

## II

(Icke-lagstiftningsakter)

## FÖRORDNINGAR

## KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EU) 2023/1803

av den 13 augusti 2023

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

(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 <sup>(1)</sup>, särskilt artikel 3.1, och

av följande skäl:

- (1) Enligt artikel 4 i förordning (EG) nr 1606/2002 ska noterade företag som är underställda en medlemsstats lagstiftning för varje räkenskapsår som inleds den 1 januari 2005 eller därefter upprätta sin koncernredovisning i överensstämmelse med internationella redovisningsstandarder såsom de definieras i artikel 2 i den förordningen, som antas i form av en kommissionsförordning.
- (2) Genom kommissionens förordning (EG) nr 1126/2008 <sup>(2)</sup> har internationella redovisningsstandarder och tillhörande tolkningar som utfärdats eller antagits av International Accounting Standards Board (IASB) antagits till och med den 15 oktober 2008. Den förordningen ändrades för att inkludera de standarder och tillhörande tolkningar som utfärdats eller antagits av IASB och antagits av kommissionen till och med den 8 september 2022 i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002.
- (3) Den 18 maj 2017 offentliggjorde IASB International Financial Reporting Standard (IFRS) 17 *Försäkringsavtal* (IFRS 17), och den 25 juni 2020 ändringar av IFRS 17.
- (4) IFRS 17 innehåller en heltäckande metod för redovisning av försäkringsavtal. Syftet med IFRS 17 är att säkerställa att ett företag lämnar relevant information i sina finansiella rapporter som ger en trogen återgivning av dessa försäkringsavtal. Sådan information utgör en solid grund för användare av finansiella rapporter när de ska bedöma försäkringsavtals effekt på företagets finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden.

<sup>(1)</sup> EGT L 243, 11.9.2002, s. 1.

<sup>(2)</sup> 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).

- (5) IFRS 17 är tillämplig på försäkringsavtal, återförsäkringsavtal och investeringsavtal med diskretionära resultatandelar. Inom unionen finns det många olika livförsäkrings- och sparförsäkringsavtal med en ungefärlig total skuld på 5,9 biljoner euro (exklusive fondförsäkringsavtal), enligt bästa skattning. I flera medlemsstater har vissa av dessa avtal direkta och diskretionära resultatandelar, vilket gör det möjligt att dela risker och kassaflöden mellan olika generationer av försäkringstagare.
- (6) I vissa medlemsstater förvaltas livförsäkringsavtal också över generationer för att minska exponeringen för ränte- och livsfallrisker, och för att ha en särskild tillgångspool som ligger till grund för försäkringsskulden, men dessa avtal har inte direkt resultatandel enligt definitionen i IFRS 17. Om kraven i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG<sup>(3)</sup> är uppfyllda, och efter godkännande av försäkringstillsynsmyndigheterna, kan man för vissa av dessa avtal tillämpa matchningsjusteringen för beräkningen av Solvens II-kvot.
- (7) I sitt råd inför godkännandet fastslog European Financial Reporting Advisory Group (Efrag) att IFRS 17 uppfyller kriterierna för antagande i artikel 3.2 i förordning (EG) nr 1606/2002. Efrag kom dock inte till enighet om huruvida gruppering av generationsövergripande och kassaflödesmatchade avtal i årliga kohorter uppfyller de tekniska kriterierna för godkännande, eller bidrar till det europeiska gemensamma bästa. Detta ligger i linje med de synpunkter som framförts av berörda parter avseende Efrags utlåtande inför godkännandet och synpunkterna från medlemsstaternas experter i den föreskrivande kommittén för redovisningsfrågor.
- (8) Företag i unionen bör kunna tillämpa IFRS 17 så som den utfärdats av IASB för att underlätta notering i tredjeländer eller för att uppfylla globala investerares förväntningar.
- (9) Kravet på att gruppera avtal i årliga kohorter som beräkningsenhet för grupper av försäkrings- och investeringsavtal återspeglar dock inte alltid affärsmodellen, och inte heller de rättsliga och avtalsmässiga egenskaperna hos generationsövergripande och kassaflödesmatchade avtal som avses i skålen 5 och 6. Sådana avtal utgör mer än 70 % av de totala livförsäkringsskulderna i unionen. Att tillämpa kravet på att gruppera avtal i årliga kohorter på sådana avtal är inte alltid fördelaktigt ur ett kostnads-nyttoperspektiv.
- (10) Med tanke på att IFRS tillämpas på de globala kapitalmarknaderna bör avvikelser från IFRS bara göras i exceptionella fall och ha en begränsad räckvidd.
- (11) Trots definitionen av grupp av försäkringsavtal i bilaga A till IFRS 17 som ingår i bilagan till denna förordning bör företag i unionen därför ha möjlighet att undanta generationsövergripande och kassaflödesmatchade avtal från kravet i IFRS 17 på att gruppera avtal i årliga kohorter.
- (12) Det bör vara lätt för investerare att se om ett företag har tillämpat undantaget från kravet på att gruppera avtal i årliga kohorter. Företaget bör därför i enlighet med IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* i noterna till sina finansiella rapporter redovisa användningen av undantaget som en betydande redovisningsprincip och lämna annan förklarande information, t.ex. för vilka portföljer det har tillämpat undantaget. Detta bör inte innebära att det krävs en kvantitativ bedömning av effekterna av att utnyttja möjligheten till undantag från kravet på att gruppera avtal i årliga kohorter.
- (13) Kommissionen bör senast den 31 december 2027 se över undantaget från kravet på att gruppera avtal i årliga kohorter för generationsövergripande och kassaflödesmatchade avtal, med beaktande av IASB:s översyn efter genomförandet av IFRS 17.
- (14) Upphovsrätten, databasrättigheterna och andra immateriella rättigheter i IFRS och tillhörande tolkningar som utfärdats av International Financial Reporting Interpretations Committee innehas av IFRS Foundation. Ett meddelande om upphovsrätt bör därför införas i bilagan till denna förordning.

<sup>(3)</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG av den 25 november 2009 om upptagande och utövande av försäkrings- och återförsäkringsverksamhet (Solvens II) (EUT L 335, 17.12.2009, s. 1).

- (15) Förordning (EG) nr 1126/2008 har ändrats många gånger. I syfte att förenkla unionens lagstiftning om internationella redovisningsstandarder är det lämpligt att av tydlighets- och transparenskäl ersätta den förordningen. Förordning (EG) nr 1126/2008 bör därför upphöra att gälla.
- (16) De åtgärder som föreskrivs i denna förordning är förenliga med yttrandet från den föreskrivande kommittén för redovisningsfrågor.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

#### Artikel 1

Härmed antas de internationella redovisningsstandarder som anges i bilagan.

#### Artikel 2

Ett företag får välja att inte tillämpa det krav som fastställs i punkt 22 i International Financial Reporting Standard 17 *Försäkringsavtal* (IFRS 17) i bilagan till denna förordning på

- a) grupper av försäkringsavtal med direkt resultatandel och grupper av investeringsavtal med diskretionära resultatandelar enligt definitionen i bilaga A till IFRS 17 i bilagan till denna förordning, och med kassaflöden som påverkar eller påverkas av kassaflöden till försäkringstagare som omfattas av andra avtal enligt vad som fastställs i punkterna B67 och B68 i bilaga B till IFRS 17 i bilagan till denna förordning,
- b) grupper av försäkringsavtal som förvaltas över generationer av avtal och som uppfyller villkoren i artikel 77b i direktiv 2009/138/EG och som har godkänts av tillsynsmyndigheter för tillämpning av matchningsjusteringen.

Om ett företag inte tillämpar kravet i punkt 22 i IFRS 17 i bilagan till denna förordning i enlighet med leden a eller b ska det, i enlighet med IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*, upplysa om detta i noterna som en betydande redovisningsprincip och lämna annan förklarande information, t.ex. för vilka portföljer företaget har tillämpat detta undantag.

#### Artikel 3

Kommissionen ska se över den möjlighet som fastställs i artikel 2 senast den 31 december 2027 och vid behov föreslå att den ändras eller tas bort.

#### Artikel 4

Förordning (EG) nr 1126/2008 ska upphöra att gälla.

Hänvisningar till den upphävda förordningen ska anses som hänvisningar till den här förordningen.

#### Artikel 5

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 13 augusti 2023.

På kommissionens vägnar  
Ursula VON DER LEYEN  
Ordförande

## BILAGA

## INTERNATIONELLA REDOVISNINGSTANDARDER

IAS 1	Utformning av finansiella rapporter
IAS 2	Varulager
IAS 7	Rapport över kassaflöden
IAS 8	Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel
IAS 10	Händelser efter rapportperioden
IAS 12	Inkomstskatter
IAS 16	Materiella anläggningstillgångar
IAS 19	Ersättningar till anställda
IAS 20	Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd
IAS 21	Effekterna av ändrade valutakurser
IAS 23	Låneutgifter
IAS 24	Upplysningar om närstående
IAS 26	Redovisning av pensionsstiftelser
IAS 27	Separata finansiella rapporter
IAS 28	Innehav i intresseföretag och joint ventures
IAS 29	Finansiell rapportering i hyperinflationländer
IAS 32	Finansiella instrument: Klassificering
IAS 33	Resultat per aktie
IAS 34	Delårsrapportering
IAS 36	Nedskrivningar
IAS 37	Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar
IAS 38	Immateriella tillgångar
IAS 39	Finansiella instrument: Redovisning och värdering

---

IAS 40	Förvaltningsfastigheter
IAS 41	Jord- och skogsbruk
IFRS 1	Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas
IFRS 2	Aktierelaterade ersättningar
IFRS 3	Rörelseförvärv
IFRS 5	Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter
IFRS 6	Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar
IFRS 7	Finansiella instrument: Upplysningar
IFRS 8	Rörelsesegment
IFRS 9	Finansiella instrument
IFRS 10	Koncernredovisning
IFRS 11	Samarbetsarrangemang
IFRS 12	Upplysningar om intressen i andra företag
IFRS 13	Värdering till verkligt värde
IFRS 15	Intäkter från avtal med kunder
IFRS 16	Leasingavtal
IFRS 17	Försäkringsavtal
IFRIC 1	Förändringar i befintliga skyldigheter avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder
IFRIC 2	Medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument
IFRIC 5	Rätter till intressen i fonder för nedläggning, återställande och miljöåterställande åtgärder
IFRIC 6	Förpliktelser som uppstår genom deltagande på viss marknad – avfall som utgörs av eller innehåller elektriska eller elektroniska produkter
IFRIC 7	Tillämpning av inflationsjusteringsmetoden enligt IAS 29 Finansiell rapportering i hög-inflationsländer
IFRIC 10	Delårsrapportering och nedskrivningar

IFRIC 12	Avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster
IFRIC 14	IAS 19 – Begränsningen av en förmånsbestämd tillgång, lägsta fonderingskrav och samspelet dem emellan
IFRIC 16	Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet
IFRIC 17	Värdeöverföring av icke-kontanta tillgångar genom utdelning till ägare
IFRIC 19	Utsläckning av finansiella skulder med egetkapitalinstrument
IFRIC 20	Avrymningskostnader under ett dagbrotts produktionsfas
IFRIC 21	Avgifter
IFRIC 22	Transaktioner i utländsk valuta och förskottsersättning
IFRIC 23	Osäkerhet i fråga om inkomstskattemässig behandling
SIC-7	Införande av euro
SIC-10	Statliga stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet
SIC-25	Inkomstskatter – konsekvenser av en förändring av skattestatus
SIC-29	Avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster: Upplysningar
SIC-32	Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats

Mångfaldigande tillåts inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Alla rättigheter förbehålles utanför EES, med undantag för rätten att mångfaldiga för enskilt bruk eller annars i överensstämmelse med god sed. Ytterligare information kan erhållas från IASB på webbplatsen [www.iasb.org](http://www.iasb.org)

## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 1

*Utformning av finansiella rapporter*

## SYFTE

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

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 2 **Ett företag ska tillämpa denna standard vid upprättande och utformning av generella finansiella rapporter enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).**
- 3 Andra IFRS innehåller krav på redovisning och värdering av och upplysning om särskilda transaktioner och andra händelser.
- 4 Denna standard tillämpas inte på strukturen och innehållet i finansiella rapporter för delår i sammandrag, upprättade enligt IAS 34 *Delårsrapportering*. Punkterna 15–35 gäller dock sådana finansiella rapporter. Denna standard tillämpas i lika mån av alla företag, inklusive dem som utformar koncernredovisning enligt IFRS 10 *Koncernredovisning* och dem som utformar separata finansiella rapporter enligt IAS 27 *Separata finansiella rapporter*.
- 5 I denna standard används terminologi som passar vinstdrivande företag, inklusive affärsdrivande företag i den offentliga sektorn. Om företag med aktiviteter utan vinstsyfte inom den privata sektorn eller offentliga sektorn tillämpar standarden kan de behöva ändra beteckningarna på vissa poster i de finansiella rapporterna och på de finansiella rapporterna i sig.
- 6 På motsvarande sätt kan företag som saknar eget kapital enligt definitionen i IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering* (exempelvis vissa värdepappersfonder) och företag vars aktiekapital inte är eget kapital (exempelvis vissa ekonomiska föreningar) behöva anpassa utformningen i de finansiella rapporterna av medlemmars eller andelsinnehavares andelar.

## DEFINITIONER

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

*Redovisningsprinciper* definieras i punkt 5 i IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* och begreppet används med samma innebörd i denna standard.

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

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

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

**a) International Financial Reporting Standards (IFRS),**

**b) internationella redovisningsstandarder (IAS),**

c) IFRIC-tolkningar, och

d) SIC-tolkningar <sup>(1)</sup>.

**Väsentlig:**

**Information är väsentlig om utelämnande, felaktig redovisning eller fördunkling av den rimligen kan antas påverka de beslut som de primära användarna av de generella finansiella rapporterna fattar på grundval av dessa finansiella rapporter, som innehåller finansiell information om ett särskilt rapporterande företag.**

Väsentligheten beror på informationens art eller omfattning, eller bådadera. Ett företag bedömer huruvida information, antingen enskild eller i kombination med annan information, är väsentlig mot bakgrund av de finansiella rapporterna som helhet.

Information är fördunklad om den kommuniceras på ett sätt som skulle få en liknande effekt för primära användare av finansiella rapporter som ett utelämnande eller en felaktig redovisning skulle få. Följande är exempel på omständigheter som kan resultera i att väsentlig information fördunklas:

- a) Information om en väsentlig post, transaktion eller annan händelse redovisas i de finansiella rapporterna, men de formuleringar som används är vaga eller otydliga.
- b) Information om en väsentlig post, transaktion eller annan händelse är utspridd i de finansiella rapporterna.
- c) Olikartade poster, transaktioner eller andra händelser är aggregerade på ett olämpligt sätt.
- d) Likartade poster, transaktioner eller andra händelser är uppdelade på ett olämpligt sätt.
- e) Begripligheten i de finansiella rapporterna begränsas till följd av att väsentlig information döljs av oväsentlig information i sådan utsträckning att en primär användare inte kan avgöra vilken information som är väsentlig.

För att bedöma huruvida information rimligen kan antas påverka de beslut som de primära användarna av ett särskilt rapporterande företags generella finansiella rapporter fattar, måste ett företag beakta dessa användares egenskaper men även företagets egna omständigheter.

Många befintliga och potentiella investerare, långgivare och andra borgenärer kan inte begära att rapporterande företag ska tillhandahålla information direkt, utan måste förlita sig på generella finansiella rapporter för mycket av den finansiella information de behöver. Dessa aktörer är följaktligen de primära användare som de generella finansiella rapporterna riktar sig till. Finansiella rapporter tas fram för användare som har en rimlig kunskap om affärsverksamhet och ekonomi och som granskar och analyserar informationen noggrant. Ibland kan även kunniga och noggranna användare behöva konsultera en rådgivare för att förstå information om komplexa ekonomiska fenomen.

Noter innehåller information utöver den som presenteras i rapporten över finansiell ställning, rapport(erna) över resultat och övrigt totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och rapporten över kassaflöden. Noter innehåller beskrivningar eller uppdelningar av poster som redovisas i dessa rapporter och information om poster som inte uppfyller kraven på att redovisas i dessa rapporter.

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

<sup>(1)</sup> Definitionen av IFRS har ändrats efter de namnändringar som infördes genom omarbetningen 2010 av IFRS Foundations stadgar.



Komponenterna i övrigt totalresultat innefattar

- a) förändringar i omvärderingsreserv (se IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* och IAS 38 *Immateriella tillgångar*),
- b) omvärderingar av förmånsbestämda planer (se IAS 19 *Ersättningar till anställda*),
- c) vinster och förluster som uppkommer vid omräkning av en utlandsverksamhets finansiella rapporter (se IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser*),
- d) vinster och förluster från placeringar i egetkapitalinstrument som identifieras som värderade till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5 i IFRS 9 *Finansiella instrument*,
- da) vinster och förluster på finansiella tillgångar som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A i IFRS 9,
- e) den effektiva delen av vinster och förluster på säkringsinstrument i en kassaflödessäkring och vinster och förluster på säkringsinstrument som säkrar placeringar i egetkapitalinstrument som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5 i IFRS 9 (se kapitel 6 i IFRS 9),
- f) för vissa skulder som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet, storleken på förändringen i verkligt värde som härrör från förändringarna i skuldens kreditrisk (se punkt 5.7.7 i IFRS 9),
- g) förändringar i en options tidsvärde vid uppdelning av realvärdet och tidsvärdet i ett optionsavtal och identifiering av endast förändringar i optionens realvärde som säkringsinstrument (se kapitel 6 i IFRS 9),
- h) förändringar i värdet på terminsdelen i terminskontrakt vid uppdelning av terminsdelen och avistadelen i ett terminskontrakt och identifiering av endast förändringar i avistadelen som säkringsinstrument, och förändringar i värdet för valutabasisspreaden för ett finansiellt instrument när det undantas från identifieringen av det finansiella instrumentet som säkringsinstrument (se kapitel 6 i IFRS 9),
- i) finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal utfärdade inom tillämpningsområdet för IFRS 17 *Försäkringsavtal* som undantas från resultatet när de totala finansiella intäkterna eller kostnaderna från försäkringsavtal delas upp för att i resultatet inkludera ett belopp som fastställs genom en systematisk fördelning i enlighet med punkt 88 b i IFRS 17, eller ett belopp som eliminerar bristande överensstämmelse i redovisningen med de finansiella intäkter eller kostnader som härrör från de underliggande posterna, i enlighet med punkt 89 b i IFRS 17, och
- j) finansiella intäkter eller kostnader från innehavda återförsäkringsavtal vilka undantas från resultatet när de totala finansiella intäkterna eller kostnaderna från återförsäkring delas upp för att i resultatet inkludera ett belopp som fastställs genom en systematisk fördelning i enlighet med punkt 88 b i IFRS 17.

Ägare är innehavare av instrument som klassificeras som eget kapital.

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

Omklassificeringsjusteringar är belopp som omklassificerats till resultatet i den aktuella perioden och som har redovisats i övrigt totalresultat i den aktuella eller i tidigare perioder.

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

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

- 8 Även om begreppen "övrigt totalresultat", "resultat" och "summa totalresultat" används i denna standard kan ett företag använda andra begrepp för att beskriva summorna så länge innebörden är tydlig. Exempelvis kan ett företag använda begreppet "nettoresultat" för att beskriva resultatet.
- 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 bara vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part och som klassificeras som egetkapitalinstrument (beskrivs i punkterna 16C och 16D i IAS 32).

#### FINANSIELLA RAPPORTER

##### **Finansiella rapporters syfte**

- 9 Finansiella rapporter är ett strukturerat återgivande av ett företags finansiella ställning och finansiella resultat. Syftet med finansiella rapporter är att ge information om ett företags finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden, som är användbar för en rad olika kategorier av användare vid ekonomiska beslut. Av de finansiella rapporterna framgår också resultaten av företagsledningens förvaltning av de resurser som anförtratts den. För att uppnå detta syfte innehåller finansiella rapporter information om ett företags
- a) tillgångar,
  - b) skulder,
  - c) eget kapital,
  - d) intäkter och kostnader, inklusive vinster och förluster,
  - e) tillskott från och värdeöverföring till ägare i deras egenskap av ägare, och
  - f) kassaflöden.

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

##### **Fullständiga finansiella rapporter**

- 10 **Fullständiga finansiella rapporter utgörs av**
- a) **en rapport över finansiell ställning vid periodens slut,**
  - b) **en rapport över resultat och övrigt totalresultat för perioden,**
  - c) **en rapport över förändringar i eget kapital för perioden,**
  - d) **en rapport över kassaflöden för perioden,**
  - e) **noter, som består av väsentlig information om redovisningsprinciper och annan förklarande information,**
  - ea) **jämförande information för den föregående perioden enligt vad som anges i punkterna 38 och 38A, och**

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

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

- 10A** Ett företag får redovisa en enda rapport över resultat och övrigt totalresultat, med resultat och övrigt totalresultat redovisade i två avsnitt. Avsnitten ska redovisas tillsammans, där resultatavsnittet redovisas först direkt åtföljt av avsnittet övrigt totalresultat. Ett företag får redovisa resultatavsnittet i en separat rapport över resultat. I det fallet ska den separata rapporten över resultat omedelbart föregå rapporten över totalresultat, vilken ska inledas med resultatet.
- 11** Ett företag ska med samma vikt redovisa samtliga finansiella rapporter i sina fullständiga finansiella rapporter.
- 12** [utgår]
- 13** Många företag lämnar, vid sidan av de finansiella rapporterna, en ekonomisk översikt i vilken företagsledningen beskriver och förklarar huvuddragen i företagets finansiella resultat och finansiella ställning samt de viktigaste osäkerhetsfaktorer som företaget står inför. En sådan översikt kan inbegripa en genomgång av
- a) de viktigaste faktorer som bestämmer finansiellt resultat, inklusive omvärldsförändringar inom företagets verksamhetsområde, företagets åtgärder med anledning av dessa förändringar och effekten därav, samt företagets policy för investeringar för bibehållande och förbättring av finansiellt resultat inklusive företagets utdelningspolitik,
  - b) företagets finansieringskällor och mål för skuldsättningsgrad, och
  - c) de av företagets resurser som inte redovisas i rapporten över finansiell ställning enligt IFRS.
- 14** Många företag lämnar även rapporter och redogörelser vid sidan av de finansiella rapporterna, såsom miljörapporter och förädlingsvärdesanalyser. Detta gäller i synnerhet i branscher i vilka miljöfaktorer är betydande och då personalen betraktas som en viktig användargrupp. Rapporter och redogörelser som lämnas vid sidan av de finansiella rapporterna omfattas inte av IFRS.

### Allmänna drag

#### *Rättvisande bild och förenlighet med IFRS*

- 15** Finansiella rapporter ska ge en rättvisande bild av ett företags finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden. Rättvisande bild kräver ett troget återgivande av effekterna av transaktioner, andra händelser och förhållanden enligt de definitioner av och redovisningsvillkor för tillgångar, skulder, intäkter och kostnader som framställs i *Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering* (det konceptuella ramverket). Tillämpningen av IFRS, med ytterligare upplysning där så krävs, förutsätts leda till finansiella rapporter som ger en rättvisande bild.
- 16** **Ett företag vars finansiella rapporter följer IFRS ska göra ett uttryckligt uttalande utan förbehåll om sådant iakttagande i noterna. Ett företag ska inte beskriva finansiella rapporter som att de följer IFRS såvida de inte följer samtliga krav i IFRS.**
- 17** Under praktiskt taget alla omständigheter uppnår ett företag en rättvisande bild genom iakttagande av tillämpbara IFRS. En rättvisande bild kräver också att ett företag
- a) ska välja och tillämpa redovisningsprinciper enligt IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*. IAS 8 innehåller en hierarki med auktoritativ vägledning som företagsledningen överväger i avsaknad av en IFRS som särskilt gäller en post,

- b) ska redovisa information, inklusive uppgifter om redovisningsprinciper, på ett sätt som gör att den är relevant, tillförlitlig, jämförbar och begriplig,
- c) ska lämna ytterligare upplysningar när tillämpning av de särskilda kraven i IFRS inte är tillräcklig för att göra det möjligt för användarna att förstå inverkan av vissa transaktioner, andra händelser och förhållanden på företagets finansiella ställning och finansiella resultat.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### *Fortlevnadsprincipen*

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

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

#### *Periodiseringsprincipen*

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

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

#### *Väsentlighet och sammanslagningar*

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

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

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

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

#### *Kvittning*

- 32 **Ett företag ska inte kvitta tillgångar och skulder eller intäkter och kostnader såvida detta inte krävs eller är tillåtet enligt en IFRS.**
- 33 Ett företag redovisar såväl tillgångar och skulder som intäkter och kostnader var för sig. Kvittning i rapporten eller rapporterna över resultat och övrigt totalresultat eller över finansiell ställning minskar användarnas möjligheter både att förstå de transaktioner, andra händelser och förhållanden som har inträffat och att bedöma företagets framtida kassaflöden, utom när kvittning återspeglar den ekonomiska innebörden av transaktionen eller den andra händelsen. Värdering av tillgångar netto efter avdrag för värdering – exempelvis för inkurans i varulager eller för osäkra fordringar – är inte kvittning.
- 34 IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder* kräver att ett företag värderar intäkter från avtal med kunder till det ersättningsbelopp som företaget förväntar sig att ha rätt till i utbyte mot överföringen av utlovade varor eller tjänster. Till exempel speglar det intäktsbelopp som redovisas eventuella handelsrabatter och mängdrabatter. Ett företag genomför, i den ordinarie verksamheten, andra transaktioner som inte genererar intäkter, men som har betydelse för den huvudsakliga intäktsgenererande verksamheten. Ett företag redovisar resultaten av sådana transaktioner när denna redovisning återspeglar transaktionens eller någon annan händelses innebörd, genom att eventuell inkomst kvittas mot de utgifter som uppkommer vid transaktionen i fråga. Till exempel
- a) redovisar ett företag vinster och förluster vid avyttring av anläggningstillgångar, inklusive placeringar och rörelsetillgångar, genom att från ersättningsbeloppet vid avyttringen dra av tillgångens redovisade värde och därtill hänförliga försäljningskostnader, och
  - b) kan ett företag nettoredovisa utgifter hänförliga till en avsättning som redovisas enligt IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar* och som ersätts enligt avtal med tredje part (exempelvis en leverantörsgaranti) mot den hänförliga ersättningen.
- 35 Dessutom nettoredovisar ett företag vinster och förluster som härrör från en grupp likartade transaktioner, exempelvis valutakursvinster och valutakursförluster eller vinster och förluster på finansiella instrument som innehas för handel. Ett företag redovisar emellertid sådana vinster och förluster var för sig om de är väsentliga.

#### *Rapporteringsfrekvens*

- 36 **Ett företag ska avge fullständiga finansiella rapporter (inklusive jämförande information) minst en gång per år. När ett företag ändrar slutet på rapportperioden och utformar finansiella rapporter för en period som är längre eller kortare än ett år ska ett företag upplysa om, utöver vilken period de finansiella rapporterna omfattar,**
- a) **anledningen till att en längre eller kortare period används, och**
  - b) **det faktum att de belopp som redovisas i de finansiella rapporterna inte är helt jämförbara.**
- 37 Normalt upprättar ett företag konsekvent finansiella rapporter för en period på ett år. Vissa företag föredrar emellertid av praktiska skäl att rapporterna omfattar exempelvis en period om 52 veckor. Denna standard förhindrar inte detta.

*Jämförande information**Minsta jämförande information*

- 38** Förutom i de fall IFRS tillåter eller kräver annorlunda ska ett företag lämna jämförande information för den föregående perioden avseende alla redovisade belopp i den aktuella periodens finansiella rapporter. Ett företag ska lämna jämförande information för de kommenterande och beskrivande avsnitten om detta är av betydelse för förståelsen av den aktuella periodens finansiella rapporter.
- 38A** Ett företag ska minst lägga fram två rapporter över finansiell ställning, två rapporter över resultat och övrigt totalresultat, två separata rapporter över resultat (om sådana lämnas), två rapporter över kassaflöden och två rapporter över förändringar i eget kapital, samt hänförliga noter.
- 38B** I vissa fall är kommentarerna i de finansiella rapporterna beträffande den föregående perioden eller de föregående perioderna relevanta även för den aktuella perioden. Exempelvis kan ett företag under den aktuella perioden lämna uppgifter om en rättstvist vars utgång var ovisst vid slutet av den föregående rapportperioden och som fortfarande inte är avgjord. Användare kan ha nytta av att information lämnas om att ovissheten förelåg i slutet av den föregående rapportperioden och av att information lämnas om de åtgärder som har vidtagits under perioden för att avlägsna ovissheten.

*Ytterligare jämförande information*

- 38C** Ett företag får lägga fram jämförande information utöver de minsta jämförande finansiella rapporter som krävs enligt IFRS så länge den informationen tas fram i överensstämmelse med IFRS. Denna jämförande information kan bestå av en eller flera rapporter som det hänvisas till i punkt 10, men behöver inte innehålla en komplett uppsättning finansiella rapporter. När så är fallet ska företaget lägga fram noter som hänför sig till dessa tillkommande rapporter.
- 38D** Ett företag får exempelvis lägga fram en tredje rapport över resultat och övrigt totalresultat (och därigenom redovisa den aktuella perioden, den föregående perioden och ytterligare en jämförelseperiod). Företaget är dock inte skyldigt att lägga fram en tredje rapport över finansiell ställning, en tredje rapport över kassaflöden eller en tredje rapport över förändringar i eget kapital (dvs. en ytterligare jämförande finansiell rapport). Företaget är skyldigt att i noterna till de finansiella rapporterna lägga fram den jämförande information som är hänförlig till den ytterligare rapporten över resultat och övrigt totalresultat.
- 39–40 [utgår]

*Byte av redovisningsprincip, retroaktiv omräkning eller omklassificering*

- 40A** Ett företag ska utöver de minsta jämförande finansiella rapporter som krävs i punkt 38A lägga fram en tredje rapport över finansiell ställning per den föregående periodens början om
- det tillämpar en redovisningsprincip retroaktivt, gör en retroaktiv omräkning av poster i sina finansiella rapporter eller omklassificerar poster i sina finansiella rapporter, och
  - den retroaktiva tillämpningen, retroaktiva omräkningen eller omklassificeringen har en väsentlig inverkan på informationen i rapporten över finansiell ställning per den föregående periodens början.
- 40B** Under de omständigheter som beskrivs i punkt 40A ska ett företag lägga fram tre rapporter över finansiell ställning, nämligen per
- den aktuella periodens slut,
  - den föregående periodens slut, och
  - den föregående periodens början.

- 40C När ett företag är skyldigt att lägga fram en ytterligare rapport över finansiell ställning i enlighet med punkt 40A måste det lämna den information som krävs i punkterna 41–44 och IAS 8. Det behöver dock inte redovisa de tillhörande noterna till rapporten över periodens ingående finansiella ställning per den föregående periodens början.
- 40D Datumet för den rapporten över periodens ingående finansiella ställning ska vara början av den föregående perioden oavsett om ett företags finansiella rapporter redovisar jämförande information för tidigare perioder (såsom är tillåtet enligt punkt 38C).
- 41 Om ett företag ändrar uppställningen eller klassificeringen av poster i sina finansiella rapporter, ska företaget omklassificera jämförelsebelopp utom i de fall en omklassificering är praktiskt ogenomförbar. När ett företag omklassificerar jämförelsebelopp ska det lämna upplysningar om följande (inklusive per den föregående periodens början):**
- a) omklassificeringens karaktär,**
  - b) beloppet för varje post eller kategori av poster som omklassificeras, och**
  - c) anledningen till omklassificeringen.**
- 42 När det är praktiskt ogenomförbart att omklassificera jämförelsebelopp, ska ett företag upplysa om**
- a) anledningen till att beloppen inte omklassificeras, och**
  - b) karaktären på de justeringar som skulle ha genomförts om beloppen hade blivit omklassificerade.**
- 43 Förbättrad jämförbarhet av information mellan perioder hjälper användare när de fattar ekonomiska beslut, särskilt genom att möjliggöra bedömning av trender i ekonomisk information i prognossyfte. I vissa fall är det praktiskt ogenomförbart att omklassificera jämförande information för en viss tidigare period för att uppnå jämförbarhet med den aktuella perioden. Exempelvis kan det förekomma att ett företag inte har samlat in grunduppgifter under den tidigare perioden eller de tidigare perioderna på ett sätt som möjliggör en omklassificering och det kan vara praktiskt ogenomförbart att återskapa informationen.
- 44 I IAS 8 anges de justeringar som måste göras av den jämförande informationen när ett företag byter redovisningsprincip eller rättar ett fel.
- Konsekvent utformning*
- 45 Ett företag ska behålla utformningen och klassificeringen av posterna i de finansiella rapporterna från en period till nästa såvida inte**
- a) det är uppenbart, efter en betydande förändring av verksamhetens karaktär eller en översyn av företagets finansiella rapporter, att en annan utformning eller klassificering skulle vara mer lämplig med hänsyn till kriterierna för val och tillämpning av redovisningsprinciper i IAS 8, eller**
  - b) en IFRS kräver en ändring av utformningen.**
- 46 Exempelvis kan ett betydande förvärv eller en betydande avyttring eller en översyn av utformningen av de finansiella rapporterna tyda på att de finansiella rapporterna behöver utformas på annat sätt. Ett företag ändrar de finansiella rapporternas utformning endast om ändringen leder till information som är tillförlitlig och mer relevant för användare av de finansiella rapporterna och det är troligt att den förändrade strukturen är bestående, så att den inte leder till en försämrad jämförbarhet. När sådana förändringar av utformningen genomförs omklassificerar företaget den jämförande informationen enligt punkterna 41 och 42.



## STRUKTUR OCH INNEHÅLL

**Inledning**

- 47 I denna standard krävs vissa upplysningar i rapporten över finansiell ställning, rapporten(-erna) över resultat och övrigt totalresultat eller i rapporten över förändringar i eget kapital samt upplysning om andra poster antingen i dessa rapporter eller i noterna. I IAS 7 *Rapport över kassaflöden* anges krav på utformningen av information om kassaflöden.
- 48 I denna standard används ibland begreppet "upplysning" i vid bemärkelse och omfattar då poster som redovisas i de finansiella rapporterna. Upplysningar krävs också enligt andra IFRS. Såvida annat ej anges på annan plats i denna standard eller i annan IFRS kan sådana upplysningar lämnas i de finansiella rapporterna.

**Identifiering av de finansiella rapporterna**

- 49 **Ett företag ska tydligt identifiera och särskilja de finansiella rapporterna från annan information i samma publicerade dokument.**
- 50 IFRS är tillämpliga enbart på finansiella rapporter och inte nödvändigtvis på annan information som lämnas i en årsredovisning, handling som inlämnas till tillsynsmyndighet eller i ett annat dokument. Det är därför viktigt att användarna kan särskilja information som är upprättad enligt IFRS från annan information som kan vara användbar för användare men som inte behandlas i dessa krav.
- 51 **Ett företag ska tydligt identifiera varje finansiell rapport och noterna. Dessutom ska ett företag lämna följande information på ett tydligt sätt och vid behov upprepa den för att den redovisade informationen ska vara begriplig:**
- a) **namnet på det rapporterande företaget eller annan identifiering av detta samt varje förändring i denna information sedan den föregående rapportperiodens slut,**
  - b) **huruvida de finansiella rapporterna avser ett enskilt företag eller en koncern,**
  - c) **datumet för rapportperiodens slut eller för den period som de finansiella rapporterna eller noterna omfattar,**
  - d) **rapporteringsvalutan, enligt definition i IAS 21, och**
  - e) **den mätstorhet med vilken beloppen är angivna i de finansiella rapporterna.**
- 52 Ett företag uppfyller kraven i punkt 51 genom att ange lämpliga rubriker på sidor, rapporter, noter, spalter och liknande. Bedömning krävs för att avgöra det bästa sättet att presentera denna information. När ett företag exempelvis presenterar sina finansiella rapporter elektroniskt, används inte alltid sidindelning – ett företag presenterar då ovanstående uppgifter för att säkerställa att informationen i de finansiella rapporterna är begriplig.
- 53 Ett företag gör ofta finansiella rapporter mer begripliga genom att presentera information i tusental eller miljontal av rapporteringsvalutan. Detta är acceptabelt om företaget uppger om den mätstorhet med vilken beloppen är angivna och om väsentlig information inte utelämnas.

**Rapport över finansiell ställning**

*Information som ska redovisas i rapporten över finansiell ställning*

- 54 **Rapporten över finansiell ställning ska innefatta poster som visar belopp för följande:**
- a) **materiella anläggningstillgångar,**
  - b) **förvaltningsfastigheter,**
  - c) **immateriella tillgångar,**

- d) finansiella tillgångar (exklusive belopp enligt e, h och i),**
  - da) **portföljer med avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17 och som är tillgångar, uppdelade i enlighet med punkt 78 i IFRS 17,**
  - e) **placeringar redovisade enligt kapitalandelsmetoden,**
  - f) biologiska tillgångar inom tillämpningsområdet för IAS 41 *Jord- och skogsbruk*,
  - g) **varulager,**
  - h) **kundfordringar och andra fordringar,**
  - i) **likvida medel,**
  - j) summan av alla tillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning och tillgångar som ingår i avyttringsgrupper klassificerade som att de innehas för försäljning enligt IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*,
  - k) **leverantörsskulder och andra skulder,**
  - l) **avsättningar,**
  - m) **finansiella skulder (exklusive belopp enligt k och l),**
  - ma) **portföljer med avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17 och som är skulder, uppdelade i enlighet med punkt 78 i IFRS 17,**
  - n) skulder och fordringar för aktuell skatt, enligt definition i IAS 12 *Inkomstskatter*,
  - o) **uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar, enligt definition i IAS 12,**
  - p) **skulder som ingår i avyttringsgrupper klassificerade som att de innehas för försäljning enligt IFRS 5,**
  - q) innehav utan bestämmande inflytande, redovisade i eget kapital, och
  - r) **emitterat kapital och reserver hänförliga till ägare av moderföretaget.**
- 55 **Ett företag ska redovisa ytterligare poster (inbegripet uppdelning av poster som förtecknas i punkt 54), rubriker och delsummor i rapporten över finansiell ställning när så är relevant för förståelsen av företagets finansiella ställning.**
- 55A När ett företag redovisar delsummor i enlighet med punkt 55, ska dessa delsummor
- a) bestå av poster med belopp som redovisas och värderas i enlighet med IFRS,
  - b) redovisas och rubriceras på ett sådant sätt som gör de poster som utgör delsumman tydliga och begripliga,
  - c) vara konsekventa från en period till en annan, i enlighet med punkt 45, och
  - d) inte redovisas med större vikt än de delsummor och totalsummor som krävs enligt IFRS för rapporten över finansiell ställning.

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

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

- a) inkluderas poster när en posts storlek, karaktär eller funktion eller graden av sammanslagning av likartade poster är sådan att separat redovisning är relevant för en förståelse av företagets finansiella ställning, och
- b) kan beteckningar och posters ordningsföljd eller graden av sammanslagning av likartade poster ändras enligt företagets karaktär och dess transaktioners karaktär, för att tillhandahålla den information som är relevant för en förståelse av företagets finansiella ställning. Ett finansiellt institut kan exempelvis ändra ovanstående beteckningar för att lämna information som är relevant för ett finansiellt instituts verksamhet.

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

- a) tillgångars karaktär och likviditet,
- b) tillgångars funktion i företaget, och
- c) belopp, karaktär och betalningstidpunkt för skulder.

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

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

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

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

- a) inte mer än tolv månader efter rapportperioden, och**
- b) mer än tolv månader efter rapportperioden.**

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

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

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

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

#### *Omsättningstillgångar*

66 **Ett företag ska klassificera en tillgång som omsättningstillgång när**

- a) **det förväntas realisera tillgången, eller avser att sälja eller förbruka den, under företagets normala verksamhetscykel,**
- b) **det innehar tillgången primärt för handelsändamål,**
- c) **det förväntas realisera tillgången inom tolv månader efter rapportperioden, eller**
- d) **tillgången utgörs av likvida medel (enligt definition i IAS 7), såvida inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller att bytas eller användas för att reglera en skuld i minst tolv månader efter rapportperioden.**

**Ett företag ska klassificera alla andra tillgångar som anläggningstillgångar.**

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

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

#### *Kortfristiga skulder*

69 **Ett företag ska klassificera en skuld som kortfristig när**

- a) **det väntar sig att reglera skulden i sin normala verksamhetscykel,**
- b) **det innehar skulden främst för handelsändamål,**
- c) **skulden ska regleras inom tolv månader efter rapportperioden, eller**
- d) **företaget inte har en ovillkorad rättighet att senarelägga skuldens reglering i minst tolv månader efter rapportperioden (se punkt 73). Villkor för skulden som, efter motpartens godkännande, skulle kunna leda till att den regleras genom emission av egetkapitalinstrument påverkar inte dess klassificering.**

**Ett företag ska klassificera alla andra skulder som långfristiga.**

- 70 Vissa kortfristiga skulder, såsom leverantörsskulder och vissa upplupna personalkostnader och andra rörelsekostnader, är en del av det rörelsekapital som används i företagets normala verksamhetscykel. Ett företag klassificerar sådana rörelserelaterade poster som kortfristiga skulder, även om de förfaller till betalning efter mer än tolv månader efter rapportperioden. Samma normala verksamhetscykel används vid klassificeringen av ett företags tillgångar och skulder. När företagets normala verksamhetscykel inte är tydligt identifierbar antas den uppgå till tolv månader.
- 71 Andra kortfristiga skulder regleras inte inom ramen för den normala verksamhetscykeln, utan förfaller till betalning inom tolv månader efter rapportperioden eller innehas främst för handelsändamål. Exempel är vissa finansiella skulder som uppfyller definitionen av att innehas för handel i IFRS 9, checkräkningskrediter och den kortfristiga delen av långfristiga finansiella skulder, obetalda utdelningar, inkomstskatter och andra icke rörelserelaterade skulder. Finansiella skulder som utgör långfristig finansiering (det vill säga som inte ingår i det rörelsekapital som används i företagets normala verksamhetscykel) och som inte förfaller till betalning inom tolv månader efter rapportperioden är långfristiga skulder, och omfattas av punkterna 74 och 75.
- 72 Ett företag klassificerar sina finansiella skulder som kortfristiga skulder när de förfaller till betalning inom tolv månader efter rapportperioden även om
- den ursprungliga löptiden översteg tolv månader, och
  - en överenskommelse om långfristig refinansiering eller om en långfristigt ändrad amorteringsplan träffas efter rapportperioden och innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande.
- 73 Om ett företag förväntar sig, och har rätt, att refinansiera eller förlänga en förpliktelse i minst tolv månader efter rapportperioden enligt en befintlig kreditlimit, klassificerar det förpliktelsen som långfristig även om den i annat fall skulle förfalla inom en kortare tidsperiod. När företaget inte har rätt till refinansiering eller förlängning av förpliktelsen (om det exempelvis inte finns något avtal om refinansiering) tar emellertid företaget inte hänsyn till möjligheten till refinansiering av förpliktelsen och klassificerar förpliktelsen som kortfristig.
- 74 När ett företag bryter ett villkor i ett långfristigt låneavtal vid eller före rapportperiodens slut med effekten att skulden blir betalbar vid anfordran klassificeras skulden som en kortfristig skuld även om långgivaren, efter rapportperioden och innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, gått med på att inte kräva betalning till följd av avtalsbrottet. Ett företag klassificerar skulden som kortfristig eftersom det, vid rapportperiodens slut, inte har en ovillkorad rättighet att senarelägga skuldens reglering i minst tolv månader efter detta datum.
- 75 Ett företag klassificerar emellertid skulden som långfristig om långgivaren vid rapportperiodens slut gått med på att erbjuda anstånd i minst tolv månader efter rapportperioden, under vilket företaget kan korrigerat avtalsbrottet och under vilket långgivaren inte kan begära omedelbar betalning.
- 76 Vad gäller lån som klassificeras som kortfristiga skulder gäller att om följande händelser inträffar mellan rapportperiodens slut och det datum de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, lämnas upplysning om dessa händelser som händelser efter rapportperioden som inte beaktas, enligt IAS 10 *Händelser efter rapportperioden*:
- långsiktig refinansiering,
  - korrigering avseende ett brott mot ett långfristigt låneavtal, och
  - beviljande av anstånd från långgivaren för att korrigerat ett brott mot ett långfristigt låneavtal, vilket förfaller minst tolv månader efter rapportperioden.

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

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

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

- a) delas materiella anläggningstillgångar upp i slag enligt IAS 16,
- b) delas fordringar upp i kundfordringar, fordringar på närstående, förskottsbetalningar och andra belopp,
- c) delas varulager, enligt IAS 2 *Varulager*, in i undergrupper såsom handelsvaror, nödvändiga produktionsvaror, material, produkter i arbete och färdiga varor,
- d) delas avsättningar upp i avsättningar för ersättningar till anställda och andra poster, och
- e) delas eget kapital upp i olika klasser, såsom inbetalt eget kapital, överkurs och reserver.

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

a) För varje slag av aktiekapital:

- i) beslutat antal aktier,
- ii) antalet emitterade och fullt betalda aktier och emitterade icke fullt betalda aktier,
- iii) nominellt värde per aktie, eller att aktierna inte har något nominellt värde,
- iv) en avstämning av antalet utestående aktier vid periodens början och vid periodens slut,
- v) de rättigheter, förmånsordningar och restriktioner som är hänförliga till respektive aktieslag, inklusive restriktioner avseende rätten till utdelning och till återbetalning av kapital,
- vi) aktier i företaget som innehas av företaget självt eller av dess dotterföretag eller intresseföretag, och
- vii) aktier som är reserverade för emission enligt optionsavtal och andra försäljningsavtal avseende aktier, med uppgift om villkor och belopp.

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

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

80A Om ett företag har omklassificerat

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

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

**Rapport över resultat och övrigt totalresultat**

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

- a) resultat,
- b) summa övrigt totalresultat,
- c) totalresultat för perioden, utgörande summan av resultat och övrigt totalresultat.

Om ett företag redovisar en separat rapport över resultat redovisar det inte resultatavsnittet i rapporten över totalresultat.

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

- a) periodens resultat hänförligt till
  - i) innehav utan bestämmande inflytande, och
  - ii) ägare till moderföretaget.
- b) totalresultat för perioden hänförligt till
  - i) innehav utan bestämmande inflytande, och
  - ii) ägare till moderföretaget.

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

*Information som ska redovisas i resultatavsnittet eller i rapporten över resultat*

**81** [utgår]

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

- a) Intäkter, med separat angivelse av
  - i) ränteintäkter beräknade enligt effektivräntemetoden, och
  - ii) försäkringsintäkter (se IFRS 17).
- aa) Vinster och förluster till följd av borttagande från rapporten över finansiell ställning av finansiella tillgångar som värderas till upplupet anskaffningsvärde.
- ab) Kostnader för försäkringstjänster från utfärdade avtal inom tillämpningsområdet för IFRS 17 (se IFRS 17).
- ac) Intäkter eller kostnader från innehavda återförsäkringsavtal (se IFRS 17).
- b) Finansieringskostnader.

- ba) Nedskrivningar (inbegripet återföringar av nedskrivningsförluster eller nedskrivningsvinster) som fastställts i enlighet med avsnitt 5.5 i IFRS 9.
- bb) Finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal utfärdade inom tillämpningsområdet för IFRS 17 (se IFRS 17).
- bc) Finansiella intäkter eller kostnader från innehavda återförsäkringsavtal (se IFRS 17).
- c) Andel av resultatet i intresseföretag och joint ventures redovisade med tillämpning av kapitalandelsmetoden.
- ca) Om en finansiell tillgång omklassificeras från värderingskategorin upplupet anskaffningsvärde så att den värderas till verkligt värde via resultatet, eventuell vinst eller förlust som uppstår genom en skillnad mellan det tidigare upplupna anskaffningsvärdet för en finansiell tillgång och dess verkliga värde på dagen för omklassificeringen (enligt definitionen i IFRS 9).
- cb) Om en finansiell tillgång omklassificeras från värderingskategorin verkligt värde via övrigt totalresultat så att den värderas till verkligt värde via resultatet, eventuell ackumulerad vinst eller förlust som tidigare redovisats i övrigt totalresultat som omklassificeras till resultatet.
- d) Skattekostnad.
- e) [utgår]
- ea) Ett samlat belopp för summan av avvecklade verksamheter (se IFRS 5).
- f)–i) [utgår]

*Information som ska redovisas i avsnittet övrigt totalresultat*

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

- a) av poster i övrigt totalresultat (exklusive belopp enligt b), klassificerade efter posternas karaktär och uppdelade på poster som, enligt andra IFRS,
  - i) inte senare kommer att omklassificeras till resultatet, och
  - ii) senare kommer att omklassificeras till resultatet när specifika villkor är uppfyllda,
- b) av andel av det övriga totalresultatet i intresseföretag och joint ventures redovisade med tillämpning av kapitalandelsmetoden och uppdelade på andelar i poster som, enligt andra IFRS,
  - i) inte senare kommer att omklassificeras till resultatet, och
  - ii) senare kommer att omklassificeras till resultatet när specifika villkor är uppfyllda.

**83–84** [utgår]

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



- 85A När ett företag redovisar delsummor i enlighet med punkt 85, ska dessa delsummor
- bestå av poster som omfattar belopp som redovisas och värderas i enlighet med IFRS,
  - redovisas och rubriceras på ett sådant sätt som gör de poster som utgör delsumman tydliga och begripliga,
  - vara konsekventa från en period till en annan, i enlighet med punkt 45, och
  - inte redovisas med större vikt än de delsummor och totalsummor som krävs enligt IFRS i rapporten(-erna) över resultat och övrigt totalresultat.
- 85B Ett företag ska redovisa de poster i rapporten(-erna) över resultat och övrigt totalresultat som gör eventuella delsummor som presenteras i enlighet med punkt 85 förenliga med de delsummor eller totalsummor som krävs enligt IFRS för sådan(a) rapport(er).

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

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

*Periodens resultat*

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

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

*Periodens övriga totalresultat*

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

91 Ett företag kan redovisa poster i övrigt totalresultat antingen

- netto efter avdrag för hänförliga skatteeffekter, eller
- före hänförliga skatteeffekter med ett belopp som visar det sammanlagda inkomstskattebelopp som är hänförligt till dessa poster.

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

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

- 93 I andra IFRS anges huruvida och när belopp som tidigare redovisats i övrigt totalresultat omklassificeras till resultatet. Sådana omklassificeringar kallas i denna standard för omklassificeringsjusteringar. En omklassificeringsjustering inkluderas med den hänförliga komponenten i övrigt totalresultat i den period där justeringen omklassificeras till resultatet. Dessa belopp kan ha redovisats i övrigt totalresultat som orealiserade vinster under de aktuella eller föregående perioderna. Dessa orealiserade vinster måste dras av från övrigt totalresultat i den period under vilken de realiserade vinsterna omklassificeras till resultatet för att undvika att de inkluderas två gånger i summa totalresultat.
- 94 Ett företag kan redovisa omklassificeringsjusteringar i rapporten(-erna) över resultat och övrigt totalresultat eller i noterna. Ett företag som redovisar omklassificeringsjusteringar i noterna redovisar posterna i övrigt totalresultat efter hänförliga omklassificeringsjusteringar.
- 95 Omklassificeringsjusteringar uppkommer exempelvis vid avyttring av en utlandsverksamhet (se IAS 21) och när ett säkrat prognostiserat kassaflöde påverkar resultatet (se punkt 6.5.11 d i IFRS 9 avseende kassaflödessäkringar).
- 96 Omklassificeringsjusteringar uppkommer inte vid förändringar i omvärderingsreserv som redovisas enligt IAS 16 eller IAS 38 eller vid omvärderingar av förmånsbestämda planer som redovisas enligt IAS 19. Dessa komponenter redovisas i övrigt totalresultat och omklassificeras inte till resultatet under efterföljande perioder. Förändringar i omvärderingsreserv kan överföras till balanserade vinstmedel i efterföljande perioder när tillgången används eller när den tas bort från rapporten över finansiell ställning (se IAS 16 och IAS 38). I enlighet med IFRS 9 uppkommer inte omklassificeringsjusteringar om en kassaflödessäkring eller redovisningen av en options tidsvärde (eller terminsdelen av ett terminskontrakt eller valutabasisspreaden för ett finansiellt instrument) leder till belopp som avlägsnas från den reserv som härrör från säkring av kassaflöden eller en separat komponent i eget kapital, och som redovisas direkt i det första anskaffningsvärdet eller annat redovisat värde för en tillgång eller skuld. Dessa belopp överförs direkt till tillgångar eller skulder.

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

- 97 **När intäcks- eller kostnadsposter är väsentliga ska ett företag lämna separat upplysning om deras karaktär och belopp.**
- 98 Omständigheter som skulle ge upphov till separat upplysning om intäcks- och kostnadsposter innefattar
- a) nedskrivningar av varulager till nettoförsäljningsvärde eller av materiella anläggningstillgångar till återvinningsvärde samt återföringar av sådana nedskrivningar,
  - b) omstruktureringar av ett företags aktiviteter och återföringar av eventuella avsättningar för omstruktureringsutgifterna,
  - c) avyttringar av materiella anläggningstillgångar,
  - d) avyttringar av placeringar,
  - e) avvecklade verksamheter,
  - f) uppgörelser vid rättstvister, och
  - g) övriga återföringar av avsättningar.
- 99 **Ett företag ska redovisa en analys av de kostnader som redovisats i resultatet med en klassificering som antingen bygger på kostnadernas karaktär eller på deras funktion i företaget, beroende på vilket som ger information som är tillförlitlig och mer relevant.**
- 100 Företag uppmuntras att redovisa analysen i punkt 99 i rapporten(-erna) över resultat och övrigt totalresultat.
- 101 Kostnader delas in i syfte att belysa komponenter i det finansiella resultatet som kan variera i fråga om frekvens, vinst- eller förlustpotential och förutsägbarhet. Denna analys tillhandahålls i en av två uppställningar.

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

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

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

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

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

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

#### Rapport över förändringar i eget kapital

*Information som ska redovisas i rapporten över förändringar i eget kapital*

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

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

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

c) [utgår]

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

i) resultat,

ii) övrigt totalresultat, och

iii) transaktioner med ägare i deras egenskap av ägare, utvisande separat tillskott från och värdeöverföring till ägare och ändringar i ägarintressen i dotterföretag som inte leder till en förlust av bestämmande inflytande.

*Information som ska redovisas i rapporten över förändringar i eget kapital eller i noterna*

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

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

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

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

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

### **Rapport över kassaflöden**

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

### **Noter**

#### *Struktur*

**112** Noterna ska

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

- b) innehålla den information som krävs enligt IFRS och som inte lämnas på annan plats i de finansiella rapporterna, och
- c) tillhandahålla information som inte lämnas på annan plats i de finansiella rapporterna, men som är relevant för en förståelse av någon av rapporterna.
- 113 Ett företag ska, så långt det är praktiskt genomförbart, presentera noterna på ett systematiskt sätt. Vid fastställandet av ett systematiskt sätt ska företaget beakta effekten på förståelsen av och jämförbarheten i sina finansiella rapporter. Ett företag ska för varje post i rapporterna över finansiell ställning, över resultat och övrigt totalresultat, över förändringar i eget kapital och över kassaflöden ange hänvisningar till eventuell hänförlig information i noterna.
- 114 Exempel på systematisk ordning eller gruppering av noterna innefattar att
- a) ge större vikt åt de verksamhetsområden som företaget anser vara mest relevanta för en förståelse av företagets finansiella resultat och ställning, såsom att gruppera ihop information om särskild löpande verksamhet,
- b) gruppera ihop information om poster som värderas på likvärdigt sätt, såsom tillgångar som värderas till verkligt värde, eller
- c) följa posternas ordningsföljd i rapporten(-erna) över resultat och övrigt totalresultat och rapporten över finansiell ställning, t.ex.
- i) ett uttalande om att IFRS tillämpas (se punkt 16),
- ii) väsentlig information om redovisningsprinciper (se punkt 117),
- iii) tilläggsinformation för poster som redovisas i rapporterna över finansiell ställning, rapporten(-erna) över resultat och övrigt totalresultat och i rapporterna över förändringar i eget kapital och över kassaflöden, i den ordning i vilken varje rapport och post redovisas, och
- iv) andra upplysningar, inklusive
- 1) eventalförpliktelser (se IAS 37) och oredovisade avtalsenliga åtaganden, och
- 2) icke-finansiella upplysningar, såsom företagets mål och riktlinjer för riskhanteringen (se IFRS 7).
- 115 [utgår]
- 116 Ett företag kan redovisa noter med information om grunden för upprättande av de finansiella rapporterna samt särskilda redovisningsprinciper som en separat del av de finansiella rapporterna.
- Upplysning om redovisningsprinciper*
- 117 Ett företag ska lämna väsentlig information om redovisningsprinciper (se punkt 7). Information om redovisningsprinciper är väsentlig om den, när den övervägs tillsammans med annan information i ett företags finansiella rapporter, rimligen kan förväntas påverka beslut som de primära användarna av generella finansiella rapporter fattar på grundval av dessa finansiella rapporter.

