

Europeiska unionens officiella tidning

L 291



Svensk utgåva

Lagstiftning

sextionde årgången

9 november 2017

Innehållsförteckning

II *Icke-lagstiftningsakter*

FÖRORDNINGAR

- ★ **Kommissionens förordning (EU) 2017/1986 av den 31 oktober 2017 om ändring av förordning (EG) nr 1126/2008 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 vad gäller International Financial Reporting Standard 16 ⁽¹⁾ 1**
- ★ **Kommissionens förordning (EU) 2017/1987 av den 31 oktober 2017 om ändring av förordning (EG) nr 1126/2008 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 vad gäller International Financial Reporting Standard 15 ⁽¹⁾ 63**
- ★ **Kommissionens förordning (EU) 2017/1988 av den 3 november 2017 om ändring av förordning (EG) nr 1126/2008 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 vad gäller International Financial Reporting Standard 4 ⁽¹⁾ 72**
- ★ **Kommissionens förordning (EU) 2017/1989 av den 6 november 2017 om ändring av förordning (EG) nr 1126/2008 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 vad gäller den internationella redovisningsstandarden (IAS) 12 ⁽¹⁾ 84**
- ★ **Kommissionens förordning (EU) 2017/1990 av den 6 november 2017 om ändring av förordning (EG) nr 1126/2008 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 med avseende på internationell redovisningsstandard 7 ⁽¹⁾ 89**

⁽¹⁾ Text av betydelse för EES.

SV

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

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

II

(Icke-lagstiftningsakter)

FÖRORDNINGAR

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EU) 2017/1986

av den 31 oktober 2017

om ändring av förordning (EG) nr 1126/2008 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 vad gäller International Financial Reporting Standard 16

(Text av betydelse för EES)

EUROPEISKA KOMMISSIONEN HAR ANTAGIT DENNA FÖRORDNING

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt,

med beaktande av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpningen av internationella redovisningsstandarder ⁽¹⁾, särskilt artikel 3.1, och

av följande skäl:

- (1) Genom kommissionens förordning (EG) nr 1126/2008 ⁽²⁾ antogs vissa internationella standarder och tolkningar som förelåg per den 15 oktober 2008.
- (2) Den 13 januari 2016 offentliggjorde International Accounting Standards Board (IASB) International Financial Reporting Standard (IFRS) 16 *Leasingavtal*. Denna standard syftar till att förbättra den finansiella rapporteringen om leasingavtal.
- (3) Antagandet av IFRS 16 medför följändringar i följande standarder eller tolkningar av standarder: IFRS 1, IFRS 3, IFRS 4, IFRS 7, IFRS 9, IFRS 13, IFRS 15, International Accounting Standard (IAS) 1, IAS 2, IAS 7, IAS 12, IAS 16, IAS 21, IAS 23, IAS 32, IAS 37, IAS 38, IAS 39, IAS 40, IAS 41, tolkning från IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) 1, IFRIC 12, och tolkning från Standing Interpretations Committee (SIC) 29 samt SIC 32.
- (4) Samrådet med European Financial Reporting Advisory Group bekräftar att IFRS 16 uppfyller kriterierna för antagande i artikel 3.2 i förordning (EG) nr 1606/2002.
- (5) Förordning (EG) nr 1126/2008 bör därför ändras i enlighet med detta.
- (6) De åtgärder som föreskrivs i denna förordning är förenliga med yttrandet från föreskrivande kommittén för redovisningsfrågor.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Bilagan till förordning (EG) nr 1126/2008 ska ändras på följande sätt:

- a) International Financial Reporting Standard (IFRS) 16 *Leasingavtal* ska infogas enligt vad som anges i bilagan till denna förordning.

⁽¹⁾ EGT L 243, 11.9.2002, s. 1.⁽²⁾ Kommissionens förordning (EG) nr 1126/2008 av den 3 november 2008 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 (EUT L 320, 29.11.2008, s. 1).

- b) IAS 1, IAS 2, IAS 7, IAS 12, IAS 16, IAS 21, IAS 23, IAS 32, IAS 37, IAS 38, IAS 39, IAS 40, IAS 41, IFRS 1, IFRS 3, IFRS 4, IFRS 7, IFRS 9, IFRS 13, IFRS 15, IFRIC 1, IFRIC 12, SIC 29 och SIC 32 ska ändras i enlighet med IFRS 16 enligt vad som anges i bilagan till denna förordning.

Artikel 2

Alla företag ska tillämpa de ändringar som avses i artikel 1 senast från och med den första dagen av deras första räkenskapsår som inleds den 1 januari 2019 eller senare.

Artikel 3

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

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

Utfärdad i Bryssel den 31 oktober 2017.

På kommissionens vägnar

Jean-Claude JUNCKER

Ordförande

BILAGA

International Financial Reporting Standard 16

*Leasingavtal*International Financial Reporting Standard 16 *Leasingavtal*

SYFTE

1. **I denna standard fastställs principer för redovisning, värdering, presentation och upplysningar om leasingavtal. Syftet är att säkerställa att leasetagare och leasegivare tillhandahåller relevant information på ett sätt som korrekt återger dessa transaktioner. Denna information ger användare av finansiella rapporter ett underlag för bedömningen av hur leasingavtal påverkar ett företags finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden.**
2. Ett företag ska beakta *avtalsvillkoren* och alla relevanta uppgifter och omständigheter vid tillämpningen av denna standard. Ett företag ska tillämpa denna standard konsekvent för liknande avtal och under liknande omständigheter.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

3. Ett företag ska tillämpa denna standard på alla leasingavtal, inklusive leasingavtal för *nyttjanderätt i avtal om vidareuthyrning*, med undantag för:
 - a) leasingavtal som rör prospektering av mineraltillgångar, olje- och naturgasfyndigheter och andra liknande icke-förnybara naturtillgångar,
 - b) leasingavtal för biologiska tillgångar inom tillämpningsområdet för IAS 41 *Jord- och skogsbruk* som innehas av en leasetagare,
 - c) avtal om ekonomiska eller samhällseliga tjänster som omfattas av IFRIC 12 *Avtal om ekonomiska eller samhällseliga tjänster*,
 - d) licenser för immaterialrätt beviljade av en leasegivare inom tillämpningsområdet för IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, och
 - e) rättigheter som innehas av en leasetagare enligt licensavtal inom tillämpningsområdet för IAS 38 *Immateriella tillgångar* som avser sådant som filmer, videoinspelningar, pjäser, manuskript, patent och upphovsrätt.
4. En leasetagare kan, men måste inte, tillämpa denna standard på leasingavtal för immateriella tillgångar utöver dem som beskrivs i punkt 3 e.

UNDANTAG FRÅN REDOVISNING I RAPPORTEN ÖVER FINANSIELL STÄLLNING (PUNKTERNA B3–B8)

5. En leasetagare kan välja att inte tillämpa bestämmelserna i punkterna 22–49 för:
 - a) *korttidsleasingavtal*, och
 - b) leasingavtal för vilka den *underliggande tillgången* har ett lågt värde (enligt beskrivningen i punkterna B3–B8).
6. Om en leasetagare väljer att inte tillämpa bestämmelserna i punkterna 22–49 för antingen korttidsleasingavtal eller leasingavtal för vilka den underliggande tillgången är av lågt värde, ska leasetagaren redovisa de *leasingavgifter* som kopplas till leasingavtalen som en kostnad antingen linjärt över *leasingperioden* eller på något annat systematiskt sätt. Leasetagaren ska tillämpa en annan systematisk metod om denna metod bättre återspeglar mönstret för leasetagarens fördelar.
7. Om en leasetagare redovisar korttidsleasingavtal genom att tillämpa punkt 6 ska leasetagaren enligt denna standard betrakta leasingavtalet som ett nytt leasingavtal om:
 - a) det sker en *ändring av leasingavtalet*, eller
 - b) leasingperioden på något sätt förändras (till exempel om leasetagaren utnyttjar ett alternativ som tidigare inte ingått i leasetagarens bestämning av leasingperioden).

8. Valet för korttidsleasingavtal ska göras för det underliggande tillgångsslaget som nyttjanderätten avser. Med en underliggande tillgångsslag avses en grupp underliggande tillgångar som har liknande beskaffenhet och användning i ett företags verksamhet. När det gäller leasingavtal för vilka den underliggande tillgången är av lågt värde kan valet göras från avtal till avtal.

IDENTIFIERING AV ETT LEASINGAVTAL (PUNKTERNA B9–B33)

9. **När ett avtal ingås ska ett företag bedöma om avtalet är, eller innehåller, ett leasingavtal. Ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal om avtalet överläter rätten att under en viss period bestämma över användningen av en identifierad tillgång i utbyte mot ersättning. I punkterna B9–B31 ges riktlinjer för bedömningen av om ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal.**
10. En tidsperiod kan beskrivas med utgångspunkt i omfattningen av en identifierad tillgångs användning (till exempel det antal enheter som kommer att produceras av en utrustning).
11. Ett företag ska ompröva om ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal endast om villkoren i avtalet ändras.

Särskiljande av komponenterna i ett avtal

12. För ett avtal som är, eller innehåller, ett leasingavtal ska ett företag redovisa varje komponent i leasingavtalet som ett leasingavtal separat från icke-leasingkomponenter i avtalet, om inte företaget tillämpar den praktiska lösningen i punkt 15. Vägledning om hur komponenterna i ett avtal särskiljs ges i punkterna B32–B33.

Leasetagaren

13. För ett avtal som innehåller en leasingkomponent och en eller flera ytterligare leasing- eller icke-leasingkomponenter, ska en leasetagare fördela ersättningen enligt avtalet till varje leasingkomponent baserat på förhållandet mellan det fristående priset för leasingkomponenten och det sammanlagda fristående priset för icke-leasingkomponenterna.
14. Förhållandet mellan det fristående priset för leasing- och icke-leasingkomponenter ska fastställas utifrån det pris leasegivaren, eller en liknande leverantör, skulle begära av ett företag för enbart komponenten, eller en liknande komponent. Om ett observerbart fristående pris inte finns lätt tillgängligt ska leasetagaren uppskatta det fristående priset genom att så långt det går utnyttja observerbar information.
15. Som en praktisk lösning kan en leasetagare välja, per underliggande tillgångsslag, att inte skilja icke-leasingkomponenter från leasingkomponenter, och i stället redovisa varje leasingkomponent och alla tillhörande icke-leasingkomponenter som en enda leasingkomponent. En leasetagare ska inte tillämpa denna praktiska lösning på inbäddade derivat som uppfyller kriterierna i punkt 4.3.3 i IFRS 9 *Finansiella instrument*.
16. Om inte den praktiska lösningen i punkt 15 tillämpas ska en leasetagare redovisa icke-leasingkomponenterna genom att tillämpa andra gällande standarder.

Leasegivaren

17. För ett avtal som innehåller en leasingkomponent och en eller flera ytterligare leasing- eller icke-leasingkomponenter, ska en leasegivare fördela ersättningen i avtalet genom att tillämpa punkterna 73–90 i IFRS 15.

LEASINGPERIOD (PUNKTERNA B34–B41)

18. Ett företag ska fastställa leasingperioden som den icke uppsägningsbara leasingperioden, tillsammans med både:
- a) perioder som omfattas av en möjlighet att förlänga leasingavtalet om leasetagaren är rimligt säker på att utnyttja det alternativet, och
 - b) perioder som omfattas av en möjlighet att säga upp leasingavtalet om leasetagaren är rimligt säker på att inte utnyttja det alternativet.

19. Vid bedömningen av om en leasetagare är rimligt säker på att utnyttja en möjlighet att förlänga ett leasingavtal, eller inte utnyttja en möjlighet att säga upp ett leasingavtal, ska ett företag beakta alla relevanta fakta och omständigheter som skapar ekonomiska incitament för leasetagaren att utnyttja möjligheten att förlänga leasingavtalet, eller inte utnyttja möjligheten att säga upp leasingavtalet, enligt beskrivningen i punkterna B37–B40.
20. En leasetagare ska ompröva om en möjlighet till förlängning med rimlig säkerhet kommer att utnyttjas, eller om en möjlighet till uppsägning med rimlig säkerhet inte kommer att utnyttjas, om en betydelsefull händelse skulle inträffa eller omständigheterna på ett betydande sätt skulle förändras på ett sätt som:
- a) är inom leasetagarens kontroll, och
 - b) påverkar om leasetagaren med rimlig säkerhet kommer att utnyttja en möjlighet som inte ingick i bestämningen av leasingperioden, eller att inte utnyttja en möjlighet som ingick i bestämningen av leasingperioden (enligt beskrivningen i punkt B41).
21. Ett företag ska omvärdera leasingperioden om den icke uppsägningsbara leasingperioden förändras. Den icke uppsägningsbara perioden förändras till exempel om:
- a) leasetagaren utnyttjar en möjlighet som tidigare inte ingått i företagets bestämning av leasingperioden,
 - b) leasetagaren inte utnyttjar en möjlighet som tidigare ingått i företagets bestämning av leasingperioden,
 - c) en händelse inträffar som avtalsmässigt tvingar leasetagaren att utnyttja en möjlighet som tidigare inte ingått i företagets bestämning av leasingperioden, eller
 - d) en händelse inträffar som avtalsmässigt förbjuder leasetagaren att utnyttja en möjlighet som tidigare ingått i företagets bestämning av leasingperioden.

LEASETAGAREN

Redovisning

22. **Vid inledningsdatumet ska en leasetagare redovisa en nyttjanderätt och en leasingskuld.**

Värdering**Värdering vid anskaffningstillfället**

Värdering av nyttjanderätten vid anskaffningstillfället

23. **Vid inledningsdatumet ska en leasetagare värdera nyttjanderätten till anskaffningsvärde.**
24. Kostnaden för nyttjanderätten ska omfatta följande:
- a) den summa leasingskulden ursprungligen värderats till, enligt beskrivningen i punkt 26,
 - b) alla leasingavgifter som betalats vid eller före inledningsdatumet, efter avdrag för eventuella *förmåner* som mottagits i samband med teckningen av leasingavtalet,
 - c) leasetagarens eventuella *initiala direkta utgifter*, och
 - d) en uppskattning av leasetagarens kostnader för nedmontering och bortforsling av den underliggande tillgången, återställande av den plats där den befinner sig eller återställande av den underliggande tillgången till det skick som föreskrivs i leasingavtalets villkor, om inte dessa kostnader uppstår i samband med produktion av varor. Det är leasetagarens skyldighet att stå för dessa kostnader antingen vid inledningsdatumet eller som en följd av att den underliggande tillgången använts under en viss period.
25. Leasetagaren ska redovisa de kostnader som beskrivs i punkt 24 d som en del av anskaffningsvärdet för nyttjanderätten när leasetagaren ådrar sig en förpliktelse för dessa kostnader. En leasetagare tillämpar IAS 2 *Varulager* på kostnader som uppkommit under en viss period till följd av att nyttjanderätten utnyttjats för att producera varor under denna period. Åtaganden för sådana kostnader som omfattas av tillämpningsområdet för denna standard eller IAS 2 redovisas och värderas med tillämpning av IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*.

Värdering av leasingkulden vid anskaffningstillfället

26. **Vid inledningsdatumet ska en leasetagare värdera leasingkulden till nuvärdet av de leasingavgifter som inte betalats vid denna tidpunkt. Leasingavgifterna ska diskonteras med användning av leasingavtalets implicita ränta, om denna räntesats lätt kan fastställas. Om denna räntesats inte lätt kan fastställas ska leasetagaren använda leasetagarens marginella låneränta.**
27. Vid inledningsdatumet ska de leasingavgifter som inkluderas i värderingen av leasingkulden omfatta följande betalningar för rätten att använda den underliggande tillgången under leasingperioden, som inte betalats före inledningsdatumet:
- a) *fasta avgifter* (inklusive till sin substans fasta avgifter enligt beskrivningen i punkt B42), efter avdrag för eventuella förmåner i samband med tecknandet av leasingavtalet som ska erhållas,
 - b) *variabla leasingavgifter* som beror på ett index eller ett pris, initialt värderade med hjälp av index eller pris vid inledningsdatumet (enligt beskrivningen i punkt 28),
 - c) belopp som förväntas betalas ut av leasetagaren enligt *restvärdesgarantier*,
 - d) lösenpriset för en option att köpa om leasetagaren är rimligt säker på att utnyttja en sådan möjlighet (bedöms med beaktande av de faktorer som beskrivs i punkterna B37–B40), och
 - e) straffavgifter som utgår vid uppsägning av leasingavtalet, om leasingperioden återspeglar att leasetagaren kommer att utnyttja en möjlighet att säga upp leasingavtalet.
28. Variabla leasingavgifter som beror på ett index eller ett pris enligt beskrivningen i punkt 27 b inkluderar, till exempel, betalningar kopplade till ett konsumentprisindex, betalningar kopplade till en referensränta (till exempel LIBOR) eller betalningar som varierar för att återspegla hyresnivåerna på marknaden.

Efterföljande värdering*Efterföljande värdering av nyttjanderätten*

29. **Efter inledningsdatumet ska en leasetagare värdera nyttjanderätten med tillämpning av en anskaffningsvärde metod, såvida inte någon av de värderingsmodeller som beskrivs i punkterna 34 och 35 används.**

Anskaffningsvärde metod

30. För att tillämpa en anskaffningsvärde metod ska en leasetagare värdera nyttjanderätten till anskaffningsvärde:
- a) efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuella ackumulerade nedskrivningar, och
 - b) med beaktande av justeringar för eventuell omvärdering av leasingkulden i enlighet med punkt 36 c.
31. En leasetagare ska tillämpa avskrivningsbestämmelserna i IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* i avskrivningen av nyttjanderätten, i enlighet med bestämmelserna i punkt 32.
32. Om leasingavtalet överför äganderätten till den underliggande tillgången till leasetagaren vid utgången av leasingperioden eller om anskaffningsvärdet för nyttjanderätten återspeglar att leasetagaren kommer att utnyttja en option att köpa, ska leasetagaren skriva av nyttjanderätten från inledningsdatumet till slutet av den underliggande tillgångens *nyttjandeperiod*. I annat fall ska leasetagaren skriva av nyttjanderätten från inledningsdatumet, till den tidpunkt som inträffar tidigast av *nyttjandeperiodens* utgång och leasingperiodens utgång.
33. En leasetagare ska tillämpa IAS 36 *Nedskrivningar* för att avgöra om det föreligger ett nedskrivningbehov för nyttjanderätten och redovisa eventuell nedskrivning som identifierats.

Andra värderingsmetoder

34. Om en leasetagare tillämpar metoden för verkligt värde i IAS 40 *Förvaltningsfastigheter* på sina förvaltningsfastigheter ska leasetagaren också tillämpa denna metod för verkligt värde på nyttjanderätt som uppfyller definitionen av förvaltningsfastigheter i IAS 40.

35. Om nyttjanderätten avser ett slag av materiella anläggningstillgångar för vilken leasetagaren tillämpar omvärderingsmetoden i IAS 16 kan leasetagaren välja att tillämpa denna omvärderingsmetod på all nyttjanderätt som avser detta slag av materiella anläggningstillgångar.

Efterföljande värdering av leasingskulden

36. **Efter inledningsdatumet ska leasetagaren värdera leasingskulden genom att:**
- a) **öka det redovisade värdet för att återspegla räntan på leasingskulden,**
 - b) **minska det redovisade värdet för att återspegla utbetalda leasingavgifter, och**
 - c) **omvärdera det redovisade värdet för att återspegla en eventuell omprövning eller ändring av leasingavtalet i enlighet med punkterna 39–46, eller för att återspegla ändrade till sin substans fasta avgifter (se punkt B42).**
37. Räntan på leasingskulden för varje redovisningsperiod under leasingperioden ska vara det belopp som medför en fast räntesats för den under respektive period redovisade leasingskulden. Den fasta räntesatsen är den diskonteringsränta som beskrivs i punkt 26, eller i tillämpliga fall den ändrade diskonteringsränta som beskrivs i punkt 41, punkt 43 eller punkt 45 c.
38. Efter inledningsdatumet ska en leasetagare, såvida inte kostnaderna inkluderas i det redovisade värdet för en annan tillgång med tillämpning av andrastandarder, i resultatet redovisa både:
- a) räntan på leasingskulden, och
 - b) de variabla leasingavgifter som inte inkluderas i värderingen av leasingskulden för den period under vilken den händelse eller det förhållande som ger upphov till dessa betalningar uppstår.

Omprövning av leasingskulden

39. Efter inledningsdatumet ska en leasetagare tillämpa punkterna 40–43 för att omvärdera leasingskulden så att den återspeglar förändringar i leasingavgifterna. En leasetagare ska redovisa omvärderingsbeloppet för leasingskulden som en justering av nyttjanderätten. Om det redovisade värdet för nyttjanderätten skrivs ned till noll och det föreligger en ytterligare minskning i värderingen av leasingskulden ska en leasetagare dock redovisa eventuella kvarstående belopp för omvärderingen i resultatet.
40. En leasetagare ska omvärdera leasingskulden genom att diskontera de ändrade leasingavgifterna med en ändrad diskonteringsränta om antingen:
- a) leasingperioden förändras, enligt beskrivningen i punkterna 20–21. En leasetagare ska fastställa de ändrade leasingavgifterna utifrån den ändrade leasingperioden, eller
 - b) om bedömningen av en option att köpa den underliggande tillgången förändras, med beaktande av de händelser och omständigheter som beskrivs i punkterna 20–21 avseende en option att köpa. En leasetagare ska fastställa de ändrade leasingavgifterna så att de återspeglar ändringar i belopp som ska betalas enligt optionen att köpa.
41. När punkt 40 tillämpas ska en leasetagare fastställa den ändrade diskonteringsräntan som leasingavtalets implicita ränta för återstoden av leasingperioden om denna räntesats lätt kan fastställas, eller som leasetagarens marginella låneränta vid tidpunkten för omprövning, om leasingavtalets implicita ränta inte lätt kan fastställas.
42. En leasetagare ska omvärdera leasingskulden genom att diskontera de ändrade leasingavgifterna om antingen:
- a) de belopp som förväntas betalas ut enligt en restvärdesgaranti förändras. En leasetagare ska fastställa de ändrade leasingavgifterna så att de återspeglar ändringar i belopp som förväntas betalas enligt restvärdesgarantin.
 - b) de framtida leasingavgifterna förändras till följd av ändringar i ett index eller ett pris som används för att fastställa dessa avgifter, till exempel förändringar för att återspegla förändrade hyresnivåer på marknaden efter en utvärdering av marknadshyrorna. En leasetagare ska omvärdera leasingskulden för att återspegla de ändrade

leasingavgifterna endast när det föreligger en förändring i kassaflödena (dvs. när justeringen av leasingavgifterna träder i kraft). En leasetagare ska fastställa de ändrade leasingavgifterna för återstoden av leasingperioden baserade på de ändrade avtalsenliga betalningarna.

43. Vid tillämpningen av punkt 42 ska en leasetagare använda en oförändrad diskonteringsränta, såvida inte förändringarna i leasingavgifterna är ett resultat av en ändrad rörlig ränta. Leasetagaren ska i så fall använda en ändrad diskonteringsränta som återspeglar förändringarna i räntan.

Ändringar av leasingavtal

44. En leasetagare ska redovisa ändringar av leasingavtal som ett separat leasingavtal om både:
- a) förändringen ökar leasingavtalets omfattning genom att nyttjanderätten för en eller flera underliggande tillgångar läggs till, och
 - b) ersättningen för leasingavtalet ökar med ett belopp som motsvarar det fristående priset för den ökade omfattningen och eventuella lämpliga justeringar till det fristående priset för att återspegla omständigheterna kring avtalet i fråga.
45. För en ändring av leasingavtalet som inte redovisas som ett separat leasingavtal ska leasetagaren *vid ikraftträdandet av ändringen av leasingavtalet*:
- a) fördela ersättningen i det ändrade avtalet enligt punkterna 13–16,
 - b) fastställa leasingperioden för det modifierade leasingavtalet enligt punkterna 18–19, och
 - c) omvärdera leasingkulden genom att diskontera de ändrade leasingavgifterna med en ändrad diskonteringsränta. Den ändrade diskonteringsräntan fastställs som leasingavtalets implicita ränta för återstoden av leasingperioden om denna räntesats lätt kan fastställas, eller som leasetagarens marginella låneränta vid ikraftträdandet av ändringen, om leasingavtalets implicita ränta inte lätt kan fastställas.
46. För en ändring av leasingavtalet som inte redovisas som ett separat leasingavtal ska leasetagaren redovisa omvärderingen av leasingkulden genom att:
- a) minska det redovisade värdet av nyttjanderätten för att återspegla det delvis eller helt uppsagda leasingavtalet för ändringar av leasingavtalet som minskar avtalets omfattning. Leasetagaren ska redovisa eventuella vinster eller förluster kopplade till det delvis eller helt uppsagda leasingavtalet i resultatet.
 - b) göra en motsvarande justering av nyttjanderätten för alla andra ändringar av leasingavtalet.

Presentation

47. En leasetagare ska antingen redovisa i rapporten över finansiell ställning eller lämna upplysningar i noterna om:
- a) nyttjanderätt separat från andra tillgångar. Om en leasetagare inte redovisar nyttjanderätter separat i rapporten över finansiell ställning ska leasetagaren:
 - i) inkludera nyttjanderätter i samma post som den post där de motsvarande underliggande tillgångarna skulle ha redovisats om de ägdes, och
 - ii) ange vilka poster i rapporten över finansiell ställning som inkluderar dessa nyttjanderätter.
 - b) leasingkulder separat från övriga skulder. Om leasetagaren inte redovisar leasingkulder separat i rapporten över finansiell ställning ska leasetagaren ange vilka poster i rapporten över finansiell ställning som inkluderar dessa skulder.
48. Kravet i punkt 47 a gäller inte nyttjanderätt som uppfyller definitionen av förvaltningsfastigheter, vilka ska redovisas som förvaltningsfastigheter i rapporten över finansiell ställning.

49. I rapporten över resultat och övrigt totalresultat ska en leasetagare redovisa räntekostnader för leasingskulden separat från avskrivningsbeloppen för nyttjanderätten. Räntekostnader för leasingskulden är en del av finansieringskostnaderna, som enligt punkt 82 b i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* ska redovisas separat i rapporten över resultat och övrigt totalresultat.
50. I rapporten över kassaflöden ska en leasetagare klassificera:
- a) kontantbetalningar hänförliga till amortering av leasingskuldens kapitalbelopp inom finansieringsverksamheten,
 - b) kontantbetalningar hänförliga till räntedelen av leasingskulden genom att tillämpa bestämmelserna i IAS 7 *Rapport över kassaflöden* för räntebetalningar, och
 - c) avgifter för korttidsleasingavtal, avgifter för leasing av tillgångar av lågt värde och variabla leasingavgifter som inte ingår i värderingen av leasingskulden inom den löpande verksamheter.

Upplysningar

51. **Syftet med upplysningarna är att leasetagare ska lämna information i noterna som, tillsammans med informationen i rapporten över finansiell ställning, rapporten över resultatet och rapporten över kassaflöden, ger användarna av finansiella rapporter ett underlag i deras bedömning av leasingavtalens effekt på leasetagarens finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden. Punkterna 52–60 innehåller bestämmelser om hur detta mål uppfylls.**
52. En leasetagare ska lämna upplysningar om sina leasingavtal i en enda not eller ett separat avsnitt i de finansiella rapporterna. En leasetagare behöver dock inte upprepa information som redan lämnas på andra ställen i de finansiella rapporterna, förutsatt att information införlivas genom en hänvisning i den enda noten eller det separata avsnittet om leasingavtalen.
53. En leasetagare ska lämna upplysningar om följande belopp för rapportperioden:
- a) avskrivningsbelopp för nyttjanderätter per underliggande tillgångsslag,
 - b) räntekostnad för leasingskulder,
 - c) den kostnad som avser korttidsleasingavtal redovisade med tillämpning av punkt 6. Denna kostnad behöver inte inkludera kostnader som avser leasingavtal där leasingperioden uppgår till en månad eller mindre.
 - d) den kostnad som avser leasing av tillgångar av lågt värde redovisade med tillämpning av punkt 6. Denna kostnad ska inte inkludera kostnaden som avser korttidsleasingavtal av tillgångar av lågt värde som omfattas av punkt 53 c.
 - e) den kostnad som avser variabla leasingavgifter som inte inkluderas i värderingen av leasingskulder,
 - f) intäkter från vidareuthyrning av nyttjanderätt,
 - g) det totala kassautflödet för leasingavtal,
 - h) justeringar av tillkommande nyttjanderätter,
 - i) vinster eller förluster från sale and leaseback-transaktioner, och
 - j) det redovisade värdet för nyttjanderätter vid utgången av rapportperioden per underliggande tillgångsslag.
54. En leasetagare ska lämna de upplysningar som anges i punkt 53 i tabellformat, såvida inte ett annat format är lämpligare. De belopp som presenteras ska inkludera utgifter som en leasetagare har inkluderat i det redovisade värdet för en annan tillgång under rapportperioden.
55. En leasetagare ska upplysa om beloppet för sina åtaganden avseende korttidsleasingavtal redovisade med tillämpning av punkt 6 om portföljen för korttidsleasingavtal som leasetagaren förbundit sig till vid utgången av rapportperioden skiljer sig från den portfölj för korttidsleasingavtal för vilken upplysning om kostnad lämnats med tillämpning av punkt 53 c.

56. Om nyttjanderätter uppfyller definitionen av förvaltningsfastigheter ska en leasetagare tillämpa upplysningskraven i IAS 40. I så fall är en leasetagare inte skyldig att lämna upplysningarna i punkt 53 a, f, h eller j för dessa nyttjanderätter.
57. Om en leasetagare värderar nyttjanderätten till omvärderade belopp med tillämpning av IAS 16 ska leasetagaren lämna de upplysningar som krävs i punkt 77 i IAS 16 för dessa nyttjanderätter.
58. En leasetagare ska lämna en löptidsanalys av leasingkulden med tillämpning av punkterna 39 och B11 i IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar* separat från löptidsanalyserna för övriga finansiella skulder.
59. Förutom de upplysningar som krävs i punkterna 53–58 ska en leasetagare lämna ytterligare kvalitativa och kvantitativa upplysningar om sina leasingaktiviteter som är nödvändiga för att uppfylla syftet med upplysningarna i punkt 51 (som beskrivs i punkt B48). Denna ytterligare information kan inkludera, men är inte begränsad till, information som hjälper användarna av finansiella rapporter att bedöma:
- a) karaktären på leasetagarens leasingaktiviteter,
 - b) framtida kassaflöden som leasetagaren potentiellt kan exponeras för som inte återspeglas i värderingen av leasingkulden. Dessa inkluderar exponering hänförlig till
 - i) variabla leasingavgifter (som beskrivs i punkt B49),
 - ii) möjligheter till förlängningar och möjligheter till uppsägning (som beskrivs i punkt B50),
 - iii) restvärdesgarantier (som beskrivs i punkt B51), och
 - iv) leasingavtal som ännu inte påbörjats men som leasetagaren är förbunden till.
 - c) begränsningar eller villkor som följer av leasingavtal, och
 - d) sale and leaseback-transaktioner (som beskrivs i punkt B52).
60. En leasetagare som redovisar korttidsleasingavtal eller leasing av tillgångar av lågt värde genom tillämpning av punkt 6 ska lämna upplysningar om detta.

LEASEGIVAREN

Klassificering av leasingavtal (punkterna B53–B58)

61. **En leasegivare ska klassificera varje leasingavtal som antingen operationellt leasingavtal eller som ett finansiellt leasingavtal.**
62. **Ett leasingavtal klassificeras som ett finansiellt leasingavtal om avtalet innebär att de ekonomiska fördelar och ekonomiska risker som förknippas med ägandet av en underliggande tillgång i allt väsentligt överförs. Ett leasingavtal klassificeras som operationellt om de ekonomiska fördelar och ekonomiska risker som förknippas med ägandet av en underliggande tillgång i allt väsentligt inte överförs.**
63. Om ett leasingavtal är finansiellt eller operationellt beror på avtalets ekonomiska innebörd och inte på avtalets civilrättsliga form. Nedan följer några exempel på situationer som enskilt eller tillsammans normalt leder till att ett leasingavtal klassificeras som finansiellt:
- a) äganderätten till den underliggande tillgången överförs till leasetagaren när leasingavtalet löpt ut,
 - b) leasetagaren har möjlighet att köpa den underliggande tillgången till ett pris som förväntas understiga det verkliga värdet med ett så stort belopp att det vid avtalets tecknande framstår som rimligt säkert att möjligheten kommer att utnyttjas,
 - c) leasingperioden omfattar större delen av den underliggande tillgångens ekonomiska livslängd även om äganderätten inte övergår,
 - d) vid startdatumet uppgår nuvärdet av leasingavgifterna i allt väsentligt uppgick till den underliggande tillgångens verkliga värde, och
 - e) den underliggande tillgången är av så speciell karaktär att endast leasetagaren kan använda den utan att väsentliga ändringar görs.

64. Exempel på andra situationer som enskilt eller tillsammans också kan leda till att ett leasingavtal klassificeras som ett finansiellt leasingavtal är:
- a) om leasetagaren kan säga upp avtalet i förtid bärs de förluster leasegivaren åsamkas på grund av uppsägningen av leasetagaren,
 - b) vinster och förluster hänförliga till förändringar av det verkliga värdet av objektets restvärde tillfaller leasetagaren (exempelvis i form av en rabatt på leasingavgiften motsvarande större delen av försäljningspriset vid slutet av leasingperioden), och
 - c) leasetagaren har möjlighet att förlänga avtalet mot en avgift som är väsentligt lägre än en marknadsmässig avgift.
65. Exempelen och indikationerna i punkterna 63–64 är inte alltid avgörande. Om det tydligt framgår av andra egenskaper att leasingavtalet inte i allt väsentligt överför risker och fördelar förknippas med ägandet av en underliggande tillgång till leasetagaren, klassificeras leasingavtalet som operationellt. Exempelvis kan detta vara fallet om äganderätten till en underliggande tillgång överförs när leasingavtalet löper ut mot en rörlig ersättning som motsvarar det verkliga värdet vid denna tidpunkt, eller om det finns variabla leasingavgifter, som leder till att de risker och fördelar som förknippas med ägandet i allt väsentligt inte överförs av leasegivaren.
66. Leasingavtalet klassificeras vid startdatumet och omprövas endast vid en ändring av leasingavtalet. Förändringar i bedömningar (exempelvis förändringar i bedömningar av den ekonomiska livslängden eller den underliggande tillgångens restvärde) eller förändrade omständigheter (exempelvis att leasetagaren inte har uppfyllt de avtalade betalningsvillkoren) resulterar emellertid inte i en ny klassificering av ett leasingavtal i redovisningssyfte.

Finansiella leasingavtal

Redovisning och värdering

67. **Vid inledningsdatumet ska en leasegivare redovisa tillgångar som innehas enligt ett finansiellt leasingavtal i sin rapport över finansiell ställning och redovisa dem som fordran till ett belopp som motsvarar nettoinvesteringen i leasingavtalet.**

Värdering vid anskaffningstillfället

68. Leasegivaren ska använda leasingavtalets implicita ränta för att värdera nettoinvesteringen i leasingavtalet. Vid en eventuell vidareuthyrning, om vidareuthyrningsavtalets implicita ränta inte lätt kan fastställas, får en mellanliggande leasegivare använda den diskonteringsränta som används för huvudleasingavtalet (justerad för eventuella direkta utgifter förknippade med vidareuthyrningen) för att värdera nettoinvesteringen i vidareuthyrningen.
69. Initiala direkta utgifter, förutom de som åsamkas av tillverkare eller återförsäljare, inkluderas i den initiala värderingen av nettoinvesteringen i leasingavtalet och minskar det belopp som intäktsförs under leasingperioden. Leasingavtalets implicita ränta definieras på ett sådant sätt att de direkta utgifterna automatiskt inkluderas i nettoinvesteringen i leasingavtalet; det finns ingen anledning att lägga till dem separat.

