

Europeiska unionens officiella tidning

L 24

Svensk utgåva

Lagstiftning

fyrtionionde årgången

27 januari 2006

Innehållsförteckning

I Rättsakter vilkas publicering är obligatorisk

- ★ **Kommissionens förordning (EG) nr 108/2006 av den 11 januari 2006 om ändring av förordning (EG) nr 1725/2003 om antagande av visa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 med avseende på IFRS (International Financial Reporting Standard) 1, 4, 6 och 7, IAS (International Accounting Standard) 1, 14, 17, 32, 33, och 39, samt tolkning nr 6 från IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) ⁽¹⁾** 1

⁽¹⁾ text av betydelse för EES.

I

(Rättsakter vilkas publicering är obligatorisk)

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EG) nr 108/2006

av den 11 januari 2006

om ändring av förordning (EG) nr 1725/2003 om antagande av visa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 med avseende på IFRS (International Financial Reporting Standard) 1, 4, 6 och 7, IAS (International Accounting Standard) 1, 14, 17, 32, 33, och 39, samt tolkning nr 6 från IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee)

(text av betydelse för EES)

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION,

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 tillämpning av internationella redovisningsstandarder ⁽¹⁾, särskilt artikel 3.1 i denna, och

av följande skäl:

(1) Genom kommissionens förordning (EG) nr 1725/2003 ⁽²⁾ antogs vissa internationella redovisningsstandarder och tolkningar som förelåg per den 14 september 2002.

(2) Den 30 juni 2005 utfärdade International Accounting Standards Board (IASB) ändringar i IFRS 1 *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas* och grunden för slutsatser till IFRS 6 *Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar*, för att förtydliga ordalydelsen i ett undantag som medges företag som tillämpar IFRS för första gången och som väljer att anta IFRS 6 före den 6 januari 2006.

(3) Den 18 augusti 2005 offentliggjorde International Accounting Standards Board (IASB) IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar*. Genom denna införs nya krav för att förbättra den information om finansiella instrument som ges i företagens finansiella rapporter. Den ersätter IAS 30 *Upplysningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut* samt en del av kraven i IAS 32 *Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering*.

(4) Den 18 augusti 2005 utfärdade IASB också en ändring i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter — upplysningar om kapital* i vilken krav införs beträffande upplysningar om ett företags kapital.

(5) Den 18 augusti 2005 offentliggjorde IASB ändringar i IAS 39 *Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering* och IFRS 4 *Försäkringsavtal — finansiella garantiavtal*. Ändringarna syftar till att säkerställa att utfärdare av finansiella garantiavtal tar med de resulterande skulderna i sin balansräkning.

(6) Den 1 september 2005 offentliggjorde International Financial Reporting Committee (IFRIC) IFRIC-tolkning nr 6 *Skulder som uppstår till följd av deltagande på en specifik marknad — elektrisk och elektronisk avfallsutrustning*, nedan kallad "IFRIC 6". Genom IFRIC 6 förtydligas hur skulder för avfallshandlingskostnader skall behandlas i redovisningen.

(7) Överläggningarna med den tekniska sakkunskapen på området ger stöd för slutsatsen att IFRS 1, IFRS 4, IFRS 7, IAS 1, IAS 39 samt IFRIC 6 uppfyller de tekniska kriterier för antagande som anges i artikel 3.2 i förordning nr 1606/2002.

(8) Antagandet av IFRS 7 medför följdändringar i andra internationella redovisningsstandarder i syfte att säkerställa deras inbördes förenlighet. Dessa följdändringar berör IFRS 1, IFRS 4, IAS 14, IAS 17, IAS 32, IAS 33 och IAS 39.

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

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

⁽¹⁾ EUT L 243, 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ EUT L 261, 13.10.2003, s. 1. Förordningen senast ändrad genom förordning (EG) nr 2106/2005 (EUT L 337, 22.12.2005, s. 16).

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Förordning (EG) nr 1725/2003 skall ändras på följande sätt:

- (1) International Financial Reporting Standard (IFRS) 1 *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas* ändras i enlighet med ändringarna i IFRS 1 och grunden för slutsatserna till IFRS 6 *Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar* enligt bilagan till denna förordning.
- (2) International Accounting Standard (IAS) 30 *Upplysningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut* ersätts av IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar* enligt bilagan till denna förordning.
- (3) International Accounting Standard (IAS) 1 *Utformning av finansiella rapporter — upplysningar om kapital* ändras i överensstämmelse med ändringen i IAS 1 enligt bilagan till denna förordning.
- (4) IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* och IFRS 4 *Försäkringskontrakt* ändras i överensstämmelse med ändringarna i IAS 39 och IFRS 4 enligt bilagan till denna förordning.
- (5) International Financial Reporting Committee's (Internationella redovisningstolkningskommitténs) [IFRIC] tolkning nr 6 *Skulder som uppstår till följd av deltagande på en särskild marknad — elektrisk och elektronisk avfallsutrustning* införs enligt bilagan i denna förordning.

(6) Antagandet av IFRS 7 medför följdändringar i IFRS 1 och 4 samt IAS 14, IAS 17, IAS 32, IAS 33 och IAS 39 på det sätt som anges i bilaga C i IFRS 7 enligt bilagan i denna förordning.

(7) IAS 32 ändras i enlighet med ändringarna i IAS 39 och IFRS 4, enligt bilagan till denna förordning.

Artikel 2

(1) Varje företag skall börja tillämpa ändringen i IFRS 1 samt ändringarna i IAS 39 och IFRS 4 enligt bilagan till denna förordning senast den dag som inleder dess räkenskapsår 2006.

(2) Varje företag skall börja tillämpa IFRS 7 och ändringen i IAS 1 enligt bilagan till denna förordning senast den dag som inleder dess räkenskapsår 2007.

(3) Varje företag skall börja tillämpa IFRIC 6 enligt bilagan till denna förordning senast den dag som inleder dess räkenskapsår 2006.

Företag vars räkenskapsår börjar i december skall emellertid tillämpa IFRIC 6 senast den dag som inleder dess räkenskapsår 2005.

Artikel 3

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

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

Utfärdad i Bryssel 11 januari 2006

På kommissionens vägnar
Charlie McCREEVY
Ledamot av kommissionen

BILAGA

INTERNATIONELLA FINANSIELLA RAPPORTERINGSSTANDARDER

| | |
|------------------|--|
| IFRS 1 | Ändringar i IFRS 1 Första gången International Financial Reporting Standards (IFRS) tillämpas och grunden för slutsatserna till IFRS 6 Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar |
| IFRS 7 | IFRS 7 Finansiella instrument: Upplysningar |
| IAS 1 | Ändring i IAS 1 Utformning av finansiella rapporter — upplysningar om kapital |
| IAS 39 IFRS 4 | Ändringar i IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering och IFRS 4 Försäkringsavtal — finansiella garantitavtal |
| IFRIC 6 | IFRIC tolkning 6 skulder som uppstår till följd av deltagande på en specifik marknad — elektrisk och elektronisk avfallutrustning |

IFRS 1 — Första gången International Financial Reporting Standards (IFRS) tillämpas

I detta dokument anges ändringar till IFRS 1 — *Första gången International Financial Reporting Standards* tillämpas. Genom ändringarna fastställs slutgiltigt de förslag som lades fram i ett utkast (för kommentarer) med föreslagna ändringar till denna IFRS, som offentliggjordes den 29 april 2005.

Ändring till IFRS 1

Punkt 36B och den föregående rubriken skall ändras enligt följande:

Undantag från kravet att presentera jämförande information för IFRS 6

36B Ett företag som för första gången tillämpar IFRS-standarder före den 1 januari och väljer att tillämpa IFRS 6 *Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar* före den 1 januari 2006 behöver inte tillämpa kraven i IFRS 6 på jämförande information som redovisas i sina första finansiella rapporter enligt IFRS.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 7

Finansiella instrument: Upplysningar

SYFTE

- 1 Syftet med denna standard är att kräva att företag lämnar upplysningar i sina finansiella rapporter som gör det möjligt för användare att bedöma
 - (a) betydelsen av finansiella instrument för företagets finansiella ställning och resultat,

och
 - (b) karaktären och omfattningen av de risker som uppstår genom finansiella instrument som företaget är exponerat för under perioden och på balansdagen samt hur företaget hanterar dessa risker.
- 2 Principerna i denna standard kompletterar principerna för redovisning, värdering och klassificering av finansiella tillgångar och finansiella skulder i IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering*, och IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 3 Denna standard skall tillämpas av alla företag för alla typer av finansiella instrument förutom
 - (a) de innehav i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures som redovisas enligt IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*, IAS 28, *Innehav i intresseföretag* eller IAS 31, *Andelar i joint ventures*. I vissa fall tillåter emellertid IAS 27, IAS 28 eller IAS 31 att ett företag redovisar ett innehav i ett dotterföretag, intresseföretag eller joint venture i enlighet med IAS 39. I dessa fall skall företagen tillämpa upplysningskraven i IAS 27, IAS 28 eller IAS 31 utöver kraven i denna standard. Företag skall även tillämpa denna standard på alla derivat avseende innehav i dotterföretag, intresseföretag eller joint ventures, såvida inte derivatet uppfyller definitionen på ett egetkapitalinstrument i IAS 32.
 - (b) arbetsgivares rättigheter och förpliktelser för anställdas planer för ersättning efter avslutad anställning, för vilka IAS 19, *Ersättningar till anställda*, tillämpas.
 - (c) avtal för villkorad tilläggsköpeskilling vid rörelseförvärv (se IFRS 3, *Företagsförvärv och samgåenden*). Detta undantag gäller endast förvärvaren.
 - (d) försäkringsavtal enligt definitionen i IFRS 4, *Försäkringsavtal*. Denna standard skall dock tillämpas på derivat som är inbäddade i försäkringsavtal om IAS 39 kräver att företaget redovisar dem separat.
 - (e) finansiella instrument, avtal och förpliktelser enligt aktierelaterade ersättningar på vilka IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar*, tillämpas, förutom avtal som omfattas av tillämpningsområdet för punkterna 5-7 i IAS 39, på vilka denna standard tillämpas.
- 4 Denna standard tillämpas på finansiella instrument oavsett om de redovisats i balansräkningen eller inte. Redovisade finansiella instrument innefattar finansiella tillgångar och finansiella skulder som omfattas av tillämpningsområdet för IAS 39. Finansiella instrument som inte redovisats i balansräkningen innefattar vissa finansiella instrument som, även om de inte omfattas av tillämpningsområdet för IAS 39, omfattas av tillämpningsområdet för denna standard (exempelvis vissa lånelöften).
- 5 Denna standard tillämpas på avtal om att köpa eller sälja icke-finansiella poster som omfattas av tillämpningsområdet för IAS 39 (se punkterna 5-7 i IAS 39).

KLASSER AV FINANSIELLA INSTRUMENT OCH OMFATTNINGEN AV UPPLYSNINGAR

- 6 När denna standard kräver upplysningar om klasser av finansiella instrument skall ett företag gruppera finansiella instrument i klasser som är lämpliga med hänsyn till slaget av lämnade upplysningar och med beaktande av instrumentens karaktär. Företag skall lämna tillräcklig information för att möjliggöra avstämning mot posterna i balansräkningen.

DE FINANSIELLA INSTRUMENTENS BETYDELSE FÖR FÖRETAGETS FINANSIELLA STÄLLNING OCH RESULTAT

- 7 **Företag skall lämna sådana upplysningar som gör det möjligt för användare av de finansiella rapporterna att bedöma den betydelse finansiella instrument har för företagets finansiella ställning och resultat.**

Balansräkningen*Kategorier av finansiella tillgångar och finansiella skulder*

- 8 Redovisat värde uppdelat på följande kategorier, enligt definitionen i IAS 39, skall anges i balansräkningen eller i not:
- (a) finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via resultaträkningen, med ytterligare uppdelning på (i) de som vid första redovisningstillfället har identifierats som sådana och (ii) de som klassificeras som att de innehas för handel enligt IAS 39,
 - (b) investeringar som hålls till förfall,
 - (c) lånefordringar och kundfordringar,
 - (d) finansiella tillgångar som kan säljas,
 - (e) finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultaträkningen, med ytterligare uppdelning på (i) de som vid första redovisningstillfället har identifierats som sådana och (ii) de som klassificeras som att de innehas för handel enligt IAS 39,
- och
- (f) finansiella skulder värderade till upplupet anskaffningsvärde.

