

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EG) nr 53/2009

av den 21 januari 2009

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 IAS (International Accounting Standard) 32 och IAS 1

(Text av betydelse för EES)

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION HAR ANTAGIT DENNA FÖRORDNING

med beaktande av fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen,

med beaktande av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpningen av internationella redovisningsstandarder ⁽¹⁾, särskilt artikel 3.1, 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 14 februari 2008 offentliggjorde International Accounting Standards Board (IASB) ändringar av IAS (International Accounting Standard) 32 Finansiella instrument: Klassificering och IAS 1 Utformning av finansiella rapporter – inlösbara finansiella instrument och skyldigheter som uppkommer vid likvidation, nedan kallade *ändringar av IAS 32 och IAS 1*. I ändringarna krävs att vissa av företag emitterade instrument som nu klassificeras som skulder, trots att de har egenskaper som liknar vanliga aktier, ska klassificeras som eget kapital. Ytterligare upplysningar ska krävas beträffande dessa instrument och nya regler bör gälla för hur de ska klassificeras.
- (3) Överläggningarna med EFRAG:s (European Financial Reporting Advisory Group) tekniska expertgrupp (TEG) ger stöd för att ändringarna av IAS 32 och IAS 1 uppfyller de tekniska kriterier för antagande som anges i artikel 3.2 i förordning (EG) nr 1606/2002. I enlighet med kommissionens beslut 2006/505/EG av den 14 juli 2006 om inrättande av en granskningsgrupp för redovisningsstandarder med uppgift att bistå kommissionen med yttrandet om objektivitet och opartiskhet i rekommendationer

från European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) ⁽³⁾ har granskningsgruppen för redovisningsstandarder granskat EFRAG:s rekommendation om godkännande och meddelat Europeiska kommissionen att den är välavvägd och objektiv.

- (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

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

1. International Accounting Standard (IAS) 32 Finansiella instrument: Klassificering ska ändras i enlighet med bilagan till denna förordning.
2. IAS 1 Utformning av finansiella rapporter ska ändras i enlighet med bilagan till denna förordning.
3. International Financial Standard (IFRS) 7, IAS 39 och tolkning nr 2 från International Financial Reporting Committee (IFRIC) ska ändras i enlighet med ändringarna av IAS 32 och IAS 1 enligt bilagan till denna förordning.

Artikel 2

Alla företag ska tillämpa ändringarna av IAS 32 och IAS 1, enligt bilagan till denna förordning, senast från och med den första dagen av det första räkenskapsår som inleds efter den 31 december 2008.

⁽¹⁾ EGT L 243, 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ EUT L 320, 29.11.2008, s. 1.

⁽³⁾ EUT L 199, 21.7.2006, s. 33.

Artikel 3

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

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

Utfärdad i Bryssel den 21 januari 2009.

På kommissionens vägnar
Charlie McCREEVY
Ledamot av kommissionen

BILAGA

INTERNATIONELLA REDOVISNINGSTANDARDER

IAS 32	Ändringar av IAS 32 <i>Finansiella instrument: Klassificering</i>
IAS 1	Ändringar av IAS 1 <i>Utformning av finansiella rapporter</i>

ÄNDRINGAR I IAS 32, FINANSIELLA INSTRUMENT: KLASSIFICERING, OCH IAS 1, UTFORMNING AV FINANSIELLA RAPPORTER

INLÖSBARA FINANSIELLA INSTRUMENT OCH ÅTAGANDEN SOM UPPKOMMER VID LIKVIDATION

Ändringar i IFRS

Detta dokument innehåller ändringar i IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering* och IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter* (i dess lydelse efter ändring 2007) och följdändringar i IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar*, IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* och IFRIC 2, *Medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument*. Detta dokument innehåller också ändringar i Övervägande i anslutning till standardens utformning för IAS 32 och IAS 1 samt tillämpningsexemplen till IAS 32. Ändringarna härrör från förslagen i ett utkast med föreslagna ändringar i IAS 32 och IAS 1 – *Till verkligt värde inlösningsbara finansiella instrument och åtaganden som uppkommer vid likvidation* från juni 2006.

Företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om företaget tillämpar ändringarna på en tidigare period ska de lämna upplysning om detta.

Ändringar i IAS 32

Finansiella instrument: Klassificering

I punkt 11 i standarden ändras definitionerna av finansiella tillgångar och skulder, och definitionen av inlösbare instrument läggs till efter definitionen av verkligt värde.

DEFINITIONER (SE ÄVEN PUNKTERNA AG3-AG23)

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

...

En *finansiell tillgång* är varje tillgång i form av

a) ...

d) avtal som kommer att eller kan komma att regleras i företagets egna egetkapitalinstrument och är:

i) ...

ii) ett derivat som kommer att eller kan komma att regleras på annat sätt än genom att byta ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång mot ett fastställt antal av företagets egna egetkapitalinstrument. I detta syfte ingår inte i "företagets egna egetkapitalinstrument" inlösbare finansiella instrument som är klassificerade som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B, instrument som ålägger företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part och som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16C och 16D, eller instrument som i sig själva är avtal om framtida erhållande eller erläggande av företagets egna egetkapitalinstrument.