Initial värdering av leasingavgifter inkluderade i nettoinvesteringen i leasingavtalet

70. Vid inledningsdatumet ska de leasingavgifter som inkluderas i värderingen av nettoinvesteringen i leasingavtalet omfatta följande betalningar för rätten att använda den underliggande tillgången under leasingperioden, som inte erhållits före inledningsdatumet:
- a) fasta avgifter (inklusive till sin substans fasta avgifter som beskrivs i punkt B42), med avdrag för eventuella förmåner i samband med teckning av leasingavtal.
 - b) variabla leasingavgifter som beror på ett index eller ett pris, initialt värderade med hjälp av det index eller det pris som gällde vid inledningsdatumet,

- c) eventuell restvärdesgaranti som tillhandahålls leasegivaren av leasetagaren, en till leasetagaren närstående part eller en tredje part som inte är relaterad till leasegivaren och som har finansiella förutsättningar att infria de avtalade förpliktelserna,
- d) lösenpriset för en köpmöjlighet om leasetagaren är rimligt säker på att utnyttja den möjligheten (bedöms med beaktande av de faktorer som beskrivs i punkt B37), och
- e) straffavgifter som utgår vid uppsägning av leasingavtalet, om leasingperioden återspeglar att leasetagaren kommer att utnyttja en möjlighet att säga upp leasingavtalet.

Tillverkare eller återförsäljare som är leasegivare

- 71. Vid inledningsdatumet ska en leasegivare som är tillverkare eller återförsäljare för varje finansiellt leasingavtal redovisa:
 - a) intäkter som uppgår till det verkliga värdet på den underliggande tillgången eller, om det är lägre, nuvärdet av de leasingavgifter som tillfaller leasegivaren, diskonterade med en marknadsränta,
 - b) försäljningskostnaden som uppgår till anskaffningsvärdet, eller det redovisade värdet om de är olika, för den underliggande tillgången med avdrag för nuvärdet av det *ej garanterade restvärdet*, och
 - c) vinst eller förlust vid försäljning (som uppgår till skillnaden mellan intäkter och kostnader för försäljning) i enlighet med sin policy för direkt försäljning för vilken IFRS 15 gäller. En tillverkare eller återförsäljare som är leasegivare ska redovisa försäljningsvinsten eller förlusten från ett finansiellt leasingavtal vid inledningsdatumet, oavsett om leasegivaren överför den underliggande tillgången enligt IFRS 15.
- 72. Tillverkare eller återförsäljare som är leasegivare ger ofta kunderna möjlighet att välja mellan att köpa eller leasa en tillgång. Ett finansiellt leasingavtal där en tillverkare eller återförsäljare är leasegivare ger upphov till en vinst eller förlust motsvarande den som uppstår vid en direkt försäljning baserad på normala försäljningspriser och rabatter i enlighet med de principer som företaget tillämpar vid rena försäljningar av den underliggande tillgången, och med beaktande av relevanta mängd- och handelsrabatter.
- 73. Tillverkare och återförsäljare som är leasegivare erbjuder ibland artificiellt låga räntor för att attrahera kunder. En användning av en sådan ränta skulle resultera i att leasegivaren redovisar en alltför stor del av den totala inkomsten från transaktionen vid inledningsdatumet. Om leasingavtalet stipulerar en artificiellt låg ränta ska tillverkaren eller återförsäljaren begränsa vinsten från försäljningen till det belopp som skulle ha uppkommit om en marknadsmässig ränta hade debiterats.
- 74. En tillverkare eller återförsäljare som är leasegivare ska redovisa de utgifter som uppkommer när ett finansiellt leasingavtal ingås som kostnad vid inledningsdatumet, eftersom de i huvudsak hänger samman med tillverkarens eller säljarens intjänade vinst vid försäljningen. Tillverkarens och återförsäljares utgifter i samband med ingående av ett finansiellt leasingavtal inkluderas inte i definitionen av initiala direkta utgifter och de är därför exkluderade från nettoinvesteringen i leasingavtalet.

Efterföljande värdering

- 75. **En leasegivare ska redovisa den finansiella intäkten över leasingperioden på ett sätt som ger en jämn förräntning av leasegivarens nettoinvestering i leasingavtalet.**
- 76. En leasegivare har för avsikt att fördela den finansiella intäkten över leasingperioden på ett systematiskt och rationellt sätt. En leasegivare ska räkna av leasingavgifterna för perioden mot *bruttoinvesteringen i leasingavtalet* för att minska både kapitalbelopp och *ej intjänade finansiella intäkter*.
- 77. En leasegivare ska tillämpa bestämmelserna i IFRS 9, om borttagande från rapporten över finansiell ställning och nedskrivningar, på nettoinvesteringen i leasingavtalet. En leasegivare ska regelbundet ompröva det beräknade, *ej garanterade restvärde* som använts vid beräkningen av bruttoinvesteringen i leasingavtalet. Om det beräknade, *ej garanterade restvärdet* har minskat ska leasegivaren omedelbart ändra fördelningen av inkomsten över leasingperioden och redovisa minskningar avseende upplupna belopp.

78. En leasegivare som klassificerar en tillgång enligt ett finansiellt leasingavtal som att den innehas för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) i enlighet med IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter* ska redovisa tillgången i enlighet med den standarden.

Ändringar av leasingavtal

79. En leasegivare ska redovisa en ändring i ett finansiellt leasingavtal som ett separat leasingavtal om:
- a) förändringen ökar leasingavtalets räckvidd genom att nyttjanderätten för en eller flera underliggande tillgångar läggs till, och
 - b) ersättningen enligt leasingavtalet ökar med ett belopp som motsvarar det fristående priset för den ökade omfattningen och eventuella lämpliga justeringar till det fristående priset för att återspegla omständigheterna kring avtalet i fråga.
80. Vid ändringar i finansiella leasingavtal som inte redovisas som ett separat leasingavtal ska en leasegivare redovisa ändringarna enligt följande:
- a) om leasingavtalet skulle ha klassificerats som operationellt om ändringen hade trätt i kraft vid startdatumet ska leasegivaren
 - i) redovisa ändringen av leasingavtalet som ett nytt leasingavtal från ändringens ikraftträdande, och
 - ii) värdera det redovisade värdet för den underliggande tillgången som nettoinvesteringen i leasingavtalet omedelbart före ikraftträdandet av ändringen.
 - b) annars ska i leasegivaren tillämpa bestämmelserna i IFRS 9.

Operationella leasingavtal

Redovisning och värdering

81. **En leasegivare ska redovisa leasingavgifter från operationella leasingavtal som inkomst antingen linjärt eller på något annat systematiskt sätt. Leasegivaren ska tillämpa ett annat systematiskt sätt om det bättre återspeglar hur fördelarna från användningen av den underliggande tillgången minskar.**
82. En leasegivare ska redovisa kostnader, inklusive avskrivningar, som uppkommer vid intjäning av leasingintäkterna då de uppstår.
83. En leasegivare ska lägga till de initiala direkta utgifter som uppkommer då ett operationellt leasingavtal ingås till den underliggande tillgångens redovisade värde och kostnadsföra dessa över leasingperioden enligt samma systematik som leasingintäkten.
84. Principen för avskrivning av avskrivningsbara underliggande tillgångar till operationella leasingavtal ska överensstämma med leasegivarens normala avskrivningsprinciper för liknande tillgångar. En leasegivare ska beräkna avskrivning enligt IAS 16 och IAS 38.
85. En leasegivare ska tillämpa IAS 36 för att avgöra om en underliggande tillgång till ett operationellt leasingavtal har minskat i värde och redovisa eventuella nedskrivningsbehov som identifierats.
86. En leasegivare som är tillverkare eller återförsäljare redovisar inte någon försäljningsvinst då ett operationellt leasingavtal ingås, eftersom detta inte är att jämställa med en försäljning.

Ändringar av leasingavtal

87. En leasegivare ska redovisa ändringar i operationella leasingavtal som ett nytt leasingavtal från ikraftträdandet av ändringen, och beakta eventuella förutbetalda eller upplupna leasingavgifter kopplade till det ursprungliga leasingavtalet som en del av leasingavgifterna för det nya leasingavtalet.

Presentation

88. En leasegivare ska redovisa underliggande tillgångar till operationella leasingavtal i sin rapport över finansiell ställning enligt dessa underliggande tillgångars karaktär.

Upplysningar

89. Syftet med upplysningarna är att leasegivare ska lämna information i noterna som, tillsammans med informationen i rapporten över finansiell ställning, rapporten över resultatet och rapporten över kassaflöden, ger användarna av finansiella rapporter ett underlag i deras bedömning av leasingavtalens effekt på leasegivarens finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden. Punkterna 90–97 förtydligar kraven på hur detta mål uppfylls.
90. En leasegivare ska lämna upplysningar om följande belopp för rapportperioden:
- a) för finansiella leasingavtal:
 - i) vinst eller förlust vid försäljning,
 - ii) finansiella intäkter från nettoinvesteringen i leasingavtalet, och
 - iii) intäkter kopplade till variabla leasingavgifter som inte omfattas av värderingen av nettoinvesteringen i leasingavtalet.
 - b) för operationella leasingavtal, leasingintäkter, med separata upplysningar om intäkter kopplade till variabla leasingavgifter som inte beror på ett index eller en räntesats.
91. En leasegivare ska lämna de upplysningar som anges i punkt 90 i tabellformat, såvida inte ett annat format är lämpligare.
92. En leasegivare ska lämna de kompletterande kvalitativa och kvantitativa uppgifter om sina leasingverksamheter som är nödvändiga för att förverkliga syftet med upplysningarna i punkt 89. Dessa kompletterande uppgifter inkluderar, men är inte begränsade till, information som hjälper användarna av finansiella rapporter att bedöma:
- a) karaktären på leasegivarens leasingaktiviteter, och
 - b) hur leasegivaren hanterar den risk som är förknippad med eventuella rättigheter som bevaras i underliggande tillgångar. En leasegivare ska särskilt ange sin riskhanteringsstrategi för de rättigheter som behålls i underliggande tillgångar, inklusive eventuella åtgärder för att minska dessa risker. Sådana åtgärder kan till exempel omfatta återköpsavtal, restvärdesgarantier eller variabla leasingavgifter att utnyttja vid överskridande av angivna gränser.

Finansiella leasingavtal

93. En leasegivare ska lämna en kvalitativ och kvantitativ förklaring av betydande förändringar i det redovisade värdet av nettoinvesteringen i finansiella leasingavtal.
94. En leasegivare ska lämna en löptidsanalys för fordringar avseende leasingavgifter, som visar odiskonterade betalningar för leasingavgifter som ska erhållas på årsbasis för åtminstone de första fem åren och som ett totalt belopp för de återstående åren. En leasegivare ska stämma av de odiskonterade leasingavgifterna mot nettoinvesteringen i leasingavtalet. Avstämningen ska identifiera ej intjänade finansiella intäkter kopplade till leasingfordringar och eventuella diskonterade garanterade restvärden.

Operationella leasingavtal

95. För materiella anläggningstillgångar som omfattas av ett operationellt leasingavtal ska en leasegivare tillämpa upplysningskraven i IAS 16. Vid tillämpningen av upplysningskraven i IAS 16 ska en leasegivare dela upp varje tillgångsslag av materiella anläggningstillgångar i tillgångar som omfattas av operationella leasingavtal och tillgångar som inte omfattas av operationella leasingavtal. En leasegivare ska därför även lämna de uppgifter som krävs enligt IAS 16 för tillgångar som är föremål för ett operationellt leasingavtal (per underliggande tillgångsslag) separat från ägda tillgångar som innehas och används av leasegivaren.
96. En leasegivare ska tillämpa upplysningskraven i IAS 36, IAS 38, IAS 40 och IAS 41 på tillgångar som omfattas av operationella leasingavtal.

97. En leasegivare ska lämna en löptidsanalys för leasingavgifterna, med odiskonterade betalningar för leasingavgifter som ska erhållas på årsbasis för åtminstone de första fem åren och som ett totalt belopp för de återstående åren.

SALE AND LEASEBACK-TRANSAKTIONER

98. Om ett företag (säljaren/leasetagaren) överför en tillgång till ett annat företag (köparen/leasegivaren) och leasar tillbaka tillgången från köparen/leasegivaren, ska både säljaren/leasetagaren och köparen/leasegivaren redovisa överföringsavtalet och leasingavtalet genom att tillämpa punkterna 99–103.

Bedömning av om överföringen av tillgången är en försäljning

99. För att fastställa om överföringen av en tillgång ska redovisas som en försäljning av tillgången ska ett företag tillämpa bestämmelserna i IFRS 15 om när ett prestationsåtagande är uppfyllt.

Överföringen av tillgången är en försäljning

100. Om överföringen av en tillgång som görs av säljaren/leasetagaren uppfyller kraven i IFRS 15 för att redovisas som en försäljning av tillgången ska:
- a) säljaren/leasetagaren värdera den nyttjanderätt som härrör från leaseback-transaktionen till andelen av det tidigare redovisade värdet av tillgången som hänför sig till nyttjanderätten som bibehålls av säljaren/leasetagaren. Säljaren/leasetagaren ska därför endast redovisa eventuell vinst eller förlust som avser de rättigheter som överförts till köparen/leasegivaren.
 - b) köparen/leasegivaren ska redovisa köpet av tillgången med tillämpning av gällande standarder och leasingavtalet med tillämpning av bestämmelserna om redovisning hos leasegivare i denna standard.
101. Om det verkliga värdet av ersättningen för försäljningen av en tillgång inte motsvarar tillgångens verkliga värde, eller om betalningarna för leasingavtalet inte är marknadsmässiga, ska ett företag göra följande justeringar för att beräkna försäljningsintäkternas till verkligt värde:
- a) alla villkor som understiger vad som är marknadsmässigt ska redovisas som förskottsbetalningar på leasingavgifter, och
 - b) alla villkor som överstiger vad som är marknadsmässigt ska redovisas som ytterligare finansiering från köparen/leasegivaren till säljaren/leasetagaren.
102. Företaget ska beräkna eventuella justeringar som krävs enligt punkt 101 baserat på det som är lättast att fastställa av:
- a) skillnaden mellan det verkliga värdet av ersättningen för försäljningen och det verkliga värdet för tillgången, och
 - b) skillnaden mellan nuvärdet av de avtalsenliga betalningarna för leasingavtalet och nuvärdet av de marknadsmässiga betalningarna för leasingavtalet.

Överföringen av tillgången är inte en försäljning

103. Om överföringen av en tillgång som görs av säljaren/leasetagaren inte uppfyller kraven i IFRS 15 för att redovisas som en försäljning av tillgången ska:
- a) säljaren/leasetagaren fortsätta att redovisa den överförda tillgången och redovisa en finansiell skuld som motsvarar överföringsintäkterna. IFRS 9 ska tillämpas vid redovisningen av den finansiella skulden.
 - b) köparen/leasegivaren inte redovisa den överförda tillgången. Köparen/leasegivaren ska redovisa en finansiell tillgång motsvarande överföringsintäkterna. IFRS 9 ska tillämpas vid redovisningen av den finansiella tillgången.

Bilaga A

Definitioner

Standarden och dess bilaga utgör en enhet.

inledningsdatum för leasingavtalet (inledningsdatumet)	Det datum då en leasegivare gör en underliggande tillgång tillgänglig för användning av en leasetagare .
ekonomisk livslängd	Antingen den period under vilken en tillgång förväntas vara ekonomiskt användbar för en eller flera användare eller antalet produktionsenheter eller liknande som förväntas erhållas från en tillgång av en eller flera användare.
ikraftträdande av ändringen	Det datum då parterna enas om en ändring av leasingavtalet .
verkligt värde	Vid tillämpning av bestämmelserna om redovisning hos leasegivare i denna standard, det belopp för vilket en tillgång kan överlåtas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.
finansiella leasingavtal	Ett leasingavtal vari de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av en underliggande tillgång i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren.
fasta betalningar	Betalningar som görs av en leasetagare till en leasegivare för nyttjanderätten av en underliggande tillgång under leasingperioden , exklusive variabla leasingavgifter .
bruttoinvesteringen i ett leasingavtal	Summan av a) de leasingavgifter som enligt ett finansiellt leasingavtal tillfaller leasegivaren , och b) eventuellt ej garanterat restvärde som tillfaller leasegivaren.
leasingavtalets början (startdatumet)	Den tidpunkt när leasingavtalet är daterat eller den tidigare tidpunkt då parterna har ett åtagande gentemot varandra avseende leasingavtalets väsentliga villkor.
initiala direkta utgifter	Merkostnader för leasingavtal som inte skulle ha uppkommit om ett leasingavtal inte hade ingåtts, med undantag för kostnader som tillverkare eller återförsäljare har ådragit sig samband med finansiella leasingavtal .
leasingavtalets implicita ränta	Den ränta som resulterar i att nuvärdet av a) leasingavgifterna och b) ej garanterat restvärde motsvarar summan av i) det verkliga värdet av den underliggande tillgången och ii) leasegivarens eventuella initiala direkta utgifter .
leasingavtal	Ett avtal, eller en del av ett avtal, som överlåter nyttjanderätt för en tillgång (den underliggande tillgången) för en viss tid i utbyte mot ersättning.
förmåner i samband med teckning av leasingavtal	Betalningar som görs av en leasegivare till en leasetagare i samband med ett leasingavtal , eller en leasegivares återbetalning eller övertagande av en leasetagares kostnader.
ändring av leasingavtal	En ändring i omfattningen av ett leasingavtal , eller av ersättningen för ett leasingavtal som inte ingick i avtalets ursprungliga villkor (till exempel ett tillägg till eller en uppsägning av nyttjanderätten för en eller flera underliggande tillgångar , eller en förlängning eller förkortning av den avtalsenliga leasingperioden).

leasingavgifter	Betalningar som görs av en leasetagare till en leasegivare avseende nyttjanderätten för en underliggande tillgång under leasingperioden, vilka omfattar följande: a) fasta betalningar (inklusive till sin substans fasta avgifter), med avdrag för eventuella förmåner i samband med teckningen av leasingavtalet. b) variabla leasingavgifter som beror på ett index eller en räntesats. c) lösenpriset för en möjlighet att köpa om leasetagaren är rimligt säker på att utnyttja den möjligheten, och d) straffavgifter som utgår vid uppsägning av leasingavtalet, om leasingperioden återspeglar att leasetagaren kommer att utnyttja en möjlighet att säga upp leasingavtalet. För leasetagaren inkluderar leasingavgifterna även belopp som förväntas betalas ut av leasetagaren enligt restvärdesgarantier. Leasingavgifterna inkluderar inte betalningar för icke-leasingkomponenter i ett avtal, såvida inte leasetagaren väljer att kombinera icke-leasingkomponenter med en leasingkomponent och redovisa dem som en enda komponent i leasingavtalet. För leasegivaren inkluderar leasingavgifterna även eventuella restvärdesgarantier som tillhandahålls leasegivaren av leasetagaren, en till leasetagaren närstående part eller en från leasegivaren fristående tredje part som har finansiella förutsättningar att infria de avtalade förpliktelserna. Leasingavgifterna inkluderar inte betalningar för icke-leasingkomponenter.
leasingperiod	Den icke uppsägningsbara period under vilken en leasetagare har nyttjanderätt för en underliggande tillgång, tillsammans med både: a) perioder som omfattas av en möjlighet att förlänga leasingavtalet om leasetagaren är rimligt säker på att utnyttja den möjligheten, och b) perioder som omfattas av en möjlighet att säga upp leasingavtalet om leasetagaren är rimligt säker på att inte utnyttja den möjlighet.
leasetagare	Ett företag som erhåller nyttjanderätten för en underliggande tillgång under en viss tid i utbyte mot ersättning.
leasetagarens marginella upplåningsränta	Den räntesats som en leasetagare skulle behöva betala för en finansiering genom lån under en motsvarande period, och med motsvarande säkerhet, för nyttjanderätten av en tillgång i en liknande ekonomisk miljö.
leasegivare	Ett företag som erbjuder rätten att använda en underliggande tillgång under en viss tid i utbyte mot ersättning.
nettoinvestering i ett leasingavtal	Bruttoinvesteringen i ett leasingavtal diskonterat till leasingavtalets implicita ränta.
operationellt leasingavtal	Leasingavtal vari de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av en underliggande tillgång i allt väsentligt inte överförs från leasegivaren till leasetagaren.
leasingavgifter under tillkommande leasingperioder	Betalningar som ska göras av en leasetagare till en leasegivare för nyttjanderätten av en underliggande tillgång under perioder som omfattas av möjligheten att förlänga eller säga upp ett leasingavtal som inte ingår i leasingperioden.
upplåtelseperiod	Den sammanlagda tidsperiod under vilken en tillgång används för att fullgöra ett avtal med en kund (inklusive perioder som inte hänger samman).
restvärdesgaranti	En garanti gentemot en leasegivare från en part som inte är närstående leasegivaren för att värdet (eller del av värdet) av en underliggande tillgång i slutet av leasingavtalet kommer att uppgå till åtminstone ett visst belopp.

nyttjanderätt	En tillgång som representerar en leasetagares nyttjanderätt för en underliggande tillgång under leasingperioden .
korttidsleasingavtal	Ett leasingavtal som, vid inledningsdatumet , har en leasingperiod på 12 månader eller mindre. Ett leasingavtal som innehåller en köpmöjlighet är inte ett korttidsleasingavtal.
avtal om vidareuthyrning	En transaktion genom vilken en underliggande tillgång vidareuthyrs av en leasetagare ("mellanliggande leasegivare") till en tredje part, och leasingavtalet ("huvudleasingavtalet") mellan huvudleasegivaren och leasetagaren fortsätter att gälla.
underliggande tillgång	En tillgång som är föremål för ett leasingavtal , för vilken nyttjanderätten tillhandahållits av en leasegivare till en leasetagare .
ej intjänade finansiella intäkter	Skillnaden mellan: a) bruttoinvesteringen i ett leasingavtal , och b) nettoinvesteringen i ett leasingavtal .
ej garanterat restvärde	Den del av den underliggande tillgångens restvärde som vid försäljning tillfaller leasegivaren och som inte är garanterat, eller som endast är garanterat av en till leasegivaren närstående part.
variabla leasingavgifter	Den del av betalningarna från en leasetagare till en leasegivare för nyttjanderätten av en underliggande tillgång under leasingperioden som varierar på grund av nya fakta eller förändrade omständigheter som inträffar efter inledningsdatumet , utöver tidseffekten.

Villkor definierade i andra standarder som används i denna standard med samma innebörd

avtal	Ett avtal mellan två eller flera parter som skapar verkställbara rättigheter och skyldigheter.
nyttjandeperiod	Den period under vilken en tillgång förväntas vara tillgänglig för användning av ett företag, eller antalet produktionsenheter eller liknande som förväntas erhållas från en tillgång av ett företag.

Bilaga B

Vägledning vid tillämpning

Standarden och dess bilaga utgör en enhet. Den beskriver tillämpningen av punkterna 1–103 och har samma ställning som andra delar av standarden.

Portföljansats

- B1 Denna standard specificerar redovisningen av enskilda leasingavtal. Som en praktisk lösning kan ett företag dock tillämpa denna standard på en portfölj av leasingavtal med liknande egenskaper om företaget rimligen förväntar sig att effekten på de finansiella rapporterna av att tillämpa denna standard på portföljen inte väsentligt skulle skilja sig från om denna standard tillämpades på de individuella leasingavtalen inom portföljen. Vid redovisning av en portfölj ska företaget använda uppskattningar och bedömningar som återspeglar portföljens storlek och sammansättning.

Kombinerade avtal

- B2 Vid tillämpningen av denna standard ska ett företag kombinera två eller flera avtal som ingås samtidigt eller nästan samtidigt med samma motpart (eller närstående parter till motparten) och ska redovisa avtalen som ett enda avtal om ett eller flera av följande kriterier är uppfyllda:
- a) avtalen förhandlas fram som ett paket med ett övergripande kommersiellt mål som inte kan förstås om inte avtalen beaktas tillsammans.
 - b) det ersättningsbelopp som ska betalas enligt ett avtal beror på priset eller prestationen i det andra avtalet, eller
 - c) nyttjanderätten för underliggande tillgångar som överläts i avtalen (eller en viss nyttjanderätt för de underliggande tillgångarna som överläts i vart och ett av avtalen) bildar en enda leasingavtalskomponent som beskrivs i punkt B32.

Undantag från redovisning i rapporten över finansiell ställning: leasingavtal för vilka den underliggande tillgången är av lågt värde (punkterna 5–8)

- B3 Med undantag av vad som anges i punkt B7 tillåter denna standard att en leasetagare tillämpar punkt 6 för att redovisa leasingavtal där den underliggande tillgången är av lågt värde. En leasetagare ska bedöma värdet av en underliggande tillgång baserat på värdet för tillgången när den är ny, oavsett den leasade tillgångens värde.
- B4 Bedömningen av om en underliggande tillgång är av lågt värde utförs på en absolut grund. Leasing av tillgångar av lågt värde kvalificerar för att redovisas på det sätt som anges i punkt 6 oavsett om dessa leasingavtal är väsentliga för leasetagaren. Bedömningen påverkas inte av storleken, karaktären eller omständigheterna kring leasingtagaren. Därför förväntas olika leasetagare nå samma slutsatser avseende om en viss underliggande tillgång är av lågt värde.
- B5 En underliggande tillgång kan vara av lågt värde endast om:
- a) leasetagaren kan utnyttja den underliggande tillgången på egen hand eller tillsammans med andra resurser som finns lättillgängliga för leasingtagaren, och
 - b) den underliggande tillgången inte är starkt beroende av, eller starkt sammankopplad med, andra tillgångar.
- B6 Ett leasingavtal för en underliggande tillgång betraktas inte som leasing av tillgångar av lågt värde om tillgången till sin natur är sådan att den när den är ny normalt inte är av lågt värde. Leasingavtal för bilar skulle till exempel inte betraktas som leasing av tillgångar av lågt värde eftersom en ny normalt inte skulle vara av lågt värde.
- B7 Om en leasetagare vidareuthyr en tillgång, eller förväntas vidareuthyra en tillgång, betraktas huvudleasingavtalet inte som en leasing av tillgångar av lågt värde.
- B8 Exempel på underliggande tillgångar av lågt värde kan vara bärbara och stationära datorer, mindre kontorsmöbler och telefoner.

Identifiering av leasingavtal (punkterna 9–11)

- B9 För att bedöma om ett avtal överlåter rätten att bestämma över användningen av en identifierad tillgång (se punkterna B13–B20) under en viss period ska ett företag bedöma om kunden, under hela upplåtelseperioden, har
- a) rätt till väsentligen alla de ekonomiska fördelar som uppkommer genom användning av den identifierade tillgången (som beskrivs i punkterna B21–B23), och
 - b) rätt att styra användningen av den identifierade tillgången (som beskrivs i punkterna B24–B30).
- B10 Om kunden har rätt att bestämma över användningen av en identifierad tillgång under endast en del av avtalsperioden innehåller avtalet ett leasingavtal för den delen av perioden.
- B11 Ett avtal om mottagande av varor eller tjänster kan ingås av ett samarbetsarrangemang, eller på ett samarbetsarrangemangs vägnar, enligt definitionen i IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*. I detta fall betraktas samarbetsarrangemanget som kunden i avtalet. Vid bedömningen av om ett sådant avtal innehåller ett leasingavtal ska därför ett företag bedöma om samarbetsarrangemanget har bestämmanderätt över användningen av en identifierad tillgång under upplåtelseperioden.
- B12 Ett företag ska bedöma om ett avtal innehåller ett leasingavtal för varje potentiell särskiljbar leasingkomponent. Punkt B32 ger vägledning om särskiljbara leasingkomponenter.

Identifierad tillgång

- B13 En tillgång identifieras vanligtvis genom att den uttryckligen specificeras i ett avtal. En tillgång kan dock även identifieras genom att specificeras implicit när den blir tillgänglig för användning av kunden.

Substantiella rättigheter att byta ut tillgången

- B14 Även om en tillgång är specificerad, har kunden inte nyttjanderätt till en identifierad tillgång om leverantören har den substantiella rättigheten att byta ut tillgången under hela upplåtelseperioden. En leverantörs rätt att byta ut en tillgång är substantiell endast om följande förutsättningar existerar:
- a) leverantören har praktisk möjlighet att ersätta tillgången med en alternativ tillgång under hela upplåtelseperioden (kunden kan till exempel inte hindra leverantören från att byta ut tillgången och alternativa tillgångar finns lättillgängliga för leverantören eller kan anskaffas av leverantören inom en rimlig tid), och
 - b) leverantören skulle tjäna ekonomiskt på att utnyttja sin rätt att byta ut tillgången (dvs. de ekonomiska fördelar som förknippas med utbytet av tillgången förväntas överstiga kostnaderna för att byta ut den).
- B15 Om leverantören har en rättighet eller skyldighet att byta ut tillgången endast på eller efter ett visst datum eller vid en angiven händelse är leverantörens rätt att byta ut tillgången inte substantiell eftersom leverantören saknar praktisk möjlighet att byta ut tillgången mot en alternativ tillgång under hela upplåtelseperioden.
- B16 Ett företags utvärdering av om en leverantörs utbytesrätt är substantiell baseras på fakta och omständigheter vid startdatumet och ska inte ta sådana framtida händelser i beaktande som vid avtalets början inte anses vara sannolika. Exempel på framtida händelser som vid avtalets början inte anses sannolika och därför bör undantas från bedömningen är bland annat:
- a) ett avtal med en framtida kund som betalar ett pris som överstiger marknadspriset för tillgången,
 - b) införandet av ny teknik som inte till övervägande del är färdigutvecklad vid startdatumet,
 - c) en betydande skillnad mellan kundens användning av tillgången, eller tillgångens prestanda, och den användning eller prestanda som bedöms sannolik vid startdatumet, och
 - d) en betydande skillnad mellan marknadspriset för tillgången under upplåtelseperioden och det marknadspris som bedöms sannolikt vid startdatumet.
- B17 Om tillgången finns i kundens lokaler eller någon annanstans är ersättningskostnaderna i allmänhet högre än när tillgången finns i leverantörens lokaler och det är därför mer sannolikt att kostnaderna överstiger fördelarna med att ersätta tillgången.
- B18 Leverantörens rättighet eller skyldighet att ersätta tillgången för reparationer och underhåll, om tillgången inte fungerar korrekt eller om en teknisk uppgradering blir tillgänglig, utesluter inte kunden från rätten att använda en identifierad tillgång.
- B19 Om kunden inte kan lätt avgöra om leverantören har en substantiell rätt att byta ut tillgången ska kunden förutsätta att utbytesrätten inte är substantiell.

Delar av tillgångar

- B20 En kapacitetsdel av en tillgång är en identifierad tillgång om den är fysiskt åtskild (till exempel ett våningsplan i en byggnad). En kapacitetsdel eller annan del av en tillgång som inte är fysiskt åtskild (till exempel en kapacitetsdel av en fiberoptisk kabel) är inte en identifierad tillgång om den inte väsentligen motsvarar hela tillgångens kapacitet och därmed ger kunden rätt att väsentligen erhålla alla ekonomiska fördelar från användningen av tillgången.

Rätt att erhålla ekonomiska fördelar från användning

- B21 För att bestämma över användningen av en identifierad tillgång måste en kund ha rätt att väsentligen erhålla alla ekonomiska fördelar från användningen av tillgången under hela upplåtelseperioden (till exempel genom att vara exklusiv användare av tillgången under hela perioden). En kund kan erhålla ekonomiska fördelar från

användningen av en tillgång direkt eller indirekt på många sätt, såsom genom användning, innehav eller vidareuthyrning av tillgången. De ekonomiska fördelarna från användningen av en tillgång är dess primära output och biprodukter (inklusive potentiella kassaflöden som härrör från dessa objekt) och andra ekonomiska fördelar från användningen av tillgången som skulle kunna realiseras genom en kommersiell transaktion med en tredje part.

B22 Vid bedömning av rätten att väsentligen erhålla alla ekonomiska fördelar från användningen av en tillgång ska ett företag beakta de ekonomiska fördelar som följer av användningen av tillgången inom det definierade tillämpningsområdet för kundens rätt att använda tillgången (se punkt B30). Till exempel:

- a) om ett avtal begränsar användningen av ett motorfordon till ett visst territorium under upplåtelseperioden ska ett företag endast beakta de ekonomiska fördelarna från användningen av motorfordonet inom detta område, och inte utanför.
- b) om ett avtal preciserar att en kund endast får köra ett motorfordon upp till ett visst antal kilometer under upplåtelseperioden ska ett företag endast beakta de ekonomiska fördelarna från användningen av motorfordonet för den tillåtna körsträckan, och inte utanför.

B23 Om ett avtal föreskriver att en kund ska betala leverantören eller någon annan part en del av de kassaflöden som härrör från användningen av en tillgång i ersättning, ska dessa kassaflöden som utbetalas som ersättning betraktas som en del av de ekonomiska fördelar som kunden erhåller från tillgången. Om kunden till exempel är skyldig att betala leverantören en procentandel av sin försäljning som ersättning för användning av butiksyta, hindrar detta inte kundens rätt till väsentligen erhålla alla ekonomiska fördelar från användningen av butiksytan. Det beror på att de kassaflöden som härrör från försäljning anses vara ekonomiska fördelar som kunden erhåller från användningen av butiksytan, som kunden sedan betalar leverantören en del av som ersättning för rätten att använda detta utrymme.

Rätt att styra användningen

B24 En kund har rätt att styra användningen av en identifierad tillgång under hela upplåtelseperioden endast om antingen:

- a) kunden har rätt att bestämma hur och för vilket ändamål tillgången ska användas under hela upplåtelseperioden (vilket beskrivs i punkterna B25–B30), eller
- b) relevanta beslut om hur och i vilket syfte tillgången används är förutbestämda och
 - i) kunden har rätt att använda tillgången (eller har rätt att styra andras användning av tillgången) under hela upplåtelseperioden, utan att leverantören har rätt att ändra användningsföreskrifterna, eller
 - ii) kunden har utformat tillgången (eller utformat tillgången i vissa avseenden) på ett sätt som förutbestämmer hur och i vilket syfte tillgången kommer att användas under hela upplåtelseperioden.

Hur och i vilket syfte tillgången används

B25 En kund har rätt att styra över hur och i vilket syfte tillgången används om kunden, inom ramen för nyttjanderätten definierad i avtalet, får ändra hur och i vilket syfte tillgången används under hela upplåtelseperioden. Vid denna bedömning ska ett företag beakta den beslutanderätt som är mest relevant för att ändra hur och i vilket syfte tillgången ska användas under hela användningstiden. Beslutanderätten är relevant om den påverkar de ekonomiska fördelarna som kan härledas från användning. Vilken beslutanderätt som är mest relevant kommer sannolikt att variera för olika avtal beroende på tillgångens karaktär och avtalets villkor.