- 117A Information om redovisningsprinciper som avser ej väsentliga transaktioner, andra händelser eller förhållanden är oväsentlig och behöver inte lämnas. Information om redovisningsprinciper kan dock ändå vara väsentlig på grund av karaktären på de berörda transaktionerna, andra händelserna eller förhållandena, även om beloppen är oväsentliga. All information om redovisningsprinciper som avser väsentliga transaktioner, andra händelser eller förhållanden är dock inte i sig väsentlig.
- 117B Information om redovisningsprinciper förväntas vara väsentlig om användare av ett företags finansiella rapporter behöver den för att förstå annan väsentlig information i de finansiella rapporterna. Exempelvis är det troligt att ett företag anser att information om redovisningsprinciper är väsentlig för de finansiella rapporterna om den avser väsentliga transaktioner, andra händelser eller förhållanden och
- a) företaget ändrade redovisningsprincip under rapportperioden och denna förändring ledde till en väsentlig ändring av informationen i de finansiella rapporterna,
  - b) företaget valde redovisningsprincipen bland ett eller flera alternativ som är tillåtna enligt IFRS – en sådan situation kan uppkomma om företaget väljer att värdera förvaltningsfastigheter till anskaffningsvärde i stället för till verkligt värde,
  - c) redovisningsprincipen utarbetades i enlighet med IAS 8 i avsaknad av en IFRS som särskilt gäller,
  - d) redovisningsprincipen avser ett område för vilket ett företag är skyldigt att göra betydande bedömningar eller antaganden vid tillämpning av en redovisningsprincip, och företaget uppger om dessa bedömningar eller antaganden i enlighet med punkterna 122 och 125, eller
  - e) den redovisning som krävs för dem är komplex och användare av företagets finansiella rapporter skulle annars inte förstå dessa väsentliga transaktioner, andra händelser eller förhållanden – en sådan situation kan uppkomma om ett företag tillämpar mer än en IFRS på ett slag av väsentliga transaktioner.
- 117C Information om redovisningsprinciper som är inriktad på hur ett företag har tillämpat kraven i IFRS på sina egna omständigheter ger företagsspecifik information som är mer användbar för användare av finansiella rapporter än standardiserad information eller information som endast är en upprepning eller sammanfattning av kraven i IFRS.
- 117D Om ett företag uppger om oväsentlig information om redovisningsprinciper får denna information inte fördunkla väsentlig information om redovisningsprinciper.
- 117E Ett företags slutsats att information om redovisningsprinciper är oväsentlig påverkar inte de upplysningar som krävs enligt andra IFRS.
- 118 [utgår]
- 119 [utgår]
- 120 [utgår]
- 121 [utgår]
- 122 **Ett företag ska, tillsammans med väsentlig information om redovisningsprinciper eller andra noter, upplysa om de bedömningar, förutom sådana som innefattar uppskattningar (se punkt 125), företagsledningen har gjort när den har tillämpat företagets redovisningsprinciper och som har den mest betydande effekten på de redovisade beloppen i de finansiella rapporterna.**

- 123 När företagsledningen tillämpar företagets redovisningsprinciper gör företagsledningen olika bedömningar, med undantag av sådana som rör uppskattningar, som i betydande utsträckning kan påverka de belopp som redovisas i de finansiella rapporterna. Företagsledningen gör exempelvis bedömningar för att fastställa
- [utgåår]
  - när, i allt väsentligt, alla de betydande risker och fördelar som ett ägande av finansiella tillgångar och, för leasegivare, tillgångar som omfattas av leasingavtal innebär överförs på andra företag,
  - huruvida, till sin innebörd, vissa försäljningar av varor är finansieringsavtal och därför inte ger upphov till någon intäkt, och
  - om avtalsvillkoren för en finansiell tillgång vid bestämda tidpunkter ger upphov till kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet.
- 124 En del av de upplysningar som lämnas i enlighet med punkt 122 krävs enligt andra IFRS. Exempelvis kräver IFRS 12 *Upplysningar om intressen i andra företag* att ett företag upplyser om de bedömningar som det har gjort för att fastställa om det har ett bestämmande inflytande över ett annat företag. Enligt IAS 40 *Förvaltningsfastigheter* krävs upplysning om de kriterier som företaget tagit fram för att skilja förvaltningsfastigheter från rörelsefastigheter och från fastigheter som innehas för försäljning i den ordinarie verksamheten, när denna gränsdragning är svår att göra.

*Källor till osäkerhet i uppskattningar*

- 125 **Ett företag ska upplysa om de antaganden det gör om framtiden, och andra viktiga källor till osäkerheter i uppskattningar vid rapportperiodens slut, som innebär en betydande risk för en väsentlig justering av de redovisade värdena för tillgångar och skulder under det kommande räkenskapsåret. Vad gäller dessa tillgångar och skulder, ska noterna innefatta uppgifter om**
- deras karaktär, och**
  - deras redovisade värde vid rapportperiodens slut.**
- 126 Att fastställa vissa tillgångars och skulders redovisade värde kräver uppskattning av effekterna av osäkra framtida händelser på dessa tillgångar och skulder vid rapportperiodens slut. Exempelvis är, i avsaknad av nyligen observerade marknadspriser, framåtriktade uppskattningar nödvändiga för att beräkna återvinningsvärdet på slag av materiella anläggningstillgångar, effekten av teknisk inkurans på varulagret, avsättningar som beror på det framtida utfallet av pågående rättstvister och långfristiga skulder för ersättningar till anställda, såsom pensionsförpliktelser. Dessa uppskattningar innefattar antaganden om sådana poster som riskjusteringen av kassaflöden eller diskonteringsräntor, framtida förändringar av löner och framtida förändringar i priser som påverkar andra utgifter.
- 127 De antaganden och andra källor till osäkerhet i uppskattningar som företaget lämnar upplysning om enligt punkt 125 sammanhänger med de uppskattningar som kräver företagsledningens svåraste, mest subjektiva eller mest komplexa bedömningar. När antalet variabler och antaganden som påverkar det möjliga framtida utfallet av osäkerheten ökar, blir dessa bedömningar mer subjektiva och komplexa och potentialen för en väsentlig följdjustering av de redovisade värdena för tillgångar och skulder stiger därmed vanligen.
- 128 Upplysningarna i punkt 125 krävs inte för tillgångar och skulder för vilka det föreligger en betydande risk att deras redovisade värden kan förändras väsentligt under det kommande räkenskapsåret om, vid rapportperiodens slut, de värderas till verkligt värde baserat på ett noterat pris på en aktiv marknad för en identisk tillgång eller skuld. Sådana verkliga värden kan förändras väsentligt under det kommande räkenskapsåret men dessa förändringar skulle inte ha sitt ursprung i antaganden eller andra källor till osäkerhet i uppskattningar vid rapportperiodens slut.

- 129 Ett företag utformar upplysningarna i punkt 125 på ett sätt som hjälper användare av finansiella rapporter att förstå de bedömningar som företagsledningen gör avseende framtiden och andra källor till osäkerhet i uppskattningar. Den lämnade informationens karaktär och omfattning varierar enligt antagandets karaktär och andra omständigheter. Exempel på de typer av upplysningar ett företag lämnar är
- a) karaktär på antagandet eller annan osäkerhet i uppskattningen,
  - b) redovisade värdens känslighet för de metoder, antaganden och uppskattningar som beräkningen av dessa värden bygger på, inklusive anledningarna till känsligheten,
  - c) det förväntade utfallet av en osäkerhet och intervallet av rimligt möjliga utfall under det kommande räkenskapsåret avseende de redovisade värdena för de berörda tillgångarna och skulderna, och
  - d) en förklaring av ändringar som gjorts av tidigare antaganden rörande dessa tillgångar och skulder, om osäkerheten kvarstår.
- 130 Standarden kräver inte att ett företag lämnar budgetinformation eller budgetprognoser i upplysningarna enligt punkt 125.
- 131 Det är ibland praktiskt ogenomförbart att upplysa om omfattningen av de möjliga effekterna av ett antagande eller annan källa till osäkerhet i uppskattningarna vid rapportperiodens slut. I sådana fall upplyser företaget om att det är rimligen möjligt, baserat på befintlig kunskap, att utfall under det kommande räkenskapsåret som skiljer sig från antagandet skulle kunna kräva en väsentlig justering av det redovisade värdet för berörd tillgång eller skuld. I samtliga fall lämnar företaget upplysning om karaktären på och redovisat värde för den tillgång eller skuld (eller det slag tillgångar eller skulder) som påverkas av antagandet i fråga.
- 132 Upplysningarna i punkt 122 om vissa bedömningar som företagsledningen gjort när den tillämpat företagets redovisningsprinciper sammanhänger inte med upplysningarna om källor till osäkerhet i uppskattningarna i punkt 125.
- 133 Enligt andra IFRS krävs upplysning om vissa av de antaganden som annars skulle krävas enligt punkt 125. Exempelvis krävs enligt IAS 37 upplysningar, enligt angivna omständigheter, om viktiga antaganden rörande framtida händelser som påverkar olika slag av avsättningar. Enligt IFRS 13 *Värdering till verkligt värde* krävs upplysning om betydande antaganden (inbegripet värderingsteknik eller värderingstekniker och indata) som företaget använder vid värdering till verkligt värde av de tillgångar och skulder som redovisas till verkligt värde.

#### *Kapital*

- 134 Ett företag ska lämna upplysningar som hjälper användare av dess finansiella rapporter att bedöma företagets mål, riktlinjer och processer för hantering av kapital.**
- 135 För att uppfylla punkt 134 lämnar företaget upplysningar om följande:
- a) kvalitativ information om sina mål, riktlinjer och processer för hantering av kapital, inklusive
    - i) en beskrivning av vad det hanterar som kapital,
    - ii) när ett företag omfattas av externt ålagda kapitalkrav, karaktären på dessa krav och hur dessa krav införlivas i hanteringen av kapital, och
    - iii) hur det uppfyller sina mål för hantering av kapital,
  - b) sammanfattande kvantitativa uppgifter om vad det hanterar som kapital. Vissa företag betraktar vissa finansiella skulder (exempelvis vissa former av efterställda lån) som del av kapital. Andra företag betraktar inte vissa komponenter i eget kapital (exempelvis komponenter som har sitt ursprung i kassaflödessäkringar) som del av dess kapital,



- c) alla förändringar i a och b från föregående period,
- d) huruvida det under perioden iakttog några externt ålagda kapitalkrav som det omfattas av,
- e) när företaget inte har iakttagit sådana externt ålagda kapitalkrav, följderna av att inte göra det.

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

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

*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) sammanfattande 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 inlösen eller återköp av denna klass av finansiella instrument, och
- d) hur det förväntade negativa kassaflödet vid inlösen eller återköp har fastställts.

*Övriga upplysningar*

- 137 Ett företag ska i noterna lämna upplysning om
- a) beloppet för utdelning som har föreslagits eller fastställts innan de finansiella rapporterna godkändes för utfärdande, men som inte redovisas som värdeöverföring till ägare under perioden, och hänförligt belopp per aktie, och
  - b) beloppet för eventuell ej redovisad kumulativ utdelning på preferensaktier.
- 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.

## ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER OCH IKRAFTTRÄDANDE

- 139 Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 139A IAS 27 (enligt ändring 2008) innebar en ändring av punkt 106. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 27 (ändrad 2008) för en tidigare period ska ändringen tillämpas för denna tidigare period. Ändringen ska tillämpas med retroaktiv verkan.
- 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 för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta och samtidigt tillämpa de därmed förknippade ändringarna av IAS 32, IAS 39, IFRS 7 och IFRIC 2 *Medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument*.
- 139C Punkterna 68 och 71 ändrades genom *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 139D Punkt 69 ändrades i och med *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i april 2009. Ett företag ska tillämpa ändringen för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 139E [utgått]
- 139F Punkterna 106 och 107 ändras och punkt 106A läggs till genom *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i maj 2010. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.
- 139G [utgått]
- 139H IFRS 10 och IFRS 12, utfärdade i maj 2011, ändrade punkterna 4, 119, 123 och 124. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 10 och IFRS 12.
- 139I IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkterna 128 och 133 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.
- 139J *Redovisning av poster i övrigt totalresultat* (ändringar i IAS 1), utfärdad i juni 2011, ändrade punkterna 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 och 115, punkterna 10A, 81A, 81B och 82A lades till, och punkterna 12, 81, 83 och 84 ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2012 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 139K Genom IAS 19 *Ersättningar till anställda* (enligt ändring i juni 2011) ändrades definitionen av "Övrigt totalresultat" i punkterna 7 och 96. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IAS 19 (enligt ändring i juni 2011).
- 139L Genom *Den årliga förbättringscykeln 2009–2011*, som utfärdades i maj 2012, ändrades punkterna 10, 38 och 41, ströks punkterna 39–40 och lades punkterna 38A–38D och 40A–40D till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 139M [utgått]

- 139N IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkt 34 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 15.
- 139O IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 och 123 och strök punkterna 139E, 139G och 139M. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.
- 139P *Upplysningsinitiativet* (ändringar i IAS 1), som utfärdades i december 2014, innebar ändring av punkterna 10, 31, 54–55, 82A, 85, 113–114, 117, 119 och 122, tillägg av punkterna 30A, 55A och 85A–85B och att punkterna 115 och 120 ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Företag behöver inte lämna de upplysningar som krävs enligt punkterna 28–30 i IAS 8 avseende dessa ändringar.
- 139Q I IFRS 16 *Leasingavtal*, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 123. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 16.
- 139R Genom IFRS 17, utfärdad i maj 2017, ändrades punkterna 7, 54 och 82. Genom *Ändringar av IFRS 17*, utfärdad i juni 2020, ändrades punkt 54 ytterligare. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 17.
- 139S Genom *Ändringar av hänvisningar till det konceptuella ramverket i IFRS-standarder*, utfärdad 2018, ändrades punkterna 7, 15, 19–20, 23–24, 28 och 89. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten om företaget samtidigt tillämpar alla andra ändringar enligt *Ändringar av hänvisningar till det konceptuella ramverket i IFRS-standarder*. Ett företag ska tillämpa ändringarna av IAS 1 retroaktivt, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*. Om ett företag fastställer att en retroaktiv tillämpning skulle vara praktiskt ogenomförbar eller medföra onödiga kostnader eller insatser ska det dock tillämpa ändringarna av IAS 1 med hänvisning till punkterna 23–28, 50–53 och 54F i IAS 8.
- 139T Genom *Definition av väsentlig* (ändringar i IAS 1 och IAS 8), utfärdad i oktober 2018, ändrades punkt 7 i IAS 1 och punkt 5 i IAS 8, och punkt 6 i IAS 8 ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 139V *Disclosure of Accounting Policies*, som utfärdades i februari 2021, innebar att punkterna 7, 10, 114, 117 och 122 ändrades, punkterna 117A–117E lades till och punkterna 118, 119 och 121 ströks. Dessutom ändrades IFRS Practice Statement 2 *Making Materiality Judgements*. Ett företag ska tillämpa ändringarna av IAS 1 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2023 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

## UPPHÄVANDE AV IAS 1 (OMARBETAD 2003)

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

## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 2

**Varulager**

## SYFTE

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

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

**2 Standarden är tillämplig för alla varulager, utom**

- a) [utgår]
- b) finansiella instrument (se IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering* och IFRS 9 *Finansiella instrument*), och
- c) biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet samt jord- och skogsbruksprodukter vid skördetidpunkten (se IAS 41 *Jord- och skogsbruk*).

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

- a) producenter av jord- och skogsbruksprodukter, jord- och skogsbruksprodukter efter skörd samt mineraler och mineralprodukter i den mån de värderas till nettoförsäljningsvärde i enlighet med väl etablerad praxis i dessa branscher. När sådana varulager värderas till nettoförsäljningsvärde, redovisas förändringar av det värdet i resultatet för den period förändringen sker,
  - b) råvarumäklare som värderar sina varulager till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader. När sådana varulager värderas till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader, redovisas förändringar av det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader i resultatet för den period förändringen sker.
- 4 De varulager som nämns i punkt 3 a värderas till nettoförsäljningsvärdet vid vissa tillverkningskedan. Detta inträffar exempelvis vid skörd av jordbruksgrödor eller utvinning av mineraler och där försäljningen är garanterad via ett terminskontrakt eller en statlig garanti, eller när det finns en aktiv marknad och risken för att försäljning inte ska ske är försumbar. Dessa varulager undantas endast från värderingskraven i denna standard.
  - 5 Som råvarumäklare räknas den som köper eller säljer råvaror för andras eller egen räkning. De varor som nämns i punkt 3 b är huvudsakligen förvärvade i syfte att säljas vidare inom en snar framtid och generera vinst till följd av ändringar i priset eller mäklarens försäljningsmarginal. När dessa varulager värderas till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader, undantas de endast från värderingskraven i denna standard.

## DEFINITIONER

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

*Varor i lager* utgörs av tillgångar

- a) som innehåses för försäljning i den ordinarie verksamheten,
- b) som är under tillverkning för sådan försäljning, eller

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

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

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

- 7 Nettoförsäljningsvärde avser det nettobelopp ett företag räknar med att kunna realisera vid försäljning av varor i lager i den ordinarie verksamheten. Verkligt värde avser det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av dessa varor genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer på huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) för dessa varor. Det förra är ett företagsspecifikt värde; det senare är det inte. Nettoförsäljningsvärdet för varor i lager överensstämmer inte nödvändigtvis med det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader.
- 8 Varor i lager innefattar köpta varor som innehas för vidareförsäljning, inklusive exempelvis handelsvaror som köpts av en återförsäljare och innehas för vidareförsäljning samt mark och annan egendom som innehas för försäljning. Vidare innefattar varor i lager färdiga egentillverkade varor, eller produkter i arbete, samt material och förnödenheter som är avsedda att användas i tillverkningsprocessen. Utgifter för att fullgöra ett avtal med en kund som inte ger upphov till varulager (eller tillgångar som omfattas av en annan standards tillämpningsområde) redovisas i enlighet med IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*.

#### VÄRDERING AV VARULAGER

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

##### **Anskaffningsvärde för varulager**

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

##### *Inköpskostnader*

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

##### *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 uppstår vid 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, utrustning och nyttjanderättstillgångar 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.
- 13 Fördelningen av fasta omkostnader för tillverkningen bygger på anläggningarnas normala kapacitet. Med normal kapacitet avses den tillverkningsvolym som förväntas bli uppnådd i genomsnitt under ett antal perioder eller säsonger vid normala förhållanden, varvid hänsyn tas till förlorad kapacitet till följd av planerat underhåll. Faktisk produktionsnivå kan användas om den utgör en god approximation av normal kapacitet. Det totala belopp för fasta omkostnader som fördelas på varje tillverkad enhet blir inte högre till följd av låg produktion eller outnyttjade anläggningar. Ej fördelade omkostnader redovisas som kostnad under den period då de uppstår. I perioder med ovanligt hög tillverkning minskar det belopp av fasta omkostnader som fördelas på varje tillverkad enhet så att varorna i lager inte värderas högre än till anskaffningsvärdet. Rörliga omkostnader för tillverkningen fördelas på varje tillverkad enhet utifrån anläggningarnas faktiska utnyttjande.

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

*Andra kostnader*

- 15 Andra kostnader räknas in i anskaffningsvärdet för en vara endast i den mån de uppstår för att bringa varan till dess aktuella plats och skick. Det kan exempelvis vara lämpligt att i anskaffningsvärdet för varor i lager inkludera omkostnader som inte är hänförliga till tillverkningen eller kostnaderna för att utforma varor för enskilda kunder.
- 16 Följande är exempel på kostnader som inte inräknas i anskaffningsvärdet för varor i lager och som redovisas som kostnad under den period då de uppstår:
- a) onormalt stort råvaruspill, onormalt höga arbetskostnader eller andra tillverkningskostnader,
  - b) lagringskostnader, såvida de inte är nödvändiga i tillverkningsprocessen före ett ytterligare tillverkningskede,
  - c) administrativa omkostnader som inte bidrar till att bringa varan till dess aktuella plats och skick, och
  - d) försäljningskostnader.
- 17 I IAS 23 *Låneutgifter* behandlas de begränsade omständigheter under vilka låneutgifter räknas in i anskaffningsvärdet för varulagret.
- 18 Ett företag kan förvärva varulager på avbetalning. När uppgörelsen i sak innehåller en finansieringskomponent redovisas denna komponent, exempelvis skillnaden mellan inköpspriset med normala betalningsvillkor och det erlagda beloppet, som en räntekostnad under finansieringsperioden.
- 19 [utgår]

*Anskaffningsvärde för jord- och skogsbruksprodukter som skördats från biologiska tillgångar*

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

*Metoder för att fastställa anskaffningsvärdet*

- 21 Olika schablonmetoder för att fastställa anskaffningsvärdet för varor i lager, såsom standardkostnadsmetoder eller metoder som baseras på försäljningspriset, kan av praktiska skäl användas om de resulterar i en god approximation av anskaffningsvärdet. Standardkostnader beräknas med hänsyn tagen till normalsituationer med avseende på material och förnödenheter, lön, produktivitet och kapacitetsutnyttjande. De granskas regelbundet och revideras när så är nödvändigt, mot bakgrund av aktuella förhållanden.
- 22 Metoder som baseras på försäljningspriset används ofta inom detaljhandeln för att värdera sådana enheter i varulagret som förekommer i stort antal med hög omsättningshastighet och har liknande marginaler och för vilka det är praktiskt ogenomförbart att använda andra metoder för att fastställa anskaffningsvärdet. Anskaffningsvärdet fastställs genom att ett avdrag görs från försäljningspriset motsvarande en beräknad bruttomarginal. Vid beräkningen av bruttomarginalen beaktas varor vars försäljningspris har sänkts i förhållande till ursprungligt pris. Som bruttomarginaler används ofta genomsnittliga värden för varje avdelning.

### Beräkningsmetoder

- 23** Anskaffningsvärdet för sådana varor som vanligen inte är utbytbara, samt för varor och tjänster som produceras för och hålls åtskilda för särskilda projekt, ska fastställas med utgångspunkt i de specifika kostnader som är hänförliga till respektive produkt.
- 24 Att fastställa anskaffningsvärdet med utgångspunkt i de specifika kostnaderna innebär att specifika kostnader hänförs till identifierade artiklar i lagret. Detta är den mest lämpliga metoden för artiklar som är åtskilda för särskilda projekt, oavsett om de köpts in eller producerats internt. Ett sådant tillvägagångssätt är emellertid olämpligt när det rör sig om ett stort antal enheter som normalt är inbördes utbytbara, eftersom metoden att välja ut de enheter som kvarligger i lager då skulle kunna användas för att uppnå en förutbestämd effekt på resultatet.
- 25 Anskaffningsvärdet, för andra varor än dem som omfattas av punkt 23, ska beräknas genom tillämpning av först in, först ut-metoden (FIFU), eller av en metod som bygger på vägda genomsnittskostnader. Ett företag ska använda samma metod för alla varor med likartad beskaffenhet och användning för företaget. För varulager av olika beskaffenhet eller med olika användningsområden kan olika metoder motiveras.
- 26 Exempelvis kan varor som används i ett rörelsesegment vara till nytta för företaget på ett annat sätt än samma slags varor som används i ett annat rörelsesegment. Emellertid är en skillnad i varornas geografiska läge (eller i respektive läges skatteregler) i sig inte tillräcklig för att motivera användandet av olika beräkningsmetoder.
- 27 FIFU-metoden utgår från antagandet att varor som köps in eller tillverkas först säljs först och att de enheter som ligger kvar i lagret i slutet av en period därmed är de som köpts in eller tillverkats senast. Metoden som bygger på vägda genomsnittskostnader innebär att anskaffningsvärdet för varje enhet fastställs utifrån ett vägt genomsnitt av anskaffningsvärdena för liknande enheter vid periodens början och av anskaffningsvärdena för liknande enheter som köpts in eller tillverkats under perioden. Genomsnittstalen kan beräknas periodiskt eller vid mottagandet av varje ytterligare leverans, beroende på förhållandena för det enskilda företaget.

### Nettoförsäljningsvärde

- 28 Anskaffningsvärdet för varor i lager kanske inte kan återvinnas om varorna skadats, om de helt eller delvis blivit föråldrade eller om försäljningspriset har sjunkit. Anskaffningsvärdet för varor i lager kan kanske inte heller återvinnas om de uppskattade kostnaderna för färdigställande eller de uppskattade kostnaderna för att sälja enheterna har ökat. En nedskrivning under anskaffningsvärdet till nettoförsäljningsvärdet är i linje med synsättet att tillgångar inte ska tas upp till ett värde som är högre än vad som beräknas inflyta vid försäljningen eller värdet av framtida utnyttjande.
- 29 Värdet på varor i lager skrivs vanligen ned till nettoförsäljningsvärdet per vara. I vissa fall kan det emellertid vara lämpligt att slå samman likartade eller sammanhängande varor. Detta kan vara fallet när varorna hör till samma produktlinje och används för liknande ändamål eller har liknande slutanvändning, om de tillverkas och säljs i samma geografiska område och om det inte är praktiskt genomförbart att värdera en vara åtskild från en annan inom samma produktlinje. Det är inte korrekt att göra en nedskrivning av varor i lager med utgångspunkt i hur de har klassificerats, exempelvis som färdiga varor eller alla varor i ett visst rörelsesegment.
- 30 Uppskattningar av nettoförsäljningsvärdet sker med utgångspunkt i de mest tillförlitliga uppgifter som är tillgängliga vid de tidpunkter då uppskattningarna görs, avseende de belopp som förväntas inflyta. Uppskattningarna beaktar variationer i priser eller kostnader som har direkt koppling till händelser som inträffar efter slutet av perioden till den del dessa händelser bekräftar förhållanden som förelåg vid rapportperiodens slut.

- 31 Uppskattningar av nettoförsäljningsvärdet tar också hänsyn till syftet med lagerhållningen. Exempelvis baseras nettoförsäljningsvärdet för den del av varulagret som utgörs av enheter som lagerhålls för en kontrakterad varuförsäljning eller ett serviceavtal på överenskomna priser. Om de överenskomna försäljningarna avser en mindre kvantitet än den lagerhållna, beräknas nettoförsäljningsvärdet för den överskjutande delen med utgångspunkt i allmänna försäljningspriser. Försäljningskontrakt som avser en större kvantitet varor än den som lagerhålls eller inköpskontrakt kan ge upphov till avsättningar. Sådana avsättningar behandlas i IAS 37 *Avsättningar, eventualitypliktelser och eventualitytillgångar*.
- 32 Material och andra förnödenheter som innehas för användning i tillverkningen av varor skrivs inte ned under anskaffningsvärdet, om den slutprodukt i vilken de ska ingå förväntas kunna säljas till ett pris som motsvarar eller överstiger anskaffningsvärdet. Om däremot en nedgång i priset på material indikerar att anskaffningsvärdet för slutprodukten överstiger nettoförsäljningsvärdet, skrivs materialet ned till nettoförsäljningsvärdet. I sådana fall kan återanskaffningsvärdet för material vara det bästa tillgängliga måttet på deras nettoförsäljningsvärde.
- 33 En ny bedömning av nettoförsäljningsvärdet görs i varje efterföljande period. När de förhållanden som tidigare var orsaken till att vissa varor skrevs ned under anskaffningsvärdet inte längre föreligger, eller om det tydligt framgår att nettoförsäljningsvärdet kommer att stiga till följd av förändrade ekonomiska förhållanden, återförs nedskrivningen (det vill säga återföringen begränsas till värdet på den ursprungliga nedskrivningen) så att det nya redovisade värdet är det lägsta av anskaffningsvärdet och det justerade nettoförsäljningsvärdet. Detta inträffar exempelvis när en vara, som redovisas till nettoförsäljningsvärdet på grund av att försäljningspriset har gått ned, fortfarande är osåld i en senare period samtidigt som försäljningspriset har ökat.

#### REDOVISNING SOM KOSTNAD

- 34 **När varor i lager säljs, ska det redovisade värdet för dem redovisas som en kostnad i den period för vilken motsvarande intäkt redovisas. Nedskrivning av varor i lager till nettoförsäljningsvärde och förluster på varor i lager ska redovisas som en kostnad under den period till vilken nedskrivningen eller förlusten hänförs. En återföring av en nedskrivning av varor i lager till följd av att nettoförsäljningsvärdet ökat ska redovisas som en minskning av det varulagerbelopp som redovisas som en kostnad under den period som återföringen sker.**
- 35 Vissa varor kan komma att omföras till andra tillgångskonton, exempelvis en vara som används som komponent i materiella anläggningstillgångar som uppförs i egen regi. Varor som på detta sätt omförs till en annan tillgång redovisas som kostnader under tillgångens nyttjandeperiod.

#### UPPLYSNINGAR

- 36 **De finansiella rapporterna ska innehålla upplysning om**
- de redovisningsprinciper som tillämpas för värdering av varulagret, inklusive vilken beräkningsmetod eller vilka beräkningsmetoder som används,**
  - varulagrets totala redovisade värde och det redovisade värdet uppdelat på ett för företaget lämpligt sätt,**
  - redovisat värde för den del av varulagret som redovisas till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader,**
  - det belopp för varor i lager som redovisas som en kostnad under perioden,**
  - beloppet avseende eventuell nedskrivning av varulager, som redovisas som en kostnad under perioden enligt punkt 34,
  - beloppet avseende återföring av eventuell nedskrivning som redovisas som en minskning av det varulagerbelopp som redovisas som en kostnad under perioden enligt punkt 34,



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

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

- 37 Upplysningar avseende redovisade värden för olika kategorier av varor i lager samt omfattningen av förändringar av dessa värden är till nytta för användare av finansiella rapporter. Vanliga indelningar av varor i lager är handelsvaror, nödvändiga produktionsvaror, material, produkter i arbete och färdiga varor.
- 38 Det belopp för varor i lager som redovisas som kostnad under perioden, och som ofta benämns kostnad för sålda varor, utgörs av de anskaffningsvärden som tidigare inkluderats i värderingen av varor som nu har sålts samt av ofördelade omkostnader för tillverkningen och ovanliga belopp av transaktionskostnader för varulagret. Det kan finnas omständigheter i företaget som motiverar att även andra belopp räknas in, såsom distributionskostnader.
- 39 Vissa företag använder en uppställningsform för resultatet som medför att andra belopp redovisas än det anskaffningsvärde för varor i lager som redovisas som kostnad under perioden. Med denna uppställningsform redovisar företaget en uppställning av kostnaderna enligt en klassificering som baseras på kostnadernas karaktär. I detta fall redovisar företaget periodens kostnader för råmaterial och förbrukningsmaterial, lönekostnader och andra kostnader tillsammans med periodens nettoförändring av varulagervärdet.

#### IKRAFTTRÄDANDE

- 40 Ett 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.
- 40A [utgår]
- 40B [utgår]
- 40C IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att definitionen av verkligt värde i punkt 6 ändrades och att punkt 7 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.
- 40D [utgår]
- 40E IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkterna 2, 8, 29 och 37 ändrades och att punkt 19 ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.
- 40F IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkt 2 och strök punkterna 40A, 40B och 40D. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.
- 40G I IFRS 16 *Leasingavtal*, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 12. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 16.

#### UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

- 41 Denna standard ersätter IAS 2 *Varulager* (omarbetad 1993).
- 42 Denna standard ersätter SIC-1 *Olika metoder för att fastställa ett varulagers anskaffningsvärde*.

## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 7

**Rapport över kassaflöden** <sup>(2)</sup>

## SYFTE

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

Syftet med denna standard är att kräva att företag lämnar uppgifter om historiska förändringar i likvida medel i en rapport över kassaflöden i vilken periodens kassaflöden delas in i löpande verksamhet, investeringsverksamhet samt finansieringsverksamhet.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

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

## NYTTAN MED INFORMATION OM KASSAFLÖDEN

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

## DEFINITIONER

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

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

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

*Kassaflöde* utgörs av in- och utflöden av likvida medel.

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

<sup>(2)</sup> I september 2007 ändrade IASB titeln på IAS 7 från *Kassaflödesanalys till Rapport över kassaflöden* till följd av omarbetningen av IAS 1 *Utförning av finansiella rapporter* under 2007.

*Investeringsverksamhet* utgörs av förvärv och avyttring av anläggningstillgångar och sådana placeringar som inte inryms i begreppet andra likvida medel än kassa och bank.

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

### **Likvida medel**

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

### UTFORMNING AV EN RAPPORT ÖVER KASSAFLÖDEN

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

### **Den löpande verksamheten**

- 13 Kassaflödet från den löpande verksamheten har stor betydelse för att bedöma i vilken utsträckning företaget har genererat de likvida medel som krävs för återbetalning av lån, för säkerställande av företagets löpande verksamhet, för utdelning samt för nyinvesteringar utan att tillskott behövs från externa finansieringskällor. Historisk information om enskilda delar av kassaflödena från den löpande verksamheten är, tillsammans med annan information, också av värde vid prognos av framtida kassaflöden från den löpande verksamheten.
- 14 Kassaflöden som är hänförliga till den löpande verksamheten härrör främst från företagets huvudsakliga intäkts-genererande verksamheter. Kassaflöden är därför vanligen ett resultat av transaktioner och andra händelser som påverkar företagets resultat. Exempel på kassaflöden hänförliga till den löpande verksamheten är följande:
  - a) Inbetalningar avseende sålda varor och utförda tjänster.
  - b) Inbetalningar avseende royaltier, arvoden, provisioner och övriga intäkter.
  - c) Utbetalningar till leverantörer för varor och tjänster.
  - d) Utbetalningar avseende löner och andra personalutgifter.

- e) [utgår]
- f) Utbetalningar och återbetalningar avseende inkomstskatter som inte särskilt kan identifieras som hänförliga till finansierings- eller investeringsverksamheten.
- g) In- och utbetalningar avseende kontrakt som innehas för handel.

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

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

#### **Investeringsverksamheten**

- 16 Särredovisning av de kassaflöden som är hänförliga till investeringsverksamheten är viktig då dessa kassaflöden visar i vilken omfattning utbetalningar har skett avseende resurser som är avsedda att generera framtida intäkter och kassaflöden. Endast utbetalningar som leder till en redovisad tillgång i rapporten över finansiell ställning kan klassificeras som investeringsverksamhet. Exempel på betalningar som är hänförliga till investeringsverksamheten är följande:
  - a) Utbetalningar för förvärv av materiella anläggningstillgångar, immateriella tillgångar och andra anläggningstillgångar. Dessa betalningar innefattar betalningar som avser aktiverade utvecklingsutgifter samt materiella anläggningstillgångar som uppförs i egen regi.
  - b) Inbetalningar från försäljning av materiella anläggningstillgångar, immateriella tillgångar och andra anläggningstillgångar.
  - c) Utbetalningar avseende förvärv av egetkapital- eller skuldinstrument utgivna av andra företag och intressen i joint ventures (förutom utbetalningar för sådana instrument som inryms i begreppet andra likvida medel än kassa och bank eller avser värdepapper som innehas för handel).
  - d) Inbetalningar avseende avyttrade egetkapital- eller skuldinstrument utgivna av andra företag och intressen i joint ventures (om inte inbetalningen avser instrument som inryms i begreppet andra likvida medel än kassa och bank eller avser värdepapper som innehas för handel).
  - e) Utbetalning av förskott och lån till utomstående (med undantag för dylika betalningar av finansiella institut).
  - f) Inbetalningar avseende återbetalning av förskott och lån till utomstående (med undantag för dylika betalningar till finansiella institut).
  - g) Utbetalningar avseende future-, termins- och optionsavtal samt swapavtal, utom i de fall avtalen innehas för handel eller utbetalningarna klassificeras som hänförliga till finansieringsverksamheten.
  - h) Inbetalningar avseende future-, termins- och optionsavtal samt swapavtal, utom i de fall avtalen innehas för handel eller inbetalningarna klassificeras som hänförliga till finansieringsverksamheten.

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

**Finansieringsverksamheten**

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

## REDOVISNING AV KASSAFLÖDEN FRÅN DEN LÖPANDE VERKSAMHETEN

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

- a) **den direkta metoden, vilken innebär att viktiga slag av in- och utbetalningar anges brutto och särredovisas, eller**
  - b) den indirekta metoden, vilken innebär att resultatet justeras för transaktioner som inte medfört in- eller utbetalningar, upplupna eller förutbetalda poster som avser tidigare eller framtida kassaflöden från den löpande verksamheten samt för eventuella intäkter och kostnader som hänförs till investerings- eller finansieringsverksamhetens kassaflöden.
- 19 Företag uppmuntras att använda den direkta metoden vid redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten. Den direkta metoden ger information som kan vara till nytta vid uppskattning av framtida kassaflöden och som inte framgår vid användning av den indirekta metoden. Vid användning av den direkta metoden kan uppgifterna om viktiga slag av in- och utbetalningar brutto erhållas antingen
- a) direkt från företagets räkenskaper, eller
  - b) genom att företagets försäljning, kostnader för sålda varor och tjänster (ränteutgifter och liknande samt räntekostnader och liknande för ett finansiellt institut) och andra poster i rapporten över totalresultat justeras för
    - i) periodens förändring av varulager, kundfordringar och leverantörsskulder samt andra rörelsefordringar och -skulder,
    - ii) andra icke kassaflödespåverkande poster, och
    - iii) övriga poster vilkas kassaflödeseffekt hänförs till investerings- eller finansieringsverksamheten.
- 20 Vid användning av den indirekta metoden beräknas nettot av in- och utbetalningar i den löpande verksamheten genom att resultatet justeras för
- a) periodens förändring av varulager, kundfordringar och leverantörsskulder samt andra rörelsefordringar och -skulder,
  - b) icke kassaflödespåverkande poster såsom avskrivningar, avsättningar, uppskjutna skatter, orealiserade valutakursvinster och -förluster och icke utdelade resultatandelar i intresseföretag, och
  - c) alla övriga poster vilkas kassaflödeseffekt hänförs till investerings- eller finansieringsverksamheten.

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

#### REDOVISNING AV KASSAFLÖDEN FRÅN INVESTERINGS- OCH FINANSIERINGSVERKSAMHETERNA

- 21 De viktiga slagen av in- och utbetalningar brutto som är hänförliga till investerings- respektive finansieringsverksamheterna redovisas separat i rapporten över kassaflöden, utom i den omfattning som in- och utbetalningar enligt punkterna 22 och 24 redovisas netto.**

#### KASSAFLÖDEN SOM KAN NETTOREDOVISAS

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

- a) in- och utbetalningar för kunders räkning om betalningarna snarare återspeglar kundernas verksamhet än företagets, och
- b) in- och utbetalningar av stora belopp som avser poster som omsätts snabbt och har kort löptid.

- 23 Exempel på in- och utbetalningar som avses i punkt 22 a är följande:

- a) Förändringar av tillgodohavanden i form av avistainlåning i bank.
- b) Medel som förvaltas av ett investmentföretag för kunders räkning.
- c) Hyror som uppbärs för fastighetsägares räkning och sedan överförs till fastighetsägaren.

- 23A Exempel på in- och utbetalningar som avses i punkt 22 b är förskott avseende och återbetalning av

- a) kapitalbelopp hänförliga till kreditkortskunder,
- b) förvärv och avyttring av placeringar, och
- c) övriga kortfristiga lån, exempelvis sådana med löptid på upp till tre månader.

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

- a) In- och utbetalningar avseende mottagande och återbetalning av inlåning med fastställd löptid.
- b) Inlåning till och uttag av inlåning hos andra finansiella institut.
- c) Förskott och lån till kunder och återbetalning av dessa förskott och lån.

#### KASSAFLÖDEN I UTLÄNDSK VALUTA

- 25 Kassaflöden som uppkommer vid transaktioner i en utländsk valuta redovisas i företagets funktionella valuta genom omräkning av beloppen i utländsk valuta med hjälp av valutakursen mellan den funktionella valutan och den utländska valutan vid tidpunkten för kassaflödet.**

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

- 27 Kassaflöden i utländska valutor redovisas i enlighet med IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser*. Det innebär att en valutakurs som ungefär motsvarar den faktiska kursen kan användas. Exempelvis kan en vägd genomsnittlig valutakurs för en period användas för redovisning av transaktioner i utländsk valuta eller för omräkning av ett utländskt dotterföretags kassaflöden. IAS 21 tillåter dock inte att ett utländskt dotterföretags kassaflöden räknas om till valutakursen per rapportperiodens slut.
- 28 Orealiserade vinster och förluster som uppkommer vid förändringar i en utländsk valutas valutakurs utgör inte kassaflöden. Effekten av valutakursförändringar på likvida medel som innehas eller ska betalas i utländsk valuta ska dock redovisas i rapporten över kassaflöden för att möjliggöra en avstämning av likvida medel mellan periodens början och periodens slut. Detta belopp redovisas skilt från kassaflöden från den löpande verksamheten, investerings- och finansieringsverksamheten och beloppet inkluderar de differenser som hade uppkommit om dessa kassaflöden hade räknats om till kursen per rapportperiodens slut.
- 29 [utgår]
- 30 [utgår]

#### RÄNTOR OCH UTDELNINGAR

- 31 **Kassaflödena från in- och utbetalningar avseende räntor och utdelningar ska särredovisas. Varje kassaflöde ska klassificeras på ett konsekvent sätt från period till period och hänförs till den löpande verksamheten, investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten.**
- 32 I rapporten över kassaflöden redovisas det sammanlagda beloppet för utbetalda räntor under en period, oavsett om det har redovisats som en kostnad i resultatet eller aktiverats enligt IAS 23 *Låneutgifter*.
- 33 Utbetalda räntor samt erhållna räntor och utdelningar hänförs i ett finansiellt institut vanligen till den löpande verksamheten. I andra företag däremot kan klassificeringen ske på olika sätt med utgångspunkt från skilda synsätt. Utbetalda räntor samt erhållna räntor och utdelningar kan hänföras till den löpande verksamheten eftersom posterna påverkar det redovisade resultatet. Alternativt kan betalningarna hänföras till finansieringsverksamheten respektive investeringsverksamheten därför att de betraktas som kostnader för finansiering respektive utgör avkastning på placeringar.
- 34 Utbetalda utdelningar kan hänföras till finansieringsverksamheten eftersom utdelningen utgör en betalning som är kopplad till företagets finansiering. Alternativt kan utbetalda utdelningar hänföras till den löpande verksamheten grundat på synen att en sådan rapportering underlättar för användarna att bedöma företagets förmåga att betala utdelningar utifrån kassaflödet från den löpande verksamheten.

#### INKOMSTSKATT

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

#### INNEHAV I DOTTERFÖRETAG, INTRESSEFÖRETAG OCH JOINT VENTURES

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

- 38 Ett företag som redovisar sitt intresse i ett intresseföretag eller ett joint venture enligt kapitalandelsmetoden ska i sin rapport över kassaflöden inkludera kassaflöden som avser dess innehav i intresseföretaget eller joint venture-företaget och värdeöverföringar och andra in- eller utbetalningar mellan investeraren och intresseföretaget eller joint venture-företaget.

#### ÄNDRINGAR I ÄGARINTRESSEN I DOTTERFÖRETAG OCH ANDRA VERKSAMHETER

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

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

a) totalt erlagd eller erhållen ersättning,

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

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

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

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

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

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

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

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

#### TRANSAKTIONER SOM INTE MEDFÖR BETALNINGAR

- 43 Transaktioner hänförliga till investerings- och finansieringsverksamheter som inte kräver användning av likvida medel ska inte tas upp i rapporten över kassaflöden. Upplysningar om sådana transaktioner ska lämnas på annan plats i de finansiella rapporterna, på ett sätt som ger all relevant information om dessa investerings- och finansieringsverksamheter.**



- 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 medför betalningar från rapporten över kassaflöden är förenligt med rapportens syfte, eftersom dessa poster inte innefattar kassaflöden under den aktuella perioden. Exempel på transaktioner som inte medför betalningar är följande:
- Förvärv av tillgångar genom att antingen en till tillgången direkt relaterad skuld övertas, eller genom att ett leasingavtal ingås.
  - Förvärv av ett företag genom apportemission.
  - Konvertering av skuld till eget kapital.

#### 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:

- Förändringar hänförliga till kassaflöden från finansiering.
- Förändringar som är hänförliga till erhållande eller förlust av bestämmande inflytande över dotterföretag eller andra verksamheter.
- Effekten av ändrade valutakurser.
- Förändringar i verkligt värde.
- Övriga 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, som inkluderar 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.

#### LIKVIDA MEDELS SAMMANSÄTTNING

**45 Ett företag ska lämna upplysningar om sammansättningen av de likvida medlen och ska redovisa en avstämning av beloppen i rapporten över kassaflöden med motsvarande poster redovisade i rapporten över finansiell ställning.**

46 Med anledning av de olika metoder för förvaltning av likvida medel och de olika överenskommelser med banker som finns i olika länder samt för att följa IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*, ska ett företag lämna upplysningar om den redovisningsprincip som tillämpas för att definiera de likvida medlens sammansättning.

- 47 Effekter av en ändrad redovisningsprincip avseende definition av de likvida medlens sammansättning, exempelvis en omklassificering av finansiella instrument som tidigare betraktats som en del av företagens investeringsportfölj, redovisas i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

#### ÖVRIGA UPPLYSNINGAR

- 48 **Ett företag ska, tillsammans med en kommentar från företagsledningen, lämna upplysningar om storleken på betydande likvida medel-poster som innehas av företaget och som inte är tillgängliga för användning av koncernen.**
- 49 Under vissa omständigheter är likvida medel som innehas av ett företag inte tillgängliga för användning av koncernen. Ett exempel utgörs av likvida medel som innehas av ett dotterföretag som bedriver sin verksamhet i ett land där det råder valutarestriktioner eller andra legala restriktioner som medför att medlen inte är tillgängliga för allmän användning av moderföretaget eller andra dotterföretag.
- 50 Ytterligare information kan vara relevant för användare för att förstå ett företags finansiella ställning och likviditet. Företag uppmanas att lämna sådan ytterligare information, tillsammans med en kommentar från företagsledningen. Informationen kan innefatta följande:
- a) Storleken på outnyttjade krediter som kan vara tillgängliga för den framtida löpande verksamheten och för reglering av kapitalåtaganden, samt information om begränsningar avseende användandet av dessa krediter.
  - c) Det totala kassaflödesbeloppet som avser åtgärder för att höja verksamhetens kapacitetsnivå respektive åtgärder för att bibehålla kapacitetsnivån.
  - d) Uppdelning på rapporterbara segment av de belopp som redovisas under löpande verksamhet respektive investerings- och finansieringsverksamhet (se IFRS 8 *Rörelsesegment*).
- 51 Den separata redovisningen av kassaflöden som utgör ökning av kapacitetsnivån och kassaflöden som krävs för att bibehålla kapacitetsnivån är till nytta vid bedömning av om företaget investerar tillräckligt för att bibehålla sin kapacitetsnivå. Ett företag som inte gör tillräckliga investeringar för att bibehålla sin kapacitetsnivå kan riskera sin framtida lönsamhet för att behålla sin nuvarande likviditet och värdeöverföring till ägarna.
- 52 Upplysningar om segmentuppdelade kassaflöden innebär att användare kan få en bättre förståelse för sambandet mellan kassaflödena för verksamheten som helhet och kassaflödena för dess olika delar samt tillgänglighet och variabilitet för segmentens kassaflöden.

#### IKRAFTTRÄDANDE

- 53 Denna standard ska tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1994 eller senare.
- 54 IAS 27 (enligt ändring 2008) innebär att punkterna 39–42 ändrades och att punkterna 42A och 42B lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 27 (ändrad 2008) för en tidigare period, ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period. Ändringarna ska tillämpas med retroaktiv verkan.
- 55 Punkt 14 ändrades genom *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i maj 2008. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta och tillämpa punkt 68A i IAS 16.
- 56 Punkt 16 ändrades i och med *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i april 2009. Ett företag ska tillämpa ändringen för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

- 57 IFRS 10 och IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*, utfärdade i maj 2011, ändrade punkterna 37, 38 och 42B och strök punkt 50 b. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 10 och IFRS 11.
- 58 *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebar att punkterna 42A och 42B ändrades och att punkt 40A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidigare tillämpning av *Investmentföretag* är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det samtidigt också tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag*.
- 59 Genom IFRS 16 *Leasingavtal*, utfärdad i januari 2016, ändrades punkterna 17 och 44. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 16.
- 60 *Upplysningsinitiativet* (ändringar i IAS 7), utfärdat i januari 2016, innebar ett tillägg av punkterna 44A–44E. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2017 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. När företaget för första gången tillämpar dessa ändringar, behöver det inte lämna jämförande information för tidigare perioder.
- 61 Genom IFRS 17 *Försäkringsavtal*, utfärdad i maj 2017, ändrades punkt 14. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 17.

## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 8

**Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel**

## SYFTE

- 1 Syftet med denna standard är att fastställa kriterierna för val och byten av redovisningsprinciper, tillsammans med behandlingen i redovisningen av och upplysningar om byten av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel. Standarden avser att förbättra relevansen och tillförlitligheten i ett företags finansiella rapporter, samt jämförbarheten hos dessa finansiella rapporter över tiden och med andra företags finansiella rapporter.
- 2 Upplysningskraven för redovisningsprinciper, förutom dem som gäller byten av redovisningsprinciper, återfinns i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 3 Denna standard ska användas vid val och tillämpning av redovisningsprinciper och redovisning av byten av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel i tidigare perioder.
- 4 Skatteeffekterna av rättelser av fel i tidigare perioder samt av retroaktiva justeringar som genomförts vid byten av redovisningsprinciper redovisas och upplysning om detta lämnas i enlighet med IAS 12 *Inkomstskatter*.

## DEFINITIONER

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

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

*Upskattningar och bedömningar* är belopp i finansiella rapporter som omfattas av osäkerhet i värderingen.

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

a) **International Financial Reporting Standards (IFRS),**

b) **internationella redovisningsstandarder (IAS),**

c) **IFRIC-tolkningar, och**

d) **SIC-tolkningar** <sup>(3)</sup>.

Väsentlig definieras i punkt 7 i IAS 1 och används i denna standard i samma betydelse.

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

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

<sup>(3)</sup> Definitionen av IFRS har ändrats efter de namnändringar som infördes genom omarbetningen 2010 av IFRS Foundations stadgar.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- ii) skulle ha varit tillgänglig när de finansiella rapporterna för denna tidigare period godkändes för utfärdande från annan information.**

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

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

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

6 [utgåår]

#### REDOVISNINGSPRINCIPER

##### **Val och tillämpning av redovisningsprinciper**

- 7 När en IFRS är specifikt tillämplig på en transaktion, en annan händelse eller ett förhållande ska den eller de redovisningsprinciper som tillämpas på denna post fastställas genom tillämpning av den standarden.**

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

- 9 IFRS kompletteras med vägledningar som ska hjälpa företagen att tillämpa bestämmelserna. I alla sådana vägledningar anges om de är en del av IFRS. Vägledningar som är en del av IFRS är tvingande. Vägledningar som inte är en del av IFRS innehåller inga bestämmelser om finansiella rapporter.
- 10 **I avsaknad av en IFRS som särskilt gäller en transaktion, en annan händelse eller ett förhållande ska företagsledningen använda sin bedömningsförmåga vid utveckling och tillämpning av en redovisningsprincip som leder till information som är**
- a) relevant som underlag för användarnas ekonomiska beslutsfattande, och
  - b) tillförlitlig, så att de finansiella rapporterna**
    - i) troget återger företagets finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden,
    - ii) återspeglar den ekonomiska innebörden av transaktioner, andra händelser och förhållanden, och inte enbart deras juridiska form,
    - iii) är neutrala, det vill säga opartiska,
    - iv) är försiktiga, och
    - v) är fullständiga i alla väsentliga hänseenden.
- 11 När företagsledningen gör den bedömning som beskrivs i punkt 10 ska den hänvisa till, och överväga tillämpligheten av, följande källor i fallande ordning:
- a) bestämmelserna i IFRS om liknande och relaterade frågor, och
  - b) de definitioner, kriterier för redovisning och koncept rörande värdering av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader som återfinns i *Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering (det konceptuella ramverket)* <sup>(4)</sup>.**
- 12 När företagsledningen gör den bedömning som beskrivs i punkt 10, kan den också beakta de senaste uttalandena av andra normgivare som använder en liknande begreppsmässig föreställningsram för att ta fram redovisningsstandarder, annan redovisningslitteratur och vedertagen branschpraxis, i den mån dessa inte strider mot källorna i punkt 11.

#### Konsekvens i redovisningsprinciper

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

#### Byten av redovisningsprinciper

- 14 Ett företag ska byta redovisningsprincip endast om bytet
- a) krävs av en IFRS, eller
  - b) leder till finansiella rapporter som innehåller tillförlitlig och mer relevant information om effekterna av transaktioner, andra händelser eller förhållanden på företagets finansiella ställning, finansiella resultat eller kassaflöden.**

<sup>(4)</sup> I punkt 54G redogörs för hur detta krav ändras för regleringskontosaldon.

- 15 Användare av finansiella rapporter behöver kunna jämföra de finansiella rapporterna för ett företag över tiden för att se trender i dess finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden. Därför tillämpas samma redovisningsprinciper inom varje period och från en period till nästa såvida inte ett byte av redovisningsprincip uppfyller ett av kriterierna i punkt 14.
- 16 **Nedanstående utgör inte byten av redovisningsprinciper:**
- a) **tillämpning av en redovisningsprincip på transaktioner, andra händelser eller förhållanden som till sin innebörd skiljer sig från dem som tidigare inträffat, och**
- b) **tillämpning av en ny redovisningsprincip på transaktioner, andra händelser eller förhållanden som inte inträffat tidigare eller som var oväsentliga.**
- 17 Första gången en princip att omvärdera tillgångar tillämpas, i enlighet med IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* eller IAS 38 *Immateriella tillgångar*, utgör detta ett byte av redovisningsprincip som hanteras som en omvärdering i enlighet med IAS 16 eller IAS 38, och inte i enlighet med denna standard.
- 18 Punkterna 19–31 gäller inte det byte av redovisningsprincip som beskrivs i punkt 17.

*Tillämpa byten av redovisningsprinciper*

**19 Med beaktande av punkt 23**

- a) ska ett företag redovisa ett byte av redovisningsprincip som är följden av att en IFRS tillämpas för första gången i enlighet med de särskilda övergångsbestämmelserna, om det finns några, i standarden i fråga, och
- b) **ska, när ett företag byter redovisningsprincip i det fall en IFRS tillämpas för första gången och standarden i fråga inte innehåller några särskilda övergångsbestämmelser som gäller detta byte, eller frivilligt byter redovisningsprincip, företaget tillämpa bytet retroaktivt.**
- 20 I denna standard betraktas tidigare tillämpning av en IFRS inte som ett frivilligt byte av redovisningsprincip.
- 21 I avsaknad av en IFRS som särskilt gäller en transaktion, annan händelse eller annat förhållande, kan företagsledningen, i enlighet med punkt 12, tillämpa en redovisningsprincip från de senaste uttalandena av andra normgivare som använder en liknande begreppsmässig föreställningsram för att ta fram redovisningsstandarder. Om, efter en ändring av ett sådant uttalande, företaget väljer att byta redovisningsprincip, ska detta byte redovisas och upplysning lämnas om det som ett frivilligt byte av redovisningsprincip.

*Retroaktiv tillämpning*

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

*Begränsningar vid retroaktiv tillämpning*

- 23 När retroaktiv tillämpning krävs enligt punkt 19 a eller b ska ett byte av redovisningsprincip tillämpas retroaktivt, förutom i den mån det är praktiskt ogenomförbart att fastställa antingen periodspecifika effekter eller ändringens ackumulerade effekt.
- 24 När det är praktiskt ogenomförbart att fastställa de periodspecifika effekterna av ett byte av redovisningsprincip i den jämförande informationen för en eller flera tidigare perioder som presenteras, ska företaget tillämpa den nya redovisningsprincipen på de redovisade beloppen för tillgångar och skulder från och med början av den tidigaste period för vilken retroaktiv tillämpning är praktiskt genomförbar, vilket kan vara den aktuella perioden, och göra en motsvarande justering av ingående balans för varje påverkad komponent i eget kapital för den perioden.

