras dess anskaffningsvärde av det belopp som företaget vid förvärvstidpunkten skulle ha betalat för tillgången i en transaktion mellan kunniga och intresserade parter som är oberoende av varandra, baserat på bästa möjliga tillgängliga information. När detta belopp fastställs, beaktar företaget resultatet av nyligen genomförda transaktioner med liknande tillgångar.
30. Vissa företag som regelbundet förvärvar och säljer unika immateriella tillgångar har utvecklat metoder för att uppskatta deras verkliga värden. Dessa metoder kan användas vid första beräkningen av immateriella tillgångar vid företagsförvärv om syftet är att fastställa det verkliga värdet enligt standardens definition och om metoderna återspeglar aktuella transaktioner och beräkningssätt i den bransch till vilken tillgången hör. Dessa beräkningsmetoder omfattar, där så är tillämpligt, att multiplicera nyckeltal som återspeglar aktuella marknadstransaktioner med vissa indikatorer som styr tillgångens lönsamhet (såsom intäkter, marknadsandelar eller rörelseresultat) eller att diskontera uppskattade framtida nettobetalingar från tillgången.
31. Enligt denna standard och IAS 22 (omarbetad 1998), Företagsförvärv och samgåenden, gäller följande:
- (a) En förvärvare tar i sin balansräkning upp en immateriell tillgång som uppfyller kriterierna i punkterna 19 och 20, även om den tillgången inte tidigare redovisades som tillgång av det förvärvade företaget.
- (b) Om anskaffningsvärdet (det verkliga värdet) för en immateriell tillgång i ett förvärvat företag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, redovisas den tillgången inte separat utan innefattas i goodwillbeloppet (se punkt 56).
32. I det fall en aktiv marknad saknas för en immateriell tillgång som förvärvats vid ett företagsförvärv, begränsar IAS 22 (omarbetad 1998) det först redovisade anskaffningsvärdet för den immateriella tillgången till ett belopp som inte skapar eller ökar eventuell negativ goodwill som uppkommer vid förvärvstidpunkten.

Anskaffning med stöd av statligt bidrag

33. I vissa fall kan en immateriell tillgång förvärvas utan ersättning alls, eller mot en symbolisk ersättning, genom ett statligt bidrag. Detta kan inträffa när ett statligt bidrag ges i form av överföring eller fördelning till ett företag av sådana 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 (enligt den andra princip som är tillåten enligt IAS 20) plus eventuella utgifter som är direkt hänförliga till att färdigställa tillgången för dess avsedda användning.

IAS 38*Byten av tillgångar*

34. En immateriell tillgång kan förvärfvas genom vederlag, helt eller delvis, i form av en olikartad immateriell tillgång eller av en annan tillgång. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång utgörs av det verkliga värdet på den tillgång som erhållits, vilket i sin tur motsvarar värdet på den tillgång som lämnats i utbyte, justerat för eventuella betalningar i samband med bytet.
35. En immateriell tillgång kan förvärfvas genom att en likartad tillgång, som utnyttjas på likartat sätt i likartad verksamhet och vars värde överensstämmer med den förvärvade tillgången, lämnas i byte. En immateriell tillgång kan även säljas i utbyte mot en ägarandel i ett företag som äger en likartad tillgång. I båda fallen, eftersom intjänandet är ofullständigt, redovisas inte någon vinst eller förlust som följd av transaktionen. I stället utgörs den nya tillgångens anskaffningsvärde av det redovisade värdet på den tillgång som lämnats i utbyte. Det verkliga värdet på den tillgång som erhållits kan dock ge bevis på ett nedskrivningsbehov för den lämnade tillgången. Under dessa omständigheter skrivs den lämnade tillgången ned, och det redovisade värdet efter nedskrivning blir den nya tillgångens värde.

Internt upparbetad goodwill

36. **Internt upparbetad goodwill skall inte redovisas som tillgång i balansräkningen.**
37. I vissa fall uppstår utgifter som syftar till att generera framtida ekonomiska fördelar, men de skapar inte en immateriell tillgång som uppfyller kriterierna i denna standard för att tas upp i balansräkningen. Sådana utgifter beskrivs ofta som att de bidrar till internt upparbetad goodwill. Internt upparbetad goodwill redovisas inte som tillgång i balansräkningen, eftersom den inte är en identifierbar resurs som företaget har kontroll över och vars anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
38. Skillnader mellan ett företags marknadsvärde och det redovisade värdet på dess identifierbara nettotillgångar vid en viss tidpunkt kan bero på en rad faktorer som påverkar värdet på företaget. Sådana skillnader kan emellertid inte anses utgöra anskaffningsvärdet för immateriella tillgångar över vilka företaget har kontroll.

Internt upparbetade immateriella tillgångar

39. Ibland är det svårt att bedöma om en internt upparbetad immateriell tillgång uppfyller kraven för att tas upp som tillgång. Det är ofta svårt att
- (a) identifiera om, och vid vilken tidpunkt, det finns en identifierbar tillgång som kommer att generera framtida ekonomiska fördelar samt
 - (b) fastställa tillgångens anskaffningsvärde på ett tillförlitligt sätt. 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 värdering av en immateriell tillgång vid första redovisningstillfället, att ett företag tillämpar kraven och vägledningen i punkterna 40 till 55 nedan för alla internt upparbetade immateriella tillgångar.

40. För att avgöra om en internt upparbetad immateriell tillgång uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång i balansräkningen delar företaget upp arbetet med att skapa tillgången i
- (a) en forskningsfas samt
 - (b) en utvecklingsfas.

Även om begreppen "forskning" och "utveckling" är definierade har begreppen "forskningsfas" och "utvecklingsfas" en vidare innebörd i denna standard.

41. 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

42. **Ingen immateriell tillgång som uppstår genom forskning, eller i forskningsfasen av ett internt projekt, skall redovisas som en tillgång i balansräkningen. Utgifter för forskning, eller i forskningsfasen av ett internt projekt, skall kostnadsföras när de uppkommer.**
43. Enligt denna standard kan ett företag inte påvisa att ett projekt under forskningsfasen ger upphov till en immateriell tillgång som kommer att ge framtida ekonomiska fördelar. Därför kostnadsför utgifter i denna fas alltid då de uppkommer.
44. 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 samt
 - (d) formuleringen, utformningen, utvärderingen och det slutliga urvalet av möjliga alternativ avseende nya eller förbättrade material, enheter, produkter, processer, system eller tjänster.

Utvecklingsfas

45. **En immateriell tillgång som uppstår genom utveckling, eller i utvecklingsfasen av ett internt projekt, skall tas upp som tillgång i balansräkningen endast om ett företag kan påvisa att samtliga nedanstående förutsättningar är uppfyllda:**
- (a) **Det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella tillgången så att den kan användas eller säljas.**
 - (b) **Företagets avsikt är att färdigställa den immateriella tillgången och använda eller sälja den.**
 - (c) **Företaget har förutsättningar att använda eller sälja den immateriella tillgången.**
 - (d) **Företaget har visat hur den immateriella tillgången kommer att generera troliga framtida ekonomiska fördelar för företaget. Företaget skall 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 beräkna utgifterna hänförliga till den immateriella tillgången under dess utveckling på ett tillförlitligt sätt.**
46. I ett projekts utvecklingsfas kan ett företag i vissa fall identifiera en immateriell tillgång och påvisa att tillgången kommer att generera framtida ekonomiska fördelar. Detta beror på att ett projekts utvecklingsfas har kommit längre än dess forskningsfas.
47. Exempel på utvecklingsverksamhet:
- (a) Utformningen, konstruktionen samt provningen av prototyper och modeller.
 - (b) Formgivningen av verktyg, jigger, gjutformar och stansar enligt ny teknik.
 - (c) Formgivningen, konstruktionen och driften av en pilotanläggning som inte är av tillräcklig storlek ekonomiskt för kommersiell produktion.
 - (d) Utformningen, konstruktionen och provningen av ett valt alternativ för nya eller förbättrade material, enheter, produkter, processer, system eller tjänster.

IAS 38

48. För att visa hur en immateriell tillgång kommer att generera framtida ekonomiska fördelar uppskattar ett företag 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 görs prövningen för en kassagenererande enhet i enlighet med IAS 36.
49. Att ett företag har tillgång till de resurser som krävs för att färdigställa 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.
50. 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 copyright eller licenser eller för utveckling av programvara.
51. **Internt upparbetade varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande skall inte tas upp i balansräkningen.**
52. Denna standard bygger på synsättet att utgifter för att internt upparbeta varumärken, utveckla utgivningsrätter för tidningar och publikationer eller kundregister och liknande poster inte kan särskiljas från utgifterna för att utveckla ett företags hela affärsverksamhet. Sådana utgifter tas därför inte upp som tillgång i balansräkningen.

Anskaffningsvärde för en internt upparbetad immateriell tillgång

53. Anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång är enligt punkt 22 summan av de utgifter som uppkommer från och med den tidpunkt då den immateriella tillgången först uppfyller kriterierna enligt punkterna 19 till 20 och 45. I punkt 59 förbjuds att utgifter som en gång kostnadsförts i en finansiell rapport tas upp som en immateriell tillgång i en efterföljande balansräkning.
54. Anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång innefattar samtliga utgifter som direkt kan hänföras till tillgången, eller som på ett rimligt och konsekvent sätt kan hänföras till den immateriella tillgången, och som behövs för att skapa, tillverka och förbereda tillgången för sitt ändamål. I anskaffningsvärdet ingår, om det är tillämpligt:
- (a) Utgifter för material och tjänster som används eller förbrukas vid upparbetning av den immateriella tillgången.
 - (b) Löner och andra anställningsrelaterade utgifter för personal som deltar direkt i arbetet med att ta fram tillgången.
 - (c) Varje annan utgift som direkt kan hänföras till arbetet med att ta fram tillgången, såsom avgifter för att registrera en legal rättighet samt avskrivningarna på patent och licenser som används för att ta fram tillgången.
 - (d) Indirekta utgifter som krävs för att ta fram tillgången och som kan hänföras till tillgången på ett rimligt och konsekvent sätt (såsom avskrivningar på materiella anläggningstillgångar, försäkringspremier och hyra). Dessa utgifter fördelas enligt grunder som är snarlika dem som används vid fördelning av indirekta kostnader på lagertillgångar (se IAS 2, Varulager). I IAS 23, Lånekostnader, anges kriterier för redovisning av ränta som en beståndsdel i anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång.
55. 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) Tydligt identifierade ineffektiviteter och rörelseförluster som företaget ådragit sig innan en tillgång uppnår planerad prestanda.
 - (c) Utgifter för att utbilda personal för att använda tillgången.

Exempel som illustrerar punkt 53

Ett företag utvecklar en ny tillverkningsprocess. Under 20X5 ådrog sig företaget utgifter om 1 000, av vilka 900 uppstod före den 1 december 20X5 och 100 mellan den 1 december 20X5 och 31 december 20X5. Företaget kan visa att kriterierna för att redovisa utgifterna som en immateriell tillgång i balansräkningen uppfylls per 1 december 20X5. Återvinningsvärdet av den kunskap som ingår i processen uppskattas till 500 (inklusive framtida utbetalningar för att färdigställa processen för användning).

I de finansiella rapporterna för år 20X5 redovisas utgifterna för tillverkningsprocessen som en immateriell tillgång med ett anskaffningsvärde om 100 (utgifter som företaget haft från och med den tidpunkt då kriterierna för att ta upp tillgången i balansräkningen uppfylldes, det vill säga den 1 december 20X5). Utgifterna om 900 som företaget hade före den 1 december 20X5 kostnadsförs eftersom kriterierna för att ta upp en immateriell tillgång inte uppfylldes förrän den 1 december 2005. Dessa utgifter kommer aldrig att ingå i anskaffningsvärdet för tillverkningsprocessen.

Under år 20X6 ådrar sig företaget utgifter om 2 000. Vid slutet av år 20X6 uppskattas återvinningsvärdet av den kunskap som ingår i processen till 1 900 (inklusive framtida utbetalningar för att färdigställa processen för användning).

Vid slutet av år 2006 är anskaffningsvärdet för processen 2 100 (100 som togs upp som tillgång vid slutet av år 2005 och 2 000 som tas upp som tillgång under år 2006). Företaget redovisar en nedskrivning om 200 för att justera det redovisade värdet för processen innan nedskrivningen (2 100) till återvinningsvärdet (1 900). Nedskrivningen återförs under en kommande period om kriterierna för återföring av nedskrivning enligt IAS 36 är uppfyllda.

REDOVISNING SOM KOSTNAD

56. **Utgifter för en immateriell tillgång skall kostnadsföras då de uppkommer, såvida inte**

- (a) **de utgör en del av anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång (se punkterna 18 till 55) eller**
- (b) **de har uppkommit som en del i ett företagsförvärv och inte kan redovisas som en separat immateriell tillgång. Om så är fallet skall dessa utgifter (ingående i anskaffningsvärdet) utgöra en del av goodwillvärdet eller minska negativ goodwill vid tidpunkten för förvärvet (se IAS 22 (omarbetad 1998), Företagsförvärv och samgåenden).**

57. I vissa fall ådrar sig företaget utgifter i syfte att erhålla framtida ekonomiska fördelar utan att en immateriell tillgång eller annan tillgång förvärvats eller skapats som kan tas upp i balansräkningen. I dessa fall kostnadsförs utgifterna då de uppkommer. Exempelvis kostnadsförs alltid utgifter för forskning då de uppkommer (se punkt 42). Exempel på andra utgifter som kostnadsförs då de uppkommer är:

- (a) Utgifter för etablering av verksamheter, såvida inte dessa utgifter inbegrips i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång enligt IAS 16, Materiella anläggningstillgångar. Utgifter för etablering av verksamheter kan bestå av advokatarvoden och utgifter för bildande av en juridisk person, utgifter för att etablera en ny affärs- eller företagsenhet eller utgifter för att inleda nya verksamheter eller lansera nya produkter eller processer.
- (b) Utgifter för utbildning.
- (c) Utgifter för reklam och säljfrämjande åtgärder.
- (d) Utgifter för omlokalisering eller omorganisation av delar av ett företag eller hela företaget.

58. Punkt 56 hindrar inte att en betalning för framtida leverans av varor eller utförande av tjänster redovisas som en tillgång i balansräkningen.

IAS 38

Kostnadsförda utgifter får inte tas upp som tillgångar i balansräkningen

59. **Utgifter för en immateriell tillgång som kostnadsförts i finansiella rapporter avseende ett räkenskapsår eller i en delårsrapport får inte senare tas upp som tillgång i balansräkningen.**

TILLKOMMANDE UTGIFTER

60. **Tillkommande utgifter för en immateriell tillgång, efter förvärvet eller färdigställandet, skall kostnadsföras då de uppkommer, såvida inte**

- (a) **det är troligt att dessa utgifter leder till att tillgången kommer att generera framtida ekonomiska fördelar som överstiger den ursprungligen bedömda prestandan samt**
- (b) **att dessa utgifter kan beräknas och hänföras till tillgången på ett tillförlitligt sätt.**

Om dessa villkor uppfylls, skall den tillkommande utgiften läggas till den immateriella tillgångens anskaffningsvärde ⁽¹⁾.

61. Tillkommande utgifter för en redovisad immateriell tillgång kostnadsförs då de uppkommer, om de krävs för att tillgången skall bibehålla sin ursprungliga kapacitet. Immateriella tillgångar är av sådan art att det i många fall inte är möjligt att avgöra om det är sannolikt att tillkommande utgifter höjer eller bibehåller de ekonomiska fördelar som kommer att tillkomma företaget genom dessa tillgångar. Dessutom är det ofta svårt att hänföra sådana utgifter direkt till enskilda immateriella tillgångar, snarare än till rörelsen som en helhet. Därför är det endast sällan utgifter som uppkommit efter det första redovisningstillfället för en förvärvad immateriell tillgång eller efter färdigställande av en internt utarbetad tillgång leder till att tillgångens anskaffningsvärde höjs.
62. I överensstämmelse med punkt 51 kostnadsförs alltid tillkommande utgifter för varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer eller kundregister och liknande (oberoende av om varumärket osv förvärvats eller tagits fram internt). Härmed undviks att internt utarbetad goodwill redovisas som tillgång i balansräkningen.

VÄRDERING EFTER ANSKAFFNINGSTIDPUNKTEN

Huvudprincip

63. **Efter anskaffningstidpunkten skall en immateriell tillgång tas upp i balansräkningen till anskaffningsvärdet efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuella ackumulerade nedskrivningar.**

Tillåten alternativ princip

64. **Efter det att en immateriell tillgång har redovisats första gången, skall den redovisas till omvärderat belopp, som är det verkliga värdet vid omvärderingstidpunkten efter avdrag för eventuella tillkommande ackumulerade avskrivningar och tillkommande ackumulerade nedskrivningar. Vad det gäller omvärderingar enligt denna standard skall verkligt värde fastställas genom hänvisning till en aktiv marknad. Omvärderingar skall göras så regelbundet att det redovisade beloppet inte väsentligt avviker från vad som skulle fastställas som verkligt värde på balansdagen.**

65. Tillåten alternativ princip 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.

⁽¹⁾ Se även SIC-6: Utgifter för ändringar i befintlig programvara.

66. Tillåten alternativ princip tillämpas när en tillgång har redovisats till anskaffningsvärdet vid första redovisningsstillfället. Men om bara en del av en immateriell tillgångs anskaffningsvärde redovisas som tillgång, eftersom tillgången inte uppfyllde redovisningskriterierna förrän en bit in i processen (se punkt 53), kan tillåten alternativ princip tillämpas på tillgången i sin helhet. Dessutom kan tillåten alternativ princip tillämpas på en immateriell tillgång som erhöles genom statligt bidrag och som redovisades till symboliskt belopp (se punkt 33).
67. Aktiva marknader med de egenskaper som beskrivs i punkt 7 är sällsynta för immateriella tillgångar, även om de kan förekomma. I vissa jurisdiktioner kan det exempelvis finnas aktiva marknader för fritt överlåtbara taxilicenser, fiskelicenser eller tillverkningskvoter. Emellertid kan en aktiv marknad inte finnas för varumärken, utgivningsrätter för tidningar, publiceringsrättigheter till musik och film, patent och varumärken, eftersom varje sådan tillgång är unik. Dessutom, trots att immateriella tillgångar köps och säljs, förhandlas avtal fram mellan enskilda köpare och säljare, och transaktioner sker tämligen sällan. Av dessa orsaker kan det vara så att ett betalat pris för en tillgång inte utgör tillräckligt bevis för det verkliga värdet på en annan tillgång. Slutligen är dessa priser sällan tillgängliga för allmänheten.
68. Hur ofta omvärderingar sker beror på hur mycket ifrågavarande immateriella tillgångars verkliga värden rör sig. Om det verkliga värdet för en omvärderad tillgång skiljer sig väsentligt från det redovisade beloppet krävs ytterligare omvärdering. För vissa immateriella tillgångar kan det ske stora och kraftiga rörelser i det verkliga värdet, vilket kräver årliga omvärderingar. För immateriella tillgångar vars verkliga värden endast förändras i obetydlig grad behöver inte omvärderingar göras lika ofta.
69. Om en immateriell tillgång omvärderas, blir eventuell ackumulerad avskrivning per omvärderingstidpunkten antingen
- (a) omräknad proportionellt med förändringen i tillgångens uppskrivna anskaffningsvärde, så att tillgångens redovisade värde efter omvärdering motsvarar det omvärderade värdet eller
 - (b) eliminerad mot tillgångens uppskrivna anskaffningsvärde och det nettobelopp som omräknats till tillgångens omvärderade belopp.
70. **Om en immateriell tillgång omvärderas skall alla de andra tillgångarna i samma tillgångsslag också omvärderas, såvida det inte saknas en aktiv marknad för dessa tillgångar.**
71. 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 i syfte att undvika selektiv omvärdering av tillgångar och att rapporteringen av belopp i de finansiella rapporterna blir en blandning av anskaffningsvärden och värden vid olika tidpunkter.
72. **Om en immateriell tillgång i ett slag av omvärderade immateriella tillgångar inte kan omvärderas, eftersom det inte finns någon aktiv marknad för tillgången i fråga, skall tillgången redovisas till anskaffningsvärde efter avdrag för eventuella ackumulerade avskrivningar och nedskrivningar.**
73. **Om en omvärderad immateriell tillgångs verkliga värde inte längre kan fastställas genom hänvisning till en aktiv marknad, skall tillgångens redovisade värde vara det omvärderade värdet vid tidpunkten för den senaste omvärderingen genom hänvisning till den aktiva marknaden, efter avdrag för eventuell efterföljande ackumulerad avskrivning och eventuell efterföljande nedskrivning.**
74. Förhållandet att det inte längre finns en aktiv marknad för en omvärderad immateriell tillgång kan tyda på att det finns ett nedskrivningsbehov för tillgången. Detta kan behöva prövas enligt IAS 36, Nedskrivningar.
75. Om tillgångens verkliga värde kan fastställas genom hänvisning till en aktiv marknad vid en värdering efter anskaffningstidpunkten, tillämpas tillåten alternativ princip från och med detta datum.

IAS 38

76. **Om en immateriell tillgångs redovisade belopp höjs som följd av en omvärdering, skall ökningen redovisas direkt mot eget kapital under omvärderingsreserv. En omvärdering skall emellertid redovisas som intäkt i den mån det sker en återföring av en värdeminskning avseende samma tillgång och om minskningen i fråga tidigare redovisades som en kostnad.**
77. **Om en tillgångs redovisade belopp minskar som följd av en omvärdering, skall minskningen redovisas som kostnad. En minskning av omvärderingen skall redovisas direkt mot en omvärderingsreserv i den mån minskningen inte överstiger beloppet som finns i överskottet avseende tillgången i fråga.**
78. 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 baserat på tillgångens omvärderade redovisade värde och den avskrivning som skulle ha redovisats baserat på tillgångens anskaffningsvärde. Överföringen från omvärderingsreserven till balanserade vinstmedel görs inte över resultaträkningen.

AVSKRIVNING

Avskrivningstid

79. **Det avskrivningsbara beloppet skall fördelas på ett systematiskt sätt över den bästa uppskattningen av tillgångens nyttjandeperiod. Såvida inte annat kan påvisas, gäller antagandet att en immateriell tillgångs nyttjandeperiod inte överstiger tjugo år, från tidpunkten då tillgången är möjlig att använda. Avskrivningen skall påbörjas när tillgången kan börja användas.**
80. I takt med att framtida ekonomiska fördelar hänförliga till en immateriell tillgång förbrukas, skrivs tillgången av på ett sätt som återspeglar denna förbrukning. Detta uppnås genom en systematisk fördelning av tillgångens anskaffningsvärde eller omvärderade belopp, minskat med eventuellt restvärde, som en kostnad över tillgångens nyttjandeperiod. Avskrivningar redovisas oavsett om det skett en ökning exempelvis av tillgångens verkliga värde eller återvinningsvärde. Vid fastställande av nyttjandeperioden behöver ett flertal faktorer beaktas, inklusive:
- (a) Företagets förväntade användning av tillgången och om tillgången skulle kunna utnyttjas effektivt av en annan företagsledning.
 - (b) Typiska produktlivscykler för tillgången och allmänt tillgänglig information om uppskattade nyttjandeperioder för liknande typer av tillgångar som används på liknande sätt.
 - (c) Teknisk eller annan typ av inkurans.
 - (d) Stabiliteten i den bransch där tillgången används och förändringar i efterfrågan på marknaden för produkterna eller tjänsterna som produceras med tillgången.
 - (e) Konkurrenters eller potentiella konkurrenters förväntade åtgärder.
 - (f) Nivån på de underhållsutgifter som krävs för att uppnå de förväntade framtida ekonomiska fördelarna av tillgången samt företagets förmåga och avsikt att uppnå en sådan nivå.
 - (g) Den period företaget har kontroll över tillgången samt rättsliga eller liknande gränser för tillgångens användning, såsom sluttid för hyresavtal förknippade med tillgången.
 - (h) Om tillgångens nyttjandeperiod är beroende av nyttjandeperioden för andra tillgångar som företaget innehar.

81. Med tanke på de snabba teknikförändringarna som varit riskerar programvara och många andra immateriella tillgångar att bli tekniskt förlegade. Det är därför sannolikt att de har kort nyttjandeperiod.
82. Uppskattningar av en immateriell tillgångs nyttjandeperiod blir i allmänhet mindre tillförlitliga ju längre nyttjandeperioden blir. Denna standard bygger på ett antagande att det är osannolikt att en immateriell tillgångs nyttjandeperiod överstiger tjugo år.
83. I sällsynta fall kan det övertygande visas att en immateriell tillgång kommer att ha en viss nyttjandeperiod som överstiger tjugo år. I dessa fall frångås antagandet om att nyttjandeperioden allmänt sett inte överstiger tjugo år, och företaget
- (a) skriver av den immateriella tillgången över den bästa uppskattningen av dess nyttjandeperiod,
 - (b) uppskattar den immateriella tillgångens återvinningsvärde minst en gång per år för att fastställa eventuellt nedskrivningsbehov (se punkt 99) samt
 - (c) upplyser om skälen för att antagandet om den tjugoåriga maximiperioden frångås och om den eller de faktorer som spelade en betydande roll vid bestämningen av tillgångens nyttjandeperiod [se punkt 111 (a)].

Exempel

- A. Ett företag har förvärvat en exklusiv rättighet att producera vattenkraft under sextio år. Kostnaden för att producera vattenkraft är väsentligt lägre än kostnaden för att få energi från andra källor. Det geografiska område som omger kraftverket förväntas efterfråga betydande kvantiteter energi från kraftverket under åtminstone de kommande sextio åren.
- Företaget skriver av rättigheten över sextio år, om inte andra skäl motiverar en kortare nyttjandeperiod.
- B. Ett företag har förvärvat en rättighet att ta betalt av trafikanter på en motorväg (vägtullar) under de kommande trettio åren. Det finns inga planer på att bygga alternativa vägar i området med motorvägen. Denna motorväg förväntas komma att användas under åtminstone de kommande trettio åren.
- Företaget skriver av rättigheten över trettio år, om inte andra skäl motiverar en kortare nyttjandeperiod.
84. En immateriell tillgångs nyttjandeperiod kan vara mycket lång, men den är alltid begränsad. Osäkerhet motiverar att en immateriell tillgångs nyttjandeperiod uppskattas på ett försiktigt sätt, men inte att en orealistiskt kort nyttjandeperiod väljs.
85. ***Om kontroll över de framtida ekonomiska fördelarna från en immateriell tillgång uppnås genom legala rättigheter som avser en begränsad period, skall den immateriella tillgångens nyttjandeperiod inte överstiga denna period, såvida inte***
- (a) ***rättigheterna kan förlängas samt***
 - (b) ***det är i det närmaste säkert att så kommer att ske.***
86. Det kan finnas både ekonomiska och rättsliga faktorer som påverkar en immateriell tillgångs nyttjandeperiod. Ekonomiska faktorer avgör den period under vilken företaget erhåller framtida ekonomiska fördelar. Rättsliga faktorer kan begränsa den period under vilken företaget har tillgång till dessa fördelar. Nyttjandeperioden är den kortaste av de perioder som fastställs med dessa faktorer.
87. Nedanstående faktorer är exempel på att en legal rättighet så gott som säkert kommer att förnyas:
- (a) Den immateriella tillgångens verkliga värde minskar inte när rättighetens förfallodag närmar sig eller minskar inte med mer än utgifterna för att förnya rättigheten.