B26 Exempel på beslutanderätt som, beroende på omständigheterna, ger rätt att ändra hur och i vilket syfte tillgången används, inom det definierade tillämpningsområdet för kundens nyttjanderätt, inkluderar:

- a) rätt att ändra den output tillgången producerar (till exempel besluta att använda en container för transport av varor eller lagring, eller besluta om sammansättningen av produkter som säljs från en butikslokal),

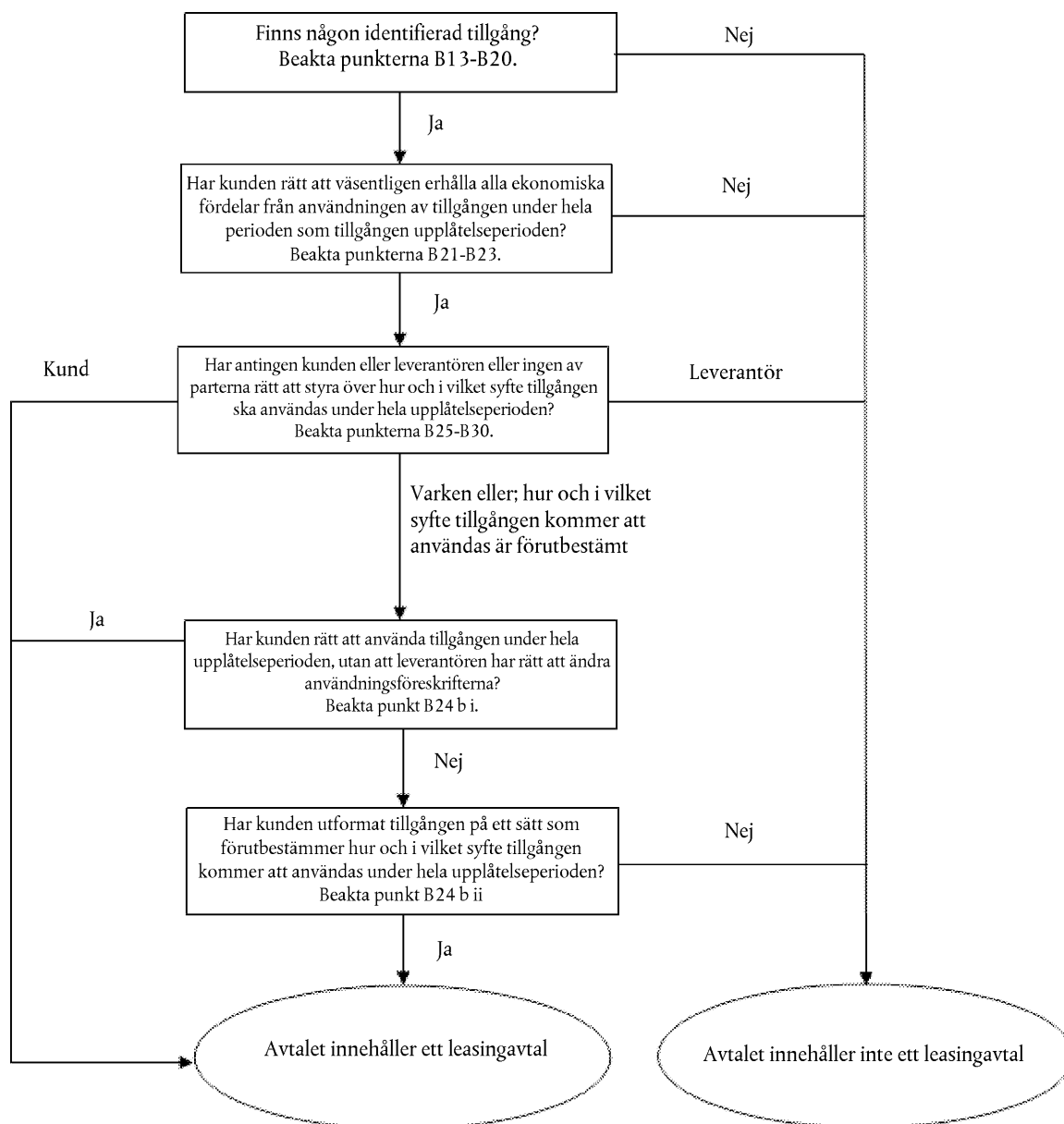
- b) rätt att ändra när output produceras (exempelvis för att avgöra när en viss slags maskin eller ett kraftverk kommer att användas),
 - c) rätt att ändra var output ska produceras (till exempel besluta om en lastbils eller ett fartygs destination, eller besluta var en viss utrustning ska användas), och
 - d) rätt att ändra om output ska produceras, och vilken mängd som ska produceras (till exempel fatta beslut om att energi ska produceras i ett visst kraftverk och vilken mängd energi detta kraftverk ska producera).
- B27 Exempel på beslutanderätt som inte ger rätt att ändra hur och i vilket syfte tillgången ska användas innefattar rättigheter som är begränsade till drift eller underhåll av tillgången. Sådana rättigheter kan innehas av kunden eller leverantören. Även om rätten till exempelvis drift och underhåll av en tillgång ofta är avgörande för om tillgången används effektivt, är denna rätt inte en rätt att styra över hur och i vilket syfte tillgången används, och den är ofta beroende av beslut för hur och i vilket syfte tillgången ska användas. Rätten att använda en tillgång kan dock ge kunden rätt att styra över tillgångens användning om de relevanta besluten om hur och i vilket syfte tillgången används är förutbestämda (se punkt B24 b i).

Beslut fastställda under och före upplåtelseperioden

- B28 De beslut som är relevanta för hur och i vilket syfte tillgången används kan vara förutbestämda på ett antal sätt. De relevanta besluten kan till exempel vara förutbestämda genom tillgångens utformning eller genom avtalsmässiga begränsningar för tillgångens användning.
- B29 Vid bedömningen av om en kund har rätt att styra användningen av en tillgång ska ett företag endast beakta rätten att fatta beslut om tillgångens användning under upplåtelseperioden, såvida inte kunden utformade tillgången (eller särskilda delar av tillgången), vilket beskrivs i punkt B24 b ii. Om inte villkoren i punkt B24 b ii föreligger ska ett företag följaktligen inte beakta beslut som är fastställda före upplåtelseperioden. Om en kund till exempel endast kan specificera den output en tillgång ska producera före upplåtelseperioden, har kunden inte rätt att styra användningen av tillgången. Möjligheten att ange output i ett avtal före upplåtelseperioden, utan andra beslutsfattande rättigheter om användningen av tillgången, ger kunden samma rättigheter som alla andra kunder som köper varor eller tjänster.

Rättigheter av skyddskaraktär

- B30 Ett avtal kan innehålla villkor för att skydda leverantörens intressen i tillgången eller andra tillgångar, för att skydda personalen eller säkra leverantörens efterlevnad av lagar eller förordningar. Följande är exempel på rättigheter av skyddskaraktär: Ett avtal kan i) ange en gräns för hur mycket en tillgång får användas eller en begränsning av var eller när kunden kan använda tillgången, ii) kräva att kunden följer en viss praxis för användningen, eller iii) kräva att kunden informerar leverantören om förändringar i hur tillgången kommer att användas. Rättigheter av skyddskaraktär definierar vanligtvis omfattningen av kundens nyttjanderätt men hindrar inte, i sig själva, kunden från att utnyttja sin rätt att styra användningen av en tillgång.
- B31 Följande flödesschema kan hjälpa företag att bedöma om ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal.



Särskiljande av komponenterna i ett avtal (punkterna 12–17)

B32 Rätten att använda en underliggande tillgång är en särskiljbar leasingkomponent om:

- leasetagaren kan utnyttja den underliggande tillgången antingen på egen hand eller tillsammans med andra resurser som finns lätt tillgängliga för leasingtagaren. Lätt tillgängliga resurser är varor eller tjänster som säljs eller hyrs ut separat (av leasegivaren eller andra leverantörer) eller resurser som leasetagaren redan har fått (från leasegivaren eller från andra transaktioner eller händelser), och
- den underliggande tillgången varken är starkt beroende av, eller starkt sammankopplad med, andra underliggande tillgångar i avtalet. Exempelvis kan det faktum att en leasetagare kan besluta att inte hyra den underliggande tillgången utan att det avsevärt påverkar dess rätt att använda andra underliggande tillgångar i avtalet tyda på att den underliggande tillgången inte är starkt beroende av, eller starkt sammankopplad med, de andra underliggande tillgångarna.

- B33 Ett avtal kan innehålla ett belopp som ska betalas av leasetagaren för verksamheter och kostnader som inte innebär att en vara eller tjänst överförs till leasetagaren. I det totala belopp som ska betalas kan till exempel en leasegivare inkludera en administrativ avgift, eller andra kostnader som uppstår i samband med leasingavtalet, som inte rör överföring av varor och tjänster till leasetagaren. Ett sådant belopp som ska betalas ger inte upphov till en separat del i avtalet, men betraktas som en del av den totala ersättningen som fördelas till de komponenter i avtalet som identifieras separat.

Leasingperiod (punkterna 18–21)

- B34 När leasingperioden fastställs och längden för den icke uppsägningsbara leasingperioden bedöms ska ett företag tillämpa definitionen av ett avtal och fastställa den tidsperiod för vilken avtalet är verkställbart. Ett leasingavtal är inte längre verkställbart när både leasetagaren och leasegivaren, var för sig har rätt att säga upp leasingavtalet utan tillstånd från den andra parten med ett obetydligt straff som enda påföljd.
- B35 Om bara leasetagaren har rätt att säga upp ett leasingavtal anses den rätten vara en möjlighet för leasetagaren att säga upp avtalet som ett företag beaktar vid fastställandet av leasingperioden. Om bara leasegivaren har rätt att säga upp ett leasingavtal, omfattar den icke uppsägningsbara leasingperioden den period då möjligheten att säga upp leasingavtalet finns.
- B36 Leasingperioden börjar vid inledningsdatumet och inkluderar alla eventuella hyresfria perioder som tillhandahålls leasetagaren av leasegivaren.
- B37 Vid inledningsdatumet ska ett företag bedöma om leasetagaren med rimlig säkerhet kommer att utnyttja en möjlighet att förlänga leasingavtalet eller köpa den underliggande tillgången, eller inte utnyttja en möjlighet att säga upp leasingavtalet. Företaget ska beakta alla relevanta fakta och omständigheter som skapar ett ekonomiskt incitament för leasetagaren att utnyttja, eller inte utnyttja, möjligheten, inklusive eventuella förväntade förändringar gällande fakta och omständigheter från inledningsdatumet till det datum då möjligheten utnyttjas. De faktorer som ska beaktas inkluderar, men är inte begränsade till:
- a) avtalsvillkoren för frivilliga perioder jämfört med marknadsräntor, såsom
 - i) beloppet för betalda leasingavgifter under en valfri period,
 - ii) beloppet för betalda variabla leasingavgifter eller andra villkorade betalningar, till exempel betalningar som härrör från uppsägningspåföljder och restvärdesgarantier, och
 - iii) villkor och omständigheter för de möjligheter som är möjliga att utnyttja efter de inledande frivilliga perioderna (till exempel en möjlighet att köpa som kan utnyttjas i slutet av en förlängningsperiod till en ränta som för närvarande ligger under marknadsräntan).
 - b) betydande förbättringar som gjorts (eller förväntas genomföras) på en uthyrd fastighet under avtalsperioden och som förväntas ge leasetagaren betydande ekonomiska fördelar när möjligheten att förlänga eller säga upp leasingavtalet, eller att köpa den underliggande tillgången, blir möjlig att utnyttja,
 - c) kostnader som uppstår när leasingavtalet sägs upp, såsom förhandlingskostnader, omlokaliseringskostnader, kostnader för att identifiera en annan underliggande tillgång som passar leasetagarens behov, kostnader för att integrera en ny tillgång i leasetagarens verksamhet, eller straffavgifter vid uppsägning och liknande kostnader, inklusive kostnader som är förknippade med återlämnandet av den underliggande tillgången i ett avtalsenligt skick eller på en avtalsangiven plats,
 - d) vikten av den underliggande tillgången i leasetagarens verksamhet med beaktande av, till exempel, om den underliggande tillgången är en specialiserad tillgång, platsen där den underliggande tillgången finns och tillgängligheten av lämpliga alternativ, och
 - e) villkoren för att utnyttja en möjlighet (dvs. när möjligheten kan utnyttjas endast om ett eller flera villkor är uppfyllda) och sannolikheten för att dessa villkor kommer att existera.
- B38 En möjlighet att utöka eller säga upp ett leasingavtal kan kombineras med en eller flera andra avtalsmässiga funktioner (till exempel en restvärdesgaranti) så att leasetagaren garanterar leasegivaren en minimi- eller fast avkastning som i allt väsentligt är densamma oavsett om möjligheten utnyttjas. I sådana fall, och utan hinder av vägledningen om till sin substans fasta avgifter i punkt B42, ska ett företag anta att leasetagaren med rimlig säkerhet kommer att utnyttja möjligheten att förlänga leasingavtalet, eller inte utnyttja möjligheten att säga upp leasingavtalet.

- B39 Ju kortare den icke uppsägningsbara leasingperioden är, desto mer sannolikt är det att en leasetagare utnyttjar en möjlighet att förlänga leasingavtalet eller inte utnyttjar en möjlighet att säga upp leasingavtalet. Detta beror på att kostnaderna för en ersättningsstillgång sannolikt kommer att vara proportionellt högre ju kortare den icke uppsägningsbara perioden är.
- B40 En leasetagares tidigare praxis när det gäller de perioder under vilka särskilda typer av tillgångar vanligtvis används (oavsett om det rör sig om hyrda eller ägda tillgångar), och de ekonomiska skälen till detta, kan ge användbar information för bedömningen av om leasetagaren med rimlig säkerhet kommer att utnyttja, eller inte utnyttja, en möjlighet. Om en leasetagare till exempel vanligen har använt särskilda typer av tillgångar vid en viss tid, eller om leasetagaren har som praxis att ofta utnyttja möjligheter i leasingavtal för särskilda typer av underliggande tillgångar, ska leasetagaren beakta de ekonomiska orsakerna till denna tidigare praxis i bedömningen av om den rimligt säkert kommer att utnyttja en möjlighet i leasingavtal för dessa tillgångar.
- B41 I punkt 20 anges att en leasetagare, efter inledningsdatumet, ska ompröva leasingperioden vid förekomst av viktiga händelser eller betydande förändringar i omständigheter som ligger inom leasetagarens kontroll och som påverkar om leasetagaren med rimlig säkerhet kommer att utnyttja en möjlighet som tidigare inte ingått i bestämningen av leasingperioden, eller inte utnyttja en möjlighet som tidigare inkluderats i bestämningen av leasingperioden. Exempel på viktiga händelser eller förändrade omständigheter:
- a) betydande förbättringar på en uthyrd fastighet som inte förutsågs vid inledningsdatumet och som förväntas ge leasetagaren betydande ekonomiska fördelar när möjligheten att förlänga eller säga upp leasingavtalet, eller att köpa den underliggande tillgången, blir möjlig att utnyttja,
 - b) en betydande ändring eller anpassning av den underliggande tillgången som inte förutsågs vid inledningsdatumet,
 - c) inledning av ett vidareuthyrningsavtal för den underliggande tillgången för en period som sträcker sig bortom den tidigare fastställda leasingperioden, och
 - d) ett affärsmässigt beslut av leasetagaren som är direkt relevant för utnyttjandet, eller icke-utnyttjandet, av en möjlighet (till exempel ett beslut att förlänga leasingavtalet för en kompletterande tillgång, att avyttra en alternativ tillgång eller avyttra en affärsenhet inom vilken nyttjanderätten utnyttjas).

Till sin substans fasta leasingavgifter (punkterna 27 a, 36 c och 70 a)

- B42 Leasingavgifter inkluderar eventuella till sin substans fasta leasingavgifter. Till sin substans fasta leasingavgifter är avgifter som formellt kan innehålla variabilitet men som till sin substans är oundvikliga. Till sin substans fasta avgifter föreligger till exempel om:
- a) betalningarna är strukturerade som variabla leasingavgifter, men det inte finns någon verklig variabilitet i dessa betalningar. Sådana betalningar innehåller variabla klausuler som inte har någon verklig ekonomisk substans. Exempel på denna typ av betalningar inkluderar:
 - i) betalningar som måste göras endast om en tillgång bevisligen fungerar under leasingperioden, eller endast om en händelse inträffar som inte har någon reell möjlighet att inte inträffa, eller
 - ii) betalningar som inledningsvis struktureras som variabla leasingavgifter kopplade till användningen av den underliggande tillgången, men för vilka variabiliteten kommer att upphöra någon gång efter inledningsdatumet så att utbetalningarna blir fasta för återstoden av leasingperioden. Dessa betalningar blir till sin substans fasta avgifter när variabiliteten har upphört.
 - b) det finns fler än en uppsättning betalningar som en leasetagare kan komma att göra, men bara en av dessa uppsättningar betalningar är realistisk. Om detta är fallet ska ett företag betrakta den realistiska uppsättningen betalningar som leasingavgifter.
 - c) det finns fler än en realistisk uppsättning betalningar som en leasetagare kan komma att göra, men minst en av dessa uppsättningar betalningar måste genomföras. Om detta är fallet ska ett företag betrakta den uppsättning betalningar som aggregerat uppgår till den lägsta summan (till diskonterat värde) som leasingavgifter.

Leasetagarens förhållande till den underliggande tillgången före inledningsdatumet***Leasetagarens kostnader hänförliga till den underliggande tillgångens konstruktion eller utformning***

- B43 Ett företag kan förhandla fram ett leasingavtal innan den underliggande tillgången blivit tillgänglig för användning av leasetagaren. För vissa leasingavtal kan den underliggande tillgången behöva konstrueras eller göras om för att kunna användas av leasetagaren. Beroende på avtalets villkor kan en leasetagare vara skyldig att betala för tillgångens konstruktion eller utformning.
- B44 Om en leasetagare ådrar sig kostnader kopplade till konstruktion eller utformning av en underliggande tillgång ska leasetagaren redovisa dessa kostnader genom att tillämpa andra tillämpliga standarder, till exempel IAS 16. Utgifter som avser konstruktion eller utformning av en underliggande tillgång inkluderar inte betalningar som görs av leasetagaren för nyttjanderätten av den underliggande tillgången. Betalningar för nyttjanderätten av den underliggande tillgången utgör betalningar för ett leasingavtal, oberoende av tidpunkten för dessa betalningar.

Äganderätt till den underliggande tillgången

- B45 En leasetagare kan få äganderätt till en underliggande tillgång innan denna äganderätt överförs till leasegivaren och tillgången hyrs ut till leasetagaren. Att få äganderätt är inte i sig avgörande för hur transaktionen ska redovisas.
- B46 Om leasetagaren bestämmer över (eller får bestämmanderätt över) den underliggande tillgången innan tillgången överförs till leasegivaren utgör transaktionen en sale and leaseback-transaktion som redovisas i enlighet med för punkterna 98–103.
- B47 Om leasetagaren inte får kontroll över den underliggande tillgången innan tillgången överförs till leasegivaren rör det sig dock inte om en sale and leaseback-transaktion. Så kan till exempel vara fallet om en tillverkare, en leasegivare och en leasetagare förhandlar fram en transaktion där leasegivaren ska köpa en tillgång av tillverkaren och sedan hyra ut den till leasetagaren. Leasetagaren kan få äganderätt till den underliggande tillgången innan äganderätten överförs till leasegivaren. I detta fall, om leasetagaren får äganderätt till den underliggande tillgången men inte får kontroll över tillgången innan den överförs till leasegivaren, redovisas transaktionen inte som en sale and leaseback-transaktion, utan som ett leasingavtal.

Leasetagarens upplysningar (punkt 59)

- B48 Vid fastställandet av om ytterligare upplysningar om leasingaktiviteter är nödvändiga för att uppfylla syftet med upplysningarna i punkt 51 ska en leasetagare beakta:
- a) om upplysningarna är relevanta för användarna av finansiella rapporter. En leasetagare ska tillhandahålla ytterligare upplysningar enligt punkt 59 endast om denna information förväntas vara relevant för användarna av finansiella rapporter. Så är sannolikt fallet om upplysningarna hjälper användarna att förstå:
 - i) vilken flexibilitet leasingavtalen erbjuder. Leasingavtal kan ge flexibilitet om till exempel en leasetagare kan minska sin exponering genom att utnyttja möjligheter till uppsägning eller förnya leasingavtal med förmånliga villkor.
 - ii) vilka begränsningar som följer av leasingavtal. Leasingavtal kan medföra begränsningar, exempelvis genom att kräva av leasetagaren att särskilda finansiella nyckeltal upprätthålls.
 - iii) känsligheten i lämnade upplysningar för viktiga variabler. De lämnade upplysningarna kan vara känsliga för exempelvis framtida variabla leasingavgifter.
 - iv) exponering mot andra risker som härrör från leasingavtal.
 - v) avvikelser från branschpraxis. Dessa avvikelser kan exempelvis inkludera ovanliga eller unika leasingvillkor som påverkar en leasetagares leasingportfölj.
 - b) om dessa upplysningar framgår av information som presenteras antingen i de primära finansiella rapporterna eller anges i noterna. En leasetagare behöver inte upprepa information som presenteras på andra ställen i de finansiella rapporterna.

- B49 Ytterligare upplysningar om variabla leasingavgifter som, beroende på omständigheterna, kan behövas för att uppfylla syftet med upplysningarna i punkt 51 kan inkludera information som hjälper användarna av finansiella rapporter att bedöma till exempel:
- a) leasetagarens skäl till att använda variabla leasingavgifter och förekomsten av dessa avgifter,
 - b) den relativa omfattningen av variabla leasingavgifter jämfört med fasta betalningar,
 - c) viktiga variabler som de variabla leasingavgifterna är beroende av och hur betalningar förväntas variera med hänsyn till ändringar i dessa viktiga variabler, och
 - d) andra operativa och finansiella effekter av variabla leasingavgifter.
- B50 Ytterligaste upplysningar om möjligheter till förlängning eller uppsägning av avtalet som, beroende på omständigheterna, kan behövas för att uppfylla syftet med upplysningarna i punkt 51, kan inkludera information som hjälper användarna av finansiella rapporter att bedöma till exempel:
- a) leasetagarens skäl till att tillhandahålla möjligheter till förlängning eller möjligheter till uppsägning och förekomsten av dessa möjligheter,
 - b) den relativa omfattningen av *leasingavgifter under tillkommande leasingperioder* jämfört med leasingavgifter,
 - c) hur vanligt det är att utnyttja sådana möjligheter som inte inkluderats i värderingen av leasingskulden, och
 - d) andra operativa och finansiella effekter av dessa möjligheter.
- B51 Ytterligare upplysningar om restvärdesgarantier som, beroende på omständigheterna, kan behövas för att uppfylla syftet med upplysningarna i punkt 51 kan inkludera information som hjälper användarna av finansiella rapporter att bedöma till exempel:
- a) leasetagarens skäl till att tillhandahålla restvärdesgarantier och förekomsten av dessa garantier,
 - b) omfattningen av en leasetagares exponering mot restvärdesrisk,
 - c) karaktären hos de underliggande tillgångar för vilka dessa garantier tillhandahålls, och
 - d) andra operativa och finansiella effekter av dessa garantier.
- B52 Ytterligare upplysningar om till sale and leaseback-transaktioner som, beroende på omständigheterna, kan behövas för att uppfylla syftet med upplysningarna i punkt 51 kan inkludera information som hjälper användarna av finansiella rapporter att bedöma till exempel:
- a) leasetagarens skäl till sale and leaseback-transaktioner och förekomsten av dessa transaktioner,
 - b) väsentliga villkor i enskilda sale and leaseback-transaktioner,
 - c) betalningar som inte ingår i värderingen av leasingskulden, och
 - d) kassaflödeseffekter av sale and leaseback-transaktioner under rapporteringsperioden.

Leasegivarens klassificering av leasingavtal (punkterna 61–66)

- B53 Klassificeringen av leasingavtal för leasegivare i denna standard avgörs av i vilken omfattning leasingavtalet överför risker och fördelar förknippade med ägandet av en underliggande tillgång. Risker inkluderar exempelvis förlustrisker på grund av outnyttjad kapacitet, teknisk inkurans samt varierande avkastning på grund av förändringar i de ekonomiska förutsättningarna. Fördelarna kan utgöras av förväntningar om vinstgivande verksamhet över den underliggande tillgångens ekonomiska livslängd och vinst till följd av värdestegring eller att ett restvärde realiseras.
- B54 Ett leasingavtal kan innehålla villkor för att justera leasingavgifterna för särskilda förändringar som sker mellan startdatumet och inledningsdatumet (såsom förändringar i leasegivarens anskaffningsvärde för den underliggande tillgången eller en förändring i leasegivarens finansieringskostnader för leasingavtalet). Om så är fallet ska, av klassificeringsskäl för leasingavtalet, effekten av eventuella sådana ändringar anses ha inträffat vid startdatumet.

- B55 När ett leasingavtal innehåller både mark och byggnader ska en leasegivare bedöma klassificeringen av varje del som ett finansiellt leasingavtal eller ett operationellt leasingavtal separat genom tillämpning av punkterna 62–66 och B53–B54. Vid fastställandet av om markdelen är ett operationellt leasingavtal eller ett finansiellt leasingavtal är en viktig faktor att marken normalt har en obestämbar ekonomisk livslängd.
- B56 När så erfordras, i syfte att klassificera och redovisa ett leasingavtal avseende mark och byggnader, ska en leasegivare fördela leasingavgifterna (inklusive eventuella engångsbelopp som betalas i förskott) på mark och byggnader i förhållande till det relativa verkliga värdet på hyresrättens andelar av den mark och de byggnader som omfattas av leasingavtalet vid startdatumet. Om leasingavgifterna inte kan fördelas på ett tillförlitligt sätt mellan dessa två delar klassificeras hela leasingavtalet som ett finansiellt leasingavtal, såvida det inte tydligt framgår att båda delar är operationella leasingavtal, i vilket fall hela leasingavtalet klassificeras som ett operationellt leasingavtal.
- B57 Vid hyra av mark och byggnader, där beloppet för markdelen är oväsentligt för leasingavtalet, kan en leasegivare behandla marken och byggnaderna som en enda enhet i klassificeringen av leasingavtalet och klassificera det som ett finansiellt leasingavtal eller ett operationellt leasingavtal med tillämpning av punkterna 62–66 och B53–B54. I så fall ska en leasegivaren betrakta byggnadernas ekonomiska livslängd som den ekonomiska livslängden för hela den underliggande tillgången.

Klassificering av avtal om vidareuthyrning

- B58 I klassificeringen av avtal om vidareuthyrning ska en mellanliggande leasegivare klassificera vidareuthyrningsavtalet som ett finansiellt leasingavtal eller ett operationellt leasingavtal enligt följande:
- a) om huvudleasingavtalet är ett korttidsleasingavtal som företaget, i egenskap av leasetagare, redovisat genom tillämpning av punkt 6, ska avtalet om vidareuthyrning klassificeras som ett operationellt leasingavtal.
 - b) i annat fall ska avtalet om vidareuthyrning klassificeras med hänvisning till nyttjanderätten som härrör från huvudleasingavtalet och inte med hänvisning till den underliggande tillgången (till exempel den materiella anläggningstillgång som är föremål för leasingavtalet).

Bilaga C

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Denna bilaga är en integrerad del av standarden och har samma ställning som andra delar av standarden.

IKRAFTTRÄDANDEDATUM

- C1 Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten för företag som tillämpar IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder* på eller före den första tillämpningsdagen av denna standard. Om ett företag tillämpar denna standard tidigare, ska företaget upplysa om detta.

ÖVERGÅNG

- C2 Vid tillämpning av bestämmelserna i punkterna C1–C19 är den första tillämpningsdagen den dag som inleder det räkenskapsår för vilket ett företag först tillämpar denna standard.

Definition av ett leasingavtal

- C3 Som en praktisk lösning måste inte företag omvärdera om ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal på den första tillämpningsdagen. Företaget har i stället möjlighet att:
- a) tillämpa denna standard på avtal som tidigare identifierats som leasingavtal enligt IAS 17 *Leasingavtal* och IFRIC 4 *Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal*. Företaget ska tillämpa övergångsbestämmelserna i punkterna C5–C18 på dessa leasingavtal.
 - b) inte tillämpa denna standard på avtal som tidigare bedömts inte innehålla ett leasingavtal enligt IAS 17 och IFRIC 4.

- C4 Om ett företag väljer den praktiska lösningen i punkt C3 ska det upplysa om detta och tillämpa den praktiska lösningen på alla företags avtal. Som en följd av detta ska företaget tillämpa bestämmelserna i punkterna 9–11 endast på avtal som ingåtts (eller ändrats) på eller efter den första tillämpningsdagen.

Leasetagare

- C5 En leasetagare ska tillämpa denna standard på sina leasingavtal antingen:
- a) retroaktivt före varje redovisad rapporteringsperiod genom tillämpning av IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, eller
 - b) retroaktivt med den ackumulerade effekten av en initial tillämpning av standarden på den första tillämpningsdagen i enlighet med punkterna C7–C13.
- C6 En leasetagare ska tillämpa det val som beskrivs i punkt C5 konsekvent på alla de leasingavtal enligt vilka den är leasetagare.
- C7 Om en leasetagare väljer att tillämpa denna standard enligt punkt C5 b ska leasetagaren inte räkna om jämförande information. Leasetagaren ska i stället redovisa den ackumulerade effekten av att initialt tillämpa denna standard som en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel (eller, om tillämpligt, andra komponenter inom eget kapital, i förekommande fall) på den första tillämpningsdagen.

Leasingavtal som tidigare klassificerats som operationella leasingavtal

- C8 Om en leasetagare väljer att tillämpa denna standard enligt punkt C5 b ska leasetagaren:
- a) redovisa en leasingskuld på den första tillämpningsdagen av leasingavtal som tidigare klassificerats som operationella leasingavtal med tillämpning av IAS 17. Leasetagaren ska värdera leasingskulden till nuvärdet av de återstående leasingavgifterna, diskonterade med leasetagarens marginella upplåningsränta på den första tillämpningsdagen.
 - b) redovisa en nyttjanderätt på den första tillämpningsdagen av leasingavtal som tidigare klassificerats som operationella leasingavtal med tillämpning av IAS 17. Leasetagaren ska välja, för varje enskilt avtal, att värdera nyttjanderätten till antingen:
 - i) dess redovisade belopp som om standarden hade tillämpats sedan inledningsdatumet, men diskonterat med leasetagarens marginella upplåningsränta på den första tillämpningsdagen, eller
 - ii) till ett belopp som motsvarar leasingskulden, justerat för eventuella förutbetalda eller upplupna leasingavgifter relaterade till leasingavtalet i fråga, redovisade i rapporten över finansiell ställning omedelbart före den första tillämpningsdagen.
 - c) tillämpa IAS 36 *Nedskrivningar* för nyttjanderätten på den första tillämpningsdagen, om inte leasetagaren tillämpar den praktiska lösningen i punkt C10 b.
- C9 Utan hinder av bestämmelserna i punkt C8, för leasingavtal som tidigare klassificerats som operationella leasingavtal enligt IAS 17, behöver en leasetagare:
- a) inte göra några justeringar vid övergången för leasingavtal vars underliggande tillgång är av lågt värde (vilket beskrivs i punkterna B3–B8) och som omfattas av tillämpningsområdet för punkt 6. Leasetagaren ska redovisa dessa leasingavtal genom att tillämpa denna standard från och med den första tillämpningsdagen.
 - b) inte göra några justeringar vid övergången för leasingavtal som tidigare redovisats som förvaltningsfastigheter värderade till verkligt värde enligt IAS 40 *Förvaltningsfastigheter*. Leasetagaren ska redovisa nyttjanderätten och leasingskulden som följer av dessa leasingavtal genom att tillämpa IAS 40 och denna standard från och med den första tillämpningsdagen.
 - c) värdera nyttjanderätten till verkligt värde på den första tillämpningsdagen för leasingavtal som tidigare redovisats som operationella leasingavtal enligt IAS 17 och som kommer att redovisas som förvaltningsfastigheter värderade till verkligt värde enligt IAS 40 från första tillämpningsdagen. Leasetagaren ska redovisa nyttjanderätten och leasingskulden som följer av dessa leasingavtal genom att tillämpa IAS 40 och denna standard från och med den första tillämpningsdagen.

- C10 En leasetagare får använda en eller flera av följande praktiska lösningar när denna standard tillämpas retroaktivt i enlighet med punkt C5 b på leasingavtal som tidigare klassificerats som operationella leasingavtal med tillämpning av IAS 17. En leasetagare får tillämpa dessa praktiska lösningar för varje enskilt avtal:
- a) en leasetagare får tillämpa en enda diskonteringskurs på en portfölj av leasingavtal med någorlunda liknande egenskaper (såsom leasingavtal vars återstående leasingperiod är liknande för en liknande klass av underliggande tillgångar i en liknande ekonomisk miljö).
 - b) en leasetagare kan förlita sig på sin bedömning av om leasingavtal är förlustbringande genom att tillämpa IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar* omedelbart före den första tillämpningsdagen som ett alternativ till att utföra en nedskrivningsöversyn. Om en leasetagare väljer denna praktiska lösning ska leasetagaren justera nyttjanderätten på den första tillämpningsdagen med beloppet för eventuell avsättning för förlustbringande leasingavtal redovisade i rapporten över finansiell ställning omedelbart före den första tillämpningsdagen.
 - c) en leasetagare kan välja att inte tillämpa bestämmelserna i punkt C8 på leasingavtal för vilka leasingperioden avslutas inom tolv månader räknat från den första tillämpningsdagen. I det fallet ska en leasetagare:
 - i) redovisa dessa leasingavtal på samma sätt som korttidsleasingavtal i enlighet med punkt 6, och
 - ii) inkludera den kostnad som kopplas till dessa leasingavtal i upplysningarna om kostnader för korttidsleasingavtal för det räkenskapsår som inkluderar den första tillämpningsdagen.
 - d) en leasetagare får utesluta initiala direkta utgifter från värderingen av nyttjanderätten på den första tillämpningsdagen.
 - e) en leasetagare får göra bedömningar i efterhand vid exempelvis fastställandet av leasingperioden om avtalet innehåller möjligheter att utöka eller säga upp leasingavtalet.

Leasingavtal som tidigare klassificerats som finansiella leasingavtal

- C11 Om en leasetagare väljer att tillämpa denna standard enligt punkt C5 b för leasingavtal som var klassificerade som finansiella leasingavtal enligt IAS 17, ska det redovisade värdet av nyttjanderätten och leasingskulden på den första tillämpningsdagen vara det redovisade värdet för tillgången och leasingskulden omedelbart före detta datum värderat i enlighet med IAS 17. För dessa leasingavtal ska en leasetagare redovisa nyttjanderätten och leasingskulden med tillämpning av denna standard från och med den första tillämpningsdagen.