Finansiella tillgångar eller finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultaträkningen

- 9 Om företaget har identifierat ett lån eller en fordran (eller en grupp av lån eller fordringar) som värderat till verkligt värde via resultaträkningen, skall det lämna upplysning om
- (a) den maximala exponeringen för *kreditrisk* (se punkt 36 (a)) för lånet eller fordran (eller gruppen av lån eller fordringar) på balansdagen.
 - (b) värdet på relaterade kreditderivat eller liknande instrument som motverkar den maximala exponeringen för kreditrisk.
 - (c) storleken på förändringar, under perioden och ackumulerat, i verkligt värde på lånet eller fordran (eller gruppen av lån eller fordringar) som härrör från förändringar i kreditrisk för den finansiella tillgången bestämt antingen
 - (i) som värdet av den förändring i dess verkliga värde som inte härrör från förändringar i marknadsförhållanden som ger upphov till *marknadsrisk*,eller
 - (ii) enligt en alternativ metod som företaget bedömer mera rättvist representerar värdet av den förändring i dess verkliga värde som härrör från förändringar i kreditrisken för tillgången.

Förändringar i marknadsförhållanden som ger upphov till marknadsrisk inkluderar förändringar i en observerbar (referens) ränta, ett råvarupris, en valutakurs eller ett pris- eller ränteindex.

- (d) storleken på förändringen i verkligt värde för relaterade kreditderivat eller liknande instrument som uppkommit under perioden och ackumulerat sedan lånet eller fordran identifierades.
- 10 Om företaget har identifierat en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultaträkningen i enlighet med punkt 9 i IAS 39, skall det lämna upplysning om
- (a) storleken på förändringar, under perioden och ackumulerat, i verkligt värde på den finansiella skulden som härrör från förändringarna i kreditrisk för den skulden bestämt antingen
- (i) som storleken på förändringar i verkligt värde som inte härrör från förändringar i marknadsförhållanden som ger upphov till marknadsrisk (se bilaga B, punkt B4),
- eller
- (ii) enligt en alternativ metod som företaget bedömer mera rättvist representerar de förändringar i verkligt värde som härrör från förändringar i kreditrisken för skulden.

Förändringar i marknadsförhållanden som ger upphov till marknadsrisk inkluderar förändringar i en referensränta, priset på ett annat företags finansiella instrument, ett råvarupris, en valutakurs eller ett pris- eller ränteindex. För kontrakt som inkluderar unit-link komponenter inkluderar förändringar i marknadsförhållanden förändringar i utvecklingen av relaterade interna eller externa investeringsfonder.

- (b) skillnaden mellan den finansiella skuldens redovisade värde och det värde som företaget enligt kontraktet skulle betala på förfalldagen till innehavaren av obligationen.
- 11 Företaget skall ange
- (a) de metoder som använts för att uppfylla kraven i punkterna 9 (c) och 10 (a),
- och
- (b) om företaget anser att de upplysningar det har lämnat för att uppfylla kraven i punkt 9 (c) eller 10(a) inte rättvist representerar den förändring i den finansiella tillgångens eller den finansiella skuldens verkliga värde som härrör från förändringar i kreditrisk, skälen till denna slutsats och de faktorer företaget anser är relevanta.

Omklassificering

- 12 Om företaget har omklassificerat en finansiell tillgång till en tillgång som värderats
- (a) till anskaffningsvärde eller upplupet anskaffningsvärde, i stället för till verkligt värde,
- eller
- (b) till verkligt värde, i stället för till anskaffningsvärde eller upplupet anskaffningsvärde,

skall det lämna upplysning om summan av omklassificeringarna för varje kategori och om orsaken till omklassificeringen (se punkterna 51-54 i IAS 39).

Borttagande från balansräkningen

- 13 Ett företag kan ha överfört en finansiell tillgång på ett sådant sätt att en del av eller hela den finansiella tillgången inte uppfyller kraven för borttagande från balansräkningen (se punkterna 15-37 i IAS 39). För varje klass av sådana finansiella tillgångar skall företaget lämna upplysning om
- (a) tillgångens karaktär,
- (b) karaktären på de risker och fördelar som är förknippade med ägandet och som företaget fortsätter att vara exponerat för,

- (c) när företaget fortsätter att redovisa hela tillgången, redovisat värde för tillgången och den skuld som är knuten till den,

och
- (d) när företaget fortsätter att redovisa tillgången i en omfattning motsvarande företagens fortsatta engagemang, det totala redovisade värdet för den ursprungliga tillgången, det värde som företaget fortsätter att redovisa och den skuld som är knuten till den.

Säkerhet

14 Ett företag skall lämna upplysning om

- (a) det redovisade värdet för finansiella tillgångar som lämnats som säkerhet för skulder och eventalförpliktelser, inklusive belopp som har omklassificerats i enlighet med punkt 37 (a) i IAS 39,

och
- (b) villkor och förutsättningar för ianspråktagande av tillgångarna.

15 När ett företag har accepterat en säkerhet (vare sig det är finansiella eller icke-finansiella tillgångar) som det kan sälja eller pantsätta även om ägaren av säkerheten inte underlåtit att betala, skall företaget lämna upplysning om

- (a) verkligt värde för den accepterade säkerheten,
- (b) verkligt värde för eventuellt såld eller pantsatt säkerhet och huruvida företaget har en förpliktelse att återlämna den,

och
- (c) villkor och förutsättningar avseende företagets användning av säkerheten.

Avsättningskonton för kreditförluster

16 När finansiella tillgångar skrivits ner pga. kreditförluster och företaget bokför nedskrivningen på ett separat konto (exempelvis avsättningskonton för bokföring av individuella nedskrivningar eller ett liknande konto för att redovisa gruppvisa nedskrivningar av tillgångar) istället för att direkt minska tillgångens redovisade värde, skall det lämna upplysning om detta med en redogörelse för förändringarna i det kontot under perioden för varje finansiell tillgångsklass.

Sammansatta finansiella instrument med flera inbäddade derivat

17 Om ett företag har emitterat ett instrument som innehåller både en skulddel och en egetkapitaldel (se punkt 28 i IAS 32) och om instrumentet har flera inbäddade derivat vilkas värde är beroende av varandra (t.ex. inlösbare konvertibla skuldebrev), skall företaget lämna upplysning om förekomsten av dessa derivat.

Inställda betalningar och avtalsbrott

18 För på balansdagen redovisade *låneskulder* skall ett företag lämna upplysning om

- (a) detaljer om eventuella inställda betalningar under perioden beträffande kapital, ränta, amorteringsfond eller amorteringsvillkor för dessa låneskulder,
- (b) det redovisade beloppet per balansdagen avseende de låneskulder för vilka de inställda betalningarna gällde,

och
- (c) huruvida den uteblivna betalningen gottgjorts eller huruvida villkoren och förutsättningarna för låneskulden omförhandlats före det datum då de finansiella rapporterna godkändes för utfärdande.

- 19 Om det, under perioden, har inträffat andra avtalsbrott avseende låneavtal än de som beskrivs i punkt 18, skall ett företag lämna samma upplysningar som krävs enligt punkt 18 om dessa avtalsbrott gav långivaren rätt att kräva påskydd återbetalning (såvida inte avtalsbrotten gottgjorts eller lånevillkoren omförhandlats, på eller före balansdagen).

Resultaträkning och eget kapital

Intäktsposter, kostnadsposter, vinster eller förluster

- 20 Ett företag skall lämna upplysning om följande intäktsposter, kostnadsposter, vinster eller förluster antingen i resultaträkningen eller i not:

- (a) nettovinst eller nettoförlust på
- (i) finansiella tillgångar eller finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultaträkningen, med ytterligare uppdelning på de finansiella tillgångar eller finansiella skulder som vid första redovisningstillfället har identifierats som sådana, och de finansiella tillgångar eller finansiella skulder som klassificeras som att de innehas för handel i enlighet med IAS 39,
 - (ii) finansiella tillgångar som kan säljas, med ytterligare uppdelning på belopp avseende vinst eller förlust som redovisas direkt mot eget kapital under perioden och belopp som omförs från eget kapital till resultaträkningen under perioden,
 - (iii) investeringar som hålls till förfall,
 - (iv) lånefordringar och kundfordringar,
- och
- (v) finansiella skulder värderas till upplupet anskaffningsvärde.
- (b) summa ränteintäkter och summa räntekostnader (beräknade enligt effektivräntemetoden) för finansiella tillgångar eller finansiella skulder som inte värderas till verkligt värde via resultaträkningen,
- (c) provisionsintäkter och -kostnader (andra än belopp som räknats med vid bestämmande av ränta enligt effektivräntemetoden) som härrör från
- (i) finansiella tillgångar eller finansiella skulder som inte värderas till verkligt värde via resultaträkningen,
- och
- (ii) depositions- och annan förvaltningsverksamhet som innebär hållande eller investeringar av tillgångar åt personer, stiftelser, pensionsplaner eller andra institutioner.
- (d) ränteintäkter från osäkra finansiella tillgångar, i enlighet med punkt AG93 i IAS 3,
- och
- (e) storleken på eventuella nedskrivningsförluster för olika klasser av finansiella tillgångar.

Övriga upplysningar

Redovisningsprinciper

- 21 I enlighet med punkt 108 i IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*, skall ett företag, i sammanställningen av betydande redovisningsprinciper, lämna upplysning om den värderingsgrund (eller de värderingsgrunder) som tillämpats vid uppställandet av de finansiella rapporterna och övriga tillämpade redovisningsprinciper som är relevanta för förståelsen av de finansiella rapporterna.

Säkringsredovisning

- 22 Ett företag skall lämna separat upplysning om följande avseende de typer av säkringar som anges i IAS 39 (dvs. säkringar av verkligt värde, kassaflödessäkringar, och säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet):
- (a) en beskrivning av varje typ av säkring,
 - (b) en beskrivning av de finansiella instrument som är identifierade som säkringsinstrument och deras verkliga värden på balansdagen,
- och
- (c) de säkrade riskernas karaktär.
- 23 Vid kassaflödessäkringar skall ett företag skall lämna upplysning om
- (a) de perioder under vilka kassaflödena väntas uppkomma och när de väntas påverka resultaträkningen,
 - (b) en beskrivning av eventuella prognostiserade transaktioner som tidigare säkringsredovisats men inte längre väntas inträffa,
 - (c) det belopp som redovisades i eget kapital under perioden,
 - (d) det belopp som togs bort från eget kapital och redovisades i resultaträkningen för perioden, utvisande det belopp som påverkat varje post i resultaträkningen,
- och
- (e) det belopp som togs bort från eget kapital under perioden och inkluderats i det första anskaffningsvärdet eller annat redovisat värde på en icke-finansiell tillgång eller icke-finansiell skuld vars förvärv eller uppkomst varit föremål för en säkrad högst sannolik prognostiserad transaktion.
- 24 Ett företag skall lämna separat upplysning om följande avseende
- (a) säkringar av verkligt värde, vinster och förluster
 - (i) säkringsinstrumentet,
- och
- (ii) den säkrade post som är hänförlig till den säkrade risken.
- (b) det belopp avseende ineffektivitet för kassaflödessäkringar som har redovisats i resultaträkningen,
- och
- (c) det belopp avseende ineffektivitet för säkringar av nettoinvestering i utlandsverksamhet som har redovisats i resultaträkningen

Verkligt värde

- 25 Med undantag för vad som anges i punkt 29 skall ett företag, för varje klass av finansiella tillgångar eller finansiella skulder, lämna upplysningar om verkligt värde för den klassen av tillgångar och skulder (se punkt 6) på ett sätt som möjliggör jämförelse med det redovisade värdet.