- 25 **När det är praktiskt ogenomförbart att fastställa den ackumulerade effekten, i början av den aktuella perioden, av att tillämpa en ny redovisningsprincip på alla tidigare perioder, ska företaget justera den jämförande informationen så att den nya redovisningsprincipen tillämpas framåtriktat från tidigast möjliga datum.**
- 26 När ett företag tillämpar en ny redovisningsprincip retroaktivt, tillämpar det den nya redovisningsprincipen på jämförande information för tidigare perioder så långt bakåt i tiden som är praktiskt genomförbart. Retroaktiv tillämpning för en tidigare period är inte praktiskt genomförbar om det inte är praktiskt genomförbart att fastställa den ackumulerade effekten på beloppen i både ingående och utgående rapport över finansiell ställning för perioden i fråga. Den justering som blir följd, och som är hänförlig till perioder före dem som presenteras i de finansiella rapporterna, görs av ingående balans för varje påverkad komponent i eget kapital för den tidigaste föregående period som presenteras. Vanligen görs justeringen i balanserade vinstmedel. Men även en annan komponent i eget kapital kan justeras (exempelvis för att följa en IFRS). Eventuell övrig information om tidigare perioder, såsom historiska sammanfattningar av ekonomiska uppgifter, justeras också så långt bakåt i tiden som det är praktiskt genomförbart.
- 27 När det är praktiskt ogenomförbart för ett företag att tillämpa en ny redovisningsprincip retroaktivt, på grund av att det inte kan fastställa den ackumulerade effekten av att tillämpa principen på alla tidigare perioder, tillämpar företaget, i enlighet med punkt 25, den nya principen framåtriktat från början av tidigast möjliga period. Därmed bortser företaget från andelen ackumulerade justeringar av tillgångar, skulder och eget kapital som uppkommit före detta datum. Det är tillåtet att byta redovisningsprincip även om det är praktiskt ogenomförbart att tillämpa principen framåtriktat för en tidigare period. I punkterna 50–53 finns vägledning om när det betraktas som praktiskt ogenomförbart att tillämpa en ny redovisningsprincip på en eller flera tidigare perioder.

#### Upplysningar

- 28 **När den första tillämpningen av en IFRS har en effekt på den aktuella perioden eller en tidigare period, skulle ha en sådan effekt förutom att det är praktiskt ogenomförbart att fastställa justeringsbeloppet, eller kan ha effekt på framtida perioder, ska företaget lämna upplysning om**
- a) standardens titel,
  - b) i tillämpliga fall, att bytet av redovisningsprincip har skett i enlighet med dess övergångsbestämmelser,
  - c) karaktären på bytet av redovisningsprincip,
  - d) i tillämpliga fall, en beskrivning av övergångsbestämmelserna,
  - e) i tillämpliga fall, de övergångsbestämmelser som kan ha en effekt på framtida perioder,
  - f) för aktuell period och varje tidigare period som presenteras, i den mån det är praktiskt genomförbart, justeringsbeloppet
    - i) för varje påverkad post i de finansiella rapporterna, och
    - ii) för resultat per aktie före och efter utspädning, om IAS 33 *Resultat per aktie* gäller för företaget,
  - g) det justeringsbelopp som är hänförligt till perioder som föregår dem som presenteras, i den mån detta är praktiskt genomförbart, och
  - h) i händelse den retroaktiva tillämpning som krävs enligt punkt 19 a eller b är praktiskt ogenomförbar för en viss tidigare period, eller för perioder före dem som presenteras, de omständigheter som ledde till att detta förhållande föreligger och en beskrivning av hur och från när bytet av redovisningsprincip har tillämpats.

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



- 29 När ett frivilligt byte av en redovisningsprincip har en effekt på den aktuella perioden eller en tidigare period, skulle ha en effekt för den perioden förutom att det är praktiskt ogenomförbart att fastställa justeringsbeloppet, eller kan ha en effekt på framtida perioder, ska företaget lämna upplysning om
- a) karaktären på bytet av redovisningsprincip,
  - b) orsakerna till varför tillämpningen av den nya redovisningsprincipen leder till tillförlitlig och mer relevant information,
  - c) för aktuell period och varje tidigare period som presenteras, i den mån det är praktiskt genomförbart, justeringsbeloppet
    - i) för varje påverkad post i de finansiella rapporterna, och
    - ii) för resultat per aktie före och efter utspädning, om IAS 33 gäller för företaget,
  - d) det justeringsbelopp som är hänförligt till perioder som föregår dem som presenteras, i den mån detta är praktiskt genomförbart, och
  - e) i händelse retroaktiv tillämpning är praktiskt ogenomförbar för en viss tidigare period, eller för perioder före dem som presenteras, de omständigheter som ledde till att detta förhållande föreligger och en beskrivning av hur och från när bytet av redovisningsprincip har tillämpats.

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

- 30 När ett företag inte har tillämpat en ny IFRS som har publicerats men som ännu inte har trätt i kraft, ska företaget lämna upplysning om
- a) detta faktum, och
  - b) känd information eller information som kan uppskattas med rimlig precision, som är relevant för att bedöma den möjliga effekten som tillämpning av den nya standarden kommer att ha på företagets finansiella rapporter den period när den tillämpas för första gången.
- 31 För att följa punkt 30 ska ett företag överväga att lämna följande upplysningar:
- a) den nya standardens titel,
  - b) karaktären på det väntade bytet av redovisningsprincip eller de väntade bytena av redovisningsprinciper,
  - c) det datum när standarden måste börja tillämpas,
  - d) det datum när företaget planerar att tillämpa standarden för första gången, och
  - e) antingen
    - i) en diskussion om den effekt standarden väntas ha på företagets finansiella rapporter när den tillämpas för första gången, eller
    - ii) om denna effekt inte är känd eller inte kan uppskattas med rimlig precision, ett uttalande om detta.

## UPPSKATTNINGAR OCH BEDÖMNINGAR

- 32 Det kan krävas enligt en redovisningsprincip att poster i finansiella rapporter ska värderas på ett sätt som inbegriper osäkerhet i värderingen, dvs. det kan krävas enligt redovisningsprincipen att dessa poster ska värderas till belopp som inte kan observeras direkt utan i stället måste uppskattas. I ett sådant fall utarbetar företaget en uppskattning och bedömning för att uppnå målet med redovisningsprincipen. Att utarbeta uppskattningar och bedömningar inbegriper att använda bedömningar eller antaganden som bygger på den senaste tillgängliga och tillförlitliga informationen. Exempel på uppskattningar och bedömningar omfattar
- a) en förlustreserv för förväntade kreditförluster, vid tillämpning av IFRS 9 *Finansiella instrument*,
  - b) nettoförsäljningsvärdet för en vara i lager, vid tillämpning av IAS 2 *Varulager*,
  - c) det verkliga värdet för en tillgång eller skuld, vid tillämpning av IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*,
  - d) avskrivningsbeloppet för en materiell anläggningstillgång, vid tillämpning av IAS 16, och
  - e) en avsättning för garantiförpliktelser, vid tillämpning av IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*.
- 32A Ett företag använder mätmetoder och indata för att utarbeta en uppskattning och bedömning. Mätmetoder innefattar skattningsmetoder (t.ex. metoder för att beräkna en förlustreserv för förväntade kreditförluster vid tillämpning av IFRS 9) och värderingsmetoder (t.ex. metoder för att beräkna det verkliga värdet på en tillgång eller skuld vid tillämpning av IFRS 13).
- 32B Begreppet "uppskattning" i IFRS avser ibland en uppskattning som inte är en uppskattning eller bedömning enligt definitionen i denna standard. Ibland kan det t.ex. avse indata som används vid utarbetande av uppskattningar och bedömningar.
- 33 Användandet av rimliga uppskattningar är ett viktigt inslag i arbetet med att upprätta finansiella rapporter och undergräver inte dessas tillförlitlighet.

**Ändringar i uppskattningar och bedömningar**

- 34 Ett företag kan behöva ändra en uppskattning eller bedömning om det sker förändringar i de omständigheter som låg till grund för uppskattningen eller bedömningen eller till följd av ny information, ny utveckling eller ökad erfarenhet. Till sin karaktär berör en ändring av en uppskattning eller bedömning inte tidigare perioder och är inte en rättelse av ett fel.
- 34A Effekterna på en uppskattning eller bedömning av ändrade indata eller en ändrad mätmetod är ändringar i uppskattningar och bedömningar, om de inte är följden av en rättelse av fel i tidigare perioder.
- 35 Ett byte av värderingsgrund är ett byte av redovisningsprincip och inte en ändring i en uppskattning och bedömning. När det är svårt att skilja ett byte av redovisningsprincip från en ändring i en uppskattning och bedömning, betraktas bytet eller ändringen som en ändring i en uppskattning och bedömning.

*Tillämpa ändringar i uppskattningar och bedömningar*

- 36 **Effekten av en ändring i en uppskattning och bedömning, förutom en sådan ändring för vilken punkt 37 tillämpas, ska redovisas framåtriktat genom att den innefattas i resultatet för**
- a) **den period då ändringen sker om ändringen endast påverkar perioden i fråga, eller**
  - b) **den period då ändringen sker och för framtida perioder om ändringen påverkar både den period då ändringen sker och framtida perioder.**

- 37 **I den mån en ändring i en uppskattning och bedömning ger upphov till ändringar i tillgångar och skulder, eller berör en post under eget kapital, ska den redovisas genom en justering av det redovisade värdet för den berörda tillgången, skulden eller posten under eget kapital, för den period i vilken ändringen sker.**
- 38 Framåtriktad redovisning av effekten av en ändring i en uppskattning och bedömning innebär att ändringen tillämpas på transaktioner, andra händelser och förhållanden från och med datumet för den ändringen. En ändring i en uppskattning och bedömning kan påverka enbart den aktuella periodens resultat eller både den aktuella periodens och framtida perioders resultat. Exempelvis påverkar en ändring av en förlustreserv för förväntade kreditförluster enbart den aktuella periodens resultat och redovisas därför under den aktuella perioden. Däremot påverkar en ändring av uppskattad nyttjandeperiod för, eller den förväntade förbrukningen av framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med, en avskrivningsbar tillgång avskrivningen för den aktuella perioden och varje framtida redovisad period under tillgångens återstående nyttjandeperiod. I båda fallen redovisas effekten av ändringen avseende aktuell period som intäkt eller kostnad under den aktuella perioden. Eventuell effekt på framtida perioder redovisas som intäkt eller kostnad för dessa framtida perioder.

#### Upplysningar

- 39 **Ett företag ska lämna upplysning om karaktär och belopp för en ändring i en uppskattning och bedömning som har effekt under den aktuella perioden eller väntas ha effekt under framtida perioder, förutom när det gäller upplysningar om framtida perioder för vilka det är praktiskt ogenomförbart att uppskatta effekten i fråga.**
- 40 Om upplysning inte lämnas om det belopp som avser effekten under framtida perioder eftersom det är praktiskt ogenomförbart att göra en uppskattning, ska företaget lämna upplysning om detta.

#### FEL

- 41 Fel kan uppstå avseende redovisning, värdering, utformning eller upplysningar om delar i de finansiella rapporterna. Finansiella rapporter följer inte IFRS om de innehåller endera väsentliga fel eller oväsentliga fel som är gjorda med syfte att framställa ett företags finansiella ställning, finansiella resultat eller kassaflöden på ett visst sätt. Potentiella fel under den aktuella perioden, som upptäcks under den perioden, rättas innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande. Dock upptäcks ibland väsentliga fel inte förrän under en efterföljande period och dessa fel i tidigare perioder rättas i den jämförande information som redovisas i de finansiella rapporterna för denna efterföljande period (se punkterna 42–47).
- 42 **Med beaktande av punkt 43 ska ett företag retroaktivt rätta väsentliga fel i tidigare perioder i de första finansiella rapporter som godkänns för utfärdande efter upptäckten av felet, genom att**
- a) **räkna om jämförelsebeloppen för den tidigare eller de tidigare perioder som presenteras där felet uppkom, eller**
- b) **om felet uppstod före den tidigaste föregående period som presenteras, räkna om de ingående balanserna för tillgångar, skulder och eget kapital för den tidigaste föregående period som presenteras.**

#### Begränsningar vid retroaktiv omräkning

- 43 Ett fel i en tidigare period ska rättas genom retroaktiv omräkning förutom i den mån det är praktiskt ogenomförbart att fastställa antingen periodspecifika effekter eller den ackumulerade effekten av felet.
- 44 När det är praktiskt ogenomförbart att fastställa periodspecifika effekter av ett fel på jämförande information för en eller flera tidigare perioder som presenteras ska företaget räkna om den ingående balansen för skulder, tillgångar och eget kapital för den tidigaste period för vilken en retroaktiv omräkning är praktiskt genomförbar (vilket kan vara den aktuella perioden).
- 45 **När det är praktiskt ogenomförbart att fastställa den ackumulerade effekten, för början av den aktuella perioden, av ett fel på alla tidigare perioder, ska företaget räkna om den jämförande informationen i syfte att rätta felet framåtriktat, från tidigast möjliga datum.**

- 46 Rättelsen av ett fel i en tidigare period undantas från resultatet för den period i vilken felet upptäcktes. Eventuell redovisad information om tidigare perioder, inklusive historiska sammanfattningar av ekonomiska uppgifter, räknas om så långt bakåt i tiden som det är praktiskt genomförbart.
- 47 När det är praktiskt ogenomförbart att fastställa beloppet för ett fel (exempelvis ett misstag vid tillämpning av en redovisningsprincip) för alla tidigare perioder, räknar företaget, i enlighet med punkt 45, om den jämförande informationen framåtriktad från och med det tidigaste datum som är praktiskt genomförbart. Därmed bortser företaget från andelen ackumulerade omräkningar av tillgångar, skulder och eget kapital som uppkommit före detta datum. I punkterna 50–53 finns vägledning om när det betraktas som praktiskt ogenomförbart att rätta ett fel för en eller flera tidigare perioder.
- 48 Rättelser av fel skiljer sig från ändringar i uppskattningar och bedömningar. Uppskattningar och bedömningar är till sin karaktär approximationer som kan behöva ändras när ytterligare information blir känd. Exempelvis är den vinst eller förlust som redovisas till följd av en eventualförpliktelse eller eventualtillgång inte en rättelse av ett fel.

#### **Upplysningar om fel i tidigare perioder**

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

a) karaktären på felet i den tidigare perioden,

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

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

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

c) rättelsebeloppet i början av den tidigaste föregående period som presenteras, och

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

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

#### **NÄR RETROAKTIV TILLÄMPNING OCH RETROAKTIV OMRÄKNING ÄR PRAKTISKT OGENOMFÖRBAR**

- 50 I vissa fall är det praktiskt ogenomförbart att justera jämförande information för en eller flera tidigare perioder för att uppnå jämförbarhet med aktuell period. Exempelvis kan det vara så att uppgifter inte har samlats in under den tidigare perioden eller de tidigare perioderna på ett sätt som tillåter antingen retroaktiv tillämpning av en ny redovisningsprincip (inklusive, vad gäller punkterna 51–53, dess framåtriktade tillämpning för tidigare perioder) eller retroaktiv omräkning för att rätta ett fel i en tidigare period och det kan vara praktiskt ogenomförbart att återskapa informationen.
- 51 Det är ofta nödvändigt att göra uppskattningar vid tillämpning av en redovisningsprincip på delar av de finansiella rapporterna som redovisas eller för vilka upplysning lämnas, när det gäller transaktioner, andra händelser eller förhållanden. Uppskattningar är till sin karaktär subjektiva och de kan göras efter rapportperiodens slut. Att göra uppskattningar är potentiellt svårare vid retroaktiv tillämpning av en redovisningsprincip eller vid retroaktiv omräkning i syfte att rätta ett fel i en tidigare period, på grund av den längre tidsperiod som kan ha gått efter att den påverkade transaktionen, andra händelsen eller förhållandet inträffade. Dock är målet för uppskattningar för tidigare perioder samma som för uppskattningar som görs under den aktuella perioden, nämligen att uppskattningen ska återspegla de omständigheter som förelåg när transaktionen, den andra händelsen eller förhållandet inträffade.

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

a) innehåller belegg för omständigheter som förelåg detta datum eller dessa datum per vilket eller vilka transaktionen, den andra händelsen eller förhållandet inträffade, och

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

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

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

#### IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

54 Ett 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.

54A [utgår]

54B [utgår]

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

54D [utgår]

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

54F Genom *Ändringar av hänvisningar till det konceptuella ramverket i IFRS-standarder*, utfärdad 2018, ändrades punkterna 6 och 11 b. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten om företaget samtidigt tillämpar alla andra ändringar enligt *Ändringar av hänvisningar till det konceptuella ramverket i IFRS-standarder*. Ett företag ska tillämpa ändringarna i punkterna 6 och 11 b retroaktivt i enlighet med denna standard. Om ett företag fastställer att en retroaktiv tillämpning skulle vara praktiskt ogenomförbar eller medföra onödiga kostnader eller insatser ska det dock tillämpa ändringarna av punkterna 6 och 11 b med hänvisning till punkterna 23–28 i denna standard. Om retroaktiv tillämpning av någon ändring enligt *Ändringar av hänvisningar till det konceptuella ramverket i IFRS-standarder* skulle medföra onödiga kostnader eller insatser ska ett företag vid tillämpning av punkterna 23–28 i denna standard tolka alla hänvisningar, utom i sista meningen i punkt 27, till "praktiskt ogenomförbart" som "medför onödiga kostnader eller insatser" och alla hänvisningar till "praktiskt genomförbar(t)" som "möjlig(t) utan onödiga kostnader eller insatser".

- 54G Om ett företag inte tillämpar IFRS 14 *Regulatory Deferral Accounts* (ej antagen på svenska) ska företaget vid tillämpning av punkt 11 b på regleringskontosaldo (regulatory account balances) fortsätta att hänvisa till, och överväga tillämpligheten av, definitionerna, kriterierna för redovisning och koncepten rörande värdering i *Föreställningsram för upprättande och utformning av finansiella rapporter* <sup>(5)</sup> i stället för i *det konceptuella ramverket*. Ett regleringskontosaldo är saldot på ett kostnadskonto (eller intäktskonto) som inte redovisas som en tillgång eller en skuld i enlighet med andra tillämpliga IFRS-standarder men som prisregleraren inkluderar, eller förväntas inkludera, vid fastställandet av det eller de priser som kunder kan debiteras. En prisreglerare är ett befullmäktigt organ som har befogenhet enligt lag eller förordning att fastställa det pris eller det prisintervall som är bindande för ett företag. Prisregleraren kan vara ett tredjepartsorgan eller en närstående part till företaget, inbegripet företagets egna styrelse, om organet är skyldigt enligt lag eller förordning att fastställa priser både i kundernas intresse och för att säkerställa företagets övergripande ekonomiska lönsamhet.
- 54H Genom *Definition av väsentlig* (ändringar i IAS 1 och IAS 8), utfärdad i oktober 2018, ändrades punkt 7 i IAS 1 och punkt 5 i IAS 8, och punkt 6 i IAS 8 ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 54I *Definition of Accounting Estimates*, som utfärdades i februari 2021, innebar att punkterna 5, 32, 34, 38 och 48 ändrades och punkterna 32A, 32B och 34A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2023 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Ett företag ska tillämpa ändringarna på ändringar av uppskattningar och bedömningar samt ändringar av redovisningsprinciper som sker vid eller efter inledningen av det första räkenskapsår under vilket de tillämpar ändringarna.

## UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

- 55 Denna standard ersätter IAS 8 *Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper*, som omarbetades 1993.
- 56 Denna standard ersätter följande tolkningar:
- SIC-2 *Konsekvent redovisning av låneutgifter*.
  - SIC-18 *Alternativa redovisningsprinciper*.

<sup>(5)</sup> Hänvisning till IASC:s *Föreställningsram för upprättande och utformning av finansiella rapporter*, antagen av styrelsen 2001.

[Redaktionell not: Ett utdrag ur IASC:s *Föreställningsram för upprättande och utformning av finansiella rapporter*, antagen av styrelsen 2001, finns på sidan för IAS 8 på IFRS Foundations webbplats på området "Supporting Implementation", under "Supporting Implementation by IFRS Standard".]

## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 10

**Händelser efter rapportperioden**

## SYFTE

- 1 Syftet med denna standard är att fastställa
  - a) när ett företag ska justera sina finansiella rapporter för händelser som inträffar efter rapportperiodens slut, och
  - b) de upplysningar som ett företag ska ge om den dag då de finansiella rapporterna godkändes för utfärdande samt om händelser som inträffat efter rapportperiodens slut.

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

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 2 **Denna standard ska tillämpas vid redovisning av och upplysning om händelser efter rapportperiodens slut.**

## DEFINITIONER

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

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

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

**Exempel**

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

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

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

**Exempel**

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

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

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

**REDOVISNING OCH VÄRDERING****Händelser efter rapportperiodens slut som beaktas**

- 8 **Ett företag ska justera beloppen i sina finansiella rapporter för att återge sådana händelser efter rapportperiodens slut som beaktas.**
- 9 Följande är exempel på händelser efter rapportperiodens slut som beaktas genom att företaget justerar redovisade belopp i sina finansiella rapporter eller redovisar poster som inte tidigare redovisats:
- Avgörande efter rapportperiodens slut av en domstolsprocess som bekräftar att företaget hade en befintlig förpliktelse vid rapportperiodens slut. Företaget justerar eventuell tidigare redovisad avsättning hänförlig till denna domstolsprocess i enlighet med IAS 37 *Avsättningar, eventualityförpliktelser och eventualitytillgångar*, eller redovisar en ny avsättning. Företaget lämnar inte endast upplysning om en eventualityförpliktelse eftersom avgörandet utgör ytterligare bevis som skulle beaktas i enlighet med punkt 16 i IAS 37.
  - Information som erhålls efter rapportperiodens slut och som indikerar att en tillgång redan vid rapportperiodens slut hade minskat i värde eller att beloppet av en tidigare redovisad värdenedgång för denna tillgång måste justeras. Till exempel
    - bekräftar det faktum att en av företagets kunder går i konkurs efter rapportperiodens slut normalt att kunden var kreditförsämrad vid rapportperiodens slut, och
    - kan varuförsäljning som sker efter rapportperiodens slut visa på vilket nettoförsäljningsvärde dessa varor hade vid rapportperiodens slut.
  - Fastställandet efter rapportperiodens slut av utgiften för tillgångar som köpts, eller inkomsterna av tillgångar som sålts, före rapportperiodens slut.
  - Fastställandet efter rapportperiodens slut av beloppet för vinstandels- eller bonusbetalningar, om företaget vid rapportperiodens slut hade en legal eller informell förpliktelse att utge sådana belopp som en följd av händelser före rapportperiodens slut (se IAS 19 *Ersättningar till anställda*).
  - Upptäckten av bedrägeri eller fel som visar att de finansiella rapporterna är felaktiga.

**Händelser efter rapportperiodens slut som inte beaktas**

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



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

### Utdelningar

- 12 Om ett företag fastställer utdelning till innehavare av egetkapitalinstrument (enligt definition i IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering*) efter rapportperiodens slut, ska företaget inte redovisa dessa utdelningar som en skuld per rapportperiodens slut.
- 13 Om utdelningar fastställs efter rapportperioden men innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande redovisas inte utdelningen som en skuld per rapportperiodens slut eftersom det inte finns någon förpliktelse per den tidpunkten. Upplysning lämnas om sådan utdelning i noterna enligt IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*.

### ANTAGANDE OM FORTLEVAD

- 14 **Ett företag ska inte upprätta sina finansiella rapporter utifrån ett antagande om företagets fortlevnad, om företagsledningen efter rapportperiodens slut bestämmer sig för antingen att den avser att avveckla företaget, eller att upphöra med verksamheten, eller att det inte finns något realistiskt alternativ till detta.**
- 15 Försämring av resultat inom rörelsen och av finansiell ställning efter rapportperiodens slut kan vara ett tecken på ett behov att överväga om antagandet om företagets fortlevnad är fortsatt tillämpligt. Om antagandet om fortlevnad inte längre är tillämpligt, är effekten av detta så genomgripande att denna standard kräver en grundläggande förändring av tillämplad redovisningsgrund, i stället för att justera de redovisade beloppen inom ramen för den ursprungliga redovisningsgrunden.
- 16 Enligt IAS 1 krävs upplysningar i det fall
- a) de finansiella rapporterna inte har upprättats utifrån ett antagande om företagets fortlevnad, eller
  - b) företagsledningen är medveten om väsentliga osäkerhetsfaktorer som avser händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel rörande företagets förmåga att fortleva. De händelser eller förhållanden som kräver upplysningar kan inträffa efter rapportperiodens slut.

### UPPLYSNINGAR

#### Dagen då de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande

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

#### Uppdatering av upplysningar om förhållanden som förelåg vid rapportperiodens slut

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

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

#### **Händelser efter rapportperiodens slut som inte beaktas**

- 21 Om händelser efter rapportperiodens slut som inte beaktas är väsentliga, skulle utelämnad upplysning om dessa rimligen kunna antas påverka de beslut som de primära användarna av generella finansiella rapporter fattar på grundval av dessa finansiella rapporter, som innehåller finansiell information om ett särskilt rapporterande företag. I enlighet med detta ska ett företag lämna upplysning om följande, för varje väsentlig kategori av händelse efter rapportperiodens slut som inte beaktas:

a) Händelsens karaktär.

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

- 22 Följande är exempel på händelser efter rapportperiodens slut som inte beaktas, men som vanligen skulle leda till att upplysning om dem lämnas:

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

b) Offentliggörande av en plan att avveckla en verksamhet.

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

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

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

f) Större transaktioner i stamaktier och potentiella stamaktier efter rapportperiodens slut (enligt IAS 33 *Resultat per aktie* måste ett företag lämna upplysning om sådana transaktioner, förutom sådana transaktioner som rör fondemissioner, aktiesplit eller omvänd aktiesplit (sammanläggning av aktier), vilka samtliga kräver justering enligt IAS 33).

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

h) Förändringar i skattesatser eller skattelagar som beslutas eller aviseras efter rapportperiodens slut med betydande inverkan på aktuella och uppskjutna skattefordringar och skatteskulder (se IAS 12 *Inkomstskatter*).

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

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

## IKRAFTTRÄDANDE

- 23 Ett 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.
- 23A IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkt 11 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 13.
- 23B IFRS 9 *Finansiella instrument*, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkt 9. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 9.
- 23C Genom *Definition av väsentlig* (ändringar i IAS 1 och IAS 8), utfärdad i oktober 2018, ändrades punkt 21. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar ändringarna av definitionen av väsentlig i punkt 7 i IAS 1 och punkterna 5 och 6 i IAS 8.

## UPPHÄVANDE AV IAS 10 (OMARBETAD 1999)

- 24 Denna standard ersätter IAS 10 *Händelser efter balansdagen* (omarbetad 1999).

## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 12

**Inkomstskatter**

## SYFTE

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

- a) framtida återvinning eller reglering av det redovisade värdet av tillgångar respektive skulder i ett företags rapport över finansiell ställning, och
- b) transaktioner och andra händelser under innevarande period, som redovisas i ett företags finansiella rapporter.

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

Skatteeffekter av transaktioner och andra händelser ska enligt standarden redovisas på samma sätt som transaktionerna och de andra händelserna. Om således transaktioner och andra händelser redovisas i resultatet ska alla därmed sammanhängande skatteeffekter också redovisas i resultatet. För transaktioner och andra händelser som redovisas utanför resultatet (antingen i övrigt totalresultat eller direkt i eget kapital) ska skatteeffekterna också redovisas utanför resultatet (antingen i övrigt totalresultat eller direkt i eget kapital). Redovisningen av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder i ett rörelseförvärv påverkar på samma sätt beloppet för goodwill som uppkommit i det rörelseförvärvet eller beloppet för den vinst vid förvärv till lågt pris som redovisas.

Denna standard behandlar också redovisningen av uppskjutna skattefordringar till följd av outnyttjade avdrag för skattemässiga underskott eller outnyttjade skattekrediter, hur inkomstskatter ska rubriceras i de finansiella rapporterna samt vilka upplysningar som måste lämnas avseende inkomstskatter.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

**1 Denna standard ska tillämpas vid redovisning av inkomstskatter.**

- 2 Med inkomstskatter avses i denna standard samtliga inhemska och utländska skatter som baseras på företagets skattepliktiga resultat. Inkomstskatter innefattar även skatter, såsom kupongskatter, som ska erläggas av dotterföretag, intresseföretag eller samarbetsarrangemang vid värdeöverföring till det rapporterande företaget.
- 3 [utgår]
- 4 Denna standard behandlar inte redovisning av statliga bidrag (se IAS 20 *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*) eller skattemässiga investeringsavdrag. Dock behandlar standarden hur temporära skillnader på grund av sådana bidrag eller avdrag ska redovisas.

## DEFINITIONER

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

*Redovisat resultat* är periodens resultat före avdrag för skattekostnad.

*Skattepliktigt resultat* är det skattemässiga överskott (underskott) för en period som ska ligga till grund för beräkning av aktuell inkomstskatt enligt gällande skatteregler.

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

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

*Uppskjuten skatteskuld* är inkomstskatt som hänför sig till skattepliktiga temporära skillnader och som ska betalas i framtiden.

*Uppskjuten skattefordran* representerar en reduktion av framtida inkomstskatt som hänför sig till

**a) avdragsgilla temporära skillnader,**

**b) outnyttjade avdrag för skattemässiga underskott, och**

**c) outnyttjade skattekrediter.**

En *temporär skillnad* är skillnaden mellan en tillgångs eller en skulds redovisade värde i rapporten över finansiell ställning respektive dess skattemässiga värde. Temporära skillnader kan vara antingen

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

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

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

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

### Skattemässigt värde

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

#### Exempel

1. En maskin kostade 100. En skattemässig avskrivning på 30 har redan gjorts under innevarande och tidigare perioder. Återstående kostnad kommer att vara avdragsgill under kommande perioder, antingen som avskrivning eller genom avdrag i samband med att maskinen säljs. Intäkter som uppstår vid användande av maskinen är skattepliktiga, en vinst vid försäljning av maskinen är skattepliktig och en förlust vid dess försäljning är skattemässigt avdragsgill. *Maskinens skattemässiga värde är 70.*
2. Räntefordringar har ett redovisat värde på 100. Motsvarande ränteintäkter beskattas enligt kontantprincipen. *Räntefordringarnas skattemässiga värde är lika med noll.*
3. Kundfordringar har ett redovisat värde på 100. Motsvarande intäkter har redan inräknats i det skattepliktiga resultatet. *Kundfordringarnas skattemässiga värde är 100.*
4. Fordringar på utdelning från ett dotterföretag har ett redovisat värde på 100. Utdelningen är inte skattepliktig. I realiteten är hela det redovisade värdet av tillgången avdragsgillt mot intäkterna. Följaktligen har utdelningsfordran ett skattemässigt värde på 100<sup>(4)</sup>.

5. En lånefordran har ett redovisat värde på 100. Återbetalningen av lånet får inga skatteeffekter. *Lånefordrans skattemässiga värde är 100.*

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

- 8 Det skattemässiga värdet av en skuld är lika med dess redovisade värde minus eventuella till skulden hänförliga skattemässigt avdragsgilla belopp under kommande perioder. Det skattemässiga värdet av en skuld som uppkommit till följd av förskotts betalning är lika med dess redovisade värde med avdrag för den eventuella del av förskotts betalningen som inte är skattepliktig under kommande perioder.

#### Exempel

1. Kortfristiga skulder innefattar upplupna kostnader med ett redovisat värde på 100. Relaterade kostnader kommer att dras av vid beskattningen enligt kontantprincipen. *De upplupna kostnadernas skattemässiga värde är lika med noll.*
2. Kortfristiga skulder innefattar förskotts betald intäktsränta med ett redovisat värde på 100. Intäktsräntan beskattades enligt kontantprincipen. *Förskotts betalda räntors skattemässiga värde är lika med noll.*
3. Kortfristiga skulder innefattar upplupna kostnader med ett redovisat värde på 100. Relaterade kostnader har redan dragits av vid beskattningen. *Det skattemässiga värdet av upplupna kostnader är 100.*
4. Kortfristiga skulder innefattar upplupna böter och viten med ett redovisat värde på 100. Böter och viten är inte skattemässigt avdragsgilla. *Det skattemässiga värdet av upplupna böter och viten är 100 <sup>(a)</sup>.*
5. En låneskuld har ett redovisat värde på 100. Återbetalningen av lånet får inga skatteeffekter. *Låneskuldens skattemässiga värde är 100.*

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

- 9 En post kan ha ett skattemässigt värde även om den inte redovisas som tillgång eller skuld i rapporten över finansiell ställning. Exempelvis redovisas utgifter för forskning som kostnad i den period de uppstår, men kan vara skattemässigt avdragsgilla först under en senare period. Skillnaden mellan forskningsutgiftens skattemässiga värde, det vill säga det belopp som blir avdragsgillt i framtiden, och det redovisade värdet noll är en avdragsgill temporär skillnad som resulterar i en uppskjuten skattefordran.
- 10 Om det inte omedelbart framgår vad det skattemässiga värdet för en tillgång eller en skuld är, kan det underlätta att beakta den huvudprincip som denna standard bygger på, nämligen att ett företag med vissa begränsade undantag redovisar en uppskjuten skatteskuld eller en uppskjuten skattefordran, om en framtida återvinning eller reglering av det redovisade värdet av en tillgång eller skuld påverkar framtida skattebetalningar. Exempel C under punkt 51A visar på omständigheter då det kan vara värdefullt att överväga denna huvudprincip. Där visas hur en tillgångs eller en skulds skattemässiga värde påverkas av förväntningar avseende dess återvinning respektive reglering.
- 11 I koncernredovisningen fastställs temporära skillnader genom en jämförelse mellan tillgångarnas och skuldernas redovisade värden i koncernredovisningen och motsvarande skattemässiga värden i respektive företag. Det skattemässiga värdet bestäms genom hänvisning till koncernens självdeklaration i jurisdiktioner där sådan inges. I andra jurisdiktioner bestäms det skattemässiga värdet genom hänvisning till varje enskilt koncernföretags självdeklaration.

## REDOVISNING AV AKTUELLA SKATTESKULDER OCH AKTUELLA SKATTEFORDRINGAR

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

## REDOVISNING AV UPPSKJUTNA SKATTESKULDER OCH UPPSKJUTNA SKATTEFORDRINGAR

**SKATTEPLIKTIGA TEMPORÄRA SKILLNADER**

- 15 **Uppskjuten skatteskuld avseende samtliga skattepliktiga temporära skillnader ska redovisas i rapporten över finansiell ställning, förutom till den del skatteskulderna är hänförliga till**
- a) **den första redovisningen av goodwill, eller**
- b) **den första redovisningen av en tillgång eller en skuld härrörande från en transaktion som**
- i) **inte är ett rörelseförvärv,**
- ii) **vid tidpunkten för transaktionen inte påverkar vare sig redovisat eller skattepliktigt resultat, och**
- iii) **vid tidpunkten för transaktionen inte ger upphov till lika stora skattepliktiga och avdragsgilla temporära skillnader.**

**Uppskjutna skatteskulder hänförliga till skattepliktiga temporära skillnader på grund av innehav i dotterföretag, filialer och intresseföretag och intressen i samarbetsarrangemang ska emellertid redovisas i enlighet med punkt 39.**

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

**Exempel**

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

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

- 17 Temporära skillnader kan uppkomma när intäkter eller kostnader ingår i det redovisade resultatet för en redovisningsperiod men i det skattepliktiga resultatet för en annan period. Sådana temporära skillnader brukar kallas avvikelser avseende tidpunkt. Nedan följer några exempel på denna typ av temporära skillnader som är skattepliktiga och därför ger upphov till uppskjutna skatteskulder:
- a) Ränteintäkter inkluderas i redovisat resultat fördelade över den tid de avser, men kan i vissa jurisdiktioner påverka det skattepliktiga resultatet enligt kontantprincipen. Det skattemässiga värdet för den fordran avseende sådana intäkter som redovisas i rapporten över finansiell ställning är då lika med noll, eftersom sådana intäkter inte påverkar det skattepliktiga resultatet förrän när kontant betalning erhålls.
  - b) De avskrivningar som tas upp i det skattepliktiga resultatet kan skilja sig från dem som tas upp i det redovisade resultatet. Den temporära skillnaden är skillnaden mellan tillgångens redovisade värde och dess skattemässiga värde. Det skattemässiga värdet är tillgångens anskaffningsvärde minus alla avdrag avseende tillgången som jurisdiktionen tillåter för bestämmande av skattepliktigt resultat för den innevarande perioden och föregående perioder. När de skattemässiga avskrivningarna ökar successivt, uppkommer en skattepliktig temporär skillnad som ger upphov till en uppskjuten skatteskuld. (Om de skattemässiga avskrivningarna är långsammare än de redovisade uppstår en avdragsgill temporär skillnad som ger upphov till en uppskjuten skattefordran.)
  - c) Utvecklingsutgifter kan aktiveras och skrivas av i redovisningen under kommande perioder, men dras av vid fastställandet av skattepliktigt resultat i den period de uppstår. Sådana utvecklingsutgifter har ett skattemässigt värde på noll eftersom de dras av från det skattepliktiga resultatet redan när de betalas. Den temporära skillnaden är skillnaden mellan utvecklingsutgifternas redovisade värde och deras skattemässiga värde på noll.
- 18 Temporära skillnader kan också uppkomma när
- a) de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna i ett rörelseförvärv redovisas till sina verkliga värden enligt IFRS 3 *Rörelseförvärv*, utan motsvarande justering av deras skattemässiga värden (se punkt 19),
  - b) tillgångar omvärderas utan motsvarande justering av deras skattemässiga värden (se punkt 20),
  - c) goodwill uppkommer vid ett rörelseförvärv (se punkt 21),
  - d) det skattemässiga värdet för en tillgång eller en skuld vid den första redovisningen blir ett annat än det ursprungliga redovisade värdet, exempelvis då ett företag erhåller icke skattepliktiga statliga bidrag hänförliga till vissa tillgångar (se punkterna 22 och 33), eller
  - e) det redovisade värdet av innehav i dotterföretag, filialer och intresseföretag eller intressen i samarbetsarrangemang skiljer sig från innehavets eller intressets skattemässiga värde (se punkterna 38–45).

### **Rörelseförvärv**

- 19 Med begränsade undantag redovisas de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna i ett rörelseförvärv till verkligt värde per förvärvstidpunkten. Temporära skillnader uppkommer när de identifierbara förvärvade tillgångarnas och övertagna skuldernas skattemässiga värden inte påverkas av rörelseförvärvet eller påverkas annorlunda. När exempelvis en tillgångs redovisade värde höjs till det verkliga värdet, men tillgångens skattemässiga värde alltså motsvarar den tidigare ägarens anskaffningsvärde, uppkommer en skattepliktig temporär skillnad som ger upphov till en uppskjuten skatteskuld. Denna uppskjutna skatteskuld påverkar goodwill (se punkt 66).

### **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 40 *Förvaltningsfastigheter*, IFRS 9 *Finansiella instrument* och IFRS 16 *Leasingavtal*). I vissa jurisdiktioner påverkar en omvärdering eller annan omräkning av en tillgång till verkligt värde det skattepliktiga resultatet för innevarande period. Detta får till följd att tillgångens skattemässiga värde justeras och inga temporära skillnader uppkommer. I andra jurisdiktioner påverkar en omvärdering eller omräkning av en tillgång inte det skattepliktiga resultatet för den period då omvärderingen



eller omräkningen görs och därför justeras inte tillgångens skattemässiga värde. Icke desto mindre kommer den framtida återvinningen av det redovisade värdet att ge upphov till skattepliktiga ekonomiska fördelar för företaget och det belopp som får dras av vid beskattningen kommer inte att vara detsamma som värdet av dessa fördelar. Skillnaden mellan en omvärderad tillgångs redovisade värde och dess skattemässiga värde är en temporär skillnad som ger upphov till en uppskjuten skatteskuld eller en uppskjuten skattefordran. Så är även fallet under följande omständigheter:

- a) Även om företaget inte har för avsikt att sälja tillgången, återvinns tillgångens omvärderade redovisade värde genom användande. På så sätt uppstår en skattepliktig inkomst som är större än skattemässigt avdragsgilla avskrivningar under kommande perioder.
- b) Skatt på realisationsvinster skjuts upp om likviden från en försäljning av tillgången investeras i liknande tillgångar. I sådana fall uppstår en skyldighet att betala skatten vid försäljning eller användande av de liknande tillgångarna.

### Goodwill

21 Goodwill som uppkommer i ett rörelseförvärv beräknas som beloppet för a minus b nedan:

- a) Summan av
  - i) den överförda ersättningen värderad enligt IFRS 3, som normalt kräver verkligt värde per förvärvstidpunkten,
  - ii) beloppet för eventuella innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget redovisade enligt IFRS 3, och
  - iii) i ett rörelseförvärv som genomförs i flera steg, det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på förvärvarens tidigare egetkapitalandel i det förvärvade företaget.
- b) Nettot per förvärvstidpunkten av beloppen för de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna värderade enligt IFRS 3.

I flera länder är avskrivningen av det redovisade värdet för goodwill inte skattemässigt avdragsgill. I dessa jurisdiktioner är dessutom anskaffningsvärdet för goodwill vanligen inte avdragsgillt när ett dotterföretag säljer sin underliggande verksamhet. Således har goodwill i dessa jurisdiktioner ett skattemässigt värde lika med noll. Skillnaden mellan redovisat värde för goodwill och dess skattemässiga nollvärde utgör en skattepliktig temporär skillnad. Någon uppskjuten skatteskuld redovisas emellertid inte enligt denna standard. Grunden för detta är att goodwill beräknas som ett restvärde och att en redovisning av en uppskjuten skatteskuld skulle öka det redovisade värdet på goodwill.

- 21A Efterföljande minskningar av en uppskjuten skatteskuld som inte redovisas eftersom den härrör från den första redovisningen av goodwill betraktas också som härrörande från den första redovisningen av goodwill och redovisas således inte enligt punkt 15 a. Om exempelvis ett företag vid ett rörelseförvärv redovisar goodwill på 100 VU men dess skattemässiga värde är noll, är företaget enligt punkt 15 a förbjudet att redovisa den uppskjutna skatteskuld som blir följden. Om företaget senare skriver ned värdet på denna goodwill med 20 VU minskar värdet på den skattepliktiga temporära skillnad som är hänförlig till denna goodwill från 100 VU till 80 VU, vilket medför en motsvarande minskning av värdet på den ej redovisade uppskjutna skatteskulden. Även denna värdeminskning av den ej redovisade uppskjutna skatteskulden betraktas som hänförlig till den första redovisningen av goodwill och det är således förbjudet att redovisa den enligt punkt 15 a.
- 21B Uppskjutna skatteskulder avseende skattepliktiga temporära skillnader som är hänförliga till goodwill redovisas emellertid till den del de inte uppkommer vid den första redovisningen av goodwill. Om exempelvis ett företag vid ett rörelseförvärv redovisar goodwill på 100 VU och detta värde är skattemässigt avdragsgillt med 20 procent per år med början från och med det år då förvärvet gjordes, blir goodwillens skattemässiga värde 100 VU vid det första redovisningstillfället och 80 VU i slutet av det år då förvärvet gjordes. Om det redovisade värdet på goodwill i slutet av det år då förvärvet gjordes fortfarande är 100 VU, uppkommer en skattepliktig temporär skillnad på 20 VU i slutet av samma år. Eftersom den skattepliktiga temporära skillnaden inte är hänförlig till den första redovisningen av denna goodwill, uppstår en uppskjuten skatteskuld som ska redovisas.

**Första redovisningen av en tillgång eller en skuld**

- 22 En temporär skillnad kan uppkomma då en tillgång eller en skuld redovisas för första gången, exempelvis om hela eller en del av tillgångens anskaffningsvärde inte är skattemässigt avdragsgillt. En sådan temporär skillnad redovisas på olika sätt beroende på det slag av transaktion som föranledde den första redovisningen av tillgången eller skulden:
- Vid ett rörelseförvärv redovisar ett företag varje uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran och detta påverkar beloppet för den goodwill eller för den vinst vid förvärv till lågt pris som företaget redovisar (se punkt 19).
  - Om transaktionen påverkar det redovisade eller det skattepliktiga resultatet, eller ger upphov till lika stora skattepliktiga och avdragsgilla temporära skillnader, måste företaget redovisa samtliga uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar samt de därav följande uppskjutna skattekostnaderna och skatteintäkterna i resultatet (se punkt 59).
  - Om transaktionen inte är ett rörelseförvärv och inte påverkar vare sig redovisat eller skattepliktigt resultat och inte ger upphov till lika stora skattepliktiga och avdragsgilla temporära skillnader, skulle företaget – om undantagen i punkterna 15 och 24 inte skulle finnas – redovisa därav följande uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran och justera tillgångens respektive skuldens redovisade värde med samma belopp. Sådana justeringar skulle medföra att de finansiella rapporterna blev mindre transparenta. Därför är det enligt denna standard inte tillåtet att redovisa sådana uppskjutna skatteskulder eller uppskjutna skattefordringar, vare sig vid första redovisningstillfället eller senare (se exempel nedan). Dessutom ska ett företag inte redovisa efterföljande förändringar i de oredovisade uppskjutna skatteskulderna eller skattefordringarna vid avskrivning av tillgången.

**Exempel som illustrerar punkt 22 c**

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

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

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

- 22A En transaktion som inte är ett rörelseförvärv kan leda till att det första redovisningstillfället för en tillgång och en skuld och vid tidpunkten för transaktionen varken påverkar redovisad vinst eller skattepliktig vinst. Exempelvis redovisar en leasetagare vid inledningsdatumet vanligtvis en leasingskuld och motsvarande belopp som en del av kostnaden för en nyttjanderättstillgång. Beroende på tillämplig skattelagstiftning kan lika stora skattepliktiga och avdragsgilla temporära skillnader uppstå vid det första redovisningstillfället för tillgången och skulden i en sådan transaktion. Undantaget i punkterna 15 och 24 är inte tillämpligt på sådana temporära skillnader och ett företag ska redovisa alla eventuella resulterande uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar.
- 23 Enligt IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering* ska emittenten av ett sammansatt finansiellt instrument (exempelvis ett konvertibelt skuldebrev) klassificera instrumentets skulddel som skuld och egetkapitaldelen som eget kapital. I vissa jurisdiktioner har skulddelen vid första redovisningstillfället ett skattemässigt värde som motsvarar det ursprungliga sammanlagda redovisade värdet av skulddelen och egetkapitaldelen. Den skattepliktiga temporära skillnad som blir följden av detta beror på att egetkapitaldelen och skulddelen särredovisas vid första redovisningstillfället. Därför är undantaget i punkt 15 b inte tillämpligt. Följaktligen ska företaget redovisa den uppskjutna skatteskuld som uppstår. Enligt punkt 61A redovisas den uppskjutna skatten direkt mot egetkapitaldelens redovisade värde. Enligt punkt 58 redovisas efterföljande förändringar av den uppskjutna skatteskulden i resultatet som en uppskjuten skattekostnad (eller en uppskjuten skatteintäkt).

**Avdragsgilla temporära skillnader**

- 24 Uppskjutna skattefordringar avseende samtliga avdragsgilla temporära skillnader ska redovisas i rapporten över finansiell ställning i den omfattning det är sannolikt att beloppen kan utnyttjas mot framtida skattepliktiga överskott, med undantag för uppskjutna skattefordringar som är hänförliga till den första redovisningen av en tillgång eller en skuld i en transaktion som
- inte är ett rörelseförvärv,
  - vid tidpunkten för transaktionen inte påverkar vare sig redovisat eller skattepliktigt resultat, och
  - vid tidpunkten för transaktionen inte ger upphov till lika stora skattepliktiga och avdragsgilla temporära skillnader.

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

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

**Exempel**

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

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

- 26 Nedan följer exempel på avdragsgilla temporära skillnader som ger upphov till uppskjutna skattefordringar:
- Pensionsutgifter kan vid bestämmande av redovisat resultat dras av under arbetstagarens anställning, men dras vid bestämmande av skattepliktigt resultat av antingen när företaget betalar avgifter till en fond eller när företaget betalar ut pensionen. Det föreligger en temporär skillnad mellan skuldens redovisade värde och dess skattemässiga värde. Dess skattemässiga värde är vanligtvis lika med noll. En sådan avdragsgill temporär skillnad ger upphov till en uppskjuten skattefordran eftersom företaget kommer att tillföras ekonomiska fördelar i form av en rätt till skattemässigt avdrag när avgifter betalas eller pensionsutbetalningar sker.
  - Utgifter för forskning redovisas som kostnad i det redovisade resultatet under den period då de uppkommer medan de får dras av vid fastställandet av skattepliktigt resultat först under en senare period. Skillnaden mellan forskningsutgiftens skattemässiga värde, det vill säga det belopp som blir avdragsgillt i framtiden, och det redovisade värdet noll är en avdragsgill temporär skillnad som resulterar i en uppskjuten skattefordran.

- c) Med begränsade undantag redovisar ett företag de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna i ett rörelseförvärv till verkligt värde per förvärvstidpunkten. Om en övertagen skuld redovisas per förvärvstidpunkten, men de därmed förbundna kostnaderna blir skattemässigt avdragsgilla först under en senare period, uppstår en avdragsgill temporär skillnad som ger upphov till en uppskjuten skattefordran. En uppskjuten skattefordran uppstår också när en identifierbar förvärvad tillgångs verkliga värde är lägre än dess skattemässiga värde. I båda dessa fall påverkas goodwill av den uppskjutna skattefordran som blir följden (se punkt 66).
- d) Vissa tillgångar kan redovisas till verkligt värde eller omvärderas 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. Effektivräntan är 2 %. Skuldinstrumentet värderas till verkligt värde.

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

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

Det skattemässiga värdet av skuldinstrumentet är följaktligen dess anskaffningsvärde.

Skillnaden mellan skuldinstrumentets redovisade värde i företag A:s rapport över finansiell ställning på 918 VE och dess skattemässiga värde på 1,000 VE ger upphov till en avdragsgill temporär skillnad på 82 VE i slutet av år 2 (se punkterna 20 och 26 d), oberoende av om företag A avser att återvinna skuldinstrumentets redovisade värde genom försäljning eller genom användning, det vill säga genom att inneha det och erhålla avtalsenliga 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 resultat under framtida perioder. Men den ekonomiska fördelen av minskade skattebetalningar kan komma företaget till del endast om företaget har tillräckliga skattepliktiga överskott att kvitta avdragen mot. Därför får ett företag redovisa uppskjutna skattefordringar endast när det är sannolikt att det kommer att uppkomma skattepliktiga överskott mot vilka de avdragsgilla temporära skillnaderna kan utnyttjas.
- 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 de källor till skattepliktiga överskott mot vilka företaget får göra avdrag vid återföringen av denna avdragsgilla temporära skillnad. 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 ett visst slag 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 en avdragsgill temporär skillnad kan utnyttjas när det finns tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader som är hänförliga till samma skattemyndighet och samma skattesubjekt och som förväntas återföras
- a) i samma period som den förväntade återföringen av den avdragsgilla temporära skillnaden, eller
  - b) i perioder i vilka ett skattemässigt underskott hänförligt till den uppskjutna skattefordran kan användas för förlustutjämning bakåt respektive framåt i tiden.
- I dessa fall redovisas den uppskjutna 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 återföringen av den avdragsgilla temporära skillnaden (eller i perioder i vilka ett skattemässigt underskott hänförligt till den uppskjutna skattefordran kan användas för förlustutjämning bakåt respektive framåt i tiden). När ett företag bedömer huruvida det kommer att ha ett tillräckligt skattepliktigt överskott i kommande perioder,
    - i) jämför företaget de avdragsgilla temporära skillnaderna med framtida skattepliktiga överskott som undantar skatteavdrag till följd av återföring av dessa avdragsgilla temporära skillnader. Denna jämförelse visar i vilken utsträckning de framtida skattepliktiga överskotten är tillräckliga för att företaget ska kunna dra av de belopp som återföringen av dessa avdragsgilla temporära skillnader resulterar i, och
    - 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 framtida skattepliktiga överskott för att kunna utnyttjas.
  - b) Företaget har möjlighet att skatteplanera så att skattepliktiga överskott uppstår i rätt perioder.
- 29A Uppskattningen av sannolika framtida skattepliktiga resultat kan inkludera en återvinning av vissa av företagets tillgångar för mer än deras redovisade värde, om det finns tillräckliga bevis för att det är sannolikt att företaget kommer att uppnå detta. Exempelvis när en tillgång värderas till verkligt värde ska företaget överväga huruvida det finns tillräckliga bevis för att dra slutsatsen att det är sannolikt att företaget kommer att återvinna tillgången för mer än dess redovisade värde. Detta kan till exempel vara fallet när ett företag förväntar sig att inneha ett skuldinstrument med fast ränta och erhålla de avtalsenliga kassaflödena.
- 30 Skatteplanering är åtgärder som företaget kan vidta i syfte att skapa eller öka skattepliktiga inkomster i en viss period innan rätten till avdrag för ett skattemässigt underskott eller rätten till en skattekredit löper ut. I vissa jurisdiktioner kan exempelvis företag skapa eller öka skattepliktiga överskott genom att
- a) välja att ränteintäkter beskattas antingen då beloppet erhålls eller då fordran uppkommer,
  - b) flytta vissa skattemässiga avdragsyrkanden till en efterföljande period,
  - c) sälja och eventuellt återförhyra tillgångar vars värde har ökat utan att det skattemässiga värdet har justerats i motsvarande mån, och
  - d) sälja en tillgång som genererar skattefria inkomster (i vissa länder exempelvis en statsobligation) och i stället köpa en tillgång som ger upphov till skattepliktiga inkomster.

Även om ett företag genom skatteplanering kan flytta skattepliktiga överskott från en senare period till en tidigare period, beror utnyttjandet av en rätt till avdrag för ett skattemässigt underskott eller en rätt till en skattekredit på förekomsten av framtida skattepliktiga överskott från andra källor än framtida temporära skillnader.

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

32 [utgår]

#### *Goodwill*

32A Om det redovisade värde för goodwill som uppkommer i ett rörelseförvärv är lägre än dess skattemässiga värde ger skillnaden upphov till en uppskjuten skattefordran. Den uppskjutna skattefordran som uppkommer vid den första redovisningen av goodwill ska redovisas som del av redovisningen av ett rörelseförvärv till den del det är sannolikt att ett skattepliktigt överskott kommer att kunna användas för avdrag av avdragsgilla temporära skillnader.

#### *Den första redovisningen av en tillgång eller en skuld*

33 I vissa fall uppkommer en uppskjuten skattefordran i samband med att en tillgång redovisas för första gången. Ett exempel är då ett icke skattepliktigt statligt bidrag tillåts reducera en tillgångs redovisade värde, men för skatteändamål inte dras av från tillgångens avskrivningsbara belopp (dvs. dess skattemässiga värde). Tillgångens redovisade värde är då lägre än dess skattemässiga värde. Detta ger upphov till en avdragsgill temporär skillnad. Det förekommer också att statliga bidrag redovisas som förutbetalda intäkter. Skillnaden mellan den förutbetalda intäkten och dess skattemässiga nollvärde utgör då en avdragsgill temporär skillnad. Oavsett hur bidraget behandlas redovisningsmässigt ska företaget inte redovisa resulterande uppskjuten skattefordran av de skäl som framgår av punkt 22.

#### **Outnyttjade avdrag för skattemässiga underskott och outnyttjade skattekrediter**

34 **En uppskjuten skattefordran som hänför sig till outnyttjade avdrag för skattemässiga underskott eller outnyttjade skattekrediter ska redovisas i den utsträckning det är sannolikt att framtida skattepliktiga överskott kommer att vara tillgängliga mot vilka de outnyttjade avdragen eller skattekrediterna kan utnyttjas.**

35 Villkoren för redovisning av uppskjutna skattefordringar avseende outnyttjade avdrag för skattemässiga underskott och outnyttjade skattekrediter är desamma som för redovisning av uppskjutna skattefordringar som avser avdragsgilla temporära skillnader. Förekomsten av outnyttjade avdrag för skattemässiga underskott är emellertid en stark indikation på att skattepliktiga överskott eventuellt inte kommer att genereras i framtiden. Om ett företag under senare år redovisat förluster, redovisas därför uppskjutna skattefordringar till följd av outnyttjade avdrag för skattemässiga underskott eller outnyttjade skattekrediter endast i den mån det finns tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader eller andra faktorer som övertygande talar för att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas mot vilka de outnyttjade avdragen eller skattekrediterna kan utnyttjas. I sådana fall lämnas upplysning om beloppet för uppskjuten skattefordran samt de faktorer som talar för att den ska redovisas, se punkt 82.