En *finansiell skuld* är varje skuld i form av:

a) avtalsenlig förpliktelse att:

i) erlægga kontanter eller annan finansiell tillgång till ett annat företag, eller

ii) byta en finansiell tillgång eller finansiell skuld med annat företag under villkor som kan vara oförmånliga för företaget, eller

b) avtal som kommer att eller kan komma att regleras i företagets egna egetkapitalinstrument och är:

i) ett instrument som inte är ett derivat och som medför att företaget är eller kan bli förpliktigt att erlægga ett variabelt antal av företagets egna egetkapitalinstrument, eller

- ii) ett derivat som kommer att eller kan komma att regleras på annat sätt än genom att byta ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång mot ett fastställt antal av företagets egna egetkapitalinstrument. I detta syfte ingår inte i "företagets egna egetkapitalinstrument" inlösbare finansiella instrument som är klassificerade som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B, instrument som ålägger företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part och som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16C och 16D, eller instrument som i sig själva är avtal om framtida erhållande eller erläggande av företagets egna egetkapitalinstrument.

Undantag är att ett instrument som kan definieras som en finansiell skuld klassificeras som egetkapitalinstrument om det har de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D.

...

Ett *inlösbart instrument* är ett finansiellt instrument som ger innehavaren rätt att kräva att emittenten återlöser instrumentet mot kontanter eller mot annan finansiell tillgång eller som automatiskt återinlöses av emittenten när en osäker framtida händelse inträffar eller när innehavaren av instrumentet avlider eller går i pension.

Rubriken ovanför punkt 15 och punkt 16 ändras. Efter punkt 16 läggs en rubrik, punkterna 16A och 16B, ännu en rubrik, punkterna 16C och 16D, ännu en rubrik och punkterna 16E och 16F till.

KLASSIFICERING

Skulder och eget kapital (se även punkterna AG13-AG14J och AG25-AG29A)

...

- 16 När ett företag tillämpar definitionerna i punkt 11 för att fastställa huruvida ett finansiellt instrument är ett egetkapitalinstrument och inte en finansiell skuld är instrumentet ett egetkapitalinstrument endast om både villkor a och villkor b nedan är uppfyllda.

a) ...

b) Om instrumentet kommer att eller kan komma att regleras med emittentens egna egetkapitalinstrument är det:

i) ...

- ii) ett derivat som endast kommer att regleras genom att emittenten byter ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång mot ett fastställt antal av företagets egna egetkapitalinstrument. I detta syfte ingår inte i "emittentens egna egetkapitalinstrument" instrument som har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D, eller instrument som i sig själva är avtal om framtida mottagande och leverans av emittentens egna egetkapitalinstrument.

En avtalsenlig förpliktelse, inklusive sådan som uppkommit från ett derivat, som kommer eller kan komma att resultera i ett framtida erhållande eller erläggande av emittentens egna egetkapitalinstrument, men som inte uppfyller villkoren under a och b ovan, är inte ett egetkapitalinstrument. Undantag är att ett instrument som kan definieras som en finansiell skuld klassificeras som egetkapitalinstrument om det har de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D.

Inlösbare instrument

- 16A Ett inlösbart finansiellt instrument medför en avtalsenlig förpliktelse för emittenten att återköpa eller inlösa instrumentet mot kontanter eller annan finansiell tillgång på innehavarens begäran. Med avvikelse från definitionen av finansiell skuld klassificeras ett instrument som medför en sådan förpliktelse som ett egetkapitalinstrument om det har följande egenskaper:

a) Det ger innehavaren rätt till en proportionell andel av företagets nettotillgångar om företaget träder i likvidation. Företagets nettotillgångar är de tillgångar som återstår efter avdrag för alla andra anspråk på dess tillgångar. En proportionell andel fastställs genom att:

i) företagets nettotillgångar vid likvidationen delas upp i enheter med lika stora belopp, och

ii) detta belopp multipliceras med det antal enheter som innehavaren av det finansiella instrumentet innehar.

b) Instrumentet tillhör den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser. Eftersom instrumentet tillhör denna klass:

i) har det ingen prioritet framför andra anspråk på företagets tillgångar vid likvidationen, och