- 26 När ett företag lämnar upplysning om verkligt värde skall det gruppera finansiella tillgångar och finansiella skulder i klasser, men skall endast nettoredovisa dem om en nettoredovisning av deras redovisade värden sker i balansräkningen.
- 27 Ett företag skall lämna upplysning om
- (a) tillämpade metoder och, om en värderingsteknik används, antaganden för att bestämma det verkliga värdet för varje klass av finansiella tillgångar eller finansiella skulder. Ett företag lämnar exempelvis upplysning om antaganden beträffande grad av förtida betalningar, graden av förväntade kreditförluster samt räntesatser eller diskonteringsräntor,
 - (b) huruvida verkliga värden fastställs direkt, i sin helhet eller delvis, genom hänvisning till officiella prisnoteringar på en aktiv marknad eller genom uppskattningar då man använder en värderingsteknik (se punkterna AG71-AG79 i IAS 39),
 - (c) huruvida verkliga värden som redovisats eller angetts i de finansiella rapporterna helt eller delvis bestäms genom att använda en värderingsteknik som baseras på antaganden som inte understöds av priser från observerbara aktuella marknadstransaktioner i samma instrument (dvs. utan förändring, uppdelning eller aggregering) och inte baseras på tillgängliga observerbara marknadsuppgifter. För verkliga värden som redovisas i de finansiella rapporterna skall ett företag, om en ändring av en eller flera av dessa antaganden till andra rimligt sannolika antaganden skulle innebära att det verkliga värdet ändras i betydande utsträckning, skall företaget ange detta och lämna upplysning om effekten av dessa ändringar. I detta syfte skall bedömning av betydande utsträckning göras med hänsyn till resultaträkningen och samtliga tillgångar eller skulder eller, när ändringar av det verkliga värdet redovisas mot eget kapital, totalt eget kapital.
 - (d) om (c) är tillämpligt, det sammanlagda beloppet av förändringen i det verkliga värdet som uppskattats genom att använda en sådan värderingsteknik, som redovisats i resultaträkningen under perioden.
- 28 Om marknaden för ett finansiella instrument inte är aktiv tar företaget fram det verkliga värdet genom att använda en värderingsteknik (se punkterna AG74-AG79 i IAS 39). Den bästa bedömningen av verkligt värde vid första redovisningstillfället är likvärd transaktionspriset (dvs. det verkliga värdet för den ersättning som erlagts eller erhållits), såvida inte de villkor som anges i punkt AG76 i IAS 39 uppfylls. Av detta följer att det skulle kunna uppkomma en skillnad mellan det verkliga värdet vid första redovisningstillfället och det värde som skulle fastställas vid den tidpunkten genom användning av värderingstekniken. Om en sådan skillnad föreligger skall företaget för varje klass av finansiella instrument lämna upplysning om
- (a) sina redovisningsprinciper för att redovisa denna skillnad i resultaträkningen för att spegla en förändring i faktorer (inklusive tid) som marknadsaktörer skulle beakta vid fastställande av ett pris (se punkt AG76A i IAS 39),
- och
- (b) den ackumulerade skillnaden som ännu inte redovisats i resultaträkningen vid periodens början och slut samt en avstämning av förändringar i saldot avseende denna skillnad.
- 29 Upplysningar om det verkliga värdet behöver inte lämnas
- (a) när det redovisade värdet är en godtagbar approximering av det verkliga värdet, t.ex. för finansiella instrument såsom kortfristiga kundfordringar eller leverantörsskulder,
 - (b) för innehav av egetkapitalinstrument som inte har ett noterat marknadspris på en aktiv marknad, eller derivat som är knutna till sådana egetkapitalinstrument, som värderas till anskaffningsvärde i enlighet med IAS 39 på grund av att deras verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,
- eller
- (c) när ett kontrakt innehåller en diskretionär del (enligt beskrivningen i IFRS 4) vars verkliga värde inte kan mätas tillförlitligt.

- 30 I de fall som avses i punkt 29 (b) och (c) skall ett företag skall lämna information som gör det möjligt för användarna av de finansiella rapporterna att göra egna bedömningar om eventuella skillnader mellan redovisade värden på finansiella tillgångar och finansiella skulder och deras verkliga värden, inbegripet
- (a) det faktum att det verkliga värdet inte har lämnats för dessa instrument eftersom deras verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,
 - (b) en beskrivning av de finansiella instrumenten, deras redovisade värden och en förklaring till varför verkligt värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,
 - (c) uppgifter om marknaden för instrumenten,
 - (d) information om huruvida och hur företaget avser att avyttra de finansiella instrumenten,
- och
- (e) om finansiella instrument vars verkliga värde tidigare inte har kunnat beräknas på ett tillförlitligt sätt tas bort från balansräkningen, detta faktum, deras redovisade värde vid tidpunkten för borttagandet från balansräkningen, samt den redovisade vinsten eller förlusten.

KARAKTÄR OCH OMFATTNING AV RISKER SOM HÄRRÖR FRÅN FINANSIELLA INSTRUMENT

- 31 **Ett företag skall lämna upplysningar som gör det möjligt för användare av de finansiella rapporterna att bedöma karaktär och omfattning av de risker som uppstår genom finansiella instrument och som företaget är exponerat för på balansdagen.**
- 32 De upplysningar som krävs enligt punkterna 33-42 fokuserar på risker som härrör från finansiella instrument och hur de har använts. Dessa risker innefattar normalt, men är inte begränsade till, kreditrisk, *likviditetsrisk* och marknadsrisk.

Kvalitativa upplysningar

- 33 För varje typ av risk som härrör från finansiella instrument skall ett företag lämna upplysning om
- (a) exponeringen för risk och dess uppkomst,
 - (b) företagets mål, principer och metoder för att hantera risk samt metoder för att mäta risken,
- och
- (c) eventuella förändringar i (a) eller (b) i förhållande till föregående period.

Kvantitativa upplysningar

- 34 För varje typ av risk som härrör från finansiella instrument skall ett företag lämna
- (a) sammanfattande kvantitativa uppgifter om företagets exponering för risken på balansdagen. Dessa uppgifter skall baseras på den information som internt rapporteras till nyckelpersoner i ledande ställning inom företaget (enligt definitionen i IAS 24, *Upplysningar om närstående*), t.ex. företagets styrelse eller verkställande direktör.
 - (b) de upplysningar som krävs enligt punkterna 36-42, om dessa inte tillhandahålls i (a), såvida risken inte är väsentlig (se punkterna 29-31 i IAS 1 för en diskussion om väsentlighet),
 - (c) uppgifter om koncentrationer av risker, om detta inte framgår av (a) och (b).

- 35 Om de kvantitativa uppgifter som lämnas per balansdagen inte är representativa för företagets riskexponering under rapportperioden, skall företaget lämna ytterligare upplysningar som är representativa.

Kreditrisk

- 36 För varje klass av finansiella instrument skall ett företag ange
- (a) det belopp som bäst motsvarar den maximala kreditriskexponeringen på balansdagen utan hänsyn till erhållna säkerheter eller andra former av kreditförstärkning (t.ex. nettningsoverenskommelser som inte uppfyller förutsättningarna för en nettoredovisning enligt IAS 32),
 - (b) med avseende på det belopp som uppgetts enligt (a), en beskrivning av erhållna säkerheter eller andra former av kreditförstärkning,
 - (c) information om kreditkvaliteten på finansiella tillgångar som varken har *förfallit till betalning* eller är nedskrivningsbara,
- och
- (d) redovisat värde för finansiella tillgångar som annars skulle redovisas som förfallna till betalning eller nedskrivna och vars villkor har omförhandlats.

Finansiella tillgångar som antingen är förfallna till betalning eller nedskrivna

- 37 För varje klass av finansiella tillgångar skall ett företag ange
- (a) en analys av sedan hur länge de finansiella tillgångarna är förfallna, men inte nedskrivna, på balansdagen,
 - (b) en analys av finansiella tillgångar som är individuellt bestämda såsom nedskrivningsbara på balansdagen, inklusive de faktorer som företaget beaktar för att bestämma om tillgången är nedskrivningsbar,
- och
- (c) med avseende på de belopp som uppgetts enligt (a) och (b), en beskrivning av erhållna säkerheter och andra former av kreditförstärkning samt, såvida det inte är ogenomförbart, en bedömning av deras verkliga värden.

Erhållna säkerheter och andra former av kreditförstärkning

- 38 Om ett företag erhållit finansiella eller icke-finansiella tillgångar under perioden genom att ta kontroll över säkerheter eller ta i anspråk andra former av kreditförstärkning (t.ex. garantier), och sådana tillgångar uppfyller kriterierna för redovisning enligt andra standarder, skall företaget ange
- (a) tillgångarnas karaktär och deras redovisade värden,
- och
- (b) sina strategier för att avyttra tillgångarna eller använda dem i rörelsen, när tillgångarna inte är direkt konverteringsbara till kontanter.

Likviditetsrisk

- 39 Ett företag skall lämna
- (a) en löptidsanalys avseende finansiella skulder som visar återstående kontraktstid till förfall, samt
 - (b) en analys av hur företaget hanterar den likviditetsrisk som är inneboende i (a).

*Marknadsrisk**Känslighetsanalys*

- 40 Om ett företag inte uppfyller kraven i punkt 41 skall det lämna
- (a) en känslighetsanalys för varje typ av marknadsrisk som företaget är exponerad för på balansdagen, som skall utvisa hur resultatet och det egna kapitalet skulle ha påverkats av rimligt möjliga förändringar i den relevanta riskvariabeln på den dagen,
 - (b) de metoder och antaganden som känslighetsanalysen bygger på,
- och
- (c) förändringar i metoder och antaganden sedan föregående period samt orsakerna till sådana förändringar.
- 41 Om ett företag utarbetar en känslighetsanalys såsom Value at Risk (VaR), som avspeglar samband mellan riskvariabler (t.ex. ränterisk och valutarisk) och använder denna för att hantera finansiella risker, får det använda denna känslighetsanalys i stället för den analys som anges i punkt 40. Företaget skall då lämna
- (a) en beskrivning av den metod som en sådan känslighetsanalys bygger på, samt viktiga parametrar och antaganden som ligger till grund för de uppgifter som lämnats,
- och
- (b) en beskrivning av målen med den använda metoden samt begränsningar som kan innebära att informationen inte helt reflekterar verkligt värde på berörda tillgångar och skulder.

Andra upplysningar om marknadsrisk

- 42 Om upplysningarna i känslighetsanalyserna enligt punkt 40 eller 41 inte är representativa för en inneboende risk i ett finansiellt instrument (t.ex. därför att exponeringen vid årets slut inte motsvarar den under året), skall företaget ange detta och skälen till varför den inte anser att känslighetsanalysen är representativ.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNG

- 43 Ett företag skall tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2007 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall företaget lämna upplysning om detta.
- 44 Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2006, behöver det inte presentera jämförande information avseende de upplysningar som krävs enligt punkterna 31-42 om karaktär och omfattning av risker som härrör från finansiella instrument.

UPPHÄVANDE AV IAS 30

- 45 Denna standard ersätter IAS 30, *Upplysningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut*.
-

BILAGA A

Definierade begrepp

Standarden och dess bilaga utgör en helhet.

| | |
|---------------------------------|--|
| kreditrisk | Risken för att en part i ett finansiellt instrument inte kan fullgöra en skyldighet och därigenom försaka motparten en finansiell förlust. |
| valutarisk | Risken för att verkligt värde på eller framtida kassaflöden från ett finansiellt instrument varierar på grund av förändringar i utländsk valutakurs. |
| ränterisk | Risken för att verkligt värde på eller framtida kassaflöden från ett finansiellt instrument varierar på grund av förändringar i marknadsräntor. |
| likviditetsrisk | Risken för att ett företag får svårigheter att fullgöra åtaganden som är förenade med finansiella skulder. |
| låneskulder | Låneskulder är finansiella skulder, förutom kortsiktiga leverantörsskulder med normala betalningsvillkor. |
| marknadsrisk | Risken för att verkligt värde på eller framtida kassaflöden från ett finansiella instrument varierar på grund av förändringar i marknadspriser. Det finns tre typer av marknadsrisker: valutarisk , ränterisk och andra prisrisker . |
| andra prisrisker | Risken för att verkligt värde på eller framtida kassaflöden från ett finansiellt instrument varierar på grund av förändringar i marknadspriser (andra än sådana som härrör från ränte - eller valutarisk), oavsett om förändringarna orsakas av faktorer relaterade specifikt till det finansiella instrumentet eller dess emittent, eller faktorer som påverkar alla liknande finansiella instrument som handlas med på marknaden. |
| förfallen till betalning | En finansiell tillgång är förfallen till betalning när en motpart har misslyckats att erlagga betalning trots en kontraktssenlig skyldighet. |

Följande begrepp definieras i punkt 11 i IAS 32 eller punkt 9 i IAS 39 och används i standarden med den innebörd som anges i IAS 32 och IAS 39:

- upplupet anskaffningsvärde för en finansiell tillgång eller finansiell skuld
- finansiella tillgångar som kan säljas
- borttagande från balansräkningen
- derivat
- effektivräntemetoden
- egetkapitalinstrument
- verkligt värde
- finansiell tillgång
- finansiellt instrument
- finansiell skuld
- finansiell tillgång eller finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultaträkningen
- finansiell tillgång eller finansiell skuld som innehas för handel
- prognostiserad transaktion
- säkringsinstrument
- investeringar som hålls till förfall
- lånefordringar och kundfordringar
- avistaköp eller avistaförsäljning

BILAGA B

Vägledning vid tillämpning

Standarden och dess bilaga utgör en helhet.