36 Ett företag beaktar följande omständigheter vid bedömandet av sannolikheten för att skattepliktiga överskott kommer att finnas mot vilka de outnyttjade avdragen för skattemässiga underskott eller de outnyttjade skattekrediterna kan utnyttjas:

a) Företaget måste ha tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader hänförliga till samma skattemyndighet och samma skattesubjekt. Dessa temporära skillnader ska ge upphov till skattepliktiga överskott mot vilka de outnyttjade avdragen för skattemässiga underskott eller de outnyttjade skattekrediterna kan utnyttjas innan rätten att utnyttja avdragen går förlorad.

b) Det måste vara sannolikt att företaget kommer att få skattepliktiga överskott innan rätten att utnyttja de outnyttjade avdragen för skattemässiga underskott eller de outnyttjade skattekrediterna går förlorad.

c) De outnyttjade avdragen för skattemässiga underskott måste ha uppstått på grund av identifierbara orsaker som sannolikt inte kommer att upprepas.

d) Företaget kan vidta sådana skatteplaneringsåtgärder (se punkt 30) att skattepliktiga överskott kan skapas under samma perioder som det går att utnyttja de outnyttjade avdragen för skattemässiga underskott eller de outnyttjade skattekrediterna.

I den mån det inte bedöms som sannolikt att det kommer att finnas skattepliktiga överskott mot vilka outnyttjade avdrag för skattemässiga underskott eller outnyttjade skattekrediter kan utnyttjas, redovisas inte någon uppskjuten skattefordran.

**Omprovning av icke redovisade uppskjutna skattefordringar**

- 37 Per varje rapportperiods slut prövas om redovisning ska ske av uppskjutna skattefordringar som inte tidigare redovisats i rapporten över finansiell ställning. Sådana skattefordringar redovisas i rapporten över finansiell ställning i den utsträckning det har blivit sannolikt att framtida skattepliktiga överskott kommer att medge att uppskjutna skattefordringar återvinns. Om företagets affärsbetingelser förbättrats kan det exempelvis framstå som mer sannolikt att företaget kommer att kunna generera tillräckliga skattepliktiga överskott. Därigenom kan en uppskjuten skattefordran komma att uppfylla kraven för redovisning enligt punkt 24 eller 34. Ett annat exempel är när en uppskjuten skattefordran omprövas i samband med ett rörelseförvärv eller senare (se punkterna 67 och 68).

**Innehav i dotterföretag, filialer och intresseföretag och intressen i samarbetsarrangemang**

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

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

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

- 39 **Ett företag ska redovisa en uppskjuten skatteskuld avseende samtliga skattepliktiga temporära skillnader som hänför sig till innehav i dotterföretag, filialer och intresseföretag och intressen i samarbetsarrangemang, utom i de fall följande båda villkor uppfylls:**

- a) **moderföretaget, investeraren, samägaren i ett joint venture eller parten i en gemensam verksamhet kan styra tidpunkten för återföring av de temporära skillnaderna, och**
- b) **det är sannolikt att en sådan återföring inte sker inom överskådlig framtid.**

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

- 41 Ett företags icke-monetära tillgångar och skulder värderas i dess funktionella valuta (se IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser*). Om företagets skattepliktiga resultat (och därmed dess skattemässiga värden för icke-monetära tillgångar och skulder) baseras på en annan valuta, ger valutakursförändringar upphov till temporära skillnader, som leder till en redovisad uppskjuten skatteskuld eller (med beaktande av punkt 24) en uppskjuten skattefordran. Det uppskjutna skattebeloppet debiteras eller krediteras resultatet (se punkt 58).

- 42 En investerare i ett intresseföretag styr inte företaget och har vanligen inget bestämmande inflytande över dess utdelningspolitik. Om inget avtal finns som stadgar att intresseföretagets vinstmedel inte ska delas ut inom överskådlig tid, redovisar investerare därför en uppskjuten skatteskuld hänförlig till skattepliktiga temporära skillnader avseende innehavet i intresseföretaget. I vissa fall kan investeraren inte fastställa den skatt som ska betalas om anskaffningsvärdet för innehavet i intresseföretaget återvinns, men kan fastställa att beloppet kommer att motsvara eller överstiga ett visst minimibelopp. I dessa fall värderas den uppskjutna skatteskulden till detta minimibelopp.

- 43 En överenskommelse mellan parterna i ett samarbetsarrangemang behandlar vanligtvis fördelningen av vinster och anger huruvida samtliga parter eller en grupp av parterna måste samtycka i denna fråga. Om en samägare i ett joint venture eller part i en gemensam verksamhet kan styra tidpunkten för utdelningen av dess andel av vinsten i ett samarbetsarrangemang och det är sannolikt att dess andel av vinsten inte kommer att delas ut inom överskådlig framtid redovisas inte någon uppskjuten skatteskuld.
- 44 **Ett företag ska redovisa en uppskjuten skattefordran som hänför sig till alla avdragsgilla temporära skillnader avseende innehav i dotterföretag, filialer och intresseföretag och intressen i samarbetsarrangemang endast i den omfattning det är sannolikt att**
- a) **den temporära skillnaden kommer att återföras inom överskådlig framtid, och**
- b) **skattepliktiga överskott mot vilka den temporära skillnaden kan utnyttjas kommer att finnas tillgängliga.**
- 45 Vid ställningstagande till om en uppskjuten skattefordran redovisas för avdragsgilla temporära skillnader hänförliga till dess innehav i dotterföretag, filialer och intresseföretag och intressen i samarbetsarrangemang beaktar ett företag den vägledning som ges i punkterna 28–31.

## VÄRDERING

- 46 Aktuella skatteskulder och aktuella skattefordringar som är hänförliga till innevarande eller tidigare perioder ska värderas till vad som enligt företagets bedömning ska erläggas till respektive erhållas från skattemyndigheterna. Beloppen beräknas enligt de skattesatser och skatteregler som är beslutade eller i praktiken beslutade per rapportperiodens slut.
- 47 Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska värderas efter de skattesatser som förväntas gälla för den period då tillgången realiserar eller skulden regleras enligt de skattesatser och skatteregler som är beslutade eller i praktiken beslutade per rapportperiodens slut.
- 48 Aktuella och uppskjutna skattefordringar och skatteskulder värderas vanligen med tillämpning av beslutade skattesatser och skatteregler. I vissa jurisdiktioner har regeringens avisering av skattesatser och skatteregler dock samma verkan som lagstiftning i frågan, vilken kan inträffa flera månader efter aviseringen. I sådana fall värderas skattefordringarna och skatteskulderna med tillämpning av de aviserade skattesatserna och skattereglerna.
- 49 När olika skattesatser gäller för skilda beloppsnivåer på skattepliktiga inkomster, värderas uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder med tillämpning av de genomsnittliga skattesatser som förväntas gälla för skattepliktiga överskott (underskott) för de perioder då de temporära skillnaderna förväntas återföras.
- 50 [utgår]
- 51 **Värderingen av uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar ska återspegla skatteeffekterna av hur företaget per rapportperiodens slut förväntar sig att återvinna eller reglera det redovisade värdet för motsvarande tillgång eller skuld.**
- 51A I vissa jurisdiktioner kan det sätt på vilket ett företag återvinner eller reglerar det redovisade värdet av en tillgång respektive en skuld påverka antingen eller både
- a) den skattesats som blir tillämplig när företaget återvinner eller reglerar det redovisade värdet av tillgången respektive skulden, och
- b) det skattemässiga värdet på tillgången eller skulden.

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



**Exempel A**

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

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

**Exempel B**

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

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

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

*(Obs! I enlighet med punkt 61A ska ytterligare uppskjuten skatt som uppkommer på grund av omvärderingen redovisas i övrigt totalresultat.)*

**Exempel C**

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

*Om företaget förväntar sig att återvinna det redovisade värdet genom att använda tillgången måste det generera en skattepliktig inkomst på 150, men får bara dra av en avskrivning på 70. Detta ger ett skattemässigt värde om 70, den skattepliktiga temporära skillnaden blir 80 och den uppskjutna skatteskulden 24 (30 procent av 80) som i exempel B.*

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

(Obs! I enlighet med punkt 61A ska ytterligare uppskjuten skatt som uppkommer på grund av omvärderingen redovisas i övrigt totalresultat.)

- 51B Om en uppskjuten skatteskuld eller en uppskjuten skattefordran är hänförlig till en icke-avskrivningsbar tillgång som värderats enligt omvärderingsmetoden i IAS 16 ska värderingen av den uppskjutna skatteskulden eller den uppskjutna skattefordran återspegla skattekonsekvenserna av en återvinning av det redovisade värdet för den icke-avskrivningsbara tillgången genom försäljning, oberoende av värderingsgrunden för tillgångens redovisade värde. Det innebär att om skattelagstiftningen anger en skattesats, hänförlig till det skattepliktiga belopp som uppkommer vid en försäljning av tillgången, som avviker från den skattesats som gäller för det skattepliktiga belopp som blir följden av att använda tillgången är det den förra som ska användas för att värdera den uppskjutna skatteskuld eller skattefordran som är hänförlig till den icke-avskrivningsbara tillgången.
- 51C Om en uppskjuten skatteskuld eller en uppskjuten skattefordran är hänförlig till en förvaltningsfastighet som värderas enligt modellen för verkligt värde i IAS 40 antas, om inte annat kan påvisas, att det redovisade värdet för förvaltningsfastigheten kommer att återvinnas genom försäljning. Om antagandet inte frångås innebär detta att värderingen av den uppskjutna skatteskulden eller den uppskjutna skattefordran helt ska återspegla skattekonsekvenserna av en återvinning av det redovisade värdet för fastigheten genom försäljning. Detta antagande frångås om förvaltningsfastigheten är avskrivningsbar och innehåller enligt en affärsmodell vars mål är att i allt väsentligt förbruka alla de ekonomiska fördelar som är förknippade med fastigheten över tiden, och inte genom försäljning. Om antagandet frångås ska kraven i punkterna 51 och 51A följas.

#### Exempel som illustrerar punkt 51C

En förvaltningsfastighet har ett anskaffningsvärde om 100 och ett verkligt värde om 150. Den värderas enligt modellen för verkligt värde i IAS 40. Den består av mark med ett anskaffningsvärde om 40 och ett verkligt värde om 60 och en byggnad med ett anskaffningsvärde om 60 och ett verkligt värde om 90. Marken har en obegränsad nyttjandeperiod.

Ackumulerade skattemässiga avskrivningar om 30 har gjorts för byggnaden. Orealiserade ändringar av det verkliga värdet på förvaltningsfastigheten påverkar inte det skattepliktiga överskottet. Om förvaltningsfastigheten säljs till ett högre pris än anskaffningsvärdet läggs återföringen av den ackumulerade skattemässiga nedskrivningen om 30 till det skattepliktiga överskottet och beskattas till den ordinarie skattesatsen på 30 procent. Om försäljningspriset överstiger anskaffningsvärdet anger skattelagen skattesatser på 25 procent för tillgångar som innehafts kortare tid än två år och 20 procent för tillgångar som innehafts i två år eller längre.

Eftersom förvaltningsfastigheten värderas enligt modellen för verkligt värde i IAS 40 antas, om inte annat kan påvisas, att företaget helt kommer att återvinna det redovisade värdet för förvaltningsfastigheten genom försäljning. Om detta antagande inte frångås innebär det att den uppskjutna skatteskulden helt återspeglar skattekonsekvenserna av en återvinning av det redovisade värdet för fastigheten genom försäljning, även om företaget förväntar sig att generera hyresinkomster från fastigheten före försäljning.

Markens skattemässiga värde blir 40 om den säljs och den skattepliktiga temporära skillnaden blir 20 (60–40). Byggnadens skattemässiga värde blir 30 (60–30) om den säljs och den skattepliktiga temporära skillnaden blir 60 (90–30). Detta ger en total skattepliktig temporär skillnad för förvaltningsfastigheten om 80 (20 + 60).

Enligt punkt 47 är skattesatsen den skattesats som förväntas gälla för den period då förvaltningsfastigheten realiserar. Om företaget avser att sälja fastigheten efter att ha innehaft den i mer än två år beräknas den resulterande uppskjutna skatteskulden på följande sätt:

	Skattepliktig temporär skillnad	Skattesats	Uppskjuten skatteskuld
Ackumulerade skattemässiga avskrivningar	30	30 %	9
Likvid utöver anskaffningsvärde	50	20 %	10
<b>Totalt</b>	<b>80</b>		<b>19</b>

Om företaget förväntar sig att sälja fastigheten efter att ha innehaft den i mindre än två år ändras den ovanstående beräkningen, och skattesatsen för den likvid som överskrider anskaffningsvärdet blir då 25 procent i stället för 20 procent.

Om företaget innehar byggnaden enligt en affärsmodell vars mål är att i allt väsentligt förbruka alla de ekonomiska fördelar som är förknippade med byggnaden över tiden i stället för att sälja den, frångås detta antagande för byggnaden. Mark skrivs emellertid inte av. Antagandet om återvinning genom försäljning frångås därför inte för marken. Därav följer att uppskjutna skatteskulder återspeglar skattekONSEKVENSERNA av återvinningen av det redovisade värdet för byggnaden genom användning och det redovisade värdet för marken genom försäljning.

Byggnadens skattemässiga värde om den används blir 30 (60–30) och den skattepliktiga temporära skillnaden blir 60 (90–30). Detta ger en uppskjuten skatteskuld om 18 (30 procent av 60).

Markens skattemässiga värde om den säljs blir 40 och den skattepliktiga temporära skillnaden blir 20 (60–40). Detta ger en uppskjuten skatteskuld om 4 (20 procent av 20).

Den uppskjutna skatteskulden för förvaltningsfastigheten blir då 22 (18 + 4) om antagandet om återvinning genom försäljning frångås för byggnaden.

- 51D Det som sägs i punkt 51C om antaganden som kan frångås gäller även när en uppskjuten skatteskuld eller en uppskjuten skattefordran uppstår till följd av en värdering av en förvaltningsfastighet i ett rörelseförvärv, om företaget använder modellen för verkligt värde när förvaltningsfastigheten sedan värderas.
- 51E Punkterna 51B–51D ändrar inte kraven att tillämpa principerna i punkterna 24–33 (avdragsgilla temporära skillnader) och punkterna 34–36 (outnyttjade avdrag för skattemässiga underskott och outnyttjade skattekrediter) i denna standard vid redovisning och värdering av uppskjutna skattefordringar.
- 52 [flyttad och omnumrerad till 51A]
- 52A I vissa jurisdiktioner blir inkomstskattesatsen högre eller lägre om en del av eller all nettovinst eller en del av eller alla balanserade vinstmedel betalas ut som utdelning till företagets aktieägare. I vissa andra jurisdiktioner kan återbetalning eller betalning av inkomstskatt utlösas om en del av eller all nettovinst eller en del av eller alla balanserade vinstmedel betalas ut som utdelning till företagets aktieägare. I dessa fall värderas aktuella och uppskjutna skattefordringar och skatteskulder enligt den skattesats som gäller för icke utdelade vinstmedel.
- 52B [utgår]

#### Exempel som illustrerar punkterna 52A och 57A

Följande exempel behandlar värdering av aktuella och uppskjutna skattefordringar och skatteskulder i ett företag där jurisdiktionen föreskriver att inkomstskattesatsen är högre för icke utdelade vinstmedel (50 procent). När utdelning sker, återbetalas ett visst belopp. Skattesatsen på utdelade vinster är 35 procent. Vid rapportperiodens slut den 31 december 20X1 låter företaget bli att redovisa en skuld avseende efter rapportperiodens slut föreslagna eller fastställda utdelningar. Till följd av detta redovisas ingen utdelning för år 20X1. Skattepliktig inkomst för 20X1 är 100 000. Den skattepliktiga temporära nettoskillnaden för 20X1 är 40000.

Företaget redovisar en aktuell skatteskuld och en aktuell skattekostnad om 50000. Det redovisas inte någon tillgång avseende det belopp som skulle kunna återvinnas vid en framtida utbetalning av utdelningen. Företaget redovisar också en uppskjuten skatteskuld och en uppskjuten skattekostnad på 20000 (50 procent av 40000) för de inkomstskatter företaget kommer att betala när det återvinner eller reglerar det redovisade värdet av sina tillgångar och skulder utifrån den skattesats som gäller för icke utdelade vinstmedel.

Därefter redovisar företaget den 15 mars 20X2 utdelningar på 10000 från tidigare rörelseresultat som en skuld.

Den 15 mars 20X2 redovisar företaget återvunna inkomstskatter om 1500 (15 procent av de utdelningar som redovisats som en skuld) som en aktuell skattefordran. Beloppet redovisas även som en minskning av aktuell skattekostnad för 20X2.

### 53 Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska inte diskonteras.

- 54 En tillförlitlig beräkning av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder till ett diskonterat värde skulle kräva detaljerade uppgifter om när enskilda temporära skillnader kommer att återföras. I många fall anses beräkningen vara praktiskt ogenomförbar eller mycket komplex. Det är därför inte korrekt att kräva diskontering av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder. Om företagen fick välja om diskontering skulle ske, skulle det bli omöjligt att jämföra olika företags uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder. Därför vare sig kräver eller tillåter denna standard diskontering av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder.
- 55 Temporära skillnader ska beräknas genom hänvisning till det redovisade värdet av en tillgång eller en skuld. Detta gäller även då det redovisade värdet har beräknats genom diskontering, exempelvis vad avser pensionsförpliktelser (se IAS 19 *Ersättning till anställda*).
- 56 **Det redovisade värdet av en uppskjuten skattefordran ska omprövas vid varje rapportperiods slut. Det redovisade värdet ska reduceras i den mån det inte längre är sannolikt att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas tillgängliga för att denna uppskjutna skattefordran ska kunna utnyttjas helt eller delvis. Reduktionen ska återföras i den mån det senare bedöms som sannolikt att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas tillgängliga.**

#### REDOVISNING AV AKTUELL OCH UPPSKJUTEN SKATT

- 57 Aktuella eller uppskjutna skatteeffekter av transaktioner och andra händelser redovisas på ett sätt som är konsekvent med redovisningen av själva transaktionen eller händelsen. Hur denna princip genomförs slås fast i punkterna 58–68C.
- 57A Ett företag ska redovisa skattekonsekvenserna av utdelningar enligt definitionen i IFRS 9 när det redovisar en skyldighet att betala utdelning. Skattekonsekvenserna av utdelningar är mer direkt kopplade till tidigare transaktioner eller händelser som genererat utdelningsbar vinst än till värdeöverföring till ägarna. Ett företag ska därför redovisa skattekonsekvenserna av utdelningar i resultatet, övrigt totalresultat eller eget kapital i enlighet med var företaget ursprungligen redovisade dessa tidigare transaktioner eller händelser.

#### Poster som redovisas i resultatet

- 58 **Aktuell skatt och uppskjuten skatt ska redovisas som intäkt eller kostnad och inkluderas i periodens resultat. Undantag gäller för skatt som hänför sig till**
- a) **en transaktion eller händelse som redovisas, i samma eller annan period, utanför resultatet, antingen i övrigt totalresultat eller direkt i eget kapital (se punkterna 61A–65), eller**
- b) ett rörelseförvärv (annat än om ett investmentföretag, såsom det definieras i IFRS 10 *Koncernredovisning*, förvärvar ett dotterföretag som ska värderas till verkligt värde via resultatet) (se punkterna 66–68).
- 59 Uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar uppkommer vanligen när inkomster eller utgifter tas upp i det redovisade resultatet för en period men inkluderas i det skattepliktiga resultatet för en annan period. Den uppskjutna skatt som blir följd redovisas i resultatet. Detta sker exempelvis i följande fall:
- a) När räntor, royalty eller utdelning erhålls i efterskott och ingår i det redovisade resultatet i enlighet med IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* eller IFRS 9 *Finansiella instrument*, beroende på vad som är tillämpligt, men inkluderas i det skattepliktiga resultatet enligt kontantprincipen.

b) När kostnader för immateriella tillgångar dragits av vid beskattningen redan i samband med betalningen för att sedan aktiveras i enlighet med IAS 38, men skrivs av i resultatet.

60 Det redovisade värdet av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder kan förändras utan att någon förändring sker av de tillhörande temporära skillnaderna. Det kan inträffa exempelvis på grund av

a) förändringar i skattesatser eller skatteregler,

b) förnyade bedömningar av möjligheten att återvinna uppskjutna skattefordringar, eller

c) att en tillgång visar sig kunna återvinnas på ett annat sätt än vad som tidigare förväntats.

Den därigenom uppkomna uppskjutna skatten redovisas i resultatet, utom i den mån den är hänförlig till poster som tidigare redovisats utanför resultatet (se punkt 63).

#### **Redovisning utanför resultatet**

61 [utgår]

**61A Aktuell skatt och uppskjuten skatt ska redovisas utanför resultatet om skatten är hänförlig till poster som redovisas, i samma eller annan period, utanför resultatet. Därför ska aktuell skatt och uppskjuten skatt som är hänförlig till poster som redovisas, i samma eller annan period,**

**a) i övrigt totalresultat redovisas i övrigt totalresultat (se punkt 62),**

**b) direkt i eget kapital redovisas direkt i eget kapital (se punkt 62A).**

62 International Financial Reporting Standards kräver eller tillåter att vissa poster redovisas i övrigt totalresultat. Exempel på sådana poster är

a) en förändring i redovisat värde som härrör från omvärderingen av materiella anläggningstillgångar (se IAS 16), och

b) [utgår]

c) valutakursdifferenser som härrör från omräkningen av de finansiella rapporterna för en utlandsverksamhet (se IAS 21).

d) [utgår]

62A International Financial Reporting Standards kräver eller tillåter att vissa poster krediteras eller debiteras direkt mot eget kapital. Exempel på sådana poster är

a) en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel till följd av antingen ett byte av redovisningsprincip som tillämpas retroaktivt eller rättelsen av ett fel (se IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*), och

b) belopp som härrör från den första redovisningen av egetkapitaldelen i ett sammansatt finansiellt instrument (se punkt 23).

63 Det kan i undantagsfall vara svårt att bestämma det belopp avseende aktuell och uppskjuten skatt som är hänförligt till poster som redovisas utanför resultatet (antingen i övrigt totalresultat eller direkt i eget kapital). Så är exempelvis fallet när

a) det finns flera inkomstskattenivåer och det är omöjligt att avgöra enligt vilken skattesats en viss del av ett skattepliktigt resultat har beskattats,

b) en förändring av skattesatser eller skatteregler påverkar en uppskjuten skattefordran eller en uppskjuten skatteskuld som (helt eller delvis) avser en post som tidigare redovisades utanför resultatet, eller

c) ett företag beslutar att en uppskjuten skattefordran ska redovisas eller att den inte längre ska redovisas till sitt fulla belopp och den uppskjutna skattefordran avser (helt eller delvis) en post som tidigare redovisades utanför resultatet.

I sådana fall bestäms aktuell och uppskjuten skatt avseende poster som redovisas utanför resultatet genom en rimlig proportionell fördelning av aktuell och uppskjuten skatt för företaget i den aktuella jurisdiktionen eller med någon annan metod som ger en med hänsyn till omständigheterna mer lämplig fördelning.

- 64 IAS 16 anger inte om ett företag varje år från omvärderingsreserven till balanserade vinstmedel måste överföra belopp motsvarande skillnaden mellan avskrivningen på en omvärderad tillgång och den avskrivning som baseras på samma tillgångs anskaffningsvärde. Om en sådan överföring görs, ska den uppskjutna skatten dras från det överförda beloppet. Motsvarande hänsyn måste tas vid överföringar i samband med avyttring av en materiell anläggningstillgång.
- 65 Om en skattemässig omvärdering av en tillgång har samband med en redovisningsmässig omvärdering under en tidigare period eller en förväntad framtida redovisningsmässig omvärdering, redovisas skatteeffekterna av både omvärderingen av tillgången och justeringen av det skattemässiga värdet i övrigt totalresultat under den period respektive förändring äger rum. Om den skattemässiga omvärderingen däremot inte har något samband med en tidigare gjord eller förväntad framtida redovisningsmässig omvärdering, ska skatteeffekterna av justeringen av det skattemässiga värdet redovisas i resultatet.
- 65A När ett företag betalar ut utdelning till sina aktieägare kan det vara skyldigt att för aktieägarnas räkning betala en del av utdelningen till skattemyndigheterna. Detta kallas i många jurisdiktioner för kupongskatt. Ett sådant belopp som betalas eller ska betalas till skattemyndigheterna redovisas mot eget kapital som en del av utdelningen.

#### **Redovisning av uppskjuten skatt i samband med rörelseförvärv**

- 66 Temporära skillnader kan, vilket redan har förklarats ovan i punkterna 19 och 26 c, uppstå i samband med rörelseförvärv. Enligt IFRS 3 ska ett företag redovisa samtliga resulterande uppskjutna skattefordringar (till den del kraven i punkt 24 är uppfyllda) eller uppskjutna skatteskulder som identifierbara tillgångar eller skulder vid förvärvstidpunkten. Följaktligen påverkar dessa uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder det belopp för goodwill eller den vinst vid förvärv till lågt pris som företaget redovisar. Enligt punkt 15 a redovisar ett företag emellertid inte uppskjutna skatteskulder som uppkommer vid den första redovisningen av goodwill.
- 67 Till följd av ett rörelseförvärv kan sannolikheten för realisering av en uppskjuten skattefordran för förvärvaren från före förvärvet ändras. En förvärvare kan betrakta det som sannolikt att den kommer att återvinna sin egen uppskjutna skattefordran som inte redovisats före rörelseförvärvet. Exempelvis kan förvärvaren ha möjlighet att utnyttja sina outnyttjade avdrag för skattemässiga underskott mot det förvärvade företags framtida skattepliktiga överskott. Alternativt kan det, till följd av rörelseförvärvet, inte längre vara sannolikt att ett framtida skattepliktigt överskott tillåter återvinning av den uppskjutna skattefordran. I sådana fall redovisar förvärvaren en ändring i uppskjuten skattefordran i samma period som rörelseförvärvet, men innefattar inte ändringen som en del av redovisningen av rörelseförvärvet. Därför beaktar inte förvärvaren detta vid värdering av den goodwill eller den vinst vid förvärv till lågt pris som den redovisar i rörelseförvärvet.
- 68 Den potentiella förmånen avseende det förvärvade företags förlustutjämnning framåt, eller andra uppskjutna skattefordringar, kanske inte uppfyller villkoren för separat redovisning vid den första redovisningen av ett rörelseförvärv, men kan realiserars vid en senare tidpunkt.

Ett företag ska redovisa förvärvade uppskjutna skatteförmåner som det realiserar efter rörelseförvärvet enligt nedan:

- a) Förvärvade uppskjutna skatteförmåner redovisade inom värderingsperioden som är följden av ny information om fakta och omständigheter som förelåg per förvärvstidpunkten ska tillämpas för att minska det redovisade värdet på goodwill hänförlig till det förvärvet. Om det redovisade värdet för denna goodwill är noll ska kvarvarande uppskjutna skatteförmåner redovisas i resultatet.
- b) Alla övriga förvärvade uppskjutna skatteförmåner som realiserats ska redovisas i resultatet (eller, om det krävs enligt denna standard, utanför resultatet).

**Aktuell och uppskjuten skatt som uppkommer vid aktierelaterade ersättningar**

- 68A I vissa skattejurisdiktioner erhåller ett företag ett skatteavdrag (det vill säga ett belopp som är avdragsgillt vid fastställande av skattepliktigt resultat) som är hänförligt till ersättning som betalas med företagets aktier, aktieoptioner eller andra egetkapitalinstrument. Skatteavdragsbeloppet kan skilja sig från den hänförliga ackumulerade kostnaden för ersättning, och kan uppkomma i en senare redovisningsperiod. I vissa jurisdiktioner kan ett företag exempelvis redovisa en kostnad för erhållandet av anställdas tjänster som ersättning för tilldelade aktieoptioner, i enlighet med IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar*, och inte erhålla något skatteavdrag förrän aktieoptionerna löses in, där värderingen av skatteavdraget baseras på företagets aktiekurs per lösendagen.
- 68B På samma sätt som med de forskningsutgifter som diskuteras i punkterna 9 och 26 b, är skillnaden mellan det skattemässiga värdet för anställdas tjänster till dags dato, det vill säga det belopp som blir avdragsgillt i framtiden, och det redovisade värdet noll en avdragsgill temporär skillnad som resulterar i en uppskjuten skattefordran. Om det belopp som skattemyndigheterna kommer att tillåta som ett avdrag under kommande perioder inte är känt i slutet av perioden, ska det uppskattas, baserat på tillgänglig information i slutet av perioden. Exempelvis, om det belopp som skattemyndigheterna kommer att tillåta som avdrag under kommande perioder är beroende av företagets aktiekurs per en framtida tidpunkt, ska värderingen av den avdragsgilla temporära skillnaden baseras på företagets aktiekurs i slutet av perioden.
- 68C Enligt vad som anges i punkt 68A, kan värdet på skatteavdraget (eller ett uppskattat framtida skatteavdrag, beräknat i enlighet med punkt 68B) skilja sig från hänförlig ackumulerad ersättningskostnad. Enligt punkt 58 i standarden ska aktuell skatt och uppskjuten skatt redovisas som intäkt eller kostnad och tas upp i resultatet för perioden, förutom till den del skatten uppkommit vid a) en transaktion eller händelse som, i samma eller en annan period, redovisas utanför resultatet, eller b) ett rörelseförvärv (annat än ett investmentföretags förvärv av ett dotterföretag som måste värderas till verkligt värde via resultatet). Om värdet av skatteavdraget (eller det uppskattade framtida skatteavdraget) överstiger värdet av den hänförliga ackumulerade ersättningskostnaden, tyder detta på att skatteavdraget är hänförligt inte bara till ersättningskostnaden utan också till en egetkapitalpost. I det fallet ska överskottet från tillhörande aktuell eller uppskjuten skatt redovisas direkt mot eget kapital.

## KLASSIFICERING

**Skattefordringar och skatteskulder**

69 [utgår]

70 [utgår]

*Kvittning*71 **Aktuella skattefordringar och aktuella skatteskulder ska nettoredovisas om, och endast om, företaget****a) har legal rätt till kvittning av de redovisade beloppen, och****b) har för avsikt att reglera posterna med ett nettobelopp eller att samtidigt realisera tillgången och reglera skulden.**

72 Även om aktuella skattefordringar och skatteskulder redovisas och värderas separat kvittas de i rapporten över finansiell ställning enligt principer som liknar dem som gäller för finansiella instrument enligt IAS 32. Legal rätt att kvitta aktuella skattefordringar mot aktuella skatteskulder föreligger normalt när de hänför sig till inkomstskatter som debiteras av en och samma skattemyndighet och denna tillåter att skatterna regleras med ett nettobelopp.

73 I koncernredovisningen nettoredovisas en aktuell skattefordran avseende ett koncernföretag och en aktuell skatteskuld avseende ett annat koncernföretag om, och endast om, de berörda företagen har legal rätt att betala eller erhålla ett nettobelopp och företagen har för avsikt att betala eller erhålla sådant nettobelopp eller att samtidigt återvinna tillgången och reglera skulden.

74 **Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska nettoredovisas om, och endast om,****a) det föreligger en legal rätt att kvitta aktuella skattefordringar mot aktuella skatteskulder, och**

**b) de uppskjutna skattefordringarna och de uppskjutna skatteskulderna hänför sig till inkomstskatter debiterade av samma skattemyndighet för antingen**

**i) samma skattesubjekt, eller**

**ii) olika skattesubjekt som avser att antingen kvitta aktuella skatteskulder och skattefordringar genom nettobetaling eller att realisera tillgångarna och reglera skulderna samtidigt för varje framtida period då det förväntas föreligga betydande uppskjutna skatteskulder eller skattefordringar att reglera eller återvinna.**

75 För att en detaljerad tidsplan för återföringen av varje temporär skillnad inte ska behöva upprättas, kräver denna standard att ett företag ska nettoredovisa uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder hänförliga till samma skattesubjekt om, och endast om, de avser inkomstskatter som debiteras av samma skattemyndighet och företaget har legal rätt att kvitta aktuella skattefordringar mot aktuella skatteskulder.

76 I sällsynta fall kan det förekomma att ett företag har legal kvittningsrätt och avsikt att kvitta endast för vissa perioder. I dessa sällsynta fall kan det krävas en detaljerad tidsplan för att göra en tillförlitlig bedömning av huruvida ett skattesubjekts uppskjutna skatteskuld kommer att medföra större skattebetalningar under samma period som ett annat skattesubjekts uppskjutna skattefordran medför lägre skattebetalningar för det senare skattesubjektet.

### **Skattekostnad**

*Skattekostnad eller skatteintäkt hänförlig till resultatet i ordinarie verksamhet*

77 **Periodens skattekostnad eller skatteintäkt, hänförlig till resultatet i ordinarie verksamhet, ska redovisas som en del av resultatet i rapporten(-erna) över resultat och övrigt totalresultat.**

77A [utgår]

*Valutakursdifferenser avseende uppskjutna utländska skatteskulder och skattefordringar*

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

### UPPLYSNINGAR

79 **Separata upplysningar ska lämnas om viktiga delbelopp av periodens skattekostnad eller skatteintäkt.**

80 Periodens skattekostnad eller skatteintäkt kan bestå av följande delbelopp:

a) Aktuell skattekostnad eller skatteintäkt.

b) Under innevarande period redovisade justeringar av aktuell skatt för tidigare perioder.

c) Uppskjuten skattekostnad eller skatteintäkt som hänför sig till uppkomst och återföring av temporära skillnader.

d) Uppskjuten skattekostnad eller skatteintäkt som hänför sig till förändringar av skattesatser eller införandet av nya skatter.

e) Tidigare inte redovisade skattefordringar som hänför sig till utnyttjade avdrag för skattemässiga underskott, utnyttjade skattekrediter eller temporära skillnader avseende tidigare perioder som utnyttjas för att minska en aktuell skattekostnad.

f) Tidigare inte redovisade skattefordringar som hänför sig till utnyttjade avdrag för skattemässiga underskott, utnyttjade skattekrediter eller temporära skillnader avseende tidigare perioder som utnyttjas för att minska en uppskjuten skattekostnad.



- g) Uppskjuten skattekostnad, som hänför sig till en reduktion eller en återföring av en tidigare gjord reduktion av en uppskjuten skattefordran (se punkt 56).
- h) Den skattekostnad(-intäkt) som är hänförlig till de byten av redovisningsprinciper och fel som inkluderas i resultatet i enlighet med IAS 8, eftersom dessa inte kan redovisas retroaktivt.

**81 Separat upplysning ska också lämnas om följande:**

- a) Det sammanlagda beloppet av aktuell och uppskjuten skatt hänförlig till poster som debiteras eller krediteras direkt mot eget kapital (se punkt 62A).
- ab) Det inkomstskattebelopp som är hänförligt till varje komponent i övrigt totalresultat (se punkt 62 och IAS 1, enligt omarbetning 2007).
- b) [utgår]
- c) En redogörelse för sambandet mellan periodens skattekostnad eller skatteintäkt och redovisat resultat i enlighet med ett eller båda följande alternativ:
  - i) en avstämning mellan å ena sidan skattekostnad eller skatteintäkt och å andra sidan redovisat resultat multiplicerat med gällande skattesats(er). Av avstämningen ska framgå hur gällande skattesats(er) beräknats, eller
  - ii) en avstämning mellan den genomsnittliga effektiva skattesatsen och gällande skattesats. Av avstämningen ska framgå hur gällande skattesats beräknats.
- d) En beskrivning av förändringar i gällande skattesats(er) i förhållande till föregående redovisningsperiod.
- e) Belopp avseende avdragsgilla temporära skillnader, utnyttjade avdrag för skattemässiga underskott och utnyttjade skattekrediter som inte motsvaras av i rapporten över finansiell ställning redovisade uppskjutna skattefordringar. I de fall posterna har fastställda förfallotidpunkter ska dessa anges.
- f) Det sammanlagda beloppet av temporära skillnader som hänför sig till innehav i dotterföretag, filialer och intresseföretag och intressen i samarbetsarrangemang, för vilka uppskjutna skatteskulder inte redovisats (se punkt 39).
- g) För varje slag av temporär skillnad samt för varje slag av utnyttjat avdrag för skattemässigt underskott och utnyttjad skattecredit anges
  - i) uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som redovisats i rapporten över finansiell ställning för varje period som redovisas,
  - ii) uppskjutna skatteintäkter eller skattekostnader som redovisas i resultatet, om detta ej tydligt framgår av förändringarna i de belopp som redovisas i rapporten över finansiell ställning.
- h) Avseende verksamheter som avvecklats anges den skattekostnad som hänför sig till
  - i) vinst eller förlust vid avvecklingen, och
  - ii) resultatet av den avvecklade verksamhetens ordinarie verksamhet för perioden samt jämförelsetal för varje tidigare redovisad period.
- i) Skattekonsekvenserna av utdelningar till aktieägare som föreslagits eller fastställts innan de finansiella rapporterna godkändes för utfärdande utan att utdelningarna redovisats som en skuld i de finansiella rapporterna.

- j) Om ett rörelseförvärv i vilket företaget är förvärvaren leder till en ändring av redovisat belopp för dess uppskjutna skattefordran före förvärvet (se punkt 67), beloppet för den ändringen.
- k) Om de uppskjutna skatteförmåner som förvärvats i ett rörelseförvärv inte redovisas per förvärvstidpunkten utan redovisas efter förvärvstidpunkten (se punkt 68), en beskrivning av den händelse eller ändring i omständigheter som lett till att de uppskjutna skatteförmånerna redovisas.
- 82 Upplysning ska lämnas om uppskjutna skattefordringar och de förhållanden som motiverar att de redovisas då
- a) utnyttjande av en uppskjuten skattefordran är beroende av framtida skattepliktiga överskott utöver de överskott som beror på återföring av befintliga skattepliktiga temporära skillnader, och
- b) företaget har lidit en förlust under innevarande eller föregående redovisningsperiod i samma jurisdiktion där den uppskjutna skattefordran uppkommit.
- 82A Under de omständigheter som anges i punkt 52A, ska företaget upplysa om karaktären på de möjliga skattekonsekvenser som skulle bli följden av att utdelningar betalas ut till aktieägarna. Dessutom ska företaget upplysa om beloppen avseende de möjliga skattekonsekvenser som går att fastställa och om det kan finnas möjliga skattekonsekvenser som inte går att fastställa.
- 83 [utgår]
- 84 De upplysningar som krävs enligt punkt 81 c gör det möjligt att förstå huruvida förhållandet mellan skattekostnad/skatteintäkt och redovisat resultat är av ovanlig karaktär och att förstå vilka betydande faktorer som i framtiden kan få betydelse i sammanhanget. Förhållandet mellan skattekostnad/skatteintäkt och redovisat resultat kan påverkas av faktorer som skattefria intäkter, kostnader som inte är avdragsgilla vid fastställandet av skattepliktigt resultat, effekten av avdrag för skattemässiga underskott samt effekten av utländska skattesatser.
- 85 Då sambandet mellan skattekostnader/skatteintäkter och redovisat resultat beskrivs används den gällande skattesats som ger användaren av företagets finansiella rapporter bäst information. Ofta är detta den skattesats som gäller i det land där företaget har sitt säte. Skattesatsen för nationella skatter läggs samman med skattesatser för lokala skatter på i huvudsak samma resultatnivå. För ett företag med verksamhet i flera jurisdiktioner kan det emellertid vara mer klargörande att lägga samman separata avstämningar som utarbetats utifrån de olika jurisdiktionernas skattesatser. I det följande ges exempel som visar hur valet av tillämplig skattesats påverkar presentationen av den siffermässiga avstämningen.

#### Exempel som illustrerar punkt 85

År 19X2 har ett företag ett redovisat resultat i sin egen jurisdiktion (land A) på 1500 (19X1: 2000) och i land B 1500 (19X1: 500). Skattesatsen i land A är 30 procent och i land B 20 procent. I land A är kostnader på 100 (19X1: 200) inte skattemässigt avdragsgilla.

Här följer ett exempel på en avstämning till hemlandets skattesats.

	19X1	19X2
Redovisat resultat	2500	3000
Skatt enligt hemlandets skattesats 30 procent	750	900
Skatteeffekt av kostnader som inte är skattemässigt avdragsgilla	60	30
Effekt av lägre skattesatser i land B	- 50	- 150
Skattekostnad	760	780

Här följer ett exempel på en avstämning som har gjorts genom att lägga samman avstämningar för varje nationell jurisdiktion. Med denna metod visas inte effekten av skillnader mellan det rapporterade företags skattesats i hemlandet och skattesatsen i andra jurisdiktioner som en särskild post i avstämningen. För att kunna beskriva förändringar i tillämpliga skattesatser i enlighet med punkt 81 d, kan företaget bli tvunget att föra resonemang om effekten av betydande förändringar i skattesatser eller sammansättningen av de resultat som intjänats i olika jurisdiktioner.

Redovisat resultat	2500	3000
Skatt enligt den skattesats som gäller för resultat i vederbörande land	700	750
Skatteeffekt av kostnader som inte är skattemässigt avdragsgilla	60	30
Skattekostnad	760	780

- 86 Den genomsnittliga effektiva skattesatsen utgörs av skattekostnaden/skatteintäkten dividerad med det redovisade resultatet.
- 87 Det är ofta praktiskt ogenomförbart att beräkna oredovisade uppskjutna skatteskulder hänförliga till innehav i dotterföretag, filialer och intresseföretag och intressen i samarbetsarrangemang (se punkt 39). Således är det tillräckligt med upplysning om summan av de underliggande temporära skillnaderna. Denna standard kräver därför inte att upplysning lämnas om sådana uppskjutna skatteskulder. I de fall det är praktiskt möjligt uppmantras företaget dock att upplysa om beloppen för oredovisade uppskjutna skatteskulder, eftersom sådan information kan vara av värde för den som läser de finansiella rapporterna.
- 87A Enligt punkt 82A ska företaget upplysa om karaktären på de möjliga skattekonsekvenserna av att utdelningar betalas ut till aktieägarna. Företaget ska upplysa om huvuddragen i de skattesystem och de omständigheter som har betydelse för möjliga skattekonsekvenser av utdelning.
- 87B I vissa fall är det inte praktiskt genomförbart att beräkna samtliga möjliga skattekonsekvenser av att betala utdelning till aktieägarna. Så kan exempelvis vara fallet om ett företag har många utländska dotterföretag. Även då kan det emellertid vara lätt att beräkna vissa skattebelopp. I en koncern kan exempelvis moderföretaget och några dotterföretag ha betalat inkomstskatt efter en högre skattesats för icke utdelade vinstmedel. Det står då klart vilket belopp som kommer att återbetalas vid framtida betalning av utdelning ur koncernens balanserade vinstmedel. I så fall ska upplysning lämnas om det belopp som kommer att återbetalas. I tillämpliga fall ska företaget också upplysa om att det finns ytterligare möjliga skattekonsekvenser som inte går att beräkna. I moderföretagets separata finansiella rapporter – om sådana avges – avser upplysningar om möjliga skattekonsekvenser endast moderföretagets balanserade vinstmedel.
- 87C Ett företag som är skyldigt att lämna upplysningar i enlighet med punkt 82A kan också bli tvunget att lämna upplysningar om temporära skillnader hänförliga till innehav i dotterföretag, filialer och intresseföretag eller intressen i samarbetsarrangemang. Detta måste företaget i sådana fall ta ställning till vid utarbetande av de upplysningar som ska lämnas enligt punkt 82A. Företaget kan exempelvis bli tvunget att upplysa om det sammanlagda beloppet av temporära skillnader hänförliga till innehav i dotterföretag för vilka uppskjutna skatteskulder inte redovisats (se punkt 81 f). Om det är praktiskt ogenomförbart att beräkna de oredovisade uppskjutna skatteskulderna (se punkt 87) kan det beträffande dessa dotterföretag finnas möjliga skattekonsekvenser av utdelningar som inte heller går att beräkna.
- 88 Ett företag ska lämna information om eventalförpliktelser och eventaltillgångar avseende skatter i enlighet med IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar*. Eventalförpliktelser och eventaltillgångar kan exempelvis uppstå vid pågående skattetvister. Om förändringar av skattesatser eller skatteregler som beslutats eller aviserats efter rapportperiodens slut får betydande effekter på aktuella eller uppskjutna skattefordringar och skatteskulder lämnas upplysning om effekterna (se IAS 10 *Händelser efter rapportperioden*).

## IKRAFTTRÄDANDE

- 89 Denna standard ska tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1998 eller senare, med undantag för vad som anges i punkt 91. Om ett företag tillämpar denna standard för finansiella rapporter avseende perioder som börjar före den 1 januari 1998, ska företaget lämna upplysning om att det har tillämpat denna standard i stället för IAS 12 *Accounting for Taxes on Income* ("Redovisning av inkomstskatter"), som fastställdes 1979.
- 90 Denna standard ersätter IAS 12 *Accounting for Taxes on Income* ("Redovisning av inkomstskatter"), som fastställdes 1979.
- 91 Punkterna 52A, 52B, 65A, 81 i, 82A, 87A, 87B, 87C och strykningen av punkterna 3 och 50 ska tillämpas på finansiella rapporter för helår<sup>(6)</sup> avseende perioder som börjar den 1 januari 2001 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om tidigare tillämpning påverkar de finansiella rapporterna ska företaget lämna upplysning om detta.
- 92 IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 och 81, ströks punkt 61 och lades punkterna 61A, 62A och 77A till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.
- 93 Punkt 68 ska tillämpas framåtriktat från ikraftträdandedatum för IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) på redovisningen av uppskjutna skattefordringar som förvärvats i rörelseförvärv.
- 94 Därför ska företag inte justera redovisningen av tidigare rörelseförvärv om skatteförmånerna inte uppfyllde kriterierna för separat redovisning per förvärvstidpunkten och redovisas efter förvärvstidpunkten, såvida inte förmånerna redovisas inom värderingsperioden och är följden av ny information om fakta och omständigheter som förelåg per förvärvstidpunkten. Övriga redovisade skatteförmåner ska redovisas i resultatet (eller, om det krävs enligt denna standard, utanför resultatet).
- 95 IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) innebar att punkterna 21 och 67 ändrades och att punkterna 32A och 81 j och k lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (omarbetad 2008) för en tidigare period ska ändringarna även tillämpas för denna tidigare period.
- 96 [utgår]
- 97 [utgår]
- 98 Punkt 52 omnumreras till 51A, punkt 10 och exemplen efter punkt 51A ändras, och punkterna 51B och 51C och det följande exemplet samt punkterna 51D, 51E och 99 läggs till genom *Uppskjuten skatt: Återvinning av underliggande tillgångar*, utfärdad i december 2010. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2012 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 98A IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkterna 2, 15, 18 e, 24, 38, 39, 43–45, 81 f, 87 och 87C ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 11.
- 98B *Redovisning av poster i övrigt totalresultat* (ändringar i IAS 1), utfärdad i juni 2011, ändrade punkt 77 och strök punkt 77A. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.
- 98C *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebar att punkterna 58 och 68C ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidigare tillämpning av *Investmentföretag* är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det samtidigt också tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag*.
- 98D [utgår]
- 98E IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkt 59 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 15.

<sup>(6)</sup> Punkt 91 hänvisar till "finansiella rapporter för helår" enligt det mer uttryckliga sätt att ange ikraftträdande som infördes 1998. Punkt 89 hänvisar till "finansiella rapporter".

- 98F IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkt 20 och strök punkterna 96, 97 och 98D. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.
- 98G I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 20. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 16.
- 98H 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 dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar 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 tillämpligt), utan att förändringen fördelas mellan ingående balanserade vinstmedel och övriga komponenter i eget kapital. Om ett företag tillämpar denna lättnad ska det lämna upplysning om detta.
- 98I Genom *Den årliga förbättringscykeln 2015–2017 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2017, lades punkt 57A till och ströks punkt 52B. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det lämna upplysning om detta. När ett företag för första gången tillämpar dessa ändringar ska det tillämpa dem på skattekonsekvenserna av utdelningar som redovisats per eller efter början av den tidigaste jämförelseperioden.
- 98J *Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som härrör från en enda transaktion*, utfärdad i maj 2021, innebar att punkterna 15, 22 och 24 ändrades och att punkt 22A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar i enlighet med punkterna 98K–98L för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2023 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 98K Ett företag ska tillämpa *Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som härrör från en enda transaktion* på transaktioner som inträffar vid eller efter början av den tidigaste jämförelseperiod som redovisas.
- 98L Ett företag som tillämpar *Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som härrör från en enda transaktion* ska också, vid början av den tidigaste jämförelseperiod som redovisas
- a) redovisa en uppskjuten skattefordran – i den omfattning det är sannolikt att det kommer att uppkomma skattepliktiga överskott mot vilka de avdragsgilla temporära skillnaderna kan utnyttjas – och en uppskjuten skatteskuld för alla avdragsgilla och skattepliktiga temporära skillnader som är förknippade med
    - i) nyttjanderättstillgångar och leasingskulder, och
    - ii) nedmontering, återställande och liknande åtgärder och motsvarande belopp som redovisas som en del av anskaffningsvärdet för den hänförliga tillgången, och
  - b) redovisa den ackumulerade effekten av att för första gången tillämpa ändringarna som en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel (eller annan komponent i eget kapital, beroende på vad som är tillämpligt) vid den tidpunkten.

## UPPHÄVANDE AV SIC-21

- 99 Ändringar gjorda genom *Uppskjuten skatt: Återvinning av underliggande tillgångar*, utfärdad i december 2010, ersätter SIC-tolkning 21 *Inkomstskatter – Återvinning av omvärderade icke-avskrivningsbara tillgångar*.

## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 16

**Materiella anläggningstillgångar**

## SYFTE

- 1 Syftet med denna standard är att ange hur materiella anläggningstillgångar ska redovisas så att användare av finansiella rapporter kan hämta information om ett företags investeringar i dess materiella anläggningstillgångar och förändringarna i sådana investeringar. De grundläggande frågorna vid redovisning av materiella anläggningstillgångar är hur de ska redovisas som tillgångar, hur deras redovisade värde ska fastställas samt hur avskrivningar och nedskrivningar ska redovisas avseende dem.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 2 **Denna standard ska tillämpas vid redovisning av materiella anläggningstillgångar, förutom när någon annan standard kräver eller tillåter en annan redovisningsmetod.**

- 3 Denna standard ska inte tillämpas på

- a) materiella anläggningstillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*,
- b) biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet, andra än producerande växter (se IAS 41 *Jord- och skogsbruk*); denna standard ska tillämpas på producerande växter men inte på den produkt som fås från producerande växter,
- c) redovisningen och värderingen av prospekterings- och utvärderingstillgångar (se IFRS 6 *Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar*),
- d) mineraltillgångar och mineralfyndigheter såsom olje- och naturgasfyndigheter samt andra liknande icke-förnybara naturtillgångar.

Dock tillämpas denna standard på materiella anläggningstillgångar som används för att utveckla eller bibehålla de tillgångar som beskrivs i b–d.

- 4 [utgår]

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

## DEFINITIONER

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

En *producerande växt* är en levande växt

- a) som används vid produktion eller tillhandahållande av jord- och skogsbruksprodukter,
- b) som förväntas producera under mer än en period, och
- c) beträffande vilken sannolikheten för att den ska säljas som jord- och skogsbruksprodukt är ytterst liten, utom enstaka försäljning som restprodukt.

(I punkterna 5A–5B i IAS 41 behandlas definitionen av en producerande växt utförligare.)

*Redovisat värde* är det belopp till vilket en tillgång redovisas, efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning.

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

*Avskrivningsbart belopp* är en tillgångs anskaffningsvärde, eller annat belopp i stället för anskaffningsvärde, efter avdrag för beräknat restvärde.

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

*Företagsspecifikt värde* är nuvärdet av de framtida kassaflöden som ett företag väntar sig att en tillgång genererar vid nyttjandet av den och vid avyttring/utrangering i slutet av nyttjandeperioden eller som företaget väntar sig genereras vid reglering av en skuld.

*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*.)

En *nedskrivning* är det belopp med vilket en tillgångs redovisade värde överstiger dess återvinningsvärde.

*Materiella anläggningstillgångar* är fysiska tillgångar som

- a) **innehålls för produktion eller distribution av varor eller tjänster, för uthyrning till andra, eller för administrativa ändamål, och**
- b) **förväntas bli använda under mer än en period.**

*Återvinningsvärde* är det högsta av en tillgångs verkliga värde efter avdrag för kostnader vid avyttring/utrangering och dess nyttjandevärde.

En tillgångs *restvärde* är det uppskattade belopp som ett företag för närvarande skulle erhålla vid avyttring/utrangering av tillgången efter avdrag för uppskattade kostnader för denna avyttring/utrangering, om tillgången redan uppnått den ålder och det skick som den väntas uppnå i slutet av nyttjandeperioden.

*Nyttjandeperiod* är

- a) **den period under vilken en tillgång förväntas vara tillgänglig att användas av ett företag, eller**
- b) **det antal tillverkade enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med tillgången av ett företag.**

## REDOVISNING

- 7 **Utgiften för en materiell anläggningstillgång ska redovisas som tillgång om, och endast om,**
- a) **det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången kommer att komma företaget till del, och**
  - b) **tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.**
- 8 Poster som exempelvis reservdelar, reservutrustning och serviceutrustning redovisas i enlighet med denna IFRS när de uppfyller definitionen av materiella anläggningstillgångar. I annat fall klassificeras sådana poster som varulager.
- 9 Denna standard anger inte vilken värderingsenhet som ska användas i redovisningen, det vill säga vad som utgör en materiell anläggningstillgång. Det innebär att tillämpningen av redovisningskriteriet på ett företags särskilda omständigheter är en fråga om bedömning. Det kan vara lämpligt att slå samman enskilt obetydliga poster som gjutformar, verktyg eller stansar och att tillämpa kriterierna på det sammanslagna beloppet.

- 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 eller uppförandet av en materiell anläggningstillgång och tillkommande utgifter för att bygga ut, ersätta delar av eller underhålla den. Utgifter för en materiell anläggningstillgång kan omfatta utgifter för leasing av tillgångar som används för att uppföra, bygga ut, ersätta en del av eller underhålla en materiell anläggningstillgång, såsom avskrivning av nyttjanderättstillgångar.

#### **Anskaffningsvärde vid anskaffningstidpunkten**

- 11 Investeringar i materiella anläggningstillgångar kan göras av säkerhets- eller miljöskäl. Även om den typen av investeringar inte direkt ökar de framtida ekonomiska fördelarna av någon särskild materiell anläggningstillgång, kan de krävas för att företaget ska få del i de framtida ekonomiska fördelarna från andra tillgångar. Sådana materiella anläggningstillgångar uppfyller kraven för att redovisas som tillgångar eftersom de framtida ekonomiska fördelarna av den eller de tillgångar till vilka investeringen hänförs blir större än vad de hade varit om investeringen inte gjorts. Exempelvis kan en producent av kemiska produkter installera en ny rutin för att uppfylla miljökrav avseende tillverkning och lagring av farliga produkter. Utgifterna för installationen redovisas som en tillgång eftersom företaget inte hade kunnat fortsätta att tillverka och sälja sina produkter om installationen inte hade utförts. Dock provas det redovisade värdet för varje sådan tillgång och tillgång som är förknippad med den vad gäller värdenedgång, i enlighet med IAS 36 *Nedskrivningar*.

#### **Tillkommande utgifter**

- 12 Enligt redovisningsprincipen i punkt 7 innefattar inte ett företag utgifter för löpande underhåll av en materiell anläggningstillgång i det redovisade värdet. Tillkommande utgifter av detta slag ska redovisas i resultatet som kostnad i den period där de uppkommer. Utgifter för löpande underhåll är i första hand utgifter för löner och förbrukningsmaterial och kan innefatta utgifter för mindre delar. Syftet med dessa utgifter beskrivs ofta som "reparationer och underhåll" av den materiella anläggningstillgången.
- 13 Delar av vissa materiella anläggningstillgångar kan behöva bytas ut regelbundet. Exempelvis kan en ugn behöva ny inklädnad efter viss nyttjandeperiod, eller ett flygplan behöva byta inredning, såsom säten och kök, flera gånger under flygplansskrovets nyttjandeperiod. Materiella anläggningstillgångar kan också förvärvas i syfte att göra ett inte så vanligt förekommande utbyte, såsom att byta innerväggar i en byggnad, eller göra ett byte av engångskaraktär. Enligt redovisningsprincipen i punkt 7 innefattar ett företag i en materiell anläggningstillgångs redovisade värde utgiften för att byta ut en del i en sådan tillgång när utgiften uppkommer, om kriterierna för redovisning är uppfyllda. Det redovisade värdet för de delar som byts ut tas bort från rapporten över finansiell ställning i enlighet med denna standards villkor för borttagande från rapporten över finansiell ställning (se punkterna 67–72).
- 14 Ett villkor för att fortsätta driften av en materiell anläggningstillgång (exempelvis ett flygplan) kan vara att utföra större återkommande besiktningar rörande brister oavsett om delar byts ut eller ej. När varje större besiktning genomförs räknas utgiften för den in i den materiella anläggningstillgångens redovisade värde som vid ett byte av en del, om kriterierna för redovisning är uppfyllda. Eventuellt återstående redovisat värde avseende utgiften för den föregående besiktningen (skilt från fysiska delar) tas bort från rapporten över finansiell ställning. Detta sker oavsett om utgiften för den föregående besiktningen identifierades i den transaktion i vilken tillgången förvärvades eller uppfördes. Vid behov kan den uppskattade utgiften för en framtida liknande besiktning användas som en indikation på vad utgiften för den befintliga besiktningssdelen uppgick till när tillgången förvärvades eller uppfördes.