- ii) behöver inte konverteras till ett annat instrument innan det tillhör den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser.
 - c) Alla finansiella instrument i den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser har identiska egenskaper. De måste till exempel alla vara inlösbare, och den formel eller den andra metod som används för att beräkna återköpsvärdet eller inlösenvärdet är densamma för alla instrument i denna klass.
 - d) Bortsett från den avtalsenliga förpliktelsen för emittenten att återköpa eller inlösa instrumentet mot kontanter eller annan finansiell tillgång medför inte instrumentet några avtalsenliga förpliktelser att erlagga kontanter eller annan finansiell tillgång till ett annat företag eller att byta finansiella tillgångar eller finansiella skulder med ett annat företag på villkor som kan vara oförmånliga för företaget, och det är inte ett avtal som kommer att eller kan komma att regleras i företagets egna egetkapitalinstrument enligt b i definitionen av en finansiell skuld.
 - e) Det totala förväntade kassaflöde som kan hänföras till instrumentet under dess livslängd baserar sig huvudsakligen på resultatet, förändringen av redovisade nettotillgångar eller förändringen av det verkliga värdet av företagets redovisade och oredovisade nettotillgångar under instrumentets livslängd (exklusive instrumentets eventuella effekter).
- 16B För att ett instrument ska klassificeras som ett egetkapitalinstrument måste det ha alla ovan beskrivna egenskaper och emittenten får dessutom inte ha några andra finansiella instrument eller avtal som har:
- a) totala kassaflöden som huvudsakligen baserar sig på resultatet, förändringen av redovisade nettotillgångar eller förändringen av det verkliga värdet av företagets redovisade och oredovisade nettotillgångar (exklusive ett sådant instruments eller avtals eventuella effekter) och
 - b) till effekt att i betydande omfattning begränsa eller fastställa residualavkastningen till innehavarna av inlösbare instrument.

Vid tillämpningen av denna bestämmelse ska företaget inte beakta icke-finansiella avtal med innehavare av instrument som beskrivs i punkt 16 som har avtalsvillkor som liknar avtalsvillkoren för ett motsvarande avtal som kan finnas mellan någon som inte innehar ett instrument och emittenten. Om företaget inte kan fastställa att dessa villkor är uppfyllt ska det inte klassificera det inlösbare instrumentet som ett egetkapitalinstrument.

Instrument eller delar av instrument som medför en förpliktelse för företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part

- 16C Vissa finansiella instrument medför en avtalsenlig förpliktelse för emittenten att vid likvidation överlämna en proportionell andel av sina nettotillgångar till ett annat företag. Denna förpliktelse uppstår eftersom det antingen är säkert att likvidationen kommer att inträffa eller att detta ligger utanför företagets kontroll (till exempel ett företag med begränsad livslängd) eller det är osäkert om likvidation kommer att inträffa men detta beror på innehavaren av instrumentet. Med avvikelse från definitionen av finansiell skuld klassificeras ett instrument som medför en sådan förpliktelse som ett egetkapitalinstrument om det har följande egenskaper:
- a) Det ger innehavaren rätt till en proportionell andel av företagets nettotillgångar om företaget träder i likvidation. Företagets nettotillgångar är de tillgångar som återstår efter avdrag för alla andra anspråk på dess tillgångar. En proportionell andel fastställs genom att:
 - i) företagets nettotillgångar vid likvidationen delas upp i enheter med lika stora belopp, och
 - ii) detta belopp multipliceras med det antal enheter som innehavaren av det finansiella instrumentet innehar.
 - b) Instrumentet tillhör den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser. Eftersom instrumentet tillhör denna klass:
 - i) har det ingen prioritet framför andra anspråk på företagets tillgångar vid likvidationen, och
 - ii) behöver inte konverteras till ett annat instrument innan det tillhör den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser.

- c) Alla finansiella instrument i den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser måste ha identiska avtalsenliga förpliktelser för emittenten att överlämna en proportionell andel av sina nettotillgångar vid likvidation.

16D För att ett instrument ska klassificeras som ett egetkapitalinstrument måste det ha alla ovan beskrivna egenskaper och emittenten får dessutom inte ha några andra finansiella instrument eller avtal som har:

- a) totala kassaflöden som huvudsakligen baserar sig på resultatet, förändringen av redovisade nettotillgångar eller förändringen av det verkliga värdet av företagets redovisade och oredovisade nettotillgångar (exklusive ett sådant instruments eller avtals eventuella effekter) och
- b) till effekt att i betydande omfattning begränsa eller fastställa residualavkastningen till innehavarna av instrumenten.

Vid tillämpningen av denna bestämmelse ska företaget inte beakta icke-finansiella avtal med innehavare av instrument som beskrivs i punkt 16C som har avtalsvillkor som liknar avtalsvillkoren för ett motsvarande avtal som kan finnas mellan någon som inte innehar ett instrument och emittenten. Om företaget inte kan fastställa att detta villkor är uppfyllt ska det inte klassificera instrumentet som ett egetkapitalinstrument.

Omklassificering av inlösbare instrument och instrument som medför en förpliktelse för företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part

16E Ett företag ska klassificera ett finansiellt instrument som ett egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D från det datum då instrumentet har alla de egenskaper och uppfyller de krav som anges i dessa punkter. Ett företag ska omklassificera ett finansiellt instrument från det datum då instrumentet upphör att ha alla de egenskaper och uppfylla alla de krav som anges i dessa punkter. Om ett företag till exempel löser in alla sina emitterade ej inlösbare instrument och eventuella inlösbare instrument som förblir utestående har alla de egenskaper och uppfyller de krav som anges i punkterna 16A och 16B ska företaget omklassificera de inlösbare instrumenten som egetkapitalinstrument från det datum då det löser in de ej inlösbare instrumenten.