KLASSER AV FINANSIELLA INSTRUMENT OCH OMFATTNINGEN AV UPPLYSNINGAR (PUNKT 6)

- B1 Enligt punkt 6 skall ett företag gruppera finansiella instrument i klasser som är lämpliga med hänsyn till slaget av lämnade upplysningar och med beaktande av instrumentens karaktär. De klasser som beskrivs i punkt 6 fastställs av företaget och skiljer sig, sålunda, från de kategorier av finansiella instrument som anges i IAS 39 (som definierar hur finansiella instrument värderas och när förändringar i verkligt värde redovisas).
- B2 Vid fastställande av klasser av finansiella instrument, skall ett företag, åtminstone
- (a) göra en åtskillnad mellan instrument som värderas till upplupet anskaffningsvärde och sådana som värderas till verkligt värde.
 - (b) behandla sådana finansiella instrument som inte omfattas av tillämpningsområdet för denna standard som en egen eller som egna klasser.
- B3 Ett företag avgör, beroende på omständigheterna, hur pass detaljerade uppgifter som skall lämnas för att uppfylla kraven i denna standard, vilken tonvikt det lägger på olika aspekter av kraven och hur det aggregerar information för att visa på den övergripande bilden utan att kombinera information av olika karaktär. Det är viktigt att uppnå en balans mellan risken för att tynga de finansiella rapporter med allt för detaljerade uppgifter som kan vara mindre värdefulla för användarna av finansiella rapporter och risken för att viktig information döljs till följd av en alltför hög aggregationsnivå. Ett företag skall exempelvis inte dölja viktiga upplysningar genom inkludera dem i en massa obetydliga detaljer. Ett företag skall inte heller lämna upplysningar som har aggregerats på ett sätt som döljer viktiga skillnader mellan enskilda transaktioner eller relaterade risker.

DE FINANSIELLA INSTRUMENTENS BETYDELSE FÖR FÖRETAGETS FINANSIELLA STÄLLNING OCH RESULTAT

Finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultaträkningen (punkterna 10 och 11)

- B4 Om ett företag identifierar en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultaträkningen skall det enligt punkt 10 (a) lämna upplysning om den förändring i verkligt värde för skulden som härrör från förändringarna i skuldens kreditrisk. Punkt 10 (a) (i) gör det möjligt för ett företag att fastställa detta belopp som förändringar i skuldens verkliga värde som inte härrör från förändringar i marknadsförhållanden som ger upphov till marknadsrisk. Om de enda relevanta förändringarna i marknadsförhållandena för en skuld är förändringar i en observerbar (referens) ränta, kan detta belopp uppskattas enligt följande:
- (a) Först beräknar företaget skuldens internränta vid periodens början genom att använda observerat marknadspris för skulden samt skuldens avtalsenliga kassaflöden vid periodens början. Från denna internränta drar företaget den observerbara (referens) räntan vid periodens början för att komma fram till en del av internräntan som är specifik för instrumentet.
 - (b) Därefter beräknar företaget nuvärdet av de kassaflöden som är associerade med skulden genom att använda skuldens avtalsenliga kassaflöden vid periodens början och en diskonteringsränta som motsvarar summan av den (i) observerbara (referens) räntan vid periodens slut och (ii) den instrumentspecifika delen av internräntan enligt vad som fastställs i (a).
 - (c) Skillnaden mellan observerat marknadspris för skulden vid periodens slut och det belopp som fastställdes i (b) är den förändring i verkligt värde som inte härrör från förändringar i den observerbara (referens) räntan. Detta är detta belopp som företaget skall lämna upplysning om.

Detta exempel förutsätter att förändringar i verkligt värde som härrör från andra faktorer än förändringar i instrumentets kreditrisk eller förändringar i ränta inte är betydande. Om instrumentet i exemplet innehåller ett inbäddat derivat, undantas förändringarna i verkligt värde i det inbäddade derivatet vid fastställande av det belopp som företaget skall lämna upplysning om enligt 10 (a).

Övriga upplysningar — Redovisningsprinciper (punkt 21)

- B5 Enligt punkt 21 skall upplysning lämnas om den värderingsgrund (eller de värderingsgrunder) som tillämpats vid upprättandet av de finansiella rapporterna och övriga tillämpade redovisningsprinciper som är relevanta för förståelsen av de finansiella rapporterna. För finansiella instrument kan sådana upplysningar omfatta följande:
- (a) för finansiella tillgångar eller finansiella skulder som identifierats som värderade till verkligt värde via resultaträkningen:
 - (i) typ av finansiella tillgångar eller finansiella skulder som företaget har identifierat som värderade till verkligt värde via resultaträkningen,
 - (ii) kriterierna för att identifiera sådana finansiella tillgångar eller finansiella skulder som sådana vid det första redovisningstillfället,och
 - (iii) hur företaget har uppfyllt kraven i punkt 9, 11A eller 12 i IAS 39 för en sådant identifiering. För instrument som identifierats i enlighet med punkt (b) (i) i definitionen av en finansiell tillgång eller finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultaträkningen i IAS 39, omfattar en sådan upplysning en beskrivande kommentar om de omständigheter som ligger bakom den bristande överensstämmelse med avseende på värdering eller redovisning som annars skulle uppstå. För instrument som identifierats i enlighet med punkt (b) (ii) i definitionen av en finansiell tillgång eller finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultaträkningen i IAS 39, omfattar en sådan upplysning en beskrivande kommentar avseende hur identifieringen till verkligt värde via resultaträkningen är förenligt med företagets dokumenterade strategi för riskhantering eller investeringar.
 - (b) kriterierna för identifiering av finansiella tillgångar som tillgångar som kan säljas.
 - (c) huruvida avistaköp och avistaförsäljningar av finansiella tillgångar redovisas per affärsdag eller likviddag (se punkt 38 i IAS 39).
 - (d) när ett avsättningskonto används för minska av det redovisade värdet på finansiella tillgångar som skrivits ner pga. kreditförluster:
 - (i) kriterierna för att bestämma när direkt nedskrivning av det redovisade värdet på nedskrivna finansiella tillgångar görs (eller, i fråga om återföringar av nedskrivningar (s.k. reverseringar), skrivs upp direkt) respektive avsättningskonton används,och
 - (ii) kriterierna för att boka bort belopp från avsättningskonton visavi redovisat värdet för nedskrivna finansiella tillgångar (se punkt 16).
 - (e) hur nettovinst eller nettoförlust bestäms för varje kategori av finansiella instrument (se punkt 20 (a)), t.ex. om nettoförlust- eller vinst för poster som värderas till verkligt värde via resultaträkningen inkluderar ränta eller utdelning.
 - (f) de kriterier företaget använder för att fastställa att det finns objektiva bevis för att en nedskrivningsförlust har inträffat (se punkt 20 (e)).
 - (g) när villkoren för en finansiell tillgång som annars skulle ha klassificerats som förfallen till betalning eller nedskrivningsbar har omförhandlats, principerna för att redovisa tillgången under förhandlingen (se punkt 36 (d)).

I enlighet med punkt 113 i IAS 1 skall ett företag dessutom, i sammanställningen över betydande redovisningsprinciper eller i andra noter upplysa om de bedömningar företagsledningen har gjort, förutom dem som innefattar uppskattningar, när den har tillämpat företagets redovisningsprinciper, som har den mest betydande effekten på de redovisade beloppen i de finansiella rapporterna.

KARAKTÄR OCH OMFATTNING AV RISKER SOM HÄRRÖR FRÅN FINANSIELLA INSTRUMENT (PUNKTERNA 31-42)

- B6 De upplysningar som krävs enligt punkterna 31-42 skall antingen lämnas i de finansiella rapporterna eller införlivas genom hänvisning i de finansiella rapporterna till andra rapporter, t.ex. ledningens kommentarer eller riskrapportering, som finns tillgängliga för användarna av de finansiella rapporterna på samma villkor och vid samma tidpunkt. Utan den information som införlivas genom hänvisning är de finansiella rapporterna ofullständiga.

Kvantitativa upplysningar (punkt 34)

- B7 Enligt punkt 34 (a) skall företag lämna sammanfattande kvantitativa uppgifter om företagets exponering för risk som baseras på den information som internt rapporteras till nyckelpersoner i ledande ställning inom företaget. Om ett företag använder flera riskmättningsmetoder skall upplysningarna baseras på den eller de metoder som ger mest relevant och tillförlitlig information. I IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar*, tas relevans och tillförlitlighet upp.
- B8 Enligt punkt 34 (c) skall upplysning lämnas om koncentrationer av risker. Koncentrationer av risker uppkommer från finansiella instrument med likartade egenskaper som påverkas på ett likartat sätt av makroekonomiska och andra omvärldsförändringar. Identifieringen av koncentrationer av risker kräver en bedömning med hänsyn tagen till företagets förhållanden. Information om koncentrationer av risker skall omfatta en beskrivning av
- (a) hur ledningen fastställer koncentrationer,
 - (b) de gemensamma faktorer som kännetecknar varje koncentration (t.ex. motpart, geografiskt område, valuta eller marknad),
- och
- (c) storleken på kreditrisken avseende samtliga finansiella instrument som påverkas av dessa faktorer.

Maximal kreditriskexponering (punkt 36 (a))

- B9 Enligt punkt 36 (a) skall upplysning lämnas om det belopp som bäst motsvarar företagets maximala kreditriskexponering. För en finansiell tillgång är detta normalt tillgångens anskaffningsvärde (brutto), med avdrag för
- (a) alla nettoredovisade belopp i enlighet med IAS 32,
- och
- (b) alla nedskrivningsförluster som redovisats i enlighet med IAS 39.
- B10 Verksamheter som ger upphov till kreditrisk och den relaterade maximala kreditriskexponeringen omfattar, men inte är begränsad till, följande:
- (a) Lånefordringar och kundfordringar samt inlåning i andra företag. I dessa fall utgörs den maximala exponeringen för kreditrisk av det redovisade värdet på de relaterade finansiella tillgångarna.
 - (b) Derivatkontrakt, t.ex. valutakurskontrakt, ränteswappar och kreditderivat. När den resulterande tillgången värderas till verkligt värde kommer den maximala exponeringen för kreditrisk på balansdagen att motsvara det redovisade värdet.
 - (c) Finansiella garantier. I detta fall är den maximala exponeringen för kreditrisk det högsta belopp företaget skulle behöva betala om garantin blir inlöst, vilket kan vara avsevärt mycket högre än det belopp som redovisats som en skuld.

- (d) Lånelöften som är oåterkalleliga under deras livslängd eller endast kan återkallas till följd av en betydande negativ förändring. Om emittenten inte kan reglera lånelöften netto kontant eller med något annat finansiellt instrument, är den maximala kreditexponeringen löftets totala belopp. Detta beror på att det är osäkert huruvida beloppet av eventuella outnyttjade delar kan lyftas i framtiden. Detta kan vara betydligt större än det belopp som redovisats som en skuld.

Kontraktsevenlig löptidsanalys (punkt 39 (a))

B11 Vid upprättandet av den kontraktsevenliga löptidsanalysen för finansiella skulder som krävs enligt punkt 39 (a) skall ett företag använda sitt omdöme för att fastställa ett lämpligt antal tidsintervaller. Exempelvis kan ett företag fastställa att följande tidsintervaller är lämpliga:

- (a) upp till en månad
- (b) längre än en månad men högst tre månader,
- (c) längre än tre månader men högst ett år,
- och

- (d) längre än ett år men högst fem år.