#### **VÄRDERING VID DET FÖRSTA REDOVISNINGSTILFÄLLET**

- 15 **En materiell anläggningstillgång som uppfyller villkoren för att redovisas som en tillgång ska värderas till anskaffningsvärde.**

#### **Komponenter i anskaffningsvärdet**

- 16 Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång består av
- a) dess inköpspris, inklusive tullavgifter vid import och icke återbetalningsbara skatter, efter avdrag för handelsrabatter och andra rabatter,
  - b) eventuella utgifter, som är direkt hänförliga till tillgången, för att bringa den på plats och i skick att användas på det sätt som är företagsledningens avsikt,



- c) uppskattad utgift för nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av plats eller område där den finns. Ett företags förpliktelse avseende dessa åtgärder uppkommer antingen när tillgången förvärvas eller som en följd av att företaget har nyttjat tillgången under en viss period i ett annat syfte än att tillverka varor under denna period.
- 17 Exempel på direkt hänförliga utgifter är
- a) utgifter för ersättningar till anställda (enligt definition i IAS 19 *Ersättningar till anställda*) som uppkommer i direkt samband med uppförande eller förvärv av den materiella anläggningstillgången,
  - b) utgifter för att ställa i ordning plats eller område för installation eller uppförande av tillgången,
  - c) initiala utgifter för leverans och hantering,
  - d) installations- och monteringsutgifter,
  - e) utgifter för testning av tillgångens funktion (dvs. bedömning av om tillgångens tekniska och fysiska prestanda är sådan att den kan användas för produktion eller leverans av varor eller tjänster, för uthyrning till andra eller för administrativa ändamål), och
  - f) utgifter för konsulttjänster.
- 18 Ett företag tillämpar IAS 2 *Varulager* på utgifter för förpliktelser rörande nedmontering av tillgång, bortforsling av tillgång och återställande av platsen på vilken en tillgång står, som uppkommer under en viss period till följd av att tillgången har använts för att tillverka varor under denna period. De förpliktelser för utgifter som redovisas enligt IAS 2 eller IAS 16 redovisas och värderas i enlighet med IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*.
- 19 Exempel på utgifter som inte ingår i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång är
- a) utgifter för att öppna en ny anläggning,
  - b) utgifter för att lansera en ny produkt eller tjänst (inklusive utgifter för annonsering och säljfrämjande åtgärder),
  - c) utgifter för att bedriva verksamhet på en ny plats eller med en ny typ av kunder (inklusive utgifter för personalutbildning), och
  - d) administrationsutgifter och andra allmänna omkostnader.
- 20 Ett företag upphör att räkna in utgifter i en materiell anläggningstillgångs redovisade värde när tillgången befinner sig på den plats och i det skick som krävs för att kunna användas på det sätt som är företagsledningens avsikt. Därför inkluderas inte utgifter som uppkommer i samband med användning eller omplacering av tillgången i tillgångens redovisade värde. Exempelvis ingår inte följande utgifter i en materiell anläggningstillgångs redovisade värde:
- a) utgifter som uppkommer när en tillgång som kan användas på det sätt som är företagsledningens avsikt ännu inte har börjat användas eller om tillgångens fulla kapacitet inte utnyttjas,
  - b) driftsförluster som uppstår i ett inledningsskede, såsom de som uppstår medan efterfrågan för de produkter som tillverkas med hjälp av tillgången byggs upp, och
  - c) utgifter för omplacering och omorganisation av delar av eller hela verksamheten i ett företag.

- 20A Artiklar kan tillverkas när en materiell anläggningstillgång bringas till den plats och det skick som krävs för att den ska kunna användas på det sätt som är företagsledningens avsikt (såsom prover som tillverkats vid testning av tillgångens funktion). Ett företag redovisar likviden från försäljningen av sådana artiklar och kostnaden för dem i resultatet i enlighet med tillämpliga standarder. Företaget värderar kostnaden för dessa artiklar genom tillämpning av värderingskraven i IAS 2.
- 21 Viss verksamhet kan ske i samband med uppförande eller utveckling av en materiell anläggningstillgång, men krävs inte för att bringa tillgången till den plats och i det skick som krävs för att den ska kunna användas på det sätt som är företagsledningens avsikt. Denna tillfälliga verksamhet kan ske före eller under uppförandet eller utvecklingen. Exempelvis kan intäkter erhållas genom att en byggplats används som bilparkering fram till att uppförandet påbörjas. Eftersom den tillfälliga verksamheten inte krävs för att bringa en tillgång till den plats eller i det skick som krävs för att den ska kunna användas på det sätt som är företagsledningens avsikt, redovisas intäkter och hänförliga kostnader avseende tillfällig verksamhet i resultatet och innefattas i respektive klassificering av intäkter och kostnader.
- 22 Anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar som uppförs i egen regi fastställs på samma sätt som för förvärvade tillgångar. För företag som uppför liknande tillgångar för försäljning i sin normala affärsverksamhet beräknas anskaffningsvärdet vanligtvis på samma sätt som för dessa (se IAS 2). Därför elimineras internvinster när sådana kostnader fastställs. Inte heller kostnaden för onormal förbrukning av material, arbete eller andra resurser i samband med uppförandet av en tillgång i egen regi ingår i tillgångens anskaffningsvärde. I IAS 23 *Låneutgifter* återfinns kriterier för redovisning av ränta som del av det redovisade värdet för en materiell anläggningstillgång som uppförs i egen regi.
- 22A Producerande växter redovisas på samma sätt som materiella anläggningstillgångar som uppförs i egen regi innan de är på plats och i skick att användas på det sätt som är företagsledningens avsikt. Därför bör hänvisningar till "uppförande" i denna standard tolkas som att det omfattar verksamheter som är nödvändiga för att odla de producerande växterna innan de är på plats och i skick att användas på det sätt som är företagsledningens avsikt.

#### **Beräkning av anskaffningsvärdet**

- 23 Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång är det pris som skulle gälla vid kontant betalning per redovisningsdatum. Om betalning sker med en kredittid som överstiger det normala, redovisas skillnaden mellan det pris som skulle gälla vid kontant betalning och den totala betalningen som räntekostnad under kreditens löptid såvida den inte aktiveras enligt IAS 23.
- 24 En eller flera materiella anläggningstillgångar kan förvärfas i utbyte mot en icke-monetär tillgång eller icke-monetära tillgångar, eller en kombination av monetära och icke-monetära tillgångar. Följande diskussion gäller ett byte av en icke-monetär tillgång mot en annan, men gäller också alla byten som omfattas av föregående mening. Anskaffningsvärdet för en sådan materiell anläggningstillgång beräknas till verkligt värde såvida a) inte bytestransaktionen saknar kommersiell innebörd eller b) det inte går att beräkna det verkliga värdet för vare sig den erhållna eller den lämnade tillgången på ett tillförlitligt sätt. Den förvärvade tillgången värderas på detta sätt även om ett företag inte omedelbart från rapporten över finansiell ställning kan ta bort den tillgång som lämnas i byte. Om den förvärvade tillgången inte värderas till verkligt värde, beräknas dess anskaffningsvärde som det redovisade värdet för den tillgång som lämnats i byte.
- 25 Ett företag fastställer om en bytestransaktion har kommersiell innebörd genom att bedöma i vilken utsträckning dess framtida kassaflöden förväntas bli förändrade till följd av transaktionen. En bytestransaktion har kommersiell innebörd om
- sammansättningen (risk, tidpunkter och belopp) på kassaflödena för den erhållna tillgången skiljer sig från sammansättningen på kassaflöden för den överlätna tillgången, eller
  - det företagsspecifika värdet på den andel av företagets verksamhet som påverkas av transaktionen förändras till följd av bytet, och
  - 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.

- 26 Det verkliga värdet för en tillgång kan tillförlitligt beräknas om a) spridningen inom intervallet av rimliga värderingar av verkligt värde för tillgången i fråga inte är betydande eller b) om sannolikheterna för de olika uppskattningarna i intervallet rimligen kan bedömas och användas vid värderingen till verkligt värde. Om ett företag på ett tillförlitligt sätt kan värdera det verkliga värdet på antingen den tillgång som erhålls eller den som lämnas i byte, används det verkliga värdet på den tillgång som lämnas i byte för att värdera anskaffningsvärdet på den erhållna tillgången, såvida inte det verkliga värdet på den tillgång som erhålls framgår mer tydligt.
- 27 [utgår]
- 28 Det redovisade värdet för en materiell anläggningstillgång kan minskas med statliga bidrag i enlighet med IAS 20 *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*.

#### VÄRDERING EFTER DET FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET

- 29 Ett företag ska välja antingen metoden som bygger på anskaffningsvärde i punkt 30 eller omvärderingsmetoden i punkt 31 som redovisningsprincip och ska använda denna princip på alla materiella anläggningstillgångar av samma slag.**
- 29A Vissa företag driver, antingen internt eller externt, en investeringsfond som ger investerare ersättningar baserade på enheter i fonden. På ett liknande sätt utfärdar vissa företag grupper av försäkringsavtal med direkt resultatandel och innehar de underliggande posterna. Vissa av dessa fonder eller underliggande poster innefattar rörelsefastigheter. Företaget ska tillämpa IAS 16 på rörelsefastigheter som innefattas i en sådan fond eller är underliggande poster. Trots vad som sägs i punkt 29 får företaget välja att värdera sådana fastigheter till verkligt värde i enlighet med IAS 40. När detta val görs ska försäkringsavtal anses innefatta investeringsavtal med diskretionära resultatandelar. (Se IFRS 17 *Försäkringsavtal* när det gäller de begrepp som används i denna punkt och som definieras i den standarden.)
- 29B Ett företag ska behandla rörelsefastigheter som värderats enligt modellen som bygger på verkligt värde för förvaltningsfastigheter enligt punkt 29A som en separat klass av materiella anläggningstillgångar.

#### Anskaffningsvärdemetod

- 30 När en materiell anläggningstillgång har redovisats som tillgång ska tillgången redovisas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuell ackumulerad nedskrivning.**

#### Omvärderingsmetod

- 31 När en materiell anläggningstillgång, vars verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, har redovisats som tillgång ska tillgången redovisas till omvärderat belopp. Det utgörs av tillgångens verkliga värde vid omvärderingstidpunkten efter avdrag för efterföljande ackumulerade avskrivningar och efterföljande ackumulerade nedskrivningar. Omvärderingar ska göras så regelbundet att det redovisade beloppet inte väsentligt avviker från vad som skulle fastställas som verkligt värde vid rapportperiodens slut.**
- 32 [utgår]
- 33 [utgår]
- 34 Hur ofta omvärderingar ska göras beror på hur mycket det verkliga värdet för de materiella anläggningstillgångar som ska omvärderas förändras. När en omvärderad tillgångs verkliga värde väsentligt avviker från dess redovisade värde ska ytterligare en omvärdering göras. För vissa materiella anläggningstillgångar fluktuerar det verkliga värdet i betydande utsträckning, vilket innebär att årlig omvärdering krävs. Sådana frekventa omvärderingar är inte nödvändiga för materiella anläggningstillgångar med obetydliga förändringar av verkligt värde. I stället kan det räcka att omvärdera tillgången vart tredje eller femte år.

- 35 När en materiell anläggningstillgång omvärderas ska den tillgångens redovisade värde justeras till det omvärderade beloppet. Vid tidpunkten för omvärderingen behandlas tillgången på något av följande sätt:
- Det redovisade bruttovärdet justeras så att det överensstämmer med omvärderingen av tillgångens redovisade värde. Det redovisade bruttovärdet får exempelvis omräknas med hänvisning till observerbara marknadsdata eller omräknas i proportion till förändringen av det redovisade värdet. Den ackumulerade avskrivningen vid tidpunkten för omvärderingen justeras så att den motsvarar skillnaden mellan det redovisade bruttovärdet och tillgångens redovisade värde efter beaktande av ackumulerade nedskrivningar.
  - Den ackumulerade avskrivningen elimineras mot tillgångens redovisade bruttovärde.
- Beloppet på justeringen av ackumulerad avskrivning utgör en del av ökningen eller minskningen av det redovisade värde som anges i enlighet med punkterna 39 och 40.
- 36 **Om en materiell anläggningstillgång omvärderas, ska alla materiella anläggningstillgångar inom samma tillgångsslag omvärderas.**
- 37 Med materiella anläggningstillgångar inom ett tillgångsslag avses en grupp tillgångar som har liknande beskaffenhet och användning i ett företags verksamhet. Följande är exempel på olika slag av materiella anläggningstillgångar:
- Mark.
  - Mark och byggnader.
  - Maskiner.
  - Fartyg.
  - Flygplan.
  - Motorfordon.
  - Möbler och fast inredning.
  - Kontorsutrustning.
  - Producerande växter.
- 38 Ett tillgångsslag av materiella anläggningstillgångar omvärderas samtidigt för att undvika selektiva omvärderingar av tillgångar och att belopp som är en blandning av anskaffningsvärden och värderingar som gjorts vid olika tidpunkter redovisas i de finansiella rapporterna. Ett tillgångsslag kan emellertid omvärderas på löpande basis, under förutsättning att tillgångsslagets omvärdering genomförs inom en kort tidsperiod och under förutsättning att omvärderingarna hålls uppdaterade.
- 39 **Om en tillgångs redovisade värde ökar till följd av en omvärdering, ska ökningen redovisas i övrigt totalresultat och ackumuleras i eget kapital under rubriken omvärderingsreserv. Dock ska ökningen redovisas i resultatet till den del den återför en värdeminskning till följd av en tidigare omvärdering av samma tillgång, som tidigare redovisats i resultatet.**
- 40 **Om en tillgångs redovisade belopp minskar som följd av en omvärdering, ska minskningen redovisas i resultatet. Dock ska minskningen redovisas i övrigt totalresultat till den del det finns något befintligt kreditsaldo i omvärderingsreserven vad gäller den tillgången. Minskningen som redovisas i övrigt totalresultat minskar det belopp som ackumulerats i eget kapital under rubriken omvärderingsreserv.**

41 Den omvärderingsreserv som ingår i eget kapital avseende en materiell anläggningstillgång kan överföras direkt till balanserade vinstmedel när tillgången tas bort från rapporten över finansiell ställning. Detta kan innefatta att överföra hela reserven när tillgången inte längre utnyttjas eller avyttras/utrangeras. En del av reserven kan dock överföras när tillgången används i ett företag. I detta fall utgörs den del av reserven som överförs av skillnaden mellan avskrivningen baserad på tillgångens omvärderade värde och den avskrivning som baseras på tillgångens ursprungliga anskaffningsvärde. Överföringar av belopp som redovisas under rubriken omvärderingsreserv till balanserade vinstmedel görs inte via resultatet.

42 Eventuella effekter på årets skattekostnader, som uppkommer vid omvärdering av materiella anläggningstillgångar, redovisas, och upplysningar om dessa effekter lämnas, i enlighet med IAS 12 *Inkomstskatter*.

#### Avskrivningar

**43 Varje del av en materiell anläggningstillgång med ett anskaffningsvärde som är betydande i förhållande till tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde ska skrivas av separat.**

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.

45 En betydande del av en materiell anläggningstillgång kan ha en nyttjandeperiod och en avskrivningsmetod som stämmer överens med nyttjandeperioden och avskrivningsmetoden för en annan betydande del av samma tillgång. Sådana delar kan grupperas vid fastställande av avskrivningar.

46 I den mån ett företag skriver av vissa delar av en materiell anläggningstillgång separat skriver det också av återstoden av denna tillgång separat. Återstoden består av de delar av tillgången som inte enskilt är betydande. Om ett företag har olika förväntningar avseende dessa delar, kan approximationsmetoder krävas för att skriva av återstoden på ett sätt som troget återger delarnas förväntade förbrukning och/eller nyttjandeperiod.

47 Ett företag kan välja att separat skriva av delar av en tillgång som inte har ett anskaffningsvärde som är betydande i förhållande till tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde.

**48 Periodens avskrivningar ska redovisas i resultatet om de inte innefattas i det redovisade värdet för en annan tillgång.**

49 En periods avskrivningar redovisas vanligtvis i resultatet. Dock kan de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången ibland utnyttjas vid tillverkning av andra tillgångar. I sådana fall utgör avskrivningsbeloppen en del av anskaffningsvärdet för denna andra tillgång och innefattas i dess redovisade värde. Exempelvis inkluderas avskrivningar av produktionsanläggningar och produktionsutrustning i tillverkningskostnaderna för varor i lager (se IAS 2). På motsvarande sätt kan avskrivningar av materiella anläggningstillgångar som används i utvecklingsarbete innefattas i anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som redovisas i enlighet med IAS 38 *Immateriella tillgångar*.

#### *Avskrivningsbart belopp och avskrivningsperiod*

**50 En tillgångs avskrivningsbara belopp ska fördelas på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.**

51 En tillgångs restvärde och nyttjandeperiod ska omprövas minst i slutet av varje räkenskapsår och om en ny bedömning avviker från tidigare uppskattningar ska ändringen eller ändringarna redovisas som en ändring i en uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

52 Avskrivningar redovisas även om en tillgångs verkliga värde överstiger dess redovisade värde så länge tillgångens restvärde inte överstiger dess redovisade värde. Reparation och underhåll av en tillgång påverkar inte behovet av att skriva av tillgången.

- 53 En tillgångs avskrivningsbara belopp fastställs efter avdrag för dess restvärde. Restvärdet är dock ofta obetydligt och behöver därför inte beaktas när det avskrivningsbara beloppet fastställs.
- 54 En tillgångs restvärde kan ökas till ett belopp som motsvarar eller är högre än tillgångens redovisade värde. Om detta sker är tillgångens avskrivning noll, såvida inte och fram till att dess restvärde senare minskar till ett belopp som understiger tillgångens redovisade värde.
- 55 Avskrivning av en tillgång börjar när den kan användas, det vill säga när den befinner sig på den plats och i det skick som krävs för att den ska kunna användas på det sätt som är företagsledningens avsikt. Avskrivning av en tillgång upphör vid den tidigaste av följande tidpunkter: då tillgången i enlighet med IFRS 5 klassificeras som att den innehas för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) eller då tillgången tas bort från rapporten över finansiell ställning. Det innebär att avskrivningen inte upphör om en tillgång tillfälligt inte används eller när den tas ur bruk, såvida inte tillgången är helt avskriven. Om en produktionsberoende avskrivningsmetod används kan dock avskrivningen vara noll när det inte sker någon produktion.
- 56 De framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med en tillgång förbrukas av företaget huvudsakligen genom att tillgången används. Andra faktorer, som att tillgången blir tekniskt eller kommersiellt omodern eller slitage när en tillgång inte används, leder emellertid ofta till att de ekonomiska fördelar tillgången skulle ha gett minskar. Därför beaktas samtliga nedanstående faktorer när nyttjandeperioden för en tillgång bestäms:
- Förväntad användning av tillgången. Användning bedöms genom hänvisning till tillgångens förväntade kapacitet eller produktion.
  - Förväntat slitage, som är beroende av driftsfaktorer som antal skift för vilka tillgången ska användas, företagets principer för reparationer och underhåll och tillgångens skötsel och underhåll när den inte används.
  - Om tillgången blir tekniskt eller kommersiellt omodern på grund av ändringar eller förbättringar av produktionen, eller på grund av ändrad efterfrågan på den produkt eller tjänst som framställs från tillgången. En förväntad minskning av försäljningspriset för en artikel som framställs genom användning av en tillgång kan vara ett uttryck för en förväntan om att tillgången ska bli tekniskt eller kommersiellt omodern, vilket i sin tur kan indikera att de framtida ekonomiska fördelar som tillgången ger kommer att minska.
  - Legala eller liknande begränsningar avseende tillgångens användande som exempelvis att relaterade leasingavtal löper ut.
- 57 En materiell anläggningstillgångs nyttjandeperiod definieras som den tid under vilken tillgången förväntas bli utnyttjad för sitt ändamål i företaget. I ett företags riktlinjer för tillgångsförvaltning kan ingå att vissa tillgångar ska avyttras eller utranteras efter en viss bestämd tid eller efter ett bestämt utnyttjande av tillgångens framtida ekonomiska fördelar. Tillgångens nyttjandeperiod kan därför vara kortare än dess ekonomiska livslängd. Uppskattningen av tillgångens nyttjandeperiod är en fråga om bedömning som bygger på företagets erfarenheter av hur länge liknande tillgångar tidigare använts i företaget.
- 58 Mark och byggnader är särskiljbara tillgångar och redovisas separat även om de förvärvas tillsammans. Med vissa undantag, såsom stenbrott och mark där avfall grävs ned, är nyttjandeperioden för mark obegränsad och därför skrivs inte mark av. Byggnader har en begränsad nyttjandeperiod och är därför avskrivningsbara tillgångar. En ökning av värdet på mark, på vilken en byggnad står, påverkar inte hur byggnadens avskrivningsbara belopp fastställs.
- 59 Om anskaffningsvärdet för mark innefattar utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av platsen, skrivs denna andel av anskaffningsvärdet för marken av över den period under vilken företaget erhåller de fördelar som dessa utgifter medförde. I vissa fall kan själva marken ha en begränsad nyttjandeperiod i vilket fall den skrivs av på ett sätt som återspeglar de fördelar den ger.
- Avskrivningsmetod*
- 60 Den avskrivningsmetod som används ska återspegla hur tillgångens framtida ekonomiska fördelar väntas bli förbrukade av företaget.
- 61 Den avskrivningsmetod som används för en tillgång ska omprövas minst i slutet av varje räkenskapsår, och om det har skett en betydande ändring av den förväntade förbrukningen av de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången, ska metoden ändras så att den återspeglar den ändrade förbrukningen. En sådan ändring ska redovisas som en ändring i en uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8.

- 62 Olika avskrivningsmetoder kan användas för systematisk fördelning av det avskrivningsbara beloppet över tillgångens nyttjandeperiod. Metoderna omfattar den linjära avskrivningsmetoden samt den degressiva och den produktionsberoende metoden. Linjära avskrivningar innebär ett fast årligt avskrivningsbelopp över nyttjandeperioden, om tillgångens restvärde inte ändras. Degressiva avskrivningar innebär ett sjunkande avskrivningsbelopp över nyttjandeperioden. Produktionsberoende avskrivningar innebär att avskrivningsbeloppet bestäms utifrån tillgångens förväntade användning eller produktion. Företaget väljer den metod som på bäst sätt återspeglar den förväntade förbrukningen av de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången. Den metoden tillämpas konsekvent från en period till en annan, såvida det inte uppstår en förändring i den förväntade förbrukningen av de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången.
- 62A En avskrivningsmetod baserad på intäkter genererade av en aktivitet som inkluderar användning av en tillgång är inte lämplig. Intäkter genererade av en aktivitet som inkluderar användning av en tillgång reflekterar generellt andra faktorer än förbrukningen av tillgångens ekonomiska fördelar. Exempelvis påverkas intäkterna av andra ingående resurser och processer, marknadsföringsinsatser och ändrade försäljningsvolymmer och priser. Inkomsternas priskomponent kan påverkas av inflation, vilken helt saknar samband med hur tillgången i fråga utnyttjas.

### Nedskrivningar

- 63 Ett företag tillämpar IAS 36 *Nedskrivningar* när det fastställer om det föreligger en värdenedgång för en materiell anläggningstillgång. I den standarden anges hur ett företag prövar sina tillgångars redovisade värden, hur det fastställer återvinningsvärdet på en tillgång och när det gör en nedskrivning eller återför en sådan.
- 64 [utgår]

### Ersättning vid värdenedgång

- 65 **Ersättning från tredje part avseende materiella anläggningstillgångar som har skrivits ned, gått förlorade eller skrinlagts ska inkluderas i resultatet när ersättningen går att fordra.**
- 66 En skada på eller förlust av en materiell anläggningstillgång, ett därav orsakat krav på ersättning eller betalning från tredje part och ett därpå följande inköp eller uppförande av en ersättningstillgång utgör separata ekonomiska händelser och redovisas separat enligt följande:
- nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar redovisas i enlighet med IAS 36,
  - borttagande från rapporten över finansiell ställning av materiella anläggningstillgångar som inte längre utnyttjas eller avyttras/utrangeras bestäms i enlighet med denna standard,
  - ersättning från tredje part avseende materiella anläggningstillgångar som har skrivits ned, gått förlorade eller skrinlagts ska inkluderas i resultatet när ersättningen går att fordra, och
  - utgifter för återställning, inköp eller uppförande av materiella anläggningstillgångar som ska användas i utbyte fastställs i enlighet med denna standard.

### BORTTAGANDE FRÅN RAPPORTEN ÖVER FINANSIELL STÄLLNING

- 67 **Det redovisade värdet för en materiell anläggningstillgång ska tas bort från rapporten över finansiell ställning**
- vid utrangering eller avyttring, eller**
  - när inga framtida ekonomiska fördelar väntas från användning eller avyttring/utrangering av tillgången.**
- 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.

- 68A Ett företag som inom ramen för sin ordinarie verksamhet rutinmässigt säljer materiella anläggningstillgångar som det har innehaft för uthyrning till andra ska dock överföra dessa tillgångar till lager till redovisat värde när de upphör att hyras ut och blir innehavda för försäljning. Ersättningen från försäljningen av sådana tillgångar ska redovisas som intäkter enligt IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*. IFRS 5 är inte tillämplig när tillgångar som innehas för försäljning i den ordinarie verksamheten överförs till varulager.
- 69 En materiell anläggningstillgång kan avyttras på olika sätt (exempelvis genom försäljning, genom ingående av ett finansiellt leasingavtal eller genom gåva). Datumet för avyttring av en materiell anläggningstillgång är det datum då mottagaren får kontroll över denna tillgång i enlighet med kraven för att avgöra när ett prestationsåtagande fullgjorts i IFRS 15. IFRS 16 gäller vid avyttring genom ett sale and leaseback-avtal.
- 70 Om, enligt redovisningsprincipen i punkt 7, ett företag i det redovisade värdet för en materiell anläggningstillgång innefattar utgiften för att byta ut en del av denna tillgång, tar företaget bort det redovisade värdet för den utbytta delen från rapporten över finansiell ställning oavsett om den utbytta delen hade skrivits av separat. Om det inte är praktiskt genomförbart för ett företag att fastställa det redovisade värdet för den utbytta delen, kan företaget använda anskaffningsvärdet för den nya delen som en indikation på vad anskaffningsvärdet var för den utbytta delen när den förvärvades eller uppfördes.
- 71 **Den vinst eller förlust som uppkommer när en materiell anläggningstillgång tas bort från rapporten över finansiell ställning ska bestämmas som skillnaden mellan den eventuella nettointäkten vid avyttringen/utrangeringen och tillgångens redovisade värde.**
- 72 Det ersättningsbelopp som ska innefattas i den vinst eller förlust som blir följden när en materiell anläggningstillgång tas bort från rapporten över finansiell ställning fastställs i enlighet med kraven för fastställande av transaktionspriset i punkterna 47–72 i IFRS 15. Senare ändringar av det uppskattade ersättningsbelopp som ingår i vinsten eller förlusten ska redovisas i enlighet med kraven för förändringar i transaktionspriser i IFRS 15.

## UPPLYSNINGAR

- 73 För varje slag av materiella anläggningstillgångar ska upplysning lämnas i de finansiella rapporterna om
- a) de värderingsgrunder som används för att bestämma det redovisade bruttovärdet,
  - b) de avskrivningsmetoder som används,
  - c) tillämpade nyttjandeperioder eller tillämpade avskrivningssatser,
  - d) det redovisade bruttovärdet (anskaffningsvärde eller omvärderat belopp) och ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerade nedskrivningar) vid periodens början och slut, och
  - e) en avstämning av det redovisade värdet vid periodens början och slut som visar
    - i) tillägg,
    - ii) tillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5 och andra avyttringar/utrangeringar,
    - iii) ökning genom rörelseförvärv,
    - iv) ökning eller minskningar som är följden av omvärderingar enligt punkterna 31, 39 och 40 och av nedskrivningar som redovisas eller återförs i övrigt totalresultat i enlighet med IAS 36,
    - v) nedskrivningar som redovisas i resultatet enligt IAS 36,
    - vi) nedskrivningar som återförs i resultatet enligt IAS 36,



- vii) avskrivningar,
  - viii) nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av finansiella rapporter från funktionell valuta till en annan rapporteringsvaluta, inklusive omräkning av en utlandsverksamhet till det rapporterande företags rapporteringsvaluta, och
  - ix) övriga förändringar.
- 74 De finansiella rapporterna ska också innehålla upplysning om
- a) förekomst och belopp avseende begränsningar av äganderätt och av materiella anläggningstillgångar som ställts som säkerhet för skulder,
  - b) beloppet för de utgifter som innefattas i det redovisade värdet för en materiell anläggningstillgång under tillgångens uppförande, och
  - c) beloppet för avtalsenliga åtaganden att förvärva materiella anläggningstillgångar.
- 74A Om detta inte separat har redovisats i rapporten över totalresultat ska de finansiella rapporterna även innehålla upplysningar om
- a) beloppet för ersättning från tredje part avseende materiella anläggningstillgångar som har skrivits ned, gått förlorade eller skrinlagts och som inkluderas i resultatet, och
  - b) beloppen för ersättningar och kostnader som redovisas i resultatet i enlighet med punkt 20A och som avser tillverkade artiklar som inte utgör produktion härrörande från företags ordinarie verksamhet, och vilka poster i rapporten över totalresultat som innefattar sådana ersättningar och kostnader.
- 75 Val av avskrivningsmetod och uppskattning av nyttjandeperiod för tillgångar är en fråga om bedömning. Upplysningar om använda metoder och uppskattade nyttjandeperioder eller avskrivningssatser ger därmed användarna av de finansiella rapporterna information som innebär att de kan bedöma de principer som valts av företagsledningen och möjliggör jämförelser med andra företag. Av liknande skäl ska upplysning lämnas om
- a) avskrivningar, oavsett om de redovisas i resultatet eller som del av andra tillgångars anskaffningsvärde, under en period, och
  - b) ackumulerade avskrivningar vid periodens slut.
- 76 I enlighet med IAS 8 lämnar ett företag upplysning om karaktär och effekt av en ändring i en uppskattning och bedömning som har en inverkan under den innevarande perioden eller väntas få en inverkan under efterföljande perioder. Vad gäller materiella anläggningstillgångar kan sådana upplysningar härröra från ändrade uppskattningar avseende
- a) restvärden,
  - b) uppskattad kostnad för nedmontering, bortforsling eller återställande av materiella anläggningstillgångar,
  - c) nyttjandeperioder, och
  - d) avskrivningsmetoder.
- 77 Om materiella anläggningstillgångar är redovisade till omvärderade belopp ska information lämnas om följande, utöver de upplysningar som krävs i IFRS 13:
- a) tidpunkten för omvärderingen,

- b) om en oberoende värderingsman medverkade,
- c) [utgår]
- d) [utgår]
- e) för varje omvärderat slag av materiella anläggningstillgångar, det värde som skulle ha redovisats om tillgångarna varit redovisade till anskaffningsvärde, och
- f) omvärderingsreserven, utvisande periodens förändringar och eventuella begränsningar i möjligheten att dela ut saldot till aktieägare.

78 Ett företag lämnar information om nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar i enlighet med IAS 36, utöver den information som krävs enligt punkt 73 e iv–vi.

79 För användare av finansiella rapporter kan även nedanstående information vara relevant:

- a) det redovisade värdet för materiella anläggningstillgångar som tillfälligt inte används i företagets verksamhet,
- b) det redovisade bruttovärdet (anskaffningsvärde eller omvärderat belopp) för materiella anläggningstillgångar som är helt avskrivna men som fortfarande används,
- c) det redovisade värdet av materiella anläggningstillgångar som tagits ur bruk och inte är klassificerade som att de innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5, och
- d) i det fall metoden som bygger på anskaffningsvärde används, det verkliga värdet på materiella anläggningstillgångar om det väsentligt avviker från det redovisade värdet.

Därför uppmantras företag att lämna upplysningar om dessa belopp.

#### ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- 80** Kraven i punkterna 24–26, avseende den första värderingen av en materiell anläggningstillgång som förvärvat vid ett byte av tillgångar, ska endast tillämpas framåtriktat på framtida transaktioner.
- 80A** Punkt 35 ändrades genom *Den årliga förbättrings cyklén 2010–2012 för IFRS-standarder*. Företagen ska tillämpa den ändringen på alla omvärderingar under räkenskapsår från och med dagen för den första tillämpningen av ändringen och under det närmast föregående räkenskapsåret. Företag får även redovisa justerad jämförande information för tidigare perioder som presenteras, men är inte skyldiga att göra detta. Om ett företag redovisar ojusterad jämförande information för några tidigare perioder ska det tydligt identifiera den information som inte har justerats, ange att den har redovisats enligt en annan grund och förklara den grunden.
- 80B** Under den rapportperiod i vilken *Jord- och skogsbruk: Producerande växter* (ändringar i IAS 16 och IAS 41) tillämpas för första gången behöver ett företag inte lämna kvantitativa upplysningar enligt punkt 28 f i IAS 8 för den innevarande perioden. Ett företag ska dock lämna kvantitativa upplysningar enligt punkt 28 f i IAS 8 för varje tidigare redovisad period.
- 80C** Ett företag kan välja att värdera en producerande växt till dess verkliga värde vid början av den tidigaste period som redovisas i de finansiella rapporterna för den rapportperiod i vilken företaget för första gången tillämpar *Jord- och skogsbruk: producerande växter* (ändringar i IAS 16 och IAS 41) och använda detta verkliga värde som antaget anskaffningsvärde per denna tidpunkt. Eventuell skillnad mellan det tidigare redovisade värdet och det verkliga värdet ska redovisas i ingående balanserade vinstmedel i början av den tidigast redovisade perioden.

80D *Materiella anläggningstillgångar – Ersättningar före avsedd användning*, som utfärdades i maj 2020, innebar att punkterna 17 och 74 ändrades och att punkterna 20A och 74A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar retroaktivt, men endast på materiella anläggningstillgångar som har bringats till den plats och det skick som krävs för att de ska kunna användas på det sätt som är företagsledningens avsikt, vid eller efter början av den första period som redovisas i de finansiella rapporterna då företaget för första gången tillämpar ändringarna. Företaget ska redovisa den ackumulerade effekten av att för första gången tillämpa ändringarna som en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel (eller annan komponent i eget kapital, enligt vad som är tillämpligt) i början av den tidigaste period som redovisas.

#### IKRAFTTRÄDANDE

81 Ett 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.

81A Ett företag ska tillämpa ändringarna i punkt 3 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 6 på en tidigare period, ska dessa ändringar tillämpas för denna tidigare period.

81B IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 39, 40 och 73 e iv. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

81C IFRS 3 *Rörelseförvärv* (enligt omarbetning 2008) innebar att punkt 44 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) för en tidigare period ska också ändringen tillämpas för denna tidigare period.

81D Punkterna 6 och 69 ändrades och punkt 68A lades till genom *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta och samtidigt tillämpa de relaterade ändringarna i IAS 7 *Rapport över kassaflöden*.

81E Punkt 5 ändrades genom *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i maj 2008. Ett företag ska tillämpa denna ändring framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten om ett företag också samtidigt tillämpar ändringarna i punkterna 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 och 85B i IAS 40. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

81F IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att definitionen av verkligt värde samt definitionen av återvinningsvärde i punkt 6 ändrades, att punkterna 26, 35 och 77 ändrades och att punkterna 32 och 33 ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.

81G Genom *Den årliga förbättringscykeln 2009–2011*, som utfärdades i maj 2012, ändrades punkt 8. Ett företag ska tillämpa den ändringen retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

81H Genom *Den årliga förbättringscykeln 2010–2012 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2013, ändrades punkt 35 och punkt 80A lades till. Ett företag ska tillämpa den ändringen för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2014 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

81I Genom *Klargörande av godkända avskrivningsmetoder* (ändringar i IAS 16 och IAS 38), utfärdad i maj 2014, ändrades punkt 56 och lades punkt 62A till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

- 81J IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebär att punkterna 68A, 69 och 72 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.
- 81K *Jord- och skogsbruk: Producerande växter* (ändringar i IAS 16 och IAS 41), som utfärdades i juni 2014, innebär att punkterna 3, 6 och 37 ändrades och att punkterna 22A och 80B–80C lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar retroaktivt i enlighet med IAS 8, med undantag för vad som anges i punkt 80C.
- 81L Genom IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ströks punkterna 4 och 27 och ändrades punkterna 5, 10, 44 och 68–69. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 16.
- 81M Genom IFRS 17, utfärdad i maj 2017, lades punkterna 29A och 29B till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 17.
- 81N *Materiella anläggningstillgångar – Ersättningar före avsedd användning*, som utfärdades i maj 2020, innebär att punkterna 17 och 74 ändrades och att punkterna 20A, 74A och 80D lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2022 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

## UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

- 82 Denna standard ersätter IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* (omarbetad 1998).
- 83 Denna standard ersätter följande tolkningar:
- SIC-6 *Utgifter för ändringar i befintlig programvara*,
  - SIC-14 *Materiella anläggningstillgångar – Ersättning för förlust av eller skador på tillgångar*, och
  - SIC-23 *Större besiktning- och översynskostnader avseende materiella anläggningstillgångar*.

## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 19

**Ersättningar till anställda**

## SYFTE

- 1 Syftet med denna standard är att ange hur ersättningar till anställda ska redovisas och hur upplysningar om sådana ersättningar ska lämnas. Standarden anger att ett företag ska redovisa
  - a) en skuld när anställda har utfört tjänster i utbyte mot ersättningar som ska utgå i framtiden, och
  - b) en kostnad när företaget förbrukar de ekonomiska fördelar som uppstått genom de tjänster som anställda utfört i utbyte mot ersättningar.

## TILLÄMPNINGSOMRÅDE

- 2 Denna standard ska tillämpas av en arbetsgivare vid redovisning av alla ersättningar till anställda, förutom vad gäller sådana som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar*.
- 3 Denna standard behandlar inte rapporteringen från planer för ersättningar till anställda (se IAS 26 *Redovisning av pensionsstiftelser*).
- 4 De ersättningar till anställda på vilka denna standard tillämpas innefattar dem som tillhandahålls
  - a) enligt formella planer eller andra formella överenskommelser mellan företaget och enskilda anställda, grupper av anställda eller deras representanter,
  - b) enligt lagkrav eller genom branschavtal, enligt vilka företag är skyldiga att bidra till nationella, statliga, branschmässiga eller andra planer som omfattar flera arbetsgivare, eller
  - c) genom en sådan praxis som ger upphov till en informell förpliktelse. Praxis ger upphov till en informell förpliktelse när företaget inte har något annat realistiskt alternativ än att betala ersättningen i fråga. Ett exempel på en informell förpliktelse är när en förändring i företagets praxis skulle orsaka oacceptabla skador på dess relationer till de anställda.
- 5 Ersättningar till anställda omfattar följande:
  - a) Kortfristiga ersättningar till anställda, såsom följande, om de förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av det räkenskapsår under vilket de anställda utför tjänsterna:
    - i) Löner och sociala avgifter.
    - ii) Betald semester och betald sjukfrånvaro.
    - iii) Vinstandelar och bonus.
    - iv) Icke-monetära ersättningar (såsom sjukvård, bostad, bil samt gratis eller subventionerade varor eller tjänster) för nuvarande anställda.
  - b) Ersättningar efter avslutad anställning, såsom följande:
    - i) Pensionsförmåner (t.ex. pensioner och engångsbelopp vid pension).
    - ii) Övriga ersättningar efter avslutad anställning, såsom livförsäkring och sjukvård efter avslutad anställning.

- c) Övriga långfristiga ersättningar till anställda, såsom följande:
- i) Långvarig betald frånvaro, såsom ledighet för dem som varit anställda under lång tid och tjänstledighet (sabbatsår).
  - ii) Ersättningar i samband med jubileer eller andra ersättningar till dem som varit anställda under lång tid.
  - iii) Långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga.
- d) Ersättningar vid uppsägning.
- 6 Ersättningar till anställda omfattar ersättningar som lämnas antingen till anställda eller till deras anhöriga eller förmånstagare och som kan komma att regleras genom betalningar (eller genom tillhandahållande av varor och tjänster) antingen direkt till de anställda, dessas make/maka, barn eller andra anhöriga eller till andra mottagare, exempelvis försäkringsföretag.
- 7 En anställd kan utföra tjänster för ett företag på hel- eller deltid, permanent (tills vidare), tillfälligt eller tidsbegränsat. I denna standard omfattar anställda även företagsledare och andra personer i ledande ställning.

#### DEFINITIONER

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

#### Definitioner av ersättningar till anställda

*Ersättningar till anställda* är alla former av vederlag ett företag lämnar i utbyte mot tjänster som utförs av anställda eller för avslutande av anställning.

*Kortfristiga ersättningar till anställda* är, med undantag för ersättningar vid uppsägning, sådana ersättningar som förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av det räkenskapsår under vilket de anställda utför tjänsterna.

*Ersättningar efter avslutad anställning* är sådana ersättningar som betalas sedan anställningen avslutats (med undantag för ersättningar vid uppsägning och kortfristiga ersättningar till anställda).

*Övriga långfristiga ersättningar till anställda* är alla ersättningar till anställda som inte är kortfristiga ersättningar till anställda, ersättningar efter avslutad anställning och ersättningar vid uppsägning.

*Ersättningar vid uppsägning* är ersättningar till anställda som tillhandahålls i utbyte mot ett avslutande av den anställdes anställning som en följd av antingen

- a) **företagets beslut att avsluta en anställds anställning före den normala tidpunkten för pensionering, eller**
- b) **en anställds beslut att acceptera ett erbjudande om ersättningar i utbyte mot att anställningen avslutas.**

#### Definitioner avseende klassificering av planer

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

*Avgiftsbestämda planer* är planer för ersättningar efter avslutad anställning enligt vilka företaget betalar fastställda avgifter till ett separat företag (en fond) och inte har någon rättslig eller informell förpliktelse att betala ytterligare avgifter om fonden inte har tillräckliga tillgångar för att betala alla ersättningar till anställda som hänför sig till anställdas utförda tjänster under innevarande period och tidigare perioder.

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

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

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

#### Definitioner avseende förmånsbestämd nettoskuld (nettotillgång)

Förmånsbestämd nettoskuld (nettotillgång) är underskottet eller överskottet, justerat med hänsyn till eventuella effekter av att en förmånsbestämd nettotillgång har begränsats till tillgångstaket.

Underskott eller överskott är

- a) nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen efter avdrag för
- b) det verkliga värdet av (eventuella) förvaltningstillgångar.

Tillgångstaket är nuvärdet av tillgängliga ekonomiska fördelar i form av återbetalningar från planen eller minskningar av framtida avgifter till planen.

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

Förvaltningstillgångar omfattar

- a) tillgångar som innehas av en plan för långfristiga ersättningar till anställda, och
- b) försäkringsbrev som är en förvaltningstillgång.

Tillgångar som innehas av en plan för långfristiga ersättningar till anställda är (med undantag för finansiella instrument som emitterats av det rapporterande företaget och inte kan överlåtas) tillgångar som

- a) innehas av ett företag (en fond) som är rättsligt skilt/skild från det rapporterande företaget och vars enda uppgift är att betala eller finansiera ersättningar till anställda, och
- b) endast kan användas till att betala eller finansiera ersättningar till anställda, inte är tillgängliga för det rapporterande företags egna fordringsägare (inte ens vid konkurs) och inte kan återföras till det rapporterande företaget, såvida inte
  - i) fondens återstående tillgångar är tillräckliga för att täcka planens eller det rapporterande företags samtliga tillhörande förpliktelser avseende ersättningar till anställda, eller
  - ii) tillgångarna återförs till det rapporterande företaget i syfte att ersätta detta för redan betalda ersättningar till anställda.

Ett försäkringsbrev som är en förvaltningstillgång är ett försäkringsbrev <sup>(7)</sup> utgivet av en försäkringsgivare som inte är närstående (enligt definition i IAS 24 *Upplysningar om närstående*) det rapporterande företaget, om försäkringsbrevets ersättning

<sup>(7)</sup> Ett försäkringsbrev som är en förvaltningstillgång är inte nödvändigtvis ett försäkringsavtal, enligt definitionen i IFRS 17 *Försäkringsavtal*.

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

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.)

#### Definitioner avseende förmånsbestämd kostnad

Kostnader avseende utförda tjänster omfattar följande:

- a) *Kostnader avseende utförda tjänster under innevarande period*, som är ökningen av nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser som härrör från anställdas utförda tjänster under innevarande period.
- b) *Kostnader avseende utförda tjänster under tidigare perioder*, som är den förändring av nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser för anställdas utförda tjänster under tidigare perioder som härrör från en ändring i planen (införande eller återkallande eller ändring av en förmånsbestämd plan) eller en reduktion av företaget (en av företaget utförd betydande minskning av antalet anställda som omfattas av en plan).
- c) **Eventuella vinster eller förluster från regleringar.**

*Nettoränta på en förmånsbestämd nettoskuld (nettotillgång)* är den förändring av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) som uppstår under perioden på grund av tidseffekten.

*Omvärderingar av en förmånsbestämd nettoskuld (nettotillgång)* omfattar

- a) **aktuariella vinster och förluster,**
- b) **avkastning på förvaltningstillgångar, exklusive belopp som ingår i nettoräntan på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången), och**
- c) **varje förändring i effekten av tillgångstaket, exklusive belopp som ingår i nettoräntan på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången).**

*Aktuariella vinster och förluster* utgörs av förändringar av nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser som härrör från

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

*Avkastning på förvaltningstillgångar* utgörs av ränta, utdelning och andra intäkter från förvaltningstillgångarna, jämte realiserade och orealiserade vinster eller förluster på förvaltningstillgångarna, efter avdrag för

- a) **eventuella kostnader för administration av förvaltningstillgångar, och**



**b) eventuell skatt som ska betalas av själva planen, förutom den skatt som inkluderas i de aktuariella antaganden som används för att värdera nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser.**

En *reglering* är en transaktion som eliminerar alla vidare legala eller informella förpliktelser avseende vissa eller samtliga ersättningar som tillhandahålls enligt en förmånsbestämd plan, andra än en utbetalning av ersättningar till anställda eller för deras räkning som anges i villkoren för planen och inkluderas i de aktuariella antagandena.

#### KORTFRISTIGA ERSÄTTNINGAR TILL ANSTÄLLDA

- 9 Kortfristiga ersättningar till anställda omfattar bland annat följande, om de förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av det räkenskapsår under vilket de anställda utför tjänsterna:
- a) Löner och sociala avgifter.
  - b) Betald semester och betald sjukfrånvaro.
  - c) Vinstandelar och bonus.
  - d) Icke-monetära ersättningar (såsom sjukvård, bostad och bil samt gratis eller subventionerade varor eller tjänster) till nuvarande anställda.
- 10 Ett företag behöver inte omklassificera kortfristiga ersättningar till anställda om företagets förväntningar på regleringstidpunkten tillfälligt förändras. Om däremot ersättningens egenskaper förändras (t.ex. från en förmån som inte kan sparas till en förmån som kan sparas) eller om förändringen av förväntningarna på regleringstidpunkten inte är tillfällig, får företaget beakta om ersättningen fortfarande uppfyller definitionen av kortfristiga ersättningar till anställda.

#### Redovisning och värdering

*Samtliga kortfristiga ersättningar till anställda*

- 11 När en anställd har utfört tjänster åt ett företag under en redovisningsperiod, ska företaget redovisa det odiskonterade belopp avseende kortfristiga ersättningar till anställda som företaget förväntas betala i utbyte mot dessa tjänster på följande sätt:
- a) **Som en skuld (upplupen kostnad) efter avdrag för eventuellt redan utbetalda belopp. Om de redan utbetalda beloppen är större än det odiskonterade ersättningsbeloppet, ska företaget redovisa det överskjutande beloppet som en tillgång (förutbetald kostnad) i den mån förutbetalningen kommer att leda till exempelvis en minskning av framtida utbetalningar eller en kontant återbetalning.**
  - b) Som en kostnad, såvida inte någon annan IFRS kräver eller tillåter att ersättningarna inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgångar (se exempelvis IAS 2 *Varulager* och IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*).
- 12 I punkterna 13, 16 och 19 anges hur punkt 11 ska tillämpas på kortfristiga ersättningar till anställda i form av betald frånvaro samt vinstandels- och bonusplaner.

*Betald korttidsfrånvaro*

- 13 Företaget ska redovisa den förväntade kostnaden för kortfristiga ersättningar till anställda i form av betald frånvaro enligt punkt 11 på följande sätt:
- a) **beträffande betald frånvaro som kan sparas, när de anställda utför tjänster som ökar deras rätt till framtida betald frånvaro,**
  - b) **beträffande betald frånvaro som inte kan sparas, när frånvaron inträffar.**
- 14 Företaget kan betala anställda för frånvaro av olika anledningar, såsom semester, sjukdom och kortfristig arbetsoförmåga, föräldraledighet, juryuppdrag och militärtjänst. Rätten till betald frånvaro kan vara av två slag:

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

#### Exempel som illustrerar punkterna 16 och 17

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

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

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

#### Vinstandels- och bonusplaner

- 19 Enligt punkt 11 ska företaget redovisa den förväntade kostnaden för vinstandels- och bonusbetalningar när, och endast när,
- a) företaget har en befintlig legal eller informell förpliktelse att göra sådana betalningar på grund av tidigare händelser, och
- b) en tillförlitlig beräkning av förpliktelsen kan göras.

**En befintlig förpliktelse föreligger när, och endast när, företaget inte har något annat realistiskt alternativ än att göra betalningarna.**

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

#### Exempel som illustrerar punkt 20

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

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

- 21 Även om företaget inte har någon legal förpliktelse att betala bonus, kan det i vissa fall ha som praxis att göra det. I sådana fall har företaget en informell förpliktelse, eftersom företaget inte har något annat realistiskt alternativ än att betala bonusen. Möjligheten att några anställda kan komma att lämna företaget utan att få någon bonus påverkar emellertid beräkningen av den informella förpliktelsens storlek.
- 22 Ett företag kan göra en tillförlitlig bedömning av sin legala eller informella förpliktelse enligt en vinstandels- eller bonusplan när, och endast när,
- a) de formella villkoren enligt planen innehåller en formel för fastställande av ersättningsbeloppet,
  - b) företaget fastställer det belopp som ska betalas innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, eller
  - c) tidigare praxis tydligt anger vilket belopp företagets informella förpliktelse uppgår till.
- 23 En förpliktelse enligt en vinstandels- eller bonusplan uppstår på grund av anställdas utförda tjänster och inte genom en transaktion med företagets ägare. Därför redovisar företaget inte ersättningar enligt vinstandels- och bonusplaner som vinstutdelning utan som en kostnad.
- 24 Om vinstandelar och bonus inte förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av det räkenskapsår under vilket de anställda utför tjänsterna utgör dessa betalningar övriga långfristiga ersättningar till anställda (se punkterna 153–158).

#### Uppllysningar

- 25 Trots att denna standard inte kräver några särskilda uppllysningar om kortfristiga ersättningar till anställda, kan uppllysningar krävas enligt andra IFRS. Enligt IAS 24 krävs exempelvis uppllysningar om ersättningar till nyckelpersoner i ledande ställning. Enligt IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* krävs upplysning om kostnaden för ersättningar till anställda.

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

- 26 Ersättningar efter avslutad anställning innefattar exempelvis följande:

- a) Pensionsförmåner (t.ex. pensioner och engångsbelopp vid pension).
- b) Övriga ersättningar efter avslutad anställning, såsom livförsäkring och sjukvård efter avslutad anställning.

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

- 27 Planer för ersättningar efter avslutad anställning klassificeras antingen som avgiftsbestämda planer eller som förmånsbestämda planer beroende på planens ekonomiska innebörd enligt dess huvudregler och villkor.
- 28 I avgiftsbestämda planer är företagets legala eller informella förpliktelse begränsad till det belopp företaget accepterar att bidra med. Sålunda beror storleken på den anställdes ersättningar efter avslutad anställning på de avgifter som företaget (och eventuellt även den anställda) betalar till planen eller till ett försäkringsföretag, jämte den kapitalavkastning som avgifterna ger, och följaktligen är det i allt väsentligt den anställda som bär den aktuariella risken (att ersättningarna blir mindre än förväntat) och investeringsrisken (att de investerade tillgångarna kommer att vara otillräckliga för att ge de förväntade ersättningarna).
- 29 Exempel på fall då företagets förpliktelse inte är begränsad till den överenskomna avgiften är då företaget har en legal eller informell förpliktelse genom
- a) en formel för beräkning av ersättningarna enligt planen som inte enbart är knuten till avgiftsbeloppet och som kräver att företaget erlägger ytterligare avgifter om det saknas tillräckliga tillgångar för att täcka ersättningarna enligt beräkningsformeln,
  - b) en garanterad avkastning på avgifterna, antingen indirekt via en plan eller direkt, eller
  - c) en sådan praxis som ger upphov till en informell förpliktelse. Exempelvis kan en informell förpliktelse uppstå när företaget under en längre tid har ökat ersättningarna för tidigare anställda i takt med inflationen även då det inte funnits någon legal förpliktelse att göra detta.
- 30 I förmånsbestämda planer
- a) har företaget en förpliktelse att lämna de överenskomna ersättningarna till nuvarande och tidigare anställda, och
  - b) bär företaget i allt väsentligt den aktuariella risken (att ersättningarna kommer att kosta mer än förväntat) och investeringsrisken. Om det aktuariella utfallet eller den faktiska avkastningen på investeringen är sämre än förväntat kan företagets förpliktelse komma att öka.
- 31 I punkterna 32–49 förklaras distinktionen mellan avgiftsbestämda planer och förmånsbestämda planer vad beträffar planer som omfattar flera arbetsgivare, förmånsbestämda planer som delar riskerna mellan företag under samma bestämmande inflytande, statliga planer och försäkrade ersättningar.

#### **Planer som omfattar flera arbetsgivare**

- 32 Företaget ska klassificera en plan som omfattar flera arbetsgivare som en avgiftsbestämd plan respektive en förmånsbestämd plan utifrån planens villkor (inklusive eventuella informella förpliktelser som går utöver de formella villkoren).
- 33 Om ett företag deltar i en förmånsbestämd plan som omfattar flera arbetsgivare, om inte punkt 34 är tillämplig, ska det
- a) **redovisa sin proportionella andel av den förmånsbestämda förpliktelsen samt av de förvaltningstillgångar och kostnader som är förbundna med planen på samma sätt som för vilken annan förmånsbestämd plan som helst, och**
  - b) **lämna de upplysningar som krävs i punkterna 135–148 (med undantag för punkt 148 d).**
- 34 När det inte föreligger tillräcklig information för att redovisa en plan som omfattar flera arbetsgivare som en förmånsbestämd plan ska företaget
- a) **redovisa planen enligt punkterna 51 och 52 som om den vore en avgiftsbestämd plan, och**
  - b) **lämna upplysningar i enlighet med kraven i punkt 148.**

- 35 Ett exempel på en förmånsbestämd plan som omfattar flera arbetsgivare är en plan där
- a) planen finansieras enligt ett fördelningssystem med löpande betalningar, som innebär att avgifterna fastställs till en nivå som förväntas vara tillräcklig för att betala de ersättningar som förfaller till betalning under samma period och att framtida ersättningar som intjänas under innevarande period kommer att betalas från framtida avgifter, och
  - b) de anställdas ersättningar beror på deras tjänstgöringstid och de deltagande företagen inte har några realistiska möjligheter att lämna planen utan att betala avgifter för de ersättningar som de anställda intjänat fram till tidpunkten för utträdet. En sådan plan skapar en aktuariell risk för företaget. Om den slutliga kostnaden för intjänade ersättningar vid rapportperiodens slut är högre än väntat måste nämligen företaget antingen öka sina avgifter eller förmå de anställda att acceptera en minskning av ersättningarna. Därför är en sådan plan en förmånsbestämd plan.
- 36 När det finns tillräcklig information tillgänglig om en plan som omfattar flera arbetsgivare och som är en förmånsbestämd plan, redovisar företaget sin proportionella andel av den förmånsbestämda förpliktelse och av de förvaltningstillgångar och kostnader efter avslutad anställning som är förbundna med planen på samma sätt som för vilken annan förmånsbestämd plan som helst. Det kan emellertid inträffa att företaget inte kan fastställa sin andel av planens underliggande finansiella ställning och resultat på ett sätt som är tillräckligt tillförlitligt för att kunna läggas till grund för redovisningen. Detta kan inträffa om
- a) planen utsätter de deltagande företagen för aktuariella risker som är förbundna med nuvarande och tidigare anställda vid andra företag, vilket leder till att det inte finns någon konsekvent och tillförlitlig grund för fördelningen av förpliktelser, förvaltningstillgångar och kostnader på de enskilda företag som deltar i planen, eller
  - b) företaget inte har tillgång till tillräcklig information om planen för att kunna uppfylla kraven i denna standard.
- I sådana fall redovisar företaget planen som om den vore en avgiftsbestämd plan och lämnar de upplysningar som krävs i punkt 148.
- 37 Det kan finnas en avtalsenlig överenskommelse, mellan planen som omfattar flera arbetsgivare och dess deltagare, som bestämmer hur planens överskott ska fördelas på deltagarna (eller underskottet finansieras). En deltagare i en plan som omfattar flera arbetsgivare, som innehåller en sådan överenskommelse, och som redovisar planen som en avgiftsbestämd plan i enlighet med punkt 34, ska redovisa den tillgång eller skuld som uppkommer ur den avtalsenliga överenskommelsen samt den intäkt eller kostnad som blir följden i resultatet.