Upplysningar

- C12 Om en leasetagare väljer att tillämpa denna standard enligt punkt C5 b ska leasetagaren lämna upplysningar om den inledande tillämpningen enligt bestämmelserna i punkt 28 i IAS 8, med undantag för de upplysningar som anges i punkt 28 f i IAS 8. I stället för de upplysningar som anges i punkt 28 f i IAS 8 ska leasetagaren lämna upplysningar om:
- a) den leasetagarens vägda genomsnittliga marginella upplåningsränta tillämpad på leasingskulder redovisade i rapporten över finansiell ställning vid den första tillämpningsdagen, och
 - b) en förklaring av eventuella skillnader mellan:
 - i) operationella leasingåtagande om vilka upplysningar lämnats med tillämpning av IAS 17 i slutet av räkenskapsåret omedelbart före den första tillämpningsdagen, diskonterade med den marginella upplåningsräntan på den första tillämpningsdagen enligt beskrivningen i punkt C8 a, och
 - ii) leasingskulder redovisade i rapporten över finansiell ställning på den första tillämpningsdagen.
- C13 Om en leasetagare använder en eller flera av de praktiska lösningar som anges i punkt C10 ska upplysningar lämnas om detta.

Leasegivare

- C14 Med undantag för vad som beskrivs i punkt C15, behöver en leasegivare inte göra några justeringar vid övergången för leasingavtal där den är en leasegivare och ska redovisa dessa leasingavtal med tillämpning av denna standard från och med den första tillämpningsdagen.
- C15 En mellanliggande leasegivare ska:
- a) ompröva avtal om vidareuthyrning som klassificerades som operationella leasingavtal enligt IAS 17 och som är pågående den första tillämpningsdagen, för att avgöra om varje avtal om vidareuthyrning ska klassificeras som ett operationellt leasingavtal eller ett finansiellt leasingavtal enligt denna standard. Den mellanliggande leasegivaren ska utföra denna bedömning på den första tillämpningsdagen på grundval av de avtalsvillkor som återstår för huvudleasingavtalet och vidareuthyrningsavtalet på detta datum.
 - b) redovisa avtal om vidareuthyrning som klassificerades som operationella leasingavtal enligt IAS 17, men som enligt denna standard klassificeras som finansiella leasingavtal, som ett nytt finansiellt leasingavtal som ingår den första tillämpningsdagen.

Sale and leaseback-transaktioner utförda innan den första tillämpningsdagen

- C16 Ett företag ska inte ompröva sale and leaseback-transaktioner som ingåtts före den första tillämpningsdagen för att avgöra om överföringen av den underliggande tillgången uppfyller kraven i IFRS 15 för att redovisas som en försäljning.
- C17 Om en sale and leaseback-transaktion redovisats som en försäljning och ett finansiellt leasingavtal enligt IAS 17, ska säljaren/leasetagaren:
- a) redovisa leaseback-transaktionen på samma sätt som denne redovisar alla andra finansiella leasingavtal som existerar på den första tillämpningsdagen, och
 - b) fortsätta att amortera en eventuell vinst vid försäljning över leasingperioden.
- C18 Om en sale and leaseback-transaktion redovisats som en försäljning och ett operationellt leasingavtal enligt IAS 17 ska säljaren/leasetagaren:
- a) redovisa leaseback-transaktionen på samma sätt som denne redovisar alla andra operationella leasingavtal som existerar på den första tillämpningsdagen, och
 - b) justera den nyttjanderätt som härrör från sale and leaseback-transaktionen med värdet av sådana uppskjutna vinster och förluster som är relaterade till affären gjorts till icke marknadsmässiga villkor och som har redovisats i rapporten över finansiell ställning omedelbart före den första tillämpningsdagen.

Belopp som tidigare redovisats för rörelseförvärv

- C19 Om en leasetagare tidigare redovisat en tillgång eller en skuld enligt IFRS 3 *Rörelseförvärv* i samband med gynnsamma eller ogynnsamma villkor i ett operationellt leasingavtal förvärvat som del i ett rörelseförvärv, ska leasetagaren ta bort tillgången eller skulden i fråga och justera det redovisade värdet av nyttjanderätten med ett motsvarande belopp på den första tillämpningsdagen.

Referenser till IFRS 9

- C20 Om ett företag tillämpar denna standard men ännu inte tillämpar IFRS 9 *Finansiella instrument* ska alla hänvisningar i denna standard till IFRS 9 förstås som hänvisningar till IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*.

UPPHÄVANDE AV ANDRA STANDARDS

- C21 Denna standard ersätter följande standarder och tolkningar:
- a) IAS 17 *Leasingavtal*,
 - b) IFRIC 4 *Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal*,
 - c) SIC-15 *Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal*, och
 - d) SIC-27 *Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal*.

Bilaga D

Ändringar av andra standarder

Detta tillägg innehåller de ändringar till andra standarder som är en följd av IASB:s utfärdande av denna standard. Ett företag ska tillämpa ändringarna för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2019 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard på en tidigare period, ska dessa ändringar också tillämpas på denna tidigare period.

Ett företag får inte tillämpa IFRS 16 innan IFRS 15 intäkter från kontrakt med kunder börjar tillämpas (se punkt C1).

För standarder som var giltiga den 1 januari 2016 presenteras följaktligen ändringarna i denna bilaga utifrån den text i standarderna som var giltig den 1 januari 2016, i dess lydelse enligt IFRS 15. Texten från dessa standarder i denna bilaga innehåller inte några andra ändringar som inte var giltiga den 1 januari 2016.

För standarder som inte var giltiga den 1 januari 2016 presenteras ändringarna i denna bilaga utifrån texten i den första publiceringen av denna standard, i dess lydelse enligt IFRS 15. Texten från dessa standarder i denna bilaga innehåller inte några andra ändringar som inte var giltiga den 1 januari 2016.

IFRS 1 Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas.

Punkt 30 ska ändras och punkt 39AB ska läggas till.

Användning av verkligt värde som antaget anskaffningsvärde

30. Om ett företag i sin ingående rapport över finansiell ställning enligt IFRS använder verkligt värde som *antaget anskaffningsvärde* för en materiell anläggningstillgång, en förvaltningsfastighet, en immateriell tillgång eller en nyttjanderätt (se punkterna D5 och D7), ska företagets första finansiella rapporter enligt IFRS för varje post i rapporten över finansiell ställning innehålla upplysning om

a) ...

IKRAFTTRÄDANDEDATUM

...

- 39AB I IFRS 16 *Leasingavtal*, utfärdad i januari 2016, ändrades punkterna 30, C4, D1, D7, D8B och D9, punkt D9A ströks och punkterna D9B–D9E lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar i sin tillämpning av IFRS 16.

Punkt C4 ska ändras.

Undantag för rörelseförvärv

...

- C4 Om en förstagångstillämpare inte tillämpar IFRS 3 retroaktivt på ett tidigare rörelseförvärv, ger det följande konsekvenser för detta rörelseförvärv:

a) ...

- f) Om en förvärvad tillgång eller övertagen skuld från ett tidigare rörelseförvärv inte redovisades enligt tidigare redovisningsprinciper, har den inte ett antaget anskaffningsvärde om noll i rapporten över finansiell ställning. I stället ska förvärvaren i koncernens rapport över finansiell ställning redovisa och värdera den utifrån vad som enligt IFRS krävs i det förvärvade företagets rapport över finansiell ställning. Detta kan illustreras med följande: Om förvärvaren enligt sina tidigare redovisningsprinciper inte hade aktiverat leasingavtal som förvärvats i tidigare rörelseförvärv i vilka förvärvaren var en leasetagare, ska dessa leasingavtal aktiveras i koncernredovisningen, eftersom det enligt IFRS 16 *Leasingavtal* krävs att det

förvärvade företaget skulle göra detta i sin rapport över finansiell ställning enligt IFRS. På liknande sätt ska köparen, om den inte enligt tidigare redovisningsprinciper redovisat en eventalförpliktelse som finns kvar vid tidpunkten för övergång till IFRS, redovisa eventalförpliktelsen vid denna tidpunkt såvida inte IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar* skulle förbjuda denna redovisning i de finansiella rapporterna för det förvärvade företaget. Omvänt gäller att om en tillgång eller skuld innefattades i goodwill enligt tidigare redovisningsprinciper, men skulle ha redovisats separat enligt IFRS 3, ska tillgången eller skulden redovisas som goodwill, såvida det inte enligt IFRS skulle krävas att den redovisas i det förvärvade företags finansiella rapporter.

g) ...

I bilaga D ska punkterna D1, D7, D8B och D9 ändras. Punkt D9A ska strykas. Punkterna D9B-D9E ska läggas till.

Undantag från andra standarder

...

D1 Ett företag kan välja att använda ett eller flera av följande undantag:

a) ...

d) leasingavtal (punkterna D9 och D9B-D9E),

...

Antaget anskaffningsvärde

...

D7 Valen i punkterna D5 och D6 finns också för

a) förvaltningsfastigheter om ett företag väljer att använda metoden som bygger på anskaffningsvärde enligt IAS 40 *Förvaltningsfastigheter*,

aa) nyttjanderätt (IFRS 16 *Leasingavtal*), och

b) ...

...

D8B Vissa företag innehar materiella anläggningstillgångar, nyttjanderätter eller immateriella tillgångar som används, eller tidigare användes, i verksamheter som omfattas av prisreglering. Det redovisade värdet av sådana poster kan inbegripa värden som fastställts enligt tidigare redovisningsprinciper men som inte uppfyller kraven för aktivering enligt IFRS. Om så är fallet kan en förstagångstillämpare välja att som antaget anskaffningsvärde för objektet använda det redovisade beloppet för objektet enligt tidigare redovisningsprinciper vid tidpunkten för övergången till IFRS. Ett företag som utnyttjar detta undantag för ett objekt behöver företaget inte tillämpa det för alla objekt. Vid tidpunkten för övergången till IFRS ska företaget i enlighet med IAS 36 *Nedskrivningar* för varje objekt för vilket undantaget utnyttjas pröva nedskrivningsbehovet. Vid tillämpningen av denna punkt omfattas verksamheter av prisreglering om de styrs av en ram för att fastställa de priser som kan tas ut av kunder för varor eller tjänster och denna ram är föremål för tillsyn och/eller godkännande av en prisreglerare (enligt definitionen i IFRS 14 *Regulatory Deferral Accounts*).

Leasingavtal

D9 En förstagångstillämpare får bedöma om ett avtal, som är befintligt vid tidpunkten för övergång till IFRS, innehåller ett leasingavtal genom tillämpning av punkterna 9-11 i IFRS 16 på dessa avtal baserat på de fakta och omständigheter som råder vid denna tidpunkt.

D9A [Utgår]

D9B När en förstagångstillämpare som är leasetagare redovisar leasingkulder och nyttjanderätt kan den tillämpa följande tillvägagångssätt på alla sina leasingavtal (med de praktiska lösningar som beskrivs i punkt D9D):

a) Värdera en leasingkulld vid tidpunkten för övergång till IFRS. En leasetagare som tillämpar detta tillvägagångssätt ska värdera leasingkulden till nuvärdet av återstående leasingavgifterna (se punkt D9E), diskonterad med leasetagarens marginella upplåningsränta (se punkt D9E) vid tidpunkten för övergång till IFRS.

- b) Värdera en nyttjanderätt vid tidpunkten för övergång till IFRS. Leasetagaren ska värdera nyttjanderätten för varje enskilt avtal till antingen
- i) dess redovisade belopp som om IFRS 16 hade tillämpats sedan leasingavtalets inledningsdatum (se punkt D9E), men diskonterat med leasetagarens marginella upplåningsränta vid tidpunkten för övergång till IFRS, eller
 - ii) till ett belopp som motsvarar leasingkulden, justerat för eventuella förutbetalda eller upplupna leasingavgifter relaterade till leasingavtalet i fråga, redovisade i rapporten över finansiell ställning omedelbart före tidpunkten för övergång till IFRS.
- c) tillämpa IAS 36 på nyttjanderätter vid tidpunkten för övergång till IFRS.
- D9C Utan hinder av bestämmelserna i punkt D9B ska en förstagångstillämpare som är leasetagare värdera nyttjanderätten till verkligt värde vid tidpunkten för övergång till IFRS för leasingavtal som motsvarar definitionen av förvaltningsfastigheter i IAS 40 och som värderas med verkligt värde i IAS 40 från tidpunkten för övergång till IFRS.
- D9D Vid tidpunkten för övergång till IFRS kan en förstagångstillämpare som är leasetagare från avtal till avtal utföra en eller flera av följande åtgärder:
- a) Tillämpa en enda diskonteringssats på en portfölj av leasingavtal med någorlunda liknande egenskaper (till exempel leasingavtal vars återstående leasingperiod är liknande för en liknande klass av underliggande tillgångar i en liknande ekonomisk miljö).
 - b) Välja att inte tillämpa bestämmelserna i punkt D9B på leasingavtal för vilka leasingperioden (se punkt D9E) avslutas inom tolv månader räknat från tidpunkten för övergång till IFRS. Istället ska företaget redovisa dessa leasingavtal (inklusive upplysningar om dem) som om de vore korttidsleasingavtal redovisade i enlighet med punkt 6 i IFRS 16.
 - c) Välja att inte tillämpa bestämmelserna i punkt D9B på leasingavtal för vilka den underliggande tillgången är av lågt värde (vilket beskrivs i punkterna B3–B8 i IFRS 16). I stället ska företaget redovisa dessa leasingavtal (inklusive upplysningar om dem) enligt punkt 6 i IFRS 16.
 - d) Utesluta initiala direkta utgifter (se punkt D9E) från värderingen av nyttjanderätten vid tidpunkten för övergång till IFRS.
 - e) Använda uppskattningar gjorda i efterhand vid exempelvis fastställandet av leasingperioden om avtalet innehåller möjligheter att förlänga eller säga upp leasingavtalet.
- D9E Leasingavgifter, leasetagaren, leasetagarens marginella upplåningsränta, leasingavtalets inledningsdatum, direkta utgifter och leasingperioden är termer som definierats i IFRS 16 och används i denna standard med samma betydelse.

IFRS 3 Rörelseförvärv

Punkterna 14 och 17 ska ändras och punkterna 28A och 28B inklusive rubriker, samt punkt 64M, ska läggas till.

Redovisningsvillkor

...

14. Punkterna B31–B40 innehåller vägledning om redovisning av immateriella tillgångar. Punkterna 22–28B anger de typer av identifierbara tillgångar och skulder som omfattar poster för vilka denna standard tillhandahåller begränsade undantag från redovisningsprincipen och redovisningsvillkoren.

Klassificering eller identifiering av förvärvade tillgångar och skulder övertagna i ett rörelseförvärv

...

17. Denna standard medger två undantag från principen i punkt 15:
- a) klassificering av ett leasingavtal där det förvärvade företaget är leasegivaren som antingen ett operationellt leasingavtal eller ett finansiellt leasingavtal enligt IFRS 16 *Leasingavtal*, och
 - b) ...

Leasingavtal där det förvärvade företaget är leasetagaren

- 28A Köparen ska redovisa nyttjanderätt och leasingskulder för leasingavtal där det förvärvade företaget är leasetagaren i enlighet med IFRS 16. Förvärvaren är inte skyldig att redovisa nyttjanderätt och leasingskulder för
- a) leasingavtal för vilka leasingperioden (enligt definitionen i IFRS 16) slutar inom tolv månader från förvärvstidpunkten, eller
 - b) leasingavtal för vilka den underliggande tillgången är av lågt värde (vilket beskrivs i punkterna B3–B8 i IFRS 16).
- 28B Förvärvaren ska värdera leasingskulden till nuvärdet av de återstående leasingavgifterna (enligt definitionen i IFRS 16) som om det förvärvade leasingavtalet var nytt vid förvärvstidpunkten. Förvärvaren ska värdera nyttjanderätten till samma belopp som leasingskulden, justerad för att återspegla gynnsamma eller ogynnsamma villkor i leasingavtalet jämfört med marknadsmässiga villkor.

Ikraftträdande

...

- 64M I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkterna 14, 17, B32 och B42, punkterna B28–B30 och deras rubriker ströks, och punkterna 28A–28B och deras rubriker lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar i sin tillämpning av IFRS 16.

I tillägg B ändras punkterna B28–B30 och deras rubriker stryks och punkterna B32 och B42 ändras.

B28 [Struken]

B29 [Struken]

B30 [Struken]

Immateriella anläggningstillgångar

...

- B32 En immateriell tillgång som uppfyller kriteriet för avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter kan identifieras även om tillgången inte är överlåtbar eller avskiljbar från det förvärvade företaget eller från andra rättigheter och skyldigheter. Till exempel:
- a) [Struken]
 - b) ...

Tillgångar som omfattas av operationella leasingavtal där det förvärvade företaget är leasegivaren

- B42 I värderingen av det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten för en tillgång som till exempel en byggnad eller ett patent som omfattas av ett operationellt leasingavtal där det förvärvade företaget är leasegivaren, ska förvärvaren beakta villkoren i leasingavtalet. Förvärvaren ska inte redovisa en separat tillgång eller skuld om villkoren i ett operationellt leasingavtal är antingen gynnsamma eller ogynnsamma jämfört med marknadsmässiga villkor.

IFRS 4 Försäkringsavtal

Punkt 4, i dess lydelse enligt IFRS 15, ska ändras och punkt 41I ska läggas till.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

...

4. Ett företag ska inte tillämpa denna standard på
- a) ...
 - c) avtalsenliga rättigheter eller avtalsenliga förpliktelser som är villkorade av framtida utnyttjande av, eller rätt att utnyttja, en icke-finansiell post (exempelvis vissa licensavgifter, royalties, variabla leasingavgifter och liknande poster), liksom en leasetagares restvärde som garanteras i ett leasingavtal (se IFRS 16, *Leasingavtal*, IAS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, och IAS 38 *Immateriella tillgångar*).
 - d) ...

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

...

- 41I I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 4. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar i sin tillämpning av IFRS 16.

IFRS 7 Finansiella instrument: Upplýsingar

Punkt 29 ska ändras och punkt 44CC ska läggas till.

Verkligt värde

...

29. Upplýsingar om verkligt värde behöver inte lämnas
- a) ...
 - b) för innehav av egetkapitalinstrument som inte har ett noterat pris på en aktiv marknad för ett identiskt instrument (dvs. indatat på Nivå 1), eller derivat som är knutna till sådana egetkapitalinstrument, som värderas till anskaffningsvärde i enlighet med IAS 39 på grund av att deras verkliga värde annars inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, eller
 - c) när ett avtal innehåller en diskretionär del (enligt beskrivningen i IFRS 4) vars verkliga värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt, eller
 - d) leasingskulder.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

...

- 44CC I IFRS 16 *Leasingavtal*, utfärdad i januari 2016, ändrades punkterna 29 och B11D. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar i sin tillämpning av IFRS 16.

I bilaga B ska punkt B11D ändras.

Kvantitativa upplýsingar om likviditetsrisk (punkterna 34 a och 39 a och b)

...

- B11D De avtalade belopp som ingår i löptidsanalysen enligt kraven i punkterna 39 a och b är de avtalade odiskonterade kassaflödena, exempelvis
- a) leasingskulder, brutto (före avdrag för finansieringskostnader),
 - b) ...

IFRS 9 Finansiella instrument

Punkt 2.1 och punkt 5.5.15 ska ändras och punkt 7.1.5 ska läggas till.

Kapitel 2 Tillämpningsområde

2.1 Denna standard ska tillämpas av alla företag för alla typer av finansiella instrument förutom:

- a) ...
- b) rättigheter och förpliktelser enligt leasingavtal på vilka IFRS 16 *Leasingavtal* tillämpas. Emellertid gäller följande:
 - i) finansiella leasingfordringar (dvs. nettoinvesteringar i finansiella leasingavtal) och operationella leasingfordringar redovisade av en leasegivare är föremål för bestämmelserna om borttagande av ett finansiellt instrument från rapporten över finansiell ställning och nedskrivningar i denna standard.
 - ii) leasingskulder redovisade av en leasetagare är föremål för bestämmelserna om borttagande från rapporten över finansiell ställning i punkt 3.3.1 i denna standard.
 - iii) derivat som är inbäddade i leasingavtal är föremål för bestämmelserna om inbäddade derivat i denna standard.
- c) ...

Förenklad metod för kundfordringar, avtalstillgångar och leasingfordringar

5.5.15 Trots punkterna 5.5.3 och 5.5.5 ska ett företag alltid värdera förlustreserven till ett belopp som motsvarar de förväntade kreditförlusterna för återstående löptid för:

- a) ...
- b) leasingfordringar som är resultatet av transaktioner som omfattas av IFRS 16, om företaget väljer som sin redovisningsprincip att värdera förlustreserven till ett belopp som motsvarar de förväntade kreditförlusterna för återstående löptid. Denna redovisningsprincip ska tillämpas på alla leasingfordringar men får tillämpas separat på finansiella och operationella leasingfordringar.

...

7.1 IKRAFTTRÄDANDEDATUM

...

7.1.5 I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ska punkterna 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 och B5.5.46 ändras. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar i sin tillämpning av IFRS 16.

I tillägg B ska punkterna B4.3.8, B5.5.34 och B5.5.46 ändras.

Inbäddade derivat (avsnitt 4.3)

...

B4.3.8 Det inbäddade derivatets ekonomiska egenskaper och risker är nära förknippade med värdavtalets ekonomiska egenskaper och risker i följande exempel. I dessa exempel redovisar ett företag inte ett inbäddat derivat separat från värdavtalet.

- a) ...
- f) Ett inbäddat derivat i ett värdavtal som är ett leasingavtal är nära förknippat med värdavtalet om det inbäddade derivatet är i) ett inflationsbundet index, såsom ett index av leasingbetalningar mot ett konsumentprisindex (förutsatt att leasingavtalet inte har en hävstångseffekt och att indexet är knutet till inflation i företagets egna ekonomiska miljö), ii) variabla leasingavgifter som bygger på försäljning eller iii) variabla leasingavgifter som bygger på rörliga räntor.
- g) ...

Förväntade kreditförluster

...

- B5.5.34 Vid värdering av en förlustreserv för en leasingfordran ska de kassaflöden som används för att bestämma de förväntade kreditförlusterna överensstämma med de kassaflöden som används vid värderingen av leasingfordran enligt IFRS 16 *Leasingavtal*.

...

Pengars tidsvärde

...

- B5.5.46 Förväntade kreditförluster på en leasingfordran ska diskonteras med samma diskonteringsränta som används vid värderingen av den leasingfordran enligt IFRS 16.

...

IFRS 13 Värdering till verkligt värde

Punkt 6 ska ändras.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

...

6. Värderingen och de upplysningar som krävs enligt denna standard ska inte tillämpas på följande:
- a) ...
 - b) Leasingtransaktioner som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 16 *Leasingavtal*.
 - c) ...

I Appendix C ska punkt C6 läggas till.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

...

- C6 I IFRS 16 *Leasingavtal*, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 6. Ett företag ska tillämpa denna ändring i sin tillämpning av IFRS 16.

IFRS 15 Intäkter från avtal med kunder

Punkterna 5 och 97 ska ändras.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

5. Ett företag ska tillämpa denna standard på alla avtal med kunder utom följande:
- a) Leasingavtal som omfattas av IFRS 16 *Leasingavtal*.
 - b) ...

Kostnader för att fullfölja ett avtal

...

97. Kostnader som direkt kopplas till ett avtal (eller ett specifikt förväntat avtal) inkluderar något av följande:
- a) ...

- c) Fördelning av kostnader som kopplas direkt till avtalet eller till avtalets verksamhet (till exempel kostnader för avtalshantering och tillsyn, försäkring och avskrivning av verktyg, utrustning och nyttjanderätt som använts för att uppfylla avtalet).

d) ...

I Bilaga B ska punkterna B66 och B70 ändras.

Ett terminskontrakt eller en köpoption

B66 Om ett företag har en skyldighet eller rätt att återköpa tillgången (ett terminskontrakt eller en köpoption) får kunden inte kontroll över tillgången eftersom kunden är begränsad i sin förmåga att bestämma över nyttjandet av, och få väsentligen alla återstående förmåner från, tillgången även om kunden är i fysisk besittning av tillgången. Följaktligen ska företaget redovisa avtalet som något av följande:

- a) Ett leasingavtal enligt IFRS 16 *Leasingavtal* om företaget kan eller måste återköpa tillgången för ett belopp som är mindre än tillgångens ursprungliga försäljningspris, om inte avtalet ingår i en sale and leaseback-transaktion. Om avtalet är del av en sale and leaseback-transaktion ska företaget fortsätta att redovisa tillgången och redovisa en finansiell skuld för eventuella erhållna ersättningar från kunden. Företaget ska redovisa den finansiella skulden i enlighet med IFRS 9.

b) ...

En köpoption

B70 Om ett företag har en skyldighet att återköpa tillgången på kundens begäran (en köpoption) till ett pris som är lägre än tillgångens ursprungliga försäljningspris, ska företaget vid avtalets början beakta om kunden har ett betydande ekonomiskt incitament att utnyttja den rättigheten. Kundens utnyttjande av denna rättighet får som resultat att kunden faktiskt betalar företaget ersättning för nyttjanderätten till en viss tillgång under en viss tidsperiod. Om kunden har ett betydande ekonomiskt incitament att utnyttja denna rättighet ska företaget redovisa avtalet som ett leasingavtal enligt IFRS 16, om inte avtalet ingår i en sale and leaseback-transaktion. Om avtalet är del av en sale and leaseback-transaktion ska företaget fortsätta att redovisa tillgången och redovisa en finansiell skuld för eventuella erhållna ersättningar från kunden. Företaget ska redovisa den finansiella skulden enligt IFRS 9.

...

I Appendix C ska punkt C1A läggas till.

IKRAFTTRÄDANDE

...

C1A I IFRS 16 *Leasingavtal*, utfärdad i januari 2016, ändrades punkterna 5, 97, B66 och B70. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar i sin tillämpning av IFRS 16.

IAS 1 Utformning av finansiella rapporter

Punkt 123 ska ändras och punkt 139Q ska läggas till.

Upplysning om redovisningsprinciper

...

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

a) ...

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

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER OCH IKRAFTTRÄDANDE

...

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

IAS 2 Varulager

Punkt 12 ska ändras och punkt 40G ska läggas till.

Tillverkningskostnader

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

...

IKRAFTTRÄDANDE

...

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

IAS 7 Rapport över kassaflöden

Punkterna 17 och 44 ska ändras och punkt 59 ska läggas till.

Finansieringsverksamheten

17. Särredovisning av de kassaflöden som är hänförliga till finansieringsverksamheten är viktig, då den är användbar för att prognostisera omfattningen av kreditgivarnas anspråk på framtida kassaflöden. Exempel på betalningar som hänförs till finansieringsverksamheten är:
- a) ...
 - e) utbetalningar som avser amorteringar av leasingskulder som är hänförliga till leasingavtal.

TRANSAKTIONER SOM INTE MEDFÖR BETALNINGAR

...

44. Många investerings- och finansieringsverksamheter har inte en direkt inverkan på aktuella kassaflöden, även om de påverkar ett företags kapital- och tillgångsstruktur. Att undanta transaktioner som inte direkt påverkar likvida medel i analysen av kassaflöden är förenligt med analysens syfte, eftersom dessa poster inte innefattar kassaflöden under den aktuella perioden. Exempel på transaktioner som inte direkt påverkar kassaflödet är:
- a) förvärv av tillgångar genom att antingen en till tillgången direkt relaterad skuld övertas, eller genom att ett leasingavtal ingås,
 - b) ...

IKRAFTTRÄDANDE

...

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

IAS 12 Inkomstskatter

Punkt 20 ska ändras för ett företag som inte tillämpar IFRS 9 *Finansiella instrument*.

Tillgångar redovisade till verkligt värde

20. IFRS medger eller kräver att vissa tillgångar redovisas till sina verkliga värden eller omvärderas (se exempelvis IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*, IAS 38 *Immateriella tillgångar*, IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*, IAS 40 *Förvaltningsfastigheter* och IFRS 16 *Leasingavtal*). I vissa jurisdiktioner påverkar en omvärdering av en tillgång till verkligt värde innevarande periods skattepliktiga resultat. Detta får till följd att tillgångens skattemässiga värde justeras och inga temporära skillnader uppkommer. I andra jurisdiktioner påverkar en omvärdering av en tillgång inte det skattepliktiga resultatet för den period då värderingen ändras och därför justeras inte tillgångens skattemässiga värde. Icke desto mindre kommer den framtida återvinningen av det redovisade värdet att ge upphov till skattepliktiga ekonomiska fördelar för företaget och det belopp som får dras av vid beskattningen kommer inte att vara detsamma som värdet av dessa fördelar. Skillnaden mellan en omvärderad tillgångs redovisade värde och dess skattemässiga värde är en temporär skillnad som ger upphov till en uppskjuten skatteskuld eller en uppskjuten skattefordran. Så är även fallet under följande omständigheter:

a) ...

Punkt 20 ska ändras för ett företag som tillämpar IFRS 9 *Finansiella instrument*.

Tillgångar bokförda till verkligt värde

20. IFRS medger eller kräver att vissa tillgångar redovisas till sina verkliga värden eller omvärderas (se exempelvis IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*, IAS 38 *Immateriella tillgångar*, IAS 40 *Förvaltningsfastigheter*, IFRS 9 *Finansiella instrument* och IFRS 16 *Leasingavtal*). I vissa jurisdiktioner påverkar en omvärdering av en tillgång till verkligt värde innevarande periods skattepliktiga resultat. Detta får till följd att tillgångens skattemässiga värde justeras och inga temporära skillnader uppkommer. I andra jurisdiktioner påverkar en omvärdering av en tillgång inte det skattepliktiga resultatet för den period då värderingen ändras och därför justeras inte tillgångens skattemässiga värde. Icke desto mindre kommer den framtida återvinningen av det redovisade värdet att ge upphov till skattepliktiga ekonomiska fördelar för företaget och det belopp som får dras av vid beskattningen kommer inte att vara detsamma som värdet av dessa fördelar. Skillnaden mellan en omvärderad tillgångs redovisade värde och dess skattemässiga värde är en temporär skillnad som ger upphov till en uppskjuten skatteskuld eller en uppskjuten skattefordran. Så är även fallet under följande omständigheter:

a) ...

Punkt 98 G ska läggas till.

IKRAFTTRÄDANDEDATUM

...

- 98G I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 20. Ett företag ska tillämpa denna ändring i sin tillämpning av IFRS 16.

IAS 16 Materiella anläggningstillgångar

Punkterna 4 och 27 ska strykas, punkterna 5, 10, 44 och 68 ska ändras, punkt 69, i dess lydelse enligt IFRS 15, ska ändras och punkt 81L ska läggas till.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

...

4. [Struken]

5. Ett företag som använder metoden som bygger på anskaffningsvärde för förvaltningsfastigheter enligt IAS 40 *Förvaltningsfastigheter* ska använda den anskaffningsvärdesmetod som återfinns i denna standard för ägda förvaltningsfastigheter.

REDOVISNING

...

10. Enligt denna redovisningsprincip bedömer ett företag samtliga utgifter för sina materiella anläggningstillgångar vid den tidpunkt när utgifterna uppkommer. Dessa utgifter innefattar utgifter som uppstod vid förvärvet av en materiell anläggningstillgång och tillkommande utgifter för att bygga ut, ersätta delar av eller underhållsarbete avseende den. Kostnaden för en materiell anläggningstillgång kan omfatta kostnader avseende leasingavtal för tillgångar som används för att konstruera, bygga ut, ersätta en del av eller underhålla en materiell anläggningstillgång, såsom avskrivning av nyttjanderätt.

Beräkning av anskaffningsvärdet

...

27. [Struken]

...

Avskrivningar

...

44. Ett företag fördelar det belopp som redovisats vid första redovisningstillfället avseende en materiell anläggningstillgång på dess betydande delar och skriver av varje sådan del separat. Exempelvis kan det vara lämpligt att separat skriva av ett flygplans skrov och motorer. På motsvarande sätt, om ett företag förvärvar materiella anläggningstillgångar som omfattas av ett operationellt leasingavtal i vilket det är leasegivare kan det vara lämpligt att separat skriva av belopp som återspeglas i objektets anskaffningsvärde och som är hänförliga till gynnsamma eller ogynnsamma leasingvillkor i förhållande till marknadsmässiga villkor.

...

BORTTAGANDE FRÅN RAPPORTEN ÖVER FINANSIELL STÄLLNING

...

68. **Den vinst eller förlust som blir följderna när en materiell anläggningstillgång tas bort från rapporten över finansiell ställning ska redovisas i resultatet när tillgången tas bort från rapporten över finansiell ställning (såvida inte IFRS 16 *Leasingavtal* kräver annan behandling vid ett sale and leaseback-avtal). Vinster ska inte klassificeras som intäkt.**

...

69. En materiell anläggningstillgång kan avyttras på olika sätt (exempelvis genom försäljning, genom att ingå ett finansiellt leasingavtal eller genom gåva). Datumet för avyttring av en materiell anläggningstillgång är det datum då mottagaren erhåller kontroll av objektet i enlighet med bestämmelserna för att bestämma när ett prestationsåtagande har fullgjorts i IFRS 15. IFRS 16 gäller vid avyttring genom ett sale and leaseback-avtal.

...

IKRAFTTRÄDANDEDATUM

...

- 81L I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ströks punkterna 4 och 27 och punkterna 5, 10, 44 och 68–69 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar i sin tillämpning av IFRS 16.

IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser*

Punkt 16 ska ändras och punkt 60K ska läggas till.

Monetära poster

16. Det viktigaste kännetecknet för en monetär post är en rätt att erhålla (eller en förpliktelse att leverera) ett fastställt eller fastställbart belopp. Exempel omfattar pensioner och andra ersättningar till anställda som

kommer att utbetalas i likvida medel, avsättningar som kommer att regleras i likvida medel, leasingskulder samt utdelningar som redovisas som skuld. Det förekommer avtal om att erhålla (eller tillhandahålla) ett variabelt antal av företagets egna egetkapitalinstrument eller en variabel mängd tillgångar för vilka det verkliga värde som ska erhållas (eller tillhandahållas) motsvarar ett fastställt eller fastställbart belopp. Ett sådant avtal utgör likaledes en monetär post. Omvänt är en icke-monetär posts viktigaste kännetecken avsaknaden av en rätt att erhålla (eller en förpliktelse att leverera) ett fastställt eller fastställbart belopp. Exempel omfattar förutbetalda belopp för varor och tjänster, goodwill, immateriella tillgångar, varulager, materiella anläggningstillgångar, nyttjanderätter, samt avsättningar som ska regleras genom leverans av en icke-monetär tillgång.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

...

- 60K I IFRS 16 *Leasingavtal*, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 16. Ett företag ska tillämpa denna ändring i sin tillämpning av IFRS 16.

IAS 23 *Lånekostnader*

Punkt 6 ska ändras och punkt 29C ska läggas till.

DEFINITIONER

...

6. Lånekostnader kan innefatta
- a) ...
 - d) ränta på leasingskulder som redovisas enligt IFRS 16 *Leasingavtal* och
 - e) ...

IKRAFTTRÄDANDEDATUM

...

- 29C I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 6. Ett företag ska tillämpa denna ändring i sin tillämpning av IFRS 16.

IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering*

Punkt 97S ska läggas till.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

...

- 97S I IFRS 16 *Leasingavtal*, utfärdad i januari 2016, ändrades punkterna VT9 och VT10. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar i sin tillämpning av IFRS 16.

I vägledningen ska punkterna VT9 och VT10 ändras.

Finansiella tillgångar och finansiella skulder

...