IAS 38

- (b) Det finns bevis (som möjligen bygger på tidigare erfarenhet) för att de legala rättigheterna kommer att förlängas.
- (c) Det finns tecken på att de förhållanden som krävs för att förlänga den legala rättigheten kommer att föreligga.

Avskrivningsmetod

- 88. **Den avskrivningsmetod som används skall återspegla hur tillgångens värde för företaget successivt förbrukas. Om detta inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt, skall avskrivning ske linjärt. Avskrivningsbeloppet för varje period skall belasta resultatet, såvida det inte enligt någon annan IAS får eller skall vara del av det redovisade värdet för en annan tillgång.**
- 89. Olika avskrivningsmetoder kan användas för att systematiskt fördela en tillgångs avskrivningsbara belopp över nyttjandeperioden. Metoderna omfattar den linjära avskrivningsmetoden samt den degressiva och den produktionsberoende metoden. Den metod som bäst återspeglar hur tillgångens ekonomiska värde för företaget förbrukas väljs. Denna metod tillämpas konsekvent från en period till en annan, såvida inte det förväntade mönstret i förbrukningen av tillgångens värde förändras. Det finns sällan eller aldrig övertygande stöd för en avskrivningsmetod för immateriella tillgångar som ger lägre ackumulerade avskrivningar än den linjära metoden.
- 90. Avskrivning redovisas vanligtvis som kostnad. Ibland ingår emellertid en tillgångs ekonomiska fördelar i företagets framställning av andra tillgångar i stället för att ge upphov till en kostnad. I dessa fall är avskrivningsbeloppet en del av den andra tillgångens anskaffningsvärde och ingår i det redovisade beloppet. Exempelvis inbegrips avskrivningar på immateriella tillgångar som används i en tillverkningsprocess i värdet på varulagret (se IAS 2, Varulager).

Restvärde

- 91. **En immateriell tillgångs restvärde skall antas vara noll, såvida inte**
 - (a) **det finns ett åtagande från en tredje part att köpa tillgången vid nyttjandeperiodens slut eller**
 - (b) **det finns en aktiv marknad för tillgången samt**
 - (i) **restvärde kan fastställas genom hänvisning till denna marknad samt**
 - (ii) **det är troligt att en sådan marknad kommer att finnas vid slutet av tillgångens nyttjandeperiod.**
- 92. En tillgångs avskrivningsbara belopp fastställs efter avdrag för dess restvärde. Ett restvärde större än noll tyder på att ett företag räknar med att avyttra tillgången före slutet på tillgångens ekonomiska livslängd.
- 93. Om huvudprincipen används beräknas restvärdet genom användande av rådande priser vid tidpunkten för tillgångens förvärv, vid försäljning av en liknande tillgång som har nått slutet av sin beräknade nyttjandeperiod och som använts under liknande förhållanden som den aktuella tillgången. Restvärdet höjs därefter inte vid förändringar i priser eller värde. Om tillåten alternativ princip används görs en ny beräkning av restvärdet vid varje omvärderingstidpunkt för tillgången med vid detta datum rådande priser.

Omrövning av avskrivningstid och avskrivningsmetod

- 94. **Den valda avskrivningstiden och avskrivningsmetoden skall prövas minst i slutet av varje räkenskapsår. Om tillgångens förväntade nyttjandeperiod skiljer sig på ett betydande sätt från tidigare bedömningar, skall avskrivningstiden ändras i enlighet med detta. Om en betydande ändring inträffat i det förväntade mönstret av fördelar av tillgången skall avskrivningsmetoden ändras så att den återspeglar det ändrade mönstret. Sådana ändringar skall redovisas som ändringar i uppskattningar och bedömningar. Enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, justeras avskrivningarna i resultaträkningen för innevarande period och kommande perioder.**

95. Under en immateriell tillgångs nyttjandeperiod kan det bli uppenbart att bedömningen av avskrivningsperiodens längd inte är korrekt. Nyttjandeperioden kan förlängas exempelvis till följd av tillkommande utgifter som förbättrar tillgångens prestanda utöver dess ursprungliga prestationsnivå. En nedskrivning kan tyda på att avskrivningstiden behöver ändras.
96. Med tiden kan det sätt på vilket en immateriell tillgångs ekonomiska värde 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.

ÅTERVINNING AV DET REDOVISADE VÄRDET – NEDSKRIVNINGSBEHOV

97. För att fastställa om det föreligger ett nedskrivningsbehov för en immateriell tillgång tillämpar ett företag IAS 36, Nedskrivningar. I den standarden 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.
98. Enligt IAS 22 (omarbetad 1998), Företagsförvärv och samgåenden, skall, om en värdenedgång sker senast vid slutet av det första räkenskapsår som påbörjas efter förvärvstidpunkten för en immateriell tillgång, anskaffad genom företagsförvärvet, värdenedgången redovisas som en justering av både beloppet för den immateriella tillgången och den goodwill (negativa goodwill) som uppstod vid förvärvstidpunkten. Men om värdenedgången hänger samman med särskilda händelser eller förändrade omständigheter som inträffat efter förvärvstidpunkten, redovisas nedgången enligt IAS 36, Nedskrivningar, och inte som en justering av beloppet för goodwill (negativ goodwill) vid förvärvstidpunkten.
99. **Utöver att följa kraven i IAS 36, Nedskrivningar, skall ett företag beräkna återvinningsvärdet för nedanstående immateriella tillgångar minst vid slutet av varje räkenskapsår, även om det inte finns något som tyder på att tillgångens värde har minskat:**
- (a) **En immateriell tillgång som ännu inte är färdig att användas.**
- (b) **En immateriell tillgång som skrivs av över en period som överstiger tjuugo år, räknat från den tidpunkt när tillgången kan börja användas.**

Återvinningsvärdet skall fastställas enligt IAS 36, Nedskrivningar, och värdenedgångar redovisas enligt den standarden.

100. En immateriell tillgångs förmåga att generera tillräckliga framtida ekonomiska fördelar för att täcka dess anskaffningsvärde är vanligen föremål för stor osäkerhet fram till dess att tillgången är klar att använda. Därför krävs i denna standard att företaget prövar minst en gång per år om det redovisade värdet på en tillgång, som ännu inte kan användas, understiger återvinningsvärdet.
101. Det är ibland svårt att fastställa om en immateriell tillgång kan ha minskat i värde, bland annat för att det inte nödvändigtvis är uppenbart att användbarheten minskat. Detta är särskilt svårt om tillgången har en lång nyttjandeperiod. Som en följd krävs i denna standard, som ett minimum, en årlig beräkning av en immateriell tillgångs återvinningsvärde, om dess nyttjandeperiod överstiger tjuugo år räknat från den tidpunkt då tillgången blir möjlig att ta i bruk.
102. Kravet på en årlig värdeprövning av en immateriell tillgång gäller närhelst den aktuella uppskattade totala nyttjandeperioden för tillgången överstiger tjuugo år, räknat från den tidpunkt när tillgången kunde börja användas. Det innebär att om en immateriell tillgångs nyttjandeperiod beräknades till kortare tid än tjuugo år vid första redovisningsstillfället, men nyttjandeperioden förlängs av tillkommande utgifter till mer än tjuugo år från den tidpunkt då tillgången kunde tas i bruk, gör ett företag prövningen enligt punkt 99 (b) och lämnar de upplysningar som krävs i punkt 111 (a).

IAS 38

UTRANGERINGAR OCH AVYTTRINGAR

103. *En immateriell tillgång skall inte längre redovisas som tillgång (i balansräkningen) när den avyttrats eller när inga framtida ekonomiska fördelar längre förväntas.*
104. *Vinster eller förluster vid uttrangering eller avyttring av en immateriell tillgång skall bestämmas som skillnaden mellan vad som netto erhålls och det redovisade värdet, och skall redovisas i resultaträkningen som intäkt eller kostnad.*
105. Om en immateriell tillgång byts ut mot en liknande tillgång under de omständigheter som beskrivs i punkt 35, är anskaffningsvärdet för den mottagna tillgången lika med det redovisade värdet på den tillgång som lämnas i byte. Därmed redovisas ingen vinst eller förlust.
106. En immateriell tillgång, som inte längre utnyttjas och som kommer att avyttras, redovisas i balansräkningen till det redovisade värdet den dag då företaget slutar att använda den. Minst i slutet av varje räkenskapsår prövar företaget om tillgången gått ned i värde enligt IAS 36, Nedskrivningar. Företaget redovisar också en värdeminskning enligt IAS 36.

UPPLYSNINGAR

Allmänt

107. *I de finansiella rapporterna skall följande upplysningar lämnas för varje slag av immateriell tillgång, uppdelade på internt upparbetade immateriella tillgångar och andra, förvärvade immateriella tillgångar:*
- (a) *Nyttjandeperioderna eller tillämpade procentsatser för avskrivning.*
 - (b) *De avskrivningsmetoder som används.*
 - (c) *Det uppskrivna anskaffningsvärdet och ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerade nedskrivningar) vid periodens början och slut.*
 - (d) *I vilka poster i resultaträkningen som 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 och genom företagsförvärv eller samgåenden,*
 - (ii) *utrangeringar och avyttringar,*
 - (iii) *periodens ökning eller minskningar genom omvärderingar enligt punkterna 64, 76, 77 och från nedskrivningar som redovisas eller återförs direkt mot eget kapital enligt IAS 36, Nedskrivningar,*
 - (iv) *periodens nedskrivningar som redovisas i resultaträkningen enligt IAS 36,*
 - (v) *periodens återföringar av nedskrivningar som redovisas i resultaträkningen enligt IAS 36,*
 - (vi) *periodens avskrivningar,*
 - (vii) *valutakursdifferenser vid omräkningen av balansräkningarna för en självständig utlandsverksamhet samt*
 - (viii) *övriga förändringar av det redovisade värdet under perioden.*

Jämförande information krävs inte.

108. 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:

- (a) Varumärken.
- (b) Utgivningsrätter för tidningar och publikationer.
- (c) Programvaror.
- (d) Licenser och franchiseavtal.
- (e) Upphovsrätter (copyright), patent och liknande rättigheter samt andra immateriella rättigheter.
- (f) Recept, formler, modeller, mönster och prototyper.
- (g) Immateriella tillgångar under utveckling.

De olika nämnda slagen av immateriella tillgångar redovisas tillsammans eller delas upp i mindre eller större grupper om detta ger användarna mer relevant information.

109. Ett företag lämnar upplysning om immateriella tillgångar som har minskat i värde enligt IAS 36, utöver den information som krävs enligt punkt 107 (e) (iii) till (v).

110. Ett företag lämnar upplysning om karaktär och effekt av en förändring av uppskattningar och bedömningar som har väsentlig inverkan i den aktuella perioden eller som förväntas få en väsentlig inverkan under efterföljande perioder enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper. Sådana upplysningar kan vara en följd av ändringar av exempelvis

- (a) avskrivningstiden,
- (b) avskrivningsmetoden eller
- (c) restvärden.

111. **Vidare skall följande upplysningar lämnas:**

- (a) **Om en immateriell tillgång avskrivs över mer än tjugo år skälen till att antagandet, att nyttjandeperioden för en immateriell tillgång inte överstiger tjugo år från det datum då tillgången blir möjlig att använda, frångås. När dessa skäl anges skall företaget beskriva den eller de faktorer som spelade en betydande roll vid bestämmandet av tillgångens nyttjandeperiod.**
- (b) **En beskrivning av det redovisade värdet och kvarstående avskrivningstid för varje immateriell tillgång som är väsentlig för de finansiella rapporterna för företaget som en helhet.**
- (c) **För immateriella tillgångar som förvärvas med stöd av ett statligt bidrag och tas upp till verkligt värde vid första redovisningstillfället (se punkt 33):**
 - (i) **Tillgångarnas verkliga värde vid förvärvstidpunkten.**
 - (ii) **Deras redovisade värde.**
 - (iii) **Om tillgångarna redovisas enligt huvudprincipen eller enligt tillåten alternativ princip för värdering efter anskaffningstidpunkten.**
- (d) **Förekomsten av och det redovisade värdet på immateriella tillgångar med äganderättsförbehåll och det redovisade värdet på immateriella tillgångar ställda som säkerhet för förpliktelser.**
- (e) **Beloppsuppgift avseende åtaganden om förvärv av immateriella tillgångar.**

112. När ett företag beskriver den eller de faktorer som spelade en betydande roll vid bedömningen av nyttjandeperioden för en immateriell tillgång som avskrivs över mer än tjugo år, beaktar det de faktorer som anges i punkt 80.

IAS 38

Immateriella tillgångar redovisade enligt tillåten alternativ princip

113. **Om immateriella tillgångar redovisas till omvärderade belopp skall upplysning lämnas avseende:**
- (a) **För varje slag av immateriella tillgångar**
 - (i) **omvärderingens ikraftträdande,**
 - (ii) **det redovisade beloppet för omvärderade immateriella tillgångar samt**
 - (iii) **det redovisade beloppet som skulle ha ingått i de finansiella rapporterna om de omvärderade immateriella tillgångarna hade redovisats enligt huvudprincipen i punkt 63.**
 - (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.**
114. 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 både enligt huvudprincip och tillåten alternativ princip för värdering efter anskaffningstidpunkten.

Utgifter för forskning och utveckling

115. **Upplysning skall lämnas om det totala beloppet för utgifter för forskning och utveckling som kostnadsförts under perioden.**
116. Utgifter för forskning och utveckling innefattar samtliga utgifter som direkt kan hänföras till forsknings- eller utvecklingsverksamhet eller som på ett rimligt och konsekvent sätt kan fördelas till sådan verksamhet (se punkterna 54 till 55 för anvisning avseende vilka utgifter som inkluderas i beloppsuppgiften enligt punkt 115).

Övrig information

117. Ett företag uppmantras att, men behöver inte, lämna följande upplysningar:
- (a) En beskrivning av varje helt avskriven immateriella tillgång som fortfarande används.
 - (b) En kortfattad beskrivning av betydande immateriella tillgångar över vilka företaget har kontroll, men som inte redovisas i balansräkningen, på grund av att de inte uppfyllde kriterierna för detta eller som förvärvades eller upparbetades innan denna standard trätt i kraft.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

118. **När denna standard träder i kraft (eller då den börjar tillämpas om denna tidpunkt infaller tidigare) skall den tillämpas enligt nedanstående tabell. I alla andra fall än de som beskrivs i tabellen skall standarden tillämpas retroaktivt, såvida det inte är praktiskt ogenomförbart.**
119. Enligt tabellen nedan krävs att standarden tillämpas retroaktivt i de fall en immateriell tillgång, som tidigare redovisats i balansräkningen, inte uppfyller denna standards kriterier för sådan redovisning. Det gäller också om den tidigare värderingen inte skedde enligt denna standard (exempelvis om tillgången inte skrivits av eller om den har omvärderats utan hänvisning till en aktiv marknad). I vissa andra fall krävs att standarden tillämpas framåt. I ytterligare andra fall får standarden tillämpas framåt.

120. *Effekten av att börja tillämpa denna standard vid dess ikraftträdande (eller tidigare) skall redovisas enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, det vill säga som en justering antingen av ingående balans för balanserade vinstmedel för den tidigaste redovisningsperioden, (huvudprincip i IAS 8) eller för innevarande periods resultat (tillåten alternativ princip i IAS 8).*
121. *När denna standard tillämpas för första gången och övergångsbestämmelserna medger ett val, skall upplysning lämnas om vilka övergångsbestämmelser som har tillämpats.*

Övergångsbestämmelser – redovisning i balansräkningen

Förutsättningar	Krav
1. En immateriell tillgång redovisades för sig som en tillgång – oavsett om den beskrevs som en immateriell tillgång eller ej – och när denna standard träder i kraft (eller när den börjar tillämpas, om detta sker tidigare) uppfyller tillgången inte definitionen på en immateriell tillgång eller kriterierna för att tas upp i balansräkningen.	
(a) Tillgången förvärvades i ett företagsförvärv.	<p>(i) Omför tillgången till goodwill (negativ goodwill) som härrör från samma förvärv.</p> <p>(ii) Justera den goodwill (negativa goodwill) som redovisades vid anskaffningstidpunkten i efterhand, som om tillgången alltid hade ingått i den goodwill (negativa goodwill) som redovisades vid anskaffningstidpunkten. Exempelvis om goodwill redovisades som en tillgång och skrevs av, uppskatta den ackumulerade avskrivning som skulle ha redovisats om tillgången hade ingått i den goodwill som redovisades vid anskaffningstidpunkten, och justera det redovisade värdet för goodwillbeloppet i enlighet med detta.</p>
(b) Tillgången förvärvades inte som ett led i ett företagsförvärv (exempelvis förvärvades den för sig eller upparbetades internt).	Redovisa inte längre tillgången i balansräkningen (ta bort den från balansräkningen).
2. En immateriell tillgång redovisades som en tillgång för sig – oavsett om den beskrevs som en immateriell tillgång eller ej – och när denna standard träder i kraft (eller när den börjar tillämpas, om detta sker tidigare) uppfyller tillgången definitionen på en immateriell tillgång och kriterierna för att tas upp i balansräkningen.	
(a) Tillgången redovisades första gången till anskaffningsvärdet.	Klassificera tillgången som en immateriell tillgång. Det anskaffningsvärde som första gången redovisades för tillgången anses ha fastställts på rätt sätt. Se övergångsbestämmelser i 4 och 5 nedan vad gäller redovisning efter anskaffningstidpunkten.
(b) Tillgången redovisades första gången till ett annat belopp än anskaffningsvärdet.	<p>(i) Klassificera tillgången som en immateriell tillgång samt</p> <p>(ii) räkna om tillgångens redovisade värde till anskaffningsvärde (eller omvärderat belopp, efter första redovisning till anskaffningsvärde) minskat med ackumulerad avskrivning, beräkna enligt denna standard.</p> <p>Om anskaffningsvärdet inte kan fastställas, redovisa inte längre tillgången i balansräkningen (ta bort den från balansräkningen).</p>

IAS 38

3. När denna standard träder i kraft (eller när den börjar tillämpas om detta sker tidigare) uppfyller en tillgång definitionen av en immateriell tillgång och kriterierna för redovisning av den, men posten redovisades inte tidigare som en tillgång.
- (a) Den immateriella tillgången förvärvades som ett led i ett företagsförvärv och utgjorde en del av den goodwill som redovisades.
- (b) Den immateriella tillgången förvärvades inte som ett led i ett företagsförvärv (exempelvis förvärvades den för sig eller upparbetades den internt).
- Redovisning av den immateriella tillgången uppmuntras, men krävs inte. Om den immateriella tillgången redovisas
- (i) beräkna tillgångens redovisade värde till anskaffningsvärde (eller omvärderat belopp) efter avdrag för ackumulerade avskrivningar beräknade enligt denna standard samt
- (ii) justera i efterhand den goodwill som redovisades vid förvärvstidpunkten, som om den immateriella tillgången aldrig hade ingått i den goodwill som redovisades vid förvärvstidpunkten. Exempelvis om goodwill redovisades som en tillgång och skrevs av, beräkna effekten på den ackumulerade goodwillavskrivningen av att särskilja den immateriella tillgången och justera det redovisade goodwillvärdet i enlighet med detta.
- Den immateriella tillgången skall inte redovisas i balansräkningen.

Övergångsbestämmelser – avskrivning av en immateriell tillgång som redovisas enligt huvudprincipen

- | Förutsättningar | Krav |
|---|---|
| 4. Tillgången skrevs inte tidigare av eller avskrivningen sattes till noll. | Räkna om tillgångens redovisade värde som om den ackumulerade avskrivningen alltid hade fastställts i enlighet med denna standard. |
| 5. Tillgången skrevs tidigare av. Den ackumulerade avskrivningen beräknad enligt denna standard stämmer inte överens med den som tidigare redovisats (på grund av att avskrivningsperioden och/eller avskrivningsmetoden skiljer sig från den som tidigare tillämpats). | Räkna inte om de ackumulerade avskrivningarna vad gäller eventuell skillnad mellan den ackumulerade avskrivningen under tidigare år och den som beräknas enligt denna standard. Skriv av eventuellt redovisat belopp för tillgången över dess återstående nyttjandeperiod som fastställts enligt standarden (det vill säga att varje förändring behandlas som en ändring av uppskattningar och bedömningar, se punkt 94). |

Övergångsbestämmelser – omvärderade immateriella tillgångar

- | Förutsättningar | Krav |
|--|---|
| 6. En immateriell tillgång redovisades till ett omvärderat belopp som inte fastställts genom hänvisning till en aktiv marknad: | |
| (a) Det finns en aktiv marknad för tillgången. | Tillgången skall omvärderas genom hänvisning till denna aktiva marknad vid den tidpunkt när standarden träder i kraft (eller när den börjar tillämpas om detta sker tidigare). |
| (b) Det finns ingen aktiv marknad för tillgången. | (i) Eliminera eventuell omvärderingseffekt samt
(ii) beräkna tillgångens redovisade värde till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning, beräknat enligt denna standard. |

IKRAFTTRÄDANDE

122. ***Denna standard träder i kraft för finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard på finansiella rapporter avseende perioder som börjar före den 1 juli 1999, skall företaget***
- (a) ***lämna upplysning om detta samt***
 - (b) ***samtidigt börja tillämpa IAS 22 (omarbetad 1998), Företagsförvärv och samgåenden, och IAS 36, Nedskrivningar.***
123. Denna standard ersätter
- (a) IAS 4, Depreciation Accounting ("Redovisning av avskrivningar"), avseende avskrivning av immateriella tillgångar samt
 - (b) IAS 9, Research and Development Costs ("Utgifter för forskning och utveckling").

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 40

Förvaltningsfastigheter

Denna standard fastställdes i mars 2000 av IASC:s styrelse och trädde i kraft för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2001 eller senare.

Standarden ersätter IAS 25, Accounting for Investments ("Redovisning av investeringar"), vad gäller redovisning av förvaltningsfastigheter. IAS 25 upphörde att gälla när denna standard trädde i kraft.

I januari 2001 ändrades punkt 3 på grund av IAS 41, Jord- och skogsbruk. Den ändrade texten skall tillämpas på årliga finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2003 eller senare.

INLEDNING

1. IAS 40 behandlar redovisning av förvaltningsfastigheter samt därtill hörande upplysningskrav. Standarden skall tillämpas på årliga finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2001 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.
2. Standarden ersätter tidigare bestämmelser i IAS 25, Accounting for Investments ("Redovisning av investeringar"). Enligt IAS 25 tilläts ett företag välja mellan olika redovisningsmetoder för förvaltningsfastigheter (ett värde baserat på anskaffningsvärdet enligt huvudprincipen i IAS 16, Materiella anläggningstillgångar, omvärdering med avskrivning enligt tillåten alternativ princip i IAS 16, anskaffningsvärde efter avdrag för nedskrivning enligt IAS 25 eller omvärdering enligt IAS 25). IAS 25 upphör att gälla när denna standard träder i kraft.
3. Förvaltningsfastigheter definieras som fastigheter (mark eller byggnader – eller del av en byggnad – eller båda) som snarare innehas (av ägaren eller av en leasetagare om leasingavtalet klassificerats som ett finansiellt leasingavtal) i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring eller en kombination av dessa än för
 - (a) användning i produktionen eller tillhandahållandet av varor eller tjänster eller för administrativa ändamål eller
 - (b) försäljning i den löpande verksamheten.

IAS 40

4. Denna standard omfattar inte:
- (a) Rörelsefastigheter (det vill säga fastigheter som används för produktion och tillhandahållande av varor och tjänster eller för administrativa ändamål) som, i enlighet med IAS 16, redovisas antingen till ett värde baserat på anskaffningsvärde eller till omvärderat belopp efter avdrag för efterföljande avskrivningar.
 - (b) Fastigheter som innehas för att säljas i den löpande verksamheten och som redovisas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet enligt IAS 2, Varulager.
 - (c) Fastigheter som bebyggs eller exploateras för framtida användning som förvaltningsfastigheter. IAS 16 är tillämplig på sådana fastigheter tills dess att arbetena är slutförda och fastigheterna övergår till att bli förvaltningsfastigheter varvid denna standard blir tillämplig. Denna standard gäller emellertid för sådana förvaltningsfastigheter som byggs om för fortsatt framtida användning som förvaltningsfastigheter.
 - (d) Rättighet som innehas av en leasetagare enligt ett operationellt leasingavtal som omfattas av IAS 17, Leasingavtal.
 - (e) Biologiska tillgångar hänförliga till jordbruksmark och som omfattas av IAS 41, Jord- och skogsbruk.
 - (f) Mineraltillgångar, prospekteringsrättigheter för mineraltillgångar, olje- och gasfyndigheter och andra liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar.
5. Enligt standarden kan företagen välja mellan antingen
- (a) redovisning till verkligt värde: Förvaltningsfastigheter skall värderas till verkligt värde och förändringar i det verkliga värdet skall tas in i resultaträkningen, eller
 - (b) redovisning till anskaffningsvärde: Redovisning som grundar sig på anskaffningsvärde är huvudprincip IAS 16, Materiella anläggningstillgångar. Förvaltningsfastigheter värderas till avskrivet anskaffningsvärde (efter avdrag för eventuell ackumulerad nedskrivning). Ett företag som väljer att redovisa enligt den metod som bygger på anskaffningsvärde skall lämna upplysning om förvaltningsfastigheternas verkliga värde.
6. Värderingsmetoden för verkligt värde skiljer sig från den omvärderingsmetod som styrelsen redan tillåter för vissa icke-finansiella tillgångar. Enligt omvärderingsmetoden skall öknings av redovisat värde, som överstiger en värdering baserad på anskaffningsvärdet, redovisas under rubriken omvärderingsreserv. Vid värdering till verkligt värde skall emellertid alla förändringar i verkligt värde redovisas i resultaträkningen.
7. Detta är första gången styrelsen har presenterat en redovisningsmodell som bygger på verkligt värde för icke-finansiella tillgångar. Av kommentarerna som lämnades avseende utkast E64 framgick att även om många stödjer denna utveckling, är det många andra som ännu har betydande principiella och praktiska invändningar mot att utvidga en metod som bygger på verkligt värde till att användas även när det gäller icke-finansiella tillgångar. Vissa menar också att vissa fastighetsmarknader inte är tillräckligt utvecklade för att en metod som bygger på verkligt värde skall kunna fungera tillfredsställande. Dessutom anser vissa att det inte är praktiskt genomförbart att skapa en exakt definition av förvaltningsfastighet och att detta innebär att det är praktiskt ogenomförbart att för närvarande kräva en värderingsmetod som bygger på verkligt värde.
8. Av dessa skäl är det styrelsens uppfattning att det i nuläget inte är praktiskt genomförbart att kräva en värderingsmetod som bygger på verkligt värde för förvaltningsfastigheter. Samtidigt menar styrelsen att det är önskvärt att tillåta en värderingsmetod som bygger på verkligt värde. Detta utvecklingssteg framåt ger både dem som upprättar och dem som använder finansiella rapporter en möjlighet att skaffa sig större erfarenhet av att arbeta med en värderingsmetod som bygger på verkligt värde och ge tid för vissa fastighetsmarknader att nå en större mognad.