#### **Exempel som illustrerar punkt 37**

Ett företag deltar i en förmånsbestämd plan som omfattar flera arbetsgivare och som inte upprättar planvärderingar baserat på IAS 19. Företaget redovisar därför planen som om den vore en avgiftsbestämd plan. En finansieringsvärdering som ej är utförd enligt IAS 19 visar ett underskott om 100 miljoner VE<sup>(8)</sup> i planen. Planen har enligt avtal samtyckt till ett system av avgifter med arbetsgivare som deltar i planen, som kommer att eliminera underskottet under de kommande fem åren. Företagets totala avgifter enligt avtalet är 8 miljoner VE.

*Företaget redovisar en skuld för avgifterna justerade för pengars tidvärde och en motsvarande kostnad i resultatet.*

<sup>(8)</sup> I denna standard betecknas monetära belopp i "valutaenheter" (VE).

- 38 Planer som omfattar flera arbetsgivare skiljer sig från gemensamt administrerade planer. En gemensamt administrerad plan är endast ett sammanförande av enskilda arbetsgivares planer för att de deltagande arbetsgivarna ska kunna slå samman sina tillgångar i investerings syfte och minska kostnaden för investeringsförvaltning och administration. Däremot är ersättningsanspråken från de olika arbetsgivarna åtskilda och avser endast ersättningar till de egna anställda. Gemensamt administrerade planer medför inga särskilda redovisningsproblem, eftersom det finns lättillgänglig information för att behandla dem på samma sätt som enskilda arbetsgivares planer och eftersom sådana planer inte utsätter de deltagande företagen för aktuariella risker förbundna med nuvarande och tidigare anställda i andra företag. Definitionerna i denna standard kräver att företaget klassificerar en gemensamt administrerad plan som en avgiftsbestämd plan respektive en förmånsbestämd plan i enlighet med villkoren i planen (inklusive eventuella informella förpliktelser utöver de formella villkoren).
- 39 För att fastställa när en förpliktelse som avser avvecklingen av en förmånsbestämd plan som omfattar flera arbetsgivare eller företagets utträde från en förmånsbestämd plan som omfattar flera arbetsgivare ska redovisas och hur den ska värderas, ska företagen tillämpa IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*.

#### **Förmånsbestämda planer som delar riskerna mellan företag under samma bestämmande inflytande**

- 40 Förmånsbestämda planer som delar risker mellan företag under samma bestämmande inflytande, exempelvis ett moderföretag och dess dotterföretag, är inte planer som omfattar flera arbetsgivare.
- 41 Ett företag som deltar i en sådan plan ska erhålla information om planen som helhet värderad i enlighet med denna standard baserat på antaganden som gäller planen i sin helhet. Om det finns ett avtal eller en angiven policy avseende debitering av den förmånsbestämda nettokostnaden för planen som helhet, värderad i enlighet med denna standard, på enskilda koncernföretag, ska företaget i sina separata eller individuella finansiella rapporter redovisa den debiterade förmånsbestämda nettokostnaden. Om det inte finns något sådant avtal eller någon sådan policy, ska den förmånsbestämda nettokostnaden redovisas i de separata eller individuella finansiella rapporterna för det koncernföretag som juridiskt är den arbetsgivare som är ansvarig för planen. De andra koncernföretagen ska, i de separata eller individuella finansiella rapporterna, redovisa en kostnad som motsvarar den avgift de ska erlägga för perioden.
- 42 Deltagande i en sådan plan är en transaktion med närstående part för varje enskilt koncernföretag. Ett företag ska därför, i sina separata eller individuella finansiella rapporter, lämna de upplysningar som krävs i punkt 149.

#### **Statliga planer**

- 43 Företaget ska redovisa en statlig plan på samma sätt som en plan som omfattar flera arbetsgivare (se punkterna 32–39).
- 44 Statliga planer bildas genom lagstiftning för att omfatta alla företag (eller alla företag i en viss kategori, exempelvis en viss bransch) och administreras av statliga eller regionala myndigheter eller andra organ (exempelvis fristående organ som skapats speciellt för detta ändamål) som det rapporterade företaget inte kan kontrollera eller ha inflytande över. Vissa planer som bildats av företag lämnar både obligatoriska ersättningar, som annars skulle ha täckts av en statlig plan, och frivilliga tillkommande ersättningar. Sådana planer är inte statliga planer.
- 45 Statliga planer betecknas som förmånsbestämda eller avgiftsbestämda, beroende på företagets förpliktelser enligt planen. Många statliga planer finansieras enligt ett fördelningssystem med löpande betalningar, där avgifterna fastställs till en nivå som förväntas vara tillräcklig för att betala de ersättningar som förfaller till betalning under samma period och framtida ersättningar som intjänas under innevarande period kommer att betalas från framtida avgifter. I de flesta statliga planer har dock företaget inga legala eller informella förpliktelser att betala dessa framtida ersättningar, utan dess enda förpliktelse är att erlägga avgifterna vartefter de förfaller till betalning. Om företaget upphör att ha anställda som omfattas av den statliga planen kommer det inte att ha någon förpliktelse att betala ersättningar som intjänats av dess egna anställda under tidigare år. Statliga planer är därför vanligtvis avgiftsbestämda planer. I de fall en statlig plan är en förmånsbestämd plan tillämpar företaget dock vad som anges i punkterna 32–39.

**Försäkrade ersättningar**

- 46 Företaget kan betala försäkringspremier för att finansiera en plan för ersättningar efter avslutad anställning. Företaget ska behandla en sådan plan som en avgiftsbestämd plan såvida företaget inte (antingen direkt eller indirekt genom planen) har en legal eller informell förpliktelse att antingen

a) betala ersättningarna till anställda direkt när de förfaller till betalning, eller

b) betala ytterligare belopp om försäkringsgivaren inte betalar alla framtida ersättningar till anställda som är hänförliga till anställdas utförda tjänster under innevarande period och tidigare perioder.

**Om företaget har kvar en sådan legal eller informell förpliktelse, ska företaget behandla planen som en förmånsbestämd plan.**

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

- 48 I de fall företaget finansierar en förpliktelse beträffande ersättningar efter avslutad anställning genom att teckna en försäkring enligt vilken företaget (antingen direkt, indirekt genom planen, genom det sätt på vilket framtida premier fastställs eller genom en närstående relation med försäkringsgivaren) har kvar en legal eller informell förpliktelse betyder betalningen av premierna inte att det föreligger ett avgiftsbestämt arrangemang. Därav följer att företaget

a) redovisar ett försäkringsbrev som uppfyller definitionen som en förvaltningstillgång (se punkt 8), och

b) redovisar andra försäkringsbrev som rätt till ersättning (om försäkringsbreven uppfyller villkoren i punkt 116).

- 49 I de fall ett försäkringsbrev är utställt på en viss deltagare i planen eller en grupp av deltagare och företaget inte har någon legal eller informell förpliktelse att täcka eventuella förluster på försäkringsbrevet, har företaget ingen förpliktelse att betala ersättningar till de anställda och försäkringsgivaren har ensam ansvaret för att betala ersättningarna. Betalningen av fastställda premier enligt sådana avtal utgör i allt väsentligt en reglering av förpliktelsen avseende ersättningar till anställda, snarare än en investering för att fullgöra förpliktelsen. Följaktligen har företaget inte längre någon tillgång eller skuld. Därför behandlar företaget sådana betalningar som avgifter till en avgiftsbestämd plan.

**ERSÄTTNINGAR EFTER AVSLUTAD ANSTÄLLNING: AVGIFTSBESTÄMDA PLANER**

- 50 Redovisningen av avgiftsbestämda planer är okomplicerad, eftersom det rapporterade företagets förpliktelse för varje period utgörs av de belopp som företaget ska bidra med för den aktuella perioden. Följaktligen krävs det inga aktuariella antaganden för att beräkna förpliktelsen eller kostnaden och det finns inga möjligheter till några aktuariella vinster eller förluster. Dessutom beräknas förpliktelsen utan diskontering, utom i de fall de inte förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av det räkenskapsår under vilket de anställda utför tjänsterna.

**Redovisning och värdering**

- 51 När en anställd har utfört tjänster åt företaget under en period ska företaget redovisa de avgifter som ska betalas till en avgiftsbestämd plan i utbyte mot dessa tjänster

a) som en skuld (upplupen kostnad) efter avdrag för eventuellt redan betalda avgifter. Om de redan betalda avgifterna är större än de avgifter som ska betalas för tjänster som utförts före utgången av rapportperioden ska företaget redovisa det överskjutande beloppet som en tillgång (förutbetalad kostnad) i den mån förutbetalningen kommer att leda till exempelvis en minskning av framtida betalningar eller en kontant återbetalning, och

b) som en kostnad, såvida inte någon annan IFRS kräver eller tillåter att avgifterna inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgångar (se exempelvis IAS 2 och IAS 16).

- 52 När avgifter till en avgiftsbestämd plan inte förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av det räkenskapsår under vilket de anställda utför tjänsterna, ska avgifterna diskonteras med den diskonteringsränta som anges i punkt 83.

## Upplysningar

### 53 Företaget ska lämna upplysning om det belopp som redovisas som kostnad för avgiftsbestämda planer.

54 I de fall så krävs enligt IAS 24 lämnar företaget upplysning om avgifter till avgiftsbestämda planer för nyckelpersoner i ledande ställning.

#### ERSÄTTNINGAR EFTER AVSLUTAD ANSTÄLLNING: FÖRMÅNSBESTÄMDA PLANER

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

## Redovisning och värdering

56 Förmånsbestämda planer kan vara ofonderade eller helt eller delvis fonderade genom avgifter från företaget, och ibland dess anställda, till ett företag eller en fond, som rättsligt är fristående från det rapporterande företaget och från vilket eller vilken ersättningarna till de anställda betalas ut. Betalningen av fonderade ersättningar när de förfaller till betalning beror inte enbart på fondens finansiella ställning och kapitalavkastning utan även på företagets förmåga, och villighet, att täcka underskott i fondens tillgångar. Därför bär företaget i allt väsentligt de aktuariella risker och de investeringsrisker som är förbundna med planen. Följaktligen överensstämmer inte den kostnad som redovisas för en förmånsbestämd plan nödvändigtvis med den avgift som ska betalas för perioden.

57 Redovisningen av förmånsbestämda planer innefattar följande steg för företaget:

a) Att fastställa underskott eller överskott. Detta innefattar följande:

i) Att använda en aktuariell metod, den så kallade Projected Unit Credit Method, för att göra en tillförlitlig beräkning av företagets slutliga kostnad för det ersättningsbelopp som de anställda har tjänat in i utbyte mot sina tjänster under innevarande period och tidigare perioder (se punkterna 67–69). Detta kräver att företaget fastställer hur stora ersättningar som kan hänföras till innevarande period och tidigare perioder (se punkterna 70–74) och gör bedömningar (aktuariella antaganden) av demografiska variabler (såsom personalomsättning och livslängd) och finansiella variabler (såsom framtida ökning av löner och sjukvårdskostnader) vilka påverkar kostnaden för ersättningen (se punkterna 75–98).

ii) Att diskontera detta ersättningsbelopp för att fastställa nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen och kostnaden avseende utförda tjänster under innevarande period (se punkterna 67–69 och 83–86).

iii) Att dra av det verkliga värdet på eventuella förvaltningstillgångar (se punkterna 113–115) från nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen.

b) Att fastställa beloppet för den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) som det underskotts- eller överskottsbelopp som fastställs i led a, justerat med hänsyn till eventuella effekter av att en förmånsbestämd nettotillgång har begränsats till tillgångstaket (se punkt 64).

c) Att fastställa de belopp som ska redovisas i resultatet:

i) Kostnader avseende utförda tjänster under innevarande period (se punkterna 70–74 och punkt 122A).

ii) Eventuella kostnader avseende utförda tjänster under tidigare perioder och vinster eller förluster från regleringar (se punkterna 99–112).

iii) Nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkterna 123–126).

d) Att fastställa omvärderingarna av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången), som ska redovisas i övrigt totalresultat, bestående av:



- i) Aktuariella vinster och förluster (se punkterna 128 och 129).
- ii) Avkastning på förvaltningstillgångar, exklusive belopp som ingår i nettoräntan på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkt 130).
- iii) Varje förändring av effekten av tillgångstaket (se punkt 64), exklusive belopp som ingår i nettoräntan på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången).

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

- 58 Företaget ska fastställa den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) med tillräcklig regelbundenhet, så att de belopp som redovisas i de finansiella rapporterna inte väsentligt skiljer sig från vad som skulle ha fastställts vid rapportperiodens slut.**
- 59 Denna standard uppmuntrar, men kräver inte, att företaget anlitar en behörig aktuarie för värderingen av alla väsentliga förpliktelser beträffande ersättningar efter avslutad anställning. Av praktiska skäl kan företaget låta en behörig aktuarie göra en detaljerad beräkning av förpliktelserna före rapportperiodens slut. Resultaten av denna beräkning uppdateras dock med hänsyn till eventuella väsentliga transaktioner och andra väsentliga förändringar av förhållanden (inklusive ändrade marknadspriser och räntesatser) fram till rapportperiodens slut.
- 60 I vissa fall kan uppskattningar, genomsnittsberäkningar och förenklade kalkyler utgöra tillförlitliga approximationer av den detaljerade beräkning som beskrivs i denna standard.

#### **Redovisning av en informell förpliktelse**

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

#### **Rapport över finansiell ställning**

- 63 Företaget ska redovisa den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) i rapporten över finansiell ställning.**
- 64 När ett företag har ett överskott i en förmånsbestämd plan ska det värdera den förmånsbestämda nettotillgången till det lägsta av följande belopp:**
- a) Överskottet i den förmånsbestämda planen.
  - b) Tillgångstaket, fastställt med den diskonteringsränta som anges i punkt 83.
- 65 En förmånsbestämd nettotillgång kan uppstå i de fall en förmånsbestämd plan visar ett överskott i sin finansiering eller när aktuariella vinster uppstår. Företaget redovisar en förmånsbestämd nettotillgång i sådana fall eftersom
- a) företaget kontrollerar en resurs som utgörs av möjligheten att använda överskottet till att skapa framtida fördelar,
  - b) denna kontroll är ett resultat av tidigare händelser (avgifter som företaget betalt och tjänster som den anställde utfört), och

- c) framtida ekonomiska fördelar är tillgängliga för företaget i form av minskningar av framtida avgifter eller kontant återbetalning, antingen direkt till företaget eller indirekt till en annan plan som har underskott. Tillgångstaket är nuvärdet av dessa framtida fördelar.

**Redovisning och värdering: Nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser och kostnader avseende utförda tjänster under innevarande period**

- 66 Den slutliga kostnaden för en förmånsbestämd plan kan påverkas av många variabler, såsom slutlöner, personalomsättning och livslängd, avgifterna från anställda och sjukvårdskostnadernas utveckling. Den slutliga kostnaden för planen är osäker och denna osäkerhet kan förväntas bestå under lång tid. För att beräkna nuvärdet av förpliktelserna beträffande ersättningar efter avslutad anställning och tillhörande kostnader avseende utförda tjänster under innevarande period är det nödvändigt att
- använda en aktuariell beräkningsmetod (se punkterna 67–69),
  - fördela ersättningarna på tjänstperioder (se punkterna 70–74), och
  - göra aktuariella antaganden (se punkterna 75–98).

*Aktuariell beräkningsmetod*

- 67 **Företaget ska använda den så kallade Projected Unit Credit Method för att fastställa nuvärdet av sina förmånsbestämda förpliktelser, de tillhörande kostnaderna avseende utförda tjänster under innevarande period och, i tillämpliga fall, tillhörande kostnader avseende utförda tjänster under tidigare perioder.**
- 68 Projected Unit Credit Method (som ibland kallas "accrued benefit method pro-rated on service" eller "benefit/years of service method") innebär att varje tjänstperiod anses ge upphov till en tillkommande enhet av rätt till ersättningar (se punkterna 70–74) och att varje sådan enhet värderas separat för att bygga upp den slutliga förpliktelsen (se punkterna 75–98).

**Exempel som illustrerar punkt 68**

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

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

**Anmärkning:**

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

- 69 Företaget diskonterar hela förpliktelsen beträffande ersättningar efter avslutad anställning, även om delar av förpliktelsen förväntas bli reglerade inom tolv månader från rapportperiodens slut.

**Fördelning av ersättningar på tjänstperioder**

- 70 När företaget fastställer nuvärdet av sina förmånsbestämda förpliktelser och tillhörande kostnader avseende utförda tjänster under innevarande period och, i tillämpliga fall, kostnader avseende utförda tjänster under tidigare perioder, ska detta ske genom att ersättningarna fördelas på tjänstperioder enligt planens formel för beräkning av ersättningar. Om en anställds tjänstgöring under senare år kommer att leda till en väsentligt högre ersättningsnivå än under tidigare år, ska emellertid företaget fördela ersättningarna linjärt från och med

**a) den tidpunkt då den anställdes tjänstgöring först medför ersättningar enligt planen (vare sig ersättningarna är avhängiga av fortsatt tjänstgöring eller ej) till och med**

**b) den tidpunkt då den anställdes fortsatta tjänstgöring inte kommer att medföra någon väsentlig ökning av ersättningarna enligt planen, bortsett från ökning till följd av lönehöjningar.**

- 71 Enligt Projected Unit Credit Method ska företaget fördela ersättningarna på innevarande period (för att fastställa kostnaden avseende utförda tjänster under innevarande period) och innevarande och tidigare perioder (för att fastställa nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser). Företaget fördelar ersättningarna på de perioder då förpliktelsen att lämna ersättningar efter avslutad anställning uppstår. Denna förpliktelse uppstår när anställda utför tjänster i utbyte mot ersättningar efter avslutad anställning som företaget förväntar sig att betala under framtida rapportperioder. Aktuariella metoder innebär att företaget kan beräkna förpliktelsen med tillräckligt stor tillförlitlighet för att en skuld ska kunna redovisas.

**Exempel som illustrerar punkt 71**

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

*En ersättning om 100 VE fördelas på varje år. Kostnaden avseende utförda tjänster under innevarande period utgörs av nuvärdet av 100 VE. Nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen utgörs av nuvärdet av 100 VE, multiplicerat med antalet tjänsteår fram till rapportperiodens slut.*

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

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

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

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

**Exempel som illustrerar punkt 72**

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

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

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

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

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

**Exempel som illustrerar punkt 73**

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

En ersättning om 100 VE (1,000 VE dividerat med tio) fördelas på vart och ett av de första tio åren.

*Vid beräkningen av kostnaden avseende utförda tjänster under innevarande period under de första tio åren beaktas sannolikheten för att vissa anställda inte fullgör tio års tjänst. Ingen ersättning fördelas på efterföljande år.*

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

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

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

*Vid beräkningen av kostnaden avseende utförda tjänster under innevarande period och av förpliktelsens nuvärde beaktas för alla anställda sannolikheten att vissa anställda inte kommer att fullgöra den nödvändiga tjänstperioden.*

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

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

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

*Tjänstgöring under senare år leder till en väsentligt högre ersättningsnivå än under tidigare år. För anställda som förväntas lämna företaget efter tjugo år eller mer fördelar företaget därför ersättningarna linjärt enligt punkt 71. Tjänstgöring efter tjugo år leder inte till väsentligt högre ersättningsbelopp. Därför utgör den ersättning som fördelas på vart och ett av de första tjugo åren 2,5 procent av nuvärdet av de förväntade sjukvårdskostnaderna (50 procent dividerat med 20).*

*För anställda som förväntas lämna företaget efter tio men före tjugo tjänsteår är den ersättning som fördelas på vart och ett av de första tio åren 1 procent av nuvärdet av de förväntade sjukvårdskostnaderna.*

*För dessa anställda fördelas inga ersättningar på tjänstgöringen mellan slutet av det tionde året och den beräknade tidpunkt då de anställda lämnar företaget.*

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

- 74 I de fall ersättningsbeloppet för vart och ett av tjänsteåren är en konstant andel av slutlönen kommer framtida löneökningar att påverka det belopp som krävs för att reglera den förpliktelse som föreligger beträffande tjänstgöring före rapportperiodens slut, men löneökningarna skapar inte någon tillkommande förpliktelse. Därför

- a) anses, vid tillämpningen av punkt 70 b, löneökningar inte leda till ytterligare ersättningar, även om ersättningsbeloppet beror på slutlönen, och
- b) är det ersättningsbelopp som fördelas på varje period en fast andel av den lön som ersättningen är knuten till.

#### **Exempel som illustrerar punkt 74**

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

En ersättning om 3 procent av den beräknade slutlönen fördelas på varje tjänsteår före 55 års ålder. Detta är den tidpunkt då ytterligare tjänstgöring inte leder till någon väsentligt större ersättning enligt planen. Inga ersättningar fördelas på tjänsteår efter denna ålder.

#### Aktuariella antaganden

**75 Aktuariella antaganden ska vara neutrala och ömsesidigt förenliga.**

76 Aktuariella antaganden är företagets bästa uppskattningar av de variabler som avgör den slutliga kostnaden för att lämna ersättningar efter avslutad anställning. Aktuariella antaganden omfattar följande:

a) Demografiska antaganden om framtida egenskaper hos nuvarande och tidigare anställda (och deras anhöriga) som är berättigade till ersättningar. Demografiska antaganden omfattar följande:

i) Livslängd (se punkterna 81 och 82).

ii) Personalomsättning samt omfattningen av arbetsförmåga och förtidspensionering.

iii) Andelen nuvarande och tidigare deltagare i planen som har anhöriga som blir berättigade till ersättningar.

iv) Andelen nuvarande och tidigare deltagare i planen som kommer att välja varje form av betalningsalternativ som är tillgängligt enligt planens villkor.

v) Utnyttjandet av sjukvård som omfattas av planen.

b) Finansiella antaganden. Dessa rör bland annat

i) diskonteringsräntan (se punkterna 83–86),

ii) ersättningsnivåer, exklusive eventuella kostnader för ersättningen som ska betalas av anställda samt framtida lön (se punkterna 87–95),

iii) beträffande sjukvårdsersättningar: framtida sjukvårdskostnader, inklusive kostnader för anspråkshandling (dvs. kostnader som kommer att uppstå när anspråk handläggs och regleras, inklusive arvoden för jurist och reglerare) (se punkterna 96–98), och

iv) skatter som ska betalas av planen för avgifter som hänför sig till utförda tjänster före rapportdatum eller för ersättningar som följer av dessa utförda tjänster.

77 Aktuariella antaganden är neutrala om de varken är oförsiktiga eller överdrivet försiktiga.

78 Aktuariella antaganden är ömsesidigt förenliga om de återspeglar det ekonomiska sambandet mellan faktorer såsom inflation, löneökningstakt och diskonteringsräntor. Detta innebär exempelvis att alla antaganden som beror på en viss inflationstakt under en viss framtida period (såsom antaganden om räntenivåer och löne- och ersättningsökningar) utgår från samma inflationstakt under denna period.

79 Företaget fastställer diskonteringsräntan och andra finansiella antaganden i nominella tal, såvida inte bedömningar i reala (inflationjusterade) tal är mer tillförlitliga, exempelvis för ett hyperinflationsland (se IAS 29 *Finansiell rapportering i hyperinflationsländer*), eller i de fall ersättningen är indexreglerad och det finns en djup marknad för indexreglerade obligationer i samma valuta och med samma löptid.

**80 Finansiella antaganden ska utgå från marknadens förväntningar vid rapportperiodens slut beträffande den tidsperiod under vilken förpliktelserna ska regleras.**

*Aktuariella antaganden: livslängd*

- 81 Företaget ska fastställa sina livslängdsantaganden utifrån sin bästa uppskattning av livslängden för deltagare i planen, både under och efter anställningen.**
- 82 För att uppskatta den slutliga kostnaden för ersättningen ska företaget beakta förväntade förändringar av livslängden, t.ex. genom att ändra standardtabeller över livslängden med hänsyn till uppskattningar av livslängdsförbättringar.

*Aktuariella antaganden: diskonteringsränta*

- 83 Den räntesats som används för att diskontera (både fonderade och ofonderade) förpliktelser beträffande ersättningar efter avslutad anställning ska fastställas genom hänvisning till den marknadsmässiga avkastningen på förstklassiga företagsobligationer vid rapportperiodens slut. För valutor för vilka det inte finns någon djup marknad för sådana förstklassiga företagsobligationer ska den marknadsmässiga avkastningen (vid rapportperiodens slut) på statsobligationer i den valutan användas. Valutan och löptiden för företagsobligationerna eller statsobligationerna ska vara förenliga med valutan och den uppskattade löptiden för förpliktelserna beträffande ersättningar efter avslutad anställning.**
- 84 Diskonteringsräntan är ett aktuariellt antagande som har väsentlig betydelse. Den återspeglar pengars tidsvärde men inte den aktuariella risken eller investeringsrisken. Vidare återspeglar diskonteringsräntan inte den företags-specifika kreditrisk som bärs av företagets fordringsägare och inte heller risken att den framtida utvecklingen kan komma att avvika från de aktuariella antagandena.
- 85 Diskonteringsräntan återspeglar effekten av den uppskattade tidsmässiga fördelningen av betalningarna av ersättningarna. I praktiken uppnås detta ofta genom att företaget tillämpar en enda vägd genomsnittlig diskonteringsränta som återspeglar den uppskattade tidsfördelningen och storleken av betalningarna samt den valuta som dessa ska betalas i.
- 86 I vissa fall finns det inte någon djup marknad för obligationer med en löptid som är tillräckligt lång för att motsvara den beräknade förfallotiden för alla betalningarna. I sådana fall diskonterar företaget betalningar med kortare förfallotid med aktuella marknadsräntor för obligationer med motsvarande löptid och uppskattar diskonteringsräntan för förpliktelser med längre förfallotid genom att extrapolera aktuella marknadsräntor längs avkastningskurvan. Det sammanlagda nuvärdet av en förmånsbestämd förpliktelse är sannolikt inte särskilt känsligt för den diskonteringsränta som används för den del av ersättningarna som ska betalas efter det att företags- eller statsobligationerna med den längsta löptiden förfallit till betalning.

*Aktuariella antaganden: löner, ersättningar och sjukvårdskostnader*

- 87 Företaget ska värdera sina förmånsbestämda förpliktelser med hänsyn till**
- a) de ersättningar som anges i villkoren för planen (eller som följer av eventuella informella förpliktelser som går utöver dessa villkor) vid rapportperiodens slut,
- b) alla uppskattade framtida löneökningar som påverkar de ersättningar som ska betalas,
- c) effekten av varje eventuell begränsning av arbetsgivarens andel av kostnaden för framtida ersättningar,
- d) avgifter från anställda eller tredje parter som minskar företagets slutliga kostnad för dessa ersättningar, och
- e) uppskattade framtida nivåförändringar för eventuella statliga ersättningar som påverkar de ersättningar som ska betalas enligt en förmånsbestämd plan, om, och endast om, antingen
- i) dessa förändringar var beslutade före rapportperiodens utgång, eller
- ii) historik eller andra tillförlitliga belegg tyder på att dessa statliga ersättningar kommer att ändras på ett förutsägbart sätt, exempelvis i takt med framtida förändringar av den allmänna prisnivån eller den allmänna lönenivån.

- 88 Aktuariella antaganden beaktar framtida förändringar av ersättningarna som finns fastställda i planens formella villkor (eller informella förpliktelser utöver dessa villkor) vid rapportperiodens slut. Så är exempelvis fallet när
- företaget under en längre tid har ökat ersättningarna, exempelvis för att mildra effekterna av inflationen, och det inte finns några tecken på att denna praxis kommer att ändras i framtiden, eller
  - företaget är förpliktigt, antingen enligt planens formella villkor (eller informella förpliktelser som går utöver dessa villkor) eller enligt lagstiftning, att använda planens eventuella överskott till förmån för dem som omfattas av planen (se punkt 108 c), eller
  - ersättningen varierar i förhållande till ett prestationsmål eller andra kriterier. I villkoren för planen kan det t. ex. anges att lägre ersättningar kommer att betalas ut eller ytterligare avgifter krävas från de anställda om förvaltningstillgångarna är otillräckliga. Beräkningen av förpliktelsen återspeglar bästa uppskattning av effekten av prestationsmålet eller andra kriterier.
- 89 Aktuariella antaganden beaktar inte framtida förändringar av ersättningarna som inte finns fastställda i planens formella villkor (eller informella förpliktelser) vid rapportperiodens slut. Sådana förändringar medför
- kostnader avseende utförda tjänster under tidigare perioder, i den mån de förändrar ersättningarna för tjänster före förändringen, och
  - kostnader avseende utförda tjänster under innevarande period för perioder efter förändringen, i den mån de förändrar ersättningarna för tjänster efter förändringen.
- 90 Uppskattningar av framtida löneökningar tar hänsyn till inflation, tjänstetid, befordran och andra relevanta faktorer, såsom utbud och efterfrågan på arbetsmarknaden.
- 91 Vissa förmånsbestämda planer begränsar de avgifter som ett företag ska betala. När det gäller den slutliga kostnaden för ersättningarna beaktas effekten av en begränsning av avgifterna. Effekten av en begränsning av avgifterna fastställs på grundval av det som är kortast av
- företagets beräknade livslängd, och
  - planens beräknade löptid.
- 92 Enligt vissa förmånsbestämda planer ska anställda eller tredje parter bidra till kostnaden för planen. Avgifter från arbetstagarna minskar företagets kostnader för ersättningar. Företaget överväger om avgifter från tredje part minskar företagets kostnader för ersättningen eller om de utgör en rätt till ersättning som beskrivs i punkt 116. Avgifter från arbetstagare eller tredje parter finns antingen fastställda i planens formella villkor (eller uppstår genom informella förpliktelser som går utöver dessa villkor) eller är också skönsmässiga. Skönsmässiga avgifter från arbetstagare eller tredje parter minskar kostnaden avseende utförda tjänster vid betalning av dessa avgifter till planen.
- 93 Avgifter från anställda eller tredje parter som fastställs i planens formella villkor antingen minskar kostnaden avseende utförda tjänster (om de är kopplade till tjänstgöringen) eller påverkar omvärderingarna av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (om de inte är kopplade till tjänstgöringen). Ett exempel på avgifter som inte är kopplade till tjänstgöringen är när avgifterna krävs för att minska ett underskott som uppstår till följd av förluster på förvaltningstillgångar eller aktuariella förluster. Om avgifter från anställda eller tredje parter är kopplade till tjänstgöringen, minskar de kostnaden avseende utförda tjänster enligt något av följande:
- Om storleken på avgifterna är beroende av antalet tjänsteår, ska företaget fördela avgifterna på tjänsteperioderna med tillämpning av samma fördelningsmetod som föreskrivs i punkt 70 för bruttoförmånen (dvs. antingen tillämpa planens formel för beräkning av avgifterna eller fördela dem linjärt).
  - Om storleken på avgifterna är oberoende av antalet tjänsteår, får företaget redovisa de avgifterna som en minskning av kostnaden avseende utförda tjänster för den period under vilken tjänsterna tillhandahålls. Exempel på avgifter som är oberoende av antalet tjänsteår inkluderar de som utgörs av en fast procentandel av den anställdas lön, ett fast belopp under hela tjänsteperioden eller ett belopp som är beroende av den anställdas ålder.



Punkt A1 innehåller vägledning vid tillämpning.

- 94 För avgifter från anställda eller tredje parter som fördelas på tjänsteperioder enligt punkt 93 a medför ändringar i avgifterna
- a) kostnader avseende utförda tjänster under innevarande period och kostnader avseende utförda tjänster under tidigare perioder (om ändringarna inte anges i planens formella villkor och inte uppstår till följd av en informell förpliktelse), eller
- b) aktuariella vinster och förluster (om ändringarna anges i planens formella villkor eller uppstår till följd av en informell förpliktelse).
- 95 Vissa ersättningar efter avslutad anställning är kopplade till olika variabler, såsom nivån för statliga ersättningar efter avslutad anställning eller statlig sjukvård. Värderingen av dessa ersättningar återspeglar den bästa uppskattningen av dessa variabler, baserat på historik och andra tillförlitliga belägg.

**96 Antaganden om sjukvårdskostnader ska beakta uppskattade framtida kostnadsförändringar både på grund av allmän inflation och särskilda förändringar av sjukvårdskostnader.**

- 97 Värderingen av ersättningar för sjukvård efter avslutad anställning kräver antaganden om nivån på och förekomsten av framtida ersättningskrav samt om kostnaden för att tillmötesgå dessa krav. Företaget uppskattar framtida sjukvårdskostnader utifrån historik över sina egna erfarenheter, vid behov kompletterad med historik från andra företag, försäkringsföretag, sjukvårdsorgan eller andra källor. Vid uppskattningar av framtida sjukvårdskostnader beaktas effekterna av tekniska framsteg, förändringar i nyttjandegrad och tillhandahållande av hälsovård samt förändringar av hälsotillståndet hos dem som omfattas av planen.
- 98 Nivån på och förekomsten av ersättningskraven påverkas särskilt av de anställdas (och deras anhörigas) ålder, hälsotillstånd och kön och kan påverkas av andra faktorer, exempelvis geografiskt läge. Därför justeras historiken i den mån populationens demografiska sammansättning avviker från den population som historiken bygger på. Historiken justeras också i de fall det finns tillförlitliga belägg för att tidigare trender inte kommer att fortsätta.

**Kostnader avseende utförda tjänster under tidigare perioder samt vinster och förluster från regleringar**

- 99 När företaget fastställer kostnader avseende utförda tjänster under tidigare perioder eller vinster eller förluster från regleringar, ska det omvärdera den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) med användning av förvaltningstillgångarnas aktuella verkliga värde och aktuella aktuariella antaganden (inklusive aktuella marknadsräntor och andra aktuella marknadspriser) som återspeglar
- a) de ersättningar som erbjuds enligt planen och förvaltningstillgångarna före planändringen, reduktionen eller regleringen, och
- b) de ersättningar som erbjuds enligt planen och förvaltningstillgångarna efter planändringen, reduktionen eller regleringen.
- 100 Företaget behöver inte skilja mellan kostnader avseende utförda tjänster under tidigare perioder som är en följd av en ändring i planen, kostnader avseende utförda tjänster under tidigare perioder som är en följd av reduceringar och vinster eller förluster från regleringar om dessa transaktioner sker i förening. I vissa fall sker en ändring i planen före en reglering, exempelvis när företaget förändrar ersättningarna enligt planen och reglerar de ändrade ersättningarna senare. I sådana fall redovisar företaget kostnader avseende utförda tjänster under tidigare perioder före eventuella vinster eller förluster från regleringar.
- 101 En reglering inträffar i förening med en ändring i planen och en reducering, om en plan avvecklas på sådant sätt att förpliktelsen regleras och planen upphör att existera. Avvecklingen av en plan är dock inte en reglering om planen ersätts med en ny plan som erbjuder i allt väsentligt samma ersättningar.

101A När en planändring, reducering eller reglering äger rum ska ett företag redovisa och värdera eventuella kostnader avseende utförda tjänster under tidigare perioder, eller vinster eller förluster från regleringar, i enlighet med punkterna 99–101 och punkterna 102–112. När företaget gör detta ska det inte beakta effekten av tillgångstaket. Företaget ska därefter fastställa effekten av tillgångstaket efter planändringen, reduceringen eller regleringen och redovisa alla förändringar av den effekten i enlighet med punkt 57 d.

*Kostnader avseende utförda tjänster under tidigare perioder*

102 Kostnader avseende utförda tjänster under tidigare perioder är den förändring av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen som är en följd av en ändring i planen eller en reducering.

**103 Företaget ska redovisa kostnader avseende utförda tjänster under tidigare perioder som en kostnad vid den tidigaste av följande tidpunkter:**

**a) När ändringen i planen eller reduceringen inträffar.**

**b) När företaget redovisar relaterade omstruktureringskostnader (se IAS 37) eller ersättningar vid uppsägning (se punkt 165).**

104 En ändring i planen inträffar när företaget inför eller återkallar en förmånsbestämd plan eller ändrar de ersättningar som ska betalas enligt en befintlig förmånsbestämd plan.

105 En reducering inträffar när företaget gör en betydande minskning av antalet anställda som omfattas av en plan. En reducering kan uppkomma genom en enstaka händelse, såsom att företaget lägger ned en fabrik, upphör med en verksamhet eller avvecklar eller upphäver en plan.

106 Kostnaderna avseende utförda tjänster under tidigare perioder kan antingen vara positiva (när ersättningar införs eller ändras så att nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen ökar) eller negativa (när ersättningar återkallas eller ändras så att nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen minskar).

107 När företaget minskar vissa ersättningar som ska utgå enligt en befintlig förmånsbestämd plan och samtidigt ökar andra ersättningar som ska betalas enligt planen till samma anställda redovisar företaget nettot av ändringarna.

108 Kostnader avseende utförda tjänster under tidigare perioder innefattar inte följande:

a) Effekter av skillnader mellan faktiska och tidigare antagna löneökningar på förpliktelsen att betala ersättningar för tjänster utförda under tidigare perioder (det finns inte någon kostnad avseende utförda tjänster under tidigare perioder, eftersom de aktuariella antagandena beaktar den beräknade framtida löneutvecklingen).

b) Under- och överskattningar av skönsmissiga pensionsökningar när företaget har en informell förpliktelse att bevilja sådana ökning (det finns inte någon kostnad avseende utförda tjänster under tidigare perioder, eftersom de aktuariella antagandena beaktar sådana ökning).

c) Uppskattningar av ökning av ersättningarna som härrör från aktuariella vinster eller från den avkastning på förvaltningstillgångar som har redovisats i de finansiella rapporterna om företaget är skyldigt, enligt planens formella villkor (eller en informell förpliktelse som går utöver dessa villkor) eller enligt lag, att använda planens eventuella överskott till förmån för dem som omfattas av planen, även om ökningen av ersättningen ännu inte formellt har beviljats (det finns inte någon kostnad avseende utförda tjänster under tidigare perioder eftersom den ökning av förpliktelsen som blir resultatet utgör en aktuariell förlust, se punkt 88).

d) Ökning av intjänade ersättningar (dvs. ersättningar som inte är villkorade av framtida anställning, se punkt 72) när ej intjänade ersättningar, i avsaknad av nya eller förbättrade ersättningar, blir intjänade (det finns ingen kostnad avseende utförda tjänster under tidigare perioder, eftersom företaget redovisade de uppskattade kostnaderna för ersättningen som kostnader avseende utförda tjänster under innevarande period då tjänsterna utfördes).

*Vinster och förluster från regleringar*

- 109 Vinster och förluster från regleringar är skillnaden mellan
- a) nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelse som regleras, som fastställts på regleringsdagen, och
  - b) regleringskursen, inklusive eventuella överlättna förvaltningstillgångar samt eventuella betalningar som gjordes direkt av företaget i samband med regleringen.
- 110 Företaget ska redovisa vinster eller förluster från regleringen av en förmånsbestämd plan när regleringen inträffar.**
- 111 En reglering inträffar när företaget genomför en transaktion som eliminerar alla vidare legala eller informella förpliktelser avseende vissa eller samtliga ersättningar som tillhandahålls enligt en förmånsbestämd plan (förutom betalning av ersättning till anställda eller för deras räkning i enlighet med villkoren i planen och som redan inkluderats i de aktuariella antagandena). Som reglering räknas t.ex. en engångsöverföring av betydande arbetsgivarförpliktelser enligt planen till ett försäkringsföretag genom köp av ett försäkringsbrev, men däremot inte en klumpsumma som enligt planen betalas till dem som omfattas av planen i utbyte mot deras rätt till vissa ersättningar efter avslutad anställning.
- 112 I vissa fall tecknar företag en försäkring för att finansiera vissa eller alla ersättningar till anställda som hänför sig till utförda tjänster under innevarande eller tidigare perioder. Att teckna en försäkring utgör inte en reglering om företaget även därefter har kvar en legal eller informell förpliktelse (se punkt 46) att betala ytterligare belopp om försäkringsgivaren inte betalar de ersättningar till anställda som anges i försäkringsbrevet. Punkterna 116–119 behandlar redovisning och värdering av rätt till ersättningar enligt försäkringsbrev som inte är förvaltningstillgångar.

**Redovisning och värdering: Förvaltningstillgångar***Förvaltningstillgångarnas verkliga värde*

- 113 Eventuella förvaltningstillgångars verkliga värde dras av från nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen när underskottet eller överskottet ska fastställas.
- 114 Förvaltningstillgångarna omfattar inte förfallna avgifter från det rapporterande företaget till fonden och inte heller eventuella icke överlåtbara finansiella instrument som företaget har emitterat och som innehas av fonden. Förvaltningstillgångarna minskas med fondens eventuella skulder som inte är hänförliga till ersättningar till anställda, exempelvis leverantörsskulder och andra skulder samt skulder som härrör från derivatinstrument.
- 115 I de fall förvaltningstillgångarna omfattar försäkringsbrev som exakt motsvarar storleken på och tidpunkten för vissa eller alla ersättningar som ska betalas enligt planen, bedöms det verkliga värdet av dessa försäkringsbrev vara lika med nuvärdet av den relaterade förpliktelsen (med förbehåll för den eventuella minskning som krävs om planens rättigheter enligt försäkringsbreven inte är möjliga att helt återvinna).

*Ersättningar*

- 116 När, och endast när, det är praktiskt taget säkert att en annan part kommer att ersätta vissa eller alla kostnader som krävs för att reglera en förmånsbestämd förpliktelse ska företaget**
- a) redovisa sin rätt till ersättning som en separat tillgång; företaget ska värdera tillgången till verkligt värde,
  - b) dela upp och redovisa ändringar i det verkliga värdet av sin rätt till ersättning på samma sätt som ändringar i det verkliga värdet av förvaltningstillgångar (se punkterna 124 och 125). Den förmånsbestämda kostnadens delar som redovisas i enlighet med punkt 120 får redovisas som nettobelopp som avser förändringar i redovisat värde för rätten till ersättning.

- 117 Ibland kan ett företag räkna med att en annan part, såsom en försäkringsgivare, betalar alla eller en del av de kostnader som krävs för att reglera en förmånsbestämd förpliktelse. Försäkringsbrev som uppfyller definitionen i punkt 8 är förvaltningstillgångar. Företaget redovisar dylika försäkringsbrev på samma sätt som alla andra förvaltningstillgångar och punkt 116 är inte relevant (se punkterna 46–49 och 115).
- 118 När ett försäkringsbrev som innehas av ett företag inte motsvarar definitionen av en förvaltningstillgång är det försäkringsbrevet sålunda inte en förvaltningstillgång. Punkt 116 är relevant för sådana fall; företaget redovisar sin rätt till ersättning enligt försäkringsbrevet som en separat tillgång och inte som en avdragspost vid fastställandet av det förmånsbestämda underskottet eller överskottet. Enligt punkt 140 b ska företaget lämna en kort beskrivning av kopplingen mellan rätten till ersättning och den relaterade förpliktelsen.
- 119 Om rätten till ersättning uppkommer enligt ett försäkringsbrev som exakt motsvarar storleken på och tidpunkten för vissa eller alla ersättningar som ska betalas enligt en förmånsbestämd plan, bedöms det verkliga värdet av rätten till ersättning vara lika med nuvärdet av den relaterade förpliktelsen (med förbehåll för den eventuella minskning som krävs om ersättningen inte är möjlig att helt återvinna).

#### **Den förmånsbestämda kostnadens delar**

- 120 Ett företag ska redovisa den förmånsbestämda kostnadens delar, utom till den del någon annan IFRS kräver eller tillåter att beloppen inkluderas i anskaffningsvärdet för en tillgång, på följande sätt:
- a) **Kostnader avseende utförda tjänster (se punkterna 66–112 och 122A) i resultatet.**
  - b) **Nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkterna 123–126) i resultatet.**
  - c) **Omvärderingar av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkterna 127–130) i övrigt totalresultat.**
- 121 Andra IFRS kräver att vissa kostnader för ersättningar till anställda inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgångar såsom varulager och materiella anläggningstillgångar (se IAS 2 och IAS 16). Eventuella kostnader beträffande ersättningar efter avslutad anställning som inkluderas i anskaffningsvärdet för sådana tillgångar innefattar tillämplig andel av de kostnadsdelar som räknas upp i punkt 120.
- 122 **Omvärderingar av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) som har redovisats i övrigt totalresultat ska inte omklassificeras till resultatet i en efterföljande period. Företaget kan dock överföra dessa belopp som redovisats i övrigt totalresultat inom eget kapital.**

#### *Kostnader avseende utförda tjänster under innevarande period*

- 122A **Ett företag ska fastställa kostnaden avseende utförda tjänster under innevarande period med användning av aktuariella antaganden som fastställts per början av räkenskapsåret. Dock ska företaget, om det omvärderar den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) i enlighet med punkt 99, fastställa kostnaden avseende utförda tjänster under innevarande period för återstoden av räkenskapsåret efter planändringen, reduceringen eller regleringen med användning av de aktuariella antaganden som används för att omvärdera den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) i enlighet med punkt 99 b.**

#### *Nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången)*

- 123 **Ett företag ska fastställa nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) genom att multiplicera den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) med den diskonteringsränta som anges i punkt 83.**
- 123A **För att fastställa nettoränta i enlighet med punkt 123 ska företaget använda den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) och den diskonteringsränta som fastställts per början av räkenskapsåret. Ett företag som omvärderar den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) i enlighet med punkt 99 ska dock bestämma nettoränta för återstoden av räkenskapsåret efter planändringen, reduceringen eller regleringen med användning av**

a) den förmånsbestämda nettoskuld (nettotillgång) som fastställs i enlighet med punkt 99 b, och

b) den diskonteringsränta som används för att omvärdera den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) i enlighet med punkt 99 b.

**Vid tillämpning av punkt 123A ska företaget även ta hänsyn till eventuella förändringar i den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) under perioden till följd av avgifts- och ersättningsbetalningar.**

- 124 Nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) kan anses omfatta ränteintäkter på förvaltningstillgångarna, räntekostnad på den förmånsbestämda förpliktelsen och ränta på effekten av det tillgångstak som anges i punkt 64.
- 125 Ränteintäkter på förvaltningstillgångarna utgör en del av avkastningen på förvaltningstillgångar och fastställs genom att multiplicera det verkliga värdet av förvaltningstillgångarna med den diskonteringsränta som anges i punkt 123A. Ett företag ska fastställa det verkliga värdet av förvaltningstillgångarna per början av räkenskapsåret. Dock ska företaget, om det omvärderar den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) i enlighet med punkt 99, fastställa ränteintäkter för återstoden av räkenskapsåret efter planändringen, reduceringen eller regleringen med användning av de förvaltningstillgångar som används för att omvärdera den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) i enlighet med punkt 99 b. Vid tillämpning av punkt 125 ska företaget även ta hänsyn till eventuella förändringar i de förvaltningstillgångar som innehas under perioden till följd av avgifts- och ersättningsbetalningar. Skillnaden mellan ränteintäkter på förvaltningstillgångar och avkastning på förvaltningstillgångar inkluderas i omvärderingen av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången).
- 126 Ränta på effekten av tillgångstaket är del av den totala förändringen av effekten av tillgångstaket och fastställs genom att effekten av tillgångstaket multipliceras med den diskonteringsränta som anges i punkt 123A. Ett företag ska fastställa effekten av tillgångstaket per början av räkenskapsåret. Dock ska företaget, om det omvärderar den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) i enlighet med punkt 99, fastställa ränta på effekten av tillgångstaket för återstoden av räkenskapsåret efter planändringen, reduceringen eller regleringen med beaktande av eventuella förändringar av effekten av tillgångstaket som fastställs i enlighet med punkt 101A. Skillnaden mellan ränta på effekten av tillgångstaket och den totala förändringen av effekten av tillgångstaket inkluderas i omvärderingen av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången).

*Omvärderingar av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången)*

- 127 Omvärderingar av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) omfattar följande:

a) Aktuariella vinster och förluster (se punkterna 128 och 129).

b) Avkastning på förvaltningstillgångar (se punkt 130), exklusive belopp som ingår i nettoräntan på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkt 125).

c) Varje förändring i effekten av tillgångstaket, exklusive belopp som ingår i nettoräntan på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkt 126).

- 128 Aktuariella vinster och förluster härrör från ökning eller minskning av nuvärdet av en förmånsbestämd förpliktelse till följd av ändringar i aktuariella antaganden och erfarenhetsbaserade justeringar. Aktuariella vinster och förluster kan bland annat ha följande orsaker:

a) Öväntat höga eller låga tal för personalomsättning, förtidspensionering eller livslängd eller ökning av löner, ersättningar (om de formella eller informella villkoren enligt en plan tillhandahåller inflationsjustering av ersättningarna) eller sjukvårdskostnader.

b) Effekten av förändringar i antaganden avseende betalningsalternativ för ersättningar.

c) Effekter av förändringar i uppskattningarna av framtida personalomsättning, förtidspensionering eller livslängd eller av ökning av löner, ersättningar (om de formella eller informella villkoren enligt en plan tillhandahåller inflationsjustering av ersättningarna) eller sjukvårdskostnader.

d) Effekter av ändringar av diskonteringsräntan.

129 Aktuariella vinster och förluster innefattar inte förändringar av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen på grund av införande, ändring, reducering eller reglering av den förmånsbestämda planen eller förändringar av de ersättningar som ska betalas enligt den förmånsbestämda planen. Sådana förändringar resulterar i kostnader avseende utförda tjänster under tidigare perioder eller vinster eller förluster från regleringar.

130 För att fastställa avkastningen på förvaltningstillgångar ska företaget dra av kostnaderna för administration av förvaltningstillgångarna och eventuell skatt som ska betalas av själva planen, med undantag för den skatt som inkluderas i de aktuariella antaganden som används för att värdera den förmånsbestämda förpliktelsen (punkt 76). Andra administrationskostnader ska inte dras av från avkastningen på förvaltningstillgångar.

### Klassificering

#### *Kvittning*

131 **Företaget ska kvitta en tillgång som hänför sig till en plan mot en skuld som hänför sig till en annan plan när, och endast när, företaget**

**a) har en legal rätt att använda ett överskott i en plan till att reglera förpliktelser enligt en annan plan, och**

**b) avser att antingen reglera förpliktelserna på nettobasis eller realisera överskottet i en plan och samtidigt reglera sin förpliktelse enligt en annan plan.**

132 Villkoren för kvittning liknar dem som gäller för finansiella instrument enligt IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering*.

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

133 Vissa företag skiljer mellan kortfristiga eller långfristiga tillgångar och skulder. Denna standard anger inte huruvida ett företag ska skilja mellan kortfristiga eller långfristiga tillgångar och skulder härrörande från ersättningar efter avslutad anställning.

#### *Den förmånsbestämda kostnadens delar*

134 Enligt punkt 120 ska företaget redovisa kostnader avseende utförda tjänster och nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) i resultatet. Denna standard anger inte hur ett företag ska redovisa kostnader avseende utförda tjänster och nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången). Företaget ska redovisa dessa delar i enlighet med IAS 1.

### Upplysningar

135 **Företaget ska lämna upplysningar som**

**a) förklarar det som kännetecknar dess förmånsbestämda planer och riskerna med dem (se punkt 139),**

**b) identifierar och förklarar de belopp i företagets finansiella rapporter som uppkommer från dess förmånsbestämda planer (se punkterna 140–144), och**

**c) beskriver hur dess förmånsbestämda planer kan påverka belopp, tidpunkt och risker för företagets framtida kassaflöden (se punkterna 145–147).**

- 136 För att uppfylla målen i punkt 135 ska företaget beakta samtliga följande punkter:
- Den detaljnivå som krävs för att uppfylla informationskraven.
  - Hur mycket vikt som ska läggas vid vart och ett av dessa olika krav.
  - I vilken mån informationen ska slås samman eller delas upp.
  - Om användare av finansiella rapporter behöver ytterligare information för att kunna bedöma den kvantitativa information som lämnas.
- 137 Om de upplysningar som lämnas i enlighet med kraven i denna standard och andra IFRS inte räcker till för att uppfylla målen i punkt 135, ska företaget lämna ytterligare information som är nödvändig för att uppfylla dessa mål. Företaget kan exempelvis redovisa en analys av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen där man skiljer mellan förpliktelsens beskaffenhet, egenskaper och risker. Vid ett sådant offentliggörande skulle man kunna skilja
- mellan skulder till aktiva medlemmar, medlemmar med vilande pensionsrättigheter och pensionärer,
  - mellan intjänade ersättningar och ackumulerade och ej intjänade ersättningar,
  - mellan villkorade ersättningar, belopp som är hänförliga till framtida löneökningar och andra ersättningar.
- 138 Ett företag ska bedöma om alla eller vissa upplysningar ska delas upp för att skilja mellan planer eller grupper av planer med väsentligt annorlunda risker. Ett företag kan exempelvis dela upp upplysningar om planer utifrån en eller flera av följande egenskaper:
- Olika geografiska platser.
  - Olika beskaffenhet, t.ex. planer enligt vilka pensionerna utgår med överenskomna belopp, planer enligt vilka pensionerna baseras på slutlönen och planer för sjukvård efter avslutad anställning.
  - Olika regelverk.
  - Olika rapporterbara segment.
  - Olika finansieringssystem (t.ex. helt ofonderade, helt eller delvis fonderade).

*De förmånsbestämda planernas beskaffenhet och riskerna med dem*

- 139 Ett företag ska lämna upplysningar om följande:
- Det som kännetecknar dess förmånsbestämda planer, inklusive följande:
    - Vilka slags ersättningar som tillhandahålls genom planen (t.ex. en förmånsbestämd plan baserad på slutlön eller en avgiftsbaserad plan med garanterad avkastning).
    - En beskrivning av den rättsliga ram inom vilken planen fungerar, t.ex. nivån för varje lägsta fonderingskrav, och regelverkets eventuella verkningar på planen, såsom tillgångstaket (se punkt 64).
    - En beskrivning av eventuella andra företags ansvar för förvaltningen av planen, t.ex. förvaltares eller styrelseledamöters ansvar för planen.

- b) En beskrivning av vilka risker som planen exponerar företaget för, med fokus på eventuella ovanliga, företags-specifika eller planspecifika risker samt eventuella betydande riskkoncentrationer. Om förvaltningstillgångar t. ex. investeras främst i en investeringsklass som fastigheter, kan planen exponera företaget för en koncentration av marknadsrisk för fastigheter.
- c) En beskrivning av eventuella ändringar i planen, reduceringar och regleringar.

*Förklaring av belopp i de finansiella rapporterna*

140 Företag ska göra en avstämning av ingående balans mot utgående balans för vardera av följande kategorier, om tillämpligt:

- a) Den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången), med separata avstämningar av följande:
  - i) Förvaltningstillgångar.
  - ii) Nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen.
  - iii) Effekten av tillgångstaket.
- b) Alla eventuella rätter till ersättning. Företaget ska också beskriva förhållandet mellan en rätt till ersättning och den relaterade förpliktelsen.