B12 När en motpart kan välja när ett belopp har betalats, inkluderas skulden på grundval av det tidigaste datum då företaget kan krävas betala. Exempelvis inkluderas finansiella skulder som ett företag kan krävas återbetala på begäran (t.ex. avistainlåning) i den tidigaste tidsintervallen.

B13 När ett företag har ett åtagande att återbetala belopp i delbetalningar, fördelas varje delbetalning till den tidigaste perioden under vilken företaget kan krävas betala. Exempelvis inkluderas ett outnyttjat lånelöfte i den tidsintervall som omfattar det tidigaste datum det kan lyftas.

B14 De belopp som lämnas upplysning om i löptidsanalysen är de kontraktsevenliga ej diskonterade kassaflödena, exempelvis

- (a) förpliktelser för finansiella leasingavtal, brutto (före avdrag för ränta och avgifter),
- (b) priser fastställda i terminkontrakt för att köpa finansiella tillgångar för kontanter,
- (c) nettobelopp för ränteswappar (betala rörlig ränta/erhålla fast ränta) där nettokassaflödet regleras,
- (d) kontraktsevenliga belopp som skall regleras i ett finansiellt derivatinstrument (t.ex. en valutaswapp) för vilket kassaflöden brutto regleras,
- och
- (e) lånelöften brutto.

Sådana ej diskonterade kassaflöden skiljer sig från det belopp som inkluderats i balansräkningen eftersom beloppet i balansräkningen baseras på diskonterade kassaflöden.

B15 Om så är lämpligt skall ett företag lämna upplysning om analysen av finansiella derivatinstrument separat från den för andra finansiella instrument än derivat i den kontraktsevenliga löptidsanalysen för finansiella skulder som krävs enligt punkt 39 (a). Det skulle exempelvis vara lämpligt att åtskilja kassaflöden från finansiella derivatinstrument och andra finansiella instrument än derivat om de kassaflöden som härrör från de finansiella derivatinstrumenten regleras brutto. Detta beror på att kassaflödet brutto kan åtföljas av ett relaterad inflöde.

B16 När det belopp som skall betalas inte är fastställt, fastställs det belopp som lämnas upplysning om genom hänvisning till förhållandena på balansdagen. När exempelvis det belopp som skall betalas varierar med förändringar i ett index, kan beloppet i upplysningen baseras på indexnivån på balansdagen.

Marknadsrisk — känslighetsanalys (punkterna 40 och 41)

- B17 Enligt punkt 40 (a) skall en känslighetsanalys lämnas för varje typ av marknadsrisk som företaget är exponerad för. I enlighet med punkt B3 avgör ett företag hur det aggregerar information för att visa på den övergripande bilden utan att kombinera information av olika karaktär om exponering för risk som härrör från väsentligt olika ekonomiska miljöer. Exempelvis
- (a) skulle ett företag som handlar med finansiella instrument kunna lämna upplysning om detta separat för finansiella instrument som innehas för handel och instrument som inte innehas för handel.
 - (b) skulle ett företag inte aggregera sin exponering för marknadsrisk i områden med hyperinflation med sin exponering för samma marknadsrisk i områden med mycket låg inflation.
- Om ett företag endast är exponerat för en typ av marknadsrisk i endast en ekonomisk miljö skulle det inte behöva dela upp informationen.
- B18 Enligt punkt 40 (a) skall känslighetsanalysen utvisa hur resultatet och det egna kapitalet skulle ha påverkats av rimligt möjliga förändringar i den relevanta riskvariabeln (t.ex. aktuella marknadsräntor, växelkurser, aktiekurser eller råvarupriser). I detta syfte
- (a) behöver inte företag fastställa vad resultatet för perioden skulle ha blivit om de relevanta riskvariablerna hade varit annorlunda. I stället lämnar företaget upplysning om effekten på resultatet och det egna kapitalet på balansdagen, förutsatt att en rimligt möjlig förändring i den relevanta riskvariabeln hade inträffat på balansdagen och hade tillämpats på den riskeponering som förelåg på den dagen. Om ett företag exempelvis har en skuld med rörlig ränta i slutet av året, skulle företaget lämna upplysning om effekten på resultatet (dvs. räntekostnad) för det innevarande året om räntan hade varierat med rimligt möjliga belopp.
 - (b) behöver inte företag lämna upplysning om effekten på resultaten eller det egna kapitalet för varje förändring inom ramen för ett intervall av rimligt möjliga förändringar av den relevanta riskvariabeln. Det skulle vara tillräckligt att lämna upplysningar om effekterna av förändringar vid gränserna för detta intervall av rimligt möjliga förändringar.
- B19 Vid fastställandet av vad en rimligt möjlig förändring i den relevanta riskvariabeln är, bör ett företag beakta
- (a) de ekonomiska miljöer i vilka det är verksamt. En rimligt möjlig förändring bör inte inkludera avlägsna eller "värsta" scenarier eller "stresstester". Om dessutom förändringstakten i den underliggande riskvariabeln är stabil behöver företaget inte ändra den valda rimligt möjliga förändringen i riskvariabeln. Exempelvis, förutsatt att räntan är 5 procent och ett företag fastställer att en fluktuation i räntan på ± 50 punkter är rimligt möjlig. Det skulle lämna upplysning om effekten på resultatet eller det egna kapitalet om räntan skulle förändras till 4,5 procent eller 5,5 procent. Under nästa period har räntan ökat till 5,5 procent. Företaget fortsätter att anse att räntan kan fluktuera med ± 50 punkter (dvs. att förändringstakten i räntan är stabil). Företaget skulle lämna upplysning om effekten på resultatet eller det egna kapitalet om räntan skulle förändras till 5 procent eller 6 procent. Företaget skulle inte behöva revidera sin bedömning att räntan rimligtvis kan fluktuera med ± 50 punkter, såvida det inte finns belägg för att räntorna har blivit betydligt mer volatila.
 - (b) den tidsram inom vilken det gör bedömningen. Känslighetsanalysen skall utvisa effekterna av förändringar som anses rimligt möjliga under perioden fram till det att företaget kommer att presentera dessa upplysningar nästa gång, vilket normalt är nästa årliga rapporteringsperiod.
- B20 Enligt punkt 41 kan ett företag använda en känslighetsanalys som avspeglar samband mellan riskvariabler, såsom Value at Risk (VaR), om det använder denna analys för att hantera sin exponering för finansiella risker. Detta gäller även om en sådan metod endast mäter den potentiella förlusten och inte den potentiella vinsten. Ett sådant företag skulle kunna uppfylla punkt 41(a) genom att lämna uppgift om den typ av VaR-modell som använts (t.ex. huruvida modellen bygger på Monte Carlo-simulering), en förklaring om hur modellen fungerar och de viktigaste antagandena (t.ex. innehavsperiod och konfidensintervall). Företag skulle också kunna lämna upplysning om den historiska observationsperiod som använts och viktade data som tillämpats på observationer inom den perioden, en förklaring på hur optioner hanteras i beräkningarna, och vilka volatiliteter och korrelationer (eller, alternativt, sannolikhetsbaserade Monte Carlo-simuleringar) som använts.

- B21 Ett företag skall lämna känslighetsanalyser för hela företag, men olika slag av känslighetsanalyser för olika klasser av finansiella instrument tillåts.

Ränterisk

- B22 *Ränterisk* uppstår på räntebärande finansiella instrument redovisade balansräkningen (t.ex. lånefordringar och kundfordringar och emitterade skuldebrev) och på vissa finansiella instrument som inte är redovisade i balansräkningen (t.ex. vissa lånelöften).

Valutarisk

- B23 *Valutarisk* (eller växelkursrisk) uppstår på finansiella instrument som är denominerade i en utländsk valuta, dvs. i en valuta annan än den funktionella valutan i vilken de är värderade. Vid tillämpningen av denna standard uppstår valutarisk inte från finansiella instrument som är icke-monetära poster eller från finansiella instrument denominerade i den funktionella valutan.

- B24 En känslighetsanalys lämnas för varje valuta för vilken ett företag har betydande exponering.

Andra prISRISKER

- B25 *Andra prISRISKER* uppstår på finansiella instrument till följd av förändringar i exempelvis råvarupriser eller aktiekurser. I enlighet med punkt 40 kan ett företag lämna upplysning om effekten av en nedgång i ett visst börsindex, råvarupris eller annan riskvariabel. Om ett företag exempelvis lämnar restvärdegarantier som är finansiella instrument, lämnar företaget upplysning om en ökning eller minskning av värdet på de tillgångar för vilka garantin gäller.

- B26 Två exempel på finansiella instrument som ger upphov till aktiekursrisk är innehav av aktier i ett annat företag, och en investering i en förvaltningsfond, som i sin tur innehar investeringar i egetkapitalinstrument. Andra exempel inkluderar terminkontrakt och optioner att köpa eller sälja specificerade kvantiteter av ett egetkapitalinstrument och swappar som är indexerade till aktiekurser. Det verkliga värdet på sådana finansiella instrument påverkas av förändringar i marknadspriset på det underliggande egetkapitalinstrumentet.

- B27 I enlighet med punkt 40 (a) lämnas uppgift om resultatets känslighet (som, till exempel, uppstår från instrument som klassificeras som värderade till verkligt värde via resultaträkningen och nedskrivningar av finansiella tillgångar som kan säljas) separat från det egna kapitalets känslighet (som, till exempel, uppstår från instrument som klassificeras som att de kan säljas).

- B28 Finansiella instrument som ett företag klassificerar som egetkapitalinstrument skall inte omvärderas. Varken resultatet eller det egna kapitalet kommer att påverkas av aktiekursrisken för dessa instrument. Följaktligen krävs det inte någon känslighetsanalys.

BILAGA C

Ändringar i andra standarder

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2007 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period. I de ändrade punkterna är den nya texten understruken och den text som tagits bort är överstruken med ett streck.

C1 I International Financial Reporting Standards, inklusive International Accounting Standards och Interpretations, ersätts hänvisningar till IAS 32, *Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering*, med hänvisningar till IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering*, om inte annat anges nedan.

C2 IAS 32, *Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering*, (efter omarbetning 2003) ändras enligt nedan.

Rubriken ändras till "IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering*".

Punkt 1 stryks och punkterna 2-4(a) ändras på följande sätt:

- 2 Syftet med denna standard är att ange principer för att klassificera finansiella instrument som skulder eller eget kapital samt för kvittning av finansiella tillgångar och finansiella skulder. Den tillämpas på klassificeringen av finansiella instrument, sett från emittentens perspektiv, i finansiella tillgångar, finansiella skulder och egetkapitalinstrument, samt klassificeringen av hänförliga räntor, utdelningar, vinster och förluster i resultaträkningen. Vidare behandlas under vilka förutsättningar finansiella tillgångar och finansiella skulder skall kvittas mot varandra.
- 3 Principerna i denna standard kompletterar principerna för redovisning och värdering av finansiella tillgångar och finansiella skulder i IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*, och principerna för att lämna upplysning om dessa i IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar*.

TILLÄMPNINGSSOMR DE

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

- (a) **de innehav i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures som redovisas enligt IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*, IAS 28, *Innehav i intresseföretag*, eller IAS 31, *Andelar i joint ventures*. I vissa fall tillåter emellertid IAS 27, IAS 28 eller IAS 31 att ett företag redovisar ett innehav i ett dotterföretag, intresseföretag eller joint venture i enlighet med IAS 39. I dessa fall skall företagen tillämpa upplysningskraven i IAS 27, IAS 28 eller IAS 31 utöver kraven i denna standard. Företag skall även tillämpa denna standard på alla derivat avseende innehav i dotterföretag, intresseföretag eller joint ventures.**

Punkterna 5 och 7 stryks.

Den andra meningen i punkt 40 ändras på följande sätt:

- 40 ... Utöver kraven i denna standard lämnas även upplysningar om räntor och utdelningar i enlighet med kraven i IAS 1 och IFRS 7.