IAS 40

9. Denna standard kräver att ett företag skall tillämpa vald värderingsmetod på samtliga förvaltningsfastigheter. Ett byte av metod skall bara genomföras om bytet leder till en bättre redovisning. Enligt standarden är det högst osannolikt att så är fallet vid byte från en metod som bygger på verkligt värde till en metod som bygger på anskaffningsvärde.
10. I undantagsfall kan det tydligt framgå att det vid ett förvärv av en förvaltningsfastighet (eller efter det att en förvaltningsfastighet färdigställts, exploaterats eller bytt användningsområde) inte går att på ett tillförlitligt sätt löpande fastställa verkligt värde på fastigheten. I de fallen kräver standarden att ett företag värderar förvaltningsfastigheten enligt huvudprincipen i IAS 16 fram till att förvaltningsfastigheten avyttras eller uttrangeras. En förvaltningsfastighets restvärde skall antas vara noll. Ett företag som har valt värderingsmetoden som bygger på verkligt värde värderar alla övriga förvaltningsfastigheter till verkligt värde.
11. I bilaga A finns ett beslutsträd som illustrerar hur ett företag avgör huruvida det skall tillämpa IAS 40 (för förvaltningsfastigheter) i stället för IAS 16, Materiella anläggningstillgångar (för rörelsefastigheter eller fastigheter som uppförs eller exploateras för framtida användning som förvaltningsfastighet), eller IAS 2, Varulager (för egendom som innehas för försäljning i företagets löpande verksamhet).
12. I bilaga B, Övervägande i anslutning till standardens utformning, sammanfattas styrelsens skäl till att fastställa kraven i IAS 40.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-3
Definitioner	4-14
Redovisning i balansräkningen	15-16
Värdering vid anskaffningstidpunkten	17-21
Tillkommande utgifter	22-23
Värdering efter anskaffningstidpunkten	24-50
Verkligt värde	27-49
Om verkligt värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt	47-49
Anskaffningsvärde	50
Ändring i användningsområdet för en fastighet	51-59
Utrangeringar och avyttringar	60-64
Upplysningar	65-69
Verkligt värde och anskaffningsvärde	65-66
Verkligt värde	67-68
Anskaffningsvärde	69

IAS 40

Övergångsbestämmelser	70-73
Verkligt värde	70-72
Anskaffningsvärde	73
Ikraftträdande	74-75

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

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange hur förvaltningsfastigheter skall behandlas i redovisningen samt vilka upplysningar som krävs.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

- Denna standard skall tillämpas vid redovisning och värdering av samt upplysningar om förvaltningsfastigheter.**
- Standarden behandlar, bland annat, värderingen av en förvaltningsfastighet i en leasetagares finansiella rapporter när leasingavtalet klassificerats som ett finansiellt leasingavtal samt för en leasegivare när leasingavtalet klassificerats som ett operationellt leasingavtal. Standarden behandlar inte andra frågor i IAS 17, Leasingavtal, som exempelvis
 - klassificering av ett leasingavtal som ett finansiellt eller operationellt leasingavtal,
 - hur en leasegivare skall redovisa leaseavgifter hänförliga till en förvaltningsfastighet (se även IAS 18, Intäkter),
 - värderingen av förvaltningsfastigheter för en leasetagare när leasingavtalet klassificerats som operationellt,
 - värderingen av förvaltningsfastigheter för en leasegivare när leasingavtalet klassificerats som finansiellt,
 - redovisning av sale and leaseback-avtal samt
 - vilken information som skall lämnas om finansiella och operationella leasingavtal.
- Denna standard skall inte tillämpas på
 - biologiska tillgångar hänförliga till jordbruksmark (se IAS 41, Jord- och skogsbruk) eller
 - mineraltillgångar, prospekteringsrättigheter för mineraltillgångar, olje- och gasfyndigheter och andra liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar.

DEFINITIONER

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

Förvaltningsfastigheter är fastigheter (mark eller en byggnad – eller del av en byggnad – eller båda) som innehas (av ägaren eller av en leasetagare om leasingavtalet klassificerats som ett finansiellt leasingavtal) i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring eller en kombination av dessa snarare än för

- användning i produktionen eller tillhandahållandet av varor eller tjänster eller för administrativa ändamål eller**

(b) *försäljning i den löpande verksamheten.*

Rörelsefastigheter är fastigheter som innehas (av ägaren, eller av en leasetagare om leasingavtalet klassificerats som ett finansiellt leasingavtal) för produktion och tillhandahållande av varor eller tjänster, lagring eller för administrativa ändamål.

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlätas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Anskaffningsvärde är det belopp som betalts för en tillgång vid anskaffningen eller det verkliga värdet av vad som erlagts på annat sätt vid anskaffningen.

Redovisat värde är det belopp till vilket en tillgång är upptagen i balansräkningen.

5. Förvaltningsfastigheter innehas för att generera hyresintäkter eller värdestegring eller en kombination av dessa. Därför ger förvaltningsfastigheter upphov till kassaflöden som i stort sett är oberoende av andra tillgångar som ett företag äger. Detta skiljer förvaltningsfastigheter från rörelsefastigheter. Fastigheter som används för produktion och tillhandahållande av varor eller tjänster (eller för administrativa ändamål) ger upphov till kassaflöden som är hänförliga inte enbart till fastigheten, utan också till andra tillgångar som används i produktionen. IAS 16, Materiella anläggningstillgångar, skall tillämpas på rörelsefastigheter.
6. 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 obestämmd användning. (Om företaget inte har bestämt att det skall utnyttja marken för den egna verksamheten eller för en snar försäljning i den löpande verksamheten, anses marken innehas för att ge en långsiktig värdestegring).
 - (c) Byggnader som ägs av det rapporterande företaget (eller som innehas av det rapporterande företaget genom ett finansiellt leasingavtal) och som hyrs ut enligt ett eller flera operationella leasingavtal.
 - (d) Outhyrda byggnader som innehas för att hyras ut enligt ett eller flera operationella leasingavtal.
7. 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 utslutande för att säljas inom en snar framtid, eller för att exploateras och säljas vidare.
 - (b) Fastigheter som bebyggs eller exploateras åt tredje part (se IAS 11, Entreprenadavtal).
 - (c) Rörelsefastigheter (se IAS 16, Materiella anläggningstillgångar), däribland fastigheter som är avsedda att utnyttjas av ägaren i framtiden, fastigheter som används av de anställda (oavsett om de betalar marknadschyror eller ej) och rörelsefastigheter som ägaren beslutat att avhända sig.
 - (d) Fastigheter som bebyggs eller exploateras för framtida användning som förvaltningsfastigheter. IAS 16 är tillämplig på sådana fastigheter till dess arbetena är slutförda. Därefter övergår fastigheterna till att bli förvaltningsfastigheter varvid denna standard blir tillämplig. Denna standard skall emellertid tillämpas på förvaltningsfastigheter som byggs om för att också efter ombyggnaden användas som förvaltningsfastigheter (se punkt 52).

IAS 40

8. 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.
9. 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 arrangemanget. Ett exempel är när ägaren till en kontorsfastighet erbjuder hyresgästerna övervakning och löpande underhåll.
10. I andra fall kan tjänsterna utgöra en väsentlig del av kontraktet. Ett exempel är när ett företag äger och driver ett hotell. I detta fall är de tjänster som erbjuds hotellgästerna en väsentlig del av helheten. Därför klassificeras en hotellfastighet, i vilken ägaren själv driver hotellverksamheten, som en rörelsefastighet och inte som en förvaltningsfastighet.
11. Ibland kan det vara svårt att avgöra om de tjänster som erbjuds är så väsentliga 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 överlåtelser 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 vissa rutinuppgifter och själv står för större delen av de risker, som är förknippade med att de kassaflöden som hotellverksamheten genererar varierar.
12. Huruvida en fastighet utgör en förvaltningsfastighet är en fråga om bedömning. Ett företag måste utveckla kriterier så att det kan göra den bedömningen på ett konsekvent sätt i enlighet med definitionerna på en förvaltningsfastighet och riktlinjerna i punkterna 5 till 11 ovan. Enligt punkt 66 (a) skall ett företag upplysa om dessa kriterier när klassificeringen är svår att göra.
13. Enligt IAS 17, Leasingavtal, redovisar en leasetagare inte en fastighet som tillgång om leasingavtalet klassificerats som operationellt. Därför redovisar en leasetagare inte sådana leasingavtal som förvaltningsfastigheter.
14. 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 en koncernredovisning som omfattar båda företagen, eftersom fastigheten ur koncernens synvinkel är en rörelsefastighet. I det företag som äger fastigheten kan emellertid fastigheten utgöra en förvaltningsfastighet, om förutsättningarna i punkt 4 är uppfyllda. Därför redovisar leasegivaren fastigheten som förvaltningsfastighet i sina separata finansiella rapporter.

REDOVISNING I BALANSRÄKNINGEN

15. ***En förvaltningsfastighet skall redovisas som tillgång endast när***
 - (a) ***det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med förvaltningsfastigheten kommer att komma företaget till del samt***
 - (b) ***anskaffningsvärdet på förvaltningsfastigheten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.***
16. När ett företag tar ställning till huruvida en förvaltningsfastighet uppfyller det förstnämnda kriteriet att redovisas som tillgång i balansräkningen, måste företaget göra en bedömning, på basis av tillgängligt material när fastigheten redovisas som tillgång för första gången, av sannolikheten för att det skall få del av den framtida ekonomiska nyttan. Det andra kriteriet är vanligtvis uppfyllt eftersom förvävspriset, och därmed anskaffningsvärdet, framgår av köpekontraktet.

VÄRDERING VID ANSKAFFNINGSTIDPUNKTEN

17. ***En förvaltningsfastighet tas vid förvärvet upp till anskaffningsvärde. Transaktionskostnader skall inräknas i anskaffningsvärdet.***
18. Anskaffningsvärdet för en förvaltningsfastighet utgörs av inköpspriset samt kostnader som är direkt hänförliga till inköpet. Exempel på kostnader som är direkt hänförliga till ett inköp är kostnader för juridiska tjänster, stämpelskatter och andra transaktionskostnader.
19. Anskaffningsvärdet för en förvaltningsfastighet som ägaren själv låtit uppföra utgörs av kostnaderna vid den tidpunkt då alla arbeten slutförts. Fram till den tidpunkten tillämpar ett företag IAS 16, Materiella anläggningstillgångar. Från och med den tidpunkten blir fastigheten förvaltningsfastighet varvid denna standard blir tillämplig (se punkterna 51 (e) och 59 nedan).
20. Anskaffningsvärdet för en förvaltningsfastighet innefattar inte kostnader för igångsättning (såvida dessa inte är nödvändiga för att fastigheten skall kunna utnyttjas för sitt ändamål), förluster som uppkommer fram till den tidpunkt då förvaltningsfastigheten har hyrts ut i planerad omfattning eller en övernormal förbrukning av material, arbetstid eller andra resurser i samband med byggnationen eller exploateringen.
21. Om betalningen för en förvaltningsfastighet senareläggs, utgörs anskaffningsvärdet av nuvärdet av betalningen. Skillnaden mellan detta belopp och den nominella köpeskillingen redovisas som en räntekostnad under kreditperioden.

TILLKOMMANDE UTGIFTER

22. ***Tillkommande utgifter avseende en förvaltningsfastighet som redan har redovisats som tillgång i balansräkningen skall läggas till det redovisade värdet för förvaltningsfastigheten när det är sannolikt att den ekonomiska nytta som är förknippad med fastigheten förbättras i förhållande till den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades. Alla andra tillkommande utgifter skall redovisas som kostnader i den period de uppkommer.***
23. Den redovisningsmässiga behandlingen av utgifter efter förvärvet av en förvaltningsfastighet är beroende av vilka omständigheter som togs i beaktande när fastigheten redovisades första gången. När det redovisade värdet på en förvaltningsfastighet exempelvis återspeglar framtida förluster skall tillkommande utgifter som är nödvändiga för att återställa de framtida förväntade ekonomiska fördelarna av tillgången aktiveras. Det är även fallet när en tillgångs inköpspris återspeglar företagets förpliktelse att ådra sig de utgifter som krävs för att tillgången skall kunna utnyttjas för sitt ändamål. Exempel på detta kan vara förvärv av en byggnad med renoveringsbehov. I det fallet läggs tillkommande utgifter till det redovisade värdet.

VÄRDERING EFTER ANSKAFFNINGSTIDPUNKTEN

24. ***Ett företag skall välja att antingen redovisa förvaltningsfastigheterna till verkligt värde enligt punkterna 27 till 49 eller till anskaffningsvärde efter avdrag för avskrivningar och nedskrivningar enligt punkt 50 och skall tillämpa den värderingsprincipen på samtliga förvaltningsfastigheter.***
25. IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, föreskriver att ett frivilligt byte av redovisningsprincip endast skall göras om bytet leder till att händelser eller transaktioner återges på ett bättre sätt i företagets finansiella rapporter. Det är högst osannolikt att ett byte av princip från verkligt värde till anskaffningsvärde ger en mer rättvisande bild.
26. Denna standard kräver att alla företag skall fastställa det verkliga värdet på förvaltningsfastigheterna i värderingssyfte (för metoden som bygger på verkligt värde) eller i upplysningssyfte (för metoden som bygger på anskaffningsvärde). Företag uppmantras, 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.

IAS 40

Verkligt värde

27. **Efter första redovisningstillfället skall ett företag som väljer att redovisa till verkligt värde värdera samtliga förvaltningsfastigheter till dess verkliga värde, förutom i de undantagsfall som beskrivs i punkt 47.**
28. **En vinst eller förlust som uppkommer vid förändring av en förvaltningsfastighets verkliga värde skall ingå i periodens nettoresultat för den period där vinsten eller förlusten uppkommer.**
29. Det verkliga värdet på en förvaltningsfastighet är vanligen marknadsvärdet. Verkligt värde fastställs som det mest sannolika pris som rimligen kan erhållas på marknaden på balansdagen inom ramen för definitionen av verkligt värde. Det är det bästa pris som säljaren rimligen kan räkna med att erhålla och det mest fördelaktiga pris som köparen rimligen kan påräkna. Denna bedömning får inte påverkas av särskilda villkor och omständigheter såsom en ovanlig finansiering, sale and leaseback-avtal eller särskilda villkor som utlovats av personer med anknytning till transaktionen.
30. Ett företag fastställer det verkliga värdet utan avdrag för transaktionskostnader i samband med en avyttring eller utträngning.
31. **Det verkliga värdet på förvaltningsfastigheter skall baseras på det aktuella marknadsläget och andra omständigheter på balansdagen, och inte på vad som gällt tidigare eller kan förväntas gälla senare.**
32. Uppskattningen av verkligt värde är knuten till en viss tidpunkt. Eftersom marknadsförhållandena kan förändras, kan en uppskattning av värdet visa sig vara felaktig eller ej tillämplig vid en annan tidpunkt. Definitionen av verkligt värde utgår också från att parterna fullgör sina respektive prestationer samtidigt, utan möjlighet att göra en sådan omförhandling av priset som skulle kunna ske i en transaktion mellan kunniga, intresserade och oberoende parter, om tidpunkterna för tillträde och för genomförande av avtalet skiljer sig åt.
33. Det verkliga värdet återspeglar, bland annat, inkomster från löpande hyresavtal och rimliga antaganden om marknadsens bedömning av hur kunniga parter skulle bedöma utvecklingen av nivån på framtida hyresavtal mot bakgrund av rådande marknadsförutsättningar.
34. Definitionen av verkligt värde hänvisar till "kunniga parter som har ett intresse av att transaktionen genomförs". I detta sammanhang innebär "kunniga" att både den intresserade köparen och säljaren är rimligt informerade om den aktuella fastigheten, dess nuvarande och möjliga användningsområde och om marknadsläget på balansdagen.
35. En intresserad köpare har ett intresse men är inte tvingad att köpa. En sådan köpare är varken överdrivet angelägen eller beredd att köpa till varje pris. En sådan köpare är också en köpare som tar hänsyn till det faktiska läget på marknaden, och marknads aktuella förväntningar, och inte en tänkt eller hypotetisk marknad, som inte kan påvisas eller förutsättas existera. Den tänkta köparen betalar inte ett högre pris än vad marknaden kräver. Den nuvarande ägaren till en förvaltningsfastighet ingår bland dem som utgör marknaden.
36. En intresserad säljare är varken överdrivet angelägen eller tvingad att sälja till varje pris, men är heller inte beredd att avvakta ett högre pris, som inte framstår som realistiskt under de aktuella marknadsförutsättningarna. En intresserad säljare är beredd att sälja förvaltningsfastigheten till marknadsvillkor för det bästa pris som kan uppnås på en öppen marknad med ett normalt försäljningsarbete, oavsett prisnivån. Hur den verkliga ägaren till fastigheten resonerar saknar betydelse, eftersom bedömningen utgår från att den intresserade säljaren är en hypotetisk ägare.
37. Uttrycket "normalt försäljningsarbete" innebär att förvaltningsfastigheten marknadsförs på det sätt som är mest lämpligt för att kunna genomföra avyttringen till högsta möjliga pris. Hur lång tid som avsätts för marknadsföring kan variera med hänsyn till marknadsförutsättningarna, men tidsperioden måste vara tillräckligt lång för att ett rimligt antal tänkbara köpare skall bli medvetna om försäljningen. Denna tidsperiod antas ligga i tiden före balansdagen.

38. Definitionen av verkligt värde utgår från att parterna är oberoende av varandra. Innebörden av detta är att parterna inte har en sådan särskild intressegemenskap att ett överenskommet pris framstår som föga karakteristiskt för marknaden. Transaktionen förutsätts äga rum mellan parter som är oberoende av varandra och som var och en agerar utifrån sina intressen.
39. Det bästa uttrycket för ett verkligt värde erhålls normalt från aktuella priser på en aktiv marknad för likartade fastigheter, med samma läge och i samma skick, och som är föremål för likartade hyresavtal och andra avtal. Ett företag identifierar omsorgsfullt förekommande olikheter beträffande fastighetens karaktär, läge och skick eller i villkoren i hyresavtal och andra avtal som är förknippade med fastigheten.
40. I avsaknad av aktuella priser på en aktiv marknad enligt beskrivningen i punkt 39, beaktar företaget uppgifter av skilda slag, inklusive
- (a) aktuella priser på en aktiv marknad för fastigheter av annat slag, i annat skick och med annat läge (eller som omfattas av avvikande hyresavtal eller andra avtal), vilka justerats med hänsyn till dessa skillnader,
 - (b) senaste priser på mindre aktiva marknader efter det att justeringar gjorts för att beakta eventuella förändringar i ekonomiska förutsättningar, som skett sedan de senaste transaktionerna samt
 - (c) nuvärdet av uppskattade framtida betalningsströmmar. Sådana uppskattningar baseras på villkoren i befintliga hyresavtal och andra avtal och (om möjligt) på externa faktorer såsom aktuella marknadshyror för liknande fastigheter med samma läge och i samma skick. Som diskonteringsränta används en räntesats som återspeglar marknadens bedömning av osäkerheten i storleken på, och tidpunkten för, framtida betalningar.
41. Informationen från de olika källor som anges i punkten ovan kan i vissa fall leda till skilda bedömningar av en förvaltningsfastighets verkliga värde. I sådana fall gör företaget en analys av orsakerna till skillnaderna för att på så sätt komma fram till det mest sannolika värdet inom ett förhållandevis snävt intervall av rimliga värden.
42. I undantagsfall är det uppenbart att, när ett företag förvärvar en förvaltningsfastighet (eller efter det att en förvaltningsfastighet uppförts eller exploateras eller om användningsområdet ändrats), intervallet för rimliga värden är så stort och svårigheterna att bedöma sannolikheten för olika utfall så stora, att en uppgift om ett verkligt värde saknar mening. Detta kan i så fall vara ett uttryck för att det verkliga värdet på fastigheten inte löpande kan fastställas på ett tillförlitligt sätt (se punkt 47).
43. Verkligt värde skiljer sig från nyttjandevärde såsom det definieras i IAS 36, Nedskrivningar. Verkligt värde återspeglar kunskaper och bedömningar hos aktörer på marknaden, liksom faktorer som har allmän betydelse för marknadens aktörer. Nyttjandevärdet, däremot, utgår från det enskilda företags kunskaper och uppskattningar, liksom företagsspecifika faktorer som inte behöver gälla för företag i allmänhet. Det innebär, bland annat, att det verkliga värdet inte återspeglar följande:
- (a) Mervärde på grund av att fastigheten ingår i en portfölj av fastigheter på olika platser.
 - (b) Synergieffekter mellan en förvaltningsfastighet och andra tillgångar.
 - (c) Legala rättigheter och skyldigheter som bara gäller den aktuella ägaren.
 - (d) Skatteförmåner eller skattebelastningar som bara gäller den aktuella ägaren.

IAS 40

44. När det verkliga värdet på en förvaltningsfastighet fastställs, undviker ett företag dubbelräkning av sådana tillgångar och skulder som särredovisas i balansräkningen. Exempelvis:
- (a) Utrustning såsom hissar, eller luftkonditioneringsanläggningar utgör ofta integrerade delar av en byggnad och ingår därför snarare som en del av förvaltningsfastigheten än som enskilda materiella anläggningstillgångar.
 - (b) Om ett kontor hyrs ut möblerat, ingår normalt det verkliga värdet av 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.
45. Det verkliga värdet på en förvaltningsfastighet återspeglar varken framtida investeringar i syfte att förbättra fastigheten eller framtida fördelar till följd av sådana investeringar.
46. I vissa fall förväntar sig företaget att nuvärdet av dess betalningar, hänförliga till en förvaltningsfastighet (förutom de betalningar som är hänförliga till redovisade finansiella skulder), kommer att överstiga nuvärdet av de inbetalningar som är hänförliga till den. Ett företag tillämpar bestämmelserna i IAS 37, Avsättningar, eventualitypliktelser och eventualitytillgångar, när det fastställer huruvida företaget skall redovisa en skuld och hur denna skuld skall värderas.

Om verkligt värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt

47. *Om inte annat kan påvisas antas att ett företag löpande kan fastställa ett tillförlitligt verkligt värde på en förvaltningsfastighet. I undantagsfall kan det emellertid tydligt framgå att ett företag, när det förvärvar en förvaltningsfastighet (eller efter det att en fastighet blir en förvaltningsfastighet efter färdigställande, exploatering eller byte av användningsområde), inte kommer att löpande kunna fastställa det verkliga värdet på förvaltningsfastigheten på ett tillförlitligt sätt. Detta inträffar endast när jämförbara marknadsransaktioner är ovanliga och andra metoder för att fastställa ett verkligt värde (exempelvis baserade på nuvärdeberäkningar) inte är tillgängliga. I sådana fall skall ett företag värdera förvaltningsfastigheten i enlighet med huvudprincipen i IAS 16, Materiella anläggningstillgångar. En förvaltningsfastighets restvärde skall antas vara noll. Företaget skall fortsätta att tillämpa IAS 16 fram till dess att det avhänder sig förvaltningsfastigheten.*
48. I de undantagsfall när ett företag tvingas, av de skäl som anges i föregående punkt, att beräkna värdet på en förvaltningsfastighet utifrån huvudprincipen i IAS 16, skall företaget värdera samtliga övriga förvaltningsfastigheter till verkligt värde.
49. *Om ett företag tidigare har värderat en förvaltningsfastighet till verkligt värde, skall det fortsätta att värdera fastigheten till verkligt värde fram till avyttring eller utrangering (eller till dess att fastigheten blir rörelsefastighet eller företag börjar exploatera fastigheten för senare försäljning, i företagets löpande verksamhet) även om jämförbara transaktioner blir mindre vanligt förekommande eller om marknadspriserna tillgänglighet minskar.*

Anskaffningsvärde

50. *Efter första redovisningstillfället skall ett företag som väljer att redovisa ett värde baserat på anskaffningsvärde, värdera alla förvaltningsfastigheter enligt huvudprincipen i IAS 16, Materiella anläggningstillgångar, det vill säga till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning.*

ÄNDRING I ANVÄNDNINGSSOMRÅDET FÖR EN FASTIGHET

51. **Omklassificering till att vara, eller inte längre vara, förvaltningsfastighet skall endast göras när en ändring sker i användningsområdet som tar sig uttryck i att**
- (a) **en förvaltningsfastighet övergår till att användas som rörelsefastighet. I detta fall skall fastigheten omklassificeras till rörelsefastighet,**
 - (b) **arbete inleds med att bygga om förvaltningsfastigheten med sikte på försäljning. I detta fall skall fastigheten omklassificeras till lagertillgång,**
 - (c) **en rörelsefastighet övergår till att användas som förvaltningsfastighet. I detta fall skall fastigheten omklassificeras till förvaltningsfastighet,**
 - (d) **ägaren tecknar ett operationellt leasingavtal med en utomstående part avseende en fastighet som redovisas som lagertillgång. I detta fall skall fastigheten omklassificeras till förvaltningsfastighet eller**
 - (e) **arbetet har slutförts på en rörelsefastighet som varit föremål för byggnation eller exploatering (omfattas av IAS 16, Materiella anläggningstillgångar). I detta fall skall fastigheten omklassificeras till förvaltningsfastighet.**
52. Av punkt 51 (b) ovan framgår att en förvaltningsfastighet övergår till att bli en lagertillgång endast om det skett en förändring i sättet på vilket fastigheten används, vilket tagit sig uttryck i att arbete inletts med att bygga om fastigheten med sikte på försäljning. När ett företag fattar beslut om att avyttra en förvaltningsfastighet utan ombyggnad, utgör fastigheten inte en lagertillgång utan kvarstår som en förvaltningsfastighet fram till dess att den sålts (tagits bort från balansräkningen). Detsamma gäller i det fall ett företag börjar bygga om en förvaltningsfastighet, med avsikten att fastigheten även fortsättningsvis skall utgöra en förvaltningsfastighet. Fastigheten kvarstår då som förvaltningsfastighet och omklassificeras inte till rörelsefastighet under ombyggnaden.
53. Punkterna 54 till 59 behandlar de redovisnings- och värderingsfrågor som skall tillämpas när ett företag redovisar förvaltningsfastigheter till verkligt värde. När ett företag använder metoden som bygger på anskaffningsvärde förändras inte redovisat värde vid omklassificeringar av förvaltningsfastigheter, rörelsefastigheter och lagertillgångar. Inte heller förändras fastighetens anskaffningsvärde vad gäller värderings- och upplysningssyften.
54. **Vid omklassificering av förvaltningsfastighet som redovisas till verkligt värde, till rörelsefastighet eller lagertillgång, skall fastighetens anskaffningsvärde vid efterföljande redovisning enligt IAS 16 eller IAS 2 vara det verkliga värdet vid omklassificeringstidpunkten.**
55. **Om en rörelsefastighet övergår till att bli en förvaltningsfastighet som skall redovisas till verkligt värde, tillämpar företaget IAS 16 fram till tidpunkten för ändringen. Företaget skall behandla eventuella skillnader vid den tidpunkten, mellan fastighetens redovisade värde enligt IAS 16 och det verkliga värdet, på samma sätt som vid omvärdering enligt IAS 16.**
56. Fram till den tidpunkt när en rörelsefastighet blir en förvaltningsfastighet som redovisas till verkligt värde, skall företaget fortsätta att skriva av fastigheten och redovisa eventuella nedskrivningar. Företaget behandlar eventuella skillnader vid den tidpunkten, mellan fastighetens redovisade värde enligt IAS 16 och det verkliga värdet, på samma sätt som en omvärdering enligt IAS 16. Med andra ord
- (a) redovisas eventuell minskning av fastighetens redovisade värde i periodens nettoresultat. I den mån ett belopp redovisas som omvärderingsreserv för fastigheten, redovisas emellertid minskningen mot denna post samt

IAS 40

- (b) behandlas eventuell ökning av redovisat värde enligt följande:
- (i) I den mån ökningen återför en tidigare nedskrivning av fastigheten, redovisas ökningen i periodens nettoresultat. Det belopp som redovisas i periodens nettoresultat får inte överstiga det belopp som krävs för att återställa det redovisade värdet till det redovisade värde som skulle ha fastställts (efter avskrivningar) om ingen nedskrivning hade redovisats.
 - (ii) Eventuell kvarstående del av ökningen krediteras direkt mot eget kapital under rubriken omvärderingsreserv. Vid efterföljande avyttring av förvaltningsfastigheten, kan det överskott som redovisas i eget kapital överföras till balanserade vinstmedel. Överföringen av belopp som redovisas under rubriken omvärderingsreserv till balanserade vinstmedel görs inte via resultaträkningen.
57. **Vid en omklassificering av en lagertillgång till förvaltningsfastighet som skall redovisas till verkligt värde, skall eventuell skillnad mellan fastighetens verkliga värde vid den tidpunkten och dess tidigare redovisade värde ingå i periodens nettoresultat.**
58. Redovisningen av omklassificering av lagertillgångar till förvaltningsfastigheter som skall redovisas till verkligt värde överensstämmer med redovisningen av försäljning av lagertillgångar.
59. **När ett företag slutför byggnation eller exploatering av en förvaltningsfastighet som företaget låtit uppföra i egen regi, som skall redovisas till verkligt värde, skall eventuell skillnad mellan fastighetens verkliga värde vid den tidpunkten och dess tidigare redovisade värde ingå i periodens nettoresultat.**

UTRANGERINGAR OCH AVYTTRINGAR

60. **En förvaltningsfastighet upphör att redovisas som tillgång i samband med att den avyttras eller när den slutgiltigt tas ur bruk och några framtida ekonomiska fördelar inte förväntas uppkomma vid en avyttring.**
61. Avyttring av en förvaltningsfastighet kan ske genom försäljning eller uthyrning enligt ett finansiellt leasingavtal. Vid fastställande av tidpunkt för avyttring av förvaltningsfastigheter skall ett företag tillämpa kriterierna i IAS 18, Intäkter, och beakta vägledningen i bilagan. IAS 17, Leasingavtal, tillämpas om avyttringen skett genom att ett finansiellt leasingavtal eller genom att sale and leaseback-avtal ingåtts.
62. **Vinst eller förlust till följd av en utrangering eller avyttring av en förvaltningsfastighet utgörs av skillnaden mellan vad som erhållits vid avyttringen och redovisat värde på tillgången och redovisas som intäkt eller kostnad i resultaträkningen (såvida inte IAS 17, Leasingavtal, kräver något annat när avyttringen skett i form av ett sale and leaseback-avtal).**
63. Den betalning som skall erhållas i samband med avyttring av en förvaltningsfastighet redovisas till verkligt värde. Det innebär att om betalningen för en förvaltningsfastighet senareläggs skall ersättningen redovisas till sitt nuvärde. Skillnaden mellan det nominella beloppet för ersättningen och nuvärdet redovisas som en ränteintäkt i enlighet med IAS 18 på ett sätt som tar hänsyn till fordrans effektiva ränta.
64. Ett företag tillämpar IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar, eller, om det är tillämpligt, en annan IAS på eventuella skulder som företaget har kvar efter avyttringen av en förvaltningsfastighet.