141 Varje avstämning som anges i punkt 140 ska redovisa följande, i tillämpliga fall:

- a) Kostnader avseende utförda tjänster under innevarande period.
- b) Ränteintäkter eller räntekostnader.
- c) Omvärderingar av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången), som separat visar
  - i) avkastning på förvaltningstillgångar, exklusive belopp som ingår i räntor enligt led b,
  - ii) aktuariella vinster och förluster som uppstår till följd av förändringar i demografiska antaganden (se punkt 76 a),
  - iii) aktuariella vinster och förluster som uppstår till följd av förändringar i finansiella antaganden (se punkt 76 b),
  - iv) förändringar i effekten av att en förmånsbestämd nettotillgång begränsas till tillgångstaket, exklusive belopp som ingår i räntor enligt led b. Företaget ska också upplysa om hur det har fastställt den högsta tillgängliga ekonomiska fördelen, det vill säga om denna skulle vara i form av återbetalningar, minskningar av framtida avgifter eller en kombination av båda.
- d) Kostnader avseende utförda tjänster under tidigare perioder samt vinster och förluster från regleringar. Enligt vad som är tillåtet enligt punkt 100 behöver kostnader avseende utförda tjänster under tidigare perioder samt vinster och förluster från regleringar inte särskiljas när de sker i förening.
- e) Effekten av ändrade valutakurser.
- f) Avgifter till planen, med separat angivelse av avgifter från arbetsgivaren och avgifter från deltagarna i planen.
- g) Betalningar från planen, med separat angivelse av belopp som betalats för eventuella regleringar.
- h) Effekterna av rörelseförvärv och avyttringar.



- 142 Företaget ska dela upp förvaltningstillgångarnas verkliga värde i klasser efter beskaffenhet och risker för dessa tillgångar, där varje klass av förvaltningstillgångar underindelas i tillgångar som har ett noterat pris på en aktiv marknad (enligt definitionen i IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*) och andra. Med beaktande av den informationsnivå som diskuteras i punkt 136 skulle ett företag t.ex. kunna skilja mellan följande:
- a) Likvida medel.
  - b) Egetkapitalinstrument (uppdelade efter branschtyp, företagsstorlek, geografi etc.).
  - c) Skuldinstrument (uppdelade efter typ av emittent, kreditkvalitet, geografi etc.).
  - d) Fastigheter (uppdelade efter geografi etc.).
  - e) Derivat (uppdelade efter typ av underliggande risk i kontraktet, t.ex. räntekontrakt, valutakontrakt, egetkapitalkontrakt, kreditkontrakt och livslängdsrelaterade swappar).
  - f) Investeringsfonder (uppdelade efter typ av fond).
  - g) Värdepapper med bakomliggande tillgångar som säkerhet.
  - h) Strukturerade skuldförbindelser.
- 143 Företaget ska lämna upplysningar om det verkliga värdet på företagets egna överlåtbara finansiella instrument som innehas som förvaltningstillgångar, och det verkliga värdet av de förvaltningstillgångar som är fastigheter eller andra tillgångar som används av företaget.
- 144 Företaget ska lämna upplysningar om betydande aktuariella antaganden som används för att fastställa nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen (se punkt 76). Dessa upplysningar ska vara i absoluta tal (t.ex. som en absolut procentsats, och inte endast som ett intervall mellan olika procentsatser eller andra variabler). När företag lämnar totalsummor för en grupp planer ska de tillhandahålla sådana upplysningar i form av vägda medeltal eller relativt smala intervall.

*Storlek, tidpunkt och risker beträffande framtida kassaflöden*

- 145 Företaget ska lämna
- a) en känslighetsanalys för varje betydande aktuariellt antagande (som lämnas enligt punkt 144) per rapportperiodens slut, som visar hur den förmånsbestämda förpliktelsen skulle ha påverkats av rimligt möjliga förändringar i det relevanta aktuariella antagandet vid den tidpunkten,
  - b) upplysningar om de metoder och antaganden som känslighetsanalyserna enligt led a bygger på och dessa metoders begränsningar,
  - c) upplysningar om förändringar i de metoder och antaganden som känslighetsanalyserna bygger på sedan föregående period samt orsakerna till sådana förändringar.
- 146 Företaget ska lämna en beskrivning av eventuella matchningsstrategier mellan tillgångar och skulder som tillämpas av planen eller företaget, inklusive användning av livräntor och andra metoder, t.ex. livslängdsrelaterade swappar, för att hantera riskerna.

- 147 För att ge en indikation om den förmånsbestämda planens effekt på företagets framtida kassaflöden ska företaget lämna
- a) en beskrivning av eventuella finansieringslösningar och eventuell finansieringspolicy som påverkar framtida avgifter,
  - b) upplysningar om förväntade avgifter till planen för nästa räkenskapsår,
  - c) information om löptidsprofil för den förmånsbestämda förpliktelsen. Detta omfattar den vägda genomsnittliga löptiden för den förmånsbestämda förpliktelsen och kan innefatta andra upplysningar om den tidsmässiga fördelningen av ersättningsbetalningarna, exempelvis en löptidsanalys av betalningarna.

*Planer som omfattar flera arbetsgivare*

- 148 Om ett företag deltar i en förmånsbestämd plan som omfattar flera arbetsgivare ska det ge
- a) en beskrivning av finansieringslösningarna, inklusive den metod som använts för att fastställa företagets avgifter och varje lägsta fonderingskrav,
  - b) en beskrivning av i vilken utsträckning som företaget kan hållas ansvarigt inför planen när det gäller andra företags förpliktelser enligt villkoren för en plan som omfattar flera arbetsgivare,
  - c) en beskrivning av varje överenskommen tilldelning av ett underskott eller överskott vid
    - i) en avveckling av planen, eller
    - ii) företagets utträde från planen,
  - d) om företaget redovisar planen som om den vore en avgiftsbestämd plan enligt punkt 34, utöver den information som krävs enligt leden a–c och i stället för den information som krävs enligt punkterna 139–147, upplysningar om
    - i) att planen är en förmånsbestämd plan,
    - ii) skälet till varför det inte föreligger tillräcklig information för att företaget ska kunna redovisa planen som en förmånsbestämd plan,
    - iii) förväntade avgifter till planen för nästa räkenskapsår,
    - iv) eventuella underskott eller överskott i planen som kan påverka storleken av framtida avgifter, inklusive det sätt på vilket detta underskott eller överskott fastställts och eventuella konsekvenser för företaget,
    - v) en indikering om företagets nivå av deltagande i planen jämfört med andra deltagande företag. Exempel på mått som skulle kunna ge en sådan indikering är företagets andel av de sammanlagda avgifterna till planen eller företagets andel av det totala antalet aktiva medlemmar, pensionerade medlemmar och tidigare medlemmar som är berättigade till ersättningar, om sådan information finns tillgänglig.

*Förmånsbestämda planer som delar riskerna mellan företag under samma bestämmande inflytande*

- 149 Om ett företag deltar i en förmånsbestämd plan som delar risker mellan företag under samma bestämmande inflytande, ska det lämna följande upplysningar:

- a) Avtal eller angiven policy för debitering av den förmånsbestämda nettokostnaden eller det faktum att en sådan policy inte finns.
  - b) Den policy som används för att fastställa den avgift företaget ska betala.
  - c) Om företaget redovisar en fördelning av den förmånsbestämda nettokostnaden i enlighet med punkt 41: all information om planen i sin helhet enligt vad som krävs i punkterna 135–147.
  - d) Om ett företag redovisar den avgift som ska betalas för perioden i enlighet med punkt 41: information om planen i sin helhet enligt vad som krävs i punkterna 135–137, 139, 142–144 och 147 a och b.
- 150 De upplysningar som krävs i punkt 149 c och d kan lämnas genom korshänvisningar till upplysningar i ett annat koncernföretags finansiella rapporter om
- a) detta koncernföretags finansiella rapporter separat redovisar och lämnar de upplysningar som krävs om planen, och
  - b) detta koncernföretags finansiella rapporter är tillgängliga för användarna av de finansiella rapporterna på samma villkor som företagets finansiella rapporter och samtidigt med, eller tidigare än, företagets finansiella rapporter.

*Upplysningskrav i andra IFRS*

- 151 När så krävs enligt IAS 24 lämnar företaget upplysning om
- a) närstående parts transaktioner med planer för ersättningar efter avslutad anställning, och
  - b) ersättningar efter avslutad anställning till nyckelpersoner i ledande ställning.
- 152 När så krävs enligt IAS 37 lämnar företaget upplysning om eventalförpliktelser som härrör från förpliktelser beträffande ersättningar efter avslutad anställning.

ÖVRIGA LÅNGFRISTIGA ERSÄTTNINGAR TILL ANSTÄLLDA

- 153 Övriga långfristiga ersättningar till anställda omfattar exempelvis följande, med undantag för sådana ersättningar som förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av det räkenskapsår under vilket de anställda utför de tjänster som berättigar till ersättningarna:
- a) Långvarig betald frånvaro, såsom ledighet för dem som varit anställda lång tid och tjänstledighet (sabbatsår).
  - b) Ersättningar i samband med jubileer eller andra ersättningar till dem som varit anställda under lång tid.
  - c) Långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga.
  - d) Vinstandelar och bonus.
  - e) Uppskjuten lön.
- 154 Beräkningen av övriga långfristiga ersättningar till anställda är vanligtvis inte föremål för samma grad av osäkerhet som beräkningen av ersättningar efter avslutad anställning. Av detta skäl anger denna standard en förenklad redovisningsmetod för övriga långfristiga ersättningar till anställda. Till skillnad från den redovisning som krävs för ersättningar efter avslutad anställning redovisas inte omvärderingar i övrigt totalresultat enligt denna metod.

**Redovisning och värdering**

- 155 Vid redovisning och värdering av överskott eller underskott i en annan plan för långfristiga ersättningar till anställda ska företag tillämpa punkterna 56–98 och 113–115. Vid redovisning och värdering av företagets eventuella rätt till ersättningar ska företaget tillämpa punkterna 116–119.
- 156 För övriga långfristiga ersättningar till anställda ska företaget redovisa nettot av följande belopp i resultatet, utom i den mån någon annan IFRS kräver eller tillåter att beloppen inkluderas i en tillgångs anskaffningsvärde:
- a) Kostnader avseende utförda tjänster (se punkterna 66–112 och 122A).
  - b) Nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkterna 123–126).
  - c) Omvärderingar av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkterna 127–130).
- 157 Långfristiga ersättningar vid arbetsförmåga är en form av övriga långfristiga ersättningar till anställda. Om ersättningsnivån beror på tjänstgöringstiden uppstår en förpliktelse när tjänsten utförs. Vid värdering av förpliktelsen beaktas sannolikheten för att en utbetalning kan bli aktuell samt den tid för vilken betalningen förväntas ske. Om ersättningsnivån är densamma oavsett tjänstetid redovisas den förväntade kostnaden för ersättningar när det inträffar en händelse som orsakar långvarig arbetsförmåga.

**Upplysningar**

- 158 Även om denna standard inte kräver särskilda upplysningar om övriga långfristiga ersättningar till anställda, kan upplysningar krävas enligt andra standarder. Enligt IAS 24 krävs exempelvis upplysningar om ersättningar till nyckelpersoner i ledande ställning. Enligt IAS 1 krävs upplysning om kostnaden för ersättningar till anställda.

**ERSÄTTNINGAR VID UPPSÄGNING**

- 159 Denna standard behandlar ersättningar vid uppsägning skilt från andra ersättningar till anställda, eftersom den händelse som ger upphov till en förpliktelse är uppsägningen snarare än den anställdes utförda tjänster. Ersättningar vid uppsägning härrör antingen från ett företags beslut om uppsägning eller en anställds beslut att acceptera ett företags erbjudande om ersättningar i utbyte mot uppsägningen.
- 160 Ersättningar vid uppsägning omfattar inte ersättningar till anställda som är ett resultat av att anställningen avslutas på den anställdes begäran utan något erbjudande från företaget eller som är ett resultat av obligatoriska pensioneringskrav, eftersom dessa ersättningar utgör ersättningar efter avslutad anställning. Vissa företag tillhandahåller en lägre ersättningsnivå vid avgång på den anställdes begäran (i allt väsentligt en ersättning efter avslutad anställning) än vid uppsägning från företagets sida. Skillnaden mellan den ersättning som tillhandahålls för anställning som avslutas på den anställdes begäran och en högre ersättning som tillhandahålls på företagets begäran utgör en ersättning vid uppsägning.
- 161 Formen av ersättning till anställda avgör inte om den tillhandahålls i utbyte mot tjänster eller i utbyte mot den anställdes uppsägning. Ersättningar vid uppsägning utgörs normalt av utbetalningar av klumpsummor men innefattar ibland även
- a) ökning av ersättningar efter avslutad anställning, antingen indirekt genom en plan för ersättningar till anställda eller direkt,
  - b) lön under en angiven uppsägningstid om den anställda inte utför några fortsatta tjänster som ger företaget ekonomiska fördelar.
- 162 Indikatorer på att en ersättning till anställda tillhandahålls i utbyte mot tjänster är bland annat följande:

- a) Ersättningen är villkorad av att framtida tjänster tillhandahålls (inklusive ersättning som ökar om ytterligare tjänster tillhandahålls).
- b) Ersättningen tillhandahålls i enlighet med villkoren i en plan för ersättningar till anställda.
- 163 Vissa ersättningar vid uppsägning tillhandahålls i enlighet med villkoren i en befintlig plan för ersättningar till anställda. De kan till exempel fastställas genom tjänsteföreskrifter, anställningskontrakt eller fackföreningsavtal, eller kan vara ett resultat av arbetsgivarens tidigare praxis att ge liknande ersättningar. Ett annat exempel: om ett företag låter ett erbjudande om ersättningar vara tillgängligt under mer än en kort period, eller om det är mer än en kort period mellan erbjudandet och den förväntade dagen för den faktiska uppsägningen, överväger företaget om det har inrättat en ny plan för ersättningar till anställda och därmed om de ersättningar som erbjuds enligt denna plan utgör ersättningar vid uppsägning eller ersättningar efter avslutad anställning. Ersättningar till anställda som lämnas i enlighet med villkoren i en plan för ersättningar till anställda utgör ersättningar vid uppsägning om de både är ett resultat av ett företags beslut att avsluta en anställds anställning och inte är villkorade av att framtida tjänster tillhandahålls.
- 164 Vissa ersättningar till anställda ska tillhandahållas oavsett skälet till att den anställde lämnar företaget. Att betalning av sådana ersättningar kommer att ske är säkert (med förbehåll för eventuella villkor för intjänande eller krav på minsta tjänstgöringstid) men tidpunkten för betalningen är osäker. Även om sådana ersättningar i vissa rättsordningar betecknas som avgångsvederlag eller avgångsgratifikationer utgör de ersättningar efter avslutad anställning snarare än ersättningar vid uppsägning och företaget redovisar dem som ersättningar efter avslutad anställning.

#### Redovisning

- 165 **Företaget ska redovisa en skuld och kostnader för ersättningar vid uppsägning vid den tidigaste av följande tidpunkter:**
- a) När företaget inte längre kan dra tillbaka erbjudandet om dessa ersättningar.
- b) När företaget redovisar kostnader för en omstrukturering som ligger inom tillämpningsområdet för IAS 37 och omfattar utbetalning av ersättningar vid uppsägning.
- 166 För ersättningar vid uppsägning som ska betalas till följd av en anställds beslut att acceptera ett erbjudande om ersättningar i utbyte mot att anställningen avslutas ska den tidpunkt när ett företag inte längre kan dra tillbaka erbjudandet om ersättningar vid uppsägning vara den tidigaste av följande tidpunkter:
- a) När den anställde accepterar erbjudandet.
- b) När en begränsning (t.ex. ett rättsligt, ett lag- eller avtalsmässigt krav eller andra begränsningar) av företagets förmåga att dra tillbaka erbjudandet träder i kraft. Detta skulle vara när erbjudandet görs, om begränsningen förelåg vid tidpunkten för erbjudandet.
- 167 För ersättningar vid uppsägning som ska betalas på grund av företagets beslut att avsluta en anställds anställning kan företaget inte längre dra tillbaka erbjudandet när företaget har informerat de berörda anställda om en uppsägningsplan som uppfyller samtliga följande kriterier:
- a) De åtgärder som krävs för att sätta planen i verket visar att det framstår som osannolikt att planen kommer att undergå betydande förändringar.
- b) Planen anger det antal anställda vars anställning kommer att avslutas och deras yrkesklassificering eller funktioner och placering (men planen behöver inte identifiera varje enskild anställd) och ett förmodat slutdatum.
- c) I planen fastställs det vilka ersättningar vid uppsägning som de anställda kommer att erhålla, med tillräcklig detaljnivå för att de anställda ska kunna fastställa vilken typ och omfattning av ersättningar de kommer att erhålla när deras anställning har upphört.
- 168 I de fall företaget redovisar ersättningar vid uppsägning kan det också behöva redovisa en planändring eller en reducering av andra ersättningar till anställda (se punkt 103).

## Värdering

- 169** Företaget ska värdera ersättningar vid uppsägning vid första redovisningstillfället samt värdera och redovisa efterföljande förändringar i enlighet med beskaffenheten för ersättningen till anställda. Detta gäller under förutsättning att om ersättningarna vid uppsägning utgör en förbättring i förhållande till ersättningarna efter avslutad anställning, ska företaget tillämpa kraven för ersättningar efter avslutad anställning. I övriga fall gäller följande:
- a) Om ersättningar vid uppsägning förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av det räkenskapsår under vilket ersättningar vid uppsägning redovisas, ska företaget tillämpa kraven för kortfristiga ersättningar till anställda.
  - b) Om ersättningar vid uppsägning inte förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av räkenskapsåret, ska företaget tillämpa kraven för övriga långfristiga ersättningar till anställda.
- 170** Eftersom ersättningar vid uppsägning inte tillhandahålls i utbyte mot tjänster, är punkterna 70–74 om fördelning av ersättningar på tjänsteperioder inte relevanta.

### Exempel som illustrerar punkterna 159–170

#### Bakgrund

Till följd av ett nyligen gjort förvärv planerar ett företag att lägga ned en fabrik om tio månader och vid denna tidpunkt avsluta anställningen för alla de återstående anställda i fabriken. Eftersom företaget behöver den sakkunskap som finns hos fabriken anställda för att slutföra vissa kontrakt, aviserar det en uppsägningsplan enligt följande.

Varje anställd som stannar och tjänstgör tills fabriken har lagts ned får på uppsägningsdagen en kontant utbetalning av 30,000 VE. Anställda som slutar innan fabriken har lagts ned får 10,000 VE.

Fabriken har 120 anställda. När planen aviseras räknar företaget med att 20 av dem kommer att sluta innan fabriken har lagts ned. De totala förväntade kontantutflödena enligt planen är därför 3,200,000 VE (dvs.  $20 \times 10,000 \text{ VE} + 100 \times 30,000 \text{ VE}$ ). Som krävs i punkt 160 redovisar företaget de ersättningar som tillhandahålls i utbyte mot uppsägning som ersättningar vid uppsägning och de ersättningar som tillhandahålls i utbyte mot tjänster som kortfristiga ersättningar till anställda.

#### Ersättningar vid uppsägning

Den ersättning som tillhandahålls i utbyte mot uppsägning uppgår till 10,000 VE. Detta är det belopp som ett företag skulle få betala för att avsluta anställningen, oberoende av om de anställda stannar kvar och tjänstgör till dess att fabriken lagts ned eller om de slutar före nedläggningen. Även om de anställda kan komma att sluta före nedläggningen, är uppsägningen av alla anställda ett resultat av företagets beslut att lägga ned fabriken och avsluta deras anställningar (dvs. alla anställdas anställning kommer att upphöra när fabriken läggs ned). Därför redovisar företaget en skuld på 1,200,000 VE (dvs.  $120 \times 10,000 \text{ VE}$ ) för de ersättningar vid uppsägning som tillhandahålls i enlighet med planen för ersättningar till anställda vid den tidigaste av följande tidpunkter: när uppsägningsplanen aviseras eller när företaget redovisar omstrukturingskostnaderna i samband med nedläggningen av fabriken.

#### Ersättningar som tillhandahålls i utbyte mot tjänster

De tillkommande ersättningar som de anställda kommer att erhålla om de tillhandahåller tjänster under hela tiomånadersperioden ges i utbyte mot de tjänster som tillhandahålls under denna period. Företaget redovisar dem som kortfristiga ersättningar till anställda, eftersom företaget förväntar sig att reglera dem inom tolv månader efter utgången av räkenskapsåret. I detta exempel krävs ingen diskontering, så en kostnad på 200,000 VE (dvs.  $2,000,000 \text{ VE} / 10$ ) redovisas varje månad under tjänsteperioden på tio månader, med en motsvarande ökning av det redovisade värdet för skulden.

## Upplysningar

- 171 Trots att denna standard inte kräver några särskilda upplysningar om ersättningar vid uppsägning, kan upplysningar krävas enligt andra standarder. Enligt IAS 24 krävs exempelvis upplysningar om ersättningar till nyckelpersoner i ledande ställning. Enligt IAS 1 krävs upplysning om kostnaden för ersättningar till anställda.

### ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER OCH IKRAFTTRÄDANDE

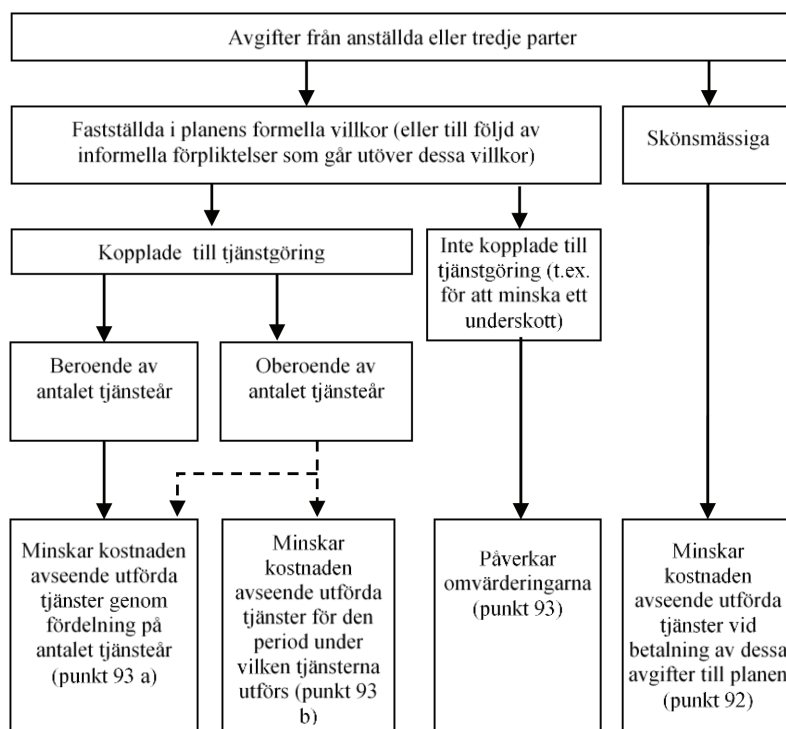
- 172 Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar standarden för en tidigare period, ska det lämna upplysning om detta.
- 173 Ett företag ska tillämpa denna standard retroaktivt, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, med följande undantag:
- a) Företag behöver inte justera det redovisade värdet för tillgångar utanför tillämpningsområdet för denna standard för förändringar i kostnader för ersättningar till anställda som inkluderats i det redovisade värdet före den första tillämpningsdagen. Den första tillämpningsdagen är början av den tidigaste föregående period som presenteras i de första finansiella rapporter i vilka företaget tillämpar denna standard.
  - b) I finansiella rapporter för perioder som börjar före den 1 januari 2014 behöver företag inte presentera jämförande information avseende de upplysningar som krävs enligt punkt 145 om den förmånsbestämda förpliktelsens känslighet.
- 174 Genom IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, ändrades definitionen av verkligt värde i punkt 8 och ändrades punkt 113. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.
- 175 *Förmånsbestämda planer: Avgifter från anställda* (ändringar i IAS 19), som utfärdades i november 2013, ändrade punkterna 93–94. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2014 eller senare. Ändringarna ska tillämpas retroaktivt, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 176 Genom *Den årliga förbättrings cyklén 2012–2014 för IFRS-standarder*, som utfärdades i september 2014, ändrades punkt 83 och punkt 177 lades till. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 177 Ett företag ska tillämpa ändringen i punkt 176 från början av den tidigaste jämförelseperiod som redovisas i de första finansiella rapporter i vilka företaget tillämpar ändringen. Varje första justering till följd av tillämpningen av ändringen ska redovisas i balanserade vinstmedel i början av den perioden.
- 178 Genom IFRS 17, utfärdad i maj 2017, ändrades fotnoten till punkt 8. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 17.
- 179 Genom *Planändring, reducering eller reglering* (ändringar i IAS 19), som utfärdades i februari 2018, lades punkterna 101A, 122A och 123A till och ändrades punkterna 57, 99, 120, 123, 125, 126 och 156. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar på planändringar, reduceringar eller regleringar som infaller under eller efter början av det första räkenskapsår som börjar den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det lämna upplysning om detta.

## Bilaga A

**Vägledning vid tillämpning**

Denna bilaga är en del av standarden. I bilagan beskrivs hur punkterna 92–93 ska tillämpas, och bilagan har samma ställning som andra delar av standarden.

A1 Redovisningskraven för avgifter från anställda eller tredje parter illustreras i diagrammet nedan.



1) Den streckade pilen innebär att företaget får välja en av redovisningarna.



## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 20

**Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd<sup>(9)</sup>**

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 1 **Denna standard ska tillämpas vid redovisning av statliga bidrag, inklusive utformningen av upplysningar beträffande dessa, samt vid utformningen av upplysningar beträffande andra former av statliga stöd.**
- 2 Denna standard behandlar inte
  - a) de speciella problem som uppstår vid redovisning av statliga bidrag i sådana finansiella rapporter som belyser effekterna av prisförändringar eller i kompletterande information av liknande karaktär,
  - b) statliga stöd som ges till företag i form av rätt till avdrag vid fastställandet av skattepliktig inkomst eller skattemässigt underskott eller som fastställs eller begränsas på basis av aktuell inkomstskatteskuld, såsom skattelindring under en viss period, investeringsavdrag, skattemässiga överavskrivningar och minskade skattesatser,
  - c) statligt ägande i företag,
  - d) statliga bidrag som omfattas av IAS 41 *Jord- och skogsbruk*.

## DEFINITIONER

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

*Staten* avser statsmakten, offentliga myndigheter och liknande organ oavsett om dessa är lokala, nationella eller internationella.

*Statliga stöd* är en åtgärd av staten i syfte att lämna en ekonomisk fördel som är begränsad till ett företag eller en kategori av företag som uppfyller vissa kriterier. Statliga stöd enligt denna standard innefattar inte ekonomiska fördelar som lämnas endast indirekt genom åtgärder som påverkar allmänna affärsbetingelser, såsom tillhandahållande av infrastruktur inom utvecklingsområden eller införande av handelsrestriktioner för konkurrenter.

***Statliga bidrag* är stöd från staten i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin operativa verksamhet. Statliga bidrag inkluderar inte sådana former av statliga stöd som inte rimligtvis kan åsättas ett värde och inte heller transaktioner med staten vilka inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner<sup>(10)</sup>.**

*Bidrag hänförliga till tillgångar* är statliga bidrag vars primära villkor är att företaget kvalificerar sig för dem genom att köpa, tillverka eller på annat sätt anskaffa anläggningstillgångar. Villkoren för bidragen kan också inkludera restriktioner beträffande tillgångars slag och placering samt den tidsperiod under vilken tillgången ska anskaffas eller innehas.

<sup>(9)</sup> Som en del av *Förbättringar av IFRS*, utfärdad i maj 2008, ändrade IASB den terminologi som används i denna standard för att skapa överensstämmelse med andra IFRS enligt följande:

a) "skattepliktigt resultat" ändrades till "skattepliktig inkomst eller skattemässigt underskott",

b) "redovisas som intäkt/kostnad" ändrades till "redovisas i resultatet",

c) "redovisas direkt mot eget kapital" ändrades till "redovisas utanför resultatet", och

d) "ändring i uppskattningar och bedömningar" ändrades till "en ändring i en uppskattning och bedömning".

<sup>(10)</sup> Se även SIC-10, *Statliga stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet*.

*Bidrag hänförliga till resultatet* är andra statliga bidrag än de som är hänförliga till tillgångar.

*Lån som kan efterskännas* är lån där långivaren förbinder sig att avstå från betalning under vissa angivna villkor.

*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*.)

- 4 Statliga stöd förekommer i många former, vilka skiljer sig åt både beträffande karaktären på de lämnade stöden och de villkor som normalt är förknippade med dem. Syftet med stödet kan vara att uppmuntra företaget att sätta i gång aktiviteter som det normalt inte skulle ha startat om stödet inte funnits.
- 5 Erhållna statliga stöd kan vara av betydelse för utformningen av de finansiella rapporterna av två skäl. För det första måste en lämplig metod tillämpas för redovisningen av överföringar av resurser, i de fall dylika förekommer. För det andra är det önskvärt att företaget upplyser om i vilken omfattning det har åtnjutit statliga stöd under rapportperioden. Detta underlättar jämförelser med företagets finansiella rapporter för tidigare perioder och med andra företags finansiella rapporter.
- 6 Statliga bidrag benämns ibland subsidier, subventioner eller premier.

#### STATLIGA BIDRAG

- 7 Statliga bidrag, inklusive icke-monetära bidrag som redovisas till verkligt värde, ska inte redovisas förrän det föreligger rimlig säkerhet att

**a) företaget kommer att uppfylla de villkor som är förknippade med bidragen, och**

**b) bidragen kommer att erhållas.**

- 8 Ett statligt bidrag redovisas inte förrän det föreligger rimlig säkerhet att företaget kommer att uppfylla de villkor som är förknippade med bidraget och att bidraget kommer att erhållas. Mottagande av ett bidrag utgör i sig inte ett avgörande belegg för att de villkor som är förknippade med bidraget är eller kommer att bli uppfyllda.
- 9 Det sätt på vilket ett bidrag erhålls påverkar inte den redovisningsmetod som tillämpas beträffande bidraget. Således redovisas ett bidrag på samma sätt oavsett om det erhålls kontant eller som en minskning av en skuld till staten.
- 10 Ett statligt lån som kan efterskännas behandlas som ett statligt bidrag när det föreligger rimlig säkerhet att företaget kommer att uppfylla villkoren för att lånet ska efterskännas.
- 10A Förmånen av ett statligt lån till lägre ränta än marknadsräntan behandlas som ett statligt bidrag. Lånet ska redovisas och värderas i enlighet med IFRS 9 *Finansiella instrument*. Förmånen av att räntan understiger marknadsräntan ska värderas som skillnaden mellan lånets ursprungliga redovisade värde i enlighet med IFRS 9 och mottaget belopp. Förmånen redovisas i enlighet med denna standard. Företaget ska beakta de villkor och skyldigheter som har uppfyllts respektive fullgjorts, eller måste uppfyllas respektive fullgöras, när de kostnader som låneförmånen är avsedd som kompensation för fastställs.
- 11 När ett statligt bidrag redovisats behandlas varje till bidraget hänförlig eventualförpliktelse och eventualtillgång i enlighet med IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*.
- 12 **Statliga bidrag ska systematiskt redovisas i resultatet över samma perioder som de kostnader bidragen är avsedda att kompensera för.**

- 13 Det finns två sätt att redovisa statliga bidrag: mot eget kapital (egetkapitalmetoden), så att bidraget redovisas utanför resultatet, och som intäkt (intäktsmetoden), så att bidraget redovisas i resultatet över en eller flera perioder.
- 14 Argumenten för redovisning utanför resultatet (egetkapitalmetoden) är följande:
- a) Statliga bidrag är en form av finansiering och bör behandlas som en sådan i rapporten över finansiell ställning i stället för att redovisas i resultatet för att kvittas mot de kostnadsposter som bidragen finansierar. Eftersom ingen återbetalning förväntas bör bidragen redovisas utanför resultatet.
  - b) Det är olämpligt att redovisa statliga bidrag i resultatet, eftersom de inte är intjänade utan utgör en stimulans från staten utan motsvarande kostnader för företaget.
- 15 Argumenten för redovisning i resultatet (intäktsmetoden) är följande:
- a) Eftersom statliga bidrag inte erhålls från aktieägarna ska de inte redovisas direkt mot eget kapital utan i resultatet, periodiserade på lämpligt sätt.
  - b) Statliga bidrag lämnas sällan utan krav på motprestation. Företaget blir berättigat till bidragen genom att uppfylla de villkor samt infria de förpliktelser som förknippas med bidragen. De ska därför redovisas i resultatet över samma perioder som de kostnader bidragen är avsedda att kompensera för.
  - c) Eftersom inkomstskatter och andra skatter är kostnader är det logiskt att också redovisa statliga bidrag, vilka kan ses som en utvidgning av skattepolitiken, i resultatet.
- 16 Det grundläggande i intäktsmetoden är att statliga bidrag systematiskt ska redovisas i resultatet över samma perioder som de kostnader bidragen är avsedda att kompensera för. Redovisning av statliga bidrag i resultatet vid mottagandet är inte förenlig med periodiseringsprincipen (se IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*). En dylik redovisning är acceptabel endast om det inte finns någon grund för att hänföra bidraget till en annan period än den period då det erhålls.
- 17 I de flesta fall är det lätt att fastställa över vilka perioder de kostnader som de statliga bidragen är avsedda att täcka ska redovisas. Således redovisas bidragen för specifika kostnader i resultatet över samma perioder som kostnaderna i fråga. På liknande sätt redovisas bidrag som är hänförliga till avskrivningsbara tillgångar vanligen i resultatet över de perioder och i den proportion som avskrivningarna på tillgångarna i fråga redovisas.
- 18 Bidrag som är hänförliga till icke-avskrivningsbara tillgångar kan också vara förenade med krav på att vissa förpliktelser fullgörs. Bidragen redovisas då i resultatet över de perioder som bär de kostnader som krävs för att fullgöra förpliktelserna. Exempelvis kan ett bidrag i form av tomtmark vara förenat med villkoret att företaget ska uppföra en byggnad på tomt. Det kan då vara lämpligt att redovisa bidraget i resultatet fördelat över byggnadens nyttjandeperiod.
- 19 Bidrag utgör ibland en del av ett paket av finansiella och skattemässiga stöd, vilket är förknippat med ett antal villkor. I sådana fall krävs att företaget noggrant identifierar de villkor som ger upphov till kostnader som avgör över vilka perioder bidragen kommer att beviljas. Det kan vara korrekt att fördela en del av bidraget på ett sätt och en annan del på ett annat.
- 20 Ett statligt bidrag som lämnas som ersättning för kostnader eller förluster som företaget redan haft eller i syfte att ge företaget omedelbart stöd utan att vara förbundet med framtida kostnader ska redovisas i resultatet för den period under vilken företaget erhåller en fordran på staten avseende det statliga bidraget.**

- 21 Under vissa omständigheter kan ett statligt bidrag snarare lämnas i syfte att ge omedelbart stöd till ett företag än som en stimulans för företaget att ta på sig särskilt angivna utgifter. Sådana bidrag kan vara begränsade till ett visst företag och således inte vara tillgängliga för en hel kategori av förmånstagare. Dessa omständigheter kan motivera att bidraget redovisas i resultatet för den period under vilken företaget uppfyller villkoren för att få det, med upplysningar som säkerställer att effekten av bidraget tydligt framgår.
- 22 Ett företag kan erhålla ett statligt bidrag som ersättning för kostnader eller förluster under en tidigare period. Ett sådant bidrag redovisas i resultatet för den period under vilken företaget erhåller en fordran på staten avseende det bidraget, med upplysningar som säkerställer att effekten av bidraget tydligt framgår.

#### **Icke-monetära statliga bidrag**

- 23 Ett statligt bidrag kan lämnas i form av en överföring av en icke-monetär tillgång, såsom mark eller andra resurser, att användas av företaget. I sådana fall är det vanligt att fastställa den icke-monetära tillgångens verkliga värde och att redovisa både bidraget och tillgången till detta verkliga värde. Ett alternativ som tillämpas ibland är att redovisa både tillgången och bidraget till ett symboliskt belopp.

#### **Redovisning av bidrag hänförliga till tillgångar**

- 24 **Statliga bidrag hänförliga till tillgångar, inklusive icke-monetära bidrag som redovisas till verkligt värde, ska redovisas i rapporten över finansiell ställning antingen genom att bidraget tas upp som en förutbetalad intäkt eller genom att bidraget reducerar tillgångens redovisade värde.**
- 25 Det finns två acceptabla metoder att redovisa bidrag (eller tillämpliga delar av bidrag) som är hänförliga till tillgångar i finansiella rapporter.
- 26 Enligt den ena metoden tas bidraget upp som en förutbetalad intäkt, vilken redovisas i resultatet fördelad på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.
- 27 Enligt den andra metoden reduceras tillgångens redovisade värde med bidraget. Bidraget redovisas i resultatet under den avskrivningsbara tillgångens nyttjandeperiod i form av lägre avskrivningar.
- 28 Inköp av tillgångar och mottagandet av därtill hänförliga bidrag kan ha en betydande inverkan på företagets kassaflöde. Av denna orsak och för att visa bruttoinvesteringarna i tillgångar, redovisas sådana kassaflöden ofta som separata poster i rapporten över kassaflöden, oavsett om bidraget reducerar tillgångens redovisade värde i rapporten över finansiell ställning eller ej.

#### **Redovisning av bidrag hänförliga till resultatet**

- 29 Bidrag hänförliga till resultatet redovisas som del i resultatet, antingen separat eller under en allmän rubrik som "övriga intäkter"; alternativt dras de av vid redovisningen av motsvarande kostnader.
- 29A [utgår]
- 30 De som stöder den förstnämnda metoden hävdar att det är olämpligt att kvitta intäcks- och kostnadsposter mot varandra och att ett särskiljande av bidraget från kostnaden underlättar jämförelser med andra kostnader som inte påverkas av något bidrag. För den andra metoden talar att företaget kanske inte skulle ha ådragit sig kostnaderna om man inte haft möjlighet att erhålla bidraget och att redovisning av kostnaden utan kvittning mot bidraget därför kan vara vilseledande.
- 31 Båda metoderna anses vara godtagbara för redovisningen av bidrag hänförliga till resultatet. Upplysning om bidraget kan vara nödvändig för en riktig förståelse av de finansiella rapporterna. Det är vanligen lämpligt att lämna upplysning om effekten av bidragen på de intäcks- och kostnadsposter som ska redovisas separat.

### Återbetalning av statliga bidrag

- 32 I de fall det uppstår en skyldighet att återbetala ett statligt bidrag ska detta förhållande redovisas som en ändring i en uppskattning och bedömning (se IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*). Återbetalningar av bidrag hänförliga till resultatet ska i första hand reducera eventuella återstående förutbetalda intäkter hänförliga till bidragen. I den mån återbetalningen överstiger de återstående förutbetalda intäkterna, eller när företaget inte redovisar några förutbetalda intäkter, ska återbetalningen omedelbart redovisas i resultatet. Återbetalning av ett bidrag som är hänförligt till en tillgång ska redovisas som en ökning av det redovisade värdet av tillgången eller som en minskning av den förutbetalda intäkten med det belopp som ska återbetalas. De ytterligare ackumulerade avskrivningar som skulle ha redovisats i resultatet till dags dato om bidraget aldrig hade erhållits ska omedelbart redovisas i resultatet.
- 33 De omständigheter som ger upphov till återbetalning av ett bidrag hänförligt till en tillgång kan kräva att företaget överväger huruvida tillgångens nya redovisade värde ska skrivas ned.

### STATLIGA STÖD

- 34 Definitionen av statliga bidrag i punkt 3 undantar vissa former av statliga stöd som inte rimligen kan åsättas ett värde samt transaktioner med staten vilka inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner.
- 35 Exempel på stöd som inte rimligen kan åsättas ett värde är gratis rådgivning inom teknik och marknadsföring samt ställande av garantier. Ett exempel på stöd som inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner är statlig upphandling som svarar för en del av företagets försäljning. Det kan finnas fall där det är obestridligt att dessa leveranser leder till en ekonomisk fördel för företaget, men där ett försök att avskilja affärsaktiviteterna från det statliga stödet lätt skulle kunna bli godtyckligt.
- 36 Betydelsen av den ekonomiska fördelen i de ovannämnda exemplen kan vara sådan att upplysning om stödets karaktär, omfattning och varaktighet är nödvändig för att de finansiella rapporterna inte ska bli vilseledande.
- 37 [utgår]
- 38 I denna standard inkluderar statliga stöd inte tillhandahållandet av infrastruktur genom förbättring av det allmänna transport- och kommunikationsnätet och tillhandahållandet av förbättrade anläggningar, såsom permanenta bevattnings- eller vattenledningssystem för ett helt lokalt samhälle.

### UPPLYSNINGAR

#### 39 Följande upplysningar ska lämnas:

- a) Tillämpad redovisningsprincip för statliga bidrag, inklusive hur bidragen redovisas i de finansiella rapporterna.
- b) Karaktären på och omfattningen av statliga bidrag som redovisas i de finansiella rapporterna och en indikation beträffande andra former av statliga stöd som företaget har åtnjutit direkt.
- c) Icke uppfyllda villkor och andra eventualförpliktelser och eventualtillgångar som är förknippade med de statliga stöd som redovisas.

## ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- 40 Ett företag som tillämpar denna standard för första gången ska**
- a) uppfylla upplysningskraven, när dessa är tillämpliga, och**
  - b) antingen**
    - i) justera sina finansiella rapporter för bytet av redovisningsprincip i enlighet med IAS 8, eller**
    - ii) tillämpa redovisningsprinciperna i denna standard enbart på bidrag eller delar av bidrag för vilka en fordran på staten eller en återbetalningsskyldighet uppstår efter standardens ikraftträdande.**

## IKRAFTTRÄDANDE

- 41 Denna standard ska tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1984 eller senare.
- 42 IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom lades punkt 29A till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.
- 43 Punkt 37 ströks och punkt 10A lades till genom *Förbättringar av IFRS*, utfärdad i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat på statliga lån som mottages i perioder som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 44 [utgåår]
- 45 IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att definitionen av verkligt värde i punkt 3 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 13.
- 46 *Redovisning av poster i övrigt totalresultat* (ändringar i IAS 1), utfärdad i juni 2011, ändrade punkt 29 och strök punkt 29A. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.
- 47 [utgåår]
- 48 IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkt 10A och strök punkterna 44 och 47. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 21

*Effekterna av ändrade valutakurser*

## SYFTE

- 1 Ett företag kan bedriva utländska aktiviteter på två sätt. Det kan ha transaktioner i utländsk valuta eller bedriva utlandsverksamheter. Dessutom kan ett företag presentera sina finansiella rapporter i en utländsk valuta. Syftet med denna standard är att ange hur transaktioner i utländsk valuta och utlandsverksamheter ska redovisas i ett företags finansiella rapporter och hur finansiella rapporter ska räknas om till en rapporteringsvaluta.
- 2 Huvudfrågorna är vilken valutakurs eller vilka valutakurser som ska användas och hur effekterna av ändrade valutakurser ska redovisas i de finansiella rapporterna.

## TILLÄMPNINGSOMRÅDE

**3 Standarden ska tillämpas vid <sup>(1)</sup>**

**a) redovisning av transaktioner och balansposter i utländsk valuta, utom för sådana derivattransaktioner och balansposter som omfattas av IFRS 9 *Finansiella instrument*,**

**b) omräkning av resultat och finansiell ställning för utlandsverksamheter som inkluderas i företagets finansiella rapporter genom intagande i koncernredovisningen eller vid tillämpning av kapitalandelsmetoden, och**

**c) omräkning av ett företags resultat och finansiella ställning till en rapporteringsvaluta.**

- 4 IFRS 9 är tillämplig på många derivat i utländsk valuta, som därmed undantas från denna standards tillämpningsområde. Derivat i utländsk valuta som inte ingår i tillämpningsområdet för IFRS 9 (exempelvis vissa derivat i utländsk valuta som är inbäddade i andra kontrakt), ingår dock i tillämpningsområdet för denna standard. Dessutom är denna standard tillämplig när ett företag räknar om belopp hänförliga till derivat från sin funktionella valuta till sin rapporteringsvaluta.
- 5 Denna standard är inte tillämplig på säkringsredovisning av poster i utländsk valuta, inklusive säkring av en nettoinvestering i utlandsverksamhet. IFRS 9 är tillämplig på säkringsredovisning.
- 6 Standarden tillämpas vid utformningen av ett företags finansiella rapporter i en utländsk valuta och innehåller krav som måste vara uppfyllda för att dessa finansiella rapporter ska kunna anses överensstämma med International Financial Reporting Standards (IFRS). När det gäller en sådan omräkning av finansiell information till utländsk valuta som inte uppfyller dessa krav anges i denna standard vilken information som ska lämnas.
- 7 Denna standard är inte tillämplig på hur kassaflöden som uppkommer vid transaktioner i en utländsk valuta, eller omräkningen av kassaflöden i en utlandsverksamhet, ska redovisas i rapporten över kassaflöden (se IAS 7 *Rapport över kassaflöden*).

## DEFINITIONER

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

*Balansdagskurs* är avistakursen vid rapportperiodens slut.

*Valutakursdifferens (kursdifferens)* är skillnaden mellan de belopp som uppkommer vid omräkningar av ett givet belopp i en valuta till en annan valuta när omräkningarna sker enligt skilda valutakurser.

<sup>(1)</sup> Se även SIC-7 *Införande av euro*.

*Valutakurs* är den växlingskurs till vilken växling sker mellan två valutor.

*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*.)

*Utländsk valuta* är en annan valuta än företagets funktionella valuta.

En *utlandsverksamhet* är ett företag som är ett dotterföretag, ett intresseföretag, ett samarbetsarrangemang eller en filial till ett rapporterande företag, där rörelsen är registrerad i eller bedrivs i ett annat land eller i en annan valuta jämfört med vad som gäller för det rapporterande företaget.

*Funktionell valuta* är valutan i den primära ekonomiska miljö där företaget bedriver sin verksamhet.

En *koncern* består av moderföretaget och dess dotterföretag.

*Monetära poster* är kassamedel samt tillgångar och skulder som kommer att inflyta respektive utbetalas med fastställda eller fastställbara belopp.

*Nettoinvestering i utlandsverksamhet* utgörs av värdet på det rapporterande företags andel av en utlandsverksamhets nettotillgångar.

*Rapporteringsvaluta* är den valuta i vilken de finansiella rapporterna upprättas.

*Avistakurs* är valutakursen för transaktioner med omedelbar leverans.

### **Förklaring av definitionerna**

*Funktionell valuta*

- 9 Den primära ekonomiska miljö i vilken ett företag bedriver verksamhet är vanligen den i vilken det huvudsakligen genererar och förbrukar likvida medel. Ett företag beaktar följande faktorer vid fastställandet av sin funktionella valuta:
  - a) Den valuta
    - i) som huvudsakligen påverkar försäljningspriset på varor och tjänster (detta är ofta den valuta i vilken försäljningspriset på varor och tjänster anges och regleras), och
    - ii) som gäller i det land vars marknadskrafter och regleringar huvudsakligen bestämmer försäljningspriserna på företagets varor och tjänster.
  - b) Den valuta som huvudsakligen påverkar arbetskostnaderna, materialkostnaderna och andra kostnader för att tillhandahålla varor eller tjänster (detta är ofta den valuta i vilken sådana kostnader anges och regleras).
- 10 Följande faktorer kan också ligga till grund för ett företags funktionella valuta:
  - a) Den valuta i vilken kapital från finansieringsverksamhet (utfärdande av skuld- och egetkapitalinstrument) genereras.
  - b) Den valuta i vilken inbetalningar från den löpande verksamheten normalt sett sker.



- 11 Följande ytterligare faktorer beaktas vid fastställande av en utlandsverksamhets funktionella valuta, och huruvida dess funktionella valuta är samma som den som det rapporterande företaget använder (i detta sammanhang är det rapporterande företaget det företag till vilket utlandsverksamheten är dotterföretag, filial, intresseföretag eller samarbetsarrangemang):
- a) Huruvida utlandsverksamhetens verksamhet bedrivs som en utvidgning av det rapporterande företaget, i stället för med en betydande grad av självständighet. Ett exempel på det förstnämnda är om utlandsverksamheten endast säljer varor som importeras från det rapporterande företaget och överför försäljningslikviden till detsamma. Ett exempel på det sistnämnda är om verksamheten ackumulerar kassamedel och andra monetära poster, ådrar sig kostnader, genererar intäkter samt upptar lån, allt huvudsakligen i sin lokala valuta.
  - b) Huruvida transaktioner med det rapporterande företaget utgör en stor eller liten andel av verksamheten i utlandsverksamheten.
  - c) Huruvida kassaflöden från utlandsverksamhetens verksamhet direkt påverkar det rapporterande företags kassaflöden och lätt kan överföras till detsamma.
  - d) Huruvida kassaflöden från utlandsverksamhetens verksamhet är tillräckliga för att täcka befintliga och normalt förutsägbara skuldförpliktelser utan att medel behöver ställas till förfogande av det rapporterande företaget.
- 12 Om ovanstående indikatorer är tvetydiga och om den funktionella valutan inte är uppenbar, gör företagsledningen en bedömning och fastställer den funktionella valuta som på bästa sätt ger en trogen återgivning av de ekonomiska effekterna av de underliggande transaktionerna, händelserna och omständigheterna. Som ett led i detta tillvägagångssätt prioriterar företagsledningen de primära indikatorerna i punkt 9 innan den beaktar indikatorerna i punkterna 10 och 11, som har utformats för att ge ytterligare vägledning vid fastställandet av ett företags funktionella valuta.
- 13 Ett företags funktionella valuta återspeglar de underliggande transaktioner, händelser och omständigheter som har relevans för företaget. När den funktionella valutan väl har fastställts ändras den således inte, såvida det inte sker en förändring av dessa underliggande transaktioner, händelser och omständigheter.
- 14 Om den funktionella valutan är valutan i ett hyperinflationsland, räknas företags finansiella rapporter om i enlighet med IAS 29 *Finansiell rapportering i hyperinflationsländer*. Ett företag kan inte undvika omräkning enligt IAS 29 genom att exempelvis som funktionell valuta använda en annan valuta än den funktionella valuta som fastställs i enlighet med denna standard (såsom dess moderföretags funktionella valuta).

#### *Nettoinvesteringar i utlandsverksamhet*

- 15 Ett företag kan inneha monetära poster som är fordringar på eller skulder till en utlandsverksamhet. En post, för vilken reglering inte är planerad eller troligen inte kommer att ske inom överskådlig framtid, är till sin innebörd en del av företags nettoinvestering i den utlandsverksamheten, och redovisas i enlighet med punkterna 32 och 33. Sådana monetära poster kan innefatta långfristiga fordringar eller lån. De innefattar inte kundfordringar eller leverantörsskulder.
- 15A Det företag som har en monetär post, som utgör fordran på eller skuld till en utlandsverksamhet enligt beskrivningen i punkt 15, kan vara ett dotterföretag i koncernen. Ett företag har exempelvis två dotterföretag, A och B. Dotterföretag B är en utlandsverksamhet. Dotterföretag A beviljar ett lån till dotterföretag B. Dotterföretag A:s lån, som är en fordran på dotterföretag B, kommer att bli en del av företags nettoinvestering i dotterföretag B om reglering av låneskulden vare sig är planerad eller antas ske inom överskådlig framtid. Detta skulle också bli fallet om dotterföretag A självt var en utlandsverksamhet.

*Monetära poster*

- 16 Det viktigaste kännetecknet för en monetär post är en rätt att erhålla (eller en förpliktelse att erlagga) 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 kontantutdelningar som redovisas som skuld. På motsvarande sätt utgör ett avtal om att erhålla (eller erlagga) ett variabelt antal av företagets egna egetkapitalinstrument eller en variabel mängd tillgångar för vilka det verkliga värde som ska erhållas (eller erläggas) motsvarar ett fastställt eller fastställbart belopp en monetär post. Omvänt är en icke-monetär posts viktigaste kännetecken avsaknaden av en rätt att erhålla (eller en förpliktelse att erlagga) ett fastställt eller fastställbart belopp. Exempel omfattar förutbetalda belopp för varor och tjänster, goodwill, immateriella tillgångar, varulager, materiella anläggningstillgångar, nyttjanderättstillgångar samt avsättningar som ska regleras genom leverans av en icke-monetär tillgång.

## SAMMANFATTNING AV DET TILLVÄGAGÅNGSSÄTT SOM KRÄVS I STANDARDEN

- 17 Vid upprättandet av finansiella rapporter ska varje företag – oavsett om det är ett fristående företag, ett företag med utlandsverksamheter (såsom ett moderföretag) eller en utlandsverksamhet (såsom ett dotterföretag eller en filial) – fastställa sin funktionella valuta i enlighet med punkterna 9–14. Företaget räknar om poster i utländsk valuta till sin funktionella valuta och redovisar effekterna av sådana omräkningar i enlighet med punkterna 20–37 och 50.
- 18 Många rapporterade företag utgörs av ett antal enskilda företag (exempelvis består en koncern av ett moderföretag och ett eller flera dotterföretag). Olika typer av företag kan, oavsett om de ingår i en koncern eller ej, ha innehav i intresseföretag eller samarbetsarrangemang. De kan också ha filialer. Resultatet och den finansiella ställningen för varje enskilt företag som ingår i det rapporterade företaget måste räknas om till den valuta i vilken det rapporterade företaget upprättar sina finansiella rapporter. Enligt denna standard kan ett rapporterat företags rapporteringsvaluta vara valfri valuta (eller valfria valutor). Resultatet och den finansiella ställningen för ett enskilt företag som ingår i det rapporterade företaget och vars funktionella valuta skiljer sig ifrån rapporteringsvalutan ska räknas om i enlighet med punkterna 38–50.
- 19 Det är enligt denna standard även tillåtet för ett fristående företag som upprättar finansiella rapporter eller ett företag som upprättar separata finansiella rapporter i enlighet med IAS 27 *Separata finansiella rapporter* att redovisa sina finansiella rapporter i valfri valuta (eller valfria valutor). Om företagets rapporteringsvaluta är en annan än dess funktionella valuta, räknas företagets resultat och finansiella ställning också om till rapporteringsvalutan i enlighet med punkterna 38–50.

## REDOVISNING I DEN FUNKTIONELLA VALUTAN AV TRANSAKTIONER I UTLÄNDSK VALUTA

**Första redovisningen**

- 20 Med en transaktion i utländsk valuta avses en transaktion som är uttryckt i, eller måste regleras i, utländsk valuta. Exempel utgörs av transaktioner som uppkommer när ett företag
- a) köper eller säljer varor eller tjänster som är prissatta i utländsk valuta,
  - b) tar upp eller lämnar lån som uttrycks i utländsk valuta, eller
  - c) på annat sätt förvärvar eller avyttrar tillgångar, eller ådrar sig eller reglerar skulder, uttryckta i utländsk valuta.
- 21 En transaktion i utländsk valuta ska, när den för första gången redovisas i den funktionella valutan, omräknas till den funktionella valutan enligt transaktionsdagens avistakurs.

- 22 Transaktionsdagen är den första dag då transaktionen uppfyller kraven på redovisning enligt IFRS. Av praktiska skäl används ofta en kurs som approximerar den faktiska kursen på transaktionsdagen. Exempelvis kan en genomsnittlig kurs för en vecka eller månad användas för alla transaktioner i varje utländsk valuta under perioden. Om fluktuationerna i valutakurserna är betydande, är emellertid användningen av den genomsnittliga kursen för en period olämplig.

#### **Redovisning vid efterföljande rapportperioders slut**

- 23 Vid varje rapportperiods slut ska

a) monetära poster i utländsk valuta räknas om till balansdagskursen,

b) icke-monetära poster, som värderas till anskaffningsvärde i en utländsk valuta, räknas om till valutakursen på transaktionsdagen, och

c) icke-monetära poster, som värderas till verkligt värde i en utländsk valuta, räknas om till valutakursen den dag då det verkliga värdet beräknades.

- 24 Det redovisade värdet för en post fastställs i samverkan med övriga tillämpliga standarder. Exempelvis kan materiella anläggningstillgångar värderas till verkligt värde eller anskaffningsvärde i enlighet med IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*. Oavsett om det fastställda redovisade värdet bygger på anskaffningsvärde eller verkligt värde, ska beloppet, om det har fastställts i en utländsk valuta, därefter räknas om till den funktionella valutan i enlighet med denna standard.

- 25 Det redovisade värdet för vissa poster fastställs genom jämförelse av två eller flera belopp. Exempelvis ska varulager redovisas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet i enlighet med IAS 2 *Varulager*. På motsvarande sätt ska en tillgång, för vilken det föreligger ett tecken på värdenedgång i enlighet med IAS 36 *Nedskrivningar*, redovisas till det lägsta av det redovisade värdet före beaktande av eventuella nedskrivningar och dess återvinningsvärde. Om en sådan tillgång är icke-monetär och värderas i en utländsk valuta, ska det redovisade värdet fastställas genom jämförelse mellan

a) anskaffningsvärdet eller det redovisade värdet, beroende på vilket som är tillämpligt, omräknat till valutakursen per den dag då det värdet fastställdes (det vill säga kursen per transaktionsdagen för en post som värderas till anskaffningsvärde), och

b) nettoförsäljningsvärdet eller återvinningsvärdet, beroende på vilket som är tillämpligt, omräknat till valutakursen per den dag då det värdet fastställdes (exempelvis balansdagskursen per rapportperiodens slut).