- VT9 Ett leasingavtal skapar vanligtvis en rätt för leasegivaren att erhålla, och en förpliktelse för leasetagaren att betala, ett antal belopp som i stort sett motsvarar summan av räntor och amorteringar under ett låneavtal. Leasegivaren redovisar därför en finansiell fordran och inte den underliggande tillgång som det finansiella leasingavtalet avser. En leasegivare betraktar därmed ett finansiellt leasingavtal som ett finansiellt instrument. Enligt IFRS 16 redovisar en leasegivare inte sin rätt att erhålla leasingavgifter vid operationella leasingavtal.

Leasegivaren fortsätter att redovisa den underliggande tillgång som avtalet avser och inte de betalningar som kan påräknas i framtiden. En leasegivare betraktar därmed inte ett operationellt leasingavtal som ett finansiellt instrument, med undantag för leaseavgifter som förfallit till betalning.

- VT10 Materiella tillgångar (såsom lager, maskiner och fastigheter), nyttjanderätter samt immateriella tillgångar (såsom patent och varumärken) är inte finansiella tillgångar. Kontroll över sådana materiella tillgångar, nyttjanderätter och immateriella tillgångar skapar möjligheter att erhålla framtida inbetalningar eller en annan finansiell tillgång, men ger inte upphov till en omedelbar rättighet att erhålla kontanta medel eller en annan finansiell tillgång.

...

IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*

Punkt 5 ska ändras och punkt 102 ska läggas till.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

...

5. När en annan standard behandlar en viss typ av avsättning, eventalförpliktelse eller eventualtillgång tillämpar ett företag denna andra standard i stället för denna standard. Exempelvis behandlas vissa typer av avsättningar i standarder om:
- a) ...
 - c) Leasingavtal (se IFRS 16 *Leasingavtal*). Denna standard gäller dock alla leasingavtal som blir förlustbringande före inledningsdatumet av leasingavtalet enligt IFRS 16. Denna standard gäller även korttidsleasingavtal och leasingavtal där den underliggande tillgången är av lågt värde, som omfattas av tillämpningsområdet för punkt 6 i IFRS 16 och som har blivit förlustbringande.
 - d) ...

IKRAFTTRÄDANDEDATUM

...

102. I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 5. Ett företag ska tillämpa denna ändring i sin tillämpning av IFRS 16.

IAS 38 *Immateriella tillgångar*

Punkterna 3, 6 och 113, 114 ska ändras, punkt 114, i dess lydelse enligt IFRS 15, ska ändras och punkt 130L ska läggas till.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

...

3. Om en annan standard föreskriver redovisningen av ett visst slag av immateriell tillgång tillämpar ett företag den standarden i stället för denna standard. Denna standard gäller exempelvis inte för
- a) ...
 - c) leasing av immateriella tillgångar redovisade i enlighet med IFRS 16 *Leasingavtal*.
 - d) ...
6. Rättigheter som innehas av en leasetagare enligt licensavtal som avser sådant som filmer, videospelningar, pjäser, manuskript, patent och upphovsrätter omfattas av denna standard och är undantagna från IFRS 16.

...

UTRANGERINGAR OCH AVYTTRINGAR

...

113. Den vinst eller förlust som uppkommer när en immateriell anläggningstillgång tas bort från rapporten över finansiell ställning ska bestämmas som skillnaden mellan det som eventuellt erhålls, vid avyttringen, och tillgångens redovisade värde. Den ska redovisas i resultatet när tillgången tas bort från rapporten över finansiell ställning (såvida inte IFRS 16 kräver annan behandling vid ett sale and leaseback-avtal). Vinster ska inte klassificeras som intäkt.
114. En immateriell tillgång kan avyttras på olika sätt (exempelvis genom försäljning, genom att ingå ett finansiellt leasingavtal eller genom gåva). Datumet för avyttring av en immateriell tillgång är det datum då mottagaren erhåller kontroll av objektet i enlighet med kraven för att bestämma när ett prestationsåtagande fullgjorts i IFRS 15 *Intäkter från kontrakt med kunder*. IFRS 16 gäller vid avyttring genom ett sale and leaseback-avtal.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER OCH IKRAFTTRÄDANDE

...

- 130L I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkterna 3, 6, 113 och 114. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar i sin tillämpning av IFRS 16.

Enligt IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*

Punkt 2 ska ändras och punkt 103V ska läggas till för ett företag som inte tillämpar IFRS 9 *Finansiella instrument*. IAS 39 ska inte ändras för ett företag som tillämpar IFRS 9.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

2. Denna standard ska tillämpas av alla företag för alla typer av finansiella instrument förutom:

- a) ...
- b) rättigheter och förpliktelser enligt leasingavtal på vilka IFRS 16 *Leasingavtal* tillämpas. Däremot
- i) omfattas finansiella leasingfordringar (dvs. nettoinvesteringar i finansiella leasingavtal) och operationella leasingfordringar redovisade av en leasegivare av denna standards bestämmelser om borttagande från rapporten över finansiell ställning och nedskrivningar (se punkterna 15–37, 58, 59, 63–65 och bilaga A punkterna VT36–VT52 och VT84–VT93),
 - ii) omfattas leasingskulder som redovisas av en leasetagare av bestämmelser om borttagande från rapporten över finansiell ställning i punkt 39 i denna standard,
 - iii) ...

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

...

- 103V I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkterna 2 och VT33. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar i sin tillämpning av IFRS 16.

I vägledningen ska punkt VT33 ändras för ett företag som inte tillämpar IFRS 9 *Finansiella instrument*. Vägledningen ska inte ändras för ett företag som tillämpar IFRS 9.

INBÄDDADE DERIVATIVAT (PUNKTERNA 10–13)

...

- VT33 Det inbäddade derivatets ekonomiska egenskaper och risker är nära förknippade med värdkontraktets ekonomiska egenskaper och risker i följande exempel. I dessa exempel redovisar ett företag inte ett inbäddat derivat separat från värdkontraktet:
- a) ...

- f) Ett inbäddat derivat i ett värdekontrakt som är ett leasingavtal är nära förknippat med värdekontraktet om det inbäddade derivatet är i) ett inflationsbundet index, såsom ett index av leasingbetalningar mot ett konsumentprisindex (förutsatt att leasingavtalet inte har en hävstångseffekt och att indexet är knutet till inflation i företagets egna ekonomiska miljö), ii) variabla leasingavgifter som bygger på försäljning eller iii) variabla leasingavgifter som bygger på rörliga räntor.

g) ...

IAS 40 Förvaltningsfastigheter

Med tanke på omfattningen av ändringarna i IAS 40 *Förvaltningsfastigheter* finns den fullständiga texten för denna standard med dess föreslagna ändringar återgiven i slutet av bilaga D.

IAS 41 Jord- och skogsbruk

Punkt 2 ska ändras och punkt 64 ska läggas till.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

...

2. Denna standard ska inte tillämpas på

a) ...

- e) nyttjanderätter som härrör från leasingavtal avseende mark hänförlig till jord- och skogsbruksverksamhet (se IFRS 16 *Leasingavtal*).

...

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

...

64. I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 2. Ett företag ska tillämpa denna ändring i sin tillämpning av IFRS 16.

IFRIC 1 Förändringar i befintliga skyldigheter avseende nedläggning, återställande och liknande åtgärder

Punkten Hänvisningar ska ändras.

HÄNVISNINGAR

— IAS 16 *Leasingavtal*

— IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)

— ...

Punkt 2 ska ändras och punkt 9B ska läggas till.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Denna tolkning tillämpas på förändringar i värderingen av varje befintlig skuld avseende nedmontering, återställande eller liknande åtgärd som både

- a) redovisas som en del av kostnaden för en materiell anläggningstillgång i enlighet med IAS 16 eller som en del av kostnaden för en nyttjanderätt i enlighet med IFRS 16, och

b) ...

IKRAFTTRÄDANDE

...

- 9B I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 2. Ett företag ska tillämpa denna ändring i sin tillämpning av IFRS 16.

IFRIC 12 Avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster

Punkten Hänvisningar ska ändras.

HÄNVISNINGAR

- ...
- IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*
- IAS 16 *Leasingavtal*
- ...
- ...
- ...

Punkt 28F ska läggas till.

IKRAFTTRÄDANDEDATUM

...

28F I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt AG8 och bilaga B. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar i sin tillämpning av IFRS 16.

I bilaga A ska punkt AG8 ändras.

Bilaga A**TILLÄMPNINGSSOMRÅDE (PUNKT 5)**

...

VT8 Operatören kan ha rätt att använda den åtskiljbara infrastrukturen enligt VT7 a, eller de inrättningar som används för tillhandahållande av oreglerade sidotjänster enligt VT7 b. I båda fallen kan i verkligheten överlåtaren hyra ut till operatören; om så är fallet ska detta redovisas enligt IFRS 16.

SIC-29 Upplysningar om koncessioner för samhällsservice. Upplysningar

Punkten Hänvisningar ska ändras.

HÄNVISNINGAR

- IAS 16 *Leasingavtal*
- ...
- ...

Punkt 5 ska ändras.

FRÅGESTÄLLNING

...

5. Vissa synpunkter och krav på upplysningar avseende ett antal typer av avtal som omfattas av denna tolkning behandlas i andra International Financial Reporting Standards (IAS 16 är tillämplig vid förvärv av fastigheter, maskiner och inventarier, IFRS 16 är tillämplig vid leasing av tillgångar och IAS 38 är tillämplig vid förvärv av immateriella tillgångar). Ett avtal om att tillhandahålla tjänster som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska och samhälleliga tjänster, kan emellertid omfatta avtal som ska verkställas längre fram och som inte omfattas av någon International Financial Reporting Standard, såvida inte avtalen är förlustbringande, i vilket fall IAS 37 är tillämplig. Därför anger denna tolkning ytterligare krav på upplysningar om avtal som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska eller samhälleliga resurser.

Punkten Ikraftträdandedatum ska ändras.

IKRAFTTRÄDANDE

...

Ett företag ska tillämpa ändringarna i punkt 6 e och 6A för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2008 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRIC 12 på en tidigare period, ska ändringarna tillämpas på denna tidigare period.

I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 5. Ett företag ska tillämpa denna ändring i sin tillämpning av IFRS 16.

SIC-32 Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats

Punkten Hänvisningar ska ändras.

HÄNVISNINGAR

— ...

— IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*

— IFRS 16 *Leasingavtal*

— ...

Punkt 6, i dess lydelse enligt IFRS 15, ska ändras.

FRÅGESTÄLLNING

...

6. IAS 38 ska inte tillämpas på immateriella tillgångar som innehas av ett företag i avsikt att säljas i företagets ordinarie verksamhet (se IAS 2 och IFRS 15) eller leasingavtal för immateriella tillgångar som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 16. Av detta följer att detta uttalande inte ska tillämpas på utgifter för utveckling och drift av en webbplats (eller programvara avseende webbplats) för försäljning till ett annat företag eller som redovisas i enlighet med IFRS 16.

Punkten Ikraftträdandedatum ska ändras.

IKRAFTTRÄDANDEDATUM

...

I IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, utfärdad i maj 2014, ändrades avsnittet "Hänvisningar" samt punkt 6. Ett företag ska tillämpa denna ändring i sin tillämpning av IFRS 15.

I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 6. Ett företag ska tillämpa denna ändring i sin tillämpning av IFRS 16.

IAS 40 Förvaltningsfastigheter

Med tanke på omfattningen av ändringarna i IAS 40 *Förvaltningsfastigheter* finns den fullständiga texten för denna standard, i dess lydelse enligt IFRS 15, med dess föreslagna ändringar återgiven i slutet av bilaga D.

Internationell redovisningsstandard 40

Förvaltningsfastigheter

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange hur förvaltningsfastigheter ska behandlas i redovisningen samt vilka upplysningar som krävs.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. **Denna standard ska tillämpas vid redovisning och värdering av samt upplysningar om förvaltningsfastigheter.**
3. [Struken]
4. Denna standard ska inte tillämpas på
 - a) biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet (se IAS 41 *Jord- och skogsbruk* och IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*), och
 - b) mineraltillgångar och mineralfyndigheter såsom olje- och naturgasfyndigheter samt andra liknande icke-förnybara naturtillgångar.

DEFINITIONER

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

Redovisat värde är det belopp till vilket en tillgång är upptagen i rapporten över finansiell ställning.

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

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

Förvaltningsfastigheter är fastigheter (mark eller en byggnad – eller del av en byggnad – eller båda) som innehas (av ägaren eller av en leasetagare som nyttjanderätt) i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring eller en kombination av dessa snarare än för

- a) användning i produktionen eller tillhandahållandet av varor eller tjänster eller för administrativa ändamål, eller
- b) försäljning i den löpande verksamheten.

Rörelsefastigheter är fastigheter som innehas (av ägaren, eller av en leasetagare som nyttjanderätt) för produktion och tillhandahållande av varor eller tjänster, lagring eller för administrativa ändamål.

KLASSIFICERING AV EGENDOM SOM FÖRVALTNINGSFASTIGHET ELLER RÖRELSEFASTIGHET

6. [Struken]
7. Förvaltningsfastigheter innehas för att generera hyresintäkter eller värdestegring eller en kombination av dessa. Därför ger förvaltningsfastigheter upphov till kassaflöden som i stort sett är oberoende av andra tillgångar som ett företag äger. Detta skiljer förvaltningsfastigheter från rörelsefastigheter. Fastigheter som används för produktion och tillhandahållande av varor eller tjänster (eller för administrativa ändamål) ger upphov till kassaflöden som är hänförliga inte enbart till fastigheten, utan också till andra tillgångar som används i produktionen. IAS 16 ska tillämpas på ägda rörelsefastigheter och IFRS 16 ska tillämpas på rörelsefastigheter som en leasetagare innehar som nyttjanderätt.
8. Följande är exempel på förvaltningsfastigheter:
 - a) Mark som innehas snarare för att ge en långsiktig värdestegring än för en snar försäljning i den löpande verksamheten.

- b) Mark som innehas för en för tillfället obestämd användning. (Om företaget inte har bestämt att det ska utnyttja marken för den egna verksamheten eller för en snar försäljning i den löpande verksamheten, anses marken innehas för att ge en långsiktig värdestegring).
 - c) Byggnader som ägs av företaget (eller en byggnad som innehas av företaget som nyttjanderätt) och som hyrs ut enligt ett eller flera operationella leasingavtal.
 - d) Outhyrda byggnader som innehas för att hyras ut enligt ett eller flera operationella leasingavtal.
 - e) Fastigheter som bebyggs eller exploateras för framtida användning som förvaltningsfastigheter.
9. Följande är exempel på fastigheter som inte är förvaltningsfastigheter och som därför inte omfattas av denna standard:
- a) Fastigheter som innehas för försäljning i den löpande verksamheten eller som är under byggnation eller exploatering för att säljas på det sättet (se IAS 2 *Varulager*), exempelvis fastigheter som köpts in uteslutande för att säljas inom en snar framtid, eller för att exploateras och säljas vidare.
 - b) [Struken]
 - c) Rörelsefastigheter (se IAS 16 och IFRS 16), däribland fastigheter som är avsedda att utnyttjas av ägaren i framtiden, fastigheter som används av de anställda (oavsett om de betalar marknadshyror eller ej) och rörelsefastigheter som ägaren beslutat att avhända sig.
 - d) [Struken]
 - e) Fastigheter som leasas ut till annat företag genom ett finansiellt leasingavtal.
10. Vissa fastigheter består av en del som innehas för att generera hyresintäkter eller värdestegring och en annan del som innehas för att användas i produktionen eller tillhandahållandet av varor och tjänster eller för administrativa ändamål. Om delarna kan säljas var för sig (eller leasas ut separat enligt finansiella leasingavtal), redovisas delarna var för sig. Om delarna inte kan säljas var för sig, utgör fastigheten en förvaltningsfastighet endast om en obetydlig del utnyttjas i produktionen eller för tillhandahållande av varor eller tjänster eller för administrativa syften.
11. I vissa fall förekommer att ett företag erbjuder andra tjänster åt dem som utnyttjar företagets fastigheter. Ett företag behandlar en sådan fastighet som en förvaltningsfastighet om tjänsterna svarar för en obetydlig del av det totala avtalet. Ett exempel är när ägaren till en kontorsfastighet erbjuder leasetagarna övervakning och löpande underhåll.
12. I andra fall kan tjänsterna utgöra en betydande del av avtalet. Ett exempel är när ett företag äger och driver ett hotell. I detta fall är de tjänster som erbjuds hotellgästerna en betydande del av helheten. Därför klassificeras en hotellfastighet, i vilken ägaren själv driver hotellverksamheten, som en rörelsefastighet och inte som en förvaltningsfastighet.
13. Ibland kan det vara svårt att avgöra om de tjänster som erbjuds är så betydande att en fastighet inte utgör en förvaltningsfastighet. Exempelvis kan ägaren av en hotellfastighet ibland överlåta till tredje part att utföra vissa tjänster. Villkoren för sådana avtal kan skilja sig väsentligt åt. Ett ytterlighetsfall är att ägaren, i praktiken, bara är en passiv investerare. Ett annat ytterlighetsfall är när ägaren bara överlåtit rutinuppgifter och själv står för en betydande del av de risker som är förknippade med att de kassaflöden som hotellverksamheten genererar varierar.
14. Huruvida en fastighet utgör en förvaltningsfastighet är en fråga om bedömning. Ett företag måste utveckla kriterier så att det kan göra den bedömningen på ett konsekvent sätt i enlighet med definitionerna på en förvaltningsfastighet och vägledningen i punkterna 7–13. Enligt punkt 75 (c) ska ett företag upplysa om dessa kriterier när klassificeringen är svår att göra.

- 14A En bedömning behövs också för att avgöra om förvärvet av en förvaltningsfastighet är ett förvärv av en tillgång eller en grupp av tillgångar eller ett rörelseförvärv inom ramen av IFRS 3 *Rörelseförvärv*. För att avgöra om det är ett rörelseförvärv hänvisas till IFRS 3. Diskussionen i punkterna 7–14 i denna standard handlar om huruvida en fastighet är en rörelsefastighet eller en förvaltningsfastighet, inte om att avgöra om förvärvet av en fastighet är ett rörelseförvärv enligt definitionen i IFRS 3. Att avgöra om en viss transaktion uppfyller definitionen av rörelseförvärv i IFRS 3 och inbegriper en förvaltningsfastighet enligt definitionen i den här standarden kräver att de båda standarderna tillämpas separat.
15. Det förekommer att ett företag äger fastigheter som hyrs ut till, och utnyttjas av, moderföretaget eller ett annat dotterföretag. En sådan fastighet utgör inte en förvaltningsfastighet i koncernredovisningen, eftersom fastigheten ur koncernens synvinkel är en rörelsefastighet. I det företag som äger fastigheten kan emellertid fastigheten utgöra en förvaltningsfastighet, om förutsättningarna i punkt 5 är uppfyllda. Därför redovisar leasegivaren fastigheten som förvaltningsfastighet i sina separata finansiella rapporter.

REDOVISNING

16. **En ägd förvaltningsfastighet ska redovisas som tillgång endast när**
- a) **det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med förvaltningsfastigheten kommer att komma företaget till del, och**
 - b) **anskaffningsvärdet på förvaltningsfastigheten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.**
17. Enligt denna redovisningsprincip utvärderar ett företag samtliga utgifter för sina förvaltningsfastigheter när de uppkommer. Dessa utgifter innefattar initiala utgifter som uppstod vid förvärvet av en förvaltningsfastighet och efterföljande utgifter för att bygga ut, byta ut delar av eller underhålla en fastighet.
18. Enligt redovisningsprincipen i punkt 16, ska utgifter för löpande underhåll av en förvaltningsfastighet inte läggas till förvaltningsfastighetens redovisade värde. Tillkommande utgifter av detta slag ska redovisas som kostnad i den period där de uppkommer. Utgifter för löpande underhåll avser i första hand arbetstid och förbrukningsartiklar men kan också innefatta utgifter för utbyte av mindre delar. Syftet med utgifter av detta slag beskrivs ofta som "reparation och underhåll".
19. Delar av förvaltningsfastigheter kan ha anskaffats genom att delar av fastigheten har bytts ut. Exempelvis kan de ursprungliga innerväggarna ha ersatts med nya väggar. Enligt redovisningsprincipen i punkt 16 ska ett företag redovisa utgifter för byte av en del av en befintlig förvaltningsfastighet som en del av fastighetens redovisade värde vid tidpunkten då utgiften uppkommer under förutsättning att kriterierna för tillgångsredovisning är uppfyllda. Det redovisade värdet för de delar som ersätts med nya upphör att redovisas som en del av fastighetens redovisade värde enligt de villkor och förutsättningar för borttagande från rapporten över finansiell ställning som återfinns i denna standard.
- 19A En förvaltningsfastighet som innehas av en leasetagare som nyttjanderätt ska redovisas enligt IFRS 16.

VÄRDERING VID DET FÖRSTA REDOVISNINGSTILFÄLLET

20. **En ägd förvaltningsfastighet tas vid förvärvet upp till anskaffningsvärde. Transaktionskostnader ska inräknas i anskaffningsvärdet.**
21. Anskaffningsvärdet för en förvaltningsfastighet utgörs av inköpspriset samt kostnader som är direkt hänförliga till inköpet. Exempel på kostnader som är direkt hänförliga till ett inköp är kostnader för juridiska tjänster, stämpelskatter och andra transaktionskostnader.
22. [Struken]
23. Anskaffningsvärdet för en förvaltningsfastighet innefattar inte
- a) kostnader för igångsättning (såvida inte dessa är nödvändiga för att fastigheten ska kunna utnyttjas på det sätt som företagsledningen avsett),

- b) förluster som uppkommer fram till den tidpunkt då förvaltningsfastigheten hyrts ut i planerad omfattning, eller
- c) övernormal förbrukning av material, arbetstid eller andra resurser i samband med byggnationen eller exploateringen.
24. Om betalningen för en förvaltningsfastighet senareläggs, utgörs anskaffningsvärdet av det pris som skulle gälla vid kontant betalning. Skillnaden mellan detta belopp och den nominella köpeskillingen redovisas som en räntekostnad under kreditperioden.
25. [Struken]
26. [Struken]
27. En eller flera förvaltningsfastigheter kan förvärfas i utbyte mot en eller flera icke-monetära tillgångar, eller en kombination av monetära och icke-monetära tillgångar. Följande diskussion hänvisar till ett byte av en icke-monetär tillgång mot en annan men den tillämpas också på alla byten som beskrivs i föregående mening. Anskaffningsvärdet för en sådan förvaltningsfastighet beräknas till verkligt värde såvida inte (a) bytestransaktionen saknar kommersiell innebörd eller (b) varken det verkliga värdet på den tillgång som erhålls eller den som lämnas i byte går att beräkna på ett tillförlitligt sätt. Den förvärvade tillgången värderas på detta sätt även om ett företag inte omedelbart kan ta bort den tillgång som lämnas i byte från rapporten över finansiell ställning. Om den förvärvade tillgången inte värderas till verkligt värde utgörs dess anskaffningsvärde av det redovisade värdet för den tillgång som lämnas i byte.
28. Ett företag fastställer om en bytestransaktion har kommersiell innebörd genom att bedöma i vilken utsträckning dess framtida kassaflöden förväntas förändras till följd av transaktionen. En bytestransaktion har kommersiell innebörd
- a) sammansättningen (risk, tidpunkt och belopp) på kassaflödena för den erhållna tillgången skiljer sig från sammansättningen för kassaflöden på den överlåtna tillgången, eller
- b) det företagsspecifika värdet på den andel av företagets verksamhet som påverkas av transaktionen förändras till följd av bytet, och
- c) skillnaden i (a) eller (b) är betydande i förhållande till det verkliga värdet på de tillgångar som ingår i bytestransaktionen.
- När det gäller att fastställa huruvida en bytestransaktion har kommersiell innebörd, ska det företagsspecifika värdet på den andel av företagets verksamhet som påverkas av transaktionen återspegla kassaflöden efter skatt. Resultatet av dessa analyser kan vara tydligt utan att ett företag måste göra några utförliga beräkningar.
29. Det verkliga värdet för en tillgång kan tillförlitligt beräknas om (a) spridningen inom det intervall av rimliga värderingar av verkligt värde för tillgången i fråga inte är betydande eller (b) om sannolikheterna för de olika uppskattningarna i intervallet rimligen kan bedömas och användas vid värderingen av verkligt värde. Om företaget på ett tillförlitligt sätt kan värdera det verkliga värdet för antingen den tillgång som erhålls eller den som lämnas i byte, används det verkliga värdet på den tillgång som lämnas i byte som anskaffningsvärde såvida inte det verkliga värdet på den tillgång som erhålls framgår mer tydligt.
- 29A En förvaltningsfastighet som innehas av en leasetagare som nyttjanderätt ska värderas initialt till anskaffningsvärde i enlighet med IFRS 16.

VÄRDERING EFTER DET FÖRSTA REDOVISNINGSTILFÄLLET

Redovisningsprincip

30. **Förutom de undantag som nämns i punkterna 32A, ska ett företag som redovisningsprincip välja antingen att använda verkligt värde i enlighet med punkterna 33–55 eller att använda anskaffningsvärde som i punkt 56 och ska tillämpa denna princip på samtliga företagets förvaltningsfastigheter.**
31. Enligt IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* ska en frivillig förändring av redovisningsprincipen bara göras när förändringen leder till att de finansiella rapporterna innehåller tillförlitlig

och mer relevant information om effekterna av transaktioner, andra händelser och förhållanden på företagets finansiella ställning, finansiella resultat eller kassaflöden. Det är högst osannolikt att ett byte av princip från verkligt värde till anskaffningsvärde ger en mer relevant bild.

32. Denna standard kräver att alla företag ska värdera förvaltningsfastigheterna till verkligt värde antingen i värderingssyfte (om företaget använder verkligt värde) eller i upplysningssyfte (om företaget använder anskaffningsvärde). Företag uppmuntras att, men måste inte, basera förvaltningsfastigheternas verkliga värde på värderingar av oberoende värderingsmän med erkända och relevanta kvalifikationer och med aktuella kunskaper i värdering av fastigheter av den typ och med det läge som är aktuellt. 32A.

32A Ett företag kan

- a) **välja antingen verkligt värde eller anskaffningsvärde för alla förvaltningsfastigheter vilka svarar mot skulder som ger en avkastning som är direkt knuten till det verkliga värdet på, eller avkastning från, angivna tillgångar, inklusive den förvaltningsfastigheten, och**
- b) **välja antingen verkligt värde eller anskaffningsvärde för alla andra förvaltningsfastigheter, oberoende av det val som gjorts i a.**

- 32B Vissa försäkringsgivare och andra företag driver en intern fastighetsfond som ger ut nominella andelar, där vissa andelar innehas av investerare i hänförliga avtal och andra innehas av företaget. Punkt 32A tillåter inte att ett företag värderar fastigheter som innehas av fonden delvis till verkligt värde och delvis till anskaffningsvärde.

- 32C Om ett företag väljer olika metoder för de två kategorierna som beskrivs i punkt 32A, ska försäljning av förvaltningsfastigheter mellan grupper av tillgångar som värderas med hjälp av olika metoder redovisas till verkligt värde och den ackumulerade förändringen i verkligt värde ska redovisas i resultatet. Om en förvaltningsfastighet säljs från en grupp där metoden med verkligt värde används till en grupp där anskaffningsvärde används, blir alltså fastighetens verkliga värde vid försäljningsdatum dess antagna anskaffningsvärde.

Verkligt värde

33. **Efter det första redovisningstillfället ska ett företag som väljer att redovisa förvaltningsfastigheten till verkligt värde värdera samtliga förvaltningsfastigheter till deras verkliga värde, förutom i de fall som beskrivs i punkt 53.**

34. [Struken]

35. **En vinst eller förlust som uppkommer vid förändring i en förvaltningsfastighets verkliga värde ska redovisas i resultatet för den period i vilken vinsten eller förlusten uppkommer.**

- 36–39. [Struken]

40. När ett företag värderar förvaltningsfastigheter till verkligt värde enligt IFRS 13 ska det se till att det verkliga värdet bland annat återspeglar inkomster från löpande leasingavtal, och andra antaganden som marknadsaktörer skulle använda vid prissättning av förvaltningsfastigheterna under aktuella marknadsförhållanden.

- 40A När en leasetagare värderar en förvaltningsfastighet som innehas som nyttjanderätt till verkligt värde, ska leasetagaren värdera nyttjanderätten, och inte den underliggande egendomen, till verkligt värde.

41. IFRS 16 anger grunden för den första redovisningen i rapporten över finansiell ställning av anskaffningskostnader för en förvaltningsfastighet som innehas av en leasetagare som nyttjanderätt. Enligt punkt 33 ska förvaltningsfastigheter som innehas av en leasetagare som nyttjanderätt i tillämpliga fall värderas om till

verkligt värde, om företaget väljer att redovisa till verkligt värde. När leasingavgifterna är marknadsmässiga ska det verkliga värdet på en förvaltningsfastighet som innehas av en leasetagare som nyttjanderätt vid förvärvsdatumet, efter avdrag för alla förväntade leasingavgifter (inklusive dem som är hänförliga till redovisade leasingkulder), vara noll. Omvärdering av en nyttjanderätt från anskaffningsvärde enligt IFRS 16 till verkligt värde enligt punkt 33 (med beaktande av bestämmelserna i punkt 50) ska sålunda inte ge upphov till någon initial vinst eller förlust, såvida inte verkligt värde beräknas vid olika tidpunkter. Detta kan inträffa när företaget väljer att tillämpa värdering till verkligt värde efter det första redovisningstillfället.

42–47. [Struken]

48. I undantagsfall är det uppenbart att, när ett företag förvärvar en förvaltningsfastighet (eller när en befintlig fastighet blir en förvaltningsfastighet på grund av att användningsområdet ändrats) är intervallet för rimliga värden så stort och svårigheterna att bedöma sannolikheten för olika utfall så stora att ett mått på verkligt värde saknar mening. Detta kan i så fall vara ett uttryck för att det verkliga värdet på fastigheten inte löpande kan värderas på ett tillförlitligt sätt (se punkt 53).

49. [Struken]

50. När det verkliga värdet på en förvaltningsfastighet fastställs undviker ett företag dubbelräkning av sådana tillgångar och skulder som särredovisas. Exempelvis:

- a) Utrustning såsom hissar eller luftkonditioneringsanläggningar utgör ofta en integrerad del av en byggnad och ingår därför normalt i det verkliga värdet på förvaltningsfastigheten i stället för att redovisas separat som enskilda materiella anläggningstillgångar.
- b) Om ett kontor hyrs ut möblerat, ingår normalt det verkliga värdet för möblerna i det verkliga värdet för kontoret eftersom hyresinkomsterna avser det möblerade kontoret. När möbler ingår i förvaltningsfastighetens verkliga värde, redovisar inte företaget möblerna som separata tillgångar.
- c) Förutbetalda eller upplupna hyresinkomster enligt ett operationellt leasingavtal ingår inte i förvaltningsfastighetens verkliga värde, eftersom de redovisas som separata skulder respektive tillgångar.
- d) Det verkliga värdet av en förvaltningsfastighet som innehas av en leasetagare som nyttjanderätt återspeglar förväntade kassaflöden (inklusive rörliga leasingavgifter för vilka betalningsskyldighet förväntas uppkomma). Detta innebär att om en erhållen värdering av en fastighet exkluderar de betalningar som förväntas bli erlagda, måste eventuella redovisade leasingkulder återläggas, för att det verkliga värdet av förvaltningsfastighetens ska kunna fastställas.

51. [Struken]

52. I vissa fall förväntar sig företaget att nuvärdet av dess betalningar, hänförliga till en förvaltningsfastighet (förutom de betalningar som är hänförliga till redovisade skulder), kommer att överstiga nuvärdet av de inbetalningar som är hänförliga till den. Ett företag tillämpar IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar* när det fastställer om det ska redovisa en skuld och i så fall, hur den ska värderas.

Om verkligt värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt

53. Om inte annat kan påvisas antas att ett företag löpande kan värdera ett tillförlitligt verkligt värde på en förvaltningsfastighet. I undantagsfall kan det emellertid tydligt framgå att ett företag, när det förvärvar en förvaltningsfastighet (eller när en fastighet blir en förvaltningsfastighet först efter byte av användningsområde), inte löpande kommer att kunna värdera det verkliga värdet på förvaltningsfastigheten på ett tillförlitligt sätt. Detta inträffar endast när marknaden för jämförbara fastigheter inte är

aktiv (få nyligen genomförda transaktioner, kursuppgifterna är inte aktuella eller observerade transaktionspriser pekar på att säljaren var tvungen att sälja) och andra ansatser för att värdera till verkligt värde (exempelvis baserade på nuvärdeberäkningar) inte är tillgängliga. Om ett företag anser att det verkliga värdet av en förvaltningsfastighet under uppförande inte kan värderas på ett tillförlitligt sätt, men att detta bör kunna ske när fastigheten är uppförd, ska företaget värdera denna förvaltningsfastighet under uppförande till anskaffningsvärde till dess att dess verkliga värde kan värderas på ett tillförlitligt sätt eller fastigheten är uppförd, om detta inträffar tidigare. Om ett företag anser att det verkliga värdet av en förvaltningsfastighet (som inte är en förvaltningsfastighet under uppförande) inte löpande kan värderas på ett tillförlitligt sätt ska företaget värdera denna förvaltningsfastighet med hjälp av anskaffningsvärdemodellen i IAS 16 för ägda förvaltningsfastigheter eller i enlighet med IFRS 16 för förvaltningsfastigheter som innehas av leasetagare som nyttjanderätt. En förvaltningsfastighets restvärde ska antas vara noll. Företaget ska fortsätta att tillämpa IAS 16 eller IFRS 16 fram till att det uttrangerar eller avyttrar förvaltningsfastigheten.

- 53A När ett företag blir i stånd att på ett tillförlitligt sätt fastställa det verkliga värdet av en förvaltningsfastighet under uppförande som tidigare har värderats till anskaffningsvärdet ska det värdera denna fastighet till det verkliga värdet. När fastigheten är uppförd antas dess verkliga värde kunna fastställas på ett tillförlitligt sätt. Om så inte är fallet ska fastigheten, i enlighet med punkt 53, redovisas med anskaffningsvärdemetoden i IAS 16 för ägda tillgångar eller IFRS 16 för förvaltningsfastigheter som innehas av leasetagare som nyttjanderätt.
- 53B Antagandet att det verkliga värdet av en förvaltningsfastighet under uppförande kan fastställas på ett tillförlitligt sätt kan endast frångås vid det första redovisningstillfället. Ett företag som har värderat en förvaltningsfastighet under uppförande till det verkliga värdet kan inte hävda att det verkliga värdet av den uppförda förvaltningsfastigheten inte kan värderas på ett tillförlitligt sätt.
54. I de undantagsfall när ett företag tvingas, av de skäl som anges i punkt 53, att beräkna värdet på en förvaltningsfastighet utifrån anskaffningsvärdemetoden i IAS 16 eller IFRS 16, ska företaget värdera samtliga övriga förvaltningsfastigheter, inklusive förvaltningsfastighet under uppförande, till verkligt värde. Trots att ett företag kan använda anskaffningsvärde för en förvaltningsfastighet ska företaget i dessa fall fortsätta att redovisa var och en av de kvarvarande förvaltningsfastigheterna till verkligt värde.
55. Om ett företag tidigare har värderat en förvaltningsfastighet till verkligt värde, ska det fortsätta att värdera fastigheten till verkligt värde fram till avyttring eller uttrangering (eller till dess att fastigheten blir rörelsefastighet eller företag börjar exploatera fastigheten för senare försäljning, i företagets löpande verksamhet) även om jämförbara transaktioner blir mindre vanligt förekommande eller om marknadsprisers tillgänglighet minskar.