UPPLYSNINGAR

Verkligt värde och anskaffningsvärde

65. De upplysningar som skall anges enligt nedan gäller utöver dem som anges i IAS 17, Leasingavtal. Enligt IAS 17 skall ägaren av en förvaltningsfastighet lämna vissa upplysningar om leasingavtal som klassificerats som operationella. IAS 17 föreskriver att ett företag som innehar en förvaltningsfastighet enligt ett finansiellt leasingavtal, skall lämna vissa upplysningar om detta avtal liksom också om eventuella operationella leasingavtal som det har ingått.
66. **Ett företag skall lämna upplysning om:**
- (a) **Vilka kriterier som företaget utvecklat för att skilja förvaltningsfastigheter från rörelsefastigheter och från fastigheter som är avsedda att säljas i den löpande verksamheten, när gränsdragningen är svår att göra (se punkt 12).**
 - (b) **Vilka metoder som använts och vilka antaganden av betydelse som tillämpats när företaget fastställt verkliga värden på förvaltningsfastigheterna, inklusive ett yttrande om fastställandet av verkliga värden stöds av faktiska transaktioner på marknaden eller om de baseras mer på andra faktorer (som i så fall skall anges) på grund av fastighetens speciella karaktär eller avsaknad av jämförbara uppgifter från marknaden.**
 - (c) **I vilken utsträckning som det verkliga värdet (enligt värdering eller upplysning i de finansiella rapporterna) på förvaltningsfastigheter baseras på värderingar av oberoende värderingsmän med erkända och relevanta kvalifikationer och med aktuella kunskaper i värdering av fastigheter av den typ och med det läge som är aktuellt. Om det inte har skett en sådan värdering, skall detta anges.**
 - (d) **De belopp som i resultaträkningen har tagits upp som**
 - (i) **hyresintäkter,**
 - (ii) **direkta kostnader (inklusive kostnader för reparationer och underhåll) för de förvaltningsfastigheter som genererat hyresintäkter under perioden samt**
 - (iii) **direkta kostnader (inklusive kostnader för reparationer och underhåll) för de förvaltningsfastigheter som inte genererat hyresintäkter under perioden.**
 - (e) **Förekomst och belopp avseende begränsning i rätten att sälja en förvaltningsfastighet eller att disponera hyresintäkterna och ersättning vid avyttring.**
 - (f) **Väsentliga avtalsenliga förpliktelser att köpa, uppföra eller exploatera en förvaltningsfastighet eller för att utföra reparationer, underhåll eller förbättringar.**

Verkligt värde

67. **Förutom de upplysningar som krävs enligt punkt 66 skall ett företag som redovisar verkligt värde enligt punkterna 27 till 49 också göra en avstämning om förvaltningsfastighetens redovisade belopp vid periodens början och slut, där nedanstående uppgifter skall framgå (jämförande information krävs inte)**
- (a) **ökningar, med separata upplysningar om sådana ökningarna som följt av förvärv och sådana som följt av att tillkommande utgifter räknats in i fastighetens redovisade värde,**
 - (b) **ökningar som uppkommit vid företagsförvärv och samgåenden,**
 - (c) **utrangeringar och avyttringar,**

IAS 40

- (d) nettoresultat från justeringar av verkligt värde,
 - (e) nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av finansiella rapporter för självständiga utlandsverksamheter,
 - (f) omklassificeringar till och från lagertillgång och rörelsefastighet samt
 - (g) övriga förändringar.
68. I de undantagsfall när ett företag värderar förvaltningsfastigheter enligt huvudprincipen i IAS 16, Materiella anläggningstillgångar (på grund av avsaknad av ett tillförlitligt verkligt värde, se punkt 47 ovan), skall den avstämning som krävs enligt föregående punkt innehålla de belopp som är hänförliga till den förvaltningsfastigheten skilt från belopp som är hänförliga till andra förvaltningsfastigheter. Dessutom skall företaget
- (a) ge en beskrivning av förvaltningsfastigheten,
 - (b) ge en förklaring till varför det inte går att beräkna verkligt värde på ett tillförlitligt sätt,
 - (c) om möjligt, ange ett intervall inom vilket det är högst sannolikt att det verkliga värdet ligger samt
 - (d) vid utrangering eller avyttring av förvaltningsfastighet som inte redovisats till verkligt värde skall upplysning lämnas om
 - (i) det faktum att företaget har uttrangerat eller avyttrat förvaltningsfastigheter som inte redovisats till verkligt värde,
 - (ii) förvaltningsfastighetens redovisade värde vid tidpunkten för försäljningen samt
 - (iii) det belopp som har redovisats i resultatet.

Anskaffningsvärde

69. Förutom de upplysningar som krävs enligt punkt 66, skall ett företag som tillämpar den värderingsmetod som bygger på anskaffningsvärde enligt punkt 50 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 av förvaltningsfastighetens redovisade belopp vid periodens början och slut som visar följande (jämförande information krävs inte)
 - (i) ökning, med separata upplysningar om sådana ökning som följt av förvärv och sådana som följt av att tillkommande utgifter räknats in i fastighetens redovisade värde,
 - (ii) ökning som uppkommit vid företagsförvärv och samgåenden,
 - (iii) utrangeringar och avyttringar,
 - (iv) avskrivning,
 - (v) periodens redovisade nedskrivningar, samt återförda nedskrivningar, i enlighet med IAS 36, Nedskrivningar,

- (vi) *nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av finansiella rapporter för självständiga utlandsverksamheter,*
 - (vii) *omklassificeringar till och från lagertillgång och rörelsefastighet samt*
 - (viii) *övriga ändringar samt*
- (e) *förvaltningsfastighetens verkliga värde. I de undantagsfall som beskrivs i punkt 47 och som innebär att företaget inte på ett tillförlitligt sätt kan fastställa verkligt värde på en förvaltningsfastighet skall företaget*
- (i) *ge en beskrivning av förvaltningsfastigheten,*
 - (ii) *ge en förklaring till varför det verkliga värdet inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt samt*
 - (iii) *om möjligt, ange ett intervall inom vilket det är högst sannolikt att det verkliga värdet ligger.*

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

Verkligt värde

70. *Om företaget värderar förvaltningsfastigheter till verkligt värde skall det redovisa effekten av att börja tillämpa denna standard, vid dess ikraftträdande (eller tidigare), som en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel för den period för vilken standarden tillämpas första gången. Dessutom:*
- (a) *Om företaget tidigare har offentliggjort (i de finansiella rapporterna eller på annat sätt) förvaltningsfastigheternas verkliga värde avseende tidigare perioder (fastställt med grund i definitionen av verkligt värde i punkt 4 och enligt vägledningen i punkterna 29 till 46), uppmuntras företaget, men behöver inte*
 - (i) *justera ingående balans för balanserade vinstmedel för den tidigaste period för vilken sådant verkligt värde offentliggjordes samt*
 - (ii) *räkna om den jämförande informationen för dessa perioder.*
 - (b) *Om företaget inte tidigare har offentliggjort information enligt (a), skall företaget inte räkna om den jämförande informationen och skall lämna upplysning om detta.*
71. Denna standard kräver en annan redovisning än huvudprincip och tillåten alternativ princip för byten av redovisningsprinciper i IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper. Enligt IAS 8 skall jämförande information räknas om (huvudprincip) eller ytterligare, omräknad jämförande proformainformation redovisas (tillåten alternativ princip) om det inte är praktiskt genomförbart.
72. 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

73. IAS 8 tillämpas på alla förändringar av redovisningsprinciper som sker när ett företag tillämpar denna standard första gången och väljer att tillämpa en metod som bygger på anskaffningsvärde. Effekten av ändrade redovisningsprinciper innefattar omklassificering av eventuella belopp som har tagits upp under rubriken omvärderingsreserv avseende förvaltningsfastigheter.

IAS 41

IKRAFTRÄDANDE

74. ***Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2001 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för perioder som börjar före den 1 januari 2001, skall företaget upplysa om detta.***
75. Denna standard ersätter IAS 25, Accounting for Investments ("Redovisning av investeringar"), vad gäller förvaltningsfastigheter.

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 41

Jord- och skogsbruk

Denna standard fastställdes av IASC:s styrelse i december 2000 och gäller för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2003 eller senare.

INLEDNING

1. IAS 41 anger principer för redovisning av, utformning av finansiella rapporter för och upplysningar rörande jord- och skogsbruksverksamhet, ett område som inte behandlas i andra IAS:er. Jord- och skogsbruksverksamhet består av ett företags biologiska omvandling av levande djur eller växter (biologiska tillgångar) för försäljning, till jord- och skogsbruksprodukter eller till nya biologiska tillgångar.
2. IAS 41 anger hur biologiska tillgångar skall redovisas och värderas under växtperioden, vid nedbrytning, vid produktion och avel för jord- och skogsbruksprodukter samt i samband med skörd. Den kräver värdering till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader från det att de biologiska tillgångarna redovisas första gången fram till dess att de skördas, förutom när verkligt värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt när tillgångarna redovisas för första gången. IAS 41 behandlar emellertid inte förädlingen av jord- och skogsbruksprodukter efter skörd, exempelvis förädling av vindruvor till vin och ull till garn.
3. Det förutsätts att en biologisk tillgångs verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Antagandet kan endast vederläggas när, i samband med att en biologisk tillgång redovisas för första gången, marknadspriser eller värden inte finns tillgängliga och för vilken andra uppskattningar av det verkliga värdet är uppenbart otillförlitliga. I sådana fall kräver IAS 41 att ett företag värderar den biologiska tillgången till anskaffningsvärdet efter avdrag för eventuell ackumulerad avskrivning och eventuell ackumulerad nedskrivning. När det verkliga värdet på en sådan biologisk tillgång kan mätas på ett tillförlitligt sätt, skall ett företag värdera den till det verkliga värdet efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader. I samtliga fall skall ett företag värdera jord- och skogsbruksprodukter vid skördetidpunkten till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader.
4. Enligt IAS 41 skall en förändring i verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader för en biologisk tillgång ingå i periodens nettoresultat. Vid jord- och skogsbruksverksamhet ökar eller minskar de ekonomiska fördelarna för företaget som en följd av förändringar av djurs eller växters fysiska attribut. Enligt transaktionsbaserade redovisningsprinciper som bygger på anskaffningsvärde kan ett företag som bedriver skogsbruk vänta med att redovisa intäkter till dess att skog avverkats och sålts, vilket kan dröja 30 år efter planteringen. Enligt redovisningsprinciper som bygger på redovisning och värdering av biologisk tillväxt baserat på aktuellt verkligt värde, redovisas å andra sidan förändringar i verkligt värde över hela perioden från plantering till avverkning.

IAS 41

5. IAS 41 anger inga nya principer för mark som är hänförlig till jord- och skogsbruksverksamhet. Ett företag använder i stället IAS 16, Materiella anläggningstillgångar, eller IAS 40, Förvaltningsfastigheter, beroende på vilken standard som är lämplig. Enligt IAS 16 skall mark värderas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade nedskrivningar eller till ett omvärderat belopp. Enligt IAS 40 skall mark som är förvaltningsfastighet värderas till verkligt värde eller till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade nedskrivningar. Biologiska tillgångar som är fysiskt knutna till mark (exempelvis träd i en plantering), värderas separat från marken till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader.
6. Enligt IAS 41 skall ett villkorslöst statligt bidrag hänförligt till en biologisk tillgång som värderas till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader redovisas som intäkt först när det statliga bidraget utbetalas. Om det statliga bidraget är behäftat med villkor, inklusive villkor för ett statligt bidrag om att företaget inte skall syssla med viss jord- eller skogsbruksverksamhet, skall ett företag redovisa det statliga bidraget som intäkt först när villkoren för det statliga bidraget uppfyllts. Om ett statligt bidrag är hänförligt till en biologisk tillgång som värderas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning, tillämpas IAS 20, Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd.
7. IAS 41 skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2003 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.
8. IAS 41 innehåller inga särskilda övergångsbestämmelser. När denna standard börjar tillämpas, redovisas detta i enlighet med IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.
9. I bilaga A finns exempel på hur IAS 41 skall tillämpas. I bilaga B, Övervägande i anslutning till standardens utformning, sammanfattas styrelsens skäl till att fastställa kraven i IAS 41.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-4
Definitioner	5-9
Definitioner hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet	5-7
Allmänna definitioner	8-9
Redovisning och värdering	10-33
Vinster och förluster	26-29
Om verkligt värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt	30-33
Statliga bidrag	34-38
Klassificering och upplysningar	39-57
Klassificering	39
Upplysningar	40-57
Allmänt	40-53
Ytterligare upplysningar om biologiska tillgångar för vilka verkligt värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt	54-56

IAS 41

Statliga bidrag	57
Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	58-59

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

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange principer för redovisning av, utformning av finansiella rapporter för och upplysningar rörande jord- och skogsbruksverksamhet.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- Denna standard skall tillämpas vid redovisning av följande poster, i det fall de är hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet**
 - biologiska tillgångar,**
 - jord- och skogsbruksprodukter vid skörd samt**
 - statliga bidrag som omfattas av punkterna 34 till 35.**
- Denna standard skall inte tillämpas på
 - mark som används för jord- och skogsbruksverksamhet (se IAS 16, Materiella anläggningstillgångar, och IAS 40, Förvaltningsfastigheter) samt
 - immateriella tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet (se IAS 38, Immateriella tillgångar).
- Denna standard skall tillämpas på jord- och skogsbruksprodukter, som är den skördade produkten av företagets biologiska tillgångar, endast vid skördetidpunkten. Därefter tillämpas IAS 2, Varulager, eller annan tillämplig IAS. Följaktligen behandlar denna standard inte förädlingen av jord- och skogsbruksprodukter efter skörd, exempelvis en vinnarens förädling av egenproducerade vindruvor till vin. Även om en sådan förädling kan ses som en logisk och naturlig del av jord- och skogsbruksverksamheten och verksamheten har vissa likheter med biologisk omvandling, ingår inte sådana förädlingar i denna standards definition av jord- och skogsbruksverksamhet.
- I nedanstående tabell ges exempel på biologiska tillgångar, jord- och skogsbruksprodukter och produkter som är ett resultat av förädling efter skörd.

Biologiska tillgångar	Jord- och skogsbruksprodukter	Produkter som uppkommer genom förädling efter skörd
Får	Ull	Garn, mattor
Träd i planterad skog	Timmerstockar	Virke
Växter	Bomull Skördat sockerrör	Garn, kläder Socker
Mjölkboskap	Mjölk	Ost
Svin	Slaktkropp	Korv, rökt skinka
Buskar	Blad	Te, torkad tobak
Vinstockar	Vindruvor	Vin
Fruktträd	Skördad frukt	Förädlad frukt

DEFINITIONER

Definitioner hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet

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

Jord- och skogsbruksverksamhet består av ett företags biologiska omvandling av biologiska tillgångar för försäljning, till jord- och skogsbruksprodukter eller till nya biologiska tillgångar.

Jord- och skogsbruksprodukter är de skördade produkterna av företagets biologiska tillgångar.

En biologisk tillgång är ett levande djur eller en levande växt.

Biologisk omvandling omfattar växt, nedbrytning, produktion och avel som medför kvalitativa eller kvantitativa förändringar av en biologisk tillgång.

En grupp av biologiska tillgångar är en grupp med likartade levande djur eller växter.

Skörd är avskiljandet av jord- och skogsbruksprodukten från en biologisk tillgång eller avslutandet av en biologisk tillgångs liv.

6. Jord- och skogsbruksverksamhet omfattar ett antal skilda verksamheter, exempelvis djuruppfödning, skogsbruk, odling av ett- eller fleråriga växter, odling av fruktträdgårdar och planteringar, blomsterodling och havsodling (inklusive fiskodling). Dessa skilda verksamheter har vissa gemensamma drag:

- (a) Förmåga att ändras. Levande djur och växter kan genomgå biologisk omvandling.
- (b) Styrning av förändring. Styrning underlättar biologisk omvandling genom att förbättra, eller åtminstone stabilisera förutsättningarna så att processen kan ske (exempelvis näringsnivå, fuktighet, temperatur, fertilitet och ljus). Sådan styrning skiljer jord- och skogsbruksverksamhet från annan verksamhet. Exempelvis utgör skörd av icke-styrda källor (som havsfiske och kalhuggning) inte jord- och skogsbruksverksamhet.
- (c) Värdering av förändring. Förändring i kvalitet (exempelvis genetiskt värde, massa, mognad, fetthalt, proteininnehåll och fiberstyrka) eller kvantitet (exempelvis avkomma, vikt, kubikmeter, fiberlängd eller diameter och antal knoppar) som är en följd av biologisk omvandling, värderas och övervakas rutinmässigt som en del av styrningsfunktionen.

7. Biologisk omvandling leder till följande utfall:

- (a) Ändringar i tillgångar genom (i) tillväxt (en kvantitetsökning eller förbättrad kvalitet för ett djur eller växt), (ii) försämring (en minskning av kvantitet eller försämring av kvalitet för ett djur eller växt) eller (iii) fortplantning (frambringandet av nya levande djur eller växter).
- (b) Produktion av jord- och skogsbruksprodukter, såsom latex, teblad, ull och mjölk.

Allmänna definitioner

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

En aktiv marknad existerar när samtliga tre nedanstående villkor är uppfyllda:

- (a) **Handeln avser likartade produkter.**
- (b) **Det finns vanligen intresserade köpare och säljare.**
- (c) **Prisinformation är allmänt tillgänglig.**

Redovisat värde är det belopp till vilket en tillgång är upptagen i balansräkningen.

IAS 41

Verkligt värde är det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlätas eller en skuld regleras, mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Statliga bidrag är bidrag enligt definition i IAS 20, Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd.

9. En tillgångs verkliga värde baseras på dess nuvarande plats och skick. Det medför exempelvis att det verkliga värdet för boskap på en bondgård är priset för boskapen på en relevant marknad efter avdrag för transport och andra kostnader för att föra boskapen till den marknaden.

REDOVISNING OCH VÄRDERING

10. **Ett företag skall redovisa en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt när**
- (a) **företaget har kontroll över tillgången som följd av inträffade händelser,**
 - (b) **det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången kommer att komma företaget till del samt**
 - (c) **tillgångens verkliga värde eller anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.**
11. När det gäller jord- och skogsbruksverksamhet kan kontroll exempelvis dokumenteras genom äganderätt till boskapen och brännmärkning eller annan märkning av boskapen vid förvärv, födsel eller avvänjning. De framtida fördelarna bedöms vanligtvis genom värdering av de viktigaste fysiska attributen.
12. **En biologisk tillgång skall, när den redovisas första gången och per varje balansdag, värderas till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader, med undantag för det fall som beskrivs i punkt 30, det vill säga när det verkliga värdet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.**
13. **Jord- och skogsbruksprodukter som skördats från ett företags biologiska tillgångar skall värderas till verkligt värde vid skördetidpunkten efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader. Detta värde utgör anskaffningsvärdet när IAS 2, Varulager, eller annan tillämplig IAS tillämpas.**
14. Försäljningskostnader omfattar arvoden till mäklare, handlare, avgifter till myndigheter och börser samt stämpelskatter och -avgifter. Försäljningskostnader omfattar inte transportkostnader och andra kostnader som krävs för att föra tillgångar till en marknad.
15. Beräkningen av verkligt värde för en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt kan underlättas genom att gruppera biologiska tillgångar eller jordbruksprodukter efter viktiga egenskaper, exempelvis ålder eller kvalitet. Ett företag väljer egenskaper som motsvarar de attribut som på marknaden används som grund för prissättning.
16. Företag ingår ofta avtal om att sälja sina biologiska tillgångar eller jord- och skogsbruksprodukter vid ett senare tillfälle. Avtalade priser är inte nödvändigtvis relevanta vid beräkning av verkligt värde eftersom verkligt värde skall återspegla den aktuella marknaden där en villig köpare och säljare genomför en transaktion. Därför justeras inte det verkliga värdet för en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt på grund av att ett kontrakt ingåtts. I en del fall kan ett avtal om försäljning av en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt vara ett förlustkontrakt såsom det definieras i IAS 37, Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar. IAS 37 är tillämplig på förlustkontrakt.
17. Om det finns en aktiv marknad för en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt, utgör det noterade priset på den marknaden den bästa grunden för beräkning av den tillgångens verkliga värde. Om ett företag har tillgång till olika aktiva marknader, använder företaget den marknad som är mest relevant. Om företaget exempelvis har tillgång till två aktiva marknader, skall företaget använda priset på den marknad som det förväntas gå till.

18. Om det inte finns någon aktiv marknad, använder ett företag ett eller flera av nedanstående alternativ, i det fall de finns tillgängliga, för beräkning av verkligt värde:
- (a) Det senaste marknadspriset, under förutsättning att det inte skett en väsentlig förändring av ekonomiska omständigheter mellan transaktionstillfället och balansdagen.
 - (b) Marknadspriser för liknande tillgångar med justeringar som återspeglar skillnader.
 - (c) Jämförelseindex för sektorer såsom värdet för en fruktodling uttryckt per kartong, ton eller hektar, och värdet för boskap uttryckt per kilogram kött.
19. I vissa fall kan de informationskällor som nämns i punkt 18 leda till skilda bedömningar av det verkliga värdet för en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt. I sådana fall gör företaget en analys av orsakerna till skillnaderna för att på så sätt komma fram till den mest tillförlitliga uppskattningen av det verkliga värdet inom ett förhållandevis snävt intervall av rimliga uppskattningar.
20. Ibland saknas marknadspriser eller andra värden för en biologisk tillgång i dess aktuella skick. I sådana fall använder ett företag nuvärdet av förväntade nettobetalningar från tillgången, diskonterade med en aktuell marknadsbestämd räntesats före skatt för att fastställa det verkliga värdet.
21. Syftet med en beräkning av nuvärdet av förväntade nettobetalningar är att fastställa det verkliga värdet för en biologisk tillgång på dess aktuella plats och i aktuellt skick. Ett företag beaktar detta när det fastställer dels en lämplig diskonteringsränta, dels förväntade nettobetalningar. En biologisk tillgångs aktuella skick omfattar inte värdeökningar från ytterligare biologisk omvandling och företagets framtida åtgärder för att förbättra den framtida biologiska omvandlingen, skörd och försäljning.
22. Ett företag inkluderar inte betalningar avseende finansiering av tillgången, beskattning eller återställning av biologiska tillgångar efter skörd (exempelvis kostnaden för nyplantering av träd efter avverkning).
23. När oberoende, kunniga och intresserade köpare och säljare enas om ett transaktionspris, beaktar de möjligheten att framtida kassaflöden är osäkra. Verkligt värde återspeglar denna osäkerhet. Således införlivar ett företag risken för att framtida kassaflöden kan variera i antingen de förväntade kassaflödena, i diskonteringsräntan eller i en kombination av dem. När diskonteringsräntan fastställs, använder ett företag antaganden som är förenliga med dem som används för uppskattning av förväntade kassaflöden, för att undvika att vissa antaganden medräknas två gånger eller utelämnas.
24. Anskaffningsvärde kan ibland närma sig verkligt värde, i synnerhet när
- (a) begränsad biologisk omvandling skett sedan den ursprungliga kostnaden uppkom (exempelvis plantering av fruktträdslantor omedelbart före en balansdag) eller
 - (b) den biologiska omvandlingens påverkan på priset inte förväntas bli väsentlig (exempelvis den inledande tillväxten för en trettioårig produktionscykel avseende en tallplantering).
25. Biologiska tillgångar är ofta fysiskt knutna till mark (exempelvis träd i en planterad skog). Det finns inte nödvändigtvis en separat marknad för biologiska tillgångar som är knutna till mark, men det kan finnas en aktiv marknad för de kombinerade tillgångarna, det vill säga för de biologiska tillgångarna, mark och markförbättringar tillsammans. Ett företag kan använda information avseende de kombinerade tillgångarna för att bestämma de biologiska tillgångarnas verkliga värde. Exempelvis kan det verkliga värdet för mark och markförbättringar dras från det verkliga värdet för de kombinerade tillgångarna för att därmed komma fram till de biologiska tillgångarnas verkliga värde.