16F Ett företag ska redovisa omklassificeringen av ett instrument enligt punkt 16E enligt följande:

- a) Det ska omklassificera ett egetkapitalinstrument som en finansiell skuld från det datum då instrumentet upphör att ha alla de egenskaper eller uppfylla de krav som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Den finansiella skulden ska värderas till instrumentets verkliga värde vid tidpunkten för omklassificeringen. Företaget ska redovisa eventuella skillnader mellan egetkapitalinstrumentets redovisade värde och den finansiella skuldens verkliga värde vid tidpunkten för omklassificeringen mot eget kapital.
- b) Det ska omklassificera en finansiell skuld som eget kapital från det datum då instrumentet har alla de egenskaper och uppfyller de krav som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Ett egetkapitalinstrument ska värderas till den finansiella skuldens redovisade värde vid tidpunkten för omklassificeringen.

Punkterna 17–19 ändras.

Ingen avtalsenlig förpliktelse att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång (punkt 16 a)

17 Med undantag av de omständigheter som beskrivs i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D är det som skiljer en finansiell skuld från ett egetkapitalinstrument förekomsten av en avtalsenlig förpliktelse för den part som emitterat instrumentet (emittenten) att antingen erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång till motparten (innehavaren) eller att byta finansiella tillgångar eller finansiella skulder med innehavaren utifrån villkor som kan vara oförmånliga för emittenten. ...

18 Ett finansiellt instruments klassificering i balansräkningen beror på den ekonomiska innebörden av de villkor som gäller för instrumentet, inte den juridiska formen. Normalt sammanfaller den ekonomiska innebörden och den juridiska formen, men inte alltid. Vissa finansiella instrument är juridiskt utformade som eget kapital men deras ekonomiska innebörd är skulder och andra instrument kan kombinera villkor som är utmärkande för egetkapitalinstrument med sådana som är utmärkande för finansiella skulder. Exempelvis:

- a) ...

b) ett finansiellt instrument som ger innehavaren rätt att kräva att emittenten återlöser instrumentet mot kontanter eller mot annan finansiell tillgång (ett "inlösbart instrument") är en finansiell skuld, med undantag av de instrument som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Det finansiella instrumentet är en finansiell skuld också när kontantbeloppet eller andra finansiella tillgångar fastställs utifrån ett index eller med annan metod som påverkas av fluktuationer. Att innehavaren har rätt att kräva att emittenten återlöser instrumentet mot kontanter eller mot annan finansiell tillgång innebär att det inlösbare instrumentet kan definieras som en finansiell skuld, med undantag av de instrument som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Exempelvis kan öppna investeringsfonder, "unit trusts", andelsägda bolag och vissa ekonomiska föreningar erbjuda sina andelsinnehavare eller medlemmar rätten att vid valfri tidpunkt lösa in sitt innehav hos emittenten mot ett kontantbelopp, vilket medför att andelsinnehavarens eller medlemmens innehav klassificeras som finansiell skuld, med undantag av de instrument som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Klassificeringen av en finansiell skuld förhindrar emellertid inte användningen av beskrivningar som "nettoandelsvärde hänförligt till andelsägare" och "ändring av nettoandelsvärde hänförligt till andelsägare" i de finansiella rapporterna för ett företag som inte har eget kapital (exempelvis vissa aktiefonder och värdepappersfonder, se exempel 7) eller användningen av ytterligare upplysningar för att visa att medlemmarnas totala andel omfattar poster såsom reserver som uppfyller definitionen på eget kapital och inlösbare instrument som inte gör det (se exempel 8).

- 19 Om ett företag inte har en ovillkorad rättighet att undgå att erlagga kontanter eller annan finansiell tillgång för att reglera en avtalsenlig förpliktelse, uppfyller förpliktelsen definitionen av en finansiell skuld, med undantag av de instrument som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Exempelvis:

...

Punkterna 22, 23 och 25 ändras. Punkt 22A läggs till efter punkt 22.

Reglering med företagets egetkapitalinstrument (punkt 16 b)

- 22 Med undantag av vad som sägs i punkt 22A är ett avtal som företaget kommer att reglera genom att (erhålla eller) erlagga ett fastställt antal av sina egetkapitalinstrument i utbyte mot ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång ett egetkapitalinstrument. Exempelvis:
- 22A Om företagets egetkapitalinstrument som ska erhållas eller erläggas när ett avtal regleras är inlösbare finansiella instrument som har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B, eller instrument som ålägger företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part och som har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16C och 16D, är avtalet en finansiell tillgång eller en finansiell skuld. Detta inkluderar även avtal som företaget kommer att reglera genom att erhålla eller erlagga ett fastställt antal av sådana instrument i utbyte mot ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång.
- 23 Med undantag för de omständigheter som beskrivs i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D ger ett avtal som innehåller en förpliktelse för ett företag att köpa sina egna egetkapitalinstrument för kontanter eller annan finansiell tillgång upphov till en finansiell skuld för nuvärdet av inlösenbeloppet (exempelvis för nuvärdet av terminsåterköpspriset, lösenpriset för optionen eller annat inlösenbelopp). Detta gäller även om avtalet i sig är ett egetkapitalinstrument. Ett exempel ...