Anskaffningsvärde

56. Efter det första redovisningstillfället ska ett företag som väljer anskaffningsvärdemetoden värdera förvaltningsfastigheter
- a) i enlighet med IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter* om de uppfyller kriterierna för att klassificeras som att de innehas för försäljning (eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning),
 - b) i enlighet med IFRS 16 om de innehas av en leasetagare som nyttjanderätt och inte innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5, och
 - c) i enlighet med bestämmelserna i IAS 16 för anskaffningsvärdemetoden i alla andra fall.

ÖVERFÖRINGAR

57. Omklassificering till att vara, eller inte längre vara, förvaltningsfastighet ska endast göras när en ändring sker i användningsområdet som tar sig uttryck i att
- a) en förvaltningsfastighet övergår till att användas som rörelsefastighet. I detta fall ska fastigheten omklassificeras till rörelsefastighet.

- b) **arbete inleds med att bygga om förvaltningsfastigheten med sikte på försäljning. I detta fall ska fastigheten omklassificeras till lagertillgång.**
 - c) **en rörelsefastighet övergår till att användas som förvaltningsfastighet. I detta fall ska fastigheten omklassificeras till förvaltningsfastighet.**
 - d) **ägaren tecknar ett operationellt leasingavtal med en utomstående part avseende en fastighet som redovisats som lagertillgång. I detta fall ska fastigheten omklassificeras till förvaltningsfastighet.**
 - e) [Struken]
58. Av punkt 57 (b) framgår att en förvaltningsfastighet övergår till att bli en lagertillgång endast om det har skett en förändring i sättet på vilket fastigheten används, vilket tagit sig uttryck i att arbete inletts med att bygga om fastigheten med sikte på försäljning. När ett företag fattar beslut om att avyttra en förvaltningsfastighet utan ombyggnad, utgör fastigheten inte en lagertillgång utan kvarstår som en förvaltningsfastighet fram till dess att den sålts (tagits bort från rapporten över finansiell ställning). Detsamma gäller i det fall ett företag börjar bygga om en förvaltningsfastighet, med avsikten att fastigheten även fortsättningsvis ska utgöra en förvaltningsfastighet. Fastigheten kvarstår då som förvaltningsfastighet och omklassificeras inte till rörelsefastighet under ombyggnaden.
59. Punkterna 60–65 gäller de redovisnings- och värderingsfrågor som uppkommer när ett företag redovisar förvaltningsfastigheter till verkligt värde. När ett företag använder metoden som bygger på anskaffningsvärde ändras inte redovisat värde vid omklassificeringar av förvaltningsfastigheter, rörelsefastigheter och lagertillgångar. Inte heller ändras fastighetens anskaffningsvärde vad gäller värderings- och upplysningssyften.
60. **Vid omklassificering av en förvaltningsfastighet som redovisas till verkligt värde, till rörelsefastighet eller lagertillgång, ska fastighetens antagna anskaffningsvärde vid efterföljande redovisning enligt IAS 16, IFRS 16 eller IAS 2 vara det verkliga värdet vid omklassificeringstidpunkten.**
61. **Om en rörelsefastighet övergår till att bli en förvaltningsfastighet som ska redovisas till verkligt värde, ska företaget tillämpa IAS 16 för ägda fastigheter och IFRS 16 för fastigheter som innehas av en leasetagare som nyttjanderätt fram till tidpunkten för ändringen. Företaget ska behandla eventuella skillnader vid den tidpunkten, mellan fastighetens redovisade värde enligt IAS 16 eller IFRS 16 och det verkliga värdet, på samma sätt som vid omvärdering enligt IAS 16.**
62. Fram till den tidpunkt då en rörelsefastighet övergår till att klassificeras som en förvaltningsfastighet som redovisas till verkligt värde, skriver företaget av fastigheten (eller nyttjanderätten) och redovisar eventuella nedskrivningar. Företaget behandlar eventuella skillnader vid den tidpunkten, mellan fastighetens redovisade värde enligt IAS 16 eller IFRS 16 och det verkliga värdet, på samma sätt som vid omvärdering enligt IAS 16. Med andra ord
- a) redovisas eventuell minskning av fastighetens redovisade värde i resultatet. I den mån ett belopp redovisas som omvärderingsreserv för den fastigheten, redovisas emellertid minskningen i övrigt totalresultat och minskar omvärderingsreserven i eget kapital.
 - b) behandlas eventuell ökning av redovisat värde enligt följande:
 - i) I den mån ökningen återför en tidigare nedskrivning av fastigheten, redovisas ökningen i resultatet. Det belopp som redovisas i resultatet får inte överstiga det belopp som krävs för att återställa det redovisade värdet till det redovisade värde som skulle ha fastställts (efter avskrivningar) om ingen nedskrivning hade redovisats.
 - ii) Eventuell kvarstående del av ökningen redovisas i övrigt totalresultat och ökar omvärderingsreserven i eget kapital. Vid efterföljande avyttring av förvaltningsfastigheten kan det överskott som redovisas i eget kapital överföras till balanserade vinstmedel. Överföringen av belopp som redovisas under rubriken omvärderingsreserv till balanserade vinstmedel görs inte via resultatet.

63. **Vid en omklassificering av en lagertillgång till förvaltningsfastighet som ska redovisas till verkligt värde, ska eventuell skillnad mellan fastighetens verkliga värde vid den tidpunkten och dess tidigare redovisade värde redovisas i resultatet.**
64. Redovisningen av omklassificering av lagertillgångar till förvaltningsfastigheter som ska redovisas till verkligt värde överensstämmer med redovisningen av försäljning av lagertillgångar.
65. **När ett företag slutför byggnation eller exploatering av en förvaltningsfastighet som företaget låtit uppföra i egen regi, som ska redovisas till verkligt värde, ska eventuell skillnad mellan fastighetens verkliga värde vid den tidpunkten och dess tidigare redovisade värde redovisas i resultatet.**

AVYTTRINGAR

66. **En förvaltningsfastighet ska inte längre redovisas som tillgång i rapporten över finansiell ställning när den avyttras eller när den slutgiltigt tas ur bruk och några framtida ekonomiska fördelar inte väntas uppkomma vid en avyttring.**
67. Avyttring av en förvaltningsfastighet kan ske genom försäljning eller genom uthyrning enligt ett finansiellt leasingavtal. Tidpunkten för avyttring av en förvaltningsfastighet som är såld är det datum då mottagaren erhåller kontroll av förvaltningsfastigheten i enlighet med bestämmelserna för att avgöra när en skyldighet fullgjorts i IFRS 15. IAS 16 tillämpas om avyttringen har skett genom att ett finansiellt leasingavtal eller ett sale and leaseback-avtal har ingåtts.
68. Om, i enlighet med redovisningsprincipen i punkt 16, ett företag i förvaltningsfastighetens redovisade värde lägger till utgifter för utbyte av en del av förvaltningsfastigheten ska företaget samtidigt ta bort den utbytta delens redovisade värde från rapporten över finansiell ställning. När det gäller en förvaltningsfastighet som redovisas till anskaffningsvärde, är en utbytt del inte alltid en del som skrivits av separat. Om det inte är praktiskt genomförbart för ett företag att fastställa det redovisade värdet för den utbytta delen, kan företaget använda anskaffningsvärdet för den nya delen som en indikation på vad anskaffningsvärdet var för den utbytta delen när den förvärvades eller uppfördes. Vid användning av verkligt värde, kan förvaltningsfastighetens verkliga värde redan återspegla att den del som ska bytas ut inte längre har något värde. I andra fall kan det vara svårt att fastställa hur mycket det verkliga värdet ska minskas på grund av den del som byts ut. Ett alternativ till att minska det verkliga värdet avseende den utbytta delen, när det inte är praktiskt genomförbart att göra detta, är att innefatta den nya delens anskaffningsvärde i tillgångens redovisade värde och sedan göra en ny uppskattning av det verkliga värdet, vilket skulle krävas för investeringar som inte medför att delar byts ut.
69. **Vinst eller förlust till följd av en utrangering eller avyttring av en förvaltningsfastighet ska utgöras av skillnaden mellan vad som erhållits vid avyttringen och tillgångens redovisade värde och ska redovisas i resultatet (såvida inte IFRS 16 kräver något annat när avyttringen skett i form av ett sale and leaseback-avtal) under den period när utrangeringen eller avyttringen sker.**
70. Vilket ersättningsbelopp som ska ingå i den vinst eller förlust som följer av borttagandet från rapporten över finansiell ställning av en förvaltningsfastighet ska bestämmas i enlighet med bestämmelserna för att fastställa transaktionspriset i punkterna 47–72 i IFRS 15. Senare ändringar av det uppskattade beloppet för den ersättning som ingår i vinsten eller förlusten ska redovisas i enlighet med bestämmelserna för ändringar i transaktionspriser i IFRS 15.
71. Ett företag tillämpar IAS 37 eller andra standarder, enligt vad som är tillämpligt, på eventuella skulder som kvarstår efter utrangering eller avyttring av en förvaltningsfastighet.
72. **Ersättning från tredje part avseende förvaltningsfastighet som har skadats eller gått förlorad ska redovisas i resultatet när ersättningen går att fordra.**
73. En förlust av eller skada på en förvaltningsfastighet, ett därav orsakat krav på ersättning eller betalning från tredje part och ett därpå följande anskaffande eller återuppförande av en ersättningstillgång utgör olika ekonomiska händelser och ska därför redovisas separat enligt nedan

a) nedskrivningar av förvaltningsfastigheter redovisas i enlighet med IAS 36,

- b) utrangeringar eller avyttringar av förvaltningsfastigheter redovisas i enlighet med punkt 66–71 i denna standard,
- c) ersättning från tredje part avseende förvaltningsfastighet som skadats eller gått förlorad redovisas i resultatet när ersättningen går att fordra, och
- d) anskaffningsvärdet för tillgångar som återuppförts, förvärvats eller uppförts som ersättning fastställs i enlighet med punkt 20–29 i denna standard.

UPPLYSNINGAR

Verkligt värde och anskaffningsvärde

- 74. De upplysningar som ska anges enligt nedan gäller utöver dem som återfinns i IFRS 16. I enlighet med IFRS 16 tillhandahåller ägaren av en förvaltningsfastighet upplysningar om ingångna leasingavtal till leasegivare. En leasetagare som innehar en förvaltningsfastighet som nyttjanderätt ska lämna de leasetagarupplysningar som krävs enligt IFRS 16 och de leasegivarupplysningar som krävs enligt IFRS 16 för alla operationella leasingavtal som den har ingått.
- 75. Ett företag ska lämna följande upplysningar:
 - a) Huruvida det använder verkligt värde eller anskaffningsvärde.
 - b) [Struken]
 - c) Vilka kriterier som företaget använder för att skilja förvaltningsfastigheter från rörelsefastigheter och från fastigheter som är avsedda att säljas i den löpande verksamheten, när denna gränsdragning är svår att göra (se punkt 14).
 - d) [Struken]
 - e) I vilken utsträckning som det verkliga värdet (enligt värdering eller upplysning i de finansiella rapporterna) på förvaltningsfastigheter baseras på värderingar av oberoende värderingsmän med erkända och relevanta kvalifikationer och med aktuella kunskaper i värdering av fastigheter av den typ och med det läge som är aktuellt. Om det inte har skett en sådan värdering, ska detta anges.
 - f) De belopp som redovisas i resultatet avseende
 - i) Hyresintäkter.
 - ii) Direkta kostnader (inklusive kostnader för reparationer och underhåll) för de förvaltningsfastigheter som genererat hyresintäkter under perioden.
 - iii) Direkta kostnader (inklusive kostnader för reparationer och underhåll) för de förvaltningsfastigheter som inte genererat hyresintäkter under perioden.
 - iv) Den ackumulerade förändringen i verkligt värde som redovisas i resultatet för en försäljning av en förvaltningsfastighet från en grupp av tillgångar där metoden med anskaffningsvärde används till en grupp där metoden med verkligt värde används (se punkt 32C).
 - g) Förekomst och belopp avseende begränsning i rätten att sälja en förvaltningsfastighet eller att disponera hyresintäkterna och ersättning vid avyttring.
 - h) Avtalsenliga förpliktelser att köpa, uppföra eller exploatera en förvaltningsfastighet eller för att utföra reparationer, underhåll eller förbättringar.

Verkligt värde

76. Förutom de upplysningar som krävs enligt punkt 75 ska ett företag som tillämpar värdering till verkligt värde enligt punkterna 33–55 också redovisa en avstämning mellan förvaltningsfastighetens redovisade värde vid periodens början och slut, där nedanstående uppgifter ska framgå
- a) ökningar, med separata upplysningar om sådana ökningar som är en följd av förvärv och sådana som är en följd av att tillkommande utgifter har lagts till i en tillgångs redovisade värde,
 - b) ökningar som uppkommit vid företagsförvärv och samgåenden,
 - c) tillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5 och andra avyttringar,
 - d) nettoresultat från justeringar av verkligt värde,
 - e) nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av finansiella rapporter till en annan rapporteringsvaluta, och vid omräkning av en utlandsverksamhet till det rapporterande företags rapporteringsvaluta,
 - f) omklassificeringar till och från lagertillgång och rörelsefastighet, och
 - g) övriga förändringar.
77. När en betydande justering vidtas av en värdering som erhållits för en förvaltningsfastighet för att hänsyn ska tas till detta i de finansiella rapporterna, exempelvis för att undvika dubbelräkning av tillgångar och skulder som redovisas som separata tillgångar och skulder enligt beskrivning i punkt 50, ska företaget redovisa en avstämning mellan den erhållna värderingen och den justerade värderingen som redovisas i de finansiella rapporterna, med separat angivelse av det sammanlagda beloppet för eventuella redovisade leasingskulder som återläggs samt andra betydande justeringar.
78. I de undantagsfall som punkt 53 hänvisar till, när ett företag värderar en förvaltningsfastighet till anskaffningsvärde enligt IAS 16 eller i enlighet med IFRS 16, ska den avstämning som krävs enligt punkt 76 innehålla upplysning om de belopp som är hänförliga till denna förvaltningsfastighet och som är skilda från de belopp som är hänförliga till andra förvaltningsfastigheter. Dessutom ska företags upplysningar innefatta
- a) en beskrivning av förvaltningsfastigheten,
 - b) en förklaring till varför det verkliga värdet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,
 - c) om möjligt, ett intervall inom vilket det är högst sannolikt att det verkliga värdet ligger, och
 - d) vid utrangering eller avyttring av förvaltningsfastighet som inte redovisats till verkligt värde
 - i) det faktum att företaget har utrangerat eller avyttrat förvaltningsfastigheter som inte redovisats till verkligt värde,
 - ii) förvaltningsfastighetens redovisade värde vid tidpunkten för försäljningen, och
 - iii) det belopp som har redovisats i resultatet.

Anskaffningsvärde

79. Förutom de upplysningar som krävs enligt punkt 75, ska ett företag som tillämpar den värderingsansats som bygger på anskaffningsvärde enligt punkt 56 också lämna upplysning om
- a) de avskrivningsmetoder som används,
 - b) nyttjandeperiod eller tillämpad avskrivningssats,

- c) uppskrivet anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerad nedskrivning) vid periodens början och slut.
- d) en avstämning ska presenteras mellan ingående och utgående värden avseende förvaltningsfastigheten, som visar
 - i) ökning, med separata upplysningar om sådana ökning som är följden av förvärv och sådana som är följden av att tillkommande utgifter redovisats som en tillgång,
 - ii) ökning som uppkommit vid företagsförvärv och samgåenden,
 - iii) tillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5 och andra avyttringar,
 - iv) avskrivningar
 - v) periodens redovisade nedskrivningar, samt återförda nedskrivningar, i enlighet med IAS 36,
 - vi) nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av finansiella rapporter till en annan rapporteringsvaluta, och vid omräkning av en utlandsverksamhet till det rapporterade företags rapporteringsvaluta,
 - vii) omklassificeringar till och från lagertillgång och rörelsefastighet, och
 - viii) övriga ändringar.
- e) förvaltningsfastighetens verkliga värde. I de undantagsfall som beskrivs i punkt 53 och som innebär att företaget inte på ett tillförlitligt sätt kan värdera verkligt värde på en förvaltningsfastighet ska företaget
 - i) ge en beskrivning av förvaltningsfastigheten,
 - ii) en förklaring till varför det verkliga värdet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och
 - iii) om möjligt, ange ett intervall inom vilket det är högst sannolikt att det verkliga värdet ligger.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

Verkligt värde

80. Ett företag som tidigare har tillämpat IAS 40 (2000) och som väljer att för första gången klassificera och redovisa vissa eller alla, enligt standarden redovisningsbara, andelar i fastigheter som innehas genom operationella leasingavtal som förvaltningsfastigheter ska redovisa effekten av detta val som en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel för den period i vilken detta val första gången gjordes. Dessutom
- a) om företaget tidigare har offentliggjort (i de finansiella rapporterna eller på annat sätt) dessa andelars verkliga värde i tidigare perioder (värderat utifrån definitionen av verkligt värde i IFRS 13), uppmuntras företaget, men behöver inte
 - i) justera ingående balans för balanserade vinstmedel för den tidigaste period för vilken sådant verkligt värde offentliggjordes, och
 - ii) räkna om den jämförande informationen för dessa perioder, och
 - b) om företaget inte tidigare har offentliggjort information enligt (a), ska företaget inte räkna om den jämförande informationen och ska lämna upplysning om detta.
81. Enligt denna standard krävs en annan behandling än den som krävs i IAS 8. Enligt IAS 8 ska jämförande information räknas om såvida inte sådan omräkning är praktiskt ogenomförbar.
82. När ett företag första gången tillämpar denna standard omfattar justeringen av ingående balans för balanserade vinstmedel omklassificering av eventuella belopp som har tagits upp under rubriken omvärderingsreserv avseende förvaltningsfastigheter.

Anskaffningsvärde

83. IAS 8 tillämpas på alla byten av redovisningsprinciper som sker när ett företag tillämpar denna standard första gången och väljer att tillämpa en metod som bygger på anskaffningsvärde. Effekten av ett byte av redovisningsprincip innefattar omklassificering av eventuella belopp som har tagits upp under rubriken omvärderingsreserv avseende förvaltningsfastigheter.
84. **Kraven i punkterna 27–29, avseende den första värderingen av en förvaltningsfastighet som förvärvats genom ett byte av tillgångar ska endast tillämpas framtåtriktat på framtida transaktioner.**

Rörelseförvärv

- 84A **Genom den *Den årliga förbåtrringscykeln 2011–2013 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2013, lades punkt 14A till och en rubrik lades till före punkt 6. Ett företag ska tillämpa ändringen framtåtriktat för förvärv av förvaltningsfastigheter från början av det första räkenskapsår för vilket det tillämpar ändringen. Förvärv av förvaltningsfastigheter under tidigare räkenskapsår ska således inte justeras. Ett företag kan dock välja att tillämpa ändringen på enskilda förvärv av förvaltningsfastigheter som gjordes före början av det första räkenskapsår som infaller på eller efter ikrafttråddedagen om, och endast om, den information som kråvs för att tillämpa ändringen på dessa tidigare transaktioner är tillgånglig för företaget.**

IFRS 16

- 84B **Ett företag som för första gången tillämpar IFRS 16 och dess relaterade ändringar till denna standard ska tillämpa övergångsbeståmmelserna i bilaga C i IFRS 16 på förvaltningsfastigheter som innehas som nyttjanderått.**

IKRAFTTRÅDANDE

85. Företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.
- 85A IAS 1 *Utförning av finansiella rapporter* (reviderad 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom åndrades punkt 62. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (reviderad 2007) på en tidigare period, ska åndringarna tillämpas på denna tidigare period.
- 85B Punkterna 8, 9, 48, 53, 54 och 57 åndrades, punkt 22 ströks och punkterna 53A och 53B lades till genom *Förbåtrringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa åndringar framtåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Ett företag kan tillämpa åndringarna om förvaltningsfastigheter under uppförande från valfri tidpunkt före den 1 januari 2009 under förutsåttning att de verkliga värdena av förvaltningsfastigheter under uppförande värderades dessa datum. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa åndringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta och tillämpa åndringarna i punkt 5 och 81E i IAS 16 *Materiella anläggningstillgånger* vid samma tidpunkt.
- 85C IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att definitionen av verkligt värde i punkt 5 åndrades, att punkterna 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78–80 och 85B åndrades och att punkterna 36–39, 42–47, 49, 51 och 75 d ströks. Ett företag ska tillämpa dessa åndringar när det tillämpar IFRS 13.
- 85D Genom *Den årliga förbåtrringscykeln 2011 – 2013 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2013, lades rubriker till före punkt 6 och efter punkt 84 och punkterna 14A och 84A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa åndringar för räkenskapsår som börjar 1 den juli 2014 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna åndring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 85E IFRS 15 *Intåcter från kontrakt med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkterna 3 b, 9, 67 och 70 åndrades. Ett företag ska tillämpa dessa åndringar när det tillämpar IFRS 15.

- 85F IFRS 16, som utfärdades i januari 2016, ändrade tillämpningsområdet för IAS 40 genom att definiera förvaltningsfastigheter till att omfatta både ägda förvaltningsfastigheter och egendom som innehas av leasetagare som nyttjanderätt. IFRS 16 innebar att punkterna 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 och 78 ändrades, att punkterna 19A, 29A, 40A och 84B och dess relaterade rubrik lades till och att punkterna 3, 6, 25, 26 och 34 ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 16.

UPPHÄVANDE AV IAS 40 (2000)

86. Denna standard ersätter IAS 40 *Förvaltningsfastigheter* (utfärdad 2000).
-

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EU) 2017/1987**av den 31 oktober 2017****om ändring av förordning (EG) nr 1126/2008 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 vad gäller International Financial Reporting Standard 15****(Text av betydelse för EES)**

EUROPEISKA KOMMISSIONEN HAR ANTAGIT DENNA FÖRORDNING

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt,

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, och

av följande skäl:

- (1) Genom kommissionens förordning (EG) nr 1126/2008 ⁽²⁾ antogs vissa internationella standarder och tolkningar som förelåg per den 15 oktober 2008.
- (2) Den 12 april 2016 offentliggjorde International Accounting Standards Board (IASB) ändringar av International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 *Intäkter från avtal med kunder*. Syftet med ändringarna var att förtydliga vissa krav och ytterligare underlätta övergången för företag som håller på att införa standarden.
- (3) Samrådet med European Financial Reporting Advisory Group bekräftar att ändringarna i IFRS 15 uppfyller kriterierna för antagande i artikel 3.2 i förordning (EG) nr 1606/2002.
- (4) Förordning (EG) nr 1126/2008 bör därför ändras i enlighet med detta.
- (5) De åtgärder som föreskrivs i denna förordning är förenliga med yttrandet från föreskrivande kommittén för redovisningsfrågor.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

I bilagan till förordning (EG) nr 1126/2008 ska International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 *Intäkter från avtal med kunder* ändras i enlighet med bilagan till den här förordningen.

Artikel 2

Alla företag ska tillämpa de ändringar som avses i artikel 1 senast från och med den första dagen av deras första räkenskapsår som inleds den 1 januari 2018 eller senare.

Artikel 3

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

⁽¹⁾ EGT L 243, 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ Kommissionens förordning (EG) nr 1126/2008 av den 3 november 2008 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 (EUT L 320, 29.11.2008, s. 1).

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

Utfärdad i Bryssel den 31 oktober 2017.

På kommissionens vägnar

Jean-Claude JUNCKER

Ordförande

BILAGA

Förtydliganden av IFRS 15*Intäkter från avtal med kunder***Ändringar av****IFRS 15 Intäkter från avtal med kunder**

Punkterna 26, 27 och 29 ändras. Punkterna 28 och 30 ändras inte, men har inkluderats för att underlätta hänvisning.

Distinkta varor och tjänster

26. Beroende på avtalet kan utlovade varor och tjänster omfatta, men är inte begränsade till, följande:
- a) Försäljning av varor som tillverkats av ett företag (t.ex. en tillverkares varulager).
 - b) Återförsäljning av varor som köpts in av ett företag (t.ex. en detaljhandlares varor).
 - c) Återförsäljning av rättigheter till varor eller tjänster som köpts in av ett företag (t.ex. en biljett som säljs av ett företag som agerar som huvudman, enligt beskrivningen i punkterna B34–B38).
 - d) Utförande av en avtalsenligt överenskommen uppgift (eller avtalsenligt överenskomna uppgifter) åt en kund.
 - e) Tillhandahållande av en tjänst som innebär att stå redo att tillhandahålla varor eller tjänster (t.ex. ospecificerade uppdateringar av programvara som tillhandahålls när och om de finns tillgängliga) eller att tillgängliggöra varor och tjänster för en kund att använda om och när kunden bestämmer sig för att göra det.
 - f) Tillhandahållande av en tjänst som innebär att se till att en annan part överför varor eller tjänster till en kund (till exempel genom att fungera som ombud för en annan part, enligt beskrivningen i punkterna B34–B38).
 - g) Upplåtelse av rättigheter till varor eller tjänster som ska tillhandahållas i framtiden som en kund kan sälja vidare eller tillhandahålla en egen kund (t.ex. ett företag som säljer en produkt till en detaljist förbinder sig att överföra ytterligare en vara eller tjänst till en person som köper produkten från detaljisten).
 - h) Byggnation, tillverkning eller utveckling av en tillgång för en kunds räkning.
 - i) Upplåtelse av tillstånd (se punkterna B52–B63B).
 - j) Upplåtelse av rätter att köpa ytterligare varor eller tjänster (när dessa alternativ förser en kund med en väsentlig rättighet, enligt beskrivningen i punkterna B39–B43).
27. En vara eller tjänst som utlovats till en kund är distinkt om båda följande kriterier är uppfyllda:
- a) Kunden kan dra nytta av varan eller tjänsten separat eller tillsammans med andra resurser som finns tillgängliga för kunden (dvs. varan eller tjänsten är kapabel att vara distinkt).
 - b) Företagets löfte att överföra varan eller tjänsten till kunden kan särskiljas från andra löften i avtalet (dvs. löftet att överföra varan eller tjänsten är distinkt inom ramen för avtalet).
28. En kund kan dra nytta av en vara eller tjänst i enlighet med punkt 27 a om varan eller tjänsten kan användas, konsumeras, säljas till ett belopp som är högre än skrotvärdet eller på annat vis innehas på ett sätt som skapar ekonomiska fördelar. För vissa varor eller tjänster kan en kund dra nytta av en vara eller tjänst separat. För andra varor eller tjänster kan en kund endast dra nytta av varan eller tjänsten tillsammans med andra lättillgängliga resurser. En lättillgänglig resurs är en vara eller tjänst som säljs separat (av företaget eller ett annat företag) eller en resurs som kunden redan har erhållit från företaget (inklusive varor eller tjänster som företaget redan har överfört till kunden enligt avtalet) eller från andra transaktioner eller händelser. Olika faktorer kan tillhandahålla bevis för att kunden kan dra nytta av en vara eller en tjänst, antingen separat eller tillsammans med andra lättillgängliga resurser. Till exempel skulle det faktum att företaget regelbundet säljer en vara eller tjänst separat tyda på att en kund kan dra nytta av varan eller tjänsten separat eller tillsammans med andra lättillgängliga resurser.

29. Vid bedömningen av om ett företags löfte att överföra varor eller tjänster till kunden kan särskiljas i enlighet med punkt 27 b är målet att fastställa om löftets innebörd, inom ramen för avtalet, är att överföra varje vara eller tjänst var för sig eller att överföra en kombinerad vara eller varor i vilka de utlovade varorna eller tjänsterna utgör insatsvaror. Faktorer som visar att två eller flera löften att överföra varor eller tjänster till en kund inte kan särskiljas innefattar, men är inte begränsade till, följande:
- a) Företaget tillhandahåller en betydande tjänst som innebär att en vara eller tjänst integreras med andra varor eller tjänster som utlovas i avtalet till en paketslösning med varor eller tjänster som utgör den sammanlagda prestationen som kunden har avtalat. Med andra ord använder företaget varorna eller tjänsterna som insatsvaror för att tillverka eller leverera den sammanlagda produktion som anges av kunden. En sammanlagd produktion kan bestå av mer än en fas, ett moment eller en enhet.
 - b) En eller flera av varorna eller tjänsterna väsentligt ändrar eller anpassar, eller väsentligt ändras eller anpassas av, en eller flera av de andra varor eller tjänster som utlovas i avtalet.
 - c) Varorna eller tjänsterna är starkt beroende av eller nära förbundna med varandra. Varje vara eller tjänst påverkas med andra ord väsentligt av en eller flera av de andra varorna eller tjänsterna i avtalet. I vissa fall påverkas till exempel två eller flera varor eller tjänster väsentligt av varandra därför att företaget inte skulle kunna uppfylla sitt löfte genom att överföra varorna eller tjänsterna var för sig.
30. Om en utlovad vara eller tjänst inte är distinkt ska ett företag kombinera den varan eller tjänsten med andra varor eller tjänster till dess att det identifierar ett paket med varor eller tjänster som är distinkta. I vissa fall skulle detta leda till att företaget redovisar samtliga varor eller tjänster som utlovas i ett avtal som ett enda prestationsåtagande.

I bilaga B, ändras punkterna B1, B34–B38, B52–B53 och B58, och punkterna B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A och B63B läggs till. Punkt B57 stryks. Punkterna B54–B56, B59 och B60–B63 ändras inte, men har inkluderats för att underlätta hänvisning.

Bilaga B

Vägledning vid tillämpning

...

B1 Denna vägledning är indelad i följande kategorier:

- a) ...
- i) Licensiering (punkterna B52–B63B).
- j) ...

Överväganden gällande huvudmän kontra ombud

B34 När en annan part är delaktig i tillhandahållandet av varor eller tjänster till en kund ska företaget avgöra huruvida dess löfte är ett prestationsåtagande om att själv tillhandahålla specificerade varor och tjänster (dvs. företaget är huvudman) eller om att se till att den andra parten tillhandahåller dessa varor eller tjänster (dvs. företaget är ett ombud). Ett företag ska fastställa om det är huvudman eller ombud för varje specificerad vara eller tjänst som utlovats kunden. En specificerad vara eller tjänst är en distinkt vara eller tjänst (eller en distinkt uppsättning varor eller tjänster) som ska tillhandahållas kunden (se punkterna 27–30). Om ett avtal med en kund omfattar mer än en specificerad vara eller tjänst kan ett företag vara huvudman för vissa specificerade varor eller tjänster och ombud för andra.

- B34A För att fastställa innebörden av dess löfte (enligt beskrivningen i punkt B34) ska företaget
- a) identifiera de specificerade varor eller tjänster som ska tillhandahållas kunden (vilket till exempel kan vara en rätt till en vara eller tjänst som ska tillhandahållas av en annan part (se punkt 26)), och
 - b) bedöma om det kontrollerar (på det sätt som beskrivs i punkt 33) varje specificerad vara eller tjänst innan varan eller tjänsten överförs till kunden.
- B35 Ett företag är huvudman om det kontrollerar den specificerade varan eller tjänsten innan varan eller tjänsten överförs till kunden. Ett företag kontrollerar dock inte nödvändigtvis en specificerad vara om företaget bara tillfälligt erhåller äganderätten till varan innan äganderätten överförs till en kund. Ett företag som är huvudman kan uppfylla ett prestationsåtagande att tillhandahålla en specificerad vara eller tjänst själv, eller anlita en annan part (exempelvis en underleverantör) för att uppfylla delar av eller hela prestationsåtagandet å dess vägnar.
- B35A När en annan part är delaktig i tillhandahållandet av varor eller tjänster till en kund får ett företag som är huvudman kontroll över något av följande:
- a) En vara eller annan tillgång från den andra parten som det därefter överför till kunden.
 - b) En rätt till en tjänst som ska utföras av den andra parten, vilket ger företaget möjlighet att instruera den parten att tillhandahålla kunden tjänsten å företagets vägnar.
 - c) En vara eller tjänst från den andra parten som det därefter kombinerar med andra varor eller tjänster för att tillhandahålla den specificerade varan eller tjänsten till kunden. Om ett företag exempelvis tillhandahåller en betydande tjänst genom att integrera varor eller tjänster (se punkt 29 a) som tillhandahållits av en annan part till den specificerade vara eller tjänst för vilken kunden har avtal, kontrollerar företaget den specificerade varan eller tjänsten innan denna vara eller tjänst överförs till kunden. Skälet till detta är att företaget först får kontroll över insatsvarorna för den specificerade varan eller tjänsten (som inkluderar varor eller tjänster från andra parter) och ger instruktioner om hur de ska användas för att skapa den sammanlagda prestation som utgör den specificerade varan eller tjänsten.
- B35B När (eller allt eftersom) ett företag som är huvudman uppfyller ett prestationsåtagande ska företaget redovisa intäkter i det bruttoersättningsbelopp som det räknar med att ha rätt till i utbyte mot den specificerade vara eller tjänst som överförs.
- B36 Ett företag är ett ombud om företagets prestationsåtagande är att ombesörja tillhandahållandet av den specificerade varan eller tjänsten av en annan part. Ett företag som är ombud kontrollerar inte den specificerade vara eller tjänst som har tillhandahållits av en annan part innan denna vara eller tjänst överförs till kunden. När (eller allt eftersom) ett företag som är ombud uppfyller ett prestationsåtagande ska företaget redovisa intäkter till ett belopp som motsvarar den avgift eller den provision som det räknar med att ha rätt till i utbyte mot att ombesörja att den andra parten tillhandahåller de specificerade varorna eller tjänsterna. Ett företags avgift eller provision kan vara det nettoersättningsbelopp som företaget har kvar efter att ha betalat den andra parten den ersättning som erhållits i utbyte mot de varor eller tjänster som tillhandahålls av den parten.
- B37 Indikatorer på att ett företag kontrollerar den specificerade varan eller tjänsten innan den överförs till kunden (och därför är huvudman (se punkt B35)) innefattar, men är inte begränsade till, följande:
- a) Företaget har huvudansvaret för uppfyllandet av löftet att tillhandahålla den specificerade varan eller tjänsten. Här ingår normalt ansvar för att den specificerade varan eller tjänsten är godtagbar (exempelvis huvudansvar för att varan eller tjänsten uppfyller kundens specifikationer). Om företaget har huvudansvaret för uppfyllandet av löftet att tillhandahålla den specificerade varan eller tjänsten kan detta tyda på att den andra part som är delaktig i tillhandahållandet av den specificerade varan eller tjänsten agerar å företagets vägnar.
 - b) Företaget har en lagerrisk innan den specificerade varan eller tjänsten har överförts till kunden eller efter det att kontrollen har överförts till kunden (exempelvis om kunden har returrätt). Om företaget exempelvis erhåller, eller förbinder sig att erhålla, den specificerade varan eller tjänsten innan det har ett avtal med en kund, kan detta tyda på att företaget har möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, varan eller tjänsten innan den överförs till kunden.