IAS 41

Vinster och förluster

26. **En vinst eller förlust som uppkommer när en biologisk tillgång första gången redovisas till verkligt värde, efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader, och vid en ändring av en biologisk tillgångs verkliga värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader, skall inkluderas i resultatet för den period i vilket den uppkommer.**
27. En förlust kan uppkomma när en biologisk tillgång redovisas första gången eftersom uppskattade försäljningskostnader skall dras av när det verkliga värde fastställs för en biologisk tillgång. En vinst kan uppkomma när en biologisk tillgång redovisas första gången, exempelvis när en kalv föds.
28. **En vinst eller förlust som uppkommer när jord- och skogsbruksprodukter första gången redovisas till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader, skall inkluderas i resultatet för den period i vilket den uppkommer.**
29. En vinst eller förlust kan uppstå när en jord- och skogsbruksprodukt redovisas för första gången, till följd av skörd.

Om verkligt värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt

30. **Det förutsätts att en biologisk tillgångs verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Antagandet kan endast vederläggas när en biologisk tillgång, för vilken marknadspriser eller värden inte finns tillgängliga och för vilken andra uppskattningar av det verkliga värdet är uppenbart otillförlitliga, redovisas för första gången. I ett sådant fall skall den biologiska tillgången värderas till anskaffningsvärdet efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning. När det verkliga värdet för en sådan biologisk tillgång kan mätas på ett tillförlitligt sätt, skall ett företag värdera den till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader.**
31. Antagandet i punkt 30 kan endast vederläggas när tillgången redovisas för första gången. Ett företag som tidigare har värderat en biologisk tillgång till dess verkliga värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader, fortsätter att värdera den biologiska tillgången till dess verkliga värde efter avdrag för försäljningskostnader, till dess att den avyttras.
32. Företag skall alltid värdera jord- och skogsbruksprodukter vid skördetidpunkten till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader. Denna standard utgår från att det verkliga värdet för jord- och skogsbruksprodukter vid skörd alltid kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
33. När företaget fastställer anskaffningsvärde, ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning, beaktas IAS 2, Varulager, IAS 16, Materiella anläggningstillgångar och IAS 36, Nedskrivningar.

STATLIGA BIDRAG

34. **Ett villkorslöst statligt bidrag, hänförligt till en biologisk tillgång som är värderad till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader, skall redovisas som intäkt först när det statliga bidraget utbetalas.**
35. **Om ett statligt bidrag, hänförligt till en biologisk tillgång som är värderad till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader, är behäftat med villkor, inklusive villkor om att företaget inte skall syssla med viss jord- och skogsbruksverksamhet, skall ett företag redovisa det statliga bidraget som intäkt först när villkoren för det statliga bidraget uppfyllts.**
36. Villkoren för statliga bidrag varierar. Exempelvis kan ett statligt bidrag vara villkorat av att företaget skall odla på en viss plats under fem år och kräva att företaget skall återbetala det statliga bidraget om odlingen sker under en kortare tid. I det fallet redovisas inte det statliga bidraget som intäkt förrän fem år förflutit. Om det statliga bidraget tillåter att delar av bidraget kan behållas beroende på hur lång tid som förflutit, redovisar företaget det statliga bidraget som intäkt jämnt fördelat över tiden.

37. Om ett statligt bidrag är hänförligt till en biologisk tillgång som värderas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning (se punkt 30), tillämpas IAS 20, Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd.
38. Enligt denna standard krävs en annan redovisning än enligt IAS 20 om ett statligt bidrag är hänförligt till en biologisk tillgång som värderas till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader eller om ett statligt bidrag förutsätter att företaget inte sysslar med en viss jord- och skogsbruksverksamhet. IAS 20 skall endast tillämpas för statliga bidrag som är hänförliga till en biologisk tillgång som värderas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning.

KLASSIFICERING OCH UPPLYSNINGAR

Klassificering

39. ***Ett företag skall redovisa sina biologiska tillgångar som separata poster i balansräkningen.***

Upplysningar

Allmänt

40. ***Ett företag skall lämna upplysning om de vinster eller förluster som uppkommer under innevarande period när biologiska tillgångar och jord- och skogsbruksprodukter redovisas för första gången och från förändringen av verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader för biologiska tillgångar.***
41. ***Ett företag skall lämna en beskrivning av varje grupp av biologiska tillgångar.***
42. Upplysningar som skall lämnas enligt punkt 41 kan vara av kvalitativ eller kvantitativ karaktär.
43. Ett företag uppmantras att lämna en kvantitativ beskrivning för varje grupp av biologiska tillgångar, och att göra åtskillnad mellan biologiska tillgångar som kan konsumeras och producerande biologiska tillgångar, eller mellan mogna och omogna biologiska tillgångar, efter vad som är lämpligt. Ett företag kan exempelvis lämna upplysningar gruppvis för det redovisade värdet för biologiska tillgångar som kan konsumeras och producerande biologiska tillgångar. Ett företag kan också göra en ytterligare uppdelning av det redovisade värdet mellan mogna och omogna tillgångar. Dessa uppdelningar ger upplysningar som kan vara till hjälp vid bedömning av tidpunkt för framtida kassaflöden sker. Ett företag lämnar upplysningar om den grund som används för sådana uppdelningar.
44. Biologiska tillgångar som kan konsumeras är sådana som skall skördas som jord- eller skogsbruksprodukter eller som skall säljas som biologiska tillgångar. Exempel på biologiska tillgångar som kan konsumeras är boskap avsedd för köttproduktion, boskap som innehåller för försäljning, fisk i fiskodlingar, grödor som majs och vete samt träd som är avsedda att bli timmer. Producerande biologiska tillgångar är biologiska tillgångar förutom biologiska tillgångar som kan konsumeras, exempelvis boskap för mjölkproduktion, vinrankor, fruktträd och träd från vilka ved tas utan att trädet avverkas. Producerande biologiska tillgångar är inte jord- och skogsbruksprodukter utan ger snarare upphov till jord- och skogsbruksprodukter.
45. Biologiska tillgångar kan klassificeras som antingen mogna biologiska tillgångar eller omogna biologiska tillgångar. Mogna biologiska tillgångar är sådana som är redo att skördas (när det gäller biologiska tillgångar som kan konsumeras) eller som klarar återkommande skördar (när det gäller producerande biologiska tillgångar).
46. ***Företaget skall i den information som publiceras tillsammans med, eller i de finansiella rapporterna, lämna följande upplysningar:***
- (a) ***Vilken typ av verksamhet som ingår i varje grupp av biologiska tillgångar.***

IAS 41

- (b) *Icke-finansiella mått eller uppskattningar av de fysiska kvantiteterna av*
- (i) *varje grupp av företagets biologiska tillgångar vid slutet av perioden samt*
 - (ii) *produktionen av jord- och skogsbruksprodukter under perioden.*
47. *Ett företag skall lämna upplysningar om de metoder och väsentliga antaganden som tillämpas för att fastställa verkligt värde för varje grupp av jord- och skogsbruksprodukter vid skördetidpunkten och för varje grupp av biologiska tillgångar.*
48. *Ett företag skall lämna upplysningar om verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader vid skördetidpunkten för jord- och skogsbruksprodukter som skördats under perioden.*
49. *Ett företag skall lämna upplysning om:*
- (a) *Förekomster av och redovisat värde på biologiska tillgångar för vilka äganderätten är inskränkt och redovisat värde på biologiska tillgångar som ställts som säkerhet.*
 - (b) *Belopp som avser åtaganden för utveckling och förvärv av biologiska tillgångar.*
 - (c) *Strategier för hantering av finansiella risker i samband med jord- och skogsbruksverksamhet.*
50. *Ett företag skall redovisa en avstämning av förändringar i redovisat värde för biologiska tillgångar mellan den aktuella periodens inledning och slut. Jämförande information krävs inte. Avstämningen skall innefatta:*
- (a) *Vinst eller förlust till följd av ändringar av verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader.*
 - (b) *Ökningar till följd av köp.*
 - (c) *Minskningar till följd av försäljning.*
 - (d) *Minskningar till följd av skörd.*
 - (e) *Ökningar till följd av företagsförvärv och samgåenden.*
 - (f) *Valutakursdifferenser till följd av omräkning av finansiella rapporter för en självständig utlandsverksamhet.*
 - (g) *Övriga förändringar.*
51. *Det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader för en biologisk tillgång kan ändras på grund av både fysiska förändringar och prisförändringar på marknaden. Separata upplysningar om fysiska förändringar och prisförändringar är användbara vid bedömning av den aktuella periodens resultat och framtidsutsikter, särskilt när produktionscykeln överstiger ett år. I sådana fall uppmantras ett företag att lämna upplysningar, per grupp eller på annat sätt, om storleken på förändringen av verkligt värde efter avdrag för de kostnader som ingår i nettoresultatet på grund av fysiska förändringar respektive prisförändringar. Sådan information är i allmänhet mindre användbar när produktionscykeln är kortare än ett år (exempelvis vid uppfödning av kycklingar eller spannmålsodling).*
52. *Biologisk omvandling leder till ett antal typer av fysisk förändring som tillväxt, försämring, produktion och fortplantning, vilka kan observeras och värderas. Var och en av dessa fysiska förändringar har en direkt inverkan på framtida ekonomiska fördelar. En förändring av verkligt värde för en biologisk tillgång på grund av skörd utgör också en fysisk förändring.*
53. *Jord- och skogsbruksverksamhet utsätts ofta för klimat-, sjukdoms- och andra naturbetingade risker. Om något inträffar som på grund av omfattning, karaktär eller frekvens är viktigt för förståelsen av företagets resultat under perioden, skall upplysning lämnas om karaktär och belopp för därtill hänförliga intäktsposter och kostnadsposter i enlighet med IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper. Exempel omfattar ett utbrott av en elakartad sjukdom, översvämning, allvarlig torka eller kyla eller insektsangrepp.*

Ytterligare upplysningar om biologiska tillgångar för vilka verkligt värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt

54. **Om ett företag värderar biologiska tillgångar till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning (se punkt 30) vid periodens slut, skall företaget lämna följande upplysningar för sådana biologiska tillgångar:**
- (a) En beskrivning av de biologiska tillgångarna.
 - (b) En förklaring till varför det verkliga värdet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
 - (c) Om möjligt, ett intervall inom vilket det är högst sannolikt att det verkliga värdet ligger.
 - (d) Den avskrivningsmetod som använts.
 - (e) Nyttjandeperiod eller tillämpad avskrivningssats.
 - (f) Det uppskrivna anskaffningsvärdet och ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerade nedskrivningar) vid periodens början och slut.
55. **Om företaget under innevarande period värderar biologiska tillgångar till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad nedskrivning och ackumulerad avskrivning (se punkt 30), skall företaget lämna upplysningar om redovisad vinst eller förlust vid avyttring av sådana biologiska tillgångar. I den avstämning som krävs enligt punkt 50 skall sådana vinster eller förluster redovisas separat. Dessutom skall avstämningen innefatta följande belopp som är medtagna i årets resultat och som är hänförliga till dessa biologiska tillgångar:**
- (a) Nedskrivningar.
 - (b) Återföringar av nedskrivningar.
 - (c) Avskrivningar.
56. **Om det verkliga värdet på biologiska tillgångar som tidigare värderats till anskaffningsvärdet efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt under innevarande period, skall ett företag lämna följande upplysningar för de biologiska tillgångarna:**
- (a) En beskrivning av de biologiska tillgångarna.
 - (b) En förklaring till varför det verkliga värdet kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt.
 - (c) Omklassificeringens effekt.

Statliga bidrag

57. **Ett företag skall lämna följande upplysningar, i det fall det är hänförligt till jord- och skogsbruksverksamhet som omfattas av denna standard:**
- (a) Arten och omfattningen av statliga bidrag som redovisas i de finansiella rapporterna.
 - (b) Uppfyllda villkor och andra eventualförpliktelser/eventualtillgångar som är knutna till statliga bidrag.
 - (c) Väsentliga förväntade minskningar av nivån på statliga bidrag.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

58. **Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2003 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för perioder som börjar före den 1 januari 2003, skall företaget upplysa om detta.**
59. Denna standard innehåller inga särskilda övergångsbestämmelser. När denna standard börjar tillämpas, redovisas detta i enlighet med IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.

SIC-1/SIC-2

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-1

Olika metoder för att fastställa ett varulagers anskaffningsvärde

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 2, Varulager.

Frågeställning

1. Enligt punkterna 21 och 23 i IAS 2 tillåts olika metoder (FIFU, vägda genomsnittliga värden eller SIFU) för att beräkna anskaffningsvärdet för varor i lager. Detta gäller för varor som vanligen är utbytbara eller som inte har producerats för och hålls åtskilda för specifika projekt.
2. Frågeställningen är om ett företag kan använda olika metoder för olika typer av varor i lager.

Beslut

3. Ett företag skall använda samma metod för alla varor med likartad beskaffenhet och likartad användning för företaget. För varor med olika beskaffenhet eller användning (som exempelvis vissa artiklar som används i ett affärsområde och samma artiklar används i en annan del av rörelsen) kan olika metoder vara motiverade. En skillnad i varornas geografiska läge (och respektive läges skatteregler) är i sig själv inte tillräcklig för att motivera användandet av olika metoder.

Datum för beslut: Juli 1997.

Ikraftträdande: Perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Förändringar i redovisningsprinciperna skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46, IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-2

Konsekvent redovisning av lånekostnader

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 23, Lånekostnader.

Frågeställning

1. Punkterna 7 och 11 i IAS 23 ger valmöjlighet enligt följande vid redovisning av lånekostnader:
 - (a) Samtliga lånekostnader belastar resultatet i den period de uppkommer (huvudprincip).

- (b) Lånekostnader, som är direkt hänförliga till inköp, konstruktion eller produktion av tillgångar som med nödvändighet tar en betydande tid i anspråk för att färdigställas för avsedd användning eller försäljning, inräknas i sådana tillgångars anskaffningsvärde (tillåten alternativ princip).
2. Den aktuella frågeställningen avser frågan om ett företag som valt redovisningsprincipen att inräkna lånekostnader i anskaffningsvärdet för vissa i standarden angivna tillgångar skall tillämpa denna princip för redovisning av lånekostnader hänförliga till samtliga sådana tillgångar eller om företaget kan välja att redovisa lånekostnader hänförliga till endast vissa sådana tillgångar på detta sätt.

Beslut

3. Om ett företag tillämpar den alternativa principen skall denna tillämpas konsekvent vid redovisning av samtliga lånekostnader som är direkt hänförliga till inköp, konstruktion eller produktion av sådana tillgångar för vilka lånekostnader kan inräknas i anskaffningsvärdet. Om samtliga förutsättningar enligt punkt 11 i IAS 23 är uppfyllda skall företaget fortsätta att inräkna sådana lånekostnader i tillgångens anskaffningsvärde även om det redovisade värdet därmed kommer att överstiga nyttjandevärdet eller nettoförsäljningsvärdet. Av punkt 19 i IAS 23 framgår emellertid att om det redovisade värdet överstiger det högsta av nyttjandevärdet och nettoförsäljningsvärdet skall det redovisade värdet skrivas ned.

Datum för beslut: Juli 1997.

Ikraftträdande: Perioder som börjar den 1 januari 1998 eller senare, tidigare tillämpning uppmuntras. Förändringar i redovisningsprinciper skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 30 i IAS 23. Det innebär att ett företag som tillämpar tillåten alternativ princip kan inräkna i anskaffningsvärdet för en tillgång endast lånekostnader som uppkommer efter den tidpunkt tolkningen börjar tillämpas.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-3

Eliminering av orealiserade vinster och förluster vid transaktioner med intresseföretag

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag.

Frågeställning

1. Även om punkt 16 i IAS 28 hänvisar till IAS 27 saknas uttrycklig vägledning om hur ett företag skall eliminera orealiserade vinster och förluster på transaktioner mellan ett ägarföretag (eller dess dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen) och ett intresseföretag. Exempel på transaktioner till ägarföretaget är när ett intresseföretag säljer tillgångar till ägarföretaget (eller dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen till ägarföretaget). Exempel på transaktioner till intresseföretaget är när ett ägarföretag (eller dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen till ägarföretaget) säljer tillgångar till ett intresseföretag.
2. Frågan gäller i vilken utsträckning som ett ägarföretag skall eliminera orealiserade vinster och förluster hänförliga till transaktioner mellan ett ägarföretag (eller dess dotterföretag) och ett intresseföretag som redovisas enligt kapitalandelsmetoden.

Beslut

3. När ett intresseföretag redovisas i enlighet med kapitalandelsmetoden, skall orealiserade vinster och förluster hänförliga till transaktioner mellan ett ägarföretag (eller dess dotterföretag) och intresseföretaget elimineras med på ägarföretaget belöpande andel.

SIC-6

4. Orealiserade förluster skall inte elimineras till den del förlusten motsvarar ett nedskrivningsbehov.

Datum för beslut: Juli 1997.

Ikraftträdande: Perioder som börjar den 1 januari 1998 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Förändringar i redovisningsprinciperna skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-6**Utgifter för ändringar i befintlig programvara**

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IASC:s föreställningsram för utformning av finansiella rapporter.

Frågeställning

1. Företag kan ådra sig väsentliga utgifter vid ändringar i befintliga programvarusystem. Exempelvis kan sådana uppgifter uppkomma för att företaget skall kunna fortsätta bedriva sin verksamhet efter millennieskiftet eller efter införandet av en ny valuta (såsom euron).
2. Frågorna gäller
 - (a) huruvida sådana utgifter kan räknas in i tillgångens anskaffningsvärde och såvida de inte kan det
 - (b) när sådana utgifter skall redovisas i resultaträkningen.
3. Denna tolkning behandlar inte (a) utgifter för ändringar i programvara avsedd för försäljning, (b) inköp av ersättning för programvara, (c) systemförbättringar (uppgraderingar) förutom dem som krävs för att systemet skall fortsätta att fungera som förväntat samt (d) redovisning av nedskrivningar hänförliga till befintlig programvara.

Beslut

4. Utgift för att återställa eller bibehålla framtida ekonomiska fördelar som ett företag kan förvänta sig utifrån den ursprungligen bedömda prestationsnivån hos befintlig programvara skall redovisas som kostnad när återställnings- eller underhållsarbete utförs (exempelvis för att sätta programvaran i ursprungligt skick efter millennieskiftet eller efter införandet av euron).

Upplysningar

5. Behovet av stora programvaruändringar kan ge upphov till osäkerhet. I enlighet med punkt 8 i IAS 1 (omarbetad 1997) uppmuntras företag att utöver de finansiella rapporterna lämna information om de huvudsakliga osäkerheter de står inför (exempelvis en beskrivning av de åtgärder och kostnader som uppkommit och planeras uppkomma under framtida perioder avseende väsentliga programvaruändringar).

Datum för beslut: Oktober 1997.

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft den 1 juni 1998. Förändringar av redovisningsprinciper skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-7

Införande av euro

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 21, Effekterna av ändrade valutakurser.

Frågeställning

1. Den 1 januari 1999 blir startpunkten för den europeiska valutaunionen EMU. Euron blir en självständig valuta och växelkursen mellan de deltagande ländernas valutor och euron kommer att låsas. Det innebär att risken för valutakursförluster hänförliga till övriga deltagande länder elimineras från och med detta datum.
2. Frågan gäller hur IAS 21 skall tillämpas avseende övergången från de nationella valutorna till euron för de deltagande medlemsländerna i EU ("övergången").

Beslut

3. Omräkning av transaktioner i utländsk valuta och av finansiella rapporter för utlandsverksamheter skall strikt följa kraven i IAS 21. Samma logik gäller vid låsning av växelkurser när länder blir medlemmar i EMU i ett senare skede.
4. Detta innebär att
 - (a) monetära fordringar och skulder hänförliga till transaktioner i utländsk valuta även fortsättningsvis skall omräknas till rapportvalutan enligt balansdagkursen. Eventuella kursdifferenser skall omedelbart redovisas i resultaträkningen, med undantag för att ett företag skall fortsätta att tillämpa sin befintliga redovisningsprincip för valutakursvinster och valutakursförluster hänförliga till valutakontrakt som används för att minska kursrisker på framtida transaktioner eller åtaganden (flödessakringar),
 - (b) ackumulerade valutakursdifferenser hänförliga till omräkning av resultat- och balansräkningar i självständiga utlandsverksamheter även fortsättningsvis skall redovisas direkt mot eget kapital och påverka resultatet först när utlandsverksamheten avvecklas samt
 - (c) valutakursdifferenser som uppkommer som följd av omräkning av skulder i deltagande valutor skall inte inkluderas i det redovisade värdet för de tillgångar de är hänförliga till.

Datum för beslut: Oktober 1997.

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft den 1 juni 1998. Förändringar av redovisningsprinciper skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-8

Första gången en redovisning, baserad på IAS, upprättas

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 1, Utformning av finansiella rapporter.

SIC-8*Frågeställning*

1. Ett företag vill ange att företagets finansiella rapporter för första gången är upprättade helt och hållet i enlighet med IAS. Företaget kan exempelvis tidigare ha upprättat de finansiella rapporterna endast med inhemska redovisningsprinciper som huvudsaklig redovisningsgrund. Företaget kan också ha upprättat de finansiella rapporterna delvis utifrån inhemska redovisningsprinciper och delvis utifrån IAS, i vilket fall de inhemska redovisningsprinciperna räknas som den huvudsakliga redovisningsgrunden. IAS 1 (omarbetad 1997) och IAS 8 ger inte uttrycklig vägledning om hur företaget skall redovisa övergången från att använda inhemska redovisningsprinciper till att använda IAS som huvudsakliga redovisningsgrund.
2. Frågorna gäller
 - (a) hur ett företags finansiella rapporter skall upprättas den period när IAS första gången i sin helhet tillämpas som huvudsaklig redovisningsgrund samt
 - (b) när IAS första gången i sin helhet tillämpas som huvudsaklig redovisningsgrund, hur särskilda övergångsbestämmelser som anges i enskilda standarder och tolkningar skall tillämpas på redan befintliga poster när dessa standarder och tolkningar trädde i kraft.

Beslut

3. Den period när IAS för första gången i sin helhet tillämpas som huvudsaklig redovisningsgrund skall ett företags finansiella rapporter upprättas som om de finansiella rapporterna alltid hade upprättats i enlighet med de standarder och tolkningar som har trätt i kraft den period för vilken tillämpningen sker första gången. Därför skall de standarder och tolkningar som trätt i kraft den period när tillämpningen sker första gången tillämpas retroaktivt, förutom när
 - (a) enskilda standarder eller tolkningar kräver eller tillåter en annan övergångsbehandling eller
 - (b) storleken på den justering som är hänförlig till tidigare perioder inte kan beräknas med rimlig precision.
4. Jämförande information skall färdigställas och presenteras i enlighet med IAS.
5. Eventuell justering som uppkommer vid övergången till IAS skall redovisas som en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel för den tidigaste period som redovisas i enlighet med IAS.
6. När IAS första gången i sin helhet tillämpas som huvudsaklig redovisningsgrund, skall företaget tillämpa de övergångsbestämmelser som anges i gällande standarder och tolkningar endast för de perioder som avslutas på föreskrivet datum i respektive standard och tolkning.

Upplysningar

7. För den period när IAS för första gången i sin helhet tillämpas som huvudsaklig redovisningsgrund skall företaget lämna upplysning
 - (a) när justeringsbeloppet för ingående balans för balanserade vinstmedel inte kan beräknas med rimlig precision,
 - (b) när det inte är praktiskt genomförbart att tillhandahålla jämförande information samt
 - (c) om vald redovisningsprincip för varje IAS som tillåter ett val av redovisningsprincip vid övergången.
8. Företag uppmantras att lämna upplysning, tillsammans med de upplysningar som krävs enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), om att IAS första gången tillämpas i sin helhet.

Datum för beslut: Januari 1998.

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft den 1 augusti 1998.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-9

Klassificering som företagsförvärv eller samgående

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 22 (omarbetad 1998), Företagsförvärv och samgåenden⁽¹⁾.

Frågeställning

1. Som vägledning vid klassificeringen av koncernbildning innehåller IAS 22 (omarbetad 1998) ("IAS 22") allmänna definitioner i punkt 8 och ytterligare vägledning i punkterna 10 till 12 avseende förvärv samt i punkterna 13 till 16 avseende samgåenden. Av IAS 22 framgår att det endast är i exceptionella fall som det inte är möjligt att fastställa vilket företag som är förvärvande och följaktligen att samgåenden bara uppträder i exceptionella fall. Standarden ger emellertid ingen uttrycklig vägledning när det gäller samspelet mellan definitionerna och de båda avsnitten som innehåller vägledning om företagsförvärv respektive samgåenden.
2. Frågorna gäller
 - (a) hur definitionerna och den ytterligare vägledning som anges i IAS 22 skall tolkas och tillämpas vid en koncernbildning samt
 - (b) huruvida en koncernbildning enligt IAS 22 skulle kunna klassificeras som vare sig företagsförvärv eller samgående.
3. Denna tolkning behandlar inte transaktioner mellan företag som står under samma bestämmande inflytande.

Beslut

4. En koncernbildning skall redovisas som ett företagsförvärv utom i de fall en förvärvare inte kan identifieras. Vid så gott som samtliga koncernbildningar är det möjligt att identifiera en förvärvare, det vill säga aktieägarna i ett av de företag som går samman får ett bestämmande inflytande över den nya enheten.
5. Klassificeringen av en koncernbildning skall bygga på en samlad bedömning av alla relevanta fakta och omständigheter i det aktuella fallet. Den vägledning som ges i IAS 22 ger exempel på viktiga faktorer som måste beaktas, men utgör inte en fullständig uppräkningslista. Enstaka förhållanden i en nybildad koncern, såsom exempelvis fördelningen av röster eller hur värdet på de företag som går samman förhåller sig till varandra, är inte ensamma avgörande för hur en koncernbildning skall redovisas.
6. Punkterna 15 (a), (b) och (c) beskriver viktiga villkor för ett samgående. Ett företag skall klassificera en koncernbildning som ett förvärv, om inte samtliga dessa villkor är uppfyllda. Även om samtliga villkor är uppfyllda skall en koncernbildning redovisas som ett samgående endast om företaget kan visa att det inte är möjligt att identifiera en förvärvare.
7. Alla koncernbildningar som faller under IAS 22 skall redovisas antingen som förvärv eller samgåenden.

Datum för beslut: Januari 1998.

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft för koncernbildningar som redovisas första gången i perioder som börjar den 1 augusti 1998 eller senare.

⁽¹⁾ IAS 22 (omarbetad 1993) ersattes av IAS 22 (omarbetad 1998), Företagsförvärv och samgåenden, som trädde i kraft den 1 juli 1999. Hänvisningarna i denna tolkning har ändrats för att stämma överens med IAS 22 (omarbetad 1998).

SIC-10/SIC-11

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-10

Statligt stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 20, Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd.

Frågeställning

1. I en del länder kan statliga stöd syfta till att uppmuntra eller långsiktigt stödja näringsverksamhet antingen inom vissa geografiska områden eller inom vissa branscher. Villkoren för att erhålla sådana stöd behöver inte ha något uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet. Exempel på sådana stöd är överföringar av resurser från stat till företag som
 - (a) är verksamma inom en viss bransch,
 - (b) fortsätter verka inom nyligen privatiserade branscher eller
 - (c) startar eller fortsätter att driva sin affärsverksamhet i underutvecklade områden.
2. Frågan gäller huruvida sådana statliga stöd är "statliga bidrag" enligt IAS 20 och således skall redovisas enligt denna standard.

Beslut

3. Statliga stöd till företag uppfyller definitionen av statliga bidrag i IAS 20 även om det inte finns några andra villkor som uttryckligen hänför sig till företagets löpande verksamhet än kravet på att företaget skall vara verksamt inom vissa geografiska områden eller inom vissa branscher. Sådana bidrag skall därför inte redovisas direkt mot eget kapital.