Den sista meningen i punkt 47 ändras på följande sätt:

- 47 ... När ett företag har rätt att kvitta, men inte har för avsikt att utnyttja denna rätt eller att samtidigt reglera posterna, lämnas upplysning om hur detta påverkar exponeringen för kreditrisker i enlighet med punkt 36 i IFRS 7.

Den sista meningen i punkt 50 ändras på följande sätt:

50 ... När finansiella tillgångar och finansiella skulder som omfattas av ett ramavtal för kvittning inte kvittas, skall upplysning lämnas om hur detta påverkar företagets exponering för kreditrisk i enlighet med punkt 36 i IFRS 7.

Punkterna 51-95 stryks.

I punkt 98 infogas en fotnot enligt följande:

I augusti 2005 överförde IASB alla upplysningar avseende finansiella instrument till IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar*.

I bilagan (Vägledning vid tillämpning) stryks punkterna VT24 och VT40 och den sista meningen i punkt VT39.

C3 IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*, ändras enligt nedan.

Punkt 4 stryks.

I punkt 56 ersätts "IAS 32" med "IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar*", och i punkterna 105 (d)(ii) och 124 ersätts "IAS 32" med "IFRS 7".

Den sista meningen i punkt 71 (b) ändras på följande sätt:

71(b) ... Exempelvis kan ett finansiellt institut ändra ovanstående beteckningar för att tillhandahålla information som är relevant för ett finansiellt instituts verksamheter.

Den fjärde meningen i punkt 84 ändras på följande sätt:

84 ... Exempelvis kan ett finansiellt institut ändra beteckningarna för att tillhandahålla information som är som är relevant för ett finansiellt instituts verksamheter.

C4 IAS 14, *Segmentrapportering*, ändras enligt nedan.

I punkterna 27 (a) och (b), 31, 32, 46 och 74 ersätts "styrelsen och [till] [den] verkställande direktören" med "nyckelpersoner i ledande ställning".

I punkterna 27 (b), 30 och 32 ersätts "företaget" med "nyckelpersoner i ledande ställning".

Den första meningen i punkt 27 ändras på följande sätt:

27 Företagets interna organisations- och ledningsstruktur samt system för intern finansiell rapportering till nyckelpersoner i ledande ställning (exempelvis styrelsen och den verkställande direktören) 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: ...

Den tredje meningen i punkt 28 ändras på följande sätt:

28 ... Det innebär att företag endast undantagsvis kommer att redovisa information som avviker från vad som rapporteras internt till nyckelpersoner i ledande ställning. ...

Den första meningen i punkt 33 ändras på följande sätt:

- 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 till nyckelpersoner i ledande ställning eller det ledande beslutsfattande organet, som i vissa fall kan bestå av en eller flera personer, i syfte att bedöma den historiska utvecklingen och för att fatta beslut om framtida resursanvändning. ...

C5 I punkt 31 i IAS 17, *Leasingavtal*, ersätts "IAS 32, *Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering*", med "IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar*", och i punkterna 35, 47 och 56 ersätts IAS 32 med "IFRS 7".

C6 I punkt 72 i IAS 33, *Resultat per aktie*, ersätts "IAS 32" med "IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar*".

C7 IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*, (enligt omarbetning i april 2005) ändras enligt nedan.

Punkt 1 ändras på följande sätt:

- 1 Syftet med denna standard är att ange principer för redovisning och värdering av finansiella tillgångar, finansiella skulder och vissa avtal avseende köp eller försäljning av icke-finansiella poster. Krav på klassificering av finansiella instrument återfinns i IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering*. Upplysningskrav rörande finansiella instrument återfinns i IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar*.

I punkt 45 ersätts "IAS 32" med "IFRS 7".

Punkt 48 ändras på följande sätt:

- 48 Vid fastställandet av det verkliga värdet på en finansiell tillgång eller en finansiell skuld, vid tillämpning av denna standard, IAS 32 eller IFRS 7, skall ett företag tillämpa punkterna VT69-VT82 i bilaga A.**

C8 IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*, (enligt omarbetning i juni 2005) ändras enligt nedan.

I punkt 9 ändras definitionen på en finansiell tillgång eller finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultaträkningen på följande sätt:

... Enligt punkterna 9-11 och B4 i IFRS 7 skall ett företag lämna upplysning om finansiella tillgångar och finansiella skulder som det har identifierat som värderade till verkligt värde via resultaträkningen, ...

C9 I IFRS 1, *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*, ändras punkt 36A, och en ny rubrik och ny punkt 36C läggs till enligt nedan:

36A I sina första finansiella rapporter enligt IFRS skall ett företag som antar IFRS före den 1 januari 2006 redovisa jämförande information för åtminstone ett år, men denna jämförande information behöver inte uppfylla kraven i IAS 32, IAS 39 eller IFRS 4. Ett företag som väljer att presentera jämförande information som inte uppfyller kraven i IAS 32, IAS 39 eller IFRS 4 under sitt första år efter övergången skall

- (a) tillämpa redovisnings- och värderingskraven för sina tidigare redovisningsprinciper i den jämförande information på finansiella instrument som omfattas av tillämpningsområdet för IAS 32 och IAS 39 och på försäkringsavtal som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 4,

...

När det gäller ett företag som väljer att presentera jämförande information som inte uppfyller villkoren i IAS 32, IAS 39 och IFRS 4, skall hänvisningar till "tidpunkten för övergång till IFRS", endast när det gäller dessa standarder, betyda början av den första rapporteringsperioden enligt IFRS. Sådana företag måste uppfylla kraven i punkt 15 (c) i IAS 1 att lämna ytterligare information när en tillämpning av de särskilda kraven i IFRS inte är tillräcklig för att göra det möjligt för användarna att förstå effekten av vissa transaktioner, andra händelser och förhållanden på företagets finansiella ställning och finansiella resultat.

Undantag från kraven att presentera jämförande information för IFRS 7

36C Ett företag som antar IFRS före den 1 januari 2006 och väljer att anta IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar*, i sina första finansiella rapporter enligt IFRS behöver inte presentera den jämförande information som krävs enligt IFRS 7 i dessa finansiella rapporter.

C10 IFRS 4, *Försäkringsavtal*, ändras enligt nedan.

Punkt 2 (b) ändras på följande sätt:

(b) finansiella instrument som det emitterar med en *diskretionär del* (se punkt 35). IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar*, kräver upplysningar om finansiella instrument, inklusive finansiella instrument som innehåller sådana delar.

Punkt 35 (d) läggs till enligt följande:

(d) även om dessa avtal är finansiella instrument, skall en emittent som tillämpar punkt 19 (b) i IFRS 7 på avtal som innehåller en diskretionär del lämna upplysning om de sammanlagda räntekostnader som redovisas i resultaträkningen, men behöver inte beräkna sådana räntekostnader enligt effektivräntemetoden

Efter punkt 37 ändras rubriken samt punkterna 38 och 39, och punkt 39A läggs till enligt följande:

Karaktär och omfattning av risker som härrör från försäkringsavtal

38 En försäkringsgivare skall lämna upplysningar som gör det möjligt för användare av de finansiella rapporterna att bedöma karaktären och omfattningen av de risker som härrör från försäkringsavtal.

39 I enlighet med punkt 38 skall en försäkringsgivare lämna upplysning om

- (a) sina mål, principer och förfaranden för hantering av risk som härrör från försäkringsavtal och de metoder som används för hantera dessa risker.
- (b) [stryks]
- (c) upplysning om *försäkringsrisk* (både före och efter att risken minskats genom återförsäkring), inklusive information om
 - (i) känsligheten för försäkringsrisk (se punkt 39A).
 - (ii) koncentrationer av försäkringsrisk, inklusive en beskrivning av hur koncentrationerna fastställs av ledningen och en beskrivning av gemensamma riskfaktorer som identifierar varje koncentration (t.ex. typ av försäkrad händelse, geografiskt område eller valuta).
 - (iii) faktiska skadeanspråk jämfört med tidigare uppskattningar (dvs. skadeanspråkens utveckling). De upplysningar som lämnas om skadeanspråkens utveckling skall gå tillbaka till den period då det första väsentliga anspråket uppkom för vilket det fortfarande finns en osäkerhet vad gäller beloppet och tidpunkten för betalningen av anspråken, men behöver inte gå mer än tio år tillbaka i tiden. En försäkringsgivare behöver inte lämna sådana upplysningar för anspråk där ovissheten om belopp och tidpunkt för betalning av anspråket vanligen skingras inom ett år.
- (d) information om kreditrisk, likviditetsrisk och marknadsrisk som skulle krävas enligt punkterna 31-42 i IFRS 7 om försäkringsavtalen omfattades av tillämpningsområdet för IFRS 7. Däremot
 - (i) behöver en försäkringsgivare inte lämna den löptidsanalys som krävs enligt punkt 39 (a) i IFRS 7 om företaget istället lämnar upplysningar om beräknad tid för nettokassautflödet från redovisade försäkringsskulder. Detta kan ha formen av en analys med uppskattad tid för de belopp som beaktas i balansräkningen.
 - (ii) om en försäkringsgivare använder en alternativ metod, t.ex. inbäddat värde, för att hantera känslighet för förändringar i marknadsförhållanden, kan försäkringsgivaren använda den känslighetsanalysen för att uppfylla kraven i punkt 40 (a) i IFRS 7. Försäkringsgivare skall då även tillhandahålla de upplysningar som krävs enligt punkt 41 i IFRS 7.

- (e) uppgifter om exponering för marknadsrisk som härrör från de inbäddade derivat som är en del av ett värd-försäkringsavtal om försäkringsgivaren inte behöver värdera det inbäddade derivatet till verkligt värde och inte heller gör det.

39A I enlighet med punkt 39 (b)(i) skall en försäkringsgivare lämna upplysning om antingen (a) eller (b) enligt följande:

- (a) en känslighetsanalys som utvisar hur resultatet och det egna kapitalet skulle ha påverkats av rimligt möjliga förändringar i den relevanta riskvariabeln på balansdagen, de metoder och antaganden som känslighetsanalysen bygger på samt förändringar i använda metoder och antaganden sedan föregående period. Om en försäkringsgivare emellertid använder en alternativ metod för att hantera känslighet för förändringar i marknadsförhållanden, såsom inbäddat värde, kan försäkringsgivaren uppfylla detta krav genom att ange denna alternativa känslighetsanalys och lämna de upplysningar som krävs enligt punkt 41 i IFRS 7.
- (b) kvalitativa upplysningar om känslighet och upplysningar om de villkor och förutsättningar avseende försäkringsavtal som har en väsentlig inverkan på storleken på samt tidpunkt och risker för försäkringsgivarens framtida kassaflöden.

BILAGA D

**Ändringar i IFRS 7 om ändringarna i IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och Värdering —
Verkligt värde-optionen inte har tillämpats**

I juni 2005 utfärdade IASB ändringar i IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och Värdering — Verkligt värde-optionen, som skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 7 för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2006 och inte tillämpar dessa ändringar på IAS 39, skall det ändra IFRS 7 för den perioden, enligt nedan. I de ändrade punkterna är den nya texten understruken och den text som tagits bort är överstruken med ett streck.

D1 Rubriken ovanför punkt 9 och punkt 11 ändras enligt nedan, och punkt 9 stryks.

Finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultaträkningen

11 Företaget skall lämna upplysning om

- (a) de metoder som använts för att uppfylla kraven i punkt 10 (a).
- (b) om företaget anser att de upplysningar det har lämnat för att uppfylla kraven i punkt 10 (a) inte rättvist representerar den förändring i den finansiella skuldens verkliga värde som härrör från förändringar i kreditrisk, skälen till denna slutsats och de faktorer företaget anser är relevanta.

Punkt B5 (a) ändras på följande sätt:

- (a) kriterierna för att vid det första redovisningstillfället definiera finansiella tillgångar eller finansiella skulder som värderade till verkligt värde via resultaträkningen.

—

Ändringar till IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*

I detta dokument anges ändringar till IAS 1 — *Utformning av finansiella rapporter*. Genom ändringarna fastställs slutgiltigt de förslag som lades fram i utkastet för kommentarer ("Exposure Draft") nr 7 *Finansiella instrument: Upplysningar* (ED 7), som offentliggjordes i juli 2004. De resterande förslagen i ED7 fastställdes slutgiltigt i IFRS 7 *Financial Instruments: Upplysningar*.