- c) Företaget kan efter eget gottfinnande fastställa priset på den specificerade varan eller tjänsten. Fastställandet av det pris som kunden ska betala för den specificerade varan eller tjänsten kan tyda på att företaget har möjlighet att styra användningen av varan eller tjänsten och att i allt väsentligt erhålla alla återstående fördelar. I vissa fall kan dock ett ombud fastställa priser efter eget gottfinnande. Ett ombud kan exempelvis ha viss frihet att fastställa priser i syfte att generera ytterligare intäkter från den tjänst som det tillhandahåller genom att ombesörja att varor eller tjänster tillhandahålls kunder av andra parter.
- B37A Indikatorerna i punkt B37 kan vara mer eller mindre relevanta för bedömningen av kontroll beroende på den specificerade varans eller tjänstens karaktär och villkoren i avtalet. Olika indikatorer kan dessutom utgöra mer övertygande bevisning i olika avtal.
- B38 Om ett annat företag tar på sig företagets prestationsåtaganden och avtalsmässiga rättigheter i avtalet så att företaget inte längre är skyldigt att uppfylla prestationsåtagandet om att överföra den specificerade varan eller tjänsten till kunden (dvs. företaget agerar inte längre som huvudman) ska företaget inte redovisa intäkter för prestationsåtagandet. I stället ska företaget bedöma huruvida det ska redovisa intäkter för uppfyllande av ett prestationsåtagande för att erhålla ett avtal för den andra partens räkning (dvs. huruvida företaget agerar som ombud).

...

Licensiering

- B52 En licens etablerar en kunds rätt till ett företags immateriella rättigheter. Licenser för immateriell egendom kan omfatta, men är inte begränsade till, följande:
- a) Programvara och teknik.
 - b) Film, musik och andra former av medier och underhållning.
 - c) Franchiseföretag.
 - d) Patent, varumärken och upphovsrätt.
- B53 Förutom ett löfte om att bevilja licens (eller licenser) till en kund kan ett företag också ge löfte om att överföra andra varor eller tjänster till kunden. Dessa löften kan vara tydligt angivna i avtalet eller underförstådda enligt ett företags normala affärspraxis, offentliggjorda riktlinjer eller särskilda rapporter (se punkt 24). I likhet med andra typer av avtal ska ett företag, när ett avtal med en kund innehåller ett löfte om att bevilja en licens (eller licenser) utöver andra utlovade varor eller tjänster, tillämpa punkterna 22–30 för att identifiera varje prestationsåtagande i avtalet.
- B54 Om ett löfte om att bevilja en licens inte är distinkt från andra utlovade varor eller tjänster i avtalet i enlighet med punkterna 26–30 ska ett företag redovisa löftet om att bevilja licens och dessa andra utlovade varor eller tjänster tillsammans som ett enda prestationsåtagande. Exempel på licenser som inte är distinkta från andra varor eller tjänster som utlovas i avtalet omfattar följande:
- a) En licens som utgör en del av en konkret vara och som är väsentlig för varans funktion.
 - b) En licens som en kund endast kan dra nytta av tillsammans med en relaterad tjänst (t.ex. en onlinetjänst som tillhandahålls av företaget som gör det möjligt för kunden att få åtkomst till innehåll genom beviljande av en licens).
- B55 Om licensen inte är distinkt ska ett företag tillämpa punkterna 31–38 för att avgöra huruvida prestationsåtagandet (som omfattar den utlovade licensen) är ett prestationsåtagande som uppfylls över tid eller som uppfylls vid en viss tidpunkt.
- B56 Om ett löfte om att bevilja en licens är distinkt från övriga utlovade varor eller tjänster i avtalet och löftet om att bevilja licensen därmed är ett separat prestationsåtagande ska ett företag avgöra huruvida licensen överförs till en kund antingen vid en viss tidpunkt eller över tid. Vid denna bedömning ska företaget beakta om företagets löfte om att bevilja en licens till en kund innebär att man förser kunden med antingen
- a) en rätt att få åtkomst till företagets immateriella egendom i befintligt skick under licensperioden, eller
 - b) en rätt att använda företagets immateriella egendom i befintligt skick vid den tidpunkt då licensen beviljas.

Fastställande av karaktären på företagets löfte

B57 [Struken]

B58 Karaktären på ett företags löfte om beviljande av en licens är ett löfte om att tillhandahålla en rätt att få åtkomst till företagets immateriella egendom om samtliga följande kriterier är uppfyllda:

- a) Avtalet kräver, eller kunden förväntar sig rimligen, att företaget kommer att bedriva verksamhet som i väsentlig grad påverkar den immateriella egendom som kunden har rätt till (se punkterna B59 och B59A).
- b) De rättigheter som beviljas enligt licensen utsätter kunden direkt för eventuella positiva eller negativa effekter av företagets verksamhet som anges i punkt B58 a.
- c) Denna verksamhet leder inte till en överföring av en vara eller en tjänst till kunden när verksamheten äger rum (se punkt 25).

B59 Faktorer som kan tyda på att en kund rimligen kan förvänta sig att ett företag kommer att bedriva verksamhet som i väsentlig grad påverkar den immateriella egendomen omfattar företagets normala affärspraxis, offentliggjorda riktlinjer eller särskilda rapporter. Även om det inte har avgörande betydelse kan förekomsten av ett gemensamt ekonomiskt intresse (t.ex. en försäljningsbaserad royalty) mellan företaget och kunden rörande den immateriella egendom som kunden har rätt till också tyda på att kunden rimligen kunde förvänta sig att företaget skulle genomföra denna verksamhet.

B59A Ett företags verksamhet påverkar i väsentlig grad den immateriella egendom som kunden har rätt till när antingen

- a) denna verksamhet förväntas väsentligt förändra den immateriella egendomens form (t.ex. utformning och innehåll) eller funktionalitet (t.ex. förmåga att utföra en funktion eller uppgift), eller
- b) kundens förmåga att dra nytta av den immateriella egendomen i allt väsentligt kan härledas till, eller är beroende av, denna verksamhet. Nyttan av ett varumärke kan t.ex. ofta härledas till, eller vara beroende av, företagets fortsatta verksamhet för att stödja eller bevara den immateriella egendomens värde.

Om den immateriella egendom som kunden har rätt till har en väsentlig funktionalitet i sig själv, kan en betydande del av nyttan av den immateriella egendomen därför härledas till denna funktionalitet. Kundens möjlighet att dra nytta av den immateriella egendomen skulle följaktligen inte påverkas väsentligt av företagets verksamhet, såvida inte denna verksamhet väsentligen skulle ändra dess form eller funktionalitet. Typer av immateriell egendom som ofta har en väsentlig funktionalitet i sig är exempelvis programvara, biologiska föreningar, läkemedelsformler och färdigställt medieinnehåll (till exempel filmer, teveprogram och musikinspelningar).

B60 Om villkoren i punkt B58 är uppfyllt ska ett företag redovisa löftet om att bevilja en licens som ett prestationsåtagande över tid eftersom kunden samtidigt kommer att erhålla och förbruka fördelen från företagets tillhandahållande av åtkomst till dess immateriella egendom när detta sker (se punkt 35 a). Företaget ska tillämpa punkterna 39–45 för att välja en lämplig metod för att mäta förloppet mot ett fullständigt uppfyllande av prestationsåtagandet om att tillhandahålla åtkomst.

B61 Om villkoren i punkt B58 inte är uppfyllda är karaktären på ett företags löfte att ge rätt att använda företagets immateriella egendom i befintligt skick (vad gäller form och funktion) vid den tidpunkt då licensen beviljas till kunden. Detta innebär att kunden kan styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, licensen vid den tidpunkt då licensen överförs. Ett företag ska redovisa ett löfte om att tillhandahålla en rätt att använda företagets immateriella egendom som ett prestationsåtagande som uppfylls vid en viss tidpunkt. Ett företag ska tillämpa punkt 38 för att fastställa den tidpunkt vid vilken licensen överförs till kunden. Intäkter kan dock inte redovisas för en licens som ger rätt att använda ett företags immateriella egendom före början av den period under vilken kunden kan använda och dra nytta av licensen. Om till exempel en licensperiod för en programvara inleds innan företaget överlämnar (eller på annat sätt tillgängliggör) en kod till kunden som gör det möjligt för kunden att omedelbart använda programvaran skulle företaget inte redovisa intäkter innan denna kod har överlämnats (eller på annat sätt tillgängliggjorts).

- B62 Ett företag ska bortse från följande faktorer för att avgöra om en licens ger en rätt att få åtkomst till företagets immateriella egendom eller en rätt att använda ett företags immateriella egendom:
- a) Begränsningar i fråga om tid, geografisk region eller användning – dessa begränsningar definierar den utlovade licensens attribut snarare än att definiera huruvida företaget uppfyller sitt prestationsåtagande vid en viss tidpunkt eller över tid.
 - b) Garantier som lämnas av företaget om att det har ett giltigt patent på immateriell egendom och att det kommer att skydda patentet från obehörig användning – ett löfte om att skydda en patenträtt är inte ett prestationsåtagande eftersom man genom att skydda ett patent även skyddar värdet av företagets immateriella egendom och försäkrar kunden om att den överförda licensen uppfyller licensspecifikationerna i avtalet.

Försäljnings- eller användningsbaserade royalties

- B63 Oaktat kraven i punkterna 56–59 ska ett företag redovisa intäkter för försäljnings- eller användningsbaserade royalties som utlovas i utbyte mot en licens för immateriell egendom endast när (eller allt eftersom) det senare av följande inträffar:
- a) Efterföljande försäljning eller användning sker.
 - b) Det prestationsåtagande som några av eller alla försäljnings- eller användningsbaserade royalties har allokerats till är uppfyllt (eller delvis uppfyllt).
- B63A Kravet på försäljnings- eller användningsbaserade royalties i punkt B63 är tillämpligt om dessa enbart hänför sig till en licens för immateriell egendom eller när en licens för immateriell egendom är den huvudsakliga post som dessa royalties avser (licensen för immateriell egendom kan till exempel vara den huvudsakliga post som dessa royalties hänför sig till om det finns en rimlig förväntan hos företaget att kunden skulle tillskriva licensen ett betydligt högre värde än de andra varor eller tjänster som dessa royalties hänför sig till).
- B63B Om kravet i punkt B63A är uppfyllt ska intäkter från försäljnings- eller användningsbaserade royalties till fullo redovisas i enlighet med punkt B63. Om kravet i punkt B63A inte är uppfyllt ska kraven avseende rörlig ersättning i punkterna 50–59 tillämpas på försäljnings- eller användningsbaserade royalties.

I bilaga C ändras punkterna C2, C5 och C7 och punkterna C1B, C7A och C8A läggs till. Punkterna C3 och C6 ändras inte, men har inkluderats för att underlätta hänvisning.

IKRAFTTRÄDANDE

...

- C1B *Förtydliganden av IFRS 15* Intäkter från avtal med kunder, som utfärdades i april 2016, innebar att punkterna 26, 27, 29, B1, B34–B38, B52–B53, B58, C2, C5 och C7 ändrades, att punkt B57 ströks och att punkterna B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A och C8A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2018 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- C2 Vid tillämpningen av övergångsbestämmelserna i punkterna C3–C8A är
- a) den första tillämpningsdagen inledningen av den rapportperiod då ett företag för första gången tillämpar denna standard, och
 - b) ett avslutat avtal ett avtal för vilket företaget har överfört samtliga varor eller tjänster som identifieras i enlighet med IAS 11 *Entreprenadavtal*, IAS 18 *Intäkter* och tillhörande tolkningar.
- C3 Ett företag ska tillämpa denna standard med hjälp av en av följande två metoder:
- a) Retroaktivt för varje tidigare redovisad rapportperiod enligt IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, med förbehåll för lösningarna i punkt C5.
 - b) Retroaktivt med den sammanlagda effekten av en första tillämpning av denna standard redovisad på den första tillämpningsdagen i enlighet med punkterna C7–C8.

...

- C5 Ett företag kan använda en eller flera av följande praktiska lösningar vid retroaktiv tillämpning av denna standard i enlighet med punkt C3 a:
- a) För avslutade avtal behöver ett företag inte räkna om avtal som
 - i) inleds och avslutas inom samma årliga rapporteringsperiod, eller
 - ii) avslutats före den tidigaste period som redovisas.
 - b) För avslutade avtal med rörlig ersättning kan ett företag använda transaktionspriset vid den tidpunkt då avtalet avslutades i stället för att beräkna rörliga ersättningsbelopp under jämförande rapportperioder.
 - c) För avtal som ändrades före den tidigaste period som redovisas behöver ett företag inte retroaktivt räkna om avtalet för dessa avtalsändringar i enlighet med punkterna 20–21. Ett företag ska i stället ta hänsyn till den aggregerade effekten av alla ändringar som inträffar före den tidigaste period som redovisas när
 - i) uppfyllda och ouppfyllda prestationsåtaganden fastställs,
 - ii) transaktionspriset fastställs, och
 - iii) transaktionspriset allokeras till uppfyllda och ouppfyllda prestationsåtaganden.
 - d) För alla rapportperioder som redovisas före den första tillämpningsdagen behöver ett företag inte lämna upplysningar om det belopp av transaktionspriset som allokats till återstående prestationsåtaganden och en förklaring om när företaget räknar med att redovisa sådana belopp som intäkter (se punkt 120).
- C6 För alla praktiska lösningar i punkt C5 som ett företag använder ska det tillämpa denna lösning konsekvent på alla avtal inom samtliga rapportperioder som redovisas. Dessutom ska företaget lämna upplysningar om alla följande uppgifter:
- a) De lösningar som har använts.
 - b) En kvalitativ bedömning av den uppskattade effekten av tillämpningen av var och en av dessa lösningar så långt det är rimligen möjligt.
- C7 Om ett företag väljer att tillämpa denna standard retroaktivt i enlighet med punkt C3 b ska företaget redovisa den sammanlagda effekten av den första tillämpningen av denna standard som en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel (eller annan komponent i eget kapital, enligt vad som är tillämpligt) för det räkenskapsår som omfattar den första tillämpningsdagen. Enligt denna övergångsmetod kan ett företag välja att tillämpa denna standard retroaktivt endast på avtal som inte är avslutade avtal på den första tillämpningsdagen (t.ex. den 1 januari 2018 för ett företag vars räkenskapsår slutar den 31 december).
- C7A Ett företag som tillämpar denna standard retroaktivt i enlighet med punkt C3 b kan även använda den praktiska lösning som beskrivs i punkt C5 c antingen för
- a) alla avtalsändringar som äger rum före den tidigaste period som redovisas, eller
 - b) alla avtalsändringar som äger rum före den första tillämpningsdagen.
- Om ett företag använder denna praktiska lösning ska det tillämpa den konsekvent på alla avtal och lämna de upplysningar som krävs enligt punkt C6.
- ...
- C8A Ett företag ska tillämpa *Förtydliganden av IFRS 15* (se punkt C1B retroaktivt i enlighet med IAS 8). När ändringarna tillämpas retroaktivt ska ett företag tillämpa ändringarna som om de hade ingått i IFRS 15 på den första tillämpningsdagen. Ett företag ska således inte tillämpa ändringarna på rapporteringsperioder eller avtal på vilka kraven i IFRS 15 inte ska tillämpas enligt punkterna C2–C8. Om ett företag i enlighet med punkt C3 b till exempel endast tillämpar IFRS 15 på avtal som på den första tillämpningsdagen inte är avslutade avtal ska företaget inte räkna om avslutade avtal på den första tillämpningsdagen för IFRS 15 för att beakta effekten av dessa ändringar.

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EU) 2017/1988**av den 3 november 2017****om ändring av förordning (EG) nr 1126/2008 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 vad gäller International Financial Reporting Standard 4****(Text av betydelse för EES)**

EUROPEISKA KOMMISSIONEN HAR ANTAGIT DENNA FÖRORDNING

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt,

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, och

av följande skäl:

- (1) Genom kommissionens förordning (EG) nr 1126/2008 ⁽²⁾ antogs vissa internationella standarder och tolkningar som förelåg per den 15 oktober 2008.
- (2) Den 12 september 2016 offentliggjorde IASB (International Accounting Standards Board) ändringar i IFRS (International Financial Reporting Standard) 4 – Tillämpning av IFRS 9 *Finansiella instrument* tillsammans med IFRS 4 *Försäkringsavtal* (nedan kallade *ändringar i IFRS 4*). Ändringarna i IFRS 4 syftar till att överbrygga de tillfälliga effekter på redovisningen som är följden av de olika datumen för ikraftträdande för IFRS 9 och den nya standarden för försäkringsavtal som ersätter IFRS 4 (IFRS 17).
- (3) IFRS 9 syftar till att förbättra finansiell rapportering av finansiella instrument mot bakgrund av de problem som uppstod under finanskrisen. I synnerhet svarar IFRS 9 på behovet av att övergå till en mer framåtblickande modell för redovisning av förväntade förluster på finansiella tillgångar, vilket har efterfrågats av G20-gruppen.
- (4) Ändringarna i IFRS 4 innebär att företag som i huvudsak bedriver försäkringsverksamhet ges möjlighet att skjuta upp tillämpningen av IFRS 9 fram till den 1 januari 2021. De berörda företagen kan därmed fortsätta att rapportera enligt den befintliga standarden, IAS (International Accounting Standard) 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*. Ändringarna i IFRS 4 gör det också möjligt för företag som utfärdar försäkringsavtal att i viss utsträckning ta bort från resultatet redovisningsinkonsekvenser och tillfällig volatilitet som kan uppstå då IFRS 9 tillämpas innan IFRS 17 har börjat tillämpas.
- (5) Efter samråd med European Financial Reporting Advisory Group konstaterar kommissionen att ändringarna i IFRS 4 uppfyller kriterierna för antagande i artikel 3.2 i förordning (EG) nr 1606/2002.
- (6) Kommissionen anser dock att ändringarna i IFRS 4 inte har tillräcklig räckvidd för att tillgodose behoven hos alla större försäkringsföretag i unionen. Detta gäller särskilt försäkringssektorn i ett finansiellt konglomerat som inte skulle ha rätt att skjuta upp tillämpningen av IFRS 9, vilket kan innebära en konkurrenss nackdel. Försäkringssektorn i ett finansiellt konglomerat som omfattas av Europaparlamentets och rådets direktiv 2002/87/EG ⁽³⁾ bör därför tillåtas att skjuta upp tillämpningen av IFRS 9 fram till den 1 januari 2021.
- (7) Ett uppskjutande av tillämpningen av IFRS 9 för försäkringssektorn i ett konglomerat innebär att två olika redovisningsstandarder tillämpas inom ett och samma finansiella konglomerat vilket kan skapa möjligheter för redovisningsarbiter och eventuellt göra det svårt för investerare att förstå den sammanställda redovisningen. Ett sådant uppskjutande bör därför endast kunna göras på vissa villkor. För att förhindra att gruppen överför finansiella instrument från en sektor till en annan där de ges förmånligare behandling ur ett redovisningsperspektiv, bör det finnas ett tillfälligt förbud mot överföring av finansiella instrument, med undantag för finansiella instrument som värderas till verkligt värde med förändringar av verkligt värde redovisade i resultatet.

⁽¹⁾ EGT L 243, 11.9.2002, s. 1.⁽²⁾ Kommissionens förordning (EG) nr 1126/2008 av den 3 november 2008 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 (EUT L 320, 29.11.2008, s. 1).⁽³⁾ Europaparlamentets och rådets direktiv 2002/87/EG av den 16 december 2002 om extra tillsyn över kreditinstitut, försäkringsföretag och värdepappersföretag i ett finansiellt konglomerat och om ändring av rådets direktiv 73/239/EEG, 79/267/EEG, 92/49/EEG, 92/96/EEG, 93/6/EEG och 93/22/EEG samt Europaparlamentets och rådets direktiv 98/78/EG och 2000/12/EG (EUT L 35, 11.2.2003, s. 1).

Förbudet mot överföring bör endast gälla finansiella instrument som uppfyller villkoren för borttagande från balansräkningen i det överförande företags redovisning. Finansiella instrument som emitterats av ett företag i gruppen bör inte omfattas av detta förbud eftersom innehav av finansiella instrument inom gruppen elimineras i konglomeratets sammanställda redovisning.

- (8) Ett uppskjutande av tillämpningen av IFRS 9 ligger i linje med IFRS 4 som gör det möjligt för försäkringsgrupper att konsolidera dotterbolag utan att harmonisera värderingen av försäkringsskulderna enligt dotterbolagens lokala allmänt accepterade redovisningsprinciper med de redovisningsprinciper som används av resten av gruppen. Att redovisningsprinciperna inte är enhetliga kan leda till att den finansiella rapporten blir svårare att läsa, men användare av de finansiella rapporterna känner redan till den finansiella redovisningen enligt IAS 39, och undantaget gäller bara för en begränsad tid. Uppskjutandet får dessutom bara göras på vissa villkor, vilket bör bidra till att minska detta problem.
- (9) Uppskjutandet av tillämpningen av IFRS 9 för försäkringssektorn inom ett finansiellt konglomerat bör vara tidsbegränsat eftersom det är viktigt att de förbättringar som införts i och med IFRS 9 träder i kraft så snart som möjligt, och IFRS 17 kommer att börja tillämpas från och med den 1 januari 2021.
- (10) Förordning (EG) nr 1126/2008 bör därför ändras i enlighet med detta.
- (11) De åtgärder som föreskrivs i denna förordning är förenliga med yttrandet från Föreskrivande kommittén för redovisningsfrågor.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

I bilagan till förordning (EG) nr 1126/2008 ska International Financial Reporting Standard (IFRS) 4 *Försäkringsavtal* ändras i enlighet med bilagan till den här förordningen.

Artikel 2

Finansiella konglomerat enligt definitionen i artikel 2.14 i direktiv 2002/87/EG får välja att ingen av dess företag som är verksamma i försäkringssektorn i den mening som avses i artikel 2.8 b i det direktivet tillämpar IFRS 9 i den sammanställda redovisningen för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2021, om samtliga följande villkor är uppfyllda:

- a) Inga finansiella instrument överförs mellan försäkringssektorn och någon annan sektor i det finansiella konglomeratet efter den 29 november 2017, med undantag för finansiella instrument som värderas till verkligt värde med förändringar av verkligt värde redovisade i resultatet för båda de sektorer som berörs i sådana överföringar.
- b) Det finansiella konglomeratet anger i den sammanställda redovisningen vilka av gruppens försäkringsföretag som tillämpar IAS 39.
- c) De upplysningar som krävs enligt IFRS 7 ges separat för försäkringssektorn som tillämpar IAS 39 och för resten av gruppen som tillämpar IFRS 9.

Artikel 3

1. Alla företag ska tillämpa de ändringar som avses i artikel 1 senast från och med den första dagen av det första räkenskapsår som inleds den 1 januari 2018 eller senare.
2. Finansiella konglomerat får dock välja att tillämpa de ändringar som avses i artikel 1 senast från och med den första dagen av det första räkenskapsår som inleds den 1 januari 2018 eller senare, enligt de villkor som anges i artikel 2.

Artikel 4

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

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

Utfärdad i Bryssel den 3 november 2017.

På kommissionens vägnar

Jean-Claude JUNCKER

Ordförande

BILAGA

Tillämpning av IFRS 9 *Finansiella instrument* tillsammans med IFRS 4 *Försäkringsavtal*

(ändringar i IFRS 4)

Ändringar i**IFRS 4 *försäkringsavtal***

Punkt 3 är ändrad.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

...

3. Denna standard behandlar inte andra aspekter av försäkringsgivares redovisning, såsom redovisning av finansiella tillgångar som försäkringsgivare innehar och finansiella skulder emitterade av försäkringsgivare (se IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering*, IFRS 7 och IFRS 9 *Finansiella instrument*), med undantag av följande:
- a) punkt 20A som tillåter försäkringsgivare som uppfyller särskilda kriterier att tillämpa ett tillfälligt undantag från IFRS 9,
 - b) punkt 35B som tillåter försäkringsgivare att tillämpa överlappningsmetoden för identifierade finansiella tillgångar och
 - c) punkt 45 som tillåter försäkringsgivare vid särskilda omständigheter att omklassificera vissa eller samtliga finansiella tillgångar, så att tillgångarna värderas till verkligt värde via resultatet.

...

Punkt 5 är ändrad.

...

5. I syfte att underlätta beskriver denna standard varje företag som utfärdar ett försäkringsavtal som försäkringsgivare, oavsett om emittenten anses som försäkringsgivare i juridiska eller tillsynssammanhang. Alla hänvisningar i punkterna 3 (a)–3 (b), 20A–20Q, 35B–35N, 39B–39M och 46–49 till en försäkringsgivare ska även tolkas som hänvisningar till en emittent av ett finansiellt instrument som innehåller en diskretionär del.

...

Nya rubriker har lagts till i punkterna 20, 20K och 20N. Nya punkter 20A–20Q har lagts till.

REDOVISNING OCH VÄRDERING

...

Tillfälligt undantag från IFRS 9

- 20A** IFRS 9 behandlar redovisning av finansiella instrument och gäller för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2018 eller senare. I denna standard ges emellertid ett tillfälligt undantag för försäkringsgivare som uppfyller kriterierna i punkt 20B som innebär att försäkringsgivaren kan men inte behöver tillämpa IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* i stället för IFRS 9 för räkenskapsår som inleds före den 1 januari 2021. En försäkringsgivare som tillämpar det tillfälliga undantaget från IFRS 9 ska
- a) följa de bestämmelser i IFRS 9 som är nödvändiga för att lämna upplysningar enligt punkterna 39B–39J i denna IFRS och
 - b) tillämpa alla övriga standarder för försäkringsgivarens finansiella instrument, med undantag för det som följer av punkterna 20A–20Q, 39B–39J och 46–47 i denna IFRS.

20B En försäkringsgivare kan endast tillämpa det tillfälliga undantaget från IFRS 9 om:

- a) **försäkringsgivaren inte tidigare har tillämpat någon version av IFRS 9 ⁽¹⁾ utöver bestämmelserna om redovisning av vinster och förluster som härrör från finansiella skulder som identifierats som värderade till verkligt värde via resultatet i punkterna 5.7.1(c), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 och B5.7.5–B5.7.20 i IFRS 9 och**
- b) **verksamheten huvudsakligen är försäkringsrelaterad enligt beskrivningen i punkt 20D vid den årliga balansdag som närmast föregår den 1 april 2016 eller vid efterföljande årliga balansdag enligt punkt 20G.**

20C En försäkringsgivare som tillämpar det tillfälliga undantaget från IFRS 9 kan välja att endast tillämpa de bestämmelser om redovisning av vinster och förluster på finansiella skulder som identifierats som värderade till verkligt värde via resultatet i punkterna 5.7.1 (c), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 och B5.7.5–B5.7.20 i IFRS 9. Om en försäkringsgivare väljer att tillämpa dessa bestämmelser ska försäkringsgivaren tillämpa övergångsbestämmelserna i IFRS 9, lämna upplysning om att bestämmelserna har tillämpats och fortlöpande lämna de därtill rörande upplysningarna i punkterna 10–11 i IFRS 7 (i dess ändrade lydelse enligt IFRS 9 (2010)).

20D En försäkringsgivares verksamhet är huvudsakligen försäkringsrelaterad om och endast om följande villkor uppfylls:

- a) skuldernas redovisade värde med avseende på avtal som omfattas av denna IFRS, vilket inkluderar eventuella depositionsandelar eller inbäddade derivat som separerats från försäkringsavtal med tillämpning av punkterna 7–12 i denna IFRS, är betydande i jämförelse med det redovisade värdet av samtliga skulder och
- b) andelen av det totala redovisade värdet för försäkringsrelaterade skulder (se punkt 20E) i förhållande till det totala redovisade värdet av samtliga skulder är
 - i) större än 90 procent eller
 - ii) mindre än eller lika med 90 procent men större än 80 procent, och försäkringsgivaren bedriver inte någon betydande verksamhet som inte är försäkringsrelaterad (se punkt 20F).

20E För tillämpningen av punkt 20D (b) ska försäkringsrelaterade skulder omfatta följande:

- a) skulder från avtal som omfattas av denna IFRS enligt beskrivningen i punkt 20D (a),
- b) skulder för investeringsavtal som inte är derivat som värderas till verkligt värde via resultatet med tillämpning av IAS 39 (inklusive de som har identifierats som redovisade till verkligt värde via resultatet där försäkringsgivaren har tillämpat bestämmelserna i IFRS 9 för redovisningen av vinster och förluster (se punkterna 20B (a) och 20C)) och
- c) skulder som uppstått på grund av att försäkringsgivaren utfärdar eller fullgör förpliktelser enligt avtalen i (a) och (b). Exempel på sådana skulder omfattar derivat som används för att hantera risker som uppstått på grund av sådana avtal och de tillgångar som är knutna till dessa avtal, relevanta skatteskulder såsom uppskjutna skatteskulder för skattepliktiga temporära skillnader mellan skulder som uppstått på grund av dessa avtal, och emitterade skuldinstrument som inräknas i försäkringsgivarens lagstadgade kapital.

20F Vid bedömningen av huruvida företaget bedriver betydande verksamhet som inte är försäkringsrelaterad enligt punkt 20D (b) (ii) ska försäkringsgivaren beakta

- a) endast den verksamhet genom vilken försäkringsgivaren kan generera intäkter och ådra sig kostnader och
- b) kvantitativa eller kvalitativa faktorer (eller båda), inklusive publikt tillgänglig information såsom den industriklassificering som användare av finansiella rapporter tillämpar med avseende på försäkringsgivaren.

20G I punkt 20B (b) anges att företaget ska bedöma om det kan tillämpa det tillfälliga undantaget från IFRS 9 vid den årliga balansdag som närmast föregår den 1 april 2016. Efter detta datum gäller följande:

- a) Ett företag som tidigare tillämpade det tillfälliga undantaget från IFRS 9 ska göra en omprövning av huruvida dess verksamhet huvudsakligen är försäkringsrelaterad vid den därpå följande årliga balansdagen om och endast om företagets verksamhet i enlighet med punkt 20H–20I förändrades under det räkenskapsår som avslutades på detta datum.

⁽¹⁾ IASB utfärdade på varandra följande versioner av IFRS 9 2009, 2010, 2013 och 2014.

- b) Ett företag som tidigare inte tillämpade det tillfälliga undantaget från IFRS 9 har rätt att göra en omprövning av huruvida dess verksamhet fortfarande huvudsakligen är försäkringsrelaterad vid den därpå följande årliga balansdag som infaller före den 31 december 2018 om och endast om företagets verksamhet i enlighet med punkt 20H–20I förändrades under det räkenskapsår som avslutades på detta datum.

20H Vid tillämpning av punkt 20G innebär en förändring i företagets verksamhet en förändring som

- a) fastställs av företagsledningen på grund av externa eller interna förändringar,
- b) har stor betydelse för företagets verksamhet och
- c) kan påvisas för externa parter.

En sådan förändring inträffar således endast när företaget börjar eller upphör med en verksamhet som har stor betydelse för företaget eller som på ett betydande sätt ändrar omfattningen på någon del av verksamheten. Detta kan exempelvis inträffa när företaget har förvärvat, avyttrat eller avvecklat ett affärsområde.

20I En förändring av företagets verksamhet i enlighet med punkt 20H förväntas vara mycket sällan förekommande. Vid tillämpningen av punkt 20G anses följande ändringar inte vara ändringar i företagets verksamhet:

- a) En ändring i företagets finansieringsstruktur som i sig inte påverkar den verksamhet som genererar intäkter och innebär kostnader.
- b) Företagets plan att sälja ett affärsområde, även om tillgångarna och skulderna klassificeras som att de innehas för försäljning enligt IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*. En plan på att sälja ett affärsområde skulle kunna förändra företagets verksamhet och ge upphov till en omprövning i framtiden men har ännu inte påverkat de skulder som anges i rapporten över finansiell ställning.

20J Om ett företag efter omprövningen inte längre uppfyller kraven för det tillfälliga undantaget från IFRS 9 (se punkt 20G (a)) får företaget fortsätta att tillämpa det tillfälliga undantaget från IFRS 9 endast fram till slutet av det räkenskapsår som påbörjades direkt efter omprövningen. Företaget ska dock tillämpa IFRS 9 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2021 eller senare. Om exempelvis ett företag den 31 december 2018 (slutet av räkenskapsåret) fastställer att det inte längre uppfyller kraven för det tillfälliga undantaget från IFRS 9 enligt punkt 20G (a), kan företaget fortsätta att tillämpa det tillfälliga undantaget från IFRS 9 endast till och med den 31 december 2019.

20K En försäkringsgivare som tidigare valt att tillämpa det tillfälliga undantaget från IFRS 9 kan i början av varje efterföljande räkenskapsår återkalleligen välja att tillämpa IFRS 9.

Förstagångstillämpare

20L En förstagångstillämpare enligt definitionen i IFRS 1 *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas* kan tillämpa det tillfälliga undantag från IFRS 9 som beskrivs i punkt 20A om, och endast om, det uppfyller kriterierna i punkt 20B. Vid tillämpning av punkt 20B (b) ska förstagångstillämparen använda de redovisade värden som fastställts vid tillämpningen av IFRS på det datum som anges i den punkten.

20M IFRS 1 innehåller bestämmelser och undantag som gäller för förstagångstillämpare. Dessa bestämmelser och undantag (exempelvis punkterna D16–D17 i IFRS 1) åsidosätter inte bestämmelserna i punkterna 20A–20Q och 39B–39J i denna IFRS. Exempelvis åsidosätter inte bestämmelserna och undantagen i IFRS 1 inte kravet att en förstagångstillämpare måste uppfylla kriterierna i punkt 20L för att tillämpa det tillfälliga undantaget från IFRS 9.

20N En förstagångstillämpare som lämnar upplysningar enligt punkterna 39B–39J ska tillämpa de bestämmelser och undantag i IFRS 1 som är relevanta för att göra de bedömningar som krävs för sådana upplysningar.

Tillfälligt undantag från särskilda bestämmelser i IAS 28

- 20O Enligt punkterna 35–36 i IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint venture-företag* ska ett företag tillämpa enhetliga redovisningsprinciper vid användning av kapitalandelsmetoden. Trots detta kan ett företag för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2021 välja att behålla de redovisningsprinciper som tillämpas av intresseföretaget eller joint venture enligt följande:
- a) företaget tillämpar IFRS 9 men intresseföretaget eller joint venture tillämpar det tillfälliga undantaget från IFRS 9 eller
 - b) företaget tillämpar det tillfälliga undantaget från IFRS 9 men intresseföretaget eller joint venture tillämpar IFRS 9.
- 20P När ett företag tillämpar kapitalandelsmetoden för att redovisa sitt innehav i ett intresseföretag eller joint venture gäller följande:
- a) Om IFRS 9 tidigare tillämpats i de finansiella rapporter som använts för tillämpning av kapitalandelsmetoden för intresseföretaget eller joint venture (efter att ha beaktat eventuella justeringar som genomförts av företaget) ska IFRS 9 fortsätta att tillämpas.
 - b) Om det tillfälliga undantaget från IFRS 9 tidigare tillämpats i de finansiella rapporter som använts för tillämpning av kapitalandelsmetoden för intresseföretaget eller joint venture (efter att ha beaktat eventuella justeringar som genomförts av företaget) kan IFRS 9 tillämpas i fortsättningen.
- 20Q Ett företag kan tillämpa punkterna 20O och 20P (b) separat för varje intresseföretag eller joint venture.

De nya punkterna 35A–35N, 39B–39M och 46–49 har lagts till. Nya rubriker har lagts till under punkt 35A, 35K, 35M, 39A, 39J, 45 och 47.

Diskretionära delar i finansiella instrument

...