Datum för beslut: Januari 1998.

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft den 1 augusti 1998. Förändringar i redovisningsprinciper skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-11

Aktivering av valutakursförluster efter kraftiga devalveringar

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 21, Effekterna av ändrade valutakurser.

Frågeställning

1. Ett företag har skulder i en utländsk valuta till följd av ett förvärv av tillgångar. Efter förvärvet drabbas företagets rapportvaluta av en kraftig devalvering eller depreciering. Följden blir betydande valutakursförluster när skulderna värderas till balansdagskurs i enlighet med punkt 11 (a) i IAS 21. Enligt tillåten alternativ princip i punkt 21 i IAS 21 skall flera villkor vara uppfyllda innan ett företag kan inkludera sådana valutakursförluster i det redovisade värdet för de hänförliga tillgångarna.
2. Frågorna gäller
 - (a) för vilken period som villkoren att skulden "inte kan regleras" och "inte kan kurssäkras" skall tillämpas samt
 - (b) när förvärvet av en tillgång "nyligen inträffat".

Beslut

3. Valutakursförluster på skulder skall ingå i det redovisade värdet på den tillgång som sammanhänger med skulden endast om dessa skulder inte kunde regleras och om det var praktiskt ogenomförbart att kurssäkra dem innan den kraftiga devalveringen eller deprecieringen av rapportvalutan. Tillgångens justerade redovisade värde får inte överstiga dess återvinningsvärde.
4. När valutakursförluster på skulder skall inkluderas i det redovisade värdet på en tillgång som är hänförlig till skulden, skall det tydligt påvisas att den utländska valuta som krävdes för att reglera skulden inte fanns tillgänglig för det rapporterade företaget samt att det var praktiskt ogenomförbart att kurssäkra valutarisken (med exempelvis derivat såsom terminskontrakt, optioner eller andra finansiella instrument). Detta förväntas inträffa sällan, exempelvis vid samtidig brist på utländsk valuta på grund av begränsningar hänförliga till en regerings eller centralbanks valutakontroll och avsaknad av säkringsinstrument.
5. När villkoren för aktivering av valutakursförluster är uppfyllda, aktiverar ett företag ytterligare valutakursförluster som uppkommit efter den första kraftiga devalveringen eller deprecieringen av rapportvalutan endast i den mån samtliga villkor för aktivering även fortsättningsvis är uppfyllda.
6. "Nyligen inträffade" förvärv av tillgångar är förvärv inom tolv månader innan den kraftiga devalveringen eller deprecieringen inträffat.

Datum för beslut: Januari 1998.

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft den 1 augusti 1998. Förändringar av redovisningsprinciper skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-12**När skall ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen?**

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 27, Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag.

SIC-12*Frågeställning*

1. Ett företag kan bildas med ett begränsat och väldefinierat syfte, exempelvis att genomföra ett leasingavtal, ett forsknings- eller utvecklingsprojekt eller en värdepapperisering av finansiella tillgångar. Ett sådant företag (SPE – "Special Purpose Entity" – företag för särskilt ändamål) kan ha form av ett aktiebolag, en stiftelse, ett handelsbolag eller ett enkelt bolag. Ett SPE bildas ofta med långtgående, och ibland permanenta, begränsningar vad gäller styrelsens, förvaltarens eller ledningens möjligheter att fatta beslut som gäller den löpande verksamheten. Många gånger kan de riktlinjer som rör den löpande verksamheten inte ändras, annat än möjligen genom beslut av dess grundare eller huvudman (det vill säga verksamheten styrs genom en så kallad "autopilot").
2. Huvudmannen (eller det företag för vars räkning ett SPE bildades) överför ofta tillgångar till ett SPE, erhåller rätten att använda tillgångar som ägs av ett SPE eller utför tjänster åt ett SPE, medan andra intressenter (finansierarna) finansierar verksamheten i ett SPE. Ett företag som genomför transaktioner med ett SPE (vanligen grundaren eller huvudmannen) kan i praktiken utöva det bestämmande inflytandet över detta SPE.
3. Ett vinstintresse avseende ett SPE kan ta sig många olika former, exempelvis ett räntebärande instrument, ett egetkapitalinstrument, ett vinstandelsbevis, en rätt till överskott eller ett leasingavtal. Vissa av dessa instrument kan ge innehavaren endast en fast eller förutbestämd avkastning, medan andra ger innehavaren rättigheter eller tillgång till andra framtida ekonomiska fördelar som ett SPE genererar. I de flesta fall behåller grundaren eller huvudmannen (eller det företag för vars räkning detta SPE bildades) rätten att få del av en betydande del av avkastningen från ett SPE:s verksamhet även om denne endast äger en liten del eller inget alls av detta SPE:s egna kapital.
4. Enligt IAS 27 skall koncernredovisningen omfatta företag över vilka det rapporterande företaget utövar ett bestämmande inflytande. Standarden ger dock ingen uttrycklig vägledning för vad som gäller för ett SPE.
5. Frågan gäller i vilka fall som ett SPE skall omfattas av koncernredovisningen.
6. Denna tolkning omfattar inte förmånsbestämda pensionsplaner eller program för anställdas köp av aktier i ett företag.
7. En överföring av tillgångar från ett företag till ett SPE kan utgöra en försäljning för företaget. Även om överföringen utgör en försäljning kan bestämmelserna i IAS 27, och i denna tolkning, leda till att ett SPE skall omfattas av koncernredovisning. Denna tolkning behandlar inte i vilka fall en överföring av tillgångar skall redovisas som en försäljning eller hur konsekvenserna av en sådan försäljning skall elimineras när koncernredovisningen upprättas.

Beslut

8. Ett SPE skall omfattas av koncernredovisningen när den ekonomiska innebörden av affärsförbindelserna mellan ett företag och ett SPE tyder på att företaget utövar ett bestämmande inflytande över detta SPE.
9. Ett bestämmande inflytande över ett SPE kan utövas genom att verksamheten bedrivs på ett förutbestämt sätt (verksamheten drivs genom en "autopilot") eller på annat sätt. I punkt 12 i IAS 27 anges flera situationer när ett bestämmande inflytande utövas trots att ett företag äger högst 50 procent av rösterna i ett annat företag. På samma sätt kan ett bestämmande inflytande förekomma även när ett företag äger endast en liten del eller inget alls av det egna kapitalet i ett SPE. En tillämpning av begreppet "bestämmande inflytande" förutsätter, i varje enskilt fall, en bedömning med hänsyn tagen till alla relevanta faktorer.
10. Förutom i de fall som beskrivs i punkt 12 i IAS 27 är följande omständigheter exempel på när ett företag utövar ett bestämmande inflytande över ett SPE och därför skall inkludera detta SPE i koncernredovisningen (ytterligare exempel ges i bilaga):
 - (a) Verksamheten i ett SPE bedrivs, i allt väsentligt, för företagets räkning i enlighet med dess behov, så att företaget kan dra fördel av verksamheten i ett SPE.
 - (b) Företaget har i praktiken rätt att fatta beslut om att erhålla huvuddelen av de förmåner som verksamheten i ett SPE ger upphov till, eller har delegerat denna rätt genom att sätta upp en "autopilot".

- (c) Företaget har i praktiken rätt att erhålla huvuddelen av förmånerna i ett SPE och kan därför vara exponerat för de risker som är förknippade med verksamheten i detta SPE.
 - (d) Företaget står i praktiken för huvuddelen av de risker som är förknippade med ägandet av ett SPE och dess tillgångar i syfte att erhålla fördelar som verksamheten ger upphov till.
11. Att den löpande verksamheten i ett SPE är förutbestämd av ett företag (huvudmannen eller annan intressent) innebär inte att dotterföretaget skall undantas från koncernredovisningen av det skäl som anges i punkt 13 (b) i IAS 27.

Datum för beslut: Juni 1998.

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft för räkenskapsår som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Förändringar i redovisningsprinciper skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-13

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

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 31 (omarbetad 1998), Redovisning av andelar i joint ventures.

Frågeställning

1. Enligt punkt 39 i IAS 31 (omarbetad 1998) skall såväl tillskott som försäljningar mellan en samägare och ett joint venture redovisas på följande sätt: "När en samägare tillskjuter eller säljer tillgångar till ett joint venture, skall redovisningen av vinst eller förlust från transaktionen återspegla transaktionens ekonomiska innebörd." Vidare anges i punkt 19 i IAS 31 (omarbetad 1998) att "ett gemensamt styrt företag är ett joint venture som inbegriper bildandet av ett aktiebolag, handelsbolag eller någon annan form av företag i vilken varje samägare äger en andel". I standarden saknas uttrycklig vägledning för hur vinster och förluster i samband med överföring av icke-monetära tillgångar till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag skall redovisas.
2. En samägare kan överföra icke-monetära tillgångar till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag i utbyte mot andelar i det gemensamt styrda företaget. Sådana överföringar kan ske på olika sätt. Överföringar kan göras samtidigt av samägarna antingen vid bildandet av det gemensamt styrda företaget eller vid en senare tidpunkt. Den ersättning som utgår till samägarna (samägarna) i utbyte mot överförda icke-monetära tillgångar till det gemensamt styrda företaget kan också innefatta kontanter eller annan ersättning vars värde är oberoende av de framtida kassaflödena i det gemensamt styrda företaget ("tillkommande ersättning").
3. Frågorna gäller
 - (a) när en samägare i resultaträkningen skall redovisa sin andel av de vinster och förluster som uppkommer i samband med en överföring av icke-monetära tillgångar till ett gemensamt styrt företag, i utbyte mot andelar i det gemensamt styrda företaget,
 - (b) hur en samägare skall redovisa tillkommande ersättning samt
 - (c) hur en samägare skall informera om eventuella orealiserade vinster eller förluster i sin koncernredovisning.

SIC-14

4. Denna tolkning behandlar hur samägare skall redovisa en överföring av icke-monetära tillgångar till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag i utbyte mot andelar i det gemensamt styrda företaget, vilka redovisas med tillämpning av antingen kapitalandelsmetoden eller klyvningsmetoden.

Beslut

5. Vid tillämpning av punkt 39 i IAS 31 skall samägaren, i samband med överföring av icke-monetära tillgångar till ett gemensamt styrt företag i utbyte mot andelar i det gemensamt styrda företaget i resultaträkningen, redovisa den andel av vinster eller förluster som är hänförlig till de övriga samägarna i resultaträkningen utom
- (a) när de väsentliga riskerna och fördelarna, som följer av ett ägande av de överförda icke-monetära tillgångarna, inte överförts till det gemensamt styrda företaget,
 - (b) när vinster eller förluster hänförliga till de överförda icke-monetära tillgångarna inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt eller
 - (c) när de överförda icke-monetära tillgångarna är av likartat slag jämfört med dem som överförts från övriga samägare. Icke-monetära tillgångar är av likartad natur, används på ett likartat sätt i samma slag av verksamhet och har ungefär samma verkliga värde. Tillgångar som överförs till ett joint venture bedöms som likartade endast om alla viktigare enskilda tillgångar är likartade dem som överförts från övriga samägare.

Om någon av de undantagsregler som anges i punkterna (a) till (c) ovan är tillämplig anses vinsten eller förlusten som orealiserad och skall därför inte ingå i periodens resultat om inte punkt 6 är tillämplig.

6. Om en samägare, förutom andelar i det gemensamt styrda företaget, erhåller monetära eller icke-monetära tillgångar som är av annan karaktär jämfört med dem som samägaren tillfört, skall samägaren redovisa en vinst eller förlust hänförlig till överföringen som motsvarar storleken på dessa tillgångar.
7. Orealiserade vinster eller förluster på icke-monetära tillgångar som överförts till ett gemensamt styrt företag skall elimineras mot de bakomliggande tillgångarna i de fall som klyvningsmetoden används eller mot kapitalandelens värde om kapitalandelsmetoden används. Sådana orealiserade vinster eller förluster skall inte redovisas som förutbetalda intäkter eller upplupna kostnader i samägarens concernredovisning.

Datum för beslut: Juni 1998.

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft för räkenskapsår som börjar den 1 januari 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Förändringar i redovisningsprinciper skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-14**Materiella anläggningstillgångar – ersättning för förlust av eller skador på tillgångar**

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 16, Materiella anläggningstillgångar (omarbetad 1998).

Frågeställning

1. Företag kan erhålla ersättning (monetär eller icke-monetär) från annan person i samband med en förlust av eller skada på en materiell anläggningstillgång. Villkoren är normalt sådana att ersättningen måste användas för att återställa den förlorade eller skadade tillgången eller för att köpa eller återuppföra nya tillgångar som ersättning för de tillgångar som gått förlorade. IAS 16 (omarbetad 1998) ger ingen uttrycklig vägledning för hur sådan ersättning skall redovisas.
2. Exempel på sådana situationer är:
 - (a) Ersättning från ett försäkringsföretag efter en förlust av eller skada på en materiell anläggningstillgång orsakad av exempelvis en naturkatastrof, stöld eller felaktig hantering.
 - (b) Ersättningar från staten för materiella anläggningstillgångar som exproprierats, exempelvis mark som behövs i allmännyttigt syfte.
 - (c) Ersättning på grund av att ett företag tvingats flytta materiella anläggningstillgångar från en tätort till ett glesbebyggt område på grund av markanvändningsplaner.
 - (d) När ett företag erhåller en ny tillgång eller del av tillgång i utbyte mot en annan som skadats eller gått förlorad.
3. Frågan gäller hur ett företag skall redovisa
 - (a) förluster av eller skador på materiella anläggningstillgångar,
 - (b) ersättning från annan person till följd av sådana skador eller förluster samt
 - (c) därpå följande återställande, nyanskaffning eller återuppförande av en tillgång.

Beslut

4. En förlust av eller skada på en materiell anläggningstillgång, ett därav orsakat krav på ersättning eller betalning från annan person och ett därpå följande inköp eller återuppförande av en ersättningstillgång utgör olika ekonomiska händelser och skall därför redovisas var för sig. De tre händelserna skall redovisas på följande sätt:
 - (a) En skada på en materiell anläggningstillgång skall redovisas i enlighet med IAS 36, medan en skrotning eller avyttring av en materiell anläggningstillgång skall redovisas i enlighet med IAS 16 (omarbetad 1998).
 - (b) Ersättning (monetär eller icke-monetär) från annan person för materiella anläggningstillgångar som skadats eller förlorats, skall redovisas som intäkt när förutsättningarna för intäktsredovisning är uppfyllda.
 - (c) Kostnaden för att återställa eller återuppföra en skadad eller förlorad tillgång, inköpskostnaden för en ersättningstillgång samt värdet av en tillgång som erhållits som ersättning skall fastställas och redovisas i enlighet med IAS 16 (omarbetad 1998).

Upplysningar

5. Upplysningar skall lämnas om ersättningar, uppdelade på monetära och icke-monetära tillgångar, som erhållits på grund av skada på eller förlust av materiella anläggningstillgångar.

Datum för beslut: Juni 1998.

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft för räkenskapsår som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Förändringar i redovisningsprinciper skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

SIC-15/SIC-18

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-15

Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 17, Leasingavtal (omarbetad 1997).

Frågeställning

1. Vid förhandling om ett nytt leasingavtal eller omförhandling av ett gammalt, kan leasegivaren erbjuda förmåner för att förmå leasetagaren att teckna ett avtal. Exempel på förmåner kan vara en kontantbetalning till leasetagaren eller att leasegivaren svarar för vissa av leasetagarens kostnader (såsom flyttkostnader, kostnader för förbättringar av en fastighet eller kostnader som är förknippade med leasetagarens äldre leasingavtal). Ett ytterligare exempel kan vara att avtalet inledningsvis löper med nedsatt leasingavgift eller utan leasingavgift.
2. Frågan gäller hur förmåner som erbjudits en leasetagare när han tecknar ett operationellt leasingavtal skall redovisas hos leasegivaren och leasetagaren.

Beslut

3. Alla förmåner som erbjuds en leasetagare när denne tecknar ett nytt eller förnyar ett operationellt leasingavtal, skall redovisas som en del av den totala avgiften för den hyrda tillgången oberoende av förmånens art eller av tidpunkten för när den ges.
4. Leasegivaren skall redovisa den sammanlagda kostnaden för lämnade förmåner som en minskning av leasingavgifterna linjärt över leasingperioden såvida inte något annat systematiskt sätt bättre återspeglar hur de ekonomiska fördelar som hänförs till objektet minskar över tiden.
5. Leasetagaren skall redovisa det sammanlagda värdet av erhållna förmåner som en minskning av leasingavgifterna linjärt över leasingperioden såvida inte något annat systematiskt sätt bättre återspeglar användarens ekonomiska nytta över tiden.
6. Kostnader för leasetagaren, inklusive kostnader för äldre leasingavtal (exempelvis kostnader för att säga upp ett avtal, flyttkostnader eller kostnader för att förbättra en fastighet), skall redovisas i enlighet med andra tillämpliga IAS:er, inklusive sådana kostnader som leasetagaren kompenseras för av leasegivaren.

Datum för beslut: Juni 1998.

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft för leasingperioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-18

Alternativa redovisningsprinciper

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter.

Frågeställning

1. Vissa standarder från IASC ger företaget ett uttryckligt val mellan redovisningsprinciper vid upprättandet av de finansiella rapporterna. I några standarder där företaget ges ett uttryckligt val mellan redovisningsprinciper anges hur detta val skall gå till. I punkt 104 i IAS 39 anges exempelvis att ett företag skall välja en av två principer för redovisning av förändringar i verkligt värde på finansiella tillgångar som kan säljas samt att de skall tillämpa vald princip på samtliga sådana tillgångar. I andra standarder ges ingen anvisning om hur detta val skall gå till.
2. Frågan gäller hur valet skall göras vid tillämpning av de standarder som tillåter ett uttryckligt val av redovisningsprincip men som inte ger någon anvisning om hur valet skall göras. Den grundläggande frågan är huruvida, efter valet av princip, den valda principen skall följas genomgående för alla poster som redovisas enligt de särskilda krav som ger denna valmöjlighet.

Beslut

3. Om det finns flera tillgängliga redovisningsprinciper enligt en IAS eller en tolkning, skall ett företag välja och konsekvent tillämpa en av dessa principer, såvida inte standarden eller tolkningen särskilt kräver eller tillåter indelning av posterna (transaktioner, händelser, saldon, belopp och så vidare) i kategorier för vilka olika principer kan vara lämpliga. Om en standard kräver eller tillåter kategoriindelning av poster, skall den lämpligaste redovisningsprincipen väljas och konsekvent tillämpas för varje kategori. (Ytterligare vägledning ges i bilaga A och bilaga B till tolkningen).
4. Efter det att en lämplig redovisningsprincip valts i enlighet med punkt 3, skall ett byte av redovisningsprincip endast genomföras om detta är förenligt med punkt 42 i IAS 8. Den nya principen skall tillämpas på alla poster eller kategorier av poster på det sätt som anges i punkt 3.

Datum för beslut: Maj 1999.

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2000 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Förändringar av redovisningsprinciper skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-19**Rapportvaluta – omräkning och utformning av finansiella rapporter enligt IAS 21 och IAS 29**

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referenser: IAS 21, Effekterna av ändrade valutakurser (omarbetad 1993), och IAS 29, Redovisning i höginflationsländer (omarbetad 1994) ⁽¹⁾.

Frågeställning

1. I punkt 4 i IAS 21 anges att även om standarden inte anger i vilken valuta företagens finansiella rapporter skall upprättas, så använder ett företag vanligtvis valutan i det land där företaget har sitt säte. I IAS 21 definieras "rapportvaluta" som den valuta i vilken de finansiella rapporterna upprättas. Valet av rapportvaluta har betydande konsekvenser för värderingen av olika poster i de finansiella rapporterna.

⁽¹⁾ Se även SIC-30: Omräkning från värderingsvaluta till rapportvaluta.

SIC-19

2. I punkt 7 i IAS 21 definieras en utländsk valuta som en annan valuta än företagets rapportvaluta. Därför innebär valet av rapportvaluta att alla andra valutor behandlas som utländska valutor. I IAS 21 anges hur redovisning av transaktioner i utländska valutor och omräkning av finansiella rapporter i utlandsverksamheter skall utföras. Punkt 36 i IAS 21 innehåller information om ytterligare konsekvenser av att välja rapportvaluta för en självständig utlandsverksamhet belägen i ett höginflationsland. Finansiella rapporter i en sådan utlandsverksamhet skall inflationsjusteras i enlighet med IAS 29 innan de omräknas till det rapporterade företagets rapportvaluta. Enligt punkt 8 i IAS 29 krävs även en inflationsjustering av de finansiella rapporterna av ett företag som upprättar sina rapporter i ett höginflationslands valuta.
3. Frågorna gäller
 - (a) hur fastställer ett företag i vilken valuta som värdering av olika poster i de finansiella rapporterna skall göras ("värderingsvaluta"),
 - (b) huruvida ett företag kan välja en annan valuta än värderingsvalutan vid upprättandet av finansiella rapporter ("rapportvaluta") samt
 - (c) hur omräkningen från värderingsvaluta till rapportvaluta skall göras i de fall dessa skiljer sig åt.
4. I punkt 5 i IAS 21 anges att omräkning av ett företags finansiella rapporter från rapportvalutan i enlighet med IAS till en annan valuta i syfte att underlätta för användare som är vana vid den valutan eller på grund av liknande skäl, inte behandlas i IAS 21. Därför behandlas inte sådana omräkningar i denna tolkning.

Beslut

5. Värderingsvalutan skall ge information om företaget, som är användbar och som återspeglar den ekonomiska innebörden av de bakomliggande händelser och förhållanden som är av vikt för företaget. Om en viss valuta används i en betydande omfattning i, eller har en betydande påverkan på företaget, kan den valutan vara en lämplig värderingsvaluta (ytterligare vägledning ges i bilaga A till denna tolkning). Alla transaktioner i andra valutor än värderingsvalutan skall behandlas som transaktioner i utländsk valuta vid tillämpning av IAS 21.
6. När ett företag fastställt vilken valuta som är värderingsvaluta, skall den bibehållas såvida det inte skett en förändring i bakomliggande händelser och förhållanden som är av betydelse för företaget enligt punkt 5.
7. Om värderingsvalutan, fastställd i enlighet med punkt 5 ovan, är en valuta i ett höginflationsland, skall
 - (a) företagets egna finansiella rapporter inflationsjusteras i enlighet med IAS 29,
 - (b) om företaget är en självständig utlandsverksamhet såsom den definieras i IAS 21, och omfattas av koncernredovisningen upprättad av ett annat företag, dess finansiella rapporter inflationsjusteras innan de omräknas till det rapporterade företagets rapportvaluta.
8. Om valutan i ett land som inte är ett höginflationsland utgör en lämplig värderingsvaluta i enlighet med punkt 5, erfordras ingen inflationsjustering i enlighet med IAS 29.
9. Även om ett företag normalt rapporterar i samma valuta som används som värderingsvaluta i enlighet med punkt 5 ovan, kan företaget välja en annan rapportvaluta. IAS anger inte hur omräkningen från värderingsvalutan till en annan valuta skall göras i ett sådant fall. För att de finansiella rapporterna skall ge en rättvisande bild av företagets ställning, resultat och kassaflöden, krävs emellertid att valet av omräkningsmetod inte leder till en redovisning som är oförenlig med den bild som erhålls när företaget värderar olika poster i den värderingsvaluta som fastställts enligt punkt 5. För företag med självständiga utlandsverksamheter och som upprättar koncernredovisning, sammanfaller normalt rapportvalutan med den valuta som moderföretaget använder som värderingsvaluta, men avviker ofta från den värderingsvaluta som de olika utlandsverksamheterna använder av sig. (I bilaga B ges ett exempel på hur denna tolkning kan tillämpas vid upprättandet av koncernredovisning).

Upplysningar

10. Följande upplysningar skall lämnas:

- (a) Orsakerna till varför ett företag valt en annan värderingsvaluta än landets lokala valuta.
- (b) Orsakerna till en förändring i valet av värderings- eller rapportvaluta.
- (c) I de fall som ett företag rapporterar i en annan valuta än värderingsvalutan, skall upplysning lämnas om vilken valuta som används för värdering, orsakerna till varför en annan valuta använts för rapportering och hur omräkningen gjorts.

För upplysningarna i koncernredovisningen avser referenser till värderingsvalutan den valuta som är värderingsvaluta i moderföretaget.

Datum för beslut: Februari 2000.

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2001 eller senare. Förändringar av redovisningsprinciper skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-20**Redovisning av förluster i samband med tillämpning av kapitalandelsmetoden**

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag (omarbetad 1998).

Frågeställning

1. Det förekommer att ett ägarföretag redovisar finansiella tillgångar där intresseföretag eller ett joint venture som redovisas enligt kapitalandelsmetoden, utgör motpart. Exempel kan vara stam- eller preferensaktier, lån, förskott, skuldebrev, aktieoptioner eller kundfordringar.
2. Av punkt 22 i IAS 28 framgår att om, vid tillämpning av kapitalandelsmetoden, ägarföretagets andel av ett intresseföretags förlust är lika stor eller större än innehavets redovisade värde, upphör ägarföretaget vanligtvis att redovisa sin andel av överskjutande förluster i resultaträkningen. Ytterligare förluster redovisas emellertid till den del ägarföretaget ådragit sig förpliktelser eller gjort utbetalningar för intresseföretagets räkning för att täcka sådana förpliktelser i intresseföretaget som ägarföretaget garanterat eller på annat sätt förbundit sig att svara för.
3. När ett företag tillämpar kapitalandelsmetoden är frågorna:
 - (a) Vilka finansiella tillgångar skall räknas in i det innehav som punkt 22 i IAS 28 hänvisar till?
 - (b) Skall ägarföretaget fortsätta att redovisa sin andel av förlusterna i ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag, utöver andelens redovisade värde, om ägarföretaget innehar andra finansiella tillgångar i intresseföretaget än vad som inräknas i investeringens redovisade värde?

SIC-21

4. Denna tolkning behandlar tillämpningen av kapitalandelsmetoden enligt IAS 28. Av punkt 32 i IAS 31 framgår att enligt tillåten alternativ princip tillämpar företaget kapitalandelsmetoden när det redovisar sina andelar i en gemensamt styrd verksamhet och skall följaktligen tillämpa också denna tolkning.

Beslut

5. Finansiella tillgångar kan vara av många slag. Några exempel är stamaktier eller preferensaktier. När ett ägarföretag tillämpar punkt 22 i IAS 28, inräknas i innehavet endast de finansiella tillgångar som ger ägarföretaget obegränsad rätt till andel i intresseföretagets vinster och förluster samt en residual rätt i tillgångarna efter avdrag för alla skulder.
6. Om ägarföretagets andel av förlusterna överstiger det redovisade värdet på innehavet i ett intresseföretag skall det redovisade värdet skrivas ned till noll. Om inte ägarföretaget lämnat garantier eller på annat sätt förbundit sig att svara för intresseföretagets förpliktelser upphör därmed ägarföretaget att redovisa sin andel av överskjutande förluster. I den utsträckning som ägarföretaget lämnat garantier eller förbundit sig att svara för intresseföretagets förpliktelser skall det emellertid fortsätta att redovisa sin andel av intresseföretagets förluster.
7. Finansiella tillgångar i ett intresseföretag, som inte utgör en del av innehavet definierat enligt punkt 5 ovan, skall redovisas enligt de regler som följer av andra tillämpliga IAS:er, exempelvis IAS 39, och innan IAS 39 börjar tillämpas, IAS 25 (omformaterad 1994).
8. Fortsatta förluster i ett intresseföretag utgör en indikation på att såväl de finansiella tillgångar som ingår i innehavet enligt punkt 5 ovan, som andra finansiella tillgångar i intresseföretaget, kan ha sjunkit i värde. En nedskrivning av värdet på de finansiella tillgångar som ingår i innehavet utgår från det redovisade värdet efter hänsyn tagen till ägarföretagets andel av förlusterna i intresseföretaget.
9. Om ett ägarföretag har lämnat garantier eller på annat sätt gjort åtaganden gentemot ett intresseföretag eller förbundit sig att svara för intresseföretagets förpliktelser, skall ägarföretaget överväga om inte, utöver en fortsatt redovisning av ägarföretagets andel av intresseföretagets förluster, en avsättning är erforderlig enligt de bestämmelser som anges i IAS 37. (Innan IAS 37 börjar tillämpas skall en avsättning bedömas enligt bestämmelserna i IAS 10 (omformaterad 1994).)