Villkorade leveransförbehåll

- 25 Ett finansiellt instrument kan innehålla krav på företaget att det ska erlagga kontanter eller annan finansiell tillgång eller att regleringen ska ske på sådant sätt att instrumenten kommer att utgöra finansiella skulder, beroende på om osäkra framtida händelser som ligger utanför både emittentens och innehavarens kontroll inträffar eller inte inträffar (eller på utfallet av osäkra omständigheter). Exempelvis förändringar av borsindex, konsumentprisindex, ränte- eller beskattningskraven eller av emittentens framtida intäkter, nettoresultat eller skuldsättningsgrad. Emittenten av ett sådant instrument har inte en ovillkorad rättighet att undvika att erlagga kontanter eller annan finansiell tillgång (eller att reglera det på annat sätt vilket skulle innebära att det blev en finansiell skuld). Därför utgör det en finansiell skuld för emittenten såvida inte:

- a) den del av det villkorade leveransförbehållet som skulle kunna innebära krav på reglering i kontanter eller genom annan finansiell tillgång (eller på annat sätt vilket skulle innebära att det blev en finansiell skuld) inte är genuin,

b) det kan krävas att emittenten skall reglera förpliktelsen via en kontantbetalning eller via annan finansiell tillgång (eller reglera den på annat sätt så att den skulle utgöra en finansiell skuld) endast om emittenten träder i likvidation, eller

c) instrumentet har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B.

Rubriken före punkt 96 ändras. Punkterna 96A–96C läggs till efter punkt 96. Punkt 97C läggs till efter punkt 97B.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

96A Enligt *Inlösningsbara finansiella instrument och åtaganden som uppkommer vid likvidation* (ändringar i IAS 32 och IAS 1), utfärdad i februari 2008, ska finansiella instrument som har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D klassificeras som egetkapitalinstrument. Punkterna 11, 16, 17-19, 22, 23, 25, AG13, AG14 och AG27 ändrades och punkterna 16A-16F, 22A, 96B, 96C, 97C, AG14A-AG14J och AG29A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta och också tillämpa de därmed förknippade ändringarna av IAS 1, IAS 39, IFRS 7 och IFRIC 2.

96B Genom *Inlösningsbara finansiella instrument och åtaganden som uppkommer vid likvidation* infördes ett undantag med begränsad räckvidd. Därför ska ett företag inte tillämpa undantaget analogt.

96C Klassificeringen av instrument enligt detta undantag ska begränsas till redovisningen av dessa instrument enligt IAS 1, IAS 32, IAS 39 och IFRS 7. Instrumentet ska inte betraktas som egetkapitalinstrument enligt andra riktlinjer, till exempel IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar*.

97C När ändringarna i punkt 96A tillämpas ska ett företag dela upp sammansatta finansiella instrument som ålägger företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part i separata delar så att optionen och skulden särredovisas. Även om skulddelen inte längre är utestående skulle retroaktiv tillämpning av dessa ändringar i IAS 32 innebära att dela upp två delar av eget kapital. Den första delen finns i balanserade vinstmedel och utgör den ackumulerade räntjusteringen för skulddelen. Den andra delen utgör den ursprungliga egetkapitaldelen. Således behöver ett företag inte göra denna uppdelning om skulddelen inte längre är utestående vid den tidpunkt då ändringarna tillämpas.

I bilagan *Vägledning vid tillämpning* ändras punkterna AG13 och AG14. Efter punkt AG14 läggs en rubrik, punkterna AG14A-AG14D, ännu en rubrik, punkt AG14E, ännu en rubrik, punkterna AG14F-AG14I, ännu en rubrik och punkt AG14J till.

Egetkapitalinstrument

AG13 Exempel på egetkapitalinstrument är ej inlösbare stamaktier, vissa inlösbare instrument (se punkterna 16A och 16B), vissa instrument som ålägger företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part (se punkterna 16C och 16D), vissa typer av preferensaktier (se punkterna AG25 och AG26) samt teckningsoptioner eller utställda köpoptioner som ger innehavaren möjlighet att teckna sig för eller köpa ett fastställt antal av ej inlösbare stamaktier i emittenten i utbyte mot ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång. Ett företags förpliktelser att emittera eller köpa ett fastställt antal av sina egna egetkapitalinstrument i utbyte mot ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång är ett egetkapitalinstrument (med undantag av vad som sägs i punkt 22A). Om ett sådant avtal innehåller en förpliktelse för företaget att erlagga ett kontantbelopp eller annan finansiell tillgång (med undantag för avtal som klassificeras som eget kapital enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D), ger det dock också upphov till en skuld för nuvärdet av inlösenbeloppet (se punkt AG27 a). En emittent av ej inlösbare stamaktier påtar sig en skuld när emittenten formellt vidtar en åtgärd för att betala ut utdelning och blir juridiskt förpliktigad till aktieägarna att göra detta. Detta kan vara fallet efter beslut om en utdelning eller likvidation där tillgångarna efter reglering av skulder kommer att överföras till aktieägarna.

AG14 En köpt köpoption eller annat liknande avtal som förvärvats av ett företag och som ger företaget rätt återköpa ett fastställt antal av dess egna egetkapitalinstrument i utbyte mot att det erlaggar ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång är inte en finansiell tillgång för företaget (med undantag av vad som sägs i punkt 22A). I stället dras eventuell ersättning som erlaggs för sådant avtal av från eget kapital.