- 35A De tillfälliga undantagen i punkterna 20A, 20L och 20O samt överlappningsmetoden i punkt 35B är också tillgängliga för en emittent av ett finansiellt instrument som innehåller en diskretionär del. Samtliga hänvisningar i punkterna 3 (a)–3 (b), 20A–20Q, 35B–35N, 39B–39M och 46–49 till en försäkringsgivare ska därför tolkas som att de även gäller en emittent av ett finansiellt instrument som innehåller en diskretionär del.

KLASSIFICERING**Överlappningsmetoden**

- 35B En försäkringsgivare får men måste inte tillämpa överlappningsmetoden på identifierade finansiella tillgångar. En försäkringsgivare som tillämpar överlappningsmetoden ska göra följande:
- a) Omklassificera mellan resultat och övrigt totalresultat ett belopp som ger ett resultat i slutet av rapportperioden för de identifierade finansiella tillgångarna som är samma resultat som om försäkringsgivaren hade tillämpat IAS 39 på de identifierade finansiella tillgångarna. Det omklassificerade beloppet är således samma som skillnaden mellan
 - i) det belopp som redovisas i resultatet för de identifierade finansiella tillgångarna med tillämpning av IFRS 9 och
 - ii) det belopp som skulle ha redovisats i resultatet för de identifierade finansiella tillgångarna om försäkringsgivaren hade tillämpat IAS 39.
 - b) Tillämpa samtliga övriga tillämpliga IFRS-standarder för dess finansiella instrument, med undantag för vad som anges i punkterna 35B–35N, 39K–39M och 48–49 i denna IFRS-standard.
- 35C En försäkringsgivare kan endast välja att använda den överlappningsmetod som beskrivs i punkt 35B när försäkringsgivaren börjar tillämpa IFRS 9 för första gången, inklusive när försäkringsgivaren för första gången tillämpar IFRS 9 efter att ha tillämpat:
- a) det tillfälliga undantag från IFRS 9 som beskrivs i punkt 20A eller
 - b) endast bestämmelserna om redovisning av vinster och förluster som härrör från finansiella skulder som identifierats som värderade till sitt verkliga värde via resultatet som anges i punkterna 5.7.1 (c), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 och B5.7.5– B5.7.20 i IFRS 9.

- 35D En försäkringsgivare ska redovisa det belopp som omklassificerats mellan resultat och övrigt totalresultat genom att tillämpa överlappningsmetoden
- a) i resultatet som en separat post och
 - b) i övrigt totalresultat som en separat komponent av övrigt totalresultat.
- 35E Överlappningsmetoden kan tillämpas för en finansiell tillgång om och endast om följande kriterier är uppfyllda:
- a) den värderas till sitt verkliga värde via resultatet med tillämpning av IFRS 9 men skulle inte ha värderats till verkligt värde via resultatet i sin helhet med tillämpning av IAS 39 och
 - b) den innehas inte inom ramen för en verksamhet som inte är relaterad till de avtal som omfattas av denna IFRS. Exempel på finansiella tillgångar för vilka överlappningsmetoden inte kan tillämpas är tillgångar som innehas inom ramen för bankverksamhet eller finansiella tillgångar som innehas av fonder sammankopplade med investeringsavtal som inte omfattas av denna IFRS.
- 35F En försäkringsgivare kan identifiera en finansiell tillgång för vilken överlappningsmetoden kan tillämpas när försäkringsgivaren väljer att tillämpa överlappningsmetoden (se punkt 35C). Försäkringsgivaren kan senare identifiera en finansiell tillgång för vilken överlappningsmetoden kan tillämpas när och endast när
- a) tillgången redovisas för första gången i rapporten över finansiell ställning eller
 - b) tillgången nyligen har uppfyllt kriteriet i punkt 35E (b), vilket tidigare inte var fallet.
- 35G En försäkringsgivare kan identifiera finansiella tillgångar för vilka överlappningsmetoden kan tillämpas genom att tillämpa punkt 35F på varje enskilt instrument.
- 35H I förekommande fall gäller följande vid tillämpning av överlappningsmetoden för en nyligen identifierad finansiell tillgång genom tillämpning av punkt 35F (b):
- a) tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för identifieringen ska vara det nya upplupna anskaffningsvärdet och
 - b) den effektiva räntan ska baseras på tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för identifieringen.
- 35I Företaget ska fortsätta att tillämpa överlappningsmetoden för den finansiella tillgången tills tillgången tas bort från rapporten över finansiell ställning. Ett företag ska dock göra följande:
- a) Den finansiella tillgången ska upphöra att identifieras som en tillgång när den inte längre uppfyller kriteriet i punkt 35E (b). Exempelvis uppfyller en finansiell tillgång inte längre detta kriterium när ett företag överför tillgången så att den innehas inom ramen för bankverksamhet eller när ett företag upphör att vara försäkringsgivare.
 - b) Företaget får i början av varje räkenskapsår upphöra med tillämpningen av överlappningsmetoden för samtliga identifierade finansiella tillgångar. Ett företag som väljer att inte längre tillämpa överlappningsmetoden ska tillämpa IAS 8 för att redovisa bytet av redovisningsprincip.
- 35J När ett företag upphör att identifiera en finansiell tillgång enligt punkt 35I (a) ska företaget omklassificera det saldo som rör den finansiella tillgången från övrigt totalresultat till resultat som en omklassificeringsjustering (se IAS 1).
- 35K Om ett företag upphör med överlappningsmetoden i enlighet med det val som anges i punkt 35I (b) eller på grund av att det inte längre är försäkringsgivare ska överlappningsmetoden därefter inte tillämpas. En försäkringsgivare som har valt att tillämpa överlappningsmetoden (se punkt 35C) men inte har några identifierbara finansiella tillgångar för tillämpning av metoden (se punkt 35E) kan senare tillämpa överlappningsmetoden när den har identifierbara finansiella tillgångar.

Samverkan med andra bestämmelser

- 35L Punkt 30 i denna IFRS möjliggör ett förfarande som ibland beskrivs som "skuggredovisning". Om en försäkringsgivare tillämpar överlappningsmetoden kan skuggredovisning vara tillämpligt.
- 35M Att omklassificera ett belopp från resultat till övrigt totalresultat genom att tillämpa punkt 35B kan få följeffekter för att inkludera andra belopp i övrigt totalresultat, såsom inkomstskatter. En försäkringsgivare ska tillämpa relevant IFRS, såsom IAS 12 *Inkomstskatter*, för att fastställa sådana följeffekter.

Förstagångstillämpare

- 35N Om en förstagångstillämpare väljer att tillämpa överlappningsmetoden, ska jämförelsesiffror räknas om så att de speglar överlappningsmetoden om och endast om förstagångstillämparen räknar om jämförelsesiffror i enlighet med IFRS 9 (se punkterna E1–E2 i IFRS 1).

...

UPPLYSNINGAR

...

Upplysningar om det tillfälliga undantaget från IFRS 9

- 39B En försäkringsgivare som väljer att tillämpa det tillfälliga undantaget från IFRS 9 ska lämna upplysningar som gör att användare av finansiella rapporter kan**

- a) förstå på vilket sätt försäkringsgivaren uppfyller kravet för tillämpning av det tillfälliga undantaget och**
- b) jämföra försäkringsgivare som tillämpar det tillfälliga undantaget med företag som tillämpar IFRS 9.**

- 39C För att uppfylla kraven i punkt 39B (a) ska en försäkringsgivare lämna upplysning om att det tillfälliga undantaget från IFRS 9 tillämpas och hur försäkringsgivaren på det datum som anges i punkt 20B (b) kom fram till att denne uppfyller kraven för det tillfälliga undantaget från IFRS 9, inklusive följande:

- a) om det redovisade värdet för försäkringsgivarens skulder som härrör från avtal som omfattas av denna IFRS (dvs. de skulder som beskrivs i punkt 20E (a)) var mindre än eller lika med 90 procent av det totala redovisade värdet för försäkringsgivarens samtliga skulder, karaktären på och det redovisade värdet för de skulder som rör försäkringar som inte är skulder som härrör från avtal som omfattas av denna IFRS (dvs. de skulder som beskrivs i punkterna 20E (b) och 20E (c)),
- b) om den procentuella andelen av det totala redovisade värdet av försäkringsgivarens skulder som rör försäkringar i förhållande till det totala redovisade värdet av samtliga skulder var mindre eller lika med 90 procent men större än 80 procent, hur försäkringsgivaren kom fram till att denne inte bedriver betydande verksamhet som inte är försäkringsrelaterad, inklusive det underlag försäkringsgivaren baserade fastställandet på, och
- c) om försäkringsgivaren uppfyller kraven för det tillfälliga undantaget från IFRS 9 på grundval av en omprövning med tillämpning av punkt 20G (b):
 - i) anledningen till omprövningen,
 - ii) det datum då den relevanta förändringen av verksamheten gjordes, och
 - iii) en detaljerad förklaring till förändringen av försäkringsgivarens verksamhet och en kvalitativ beskrivning av effekten av förändringen på försäkringsgivarens finansiella rapporter.

- 39D Om ett företag vid tillämpning av punkt 20G (a) kommer fram till att dess verksamhet inte längre till största delen är förknippad med försäkring ska det lämna följande upplysningar varje rapportperiod innan det börjar tillämpa IFRS 9:

- a) det faktum att företaget inte längre uppfyller kraven för det tillfälliga undantaget från IFRS 9,
- b) det datum då den relevanta förändringen av verksamheten inträffade, och
- c) en detaljerad förklaring av förändringen av företagets verksamhet och en kvalitativ beskrivning av effekten av förändringen på företagets finansiella rapporter.

- 39E För att uppfylla kraven i punkt 39B (b) ska en försäkringsgivare lämna upplysningar om det verkliga värdet i slutet av rapportperioden och förändringen av det verkliga värdet under perioden var för sig för följande två grupper av finansiella tillgångar:

- a) finansiella tillgångar med avtalsvillkor som vid särskilda datum ger upphov till kassaflöden som endast är betalningar av räntor och kapitalbelopp på det utestående kapitalbeloppet (dvs. finansiella tillgångar som uppfyller villkoren i punkterna 4.1.2 (b) och 4.1.2A (b) i IFRS 9), med undantag för sådana finansiella tillgångar som uppfyller definitionen av att innehas för handel som anges i IFRS 9, eller som förvaltas och utvärderas resultatmässigt baserat på verkligt värde (se punkt B4.1.6 i IFRS 9),

- b) samtliga finansiella tillgångar som inte anges i punkt 39E (a), dvs. alla finansiella tillgångar
- i) med avtalsvillkor som inte vid särskilda datum ger upphov till kassaflöden som endast är betalningar av räntor och kapitalbelopp på det utestående kapitalbeloppet,
 - ii) som uppfyller definitionen av innehav för handel i IFRS 9, eller
 - iii) som förvaltas och utvärderas resultatmässigt baserat på verkligt värde.
- 39F När försäkringsgivaren lämnar upplysningar enligt punkt 39E gäller följande:
- a) försäkringsgivaren får betrakta den finansiella tillgångens redovisade värde beräknat i enlighet med IAS 39 som en rimlig uppskattning av dess verkliga värde i de fall försäkringsgivaren inte behöver lämna upplysningar om dess verkliga värde i enlighet med punkt 29 (a) i IFRS 7 (dvs. kortfristiga kundfordringar eller leverantörsskulder) och
 - b) försäkringsgivaren ska använda den detaljnivå som krävs för att användare av de finansiella rapporterna ska förstå de finansiella tillgångarnas karaktär.
- 39G För att uppfylla kraven i punkt 39B (b) ska försäkringsgivaren lämna upplysningar om kreditriskexponering, inklusive betydande koncentrationer av kreditrisk, förknippad med de finansiella tillgångar som beskrivs i punkt 39E (a). Försäkringsgivaren ska lämna åtminstone följande upplysningar för dessa finansiella tillgångar i slutet av rapportperioden:
- a) per kreditriskbetyg enligt definitionen i IFRS 7, det redovisade värdet med tillämpning av IAS 39 (beträffande finansiella tillgångar som värderas till upplupet anskaffningsvärde, före justering för eventuella nedskrivningar),
 - b) för de finansiella tillgångar som beskrivs i punkt 39E (a) som inte har en låg kreditrisk i slutet av rapportperioden, det verkliga värdet och det redovisade värdet med tillämpning av IAS 39 (beträffande finansiella tillgångar som värderas till upplupet anskaffningsvärde, före justering för eventuella nedskrivningar). Med avseende på dessa upplysningar anges i punkt B5.5.22 i IFRS 9 kraven för när ett finansiellt instruments kreditrisk bedöms som liten.
- 39H För att uppfylla kraven i punkt 39B (b) ska försäkringsgivaren lämna upplysningar om var en användare av finansiella rapporter kan erhålla publikt tillgänglig IFRS 9-information som gäller ett företag inom den företagsgrupp som inte tillhandahålls i gruppens konsoliderade finansiella rapporter för den berörda rapportperioden. Sådan IFRS 9-information finns exempelvis att tillgå i de publikt tillgängliga individuella eller separata finansiella rapporterna för ett företag inom företagsgruppen som har tillämpat IFRS 9.
- 39I Om ett företag väljer att tillämpa undantaget i punkt 20O från särskilda bestämmelser i IAS 28 ska det lämna en upplysning om detta.
- 39J Om ett företag har tillämpat det tillfälliga undantaget från IFRS 9 vid redovisning av en investering i ett intresseföretag eller joint venture med hjälp av kapitalandelsmetoden (se till exempel punkt 20O (a)) ska företaget utöver den information som krävs enligt IFRS 12 *Upplysningar om andelar i andra företag* lämna uppgift om följande:
- a) den information som anges i punkterna 39B–39H för varje intresseföretag eller joint venture som är väsentligt för företaget. Beloppen som anges ska vara de som ingår i de finansiella rapporterna för intresseföretaget eller joint venture upprättade enligt IFRS efter beaktande av eventuella justeringar som gjorts av företaget vid tillämpning av kapitalandelsmetoden (se punkt B14 (a) i IFRS 12) snarare än företagets andel av dessa belopp,
 - b) den sammanlagda kvantitativa information som anges i punkterna 39B–39H för samtliga enskilda intresseföretag eller joint ventures som inte är väsentliga för företaget. De sammanlagda värdena ska
 - i) vara företagets andel av dessa belopp, och
 - ii) anges separat för intresseföretag respektive joint ventures.

Upplysningar om överlappningsmetoden

- 39K En försäkringsgivare som tillämpar överlappningsmetoden ska lämna upplysningar för att användare av finansiella rapporter ska förstå följande:
- a) hur det totala belopp som omklassificerats mellan resultat och övrigt totalresultat under rapportperioden beräknas och
 - b) effekten av omklassificeringen på de finansiella rapporterna.

- 39L För att uppfylla kraven i punkt 39K ska försäkringsgivaren lämna följande upplysningar:
- a) det faktum att försäkringsgivaren tillämpar överlappningsmetoden,
 - b) det redovisade värdet av de finansiella tillgångarna i slutet av rapportperioden för vilken försäkringsgivaren tillämpar överlappningsmetoden per klass av finansiella tillgångar,
 - c) grunden för identifiering av finansiella tillgångar för överlappningsmetoden, inklusive en förklaring rörande eventuella identifierade finansiella tillgångar som innehas utanför den legala enhet som utfärdar avtal som omfattas av denna IFRS,
 - d) en förklaring av det totala belopp som omklassificerats mellan resultat och övrigt totalresultat under rapportperioden så att användarna av de finansiella rapporterna kan förstå varifrån beloppet härrör, inklusive följande:
 - i) det belopp som redovisas i resultatet för de identifierade finansiella tillgångarna med tillämpning av IFRS 9 och
 - ii) det belopp som skulle ha redovisats i resultatet för de identifierade finansiella tillgångarna om försäkringsgivaren hade tillämpat IAS 39.
 - e) effekten av den omklassificering som anges i punkterna 35B och 35M med avseende på varje enskild post i resultatet och
 - f) om försäkringsgivaren under rapportperioden har gjort en förändring av de finansiella tillgångar för vilka överlappningsmetoden tillämpas:
 - i) det belopp som omklassificerats mellan resultat och övrigt totalresultat under rapportperioden med avseende på de nya finansiella tillgångar som identifierats för tillämpning av överlappningsmetoden (se punkt 35F (b)),
 - ii) det belopp som skulle ha omklassificerats mellan resultat och övrigt totalresultat under rapportperioden för de finansiella tillgångar för vilka identifiering för tillämpning av överlappningsmetoden upphört (se punkt 35I (a)), och
 - iii) det belopp som omklassificerats under rapportperioden till resultat från ackumulerat övrigt totalresultat för sådana finansiella tillgångar för vilka identifiering för tillämpning av överlappningsmetoden upphört (se punkt 35J).
- 39M Om ett företag tillämpar överlappningsmetoden vid redovisning av sina investeringar i ett intresseföretag eller i ett joint venture med tillämpning av kapitalandelsmetoden ska företaget lämna följande upplysningar enligt IFRS 12:
- a) den information som anges i punkterna 39K–39L för varje intresseföretag eller joint venture som är väsentligt för företaget. Beloppen som anges ska vara de som ingår i de finansiella rapporterna för intresseföretaget eller joint venture upprättade enligt IFRS efter beaktande av eventuella justeringar som gjorts av företaget vid tillämpning av kapitalandelsmetoden (se punkt B14 (a) i IFRS 12) snarare än företagets andel av dessa belopp,
 - b) den kvantitativa information som anges i punkterna 39K–39L (d) och 39L (f) och effekten av omklassificeringen som beskrivs i punkt 35B på resultat och övrigt totalresultat sammanlagt för alla intresseföretag eller joint ventures som inte är väsentliga för företaget. De sammanlagda värdena ska
 - i) vara företagets andel av dessa belopp och
 - ii) anges separat för intresseföretag respektive joint ventures.

...

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

...

Tillämpningen av IFRS 4 tillsammans med IFRS 9

Tillfälligt undantag från IFRS 9

46. *Tillämpning av IFRS 9 Finansiella instrument tillsammans med IFRS 4 Försäkringsavtal* (ändringar i IFRS 4), som utfärdades i september 2016, innebär ändring av punkterna 3 och 5, tillägg av punkterna 20A–20Q, 35A och 39B–39J samt tillägg av rubriker efter punkterna 20, 20K, 20N och 39A. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar, som gör att försäkringsgivare som uppfyller särskilda kriterier kan tillämpa ett tillfälligt undantag från IFRS 9 för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2018 eller senare.

47. Ett företag som lämnar de upplysningar som krävs enligt punkterna 39B–39J ska tillämpa de relevanta övergångsbestämmelserna i IFRS 9 för att göra de bedömningar som krävs för att lämna dessa upplysningar. Den första tillämpningsdagen i detta syfte räknas som inledningen av det första räkenskapsår som inleds den 1 januari 2018 eller senare.

Överlappningsmetoden

48. *Tillämpning av IFRS 9 Finansiella instrument tillsammans med IFRS 4 Försäkringsavtal* (ändringar i IFRS 4), som utfärdades i september 2016, innebar ändringar av punkterna 3 och 5, tillägg av punkterna 35A–35N och 39K–39M samt tillägg av rubriker efter punkterna 35A, 35K, 35M och 39J. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar, som gör att försäkringsgivare kan använda sig av överlappningsmetoden för identifierade finansiella tillgångar när de första gången tillämpar IFRS 9 (se punkt 35C).
49. Ett företag som väljer att tillämpa överlappningsmetoden ska göra följande:
- a) tillämpa metoden retroaktivt på de identifierade finansiella tillgångarna vid övergången till IFRS 9. Företaget ska till exempel därmed redovisa, som en justering av ingående ackumulerat övrigt totalresultat, ett belopp som överensstämmer med skillnaden mellan de identifierade finansiella tillgångarnas verkliga värde som med tillämpning av IFRS 9 och tillgångarnas redovisade värde med tillämpning av IAS 39,
 - b) räkna om den jämförande informationen för att spegla överlappningsmetoden om och endast om företaget räknar om jämförande information med tillämpning av IFRS 9.
-

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EU) 2017/1989**av den 6 november 2017****om ändring av förordning (EG) nr 1126/2008 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 vad gäller den internationella redovisningsstandarden (IAS) 12****(Text av betydelse för EES)**

EUROPEISKA KOMMISSIONEN HAR ANTAGIT DENNA FÖRORDNING

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt,

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, och

av följande skäl:

- (1) Genom kommissionens förordning (EG) nr 1126/2008 ⁽²⁾ antogs vissa internationella standarder och tolkningar som förelåg per den 15 oktober 2008.
- (2) Den 19 januari 2016 offentliggjorde International Accounting Standards Board (IASB) ändringar i den internationella redovisningsstandarden (IAS) 12 *Inkomstskatter*. Ändringarna syftar till att förtydliga hur uppskjutna skattefordringar som hänför sig till skuldinstrument värderade till verkligt värde ska redovisas.
- (3) Samrådet med European Financial Reporting Advisory Group bekräftar att ändringarna i IAS 12 uppfyller kriterierna för antagande i artikel 3.2 i förordning (EG) nr 1606/2002.
- (4) Förordning (EG) nr 1126/2008 bör därför ändras i enlighet med detta.
- (5) IASB fastställde att ändringarna i IAS 12 ska träda i kraft från och med den 1 januari 2017. Därför bör bestämmelserna i denna förordning tillämpas retroaktivt för att garantera rättssäkerheten för berörda emittenter och samstämmighet med andra redovisningsstandarder som fastställs i förordning (EG) nr 1126/2008.
- (6) De åtgärder som föreskrivs i denna förordning är förenliga med yttrandet från Föreskrivande kommittén för redovisningsfrågor.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

*Artikel 1*I bilagan till förordning (EG) nr 1126/2008 ska den internationella redovisningsstandarden (IAS) 12 *Inkomstskatter* ändras i enlighet med bilagan till denna förordning.*Artikel 2*

Alla företag ska tillämpa de ändringar som avses i artikel 1 senast från och med den första dagen av deras första räkenskapsår som inleds den 1 januari 2017 eller senare.

*Artikel 3*Denna förordning träder i kraft den tredje dagen efter det att den har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.⁽¹⁾ EGT L 243, 11.9.2002, s. 1.⁽²⁾ Kommissionens förordning (EG) nr 1126/2008 av den 3 november 2008 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 (EUT L 320, 29.11.2008, s. 1).

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

Utfärdad i Bryssel den 6 november 2017.

På kommissionens vägnar

Jean-Claude JUNCKER

Ordförande

BILAGA

Redovisning av uppskjutna skattefordringar för orealiserade förluster

(Ändringar i IAS12)

Ändringar i IAS 12 Inkomstskatter

Punkt 29 ändras och punkterna 27A, 29A och 98G läggs till. Ett exempel efter punkt 26 läggs också till. Punkterna 24, 26 d), 27 och 28 har inte ändrats men har tagits med för att underlätta jämförelse.

Avdragsgilla temporära skillnader

- 24 Uppskjutna skattefordringar avseende samtliga avdragsgilla temporära skillnader ska redovisas i rapporten över finansiell ställning i den omfattning det är sannolikt att beloppen kan utnyttjas mot framtida skattepliktiga överskott, med undantag för skattefordringar som är hänförliga till den första redovisningen av en tillgång eller en skuld i en transaktion som**

- a) inte är ett rörelseförvärv, och
- b) vid tidpunkten för transaktionen inte påverkar vare sig redovisat eller skattepliktigt resultat.

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

...

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

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

Exempel som illustrerar punkt 26 d)

Identifiering av en avdragsgill temporär skillnad vid utgången av år 2:

Företag A köper för 1 000 VE, i början av år 1, ett skuldinstrument med ett nominellt värde på 1 000 VE som förfaller till betalning om 5 år med en ränta på 2 % att betalas i slutet av varje år. Effektiv ränta är 2 %. Skuldinstrumentet värderas till verkligt värde.

I slutet av år 2 har skuldinstrumentets verkliga värde minskat till 918 VE, på grund av en ökning av marknadsräntorna till 5 %. Det är sannolikt att företag A kommer att erhålla alla de avtalsenliga kassaflödena om det fortsätter att inneha skuldinstrumentet.

Eventuella vinster (förluster) på skuldinstrumentet är skattepliktiga (avdragsgilla) först när de realiserats. Vinst (förlust) som uppstår vid försäljning eller när skuldinstrumentet förfaller till betalning beräknas skattemässigt som skillnaden mellan det erhållna beloppet och skuldinstrumentets anskaffningsvärde.

Det skattemässiga värdet av skuldinstrumentet är följaktligen dess anskaffningsvärde.

Skillnaden mellan skuldinstrumentets redovisade värde i företag A:s rapport över finansiell ställning på 918 VE och dess skattemässiga värde på 1 000 VE ger upphov till en avdragsgill temporär skillnad på 82 VE i slutet av år 2 (se punkterna 20 och 26 d), oberoende av om företag A avser att återvinna det räntebärande instrumentets redovisade värde genom försäljning eller genom användning, det vill säga genom att inneha det och uppbära avtalade kassaflöden, eller en kombination av dessa.

Detta beror på att avdragsgilla temporära skillnader är skillnader mellan en tillgångs eller skulds redovisade värde i rapporten över finansiell ställning och dess skattemässiga värde som resulterar i belopp som är avdragsgilla vid bestämmande av skattepliktigt resultat under framtida perioder när det redovisade värdet av tillgången eller skulden återvinns eller regleras (se punkt 5). Företag A får ett avdrag som motsvarar tillgångens skattemässiga värde på 1 000 VE vid fastställandet av det skattepliktiga resultatet antingen vid försäljning eller på förfallodagen.

- 27 Återföring av avdragsgilla temporära skillnader ger upphov till avdrag vid bestämmande av skattepliktigt överskott under framtida perioder. Men den ekonomiska fördelen av minskade skattebetalningar kan komma företaget till del endast om företaget har tillräckliga skattepliktiga överskott att kvitta avdragen mot. Därför får ett företag redovisa uppskjutna skattefordringar endast när det är sannolikt att det kommer att finnas skattepliktiga överskott mot vilka de avdragsgilla temporära skillnaderna kan utnyttjas.
- 27A När ett företag bedömer huruvida det kommer att finnas ett skattepliktigt överskott mot vilket det kan utnyttja en avdragsgill temporär skillnad beaktar det huruvida skattelagstiftningen begränsar källorna till skattepliktiga överskott mot vilka företaget får göra avdrag för återföringen av avdragsgilla temporära skillnader. Om skattelagstiftningen inte anger någon sådan begränsning gör ett företag en bedömning av den avdragsgilla temporära skillnaden i kombination med alla dess övriga avdragsgilla temporära skillnader. Om skattelagstiftningen begränsar möjligheten att utnyttja förluster för avdrag mot en viss typ av intäkter, bedöms en avdragsgill temporär skillnad endast i kombination med andra avdragsgilla temporära skillnader som är av tillämpligt slag.
- 28 Det är sannolikt att skattepliktiga överskott kommer att finnas mot vilka avdragsgilla temporära skillnader kan utnyttjas när det finns tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader som är hänförliga till samma skattemyndighet och samma skattesubjekt som de avdragsgilla beloppen och de skattepliktiga beloppen förväntas komma att påverka taxeringen
- a) i samma period som den förväntade återföringen av de avdragsgilla temporära skillnaderna, eller
- b) i perioder i vilka ett skattemässigt underskott hänförligt till uppskjuten skattefordran kan förläggas.
- I dessa fall redovisas en uppskjuten skattefordran under den period då de avdragsgilla temporära skillnaderna uppkommer.
- 29 Om det inte finns tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader hänförliga till samma skattemyndighet och samma skattesubjekt redovisas en uppskjuten skattefordran endast om någon av följande förutsättningar råder:
- a) Det är sannolikt att företaget kommer att generera tillräckliga skattepliktiga överskott hänförliga till samma skattemyndighet och samma skattesubjekt under samma perioder som avdrag för de avdragsgilla temporära skillnaderna görs i deklarationen (eller i perioder i vilka ett skattemässigt underskott hänförligt till uppskjuten skattefordran kan användas för förlustutjämning bakåt respektive framåt i tiden). När ett företag bedömer huruvida det kommer att ha ett tillräckligt skattemässigt resultat i kommande perioder,
- i) jämför företaget de avdragsgilla temporära skillnader med framtida skattepliktiga överskott som undantar skatteavdrag till följd av återföring av dessa avdragsgilla temporära skillnader. Denna jämförelse visar i vilken utsträckning det framtida skattepliktiga överskottet är tillräckligt för att företaget ska kunna dra av de belopp som återföringen av dessa avdragsgilla temporära skillnader resulterar i.
- ii) medräknas inte skattepliktiga belopp som är hänförliga till avdragsgilla temporära skillnader som förväntas uppkomma i framtida perioder, eftersom de uppskjutna skattefordringarna till följd av dessa avdragsgilla temporära skillnader i sig kräver skattepliktiga överskott för att kunna utnyttjas.
- b) Företaget har möjlighet till skatteplanering, som medför tillräckliga skattepliktiga överskott under samma perioder som avdrag för de temporära skillnaderna görs i deklarationen.
- 29 A Uppskattningen av sannolika framtida skattepliktiga överskott kan inkludera återvinningen av vissa av företags tillgångar för mer än deras redovisade värde om det finns tillräckliga bevis för att det är sannolikt att företaget kommer att uppnå detta. Exempelvis när en tillgång värderas till verkligt värde ska företaget överväga huruvida det finns tillräckliga bevis för att dra slutsatsen att det är sannolikt att företaget kommer att återvinna tillgången för mer än dess redovisade värde. Detta kan till exempel vara fallet när ett företag förväntar sig att inneha ett skuldinstrument med fast ränta och erhålla de avtalsenliga kassaflödena.

IKRAFTTRÄDANDE

...

- 98G Genom *Redovisning av uppskjutna skattefordringar för realiserade förluster* (ändringar i IAS 12), utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 29 och lades punkterna 27A, 29A samt exemplet som följer efter punkt 26 till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2017 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta. Ett företag ska tillämpa denna standard retroaktivt, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*. När ändringen tillämpas för första gången får dock förändringen i ingående eget kapital för den tidigaste jämförelseperioden redovisas som ingående balanserade vinstmedel (eller i annan komponent i eget kapital, beroende på vad som är lämpligt), utan att fördela förändringen mellan ingående balanserade vinstmedel och övriga komponenter i eget kapital. Om ett företag tillämpar denna lättnad ska det lämna upplysning om detta.
-

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EU) 2017/1990**av den 6 november 2017****om ändring av förordning (EG) nr 1126/2008 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 med avseende på internationell redovisningsstandard 7****(Text av betydelse för EES)**

EUROPEISKA KOMMISSIONEN HAR ANTAGIT DENNA FÖRORDNING

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt,

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, och

av följande skäl:

- (1) Genom kommissionens förordning (EG) nr 1126/2008 ⁽²⁾ antogs vissa internationella standarder och tolkningar som förelåg per den 15 oktober 2008.
- (2) Den 29 januari 2016 offentliggjorde International Accounting Standards Board (IASB) ändringar i internationell redovisningsstandard (IAS) 7, *Rapport över kassaflöden*. Ändringarna syftar till att förtydliga IAS 7 för att förbättra den information om företagets finansieringsverksamhet som ges till användarna av finansiella rapporter.
- (3) Samrådet med European Financial Reporting Advisory Group bekräftar att ändringarna i IAS 7 uppfyller kriterierna för antagande i artikel 3.2 i förordning (EG) nr 1606/2002.
- (4) Förordning (EG) nr 1126/2008 bör därför ändras i enlighet med detta.
- (5) IASB har fastställt dagen för ändringarnas ikraftträdande till den 1 januari 2017. Bestämmelserna i denna förordning bör därför gälla från och med den 1 januari 2017. Det är nödvändigt med retroaktiv tillämpning för att säkerställa rättssäkerheten för berörda emittenter och samstämmighet med andra redovisningsstandarder som fastställs i förordning (EG) nr 1126/2008.
- (6) De åtgärder som föreskrivs i denna förordning är förenliga med yttrandet från Föreskrivande kommittén för redovisningsfrågor.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

I bilagan till förordning (EG) nr 1126/2008 ska Internationell redovisningsstandard (IAS) 7 *Rapport över kassaflöden* ändras i enlighet med bilagan till denna förordning.

Artikel 2

Alla företag ska tillämpa de ändringar som avses i artikel 1, senast från och med den första dagen av deras första räkenskapsår som inleds den 1 januari 2017 eller senare.

Artikel 3

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

⁽¹⁾ EGT L 243, 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ Kommissionens förordning (EG) nr 1126/2008 av den 3 november 2008 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 (EUT L 320, 29.11.2008, s. 1).

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

Utfärdad i Bryssel den 6 november 2017.

På kommissionens vägnar

Jean-Claude JUNCKER

Ordförande

BILAGA

Upplysningsinitiativet

(Ändringar i IAS 7)

Ändringar i IAS 7 Rapport över kassaflöden

Punkterna 44A-44E och tillhörande rubrik läggs till. Punkt 60 läggs också till.

FÖRÄNDRINGAR I SKULDER HÄNFÖRLIGA TILL FINANSIERINGSVERKSAMHETEN

- 44A Ett företag ska lämna upplysningar som gör det möjligt för användare av de finansiella rapporterna att bedöma förändringar i skulder som är hänförliga till finansieringsverksamheten, vilket inkluderar både förändringar hänförliga till kassaflöden och förändringar som inte påverkar kassaflöden.**
- 44B I den utsträckning det är nödvändigt för att uppfylla kravet i punkt 44A ska företag lämna upplysningar om följande förändringar i skulder hänförliga till finansieringsverksamheten:
- a) Förändringar hänförliga till kassaflöden från finansiering.
 - b) Förändringar som är hänförliga till erhållande eller förlust av bestämmande inflytande över dotterföretag eller andra verksamheter.
 - c) Effekten av ändrade valutakurser.
 - d) Förändringar i verkligt värde.
 - e) Andra förändringar.
- 44C Skulder hänförliga till finansieringsverksamheten är skulder för vilka kassaflödena har klassificerats, eller för vilka framtida kassaflöden kommer att klassificeras, som kassaflöden från finansieringsverksamheten i rapporten över kassaflöden. Därutöver gäller upplysningskravet i punkt 44A även förändringar i finansiella tillgångar (exempelvis tillgångar som säkrar skulder hänförliga till finansieringsverksamheten) om kassaflödena från de finansiella tillgångarna har inkluderats, eller om de framtida kassaflödena kommer att inkluderas, i kassaflöden från finansieringsverksamheten.
- 44D Ett sätt att uppfylla upplysningskravet i punkt 44A är att lämna en avstämning mellan ingående och utgående balanser i rapporten över finansiell ställning för skulder hänförliga till finansieringsverksamheten, inklusive de förändringar som anges i punkt 44B. När ett företag lämnar en sådan avstämning i sina upplysningar, ska det ge tillräcklig information för att användare av de finansiella rapporterna ska kunna koppla poster i avstämningen till rapporten över finansiell ställning och rapporten över kassaflöden.
- 44E Om ett företag lämnar de upplysningar som krävs enligt punkt 44A tillsammans med upplysningar om förändringar i andra tillgångar och skulder, ska information om förändringar i skulder hänförliga till finansieringsverksamheten lämnas separat från förändringar i dessa andra tillgångar och skulder.

IKRAFTTRÄDANDE

...

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

ISSN 1977-0820 (elektronisk utgåva)
ISSN 1725-2628 (pappersutgåva)



Europeiska unionens publikationsbyrå
2985 Luxemburg
LUXEMBURG

SV