Upplysningar

10. Om ett ägarföretag upphör att redovisa sin andel av förlusterna i ett intresseföretag, skall ägarföretaget i not ange storleken på oredovisade förluster, både dem som hänför sig till den aktuella perioden och sammanlagt.

Datum för bedömning: Augusti 1999.

Ikraftträdande: Tolkningen träder i kraft den 15 juli 2000. Förändringar i redovisningsprinciperna skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-21**Redovisning av uppskjuten skatt vid omvärdering av icke-avskrivningsbara tillgångar**

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Ett utkast till tolkning, SIC-D21: Inkomstskatter – samlingsuttalande, publicerades för kommentarer i september 1999. Utkastet omfattade både den frågeställning som behandlas i denna tolkning och den frågeställning som behandlas i tolkningen SIC-25: Inkomstskatter – konsekvenser av en förändring av skattestatus.

Referens: IAS 12, Inkomstskatter (omarbetad 1996).

Frågeställning

1. Enligt punkt 51 i IAS 12 skall värderingen av uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar baseras på hur företaget per balansdagen förväntar sig att återvinna eller reglera det redovisade värdet för tillgång eller skuld som givit upphov till temporära differenser.
2. Enligt punkt 20 i IAS 12 behöver en omvärdering av en tillgång inte påverka det skattepliktiga resultatet den period när omvärderingen görs, inte heller behöver den medföra en ändring av tillgångens skattemässiga värde. Om den framtida återvinningen av det redovisade värdet är skattepliktig, utgör alla skillnader mellan det redovisade värdet och det skattemässiga värdet en temporär differens som ger upphov till en uppskjuten skatteskuld eller skattefordran.
3. Den fråga som denna tolkning behandlar gäller hur "framtida återvinning" skall tolkas i förhållande till tillgångar som inte är föremål för avskrivning (icke-avskrivningsbar tillgång) och som omvärderats i enlighet med punkt 29 i IAS 16 (omarbetad 1998).
4. Tolkningen är också tillämpligt på förvaltningsfastigheter som redovisas till omvärderat belopp enligt punkt 23 (b) i IAS 25, men som skulle betraktas som icke-avskrivningsbara om IAS 16 skulle tillämpas.

Beslut

5. Den uppskjutna skatteskuld eller skattefordran som uppkommer i samband med en omvärdering av en icke-avskrivningsbar tillgång i enlighet med punkt 29 i IAS 16 skall värderas med utgångspunkt från de skattebetalningar som uppkommer vid en försäljning, oberoende av hur tillgångens redovisade värde beräknas. Det innebär att om skattelagstiftningen anger en skattesats, hänförlig till den skattepliktiga vinst som uppkommer vid en försäljning, som avviker från den skattesats som gäller för den löpande verksamheten är det den förra som skall användas för att värdera den uppskjutna skatteskulden eller skattefordran som är hänförlig till den icke-avskrivningsbara tillgången.

Datum för beslut: Augusti 1999.

Ikraftträdande: Denna bedömning träder i kraft den 15 juli 2000. Förändringar i redovisningsprinciper skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-22

Justering av förvärvsanalys efter förvärvstidpunkten

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 22 (omarbetad 1998), Företagsförvärv och samgåenden.

SIC-22*Frågeställning*

1. När ett företag upprättar en förvärvsanalys efter ett förvärv har en förvärvare inte alltid tillgång till all den information som krävs för att det skall vara möjligt att fastställa och uppskatta det verkliga värdet på förvärvade tillgångar och skulder på ett tillförlitligt sätt, eller så uppfyller inte de identifierbara tillgångarna och skulderna ännu kraven för att redovisas i balansräkningen. Tänkbara anledningar till detta är, exempelvis, att den förvärvade verksamheten är komplicerad eller att redovisningen upprättas kort tid efter förvärvet.
2. Av punkt 71 i IAS 22 (omarbetad 1998) framgår att identifierbara tillgångar och skulder, som förvärvas men som inte uppfyller kriterierna [...] på separat redovisning när förvärvet redovisas första gången, skall därefter redovisas när de uppfyller kriterierna. Det redovisade värdet på förvärvade identifierbara tillgångar och skulder skall justeras när, efter förvärvstidpunkten, ytterligare information blir tillgänglig som stöd vid uppskattning av de värden som tilldelats dessa identifierbara tillgångar och skulder när förvärvet redovisades första gången. Det belopp som är hänförligt till goodwill eller negativ goodwill skall om så är tillämpligt också räknas om i den mån
 - (a) justeringen inte innebär att det bokförda värdet av goodwill överstiger återvinningsvärdet, enligt angivet i IAS 36, Nedskrivningar, samt
 - (b) sådana justeringar görs i slutet av det första räkenskapsåret efter förvärvet (utom för redovisning av identifierbara skulder i enlighet med punkt 31 i IAS 22, för vilken tidsramarna i punkt 31 (c) tillämpas),i annat fall skall justeringar av förvärvade identifierbara tillgångar och skulder samt goodwill och negativ goodwill redovisas som intäkt eller kostnad.
3. Syftet med denna tolkning är att klargöra, i de fall ett företag gör justeringar i de undantagsfall som beskrivs i punkt 71 i IAS 22
 - (a) huruvida justeringen av de verkliga värden som initialt åsatts förvärvade identifierbara tillgångar och skulder också skall gälla avskrivningar och andra förändringar som om justeringen gjorts vid förvärvstidpunkten,
 - (b) huruvida konsekvensjusteringen av goodwill eller negativ goodwill skall innefatta effekten på avskrivningar på goodwill eller negativ goodwill från förvärvstidpunkten samt
 - (c) hur justeringarna av förvärvade identifierbara tillgångar och skulder samt goodwill och negativ goodwill skall redovisas.
4. Denna tolkning gäller inte för följande tillgångar och skulder eftersom de behandlas i andra standarder:
 - (a) Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder redovisade i enlighet med IAS 12 (omarbetad 1996), punkterna 66 till 68.
 - (b) Återföring av avsättningar som ursprungligen avsåg omstrukturering av det förvärvade objektets verksamhet enligt IAS 22 (omarbetad 1998), punkterna 75 och 76.

Beslut

5. En justering av det redovisade värdet på förvärvade identifierbara tillgångar och skulder som uppfyller kravet i punkt 71 i IAS 22 skall beräknas som om de justerade värdena hade gällt från förvärvstidpunkten. Sålunda skall justeringen omfatta både effekten på det värde som ursprungligen åsatts tillgången eller skulden och effekten på avskrivningar och andra förändringar, som om de justerade värden hade gällt från övertagandetidpunkten.
6. Om justeringen av värdet på identifierbara tillgångar och skulder görs vid utgången av det räkenskapsår som påbörjats efter förvärvstidpunkten, skall, om så är erforderligt, det redovisade värdet av goodwill och negativ goodwill också justeras från förvärvstidpunkten. Sålunda skall avskrivning på goodwill och upplösning av negativ goodwill också justeras från förvärvstidpunkten. Justeringen av det redovisade värdet på goodwill får dock inte leda till att det redovisade värdet på goodwill överstiger återvinningsvärdet.

7. Justeringar av avskrivningar, nedskrivningar och andra belopp enligt punkt 5 och 6 i denna tolkning skall redovisas bland motsvarande poster i resultaträkningen. En redovisning mot eget kapital får endast göras i de fall en transaktion, som inträffat efter förvärvstidpunkten, ger upphov till effekter som enligt andra IAS:er skall redovisas direkt mot eget kapital. Denna tolkning medför alltså inte att kraven i dessa andra standarder ändras.

Upplysningar

8. Upplysning om orsaken till och storleken på justeringar av redovisade värden på identifierbara tillgångar och skulder samt på goodwill och negativ goodwill skall lämnas i de finansiella rapporterna för den period då justeringen görs. Upplysning skall också lämnas om storleken på de justeringar som avser tidigare perioder.

Datum för beslut: Oktober 1999.

I kraftträdande: Tolknigen träder i kraft för justeringar som görs under räkenskapsår som avslutas den 15 juli 2000 eller senare.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-23

Större besiktning- och översynskostnader avseende materiella anläggningstillgångar

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 16, Materiella anläggningstillgångar (omarbetad 1998).

Frågeställning

1. Enligt punkt 23 i IAS 16 (omarbetad 1998) skall tillkommande utgifter avseende materiella anläggningstillgångar läggas till anskaffningsvärdet för tillgången i fråga, till den del tillgångens prestanda förbättras i förhållande till den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades. Alla andra tillkommande utgifter, såsom utgifter för reparation och underhåll, vilka återställer eller vidmakthåller den ekonomiska nyttan på den nivå som gällde då tillgången ursprungligen anskaffades, skall redovisas som kostnader i den period de hänför sig till.
2. Av punkt 27 i IAS 16 framgår att viktiga komponenter i vissa materiella anläggningstillgångar kan behöva ersättas regelbundet. Komponenterna redovisas som separata tillgångar eftersom de har en nyttjandeperiod som avviker från de materiella tillgångar till vilka de hör.
3. Företag köper materiella anläggningstillgångar och ådrar sig alla utgifter som är erforderliga för att bringa dem på plats och i skick i enlighet med syftet med anskaffningen. För att kunna fortsätta att nyttja tillgångarna, kommer företaget att i framtiden behöva genomföra en större besiktning eller översyn av tillgångarna vid regelbundet återkommande tidpunkter under nyttjandeperioden. Ett exempel kan vara köp av ett flygplan som kräver översyn vart tredje år.
4. Frågan som behandlas i denna tolkning gäller om de utgifter som en större återkommande besiktning eller översyn av en materiell anläggningstillgång under dess nyttjandeperiod ger upphov till i syfte att möjliggöra ett fortsatt nyttjande av tillgången, skall redovisas som en komponent av tillgången i fråga eller redovisas som en kostnad i resultaträkningen.

SIC-24*Beslut*

5. En kostnad för en större återkommande besiktning eller översyn av en materiell anläggningstillgång under dess nyttjandeperiod i syfte att möjliggöra ett fortsatt nyttjande av tillgången, skall redovisas som en kostnad under den period företaget ådrar sig denna utom i de fall när
- (a) företaget i enlighet med punkt 12 i IAS 16 konstaterat att det i anskaffningsvärdet för tillgången ingår en väsentlig komponent som utgörs av utgiften för större översyn och där denna komponent skrivits av för att återspegla att den ekonomiska nyttan förbrukats, men där värdet återställs genom den kommande översynen (oberoende av om tillgången värderas till anskaffningsvärde eller om den har omvärderats),
 - (b) det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången kommer att komma företaget till del samt
 - (c) utgiften för översynen kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Om samtliga dessa förutsättningar är uppfyllda skall kostnaden räknas in i tillgångens anskaffningsvärde och redovisas som en komponent.

Datum för beslut: Oktober 1999.

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft den 15 juli 2000. Införandet av den komponentmetod som beskrivs i denna tolkning är en förändring av avskrivningsmetoden och behandlas som en förändring av uppskattningar och bedömningar i enlighet med punkt 52 i IAS 16. Som följd av detta justeras avskrivningsbeloppen för innevarande och framtida perioder.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-24**Resultat per aktie – finansiella instrument och andra avtal som kan komma att bytas mot aktier**

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 33, Resultat per aktie.

Frågeställning

1. Det finns olika former av finansiella instrument eller avtal som ett företag kan reglera antingen genom att erlagga finansiella tillgångar eller genom en överföring av egna stamaktier till innehavaren. I vissa fall kan företaget välja form för reglering och i andra fall sker detta val av innehavaren av det finansiella instrumentet. Ett exempel på en sådan typ av instrument är en avtalsenlig förpliktelse som ett företag kan reglera antingen med kontanter eller genom en emission av stamaktier.
2. Frågan gäller om ett finansiellt instrument, eller andra avtal som kan regleras antingen med finansiella tillgångar eller genom en emission av stamaktier, efter val antingen av företaget eller innehavaren, utgör potentiella stamaktier vid en tillämpning av IAS 33.
3. Denna tolkning behandlar avtal där det av villkoren framgår att reglering kan ske på olika sätt.

Beslut

4. Alla finansiella instrument, eller andra avtal, som kan leda till att ett företag skall emittera stamaktier till innehavaren av instrumentet eller avtalet, efter val av företaget eller innehavaren, utgör potentiella stamaktier.

Datum för beslut: Februari 2000.

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft den 1 december 2000. Jämförande information som redovisats i finansiella rapporter i enlighet med punkterna 47 till 52 i IAS 33 skall räknas om vid tillämpning av denna tolkning.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-25**Inkomstskatter – konsekvenser av en förändring av skattestatus**

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Ett utkast till tolkningen, SIC-D21: Inkomstskatter – samlingsuttalande, gavs ut för synpunkter i september 1999. Utkastet till tolkningen inkluderade både frågan som behandlas i denna tolkning och frågan som ingår i tolkningen SIC-21: Redovisning av uppskjuten skatt vid omvärdering av icke-avskrivningsbara tillgångar.

Referens: IAS 12, Inkomstskatter (omarbetad 1996).

Frågeställning

1. En förändring i ett företags eller dess aktieägares skattestatus, kan få konsekvenser för ett företag genom en ökning eller minskning av dess skattefordringar eller skatteskulder. Ett exempel är när företags aktier noteras på en börs eller i samband med en rekonstruktion av företagets egna kapital. En förändring kan också uppkomma genom att en huvudägare flyttar utomlands. Som en följd av en sådan förändring kan beskattningen ändras. Företaget kan exempelvis, gå miste om eller bli berättigat till vissa skatteförmåner eller beskattas med en annan skattesats i framtiden.
2. En förändring i ett företags eller dess aktieägares skattestatus, kan ha en omedelbar effekt på ett företags aktuella skattefordringar eller skatteskulder. Förändringen kan också öka eller minska de uppskjutna skattefordringar eller skatteskulder som företaget redovisar beroende på vilka skattekonsekvenser som förändringen i företagets skattestatus medför när företaget återvinner eller reglerar det redovisade värdet på sina tillgångar eller skulder.
3. Frågan som behandlas i denna tolkning gäller hur ett företag skall redovisa skattekonsekvenser av en förändring av skattestatusen för ett företag eller dess aktieägare.

Beslut

4. En förändring av ett företags, eller dess aktieägares, skattestatus ger inte upphov till poster som skall redovisas direkt mot det egna kapitalet. Om förändringen ger upphov till en ökning eller minskning av aktuella eller uppskjutna skattefordringar eller skatteskulder skall detta påverka periodens resultat såvida inte ökningen/minskningen hänförs till transaktioner eller händelser som, antingen i den innevarande perioden eller i en annan period skall redovisas direkt mot det egna kapitalet. De skattekonsekvenser som hänförs till poster som redovisas mot det egna kapitalet (och som inte påverkat periodens resultat), skall redovisas mot det egna kapitalet antingen i innevarande eller tidigare period.

SIC-27

Datum för beslut: Augusti 1999.

I kraftträdande: Denna bedömning träder i kraft den 15 juli 2000. Förändringar i redovisningsprinciperna skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-27**Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal**

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referenser: IAS 1, Utformning av finansiella rapporter (omarbetad 1997), IAS 17, Leasingavtal (omarbetad 1997), IAS 18, Intäkter (omarbetad 1993).

Frågeställning

1. Ett företag kan gå in i en transaktion eller en serie av strukturerade transaktioner (ett upplägg) med en eller flera fristående parter (en finansiär) som innefattar ett leasingavtal. Ett företag kan exempelvis leasa ut tillgångar till en finansiär och leasa tillbaka samma tillgångar eller, alternativt, sälja tillgångarna och därefter leasa tillbaka samma tillgångar. Formen för dessa upplägg, liksom avtalsvillkoren, kan skilja sig kraftigt åt. I fallet när ett företag leasar ut tillgångar och därefter leasar tillbaka samma tillgångar kan upplägget ha strukturerats så att man skall uppnå en skattefördel för finansiären som denne delar med sig till företaget genom att erlagga ett arvode, utan att för den skull rätten att utnyttja tillgången påverkas.
2. När ett upplägg med en finansiär innefattar ett leasingavtal är frågorna:
 - (a) Hur man fastslår huruvida en serie av transaktioner är kopplade till varandra och därför skall redovisas som en transaktion.
 - (b) Huruvida upplägget ryms inom definitionen av ett leasingavtal enligt IAS 17, och om så inte är fallet
 - (i) huruvida de tillgångar som kan ha satts av på ett särskilt bankkonto och eventuella förpliktelser att erlagga leasingavgifter utgör tillgångar eller skulder för företaget (jämför det exempel som beskrivs i punkt 2 (a) i bilaga A),
 - (ii) hur företaget skall redovisa andra förpliktelser som är en följd av upplägget samt
 - (iii) hur företaget skall redovisa det arvode som företaget kan erhålla från finansiären.

Beslut

3. En serie av transaktioner som innefattar ett leasingavtal är kopplade till varandra och skall redovisas som en transaktion när den ekonomiska innebörden inte kan förstås utan hänvisning till hela serien av transaktioner. Så är exempelvis fallet när serien av transaktioner är nära beroende av varandra, när de förhandlats fram som ett paket och när de genomförs samtidigt eller i löpande följd. (Bilaga A innehåller exempel på hur denna tolkning skall tillämpas.)

4. Redovisningen skall återspegla uppläggets ekonomiska innebörd. Alla faktorer och konsekvenser av upplägget skall beaktas för att bedöma dess ekonomiska innebörd med tonvikt på de faktorer och konsekvenser som har en ekonomisk betydelse.
5. IAS 17 är tillämplig när den ekonomiska innebörden av upplägget innefattar en överföring av rätten att disponera en tillgång under en överenskommen period. Indikationer, som var och för sig visar att den ekonomiska innebörden av upplägget inte motsvarar definitionen av ett leasingavtal enligt IAS 17, innefattar (Bilaga B ger exempel på hur denna tolkning kan tillämpas):
 - (a) Företaget behåller alla risker och fördelar förknippade med ägandet av den underliggande tillgången och åtnjuter, i allt väsentligt, samma rättigheter att använda tillgången som före upplägget.
 - (b) Det huvudsakliga skälet för upplägget är att uppnå vissa skattefördelar och inte att överföra rätten att använda tillgången.
 - (c) Upplägget innehåller en option med villkor som gör det nästan säkert att den kommer att utnyttjas (ett exempel kan vara en säljoption med ett försäljningspris som väsentligt överstiger det förväntade verkliga värdet vid lösentidpunkten).
6. Definitionerna och vägledningen i punkterna 49 till 64 i föreställningsramen skall tillämpas när man avgör huruvida det särskilda bankkonto som kan finnas för investeringar och eventuella förpliktelser att erlägga leasingavgifter utgör tillgångar och skulder för företaget. Indikationer som sammantagna visar att det särskilda konto för investeringar och förpliktelser att erlägga leasingavgifter inte uppfyller definitionen av en tillgång och en skuld, och därför inte skall redovisas i företagets balansräkning, innefattar att
 - (a) företaget inte kan disponera bankkontot efter eget gottfinnande och inte är skyldigt att erlägga leasingavgifterna. Så är fallet när exempelvis ett förutbetalt belopp avsatts på ett särskilt konto för att skydda finansören och som bara får användas för att betala finansören, finansören går med på att åtagandena att erlägga leasingavgifter skall regleras med medel som finns avsatta på kontot samt företaget inte har möjlighet att stoppa betalningar till finansören från kontot,
 - (b) risken att företaget skall bli skyldigt att återbetala hela det arvode som erhållits från finansören, möjligen med ett tilläggsbelopp, är ytterst liten, eller, i de fall ett arvode inte erhållits, risken för en betalning på grund av andra förpliktelser (exempelvis garantier) är ytterst liten. Risken för återbetalning är ytterst liten när, exempelvis, villkoren i upplägget kräver att det förutbetalda beloppet skall placeras i riskfria tillgångar som förväntas ge upphov till tillräckligt stora kassaflöden för att möta förpliktelsen att erlägga leasingavgifter samt
 - (c) utöver de betalningar som erläggs i samband med att upplägget ingås, de enda betalningar som förväntas enligt upplägget, är de leasingavgifter som erläggs med medel tagna från det särskilda bankkonto som lagts upp i samband med utväxlingen av betalningar i samband med att upplägget ingicks.
7. Andra förpliktelser enligt upplägget, inklusive alla avgivna garantier och åtaganden till följd av en förtida uppsägning, skall redovisas i enlighet med IAS 37 eller IAS 39, beroende på hur åtagandena utformats.
8. Kriterierna i punkt 20 i IAS 18 skall tillämpas på fakta och omständigheter i varje enskilt upplägg för att fastställa när ett sådant arvode som företaget kan komma att erhålla skall redovisas som intäkt. Faktorer som skall beaktas är om företaget även fortsättningsvis har ett ansvar, i form av betydande framtida åtaganden att uppnå ett visst resultat för att erhålla arvodet, om företaget behåller risker, utformningen av garantivillkor samt risken för att arvodet måste återbetalas. Indikatorer, vilka var för sig visar att det är olämpligt att redovisa hela arvodet som inkomst när det erhålls, om det erhålls i samband med uppläggets ingående innefattar
 - (a) förpliktelser att antingen genomföra eller avstå från att genomföra, vissa betydelsefulla aktiviteter utgör förutsättningar för att erhålla arvodet, och att följaktligen ett genomförande av det legalt bindande avtalet inte utgör den viktigaste delen av upplägget,
 - (b) begränsningar i användningen av den underliggande tillgången som i praktiken inskränker och väsentligt ändrar företagets möjlighet att använda tillgången (exempelvis genom utvinning, försäljning eller pant),

SIC-28

- (c) sannolikheten för att betala tillbaka arvodet, eventuellt med ett tilläggsbelopp, inte är ytterst liten. Detta är fallet när, exempelvis
- (i) den underliggande tillgången inte utgör en specialiserad tillgång som krävs för att företaget skall kunna bedriva sin verksamhet, och att det därför finns en möjlighet att företaget vill betala ett belopp för att kunna avsluta upplägget i förtid, eller
 - (ii) företaget enligt villkoren i upplägget, är skyldigt, alternativt har viss eller fullständig frihet att investera det förutbetalda beloppet i tillgångar som bär risker som inte är helt obetydliga (exempelvis valuta-, ränte- eller kreditrisker), i detta fall är risken för att investeringens värde inte skall räcka till för att betala leasingavgifterna inte längre ytterst liten, och det kan därför finnas en möjlighet att företaget tvingas erlägga ett tilläggsbelopp.
9. I resultaträkningen skall arvodet redovisas på ett sätt som återspeglar dess ekonomiska innebörd och art.

Upplysningar

10. Alla faktorer i ett upplägg som inte i grunden innefattar ett leasingavtal enligt IAS 17, skall beaktas när man tar ställning till vilka upplysningar som är nödvändiga för att man skall förstå upplägget och hur detta redovisats. Företag skall lämna följande upplysningar för varje period som upplägget består av:
- (a) En beskrivning av upplägget, innefattande
 - (i) den underliggande tillgången och eventuella begränsningar i rätten att använda den,
 - (ii) uppläggets löptid och andra väsentliga avtalsvillkor,
 - (iii) transaktioner som är kopplade med varandra, inklusive eventuella optioner.
 - (b) Redovisningsprincipen för eventuella arvoden som erhållits, det belopp som redovisats som intäkt under perioden och på vilken rad i resultaträkningen som beloppet redovisats.
11. De upplysningar som skall lämnas i enlighet med punkt 10 ovan, skall lämnas separat för varje upplägg eller sammanslagna för varje grupp av upplägg. En grupp är ett antal upplägg som har likartade underliggande tillgångar (som exempelvis kraftverk).

Datum för beslut: Februari 2000.

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft den 31 december 2001. Förändringar i redovisningsprinciperna skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-28**Koncernredovisning – ”transaktionsdag” och verkligt värde på egetkapitalinstrument**

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 22 (omarbetad 1998), Företagsförvärv.

Frågeställning

1. Ett företag kan emittera egna egetkapitalinstrument som köpeskillning vid en koncernbildning som redovisas som ett förvärv enligt IAS 22. Enligt punkt 21 i IAS 22 skall ett förvärv redovisas till anskaffningsvärde och egetkapitalinstrument som emitteras av förvärvaren skall värderas till verkligt värde per transaktionsdagen.
2. I de fall som köparen emitterat noterade egetkapitalinstrument som en del av köpeskillingen, och börskursen inte utgör ett tillförlitligt uttryck för det verkliga värdet, anger punkt 24 i IAS 22 att förändringar i börskursen, under en rimligt lång period före och efter den tidpunkt då villkoret för förvärvet offentliggjordes skall beaktas.
3. Frågorna gäller
 - (a) vad som avses med "transaktionsdagen" när man fastställer det verkliga värdet på egetkapitalinstrument som utgivits som en del av köpeskillingen vid ett förvärv,
 - (b) när det är det rätt att beakta andra faktorer och värderingsmetoder, förutom börskursen på ett noterat egetkapitalinstrument vid transaktionsdagen samt
 - (c) vilka upplysningar som skall lämnas när börskursen på ett noterat egetkapitalinstrument inte använts som mått på instrumentets verkliga värde, och vilka upplysningar skall lämnas när egetkapitalinstrumentet inte är noterat.
4. Av punkt 65 i IAS 22 framgår att om det redan vid förvärvet är sannolikt att en justering av köpeskillingen, baserad på en eller flera framtida händelser, kommer att ske vid en senare tidpunkt, och beloppet kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt, skall förvärvsanalysen redan från början bygga på det beräknade slutliga anskaffningsvärdet. Enligt punkt 68 i IAS 22 skall anskaffningsvärdet justeras när en händelse eller de händelser som kan påverka köpeskillingen inträffar efter anskaffningstidpunkten. Följaktligen gäller inte denna tolkning för sådana egetkapitalinstrument som emitterats som en justering av köpeskillingen, baserad på en eller flera framtida händelser, om inte justeringen är sannolik och kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt vid förvärvstidpunkten.

Beslut

5. När ett förvärv genomförs i en transaktion (det vill säga inte i flera steg) utgörs transaktionsdagen av förvärvstidpunkten, det vill säga den tidpunkt vid vilken förvärvaren får det bestämmande inflytandet över det förvärvade företagets nettotillgångar och rörelse. När ett förvärv genomförs i flera steg (det vill säga genom successiva aktieförvärv) skall det verkliga värdet på de egetkapitalinstrument som ges ut som köpeskillning vid varje steg, fastställas vid den tidpunkt som varje enskilt förvärv redovisas av förvärvaren i dess finansiella rapporter.
6. Börskursen på ett noterat egetkapitalinstrument på transaktionsdagen är det bästa uttrycket för instrumentets verkliga värde och skall användas utom i sällsynta fall. Andra faktorer och värderingsmetoder skall likaså bara beaktas i de sällsynta fall när det kan visas att börskursen är otillförlitlig och att andra faktorer och värderingsmetoder ger ett mer tillförlitligt mått på egetkapitalinstrumentets verkliga värde. Börskursen per transaktionsdagen är otillförlitlig endast om den påverkats av otillbörliga börskurser eller av begränsad handel.