Den instrumentklass som är underordnad alla andra klasser (punkterna 16A(b) och 16C(b))

AG14A Punkterna 16A och 16C innebär bland annat att finansiella instrument tillhör den instrumentklass som är underordnad alla andra klasser.

AG14B När ett företag bedömer om ett instrument tillhör den underordnade klassen bedömer det instrumentets anspråk vid likvidation som om det skulle likvideras vid den tidpunkt då instrumentet klassificeras. Ett företag ska se över klassificeringen om relevanta omständigheter förändras. Om ett företag till exempel utfärdar eller löser in ett annat finansiellt instrument kan detta påverka om instrumentet i fråga tillhör den instrumentklass som är underordnad alla andra klasser.

AG14C Ett instrument som ger preferensrätt vid likvidation av företaget är inte ett instrument som berättigar till en proportionell andel av företagets nettotillgångar. Ett instrument ger till exempel preferensrätt vid likvidation om det berättigar innehavaren till en fastställd utdelning vid likvidation, förutom till en andel av företagets nettotillgångar, när andra instrument i den underordnade klassen som ger rätt till en proportionell andel av företagets nettotillgångar inte ger samma rätt vid likvidation.

AG14D Om ett företag bara har en klass finansiella instrument ska denna klass behandlas som om den vore underordnad alla andra klasser.

Det totala förväntade kassaflöde som kan hänföras till instrumentet under dess livslängd (punkt 16A(e))

AG14E Det totala förväntade kassaflöde som kan hänföras till instrumentet under dess livslängd ska huvudsakligen basera sig på resultatet, förändringen av redovisade nettotillgångar eller förändringen av det verkliga värdet av företagets redovisade och oredovisade nettotillgångar under instrumentets livslängd. Resultatet och förändringen av redovisade nettotillgångar ska värderas i enlighet med relevanta standarder.

Transaktioner som inte görs av innehavaren av ett instrument i egenskap av ägare till företaget (punkterna 16A och 16C)

AG14F Innehavaren av ett inlösbart finansiellt instrument eller ett instrument som ålägger företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part kan göra transaktioner med företaget i en annan egenskap än som ägare. Innehavaren av ett instrument kan till exempel också vara anställd i företaget. Vid bedömning av om instrumentet ska klassificeras som eget kapital enligt punkt 16A eller punkt 16C ska endast kassaflödena och de avtalsvillkor för instrumentet som berör innehavaren av instrumentet som ägare till företaget beaktas.

AG14G Ett exempel är ett kommanditbolag med kommanditdelägare och komplementärer. En del komplementärer kan gå i borgen för företaget och få ersättning för detta. I sådana situationer avser borgensförbindelsen och de därmed förknippade kassaflödena innehavarna av instrumenten i deras roll som borgensmän och inte i deras roll som ägare till företaget. Därför medför inte en sådan borgensförbindelse och de därmed förknippade kassaflödena att komplementärerna betraktas som underordnade kommanditdelägarna och beaktas inte vid bedömning av om avtalsvillkoren för kommanditbolagets instrument och komplementärernas instrument är identiska.

AG14H Ett annat exempel är ett vinst- och förlustdelningssystem som innebär att vinst eller förlust fördelas på innehavarna av instrument på grundval av tillhandahållna tjänster eller genererade affärer under innevarande och tidigare år. Sådana arrangemang är transaktioner med innehavare av instrument i deras egenskap av icke ägare och ska inte beaktas vid bedömningen av egenskaperna i punkt 16A eller punkt 16C. Vinst- och förlustdelningssystem som innebär att vinst eller förlust fördelas på innehavarna av instrument på grundval av det nominella värdet av deras instrument i förhållande till andra i klassen utgör dock transaktioner med innehavare av instrument i deras egenskap av ägare och ska beaktas vid bedömningen av egenskaperna i punkt 16A eller punkt 16C.

AG14I Kassaflödena och avtalsvillkoren för en transaktion mellan innehavaren av instrumentet (i egenskap av icke ägare) och emittenten måste vara likvärdiga som vid en motsvarande transaktion som kan göras mellan någon som inte innehar instrumentet och emittenten.

Inga andra finansiella instrument eller avtal med totala kassaflöden som i betydande omfattning begränsar eller fastställer residualavkastningen till innehavaren av instrumentet (punkterna 16B och 16D)

AG14J En förutsättning för att ett finansiellt instrument som i övrigt uppfyller kriterierna i punkt 16A eller punkt 16C ska klassificeras som eget kapital är att företaget inte har några andra finansiella instrument eller avtal som har a) totala kassaflöden som i betydande omfattning baserar sig på resultatet, förändringen av redovisade nettotillgångar eller förändringen av det verkliga värdet av företagets redovisade och oredovisade nettotillgångar och b) till effekt att i betydande omfattning begränsa eller fastställa residualavkastningen. Nedanstående instrument kan sannolikt inte hindra att instrument som i övrigt uppfyller kriterierna i punkt 16A eller punkt 16C klassificeras som eget kapital när avtal om dem ingås på normala affärsmässiga villkor mellan parter som är oberoende av varandra:

- a) Instrument med totala kassaflöden som i huvudsak baserar sig på vissa tillgångar i företaget.
- b) Instrument med totala kassaflöden som baserar sig på en andel av intäkterna.
- c) Avtal som har utformats för att belöna enskilda anställda för tillhandahållna tjänster.
- d) Avtal som innebär att en obetydlig andel av vinsten ska utbetalas som betalning för tjänster eller varor.