Ändringarna i detta dokument skall tillämpas av företag för de räkenskapsår som börjar den 1 januari 2007 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

I standarden skall en rubrik och punkterna 124-124C läggas till enligt följande:

Kapital

124A Ett företag skall lämna information som gör det möjligt för användarna av deras finansiella rapporter att bedöma företagets mål, politik och metoder för förvaltning av kapital.

124B För att följa punkt 124A skall ett företag lämna följande upplysningar:

- (a) Kvalitativ information om sina mål, sin politik och sina metoder för kapitalförvaltning som minst skall innehålla följande:
 - (i) En beskrivning av vad företaget förvaltar i form av kapital.
 - (ii) Om ett företag är underställt externt påtvingade kapitalkrav: en beskrivning av dessa kravs beskaffenhet och hur dessa krav har införlivats i kapitalförvaltningen.och
 - (iii) Hur företaget uppfyller sina mål för kapitalförvaltningen.
- (b) Sifferuppgifter i sammandrag över vad ett företag förvaltar i form av kapital. I en del företag betraktas vissa finansiella skulder (t. ex vissa former av förlagslån) som del av kapitalet. I andra företag betraktas vissa beståndsdelar av eget kapital som undantaget från kapital (t. ex. beståndsdelar som härrör från säkring av kassaflöden).
- (c) Eventuella förändringar i (a) och (b) från den föregående perioden.
- (d) Huruvida ett företag under perioden följde eventuella externt påtvingade krav som det omfattades av.
- (e) Om ett företag inte har följt sådana externt påtvingade kapitalkrav: information om följderna av sådan överträdelse.

Dessa upplysningar skall grundas på den information som meddelas internt till företagets ledningsgrupp.

124C Ett företag kan förvalta kapital på en rad olika sätt och vara föremål för en rad olika kapitalkrav. Ett konglomerat kan exempelvis bestå av företag som bedriver försäkringsverksamhet och bankverksamhet, och båda dessa företag kan även bedriva verksamhet i flera jurisdiktioner. När en total aggregerad upplysning om kapitalkrav och hur kapital förvaltas inte förmedlar användbar information, eller innebär att användaren får en snedvriden uppfattning om företagets kapitalresurser, skall företaget lämna separat information om varje kapitalkrav som företaget är skyldigt att följa.

Ändringar i International Financial Reporting Standards (IFRS)**IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering****IFRS 4, Försäkringsavtal****Finansiella garantiavtal**

ÄNDRINGAR I STANDARDER

I detta dokument fastställs ändringar i IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*, och IFRS 4, *Försäkringsavtal*, samt följdändringar i IAS 32, *Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering*, och IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar*. Detta dokument innehåller även ändringar i "Basis for Conclusions on IAS 39 and IFRS 4", "Guidance on Implementing IFRS 4", och bilaga C till IAS 37, *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*. Ändringarna följer av förslag i "Exposure Draft of Proposed Amendments to IAS 39 and IFRS 4: *Financial Guarantee Contracts och Credit Insurance*", som publicerades i juli 2004.

Ett företag skall tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmantras. Om ett företag antar dessa ändringar för en tidigare period skall det lämna upplysning om detta.

ÄNDRINGAR I IAS 39

I denna standard stryks punkt 3, och punkterna 2 (e), 2 (h), 4 och 47 ändras. I punkt 9 ändras definitionen på en finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultaträkningen, och en ny definition läggs till omedelbart efter definitionen på finansiella tillgångar som kan säljas. Punkt VT4 omnumreras till VT3A, och punkt VT4A ändras och omnumreras till VT4. Nya punkterna VT4A och 103B läggs till.

För tydlighetens skull redovisas punkt 43 nedan, men den är inte ändrad.

Ändringarna i punkterna 2 (h) och 47 (d) överför kraven på värdering för vissa låneåtaganden från avsnittet för standardens tillämpningsområde till avsnittet för värdering, men ändrar inte dessa krav.

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

...

- (e) rättigheter och förpliktelser till följd av (i) ett försäkringsavtal enligt definitionen i IFRS 4, *Försäkringsavtal*, andra än en emittents rättigheter och förpliktelser till följd av ett försäkringsavtal som uppfyller definitionen på ett finansiellt garantiavtal i punkt 9, eller (ii) ett avtal som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 4 eftersom det innehåller en diskretionär del. Denna standard tillämpas emellertid på derivat som är inbäddade i ett sådant avtal som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 4 såvida derivatet i sig självt inte är ett avtal som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 4 (se punkterna 10-13 och bilaga A, punkterna VT27-VT33). Dessutom gäller att om en emittent av finansiella garantiavtal tidigare uttryckligen har försäkrat att denne betraktar sådana avtal som försäkringsavtal och har använt den redovisning som är tillämplig på försäkringsavtal, får emittenten välja mellan att tillämpa antingen denna standard eller IFRS 4 på sådana finansiella garantiavtal (se punkterna VT4 och VT4A). Emittenten har möjlighet att göra detta val för varje avtal, men valet för varje avtal är oåterkalleligt.

...

- (h) låneåtaganden, andra än de låneåtaganden som beskrivs i punkt 4. En emittent av låneåtaganden skall tillämpa IAS 37 på sådana låneåtaganden som inte omfattas av tillämpningsområdet för denna standard. Alla låneåtaganden omfattas emellertid av bestämmelserna om borttagande från balansräkningen i denna standard (se punkterna 15-42 och bilaga A, punkterna VT36-VT63).

4 Följande låneåtaganden omfattas av tillämpningsområdet för denna standard:

- (a) Låneåtaganden som företaget definierar som att de skall kategoriseras som finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultaträkningen. Ett företag som tidigare haft som praxis att sälja de tillgångar som blivit följden av dess låneåtaganden kort efter uppkomsten skall tillämpa denna standard på alla låneåtaganden i samma klass.

- (b) Låneåtaganden som kan regleras netto i kontanter eller genom att överlämna eller emittera ett annat finansiellt instrument. Sådana låneåtaganden är derivat. Ett lånelöfte betraktas inte som att det regleras netto endast på grund av att lånet betalas ut i form av delbetalningar (exempelvis ett hypotekslån som betalas ut i form av delbetalningar som följer husuppförandets utveckling).
- (c) Ett löfte om ett lån till en ränta som ligger under marknadsränta. I punkt 47 (d) specificeras den efterföljande värdering av skulder som uppkommer från dessa låneåtaganden.

9 ...

Definition av fyra kategorier av finansiella instrument

En *finansiell tillgång eller en finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultaträkningen* är en finansiell tillgång eller en finansiell skuld som uppfyller något av följande villkor.

- (a) Det klassificeras som att det innehas för handel. En finansiell tillgång eller en finansiell skuld klassificeras som att den innehas för handel om den

...

- (iii) ett derivat (förutom ett derivat som är ett finansiellt garantiavtal eller ett identifierat och effektivt säkringsinstrument).

...

Definition av ett finansiellt garantiavtal

Ett *finansiellt garantiavtal* är ett avtal som kräver att emittenten gör angivna betalningar för att ersätta innehavaren för en förlust denne ådrar sig på grund av att en angiven gäldenär inte fullgör betalning vid förfall enligt de ursprungliga eller ändrade villkoren i ett skuldinstrument.

...

Värdering vid anskaffningstillfället av finansiella tillgångar och finansiella skulder

- 43 När en finansiell tillgång eller finansiell skuld redovisas första gången, skall ett företag värdera den till det verkliga värdet plus, när det gäller en finansiell tillgång eller finansiell skuld som inte tillhör kategorin finansiella tillgångar eller finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultaträkningen, transaktionskostnader som är direkt hänförliga till förvärvet eller emissionen av den finansiella tillgången eller finansiella skulden.

Efterföljande värdering av finansiella skulder

- 47 Efter det första redovisningstillfället skall ett företag värdera alla finansiella skulder till upplupet anskaffningsvärde genom användande av effektivräntemetoden, med undantag av
- (a) kategorin finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultaträkningen. Sådana skulder, inklusive derivat som är skulder, skall värderas till verkligt värde förutom vad gäller ett skullderivat som är kopplat till och måste regleras genom leverans av ett onoterat egetkapitalinstrument vars verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitlig sätt, som skall värderas till anskaffningsvärde.
 - (b) finansiella skulder som uppkommer när en överföring av en finansiell tillgång inte uppfyller villkoren för att tas bort från balansräkningen eller redovisas som en skuld som uppkommit i samband med ett fortsatt engagemang. Punkterna 29 och 31 tillämpas på värderingen av sådana finansiella skulder.

- (c) **finansiella garantiavtal enligt definitionen i punkt 9. En emittent av sådana avtal skall efter det första redovisningstillfället (om inte punkt 47 (a) eller (b) är tillämplig) redovisa avtalet till det högre av**
- (i) **det belopp som redovisas enligt IAS 37, *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar,***
och
 - (ii) **det belopp som ursprungligen redovisades (se punkt 43) efter avdrag, i tillämpliga fall, för ackumulerade periodiseringar som redovisats i enlighet med IAS 18, *Intäkter.***
- (d) **Ett löfte om ett lån till en ränta som ligger under marknadsränta. En emittent av ett sådant löfte skall efter det första redovisningstillfället (om inte punkt 47 (a) är tillämplig) redovisa det till det högre av**
- (i) **det belopp som redovisas enligt IAS 37,**
och
 - (ii) **det belopp som ursprungligen redovisades (se punkt 43) efter avdrag, i tillämpliga fall, för ackumulerade periodiseringar som redovisats i enlighet med IAS 18.**

Finansiella skulder som är identifierade som säkrade poster värderas enligt bestämmelserna avseende säkringsredovisning i punkterna 89-102.

VT4 Finansiella garantiavtal kan ha olika juridisk form, till exempel formen av garantier, vissa typer av rembursar, kreditderivat eller försäkringsavtal. Den juridiska formen påverkar inte hur de redovisas. De följande är exempel på den korrekta metoden (se punkt 2 (e)):

- (a) Trots att ett finansiellt garantiavtal uppfyller definitionen på ett försäkringsavtal i IFRS 4 om den risk som förs över är betydande, tillämpar emittenten denna standard. Om emellertid emittenten tidigare uttryckligen har försäkrat att han klassificerar sådana avtal som försäkringsavtal och har använt den redovisning som är tillämpligt på försäkringsavtal, får emittenten välja att tillämpa antingen denna standard eller IFRS 4 på sådana finansiella garantiavtal. Vid tillämpning av denna standard måste emittenten enligt punkt 43 värdera ett finansiellt garantiavtal till verkligt värde när det redovisas första gången. Om det finansiella garantiavtalet emitterats till en oberoende motpart i en fristående transaktion på rent affärsmässig basis motsvarar troligen det verkliga värdet vid detta garantiavtals början erhållen premium, såvida inte det finns belägg för motsatsen. Följaktligen, såvida inte det finansiella garantiavtalet inledningsvis redovisades som värderat till verkligt värde via resultaträkningen eller såvida inte punkterna 29-37 och VT47-VT52 är tillämpliga (när en överföring av en finansiell tillgång inte uppfyller villkoren för att tas bort från balansräkningen eller ett fortsatt engagemang är tillämpligt), skall emittenten värdera det till det högre av
- (i) **det belopp som redovisas enligt IAS 37,**
och
 - (ii) **det belopp som ursprungligen redovisades efter avdrag, i tillämpliga fall, för ackumulerade periodiseringar som redovisats i enlighet med IAS 18 (se punkt 47 (c)).**
- (b) Vissa kreditrelaterade garantier kräver inte, som ett villkor för betalning, att innehavaren exponeras för, och har drabbats av en förlust på grund av att gäldenären inte fullgör betalning på den garanterade tillgången vid förfall. Ett exempel på en sådan garanti är en som kräver att betalningar skall göras vid förändringar i ett visst kreditbetyg eller kreditindex. Sådana garantier är inte finansiella garantiavtal, enligt definitionen i denna standard, och är inte försäkringsavtal, enligt definitionen i IFRS 4. Sådana garantier är derivat och emittenten tillämpar denna standard på dem.
- (c) Om ett finansiellt garantiavtal emitterats i samband med försäljning av varor, tillämpar emittenten IAS 18 för att avgöra när denne skall redovisa intäkten från garantin och från försäljningen av varor.