Upplysningar

7. När det finns en börskurs på transaktionsdagen för ett egetkapitalinstrument som utgivits som del av köpeskillingen, men denna inte använts som ett mått på instrumentets verkliga värde, skall företag lämna upplysning om
 - (a) detta förhållande,
 - (b) orsakerna till varför börskursen inte är ett mått på egetkapitalinstrumentets verkliga värde,

SIC-29

- (c) den metod och de betydelsefulla antaganden som använts för att fastställa det verkliga värdet samt
 - (d) den sammanlagda skillnaden mellan börskursen och det belopp som angivits som egetkapitalinstrumentets verkliga värde.
8. När ett egetkapitalinstrument utgivits som köpeskilling och instrumentet saknar en börskurs på transaktionsdagen, skall företaget lämna upplysning om detta förhållande samt om de metoder och betydelsefulla antaganden som använts för att fastställa det verkliga värdet.

Datum för beslut: Februari 2001.

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft för förvärv som redovisas första gången den 31 december 2001 eller senare.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-29**Upplysningar om koncessioner för samhällsservice**

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter.

Frågeställning

1. Ett företag (uppdragstagaren) kan ingå ett avtal med ett annat företag (uppdragsgivaren) om att tillhandahålla tjänster som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska och samhällsliga tjänster. Uppdragsgivaren kan vara ett offentligt eller privatägt företag, inklusive en myndighet. Exempel på uppdragsavtal kan omfatta anläggningar för vattenrening, motorvägar, parkeringsplatser, tunnlar, broar, flygfält och telekommunikationsnät. Exempel på avtal som inte omfattas av denna tolkning är när ett företag uppdrar åt annan att utföra vissa interna tjänster (såsom en kafeteria för anställda, fastighetsunderhåll och redovisnings- eller IT-tjänster).
2. Ett avtal som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska eller samhällsliga tjänster innefattar vanligen att uppdragsgivaren, för avtalsperioden, till uppdragstagaren överför rätten att
 - (a) tillhandahålla tjänster som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska eller samhällsliga tjänster samt
 - (b) i vissa fall, använda vissa materiella, immateriella och/eller finansiella tillgångar,i utbyte mot att uppdragstagaren åtar sig att
 - (a) tillhandahålla tjänsterna under avtalsperioden i enlighet med vissa bestämmelser och villkor samt
 - (b) i de fall när så är tillämpligt, vid utgången av avtalsperioden återlämna de rättigheter som erhöles när avtalet ingicks och/eller som erhöles under avtalsperioden.
3. Det som kännetecknar ett sådant avtal som omfattas av denna tolkning är att uppdragstagaren både erhåller rätten och skyldigheten att tillhandahålla tjänster som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska eller samhällsliga tjänster.

4. Frågan gäller vilka upplysningar som i ovanstående fall skall lämnas i de finansiella rapporter som upprättas av en uppdragstagare och en uppdragsgivare.
5. Vissa synpunkter och krav på upplysningar avseende ett antal typer av avtal som omfattas av denna tolkning behandlas i andra IAS:er (IAS 16 är tillämplig vid förvärv av fastigheter, maskiner och inventarier, IAS 17 är tillämplig vid leasing av tillgångar och IAS 38 är tillämplig vid förvärv av immateriella tillgångar). Ett avtal om att tillhandahålla tjänster som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska och samhälleliga tjänster, kan emellertid omfatta avtal som skall verkställas längre fram och som inte omfattas av någon IAS, såvida inte avtalen är förlustbringande, i vilket fall IAS 37 är tillämplig. Därför anger denna tolkning ytterligare krav på upplysningar om avtal som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska eller samhälleliga resurser.

Beslut

6. Alla aspekter av ett avtal om tillhandahållande av tjänster som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska eller samhälleliga tjänster skall beaktas när ett företag fastställer vilka upplysningar som skall lämnas i de finansiella rapporterna. En uppdragstagare och uppdragsgivare skall ange följande i varje redovisningsperiod:
 - (a) En beskrivning av avtalet.
 - (b) En redogörelse för viktiga avtalsvillkor som kan påverka storleken på, tidpunkten för samt den risk som är förknippad med framtida betalningar (exempelvis avtalsperiodens längd, tidpunkten för ändring av priser och grunderna för hur ändring av priser och omförhandling av avtalsvillkor fastställs).
 - (c) Innebörden och omfattningen (exempelvis kvantiteter, tidsperiod eller belopp beroende på vad som är tillämpligt) av
 - (i) rätten att använda vissa tillgångar,
 - (ii) förpliktelser att tillhandahålla eller rätten att erhålla tjänster,
 - (iii) förpliktelser att förvärva eller uppföra anläggningar,
 - (iv) förpliktelser att överlämna eller rätten att erhålla vissa angivna tillgångar vid avtalsperiodens slut,
 - (v) villkor om avtalets förlängning eller upphörande samt
 - (vi) andra rättigheter och förpliktelser (såsom större underhållsarbeten).
 - (d) Förändringar i avtalet som inträffat under perioden.
7. De upplysningar som skall lämnas i enlighet med punkt 6 ovan, skall lämnas för varje enskilt avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster eller för grupper av likartade avtal. En grupp av likartade avtal omfattar avtal om att tillhandahålla tjänster av likartat slag (exempelvis att uppbära vägavgifter, teletjänster eller vattenrening).

Datum för beslut: Maj 2001.

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft den 31 december 2001.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-30

Omräkning från värderingsvaluta till rapportvaluta

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 21, Effekterna av ändrade valutakurser (omarbetad 1993) och IAS 29, Redovisning i höginflationsländer (omformaterad 1994).

SIC-30*Frågeställning*

1. SIC-19: Rapportvaluta – omräkning och utformning av finansiella rapporter enligt IAS 21 och IAS 29, behandlar hur ett företag räknar om sina finansiella rapporter från den valuta som används för värdering av poster i de finansiella rapporterna (värderingsvaluta) till en annan valuta i rapportsyfte (rapportvaluta). SIC-19 anger inte vilken omräkningsmetod som skall användas, men kräver att den omräkningsmetod som används inte leder till en redovisning som är oförenlig med hur olika poster i de finansiella rapporterna värderats.
2. Punkt 15 i SIC-19 utvecklar detta krav i ett exempel om ett ryskt företag som använder den ryska rubeln som en lämplig värderingsvaluta, och som räknar om sina finansiella rapporter till en annan rapportvaluta (exempelvis euro). Tolkningen anger att den metod som används för omräkning av rubel till euro inte får leda till att euron ersätter rubeln som värderingsvaluta.
3. Punkt 5 i IAS 21 anger att standarden inte behandlar omräkningen av ett företags finansiella rapporter från dess rapportvaluta till en annan valuta för att underlätta för användare som är vana vid den valutan eller av liknande skäl.
4. Frågorna gäller
 - (a) hur poster i finansiella rapporter skall omräknas från en värderingsvaluta till en rapportvaluta när de finansiella rapporterna upprättas i en annan valuta än den värderingsvaluta som fastställts enligt SIC-19 samt
 - (b) vilka upplysningar som skall lämnas
 - (i) när finansiella rapporter upprättas i en annan valuta än den värderingsvaluta som fastställts enligt SIC-19,
 - (ii) när ett företag, i de finansiella rapporterna, lämnar kompletterande upplysningar som går utöver vad som krävs enligt IAS, i en annan valuta än rapportvalutan, för att underlätta läsningen för vissa användare.
5. Denna tolkning skall läsas och tillämpas i förening med kraven i SIC-19. Begreppet "finansiella rapporter" omfattar koncernredovisning enligt definition i punkt 4 i IAS 27.

Beslut

6. När finansiella rapporter upprättas i en annan valuta än värderingsvalutan enligt SIC-19, och förutsatt att värderingsvalutan inte är ett höginflationslands valuta, skall kraven i punkt 9 i SIC 19 tillämpas enligt nedan:
 - (a) Tillgångar och skulder i samtliga balansräkningar som omfattas av redovisningen, (det vill säga inklusive de som redovisas för jämförelseperioder,) skall räknas om till den kurs som gäller vid respektive balansdagspunkt.
 - (b) Intäkter och kostnader för alla perioder som omfattas av redovisningen, (det vill säga inklusive intäkter för jämförelseperioder,) skall räknas om till de kurser som gäller på transaktionsdagarna eller till en kurs som approximerar de faktiska kurserna.
 - (c) Poster inom det egna kapitalet, med undantag för periodens resultat, skall räknas om till den kurs som gäller vid respektive balansdagspunkt.
 - (d) Samtliga kursdifferenser som uppkommer genom en tillämpning av punkterna 6 (a)-(c) ovan, skall redovisas direkt mot eget kapital.
7. När finansiella rapporter upprättas i en annan valuta än värderingsvalutan enligt SIC-19, och värderingsvalutan är ett höginflationslands valuta, skall kraven i punkt 9 i SIC 19 tillämpas på följande sätt:
 - (a) Tillgångar, skulder och poster inom det egna kapitalet i samtliga balansräkningar som omfattas av redovisningen, det vill säga inklusive de som redovisas för jämförelseperioder, skall räknas om till den balansdagskurs som gäller vid utgången av den senaste period för vilken balansräkning upprättats.
 - (b) Intäkter och kostnader för alla perioder som omfattas av redovisningen, det vill säga inklusive intäkter och kostnader för jämförelseperioder, skall räknas om till den balansdagskurs som gäller vid utgången av den senaste period för vilken finansiella rapporter upprättats.

Upplysningar

8. När de finansiella rapporterna upprättas i en annan valuta än värderingsvalutan enligt SIC-19, skall ett företag upplysa om att värderingsvalutan återspeglar den ekonomiska innebörden av de bakomliggande händelser och förhållanden som är av vikt för företaget, förutom vad som krävs enligt punkt 10 i SIC-19.
9. När finansiella rapporter upprättas i en annan valuta än värderingsvalutan i enlighet med SIC-19, och värderingsvalutan är ett höginflationslands valuta, skall företaget ange växelkursen mellan värderings- och rapportvalutorna för var och en av de balansstidpunkter som rapporterna omfattar, utöver de upplysningar som krävs enligt punkt 39 i IAS 29.
10. När ett företag i finansiella rapporter lämnar kompletterande upplysningar som går utöver vad som krävs enligt IAS, i en annan valuta än rapportvalutan, och denna redovisning sker för att underlätta läsningen för vissa användare, skall företaget
 - (a) tydligt ange att det rör sig om kompletterande upplysningar för att skilja dem från de upplysningar som krävs enligt IAS och som räknats om enligt punkterna 6 eller 7 ovan (beroende på vilken punkt som är tillämplig),
 - (b) ange vilken värderingsvaluta som använts för att upprätta de finansiella rapporterna, och vilken omräkningsmetod som använts för att få fram de kompletterande upplysningarna,
 - (c) ange att värderingsvalutan återspeglar den ekonomiska innebörden av de bakomliggande händelser och förhållanden som är av vikt för företaget och att de kompletterande upplysningarna räknats om till en annan valuta endast för att underlätta läsningen, samt
 - (d) ange i vilken valuta som tilläggsupplysningarna lämnats.

De upplysningar som krävs enligt punkterna 8 och 10 (c) skall alltid lämnas i koncernens finansiella rapporter, utom när värderingsvalutan för samtliga koncernföretag, rapportvalutan samt den valuta som används för kompletterande upplysningar (när sådana lämnats) sammanfaller. När det gäller de krav på upplysningar som enligt punkt 9 och 10 (b) skall lämnas i koncernens finansiella rapporter, avser hänvisningarna till värderingsvaluta, den värderingsvaluta som används av moderföretaget.

Datum för beslut: Maj 2001.

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2002 eller senare. Förändringar i redovisningsprinciper skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-31**Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster**

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 18, Intäkter (omarbetad 1993).

Frågeställning

1. Ett företag (säljaren) kan ingå en bytesaffär där han tillhandahåller reklamtjänster i utbyte mot att erhålla reklamtjänster från en kund (kunden). Reklamen kan visas på Internet eller annonsplacering, sändas via tv eller radio, publiceras i tidningar eller tidskrifter, eller visas i annat medium.

SIC-32

2. I vissa fall förekommer att inga kontanter eller annan ersättning utväxlas mellan företagen. I vissa andra fall kan lika stora eller nästan lika stora kontantbelopp eller andra ersättningar utväxlas.
3. En säljare, som erbjuder reklamtjänster inom ramen för sin ordinarie verksamhet, redovisar intäkter enligt IAS 18 från en bytesaffär som innefattar reklam när, bland andra kriterier, tjänsterna är av olika slag (se punkt 12 i IAS 18) och intäkten kan mätas på ett tillförlitligt sätt (se punkt 20 (a) i IAS 18). Denna tolkning är endast tillämpligt på byte av reklamtjänster av olika slag. Ett byte av reklamtjänster av samma slag ger inte upphov till intäkter enligt IAS 18.
4. Frågan gäller under vilka omständigheter som en säljare kan mäta intäkten på ett tillförlitligt sätt till det verkliga värdet på reklamtjänster som erhållits eller tillhandahållits i en bytesaffär.

Beslut

5. Intäkter från en bytesaffär som innefattar reklamtjänster kan inte mätas på ett tillförlitligt sätt till det verkliga värdet av de reklamtjänster som erhållits. En säljare kan emellertid mäta intäkten på ett tillförlitligt sätt på de reklamtjänster han tillhandahåller i en bytesaffär, genom jämförelser med intäkter enbart från sådana reklamtjänster som saknar samband med bytestransaktioner och som
 - (a) omfattar samma typ av reklamtjänster som ingår i bytestransaktionen,
 - (b) äger rum ofta,
 - (c) utgör en dominerande del av såväl transaktioner som belopp vid jämförelser med alla transaktioner att tillhandahålla reklamtjänster som är likartade de tjänster som omfattas av bytestransaktionen,
 - (d) betalas kontant och/eller genom annan form av ersättning (såsom noterade värdepapper, icke-monetära tillgångar och andra tillgångar) som har ett verkligt värde som kan mätas på ett tillförlitligt sätt samt
 - (e) inte berör samma motpart som i bytestransaktionen.

Datum för bedömning: Maj 2001.

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft den 31 december 2001. Förändringar i redovisningsprinciper skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE UTTALANDE SIC-32**Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats**

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med International Accounting Standards (IAS) om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga uttalanden från Standing Interpretations Committee. SIC:s uttalanden behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 38, Immateriella tillgångar.

Frågeställning

1. Ett företag kan ådra sig interna utgifter vid utveckling och drift av en egen webbplats avsedd för intern eller extern åtkomst. En webbplats som är avsedd för extern åtkomst kan användas i olika syften, såsom att göra reklam för ett företags produkter och tjänster, tillhandahålla elektroniska tjänster samt sälja produkter och tjänster. En webbplats som är avsedd för intern åtkomst kan användas för att lagra företagets riktlinjer och kunduppgifter samt för informationssökning.

2. De olika delarna i utvecklingen av en webbplats kan beskrivas enligt följande:
 - (a) Planering – innefattar att genomföra förstudier, definiera mål och specifikationer, utvärdera alternativ och göra olika val.
 - (b) Utveckling av tillämpningar och infrastruktur – innefattar anskaffning av domännamn, köpa och utveckla maskinvara och programvara avseende drift, installera utvecklade tillämpningar samt stresstester.
 - (c) Utveckling av grafisk design – innefattar utformning av webbsidornas utseende.
 - (d) Innehållsutveckling – innefattar att skapa, köpa, färdigställa och ladda upp information, som är antingen av text- eller bildkaraktär, på webbplatsen innan utvecklingen av webbplatsen är avslutad. Denna information kan antingen vara lagrad i separata databaser som är integrerade med (eller kan nås från) webbplatsen eller kodas direkt i webbsidorna.
3. När utvecklingen av en webbplats är avslutad inleds driftsskedet. Under detta skede underhåller och förbättrar företaget webbplatsens tillämpningar, infrastruktur, grafiska design och innehåll.
4. Vid redovisning av interna utgifter för utveckling och drift av ett företags webbplats för intern eller extern åtkomst, gäller frågeställningen
 - (a) huruvida webbplatsen är en internt genererad immateriell tillgång som omfattas av kraven i IAS 38 samt
 - (b) tillämplig redovisningsmetod vad gäller sådana utgifter.
5. Detta uttalande skall inte tillämpas vid inköp, utveckling och drift av en webbplats maskinvara (exempelvis webbservrar, testserver, produktionsserver och Internetanslutningar). Sådana utgifter redovisas i enlighet med IAS 16, Materiella anläggningstillgångar (omarbetad 1998). När ett företag ådrar sig utgifter avseende en Internetleverantör som tillhandahåller värdtjänster för företagets webbplats, skall dessutom utgifterna redovisas som kostnader, enligt punkt 7 i IAS 8 och föreställningsramen, när tjänsterna erhålls.
6. IAS 38 skall inte tillämpas på immateriella tillgångar som innehas av ett företag i avsikt att säljas i företagets ordinarie verksamhet (se IAS 2, Varulager, och IAS 11, Entreprenadavtal) eller leasingavtal som omfattas av tillämpningsområdet för IAS 17, Leasingavtal (omarbetad 1997). Av detta följer att detta uttalande inte skall tillämpas på utgifter för utveckling och drift av en webbplats (eller programvara avseende webbplats) för försäljning till annat företag. När en webbplats omfattas av ett operationellt leasingavtal skall leasegivaren tillämpa detta uttalande. När en webbplats omfattas av ett finansiellt leasingavtal skall leasetagaren tillämpa detta uttalande efter det att den leasade tillgången har redovisats för första gången.

Beslut

7. Ett företags egen webbplats som skapas som följd av utveckling och som är avsedd för intern eller extern åtkomst är en internt genererad immateriell tillgång som omfattas av kraven i IAS 38.
8. En webbplats som skapas till följd av utveckling skall redovisas som en immateriell tillgång endast när ett företag uppfyller kraven i punkt 45 i IAS 38, utöver att den skall stämma överens med de allmänna krav som anges i punkt 19 i IAS 38 för redovisning och den första värderingen. I synnerhet krävs att företaget kan visa hur webbplatsen kommer att generera sannolika framtida ekonomiska fördelar enligt punkt 45 (d) i IAS 38, exempelvis när webbplatsen kan generera intäkter, inklusive direkta intäkter från möjligheten för kunder att lägga order. Ett företag kan inte visa hur en webbplats som endast eller i första hand utvecklats i syfte att göra reklam för företagets produkter och tjänster kommer att generera sannolika framtida ekonomiska fördelar och därför skall samtliga utgifter för att utveckla en sådan webbplats redovisas som kostnader när de uppkommer.

SIC-33

9. Eventuella interna utgifter vid utveckling och drift av ett företags egen webbplats skall redovisas i enlighet med IAS 38. Karaktären avseende varje åtgärd för vilken utgifter uppkommer (exempelvis utbildning av personal och underhåll av webbplatsen) och webbplatsens faser avseende utveckling eller utveckling i efterhand skall utvärderas för att tillämplig redovisningsmetod skall kunna fastställas (ytterligare vägledning finns i bilagan till detta uttalande). Exempel:
- (a) Planeringsfasen liknar till sin karaktär forskningsfasen i punkterna 42 till 44 i IAS 38. De utgifter som uppkommer i denna fas skall redovisas som kostnader när de uppkommer.
 - (b) Fasen avseende utveckling av tillämpningar och infrastruktur, fasen avseende grafisk design och fasen avseende innehållsutveckling, i den mån innehållet utvecklas för andra syften än att göra reklam för ett företags egna produkter och tjänster, liknar till sin karaktär utvecklingsfasen i punkterna 45-52 i IAS 38. Utgifter som uppkommer under dessa faser skall ingå i den webbplatskostnad som redovisas som en immateriell tillgång i enlighet med punkt 8 i detta uttalande när denna utgift direkt kan hänföras, eller fördelas på en rimlig och konsekvent grund, till färdigställandet av webbplatsen för dess avsedda användning. Exempelvis skall utgifter för inköp eller skapande av innehåll (utöver innehåll som gör reklam för ett företags egna produkter och tjänster) specifikt för en webbplats, eller utgifter för att möjliggöra användande av innehållet (såsom en avgift för förvärv av en licens avseende reproduktion) på webbplatsen ingå i utvecklingskostnaden när detta villkor är uppfyllt. Enligt punkt 59 i IAS 38 skall emellertid utgifter för en immateriell post som redovisats som kostnader i tidigare finansiella rapporter inte redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång vid ett senare datum (exempelvis när kostnaderna för upphovsrätt avskrivits i sin helhet och innehållet därefter används på en webbplats).
 - (c) Utgifter som uppkommit under innehållsutvecklingen, i den mån innehållet utvecklas för att göra reklam för ett företags egna produkter och tjänster (såsom digitala bilder av produkter), skall redovisas som kostnader när de uppkommer, i enlighet med punkt 57 (c) i IAS 38. Sålunda skall exempelvis utgifter avseende experttjänster för att ta digitala bilder av ett företags produkter och för förbättring av deras visning, redovisas som kostnader när experttjänsterna tas i anspråk under processen, inte när de digitala bilderna visas på webbplatsen.
 - (d) Driftsskedet inleds när utvecklingen av en webbplats är avslutad. De utgifter som uppkommer i detta skede skall redovisas som kostnader när de uppkommer såvida de inte uppfyller kriterierna i punkt 60 i IAS 38.
10. En webbplats som redovisas som en immateriell tillgång enligt punkt 8 i detta uttalande skall efter det att den redovisats första gången värderas med tillämpning av kraven i punkterna 63 till 78 i IAS 38. Den bästa uppskattningen av en webbplats nyttjandeperiod skall vara kort.

Datum för beslut: Maj 2001.

Ikraftträdande: Detta uttalande träder i kraft den 25 mars 2002. Effekterna av att börja tillämpa detta uttalande skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkterna 118 till 121 i IAS 38. När en webbplats inte uppfyller kriterierna för redovisning som en immateriell tillgång, men tidigare har redovisats som en tillgång, skall därför posten tas bort från balansräkningen per det datum när detta uttalande träder i kraft. När det finns en webbplats och utgifterna för att utveckla den uppfyller kriterierna för att redovisas som en immateriell tillgång, men där utgifterna tidigare kostnadsförts, skall den immateriella tillgången inte längre redovisas när detta uttalande träder i kraft. När det finns en webbplats och utgifterna för att utveckla den uppfyller kriterierna för att redovisas som en immateriell tillgång, och den tidigare redovisats som en tillgång värderad till anskaffningsvärde när den redovisades första gången, bedöms det belopp som redovisades första gången vara fastställt på ett korrekt sätt.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-33**Hur påverkas koncernredovisningen och tillämpningen av kapitalandelsmetoden av förekomsten av potentiella röstberättigade aktier?**

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 27, Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag (omformaterad 1994), IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag (omarbetad 2000), IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering (omarbetad 2000).

Frågeställning

1. Ett företag kan äga teckningsoptioner, köpoptioner, skuldebrev eller egetkapitalinstrument, som kan konverteras till stamaktier eller andra liknande instrument som, ifall de utnyttjas eller konverteras, kan ge företaget ett inflytande eller begränsa annan parts inflytande över ett annat företags finansiella och operativa strategier (potentiella röstberättigade andelar).
2. Frågorna gäller
 - (a) när ett företag avgör om det kan utöva ett bestämmande eller betydande inflytande över ett annat företag enligt IAS 27 och IAS 28,
 - (i) det skall beakta, utöver de faktorer som nämns i punkt 12 i IAS 27 och punkterna 4-5 i IAS 28, förekomsten av potentiella röstberättigade andelar samt
 - (ii) om så är fallet, huruvida andra faktorer och omständigheter som är förknippade med de potentiella röstberättigade andelarna skall beaktas
 - (b) huruvida fördelningen mellan moderföretaget och minoriteten när en koncernredovisning upprättas enligt IAS 27 samt den andel som är hänförlig till en delägare med användning av kapitalandelsmetoden enligt IAS 28, skall fastställas på basis av det aktuella aktieäggande eller den aktuella ägarfördelning som blev följden om de potentiella röstberättigade andelarna skulle utnyttjas eller konverteras samt
 - (c) hur potentiella röstberättigade andelar skall redovisas fram till dess de utnyttjas eller förfaller.

Beslut

3. Förekomsten och effekten av potentiella röstberättigade andelar som utan dröjsmål kan utnyttjas eller konverteras skall, utöver de faktorer som nämns i punkt 12 i IAS 27 och punkterna 4-5 i IAS 28, beaktas vid bedömningen av om ett företag kan utöva bestämmande eller betydande inflytande (enligt definition i punkt 6 i IAS 27 respektive punkt 3 i IAS 28) över ett annat företag. Alla potentiella röstberättigade andelar skall beaktas, inklusive de som ägs av andra företag. Potentiella röstberättigade andelar kan inte utnyttjas eller konverteras utan dröjsmål när, exempelvis, de inte kan utnyttjas eller konverteras förrän vid en senare tidpunkt eller när en framtida händelse inträffar.
4. Alla faktorer och omständigheter som påverkar sådana potentiellt röstberättigade andelar som angivits i punkt 3 ovan skall beaktas med undantag för företagsledningens avsikter och de finansiella förutsättningarna för att utnyttja eller konvertera det potentiella röstberättigade innehavet. Andra faktorer som skall beaktas omfattar villkoren för att utnyttja de potentiella röstberättigade andelarna och eventuella sammanhängande transaktioner. (Bilaga A ger exempel på hur denna tolkning skall tillämpas.)
5. Fördelningen mellan moderföretaget och minoriteten när en koncernredovisning upprättas i enlighet med IAS 27 samt den andel som är hänförlig till en delägare som redovisar sitt aktieinnehav enligt kapitalandelsmetoden i enlighet med IAS 28, skall fastställas enbart med utgångspunkt från det aktuella aktieägandet. Ett företag kan ha ett aktuellt aktieinnehav exempelvis om det säljer ett egetkapitalinstrument och samtidigt åtar sig att köpa tillbaka det utan att förlora kontrollen över de ekonomiska fördelar som är knutna till instrumentet. I ett fall som detta skall fördelningen fastställas med beaktande av det möjliga utnyttjandet av de potentiella röstberättigade andelarna liksom andra derivat vilka, i praktiken, ger tillgång till de ekonomiska fördelar som är förknippade med ett ägarintresse. (Bilaga B ger exempel på hur denna tolkning skall tillämpas.)

SIC-33

6. När ett företag upprättar en koncernredovisning och när ett företag tillämpar kapitalandelsmetoden, skall potentiellt röstberättigat innehav redovisas som en del av investeringen i ett dotterföretag eller ett intresseföretag endast i de fall där dessa andelar beaktats vid fördelningen mellan moderföretaget och minoriteten i enlighet med punkt 5 ovan. I samtliga andra fall skall potentiella röstberättigade andelar redovisas i enlighet med IAS 39.

Datum för beslut: Augusti 2001.

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft för finansiella perioder som börjar den 1 januari 2002 eller senare. Förändringar av redovisningsprinciper bör redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.