Punkt AG27 ändras och punkt AG29A läggs till efter punkt AG29.

AG27 Följande exempel visar hur olika typer av avtal avseende ett företags egna egetkapitalinstrument klassificeras:

- a) Ett avtal som företaget kommer att reglera genom att erhålla eller erlægga ett fastställt antal av dess egna aktier och inte erhålla någon framtida ersättning eller byta ett fastställt antal av dess egna aktier mot ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång är ett egetkapitalinstrument (med undantag av vad som sägs i punkt 22A). Därmed läggs eller dras eventuell ersättning som erhålls eller erläggs för sådant avtal direkt till eller från eget kapital. Ett exempel är en utfärdad aktieoption som ger motparten rätt att köpa ett fastställt antal av företags aktier mot ett fastställt kontantbelopp. Om avtalet kräver att företaget köper (löser in) sina egna aktier mot kontanter eller annan finansiell tillgång till ett fastställt eller fastställbart datum eller vid anmodan, redovisar dock företaget också en finansiell skuld för nuvärdet av inlösenbeloppet (med undantag av instrument som har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D). Ett exempel är ett företags förpliktelse enligt att terminsavtal att återköpa ett fastställt antal av sina egna aktier mot ett fastställt kontantbelopp.
- b) Ett företags förpliktelse att köpa sina egna aktier för kontanter ger upphov till en finansiell skuld för nuvärdet av inlösenbeloppet även om antalet aktier som företaget är förpliktigt att återköpa inte är fastställt eller om förpliktelsen är villkorad av att motparten utnyttjar en rätt till inlösen (förutom vad som sägs i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D). Ett exempel på en villkorad förpliktelse är en utfärdad option som kräver att företaget återköper sina egna aktier för kontanter om motparten utnyttjar optionen.
- c) Ett avtal som regleras med kontanter eller annan finansiell tillgång är en finansiell tillgång eller finansiell skuld även om kontantbeloppet eller annan finansiell tillgång som ska erhållas eller levereras baseras på ändringar i marknadspriset på företags egna aktier (förutom vad som sägs i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D). Ett exempel är en aktieoption som netto regleras med kontanter.
- d) ...

AG29A Vissa typer av instrument som medför en avtalsenlig förpliktelse för företaget klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Klassificering enligt dessa punkter är ett undantag från de principer som annars tillämpas vid klassificering av instrument i denna standard. Detta undantag avser inte klassificering av innehav utan bestämmande inflytande i koncernredovisningen. Således klassificeras instrument som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt antingen punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i enskilda eller separata finansiella rapporter som är innehav utan bestämmande inflytande som skulder i koncernredovisningen.

Ändringar av IAS 1

Utformning av finansiella rapporter (omarbetad 2007)

DEFINITIONER

Punkt 8A läggs till efter punkt 8.

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

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

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

Information som ska lämnas antingen i balansräkningen eller i noterna

Punkt 80A läggs till efter punkt 80.

80A Om ett företag har omklassificerat:

- a) ett inlösbart finansiellt instrument klassificerat som egetkapitalinstrument, eller
- b) ett instrument som ålägger företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företags nettotillgångar till en annan part och som klassificeras som egetkapitalinstrument

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

Efter punkt 136 läggs en rubrik och punkt 136A till. Punkt 138 ändras.

Inlösbara finansiella instrument klassificerade som eget kapital

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

- a) summariska kvantitativa uppgifter om det belopp som har klassificerats som eget kapital,
- b) dess mål, policyer och processer för att hantera sin förpliktelse att återköpa eller inlösa instrumenten när innehavarna av instrumenten så begär, inklusive eventuella förändringar från föregående period,
- c) förväntat negativt kassaflöde vid återköp eller inlösen av denna klass av finansiella instrument, och
- d) information om hur det förväntade negativa kassaflödet vid återköp eller inlösen har fastställts.

Övriga upplysningar

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

- a) företagets säte och rättsliga form, vilket land företaget registrerats i och adressen till företagets huvudkontor (eller huvudsakliga verksamhetsort, om denna är en annan än företagets huvudkontor),
- b) en beskrivning av verksamhetens karaktär och av företagets huvudsakliga aktiviteter,
- c) namnet på moderföretaget och det yttersta moderföretaget för koncernen, och
- d) information om dess livslängd, om det är ett företag med begränsad livslängd.