VT4A Påståenden om att en emittent identifierar avtal som försäkringsavtal återfinns normalt genomgående i emittentens kommunikation med kunder och tillsynsmyndigheter, avtal, verksamhetsdokumentation och finansiella rapporter. Dessutom omfattas försäkringsavtal ofta av redovisningskrav som skiljer sig från kraven för andra typer av transaktioner, till exempel avtal som emitterats av banker eller kommersiella företag. I sådana fall innehåller normalt en emittents finansiella rapporter upplysning om att emittenten har tillämpat dessa redovisningskrav.

103B *Financial Guarantee Contracts* (ändringar i IAS 39 och IFRS 4), som publicerades i augusti 2005, ändrade punkterna 2 (e) och (h), 4, 47 och VT4, lade till punkt VT4A, lade till en ny definition på finansiella garantiavtal i punkt 9, och strök punkt 3. Ett företag skall tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag antar dessa ändringar för en tidigare period skall det lämna upplysning om detta och tillämpa de relaterade ändringarna i IAS 32 och IFRS 4 vid samma tidpunkt.

ÄNDRINGAR I IFRS 4

Punkterna 4 (d), B18 (g) och B19 (f) ändras, punkt 41A läggs till och en definition på ett finansiellt garantiavtal läggs till i bilaga A efter definitionen på verkligt värde och före definitionen på finansiell risk, på följande sätt.

4 Ett företag skall inte tillämpa denna standard på

...

- (d) finansiella garantiavtal, såvida emittenten inte tidigare uttryckligen har försäkrat att han betraktar sådana avtal som försäkringsavtal och har använt den redovisning som är tillämplig på försäkringsavtal, då emittenten får välja att tillämpa antingen IAS 39 eller IAS 32 eller denna standard på sådana finansiella garantiavtal. Emittenten har möjlighet att göra detta val för varje avtal, men valet för varje avtal är oåterkalleligt.

41A *Financial Guarantee Contracts* (ändringar i IAS 39 och IFRS 4), som publicerades i augusti 2005, ändrade punkterna 4 (d), B18 (g) och B19 (f). Ett företag skall tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period skall det lämna upplysningar om detta och tillämpa de relaterade ändringarna i IAS 39 och IAS 32 vid samma tidpunkt.

BILAGA A

Definierade begrepp

Finansiellt garantiavtal Ett avtal som kräver att emittenten gör angivna betalningar för att ersätta innehavaren för en förlust denne ådrar sig på grund av att en angiven gäldenär inte fullgör betalning vid förfall enligt de ursprungliga eller ändrade villkoren i ett skuldinstrument.

BILAGA B

B18 De följande är exempel på avtal som är försäkringsavtal om överförandet av försäkringsrisk är betydande:

...

- (g) kreditförsäkring som stadgar att angivna betalningar skall göras för att ersätta innehavaren för en förlust denne ådrar sig på grund av att en angiven gäldenär inte fullgör betalning vid förfall enligt de ursprungliga eller ändrade villkoren i ett skuldinstrument. Sådana avtal skulle kunna ha olika rättsliga utformningar, som till exempel i form av finansiell garanti, vissa typer av rembuser, kreditderivat eller försäkringsavtal. Även om dessa avtal uppfyller definitionen för ett försäkringsavtal, uppfyller de emellertid även definition för ett finansiellt garantiavtal i IAS 39 och omfattas av tillämpningsområdet för IAS 32 och IAS 39, och inte denna standard (se punkt 4 (d)). Om emellertid en emittent av finansiella garantiavtal tidigare uttryckligen har försäkrat att denne betraktar sådana avtal som försäkringsavtal och har använt den redovisning som är tillämplig på försäkringsavtal, får emittenten välja att tillämpa antingen IAS 39 och IAS 32 eller denna standard på sådana finansiella garantiavtal.

B19 Följande är exempel på poster som inte är försäkringsavtal:

...

- (f) en kreditrelaterad garanti (eller remburs, kreditderivat eller kreditförsäkringsavtal) som kräver betalningar även om innehavaren inte har drabbats av någon förlust på grund av gäldenärens underlåtenhet att göra betalningar i rätt tid (se IAS 39).

ÄNDRINGAR I ANDRA STANDARDER

Företag skall tillämpa följande följdändringar i IAS 32 (och IFRS 7, om de redan tillämpar IFRS 7) när de tillämpar de relaterade ändringarna i IAS 39 och IFRS 4.

IAS 32, *Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering*

Punkterna 4 (d) och 12 ändras på följande sätt.

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

...

- (d) **försäkringsavtal, enligt definitionen i IFRS 4, *Försäkringsavtal*. Denna standard skall emellertid tillämpas på derivat som är inbäddade i försäkringsavtal om IAS 39 innehåller krav på att företaget skall redovisa dem separat. Vidare skall en emittent tillämpa denna standard på finansiella garantiavtal om emittenten tillämpar IAS 39 vid redovisning och värdering av avtalen, men skall tillämpa IFRS 4 om emittenten väljer, i enlighet med punkt 4(d) i IFRS 4, att tillämpa IFRS 4 vid redovisning och värdering av dem.**

12 Följande begrepp definieras i punkt 9 i IAS 39 och används i denna standard med de innebörder som anges i IAS 39.

...

- finansiella tillgångar eller finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultaträkningen
- finansiellt garantiavtal
- bindande åtagande

...

IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar*

Punkt 3 (d) i IFRS 7 och uppräkningsen av definierade begrepp i bilaga A till IFRS 7 ändras på samma sätt som i IAS 32, enligt följande.

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

...

- (d) **försäkringsavtal, enligt definitionen i IFRS 4, *Försäkringsavtal*. Denna standard skall emellertid tillämpas på derivat som är inbäddade i försäkringsavtal om IAS 39 innehåller krav på att företaget skall redovisa dem separat. Dessutom skall en emittent tillämpa denna standard på *finansiella garantiavtal* om emittenten tillämpar IAS 39 vid redovisning och värdering av avtalen, men skall tillämpa IFRS 4 om emittenten väljer, i enlighet med punkt 4 (d) i IFRS 4, att tillämpa IFRS 4 vid redovisning och värdering av dem.**
-

BILAGA A

Definierade begrepp

...

Följande begrepp definieras i punkt 11 i IAS 32 eller punkt 9 i IAS 39 och används i standarden med de innebörder som anges i IAS 32 och IAS 39.

...

- finansiella tillgångar eller finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultaträkningen
- finansiellt garantiavtal
- finansiella tillgångar eller finansiella skulder som innehas för handel

...

Hänvisningar som skall uppdateras när ett företag antar IFRS 7

När ett företag tillämpar IFRS 7 ersätts hänvisningar till IAS 32 med hänvisningar till IFRS 7 i följande punkter som har lagts till eller ändrats genom detta dokument:

- IAS 39, punkt 103B
- IFRS 4, punkterna 4 (d) och 41A, samt punkt B18 (g) i bilaga B (två hänvisningar)

IFRIC-TOLKNING 6

Förpliktelser som uppstår genom deltagande på viss marknad — avfall som utgörs av eller innehåller elektriska eller elektroniska produkter

HÄNVISNINGAR

- IAS 8 *Redovisningsprinciper, förändringar i uppskattningar och bedömningar, samt fel*
- IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar*

BAKGRUND

- 1 I punkt 17 i IAS 37 anges det att en förpliktande händelse är en inträffad händelse som leder till en befintlig förpliktelse som företaget i praktiken inte har någon annan möjlighet än att reglera.
- 2 I punkt 19 i IAS 37 anges det vidare att det bara är "förpliktelser som uppstår på grund av inträffade händelser och finns oberoende av ett företags framtida handlande" som redovisas som avsättningar.
- 3 EU:s direktiv om avfall som utgörs av eller innehåller elektriska eller elektroniska produkter (nedan "avfallet", eller förordningens benämning "WEEE" — Waste Electrical and Electronic Equipment) reglerar insamling, behandling, återvinning och miljövänligt bortskaftande av sådant avfall. Direktivets bestämmelser har gett upphov till vissa frågor om när förpliktelsen att på lämpligt sätt omhänderta WEEE skall redovisas. I direktivet görs skillnad mellan "nytt avfall" och "historiskt avfall", och mellan avfall från privathushåll och avfall från andra källor än privathushåll. Med nytt avfall menas avfall från produkter som sålts den 13 augusti 2005 eller senare. All utrustning för privathushåll som sålts före det datumet anses således ge upphov till historiskt avfall i direktivets mening.
- 4 Enligt direktivet skall kostanden för att hantera avfall från utrustning för privathushåll bäras av tillverkare av sådan utrustning som varit etablerade på den aktuella marknaden under en viss period som skall fastställas enligt den berörda medlemsstatens lagstiftning (referensperioden). Direktivet kräver också att medlemsstaterna inför system för att dela kostnaderna proportionellt mellan tillverkarna, dvs. i proportion till deras respektive marknadsandel för respektive typ av utrustning.
- 5 Vissa av de termer som används i denna tolkning, såsom "marknadsandel" och "referensperiod" kan definieras på vitt skilda sätt beroende på medlemsstat. "Referensperioden" kan t.ex. ibland vara ett år, i andra fall en månad. Likaså kan mätningen av marknadsandelar och modellerna för hur företagens förpliktelser skall beräknas variera mellan olika medlemsstater. Alla dessa variationer gäller dock endast hur förpliktelsen skall mätas och beräknas, vilket inte faller inom ramen för denna tolkning.

RÄCKVIDD

- 6 Denna tolkning ger vägledning om hur förpliktelser som är kopplade till hantering av "historiskt avfall" från utrustning för privathushåll enligt EU:s direktiv om WEEE bör tas upp i tillverkarnas redovisning.
- 7 Tolkningen berör således varken nytt avfall eller historiskt avfall som kommer från andra källor än privathushåll, eftersom de förpliktelser som är förknippade med hanteringen av sådant avfall framgår tillräckligt klart av IAS 37. Om emellertid nytt avfall från privathushåll i nationell lagstiftning behandlas på ett liknande sätt som historiskt avfall från samma källa skall principerna i denna tolkning tillämpas i enlighet med rangordningen i punkt 10-12 i IAS 8. Rangordningen i IAS 8 är också relevant för andra bestämmelser som innebär förpliktelser som liknar den kostnadsfördelningsmodell som fastställs i det aktuella EU-direktivet.

FÖREMÅL FÖR TOLKNINGEN

- 8 IFRIC har ombetts att — i fråga om hanteringen av WEEE — avgöra vad som är den förpliktande händelse som skall ligga till grund för redovisning av avsättningen för avfallshantering enligt punkt 14 a i IAS 37:
- Tillverkningen eller försäljningen av den utrustning för privathushåll som gett upphov till avfallet?
 - Deltagande på den aktuella marknaden under referensperioden?
 - Den tidpunkt eller period då kostnaden för avfallshantering uppkommer?

SLUTSATS

- 9 Den förpliktande händelsen enligt punkt 14 a i IAS 37 skall vara deltagandet på den aktuella marknaden under referensperioden. Således uppstår inte den förpliktelse som är kopplad till hantering av historiskt avfall från privata hushåll när produkten tillverkas eller säljs. Eftersom förpliktelsen i fråga om avfall från sådan utrustning är kopplad till företagets marknadsdeltagande under referensperioden och inte till den tidpunkt då varorna tillverkas eller säljs eller då avfallet hanteras föreligger det alltså ingen förpliktelse om inte en viss marknadsandel uppmäts för referensperioden. Frågan om när den förpliktande händelsen äger rum kan också vara oberoende av under vilken period avfallet i praktiken hanteras och när kostnaderna för detta uppstår.

TILLÄMPNINGSDAG

- 10 Företag skall tillämpa denna tolkning för räkenskapsår eller motsvarande ettårsperioder som börjar den 1 december 2005 eller senare. De uppmuntras emellertid att börja tillämpa tolkningen tidigare, men skall då ange uttryckligen att så har skett.

ÖVERGÅNG TILL NY PRINCIP

- 11 Förändringar i redovisningsprinciper skall redovisas i enlighet med IAS 8.
-