Punkt 139B läggs till efter punkt 139A.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER OCH IKRAFTTRÄDANDE

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

Ändringar i IFRS 7, IAS 39 och IFRIC 2

Företagen ska tillämpa följande ändringar i IFRS 7, IAS 39 och IFRIC 2 när de tillämpar de därmed förknippade ändringarna i IAS 32 och IAS 1:

IFRS 7

Finansiella instrument: Upplysningar

Punkt 3 ändras.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

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

a) ...

f) instrument som ska klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i IAS 32.

Punkt 44C läggs till efter punkt 44B.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

44C Ett företag ska tillämpa ändringen i punkt 3 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar *Inlösningsbara finansiella instrument och åtaganden som uppkommer vid likvidation* (ändringar i IAS 32 och IAS 1) utfärdad i februari 2008 för en tidigare period ska ändringen i punkt 3 tillämpas för denna tidigare period.

IAS 39

Finansiella instrument: Redovisning och värdering

Punkt 2 d ändras.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

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

d) finansiella instrument som utfärdas av företaget och som uppfyller definitionen av egetkapitalinstrument i IAS 32 (inklusive optioner och teckningsoptioner) eller som ska klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i IAS 32. Dock ska innehavaren av sådana egetkapitalinstrument tillämpa denna standard på dessa instrument, såvida de inte motsvarar undantaget i (a) ovan.

Punkt 103F läggs till efter punkt 103E.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

103F Ett företag ska tillämpa ändringen i punkt 2 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar *Inlösningsbara finansiella instrument och åtaganden som uppkommer vid likvidation* (ändringar i IAS 32 och IAS 1) utfärdad i februari 2008 för en tidigare period ska ändringen i punkt 2 tillämpas för denna tidigare period.

IFRIC 2

IFRIC-tolkning 2, Medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument

Fotnoten under Referenser ändras.

(*) I augusti 2005 ändrades IAS 32 till IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering*. I februari 2008 ändrade IASB IAS 32 genom att kräva att instrument som har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i IAS 32 ska klassificeras som eget kapital.

Punkterna 6 och 9 ändras och punkt 14A läggs till.

BESLUT

6 Medlemsandelar som skulle klassificeras som eget kapital om medlemmarna inte har en rätt att begära inlösen är eget kapital om någon av de förutsättningar som beskrivs i punkterna 7 och 8 föreligger eller om medlemmarnas andelar har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i IAS 32. Avistainlåning, inklusive checkkonton, bundna inlåningskonton och liknande avtal som uppkommer när medlemmarna agerar som kunder, är finansiella skulder i företaget.

- 9 Ett ovillkorat förbud kan vara absolut, i det att all inlösen är förbjuden. Ett ovillkorat förbud kan vara partiellt, i det att det förbjuder inlösen av medlemsandelar om inlösen skulle medföra att antalet medlemsandelar eller beloppet avseende inbetalt kapital för medlemsandelar sjunker under en angiven nivå. Medlemsandelar utöver förbudet mot inlösen är skulder, såvida inte företaget har en ovillkorad rätt att vägra inlösen enligt beskrivning i punkt 7 eller om medlemmarnas andelar har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i IAS 32. I vissa fall kan antalet andelar eller beloppet avseende inbetalt kapital som omfattas av inlösenförbud ändras från tid till annan. En sådan förändring av inlösenförbudet leder till en överföring mellan finansiella skulder och eget kapital.

IKRAFTTRÄDANDE

- 14A Ett företag ska tillämpa ändringarna i punkterna 6, 9, A1 och A12 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar Inlösningsbara finansiella instrument och åtaganden som uppkommer vid likvidation (ändringar i IAS 32 och IAS 1) utfärdad i februari 2008 för en tidigare period ska ändringarna i punkterna 6, 9, A1 och A12 tillämpas för denna tidigare period.

I bilagan (Exempel på tillämpning av beslutet) ändras punkterna A1 och A12.

EXEMPEL PÅ TILLÄMPNING AV BESLUTET

- A1 I denna bilaga finns sju exempel på tillämpningen av IFRIC:s beslut. Exempelen utgör inte en fullständig förteckning, utan andra omständigheter är möjliga. I varje exempel förutsätts att det inte föreligger några andra omständigheter än de som framgår av fakta i exemplet som innebär att det finansiella instrumentet ska klassificeras som en finansiell skuld och att det finansiella instrumentet inte har alla de egenskaper eller inte uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i IAS 32.

Exempel 4

Klassificering

- A12 I detta fall skulle 750 000 VE klassificeras som eget kapital och 150 000 VE klassificeras som finansiella skulder. Utöver de punkter som redan citerats står det i punkt 18 b i IAS 32 bland annat att:

... ett finansiellt instrument som ger innehavaren rätt att kräva att emittenten återlöser instrumentet mot kontanter eller mot annan finansiell tillgång (ett "inlösbart instrument") är en finansiell skuld, med undantag av de instrument som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Det finansiella instrumentet är en finansiell skuld också när kontantbeloppet eller andra finansiella tillgångar fastställts utifrån ett index eller med annan metod som påverkas av fluktuationer. Att innehavaren har rätt att kräva att emittenten återlöser instrumentet mot kontanter eller mot annan finansiell tillgång innebär att det inlösbara instrumentet kan definieras som en finansiell skuld, med undantag av de instrument som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D.