Effekten av denna jämförelse skulle kunna bli att en värdenedgång redovisas i den funktionella valutan men inte skulle redovisas i den utländska valutan, eller tvärtom.

- 26 Om flera valutakurser finns tillgängliga, används den kurs till vilken framtida kassaflöden som representerar transaktionen eller saldöt hade kunnat reglerats om dessa kassaflöden hade inträffat på värderingsdagen. Om det tillfälligt inte är möjligt att växla mellan två valutor, används den därpå följande första valutakursen till vilken växling skulle kunna ske.

#### **Redovisning av valutakursdifferenser**

- 27 Enligt vad som anges i punkterna 3 a och 5 är IFRS 9 tillämplig vid säkringsredovisning av poster i utländsk valuta. Vid tillämpning av säkringsredovisning krävs att ett företag redovisar vissa valutakursdifferenser på ett annat sätt än vad som krävs enligt denna standard. Exempelvis kräver IFRS 9 att valutakursdifferenser hänförliga till monetära poster, som uppfyller kraven för säkringsinstrument i en kassaflödessäkring, vid det första redovisningstillfället redovisas i övrigt totalresultat till den del säkringen är effektiv.

- 28 Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering av monetära poster eller omräkning av monetära poster till kurser som avviker från dem till vilka posterna omräknades vid det första redovisningstillfället under perioden eller i tidigare finansiella rapporter, ska redovisas i resultatet för den period i vilken de uppkommer, förutom enligt vad som beskrivs i punkt 32.**
- 29 Om monetära poster blir följden av en transaktion i en utländsk valuta och valutakursen ändras mellan transaktionsdagen och dagen för reglering, uppkommer en valutakursdifferens. Om transaktionen regleras under samma redovisningsperiod som den inträffade, redovisas alla valutakursdifferenser under den perioden. Om transaktionen regleras under en efterföljande redovisningsperiod, fastställs emellertid den redovisade valutakursdifferensen under varje period fram till regleringsdagen utifrån ändringen av valutakursen under respektive period.
- 30 Om en vinst eller förlust från en icke-monetär post redovisas i övrigt totalresultat, ska eventuella valutakomponenter hänförliga till vinsten eller förlusten redovisas i övrigt totalresultat. Omvänt gäller att om en vinst eller förlust från en icke-monetär post redovisas i resultatet, ska eventuella valutakomponenter hänförliga till vinsten eller förlusten redovisas i resultatet.**
- 31 Andra IFRS kräver att vissa vinster och förluster redovisas i övrigt totalresultat. Exempelvis krävs enligt IAS 16 att vissa vinster och förluster, som är följden av omvärdering av materiella anläggningstillgångar, redovisas i övrigt totalresultat. Om en sådan tillgång värderas i en utländsk valuta, krävs enligt punkt 23 c i denna standard att det omvärderade beloppet räknas om till valutakursen per den dag då beloppet fastställs, vilket leder till en valutakursdifferens som även den redovisas i övrigt totalresultat.
- 32 Valutakursdifferenser som uppstår avseende en monetär post, som utgör en del av ett rapporterande företags nettoinvestering i en utlandsverksamhet (se punkt 15), ska redovisas i resultatet i det rapporterande företags separata finansiella rapporter eller i utlandsverksamhetens individuella finansiella rapporter, beroende på vilket som är tillämpligt. I de finansiella rapporter som innefattar utlandsverksamheten och det rapporterande företaget (exempelvis koncernredovisningar om utlandsverksamheten är ett dotterföretag), ska sådana valutakursdifferenser vid första redovisningstillfället redovisas i övrigt totalresultat och, i enlighet med punkt 48, omklassificeras från eget kapital till resultatet vid avyttring av nettoinvesteringen.**
- 33 Om en monetär post utgör del av ett rapporterande företags nettoinvestering i en utlandsverksamhet och uttrycks i det rapporterande företags funktionella valuta, uppkommer en valutakursdifferens i utlandsverksamhetens individuella finansiella rapporter i enlighet med punkt 28. Om en sådan post uttrycks i utlandsverksamhetens funktionella valuta, uppkommer en valutakursdifferens i det rapporterande företags separata finansiella rapporter i enlighet med punkt 28. Om en sådan post uttrycks i en annan valuta än det rapporterande företags eller utlandsverksamhetens funktionella valuta, uppkommer en valutakursdifferens i det rapporterande företags separata finansiella rapporter och i utlandsverksamhetens individuella finansiella rapporter i enlighet med punkt 28. Sådana valutakursdifferenser redovisas i övrigt totalresultat i de finansiella rapporter som innefattar utlandsverksamheten och det rapporterande företaget (det vill säga de finansiella rapporter i vilka utlandsverksamheten konsolideras eller intas med tillämpning av kapitalandelsmetoden).

- 34 Om ett företag löpande bokför i en annan valuta än den funktionella valutan, omräknas alla belopp per den tidpunkt företaget upprättar sina finansiella rapporter till den funktionella valutan i enlighet med punkterna 20–26. Detta ger samma belopp i den funktionella valutan som om posterna ursprungligen hade bokförts i den funktionella valutan. Exempelvis räknas monetära poster om till den funktionella valutan genom användning av balansdagskursen, och icke-monetära poster som värderas till anskaffningsvärde räknas om till valutakursen per det datum då den transaktion genomfördes som ledde till redovisning av dessa poster.

#### **Byte av funktionell valuta**

- 35 När ett företag byter funktionell valuta, ska företaget tillämpa de omräkningsbestämmelser som gäller för den nya funktionella valutan framåtriktat från den tidpunkt då bytet sker.
- 36 Enligt vad som anges i punkt 13, återspeglar ett företags funktionella valuta de underliggande transaktioner, händelser och omständigheter som har relevans för företaget. Följaktligen kan den funktionella valutan, när den väl har fastställts, endast bytas om dessa underliggande transaktioner, händelser eller omständigheter har förändrats. Exempelvis kan en förändring av vilken valuta som huvudsakligen påverkar varors och tjänsters försäljningspris föranleda ett byte av ett företags funktionella valuta.
- 37 Effekten av ett byte av funktionell valuta redovisas framåtriktat. Med andra ord räknar ett företag om alla poster till den nya funktionella valutan genom att använda valutakursen per datumet för bytet. De omräknade belopp avseende icke-monetära poster som blir följden behandlas som posternas historiska anskaffningsvärden. Valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkning av en utlandsverksamhet, och som tidigare redovisats i övrigt totalresultat enligt punkterna 32 och 39 c, omklassificeras inte från eget kapital till resultatet förrän verksamheten avyttras.

#### **ANVÄNDNING AV ANNAN RAPPORTERINGSVALUTA ÄN DEN FUNKTIONELLA VALUTAN**

##### **Omräkning till rapporteringsvaluta**

- 38 Ett företag kan redovisa sina finansiella rapporter i valfri valuta (eller valfria valutor). Om rapporteringsvalutan är en annan än företagens funktionella valuta räknar företaget om sitt resultat och sin finansiella ställning till rapporteringsvalutan. Om exempelvis en koncern består av enskilda företag med olika funktionella valutor uttrycks resultatet och den finansiella ställningen för vart och ett av företagen i samma valuta så att koncernredovisning kan upprättas.
- 39 **Resultat och finansiell ställning för ett företag vars funktionella valuta inte är en valuta i ett hyperinflationssland ska räknas om till en annan rapporteringsvaluta på följande sätt:**
- a) **tillgångar och skulder i varje redovisad rapport över finansiell ställning (det vill säga inklusive jämförelsetal) ska räknas om till balansdagskursen per datumet för den rapporten över finansiell ställning,**
  - b) **intäkter och kostnader för varje rapport över resultat och övrigt totalresultat (det vill säga inklusive jämförelsetal) ska räknas om till valutakurserna vid dagen för transaktionerna, och**
  - c) **alla valutakursdifferenser som uppkommer ska redovisas i övrigt totalresultat.**
- 40 Av praktiska skäl kan en kurs som utgör en approximation av transaktionsdatumens valutakurser användas vid omräkningen. Exempelvis används ofta en genomsnittlig kurs för perioden vid omräkning av intäkter och kostnader. Om fluktuationerna i valutakurserna är betydande, är emellertid användningen av den genomsnittliga kursen för en period olämplig.

- 41 De valutakursdifferenser som punkt 39 c hänvisar till är följden av
- a) att intäcks- och kostnadsposter räknas om till transaktionsdagens kurs, medan tillgångar och skulder räknas om till balansdagskurs,
  - b) att ingående nettotillgångar räknas om till en balansdagskurs som skiljer sig från den föregående balansdagskursen.

Dessa valutakursdifferenser redovisas inte i resultatet eftersom ändringarna i valutakurserna har begränsad eller ingen direkt inverkan på aktuella eller framtida kassaflöden från verksamheten. Det ackumulerade beloppet för valutakursdifferenserna redovisas i en separat komponent i eget kapital fram till att utlandsverksamheten avyttras. När valutakursdifferenserna hänför sig till en icke helägd utlandsverksamhet som omfattas av koncernredovisningen, ska de ackumulerade kursdifferenser som uppkommer vid omräkning och som är hänförliga till innehavet utan bestämmande inflytande, fördelas på och redovisas som en del av innehavet utan bestämmande inflytande i koncernens rapport över finansiell ställning.

- 42 **Resultatet och den finansiella ställningen för ett företag vars funktionella valuta är en valuta i ett hyperinflationsland ska räknas om till en annan rapporteringsvaluta på följande sätt:**
- a) **Alla belopp (det vill säga tillgångar, skulder, poster i eget kapital, intäkter och kostnader, inklusive jämförelsetal) ska räknas om till balansdagskursen för den senaste rapporten över finansiell ställning, men**
  - b) **om beloppen räknas om till valutan i ett land som inte är ett hyperinflationsland ska jämförelsebeloppen vara de som i de relevanta finansiella rapporterna för föregående år redovisades som belopp för det då innevarande året (det vill säga beloppen ska inte justeras för senare förändringar i prisnivå eller för senare förändringar i valutakursen).**

- 43 **Om ett företags funktionella valuta är en valuta i ett hyperinflationsland ska företaget räkna om de finansiella rapporterna i enlighet med IAS 29 innan det tillämpar den omräkningsmetod som anges i punkt 42, utom när det gäller jämförelsebelopp som räknas om till en valuta i ett land som inte är ett hyperinflationsland (se punkt 42 b). Om landet upphör att vara ett hyperinflationsland och om företaget inte längre räknar om sina finansiella rapporter i enlighet med IAS 29, ska företaget som anskaffningsvärden vid omräkning till rapporteringsvalutan använda de belopp som räknats om till den prisnivå som gällde vid den tidpunkt när företaget upphörde att räkna om sina finansiella rapporter.**

#### **Omräkning av en utlandsverksamhet**

- 44 Utöver punkterna 38–43 är punkterna 45–47 tillämpliga när en utlandsverksamhets resultat och finansiella ställning räknas om till en rapporteringsvaluta så att utlandsverksamheten kan inkluderas i det rapporterade företagets finansiella rapporter genom intagande i koncernredovisningen eller genom tillämpning av kapitalandelsmetoden.

- 45 Införlivandet av en utlandsverksamhets resultat och finansiella ställning i det rapporterade företags resultat och finansiella ställning följer det vanliga tillvägagångssättet vid upprättandet av koncernredovisning, såsom eliminering av koncerninterna balansposter och koncerninterna transaktioner för ett dotterföretag (se IFRS 10 *Koncernredovisning*). En koncernintern monetär tillgång (eller skuld) kan emellertid inte, oavsett om den är kortfristig eller långfristig, elimineras mot motsvarande koncerninterna skuld (eller tillgång) utan att följden av valutakursfluktuationer framgår i koncernredovisningen. Detta beror på att den monetära posten motsvarar ett åtagande att växla en valuta mot en annan och exponerar det rapporterade företaget för vinster eller förluster till följd av valutakursfluktuationer. Därför fortsätter det rapporterade företaget att redovisa en sådan valutakursdifferens i resultatet för koncernen, eller, om valutakursdifferenser uppkommit under omständigheter som beskrivs i punkt 32, redovisas de i övrigt totalresultat och ackumuleras i en separat komponent i eget kapital fram till att utlandsverksamheten avyttras.
- 46 Om en utlandsverksamhets finansiella rapporter är per ett annat datum än det rapporterade företags finansiella rapporter, upprättar utlandsverksamheten ofta ytterligare finansiella rapporter per samma datum som det rapporterade företags finansiella rapporter. Om detta inte sker, är det enligt IFRS 10 tillåtet att använda en annan balansdag under förutsättning att skillnaden inte överstiger tre månader och att justeringar görs för effekterna av eventuella betydande transaktioner eller andra händelser som inträffar mellan de olika datumen. I ett sådant fall räknas utlandsverksamhetens tillgångar och skulder om till valutakursen vid utlandsverksamhetens rapportperiods slut. Justeringar görs för betydande förändringar av valutakurser fram till det rapporterade företags rapportperiods slut i enlighet med IFRS 10. Samma tillvägagångssätt används vid tillämpning av kapitalandelsmetoden på intresseföretag och joint ventures i enlighet med IAS 28 (enligt ändring 2011).
- 47 **Goodwill som uppkommer vid förvärv av en utlandsverksamhet liksom justeringar till verkligt värde av det redovisade värdet för tillgångar och skulder som görs vid förvärvet av denna utlandsverksamhet ska redovisas som tillgångar och skulder i utlandsverksamhetens funktionella valuta och räknas om till balansdagkurs i enlighet med punkterna 39 och 42.**

#### **Avyttring eller delavyttring av en utlandsverksamhet**

- 48 Vid avyttring av en utlandsverksamhet ska det ackumulerade beloppet för de kursdifferenser som är hänförliga till den utlandsverksamheten, som redovisats i övrigt totalresultat och ackumulerats i en separat komponent i eget kapital, omklassificeras från eget kapital till resultatet (som en omklassificeringsjustering) när vinsten eller förlusten vid avyttringen redovisas (se IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbeting 2007)).
- 48A Utöver avyttring av ett företags hela innehav i en utlandsverksamhet ska följande delavyttringar redovisas som avyttringar:
- a) då delavyttringen innebär förlust av ett bestämmande inflytande över ett dotterföretag som innefattar en utlandsverksamhet, oavsett om företaget har kvar ett innehav utan bestämmande inflytande i sitt före detta dotterföretag efter delavyttringen, och
- b) då det kvarvarande innehavet efter delavyttring av ett intresse i ett samarbetsarrangemang eller delavyttring av ett innehav i ett intresseföretag som innefattar en utlandsverksamhet är en finansiell tillgång som inkluderar en utlandsverksamhet.

- 48B Vid avyttring av ett dotterföretag som innefattar en utlandsverksamhet ska det ackumulerade belopp för kursdifferenser som är hänförligt till denna utlandsverksamhet och som har hänförts till innehaven utan bestämmande inflytande tas bort från rapporten över finansiell ställning, men ska inte omklassificeras till resultatet.
- 48C Vid delavyttring av ett dotterföretag som innefattar en utlandsverksamhet ska företaget fördela om den proportionella andelen av det ackumulerade beloppet för de valutakursdifferenser som redovisats i övrigt totalresultat till innehaven utan bestämmande inflytande i denna utlandsverksamhet. I varje annan delavyttring av en utlandsverksamhet ska företaget till resultatet omklassificera endast den proportionella andelen av det ackumulerade beloppet för de valutakursdifferenser som redovisats i övrigt totalresultat.**
- 48D En delavyttring av ett företags intresse i en utlandsverksamhet är varje minskning av ett företags ägarintresse i en utlandsverksamhet, förutom sådana minskningar enligt 48A som redovisas som avyttringar.
- 49 Ett innehav i en utlandsverksamhet kan helt eller delvis avyttras genom försäljning, likvidation, återbetalning av aktiekapital eller genom andra sätt att avhända sig hela eller delar av verksamheten. En nedskrivning av det redovisade värdet på en utlandsverksamhet, antingen på grund av dess egna förluster eller en värdenedgång som redovisas av investeraren, betraktas inte som en delavyttring. Följaktligen ska inte någon del av de vinster eller förluster från kursdifferenser som redovisats i övrigt totalresultat omklassificeras till resultatet vid nedskrivningstillfället.

#### SKATTEEFFEKTER AV ALLA VALUTAKURSDIFFERENSER

- 50 Vinster och förluster vid transaktioner i utländsk valuta och valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkning av ett företags resultat och finansiella ställning (inklusive utlandsverksamheter) till en annan valuta kan ge upphov till skatteeffekter. IAS 12 *Inkomstskatter* är tillämplig på sådana skatteeffekter.

#### UPPLYSNINGAR

- 51 I punkterna 53 och 55–57 avser hänvisningar till "funktionell valuta", när det gäller en koncern, moderföretagets funktionella valuta.
- 52 Ett företag ska lämna följande upplysningar:
- Storleken på valutakursdifferenser som redovisas i resultatet förutom för sådana valutakursdifferenser som uppkommit till följd av att finansiella instrument värderats till verkligt värde via resultatet i enlighet med IFRS 9.
  - Nettot av de valutakursdifferenser som redovisats i övrigt totalresultat och ackumulerats i en separat komponent i eget kapital, och en avstämning av beloppet för sådana valutakursdifferenser per periodens början och slut.
- 53 Om rapporteringsvalutan är en annan än den funktionella valutan ska detta anges, tillsammans med upplysning om den funktionella valutan och anledningen till varför en annan rapporteringsvaluta används.
- 54 Om antingen det rapporterade företaget eller en betydande utlandsverksamhet byter funktionell valuta ska detta anges samt upplysning lämnas om anledningen till bytet.



- 55 Om ett företag upprättar sina finansiella rapporter i en annan valuta än sin funktionella valuta, ska det beskriva de finansiella rapporterna som överensstämmande med IFRS endast om de överensstämmer med alla krav i IFRS, inklusive den omräkningsmetod som beskrivs i punkterna 39 och 42.**
- 56 Ett företag upprättar ibland sina finansiella rapporter eller annan finansiell information i en annan valuta än sin funktionella valuta utan att uppfylla kraven i punkt 55. Exempelvis kan ett företag räkna om endast vissa poster i sina finansiella rapporter till en annan valuta. Alternativt kan ett företag vars funktionella valuta inte är en valuta i ett hyperinflationsland räkna om de finansiella rapporterna till en annan valuta genom omräkning av alla poster till den senaste balansdagskursen. Sådana omräkningar är inte förenliga med IFRS, och upplysningar i enlighet med punkt 57 krävs.
- 57 Om ett företag redovisar sina finansiella rapporter eller annan finansiell information i en annan valuta än antingen sin funktionella valuta eller sin rapporteringsvaluta och om kraven i punkt 55 inte uppfylls, ska det**
- a) tydligt ange att det rör sig om kompletterande upplysningar för att skilja dem från de upplysningar som överensstämmer med IFRS,
- b) ange i vilken valuta som de kompletterande upplysningarna lämnats, och
- c) lämna upplysning om företagets funktionella valuta och vilken omräkningsmetod som använts för att ta fram de kompletterande upplysningarna.

#### IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- 58 Ett 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.
- 58A *Nettoinvestering i utlandsverksamhet* (ändringar i IAS 21), utfärdad i december 2005, lade till punkt 15A och ändrade punkt 33. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.
- 59 Ett företag ska tillämpa punkt 47 framåtriktat på alla förvärv som sker efter det att den rapportperiod i vilken denna standard tillämpas för första gången har börjat. Retroaktiv tillämpning av punkt 47 på tidigare förvärv är tillåten. Vid ett förvärv av en utlandsverksamhet, där förvärvet redovisas framåtriktat men skedde före den tidpunkt då denna standard tillämpas för första gången, ska företaget inte räkna om tidigare år och kan följaktligen, i tillämpliga fall, redovisa goodwill och justeringar till verkligt värde som uppkommer vid detta förvärv som tillgångar och skulder i företaget i stället för tillgångar och skulder i utlandsverksamheten. Därför är denna goodwill och justeringarna till verkligt värde antingen redan uttryckta i företagets funktionella valuta eller så är de icke-monetära poster i utländsk valuta vilka redovisas till valutakursen per förvärvstillfället.
- 60 Alla andra ändringar till följd av tillämpningen av denna standard ska redovisas i enlighet med kraven i IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

- 60A IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 och 52. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.
- 60B IAS 27 (enligt ändring 2008) innebar att punkterna 48A–48D lades till och att punkt 49 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 27 (ändrad 2008) för en tidigare period, ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.
- 60C [utgår]
- 60D Punkt 60B ändrades genom *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i maj 2010. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.
- 60E [utgår]
- 60F IFRS 10 och IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*, utfärdade i maj 2011, ändrade punkterna 3 b, 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 och 48A. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 10 och IFRS 11.
- 60G IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att definitionen av verkligt värde i punkt 8 ändrades och att punkt 23 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.
- 60H *Redovisning av poster i övrigt totalresultat* (ändringar i IAS 1), utfärdad i juni 2011, ändrade punkt 39. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.
- 60I [utgår]
- 60J IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna 3, 4, 5, 27 och 52 och strök punkterna 60C, 60E och 60I. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.
- 60K Genom IFRS 16 *Leasingavtal*, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 16. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 16.

## UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

- 61 Denna standard ersätter IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser* (omarbetad 1993).
- 62 Denna standard ersätter följande tolkningar:
- a) SIC-11 *Aktivering av valutakursförluster efter kraftiga devalveringar*,
  - b) SIC-19 *Rapportvaluta – omräkning och utformning av finansiella rapporter enligt IAS 21 och IAS 29*, och
  - c) SIC-30 *Rapportvaluta – omräkning från värderingsvaluta till rapportvaluta*.

## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 23

**Låneutgifter**

## GRUNDPRINCIP

- 1 Låneutgifter som är direkt hänförliga till förvärv, uppförande eller produktion av en kvalificerad tillgång utgör del av den tillgångens anskaffningsvärde. Övriga låneutgifter redovisas som kostnad.**

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 2 Ett företag ska tillämpa denna standard vid redovisning av låneutgifter.**
- 3 Standarden behandlar inte den faktiska eller beräknade kostnaden för eget kapital, inklusive preferensaktiekapital som inte klassificeras som skuld.
- 4 Ett företag behöver inte tillämpa standarden på låneutgifter som är direkt hänförliga till förvärv, uppförande eller produktion av
- a) en kvalificerad tillgång som värderas till verkligt värde, exempelvis en biologisk tillgång inom tillämpningsområdet för IAS 41 *Jord- och skogsbruk*, eller
  - b) lagertillgångar som regelbundet tillverkas, eller på annat sätt framställs, i större kvantiteter.

## DEFINITIONER

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

*Låneutgifter* är ränta och andra kostnader som uppkommer när ett företag lånar kapital.

En *kvalificerad tillgång* är en tillgång som med nödvändighet tar en betydande tid i anspråk att färdigställa för avsedd användning eller försäljning.

- 6 Låneutgifter kan innefatta
- a) räntekostnader beräknade med hjälp av effektivräntemetoden enligt IFRS 9,
  - b) [utgåår]
  - c) [utgåår]
  - d) ränta på leasingkulder som redovisas enligt IFRS 16 *Leasingavtal*, och
  - e) valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av lån i utländsk valuta, till den del dessa betraktas som en justering av räntekostnader.
- 7 Beroende på omständigheterna kan något av nedanstående betraktas som kvalificerade tillgångar:
- a) lagertillgångar,
  - b) produktionsanläggningar,

- c) kraftverk,
- d) immateriella tillgångar,
- e) förvaltningsfastigheter,
- f) producerande växter.

Finansiella tillgångar, och lagertillgångar som tillverkas eller på annat sätt framställs med kort tillverkningsstid, är inte kvalificerade tillgångar. Tillgångar som är klara för avsedd användning eller försäljning när de förvärvas är inte kvalificerade tillgångar.

#### REDOVISNING

- 8 Ett företag ska aktivera låneutgifter som är direkt hänförliga till förvärv, uppförande eller produktion av en kvalificerad tillgång som del av den tillgångens anskaffningsvärde. Ett företag ska redovisa övriga låneutgifter som kostnad i den period när de uppkommer.**
- 9 Låneutgifter som är direkt hänförliga till förvärv, uppförande eller produktion av en kvalificerad tillgång innefattas i tillgångens anskaffningsvärde. Sådana låneutgifter aktiveras som del av tillgångens anskaffningsvärde när det är sannolikt att de kommer att leda till framtida ekonomiska fördelar för företaget och kostnaderna kan mätas på ett tillförlitligt sätt. När ett företag tillämpar IAS 29 *Finansiell rapportering i hyperinflation länder* redovisar det som kostnad den del av låneutgifterna som kompenserar för inflationen under samma period enligt punkt 21 i den standarden.

#### Låneutgifter som kan aktiveras

- 10 Låneutgifter som är direkt hänförliga till förvärv, uppförande eller produktion av en kvalificerad tillgång är sådana låneutgifter som hade undvikits om åtgärden inte genomförts. När ett företag lånar kapital särskilt i syfte att erhålla en viss kvalificerad tillgång kan de låneutgifter som är direkt hänförliga till tillgången i fråga enkelt identifieras.
- 11 Det kan vara svårt att identifiera ett direkt samband mellan viss upplåning och en kvalificerad tillgång och bestämma den upplåning som annars hade undvikits. En sådan svårighet uppkommer exempelvis när ett företags finansieringsverksamhet samordnas centralt. Svårigheter uppstår också när en koncern använder en rad skuldinstrument vid upplåning av kapital till olika räntesatser och lånar ut detta kapital på olika grunder till andra företag i koncernen. Andra komplikationer uppstår vid lån i utländsk valuta eller lån som är knutna till utländska valutor, när koncernen är verksam i länder med mycket hög inflation samt på grund av svängningar i valutakurser. Detta leder till svårigheter att fastställa storleken på de låneutgifter som är direkt hänförliga till förvärvet av en kvalificerad tillgång och i sådana fall måste särskilda bedömningar göras.
- 12 Till den del ett företag lånar upp kapital särskilt i syfte att erhålla en kvalificerad tillgång, ska företaget bestämma det belopp av låneutgifter som kan aktiveras till de faktiska låneutgifter för upplåningen som uppkommit under perioden efter avdrag för de eventuella investeringsintäkter som uppkommit när upplånat kapital tillfälligt placerats.**
- 13 Finansieringen av en kvalificerad tillgång kan innebära att ett företag erhåller upplånat kapital och ådrar sig låneutgifter innan en del av medlen eller samtliga medel används för investering i den kvalificerade tillgången. I sådana fall placeras medlen ofta tillfälligt i avvaktan på att investeringen i tillgången genomförs. Vid bestämmandet av beloppet för de låneutgifter som kan aktiveras för en viss period dras samtliga investeringsintäkter av sådant placerat kapital från de uppkomna låneutgifterna.

- 14 Till den del ett företag lånar upp kapital allmänt och använder det i syfte att erhålla en kvalificerad tillgång, ska beloppet av de låneutgifter som kan aktiveras fastställas genom att en räntesats tillämpas på investeringarna i den tillgången. Räntesatsen ska vara det vägda genomsnittet av företagets låneutgifter för alla utestående lån under perioden. I denna beräkning får ett företag dock inte räkna med låneutgifter för lån som upptagits särskilt i syfte att erhålla en kvalificerad tillgång, förrän i allt väsentligt alla aktiviteter som krävs för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning eller försäljning är slutförda. Beloppet avseende de låneutgifter ett företag aktiverar under en period ska inte överstiga det belopp för låneutgifter som uppkommit under den perioden.
- 15 Under vissa omständigheter är det riktigt att ta med moderföretagets och dess dotterföretags samtliga lån vid beräkningen av ett vägt genomsnitt av låneutgifterna. Under andra omständigheter är det riktigt för varje dotterföretag att använda ett vägt genomsnitt av låneutgifterna för sin egen upplåning.

#### **Det redovisade värdet för den kvalificerade tillgången överstiger återvinningsvärdet**

- 16 När det redovisade värdet eller det förväntade slutliga anskaffningsvärdet för den kvalificerade tillgången överstiger tillgångens återvinningsvärde eller nettoförsäljningsvärde, skrivs det redovisade värdet ned eller bort enligt kraven i andra standarder. Under vissa omständigheter återförs det nedskrivna eller bortskrivna beloppet enligt dessa andra standarder.

#### **Påbörjande av aktivering**

- 17 Ett företag ska börja aktivera låneutgifter som del av anskaffningsvärdet för en kvalificerad tillgång på inledningsdatumet. Inledningsdatum för aktivering är det datum när företaget först uppfyller samtliga villkor nedan:
- a) det har utgifter för tillgången,
  - b) det ådrar sig låneutgifter, och
  - c) det genomför aktiviteter som krävs för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning eller försäljning.
- 18 Utgifter för en kvalificerad tillgång omfattar endast sådana utgifter som har resulterat i betalningar, överlåtelser av andra tillgångar eller att räntebärande skulder uppkommit. Utgifter minskas med erhållna förskottsbetalningar och bidrag som är hänförliga till tillgången (se IAS 20 *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*). Det genomsnittliga redovisade värdet för tillgången under en period, inklusive tidigare aktiverade låneutgifter, är vanligen en tillräcklig approximation av de utgifter som räntesatsen tillämpas på under perioden.
- 19 De aktiviteter som krävs för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning eller försäljning omfattar mer än det fysiska uppförandet av tillgången. De innefattar tekniskt och administrativt arbete före påbörjandet av det fysiska uppförandet, såsom de aktiviteter som krävs för att införskaffa tillstånd före påbörjandet av det fysiska uppförandet. Däremot utesluter sådana aktiviteter innehavet av en tillgång när ingen produktion eller utveckling som förändrar tillgångens beskaffenhet äger rum. Exempelvis aktiveras låneutgifter som uppkommer medan mark exploateras under den tid som exploateringsarbete pågår. Däremot uppfyller låneutgifter, som uppkommer när mark som har förvärvats för exploatering innehas utan att något exploateringsarbete utförs, inte kraven för aktivering.

### Avbrott i aktivering

- 20 Ett företag ska göra avbrott i aktivering av låneutgifter under sådana längre perioder när det gör avbrott i aktiv utveckling av en kvalificerad tillgång.**
- 21 Ett företag kan ådra sig låneutgifter under en längre period under vilken det gör avbrott i de aktiviteter som krävs för att färdigställa en tillgång för dess avsedda användning eller försäljning. Sådana utgifter är utgifter för innehav av delvis färdigställda tillgångar och uppfyller inte kraven för aktivering. Ett företag gör emellertid vanligen inte avbrott i aktiveringen av låneutgifter under en period när det utför betydande tekniskt och administrativt arbete. Ett företag gör inte heller avbrott i aktiveringen av låneutgifter när ett tillfälligt uppehåll krävs som del av processen för att färdigställa en tillgång för dess avsedda användning eller försäljning. Exempelvis fortsätter aktivering under den längre förseningen som blir följderna av höga vattenstånd vid byggandet av en bro, om sådana höga vattenstånd är vanliga under byggnadsperioden i det berörda geografiska området.

### Upphörande av aktivering

- 22 Ett företag ska upphöra att aktivera låneutgifter när det i allt väsentligt har slutfört alla de aktiviteter som krävs för att färdigställa en kvalificerad tillgång för dess avsedda användning eller försäljning.**
- 23 En tillgång är normalt färdigställd för avsedd användning eller försäljning när det fysiska uppförandet av tillgången har slutförts, även om rutinmässigt administrativt arbete kan fortsätta. Om smärre åtgärder, exempelvis utsmyckning av en fastighet enligt köparens eller användarens specifikationer, är allt som återstår, indikerar detta att aktiviteterna i allt väsentligt är slutförda.
- 24 När ett företag slutför uppförandet av en kvalificerad tillgång i delar och varje del kan användas medan uppförandet av andra delar fortgår, ska företaget upphöra att aktivera låneutgifter när det i allt väsentligt slutför alla de aktiviteter som krävs för att färdigställa sådan del för avsedd användning eller försäljning.**
- 25 Ett industriområde som innehåller flera byggnader där var och en för sig kan användas är ett exempel på en kvalificerad tillgång, där varje del kan användas, medan uppförandet av andra byggnader fortsätter. Ett exempel på en kvalificerad tillgång, som behöver vara färdig i alla delar innan någon del kan tas i bruk, är en fabrik som innefattar flera processer som utförs i en följd i olika delar av fabriken inom samma område, såsom ett stålverk.

### UPPLYSNINGAR

- 26 Ett företag ska lämna upplysning om**

**a) beloppet för låneutgifter som har aktiverats under redovisningsperioden, samt**

**b) den räntesats som använts för att fastställa beloppet för de låneutgifter som kan aktiveras.**

### ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- 27 När tillämpning av denna standard innebär byte av redovisningsprincip ska ett företag tillämpa standarden på låneutgifter hänförliga till kvalificerade tillgångar för vilka inledningsdatumet för aktiveringen är datumet för ikraftträdande eller senare.**

**28 Ett företag kan emellertid utse vilket datum som helst före datumet för ikraftträdande och tillämpa standarden på låneutgifter hänförliga till alla kvalificerade tillgångar för vilka inledningsdatumet för aktiveringen är det datumet eller senare.**

28A Genom *Den årliga förbättringscykeln 2015–2017 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2017, ändrades punkt 14. Ett företag ska tillämpa denna ändring på låneutgifter som uppkommit per eller efter början av det räkenskapsår då företaget för första gången tillämpar dessa ändringar.

#### IKRAFTTRÄDANDE

29 Ett företag ska tillämpa standarden för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna standard före den 1 januari 2009, ska företaget lämna upplysning om detta.

29A Punkt 6 ändrades genom *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i maj 2008. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

29B IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkt 6. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 9.

29C Genom IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 6. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 16.

29D Genom *Den årliga förbättringscykeln 2015–2017 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2017, ändrades punkt 14 och punkt 28A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det lämna upplysning om detta.

#### UPPHÄVANDE AV IAS 23 (OMARBETAD 1993)

30 Denna standard ersätter IAS 23 *Låneutgifter* [på svenska godkänd av EU som *Lånekostnader*], omarbetad 1993.

## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 24

**Upplysningar om närstående**

## SYFTE

- 1 Syftet med denna standard är att säkerställa att ett företags finansiella rapporter innehåller sådana upplysningar som behövs för att uppmärksamma möjligheten att dess finansiella ställning och resultat kan ha påverkats av förekomsten av närstående parter samt av transaktioner med och utestående mellanhavanden, inklusive åtaganden, med sådana parter.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

**2 Denna standard ska tillämpas vid**

- a) **identifiering av relationer och transaktioner med närstående parter,**
  - b) **identifiering av utestående mellanhavanden, inklusive åtaganden, mellan ett företag och dess närstående parter,**
  - c) **identifiering av de omständigheter under vilka upplysningar enligt leden a och b krävs, och**
  - d) **fastställande av vilka upplysningar som ska lämnas om dessa poster.**
- 3 Denna standard kräver att upplysning lämnas om relationer, transaktioner och utestående mellanhavanden, inklusive åtaganden, med närstående parter i ett moderföretags eller en investerares koncernredovisning och separata finansiella rapporter, då dessa har gemensamt bestämmande inflytande över, eller betydande inflytande över, ett investeringsobjekt som redovisas i enlighet med IFRS 10 *Koncernredovisning* eller IAS 27 *Separata finansiella rapporter*. Standarden gäller också individuella finansiella rapporter.
  - 4 Upplysningar om transaktioner med närstående parter och utestående mellanhavanden med andra företag i samma koncern lämnas i ett företags finansiella rapporter. Koncerninterna transaktioner med närstående parter och utestående mellanhavanden elimineras när koncernredovisningen upprättas, förutom mellan ett investmentföretag och de av dess dotterföretag som värderas till verkligt värde via resultatet.

## SYFTET MED UPPLYSNINGAR OM NÄRSTÅENDE PARTER

- 5 Relationer mellan närstående parter är vanligt förekommande i affärsverksamhet. Exempelvis bedriver företag ofta delar av sin verksamhet genom dotterföretag, joint ventures och intresseföretag. Under sådana förhållanden kan företaget påverka de finansiella och operativa strategierna i investeringsobjektet genom ett bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande.
- 6 En relation med en närstående part kan påverka ett företags resultat och finansiella ställning. Närstående parter kan genomföra transaktioner som inte skulle genomföras av parter som inte är närstående. Exempelvis skulle ett företag, som säljer varor till inköpspris till moderföretaget, kanske inte sälja på samma villkor till en annan kund. Vidare är det inte säkert att transaktioner mellan närstående parter sker med samma belopp som mellan ej närstående parter.
- 7 Ett företags resultat och finansiella ställning kan påverkas av en relation med en närstående part, även om det inte sker några transaktioner med närstående parter. Enbart existensen av en närståenderelation kan vara tillräckligt för att påverka företagets transaktioner med andra parter. Exempelvis kan ett dotterföretags förbindelser med en handelspartner avslutas när ett moderföretag förvärvar ett systerföretag som är verksamt i samma bransch som den tidigare partnern. Vidare kan en part avstå från att utöva viss verksamhet på grund av betydande inflytande från en annan part. Exempelvis kan ett moderföretag instruera ett dotterföretag att inte bedriva forsknings- och utvecklingsarbeten.



- 8 Av dessa skäl kan kännedom om ett företags transaktioner, utestående mellanhavanden, inklusive åtaganden, och relationer med närstående parter påverka bedömningar som användare av finansiella rapporter gör av ett företags verksamhet, inbegripet bedömningar av de risker och möjligheter som företaget står inför.

## DEFINITIONER

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

En *närstående part* är en person eller ett företag som är närstående till det företag som upprättar sina finansiella rapporter (i denna standard kallat "det rapporterande företaget").

**a) En person eller en persons nära familjemedlemmar är närstående till ett rapporterande företag om personen i fråga**

- i) utövar ett bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande över det rapporterande företaget,
- ii) har ett betydande inflytande över det rapporterande företaget, eller
- iii) är en av nyckelpersonerna i ledande ställning i det rapporterande företaget eller i moderföretaget till det rapporterande företaget.

**b) Ett företag är närstående till ett rapporterande företag om något av följande villkor är tillämpligt:**

- i) Företaget och det rapporterande företaget ingår i samma koncern (vilket betyder att varje moderföretag, dotterföretag och systerföretag är närstående till de övriga).
- ii) Ett företag är ett intresseföretag eller joint venture-företag till det andra företaget (eller ett intresseföretag eller joint venture-företag till ett koncernföretag i en koncern där det andra företaget ingår).
- iii) Båda företagen är joint ventures i vilket samma tredje part är samägare.
- iv) Ett företag är ett joint venture i vilket ett tredje företag är samägare och det andra företaget är ett intresseföretag till det tredje företaget.
- v) Företaget är en plan för ersättningar efter avslutad anställning till förmån för anställda i antingen det rapporterande företaget eller i ett företag som är närstående till det rapporterande företaget. Om det rapporterande företaget självt utgör en sådan plan är de ansvariga arbetsgivarna också närstående till det rapporterande företaget.
- vi) Företaget står under bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande av en person som avses i a.
- vii) En person som avses i a i har ett betydande inflytande över företaget eller är en av nyckelpersonerna i ledande ställning i företaget (eller i ett moderföretag till företaget).
- viii) Företaget, eller något koncernföretag i en koncern i vilken företaget ingår, tillhandahåller tjänster som brukar utföras av nyckelpersoner i ledande ställning åt det rapporterande företaget eller till dess moderföretag.

En *transaktion med närstående part* är en överföring av resurser, tjänster eller förpliktelser mellan ett rapporterande företag och en närstående part, oavsett om ett pris debiteras eller ej.

En persons nära familjemedlemmar är sådana familjemedlemmar som kan väntas påverka, eller påverkas av, personen i sina kontakter med företaget, i vilka följande innefattas:

- a) personens barn och maka/make eller sambo,
- b) barn till personens maka/make eller sambo, och
- c) personer som är ekonomiskt eller på annat sätt beroende av personen eller dennes maka/make eller sambo.

Ersättning innefattar alla ersättningar till anställda (enligt definitionen i IAS 19 *Ersättningar till anställda*), inklusive ersättningar till anställda i fråga om vilka IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar* tillämpas. Ersättningar till anställda är alla former av vederlag som ett företag eller någon på uppdrag av företaget betalar, ska betala eller tillhandahåller i utbyte mot tjänster som utförs åt företaget. De innefattar även sådana vederlag som betalas för moderföretagets räkning men som hänför sig till företaget. Ersättning innefattar

- a) kortfristiga ersättningar till anställda, såsom löner och sociala avgifter, betald semester och betald sjukfrånvaro, vinstandelar och bonus (om de ska betalas inom tolv månader från periodens slut) och icke-monetära ersättningar (såsom sjukvård, bostad, bil samt gratis eller subventionerade varor och tjänster) för nuvarande anställda,
- b) ersättningar efter avslutad anställning, såsom pensioner, andra pensionsförmåner, livförsäkring och sjukvård,
- c) övriga långfristiga ersättningar till anställda, inklusive ledighet för dem som varit anställda under lång tid och sabbatsår, ersättningar i samband med jubileer eller andra ersättningar till dem som varit anställda under lång tid, långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga och, om de inte ska betalas helt inom tolv månader efter periodens slut, vinstandelar, bonus och uppskjutna ersättningar,
- d) ersättningar vid uppsägning. och
- e) aktierelaterade ersättningar.

Nyckelpersoner i ledande ställning är de personer som har befogenhet och ansvar för planering, ledning och styrning av företagets verksamhet, direkt eller indirekt, däribland företagets styrelseledamöter (såväl arbetande styrelseledamöter som andra).

Staten avser statsmakten, offentliga myndigheter och liknande organ oavsett om dessa är lokala, nationella eller internationella.

Ett *staten närstående företag* är ett företag över vilket en stat utövar ett bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande.

Begreppen "bestämmande inflytande", "investmentföretag", "gemensamt bestämmande inflytande" och "betydande inflytande" definieras i IFRS 10, IFRS 11 *Samarbetsarrangemang* respektive IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures* och används i denna standard med den innebörd som anges i dessa IFRS.

- 10 Bedömningen om en närståenderelation föreligger eller inte grundas på förhållandets innebörd och inte enbart på den juridiska formen.
- 11 I denna standard anses följande företag eller fysiska personer inte vara närstående:
- a) två företag enbart på grund av att de har en gemensam styrelseledamot eller annan nyckelperson i ledande ställning eller på grund av att en nyckelperson i ledande ställning i ett företag har ett betydande inflytande över det andra företaget,
  - b) två samägare, enbart på grund av att de utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över ett joint venture,
  - c) i) finansiärer,  
  
ii) fackföreningar,  
  
iii) allmännyttiga företag, och  
  
iv) ministerier och offentliga myndigheter som inte har ett bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över det rapporterade företaget,  
  
enbart till följd av deras normala affärskontakter med ett företag (trots att de kan begränsa företagets handlingsfrihet eller medverka i dess beslutsprocess),
  - d) en kund, leverantör, franchisegivare, distributör eller generalagent med vilken ett företag har en betydande affärsvolym, enbart till följd av det ekonomiska beroende som detta förhållande medför.
- 12 I definitionen av närstående part inbegrips dotterföretag till intresseföretag i ett intresseföretag och dotterföretag till ett joint venture i ett joint venture. Därför är exempelvis ett intresseföretags dotterföretag och en investerare som har ett betydande inflytande över intresseföretaget varandra närstående.

#### UPPLYSNINGAR

##### Alla företag

- 13** Upplysningar ska lämnas om relationer mellan ett moderföretag och dess dotterföretag oberoende av om det har förekommit transaktioner mellan dem eller ej. Ett företag ska upplysa om namnet på dess moderföretag och den part som har det slutliga bestämmande inflytandet om denna är en annan än moderföretaget. Om vare sig företagets moderföretag eller den part som har det slutliga bestämmande inflytandet upprättar koncernredovisning som är tillgänglig för allmänheten, ska upplysning lämnas även om namnet på det näst högsta moderföretag som gör det.
- 14 För att en användare av finansiella rapporter ska kunna bilda sig en uppfattning om vilka effekter närståenderelationer har på ett företag, är det lämpligt att upplysningar lämnas om sådana närståenderelationer som innefattar ett bestämmande inflytande, oavsett om transaktioner har förekommit mellan de närstående parterna eller ej.
- 15 Kravet att lämna upplysningar om närståenderelationer mellan ett moderföretag och dess dotterföretag gäller utöver upplysningskraven i IAS 27 och IFRS 12 *Upplysningar om intressen i andra företag*.

- 16 I punkt 13 hänvisas det till det näst högsta moderföretaget. Det näst högsta moderföretaget är koncernens första moderföretag ovanför det närmaste moderföretaget som upprättar en koncernredovisning som är tillgänglig för allmänheten.
- 17 Ett företag ska lämna upplysning om den totala ersättningen till nyckelpersoner i ledande ställning och för var och en av följande kategorier:
- a) kortfristiga ersättningar till anställda,
  - b) ersättningar efter avslutad anställning,
  - c) övriga långfristiga ersättningar,
  - d) ersättningar vid uppsägning, och
  - e) aktierelaterade ersättningar.
- 17A Om ett företag erhåller tjänster som utförs av nyckelpersoner i ledande ställning från ett annat företag (ledningsföretaget), är företaget inte skyldigt att tillämpa kraven i punkt 17 på den ersättning som betalas eller ska betalas av ledningsföretaget till dess anställda eller styrelse.
- 18 Om ett företag har haft transaktioner med närstående parter under de perioder som omfattas av de finansiella rapporterna ska det lämna upplysningar om karaktären på närståenderelationen samt sådan information om dessa transaktioner och utestående mellanhavanden, inklusive åtaganden, som krävs för att användare ska förstå vilken effekt närståenderelationen kan ha på de finansiella rapporterna. Dessa upplysningskrav tillkommer utöver de krav som anges i punkt 17. Upplysningarna ska minst innehålla uppgift om
- a) transaktionsbeloppen,
  - b) de utestående mellanhavandenas storlek, inklusive för åtaganden, och
    - i) dessas villkor, inklusive information om eventuella säkerheter, samt karaktären på den ersättning som ska lämnas vid reglering, och
    - ii) uppgifter om eventuella lämnade eller mottagna garantier,
  - c) avsättningar för osäkra fordringar hänförliga till de utestående mellanhavandenas storlek, och
  - d) periodens redovisade kostnader avseende osäkra fordringar på närstående parter.
- 18A Upplysning ska lämnas om företagets kostnader för anskaffandet av tjänster som utförs av nyckelpersoner i ledande ställning, vilka tillhandahållits av ett särskilt ledningsföretag.
- 19 De upplysningar som krävs enligt punkt 18 ska lämnas separat för var och en av följande kategorier:
- a) moderföretaget,
  - b) företag med gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över företaget,

c) dotterföretag,

d) intresseföretag,

e) joint ventures i vilka företaget är samägare,

f) nyckelpersoner i ledande ställning i företaget eller dess moderföretag, och

g) andra närstående parter.

20 Klassificeringen av skulder till och fordringar på närstående parter i de olika kategorierna enligt punkt 19 är en utvidgning av upplysningskraven i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* rörande information som ska redovisas i antingen rapporten över finansiell ställning eller i noterna. Kategorierna har utvidgats i syfte att ge en mer fullständig analys av mellanhavanden med närstående parter och gäller transaktioner med närstående parter.

21 Följande är exempel på transaktioner för vilka upplysning ska lämnas, i det fall de involverar en närstående part:

a) inköp eller försäljning av varor (färdiga varor och andra varor),

b) inköp eller försäljning av fast egendom eller andra tillgångar,

c) tillhandahållande eller erhållande av tjänster,

d) leasingavtal,

e) överföringar av forskning och utveckling,

f) överföringar enligt licensavtal,

g) överföringar enligt finansieringsavtal (inklusive lån och kapitaltillskott i form av kontanter eller i natura),

h) ställande av garantier eller säkerhet,

i) åtaganden att göra något om en särskild händelse inträffar eller inte inträffar i framtiden, inklusive kontrakt som verkställs längre fram <sup>(12)</sup> (redovisade eller oredovisade), och

j) reglering av skulder på uppdrag av företaget eller av företaget på uppdrag av den närstående parten.

22 Deltagande av ett moderföretag eller dotterföretag i en förmånsbestämd plan där riskerna delas mellan koncernföretag är en transaktion mellan närstående parter (se punkt 42 i IAS 19 (enligt ändring 2011)).

23 Upplysningar om att transaktioner med närstående parter har förekommit på villkor likvärdiga dem som gäller vid transaktioner på armlängds avstånd lämnas endast om sådana villkor kan styrkas.

<sup>(12)</sup> I IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar* definieras kontrakt som verkställs längre fram som kontrakt där ingen av parterna har uppfyllt någon av sina förpliktelser, eller där båda parterna endast delvis, men i lika stor utsträckning, har uppfyllt sina förpliktelser.

- 24 Det är tillåtet att slå samman upplysningar om likartade poster förutom i de fall då separata upplysningar är nödvändiga för att förstå de effekter som transaktionerna med närstående parter får på företagets finansiella rapporter.

Staten närstående företag

- 25 Ett rapporterande företag undantas från upplysningskraven i punkt 18 vad gäller transaktioner och utestående mellanhavanden, inklusive åtaganden, med närstående parter när det gäller följande parter:

- a) en stat som har bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över det rapporterande företaget, och
- b) ett annat företag som är närstående part till följd av att samma stat har bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över både det rapporterande företaget och det andra företaget.

- 26 Om ett rapporterande företag tillämpar undantaget i punkt 25 ska det lämna följande upplysningar om de transaktioner och utestående mellanhavanden som avses i punkt 25:

- a) namnet på staten i fråga och vilket slag av relation den har med det rapporterande företaget (dvs. bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande), och
- b) följande tillräckligt detaljerade information för att användare av företagets finansiella rapporter ska kunna förstå effekten av transaktioner med närstående parter på dess finansiella rapporter:
  - i) varje enskilt betydande transaktions slag och storlek, och
  - ii) för övriga transaktioner som sammantaget, men inte enskilt, är betydande ska en kvalitativ eller kvantitativ indikation på deras omfattning lämnas. I slagen av transaktioner ingår de som räknas upp i punkt 21.

- 27 När ett rapporterande företag bedömningsmässigt har att fastställa hur pass detaljerade upplysningar som bör lämnas för att uppfylla kraven i punkt 26 b ska företaget beakta närheten i närståenderelationen och övriga faktorer av betydelse för att fastställa hur betydelsefull transaktionen är, exempelvis om den

- a) är betydande på grund av sin storlek,
- b) genomförs på icke marknadsmässiga villkor,
- c) ligger utanför de normala dagliga affärstransaktionerna, som exempelvis köp och försäljning av företag,
- d) uppges till reglerings- eller tillsynsmyndigheter,
- e) rapporteras till företagsledningen,
- f) kräver aktieägarnas godkännande.

## IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- 28 Ett företag ska tillämpa denna standard retroaktivt för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten, antingen av hela standarden eller av det partiella undantaget i punkterna 25–27 för staten närstående företag. Om ett företag tillämpar antingen hela standarden eller det partiella undantaget för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2011, ska företaget lämna upplysning om detta.
- 28A IFRS 10, IFRS 11 *Samarbetsarrangemang* och IFRS 12, utfärdade i maj 2011, ändrade punkterna 3, 9, 11 b, 15, 19 b och e och 25. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 10, IFRS 11 och IFRS 12.
- 28B *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebar att punkterna 4 och 9 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidigare tillämpning av *Investmentföretag* är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det samtidigt också tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag*.
- 28C Genom *Den årliga förbättringscykeln 2010–2012 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2013, ändrades punkt 9 och punkterna 17A och 18A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2014 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

## UPPHÄVANDE AV IAS 24 (2003)

- 29 Denna standard ersätter IAS 24 *Upplysningar om närstående* (enligt omarbetning 2003).

## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 26

*Redovisning av pensionsstiftelser*

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 1 **Denna standard ska tillämpas på finansiella rapporter för planer för pensionsförmåner i det fall sådana finansiella rapporter upprättas.**
- 2 Planer för pensionsförmåner kallas ibland också pensionsplaner. Enligt denna standard betraktas en plan för pensionsförmåner som ett separat rapporterande företag skilt från arbetsgivarna till planens deltagare. Alla andra standarder ska tillämpas på finansiella rapporter för planer för pensionsförmåner i den mån de inte ersätts av denna standard.
- 3 Standarden behandlar pensionsplanens redovisning och rapportering för alla deltagare som en grupp. Den behandlar inte rapporter till enskilda deltagare rörande deras pensionsersättning.
- 4 IAS 19 *Ersättningar till anställda* behandlar fastställande av kostnaden för pensionsersättning i de finansiella rapporterna för arbetsgivare som har sådana planer. Denna standard kompletterar sålunda IAS 19.
- 5 Planer för pensionsförmåner kan vara avgiftsbestämda planer eller förmånsbestämda planer. Många planer kräver att separata fonder upprättas, som kan vara separata juridiska personer och som kan ha förvaltare, till vilka avgifter betalas och från vilka pensionsersättning betalas. Denna standard ska tillämpas oavsett om en sådan fond upprättas och oavsett om det finns förvaltare.
- 6 Planer för pensionsförmåner som har investerade tillgångar i försäkringsföretag omfattas av samma redovisnings- och fonderingskrav som de som gör privata investeringar. Därmed omfattas de av denna standard, såvida inte avtalet med försäkringsföretaget är ingått i en viss deltagares namn eller grupp med deltagares namn och förpliktelsen rörande pensionsersättning endast är försäkringsföretagets ansvar.
- 7 Denna standard behandlar inte andra typer av ersättningar till anställda, såsom avgångsvederlag, uppskjuten ersättning, ersättning för ledighet vid lång anställning, särskilda planer för förtidspension eller avgång i förtid, planer som rör sjukvård och social omsorg eller bonusplaner. Statliga avtal rörande socialförsäkring omfattas inte heller av denna standards tillämpningsområde.

## DEFINITIONER

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

*Planer för pensionsförmåner* är överenskommelser i vilka ett företag tillhandahåller ersättningar till sina anställda när en anställning upphör eller efter dess upphörande (antingen i form av årliga betalningar eller som engångsbelopp) när sådana ersättningar, eller avgifter till dem, kan fastställas eller uppskattas före pensionen, utifrån villkoren i ett dokument eller utifrån företagets praxis.

*Avgiftsbestämda planer* är planer för pensionsförmåner enligt vilka de belopp som ska betalas som pensionsersättning fastställs genom avgifter till en fond tillsammans med fondens avkastning på investeringar.

*Förmånsbestämda planer* är planer för pensionsförmåner enligt vilka de belopp som ska betalas som pensionsersättning fastställs genom hänvisning till en formel som vanligen baseras på anställdas löner och/eller tjänsteår.



*Fondering* är överföring av tillgångar till en enhet (*fonden*), som är skild från arbetsgivarens företag, i syfte att kunna uppfylla framtida förpliktelser avseende betalning av pensionsersättning.

**I denna standard används också nedanstående begrepp med de innebörder som anges nedan:**

*Deltagare* är de som är förmånstagare i en plan för pensionsförmåner och andra som har rätt till ersättning enligt planen.

*Nettotillgångar tillgängliga för ersättningar* är tillgångar i en plan efter avdrag för skulder andra än nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.

*Nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder* är nuvärdet av förväntade betalningar från en plan för pensionsförmåner till befintliga och tidigare anställda, som är hänförliga till redan utförda tjänster.

*Intjänad ersättning* är ersättning där rätten till ersättningen, enligt villkoren i en plan för pensionsförmåner, inte är villkorad av fortsatt anställning.

- 9 Vissa planer för pensionsförmåner har annan huvudman än arbetsgivaren. Denna standard ska även tillämpas på sådana planers finansiella rapporter.
- 10 De flesta planer för pensionsförmåner bygger på formella avtal. Vissa är informella men har uppnått en viss grad av förpliktelse som följd av arbetsgivares etablerade praxis. Även om vissa planer tillåter arbetsgivare att begränsa de förpliktelser som är förknippade med planen, är det vanligen svårt för en arbetsgivare att upphäva en plan om arbetsgivaren vill behålla sina anställda. Samma grund för redovisning och rapportering ska användas både för informella och formella planer.
- 11 Många planer för pensionsförmåner föreskriver upprättande av separata fonder, till vilka avgifter erläggs och från vilka ersättning betalas. Sådana fonder kan administreras av parter som fungerar som fristående förvaltare av fondens tillgångar. I vissa länder kallas dessa parter förvaltare (trustees). I denna standard används begreppet förvaltare för sådana parter, även om ett förvaltarskap (trust) inte formellt har etablerats.
- 12 Planer för pensionsförmåner beskrivs vanligen som antingen avgiftsbestämda planer eller förmånsbestämda planer, som båda har speciella egenskaper. Det kan finnas planer med egenskaper från båda typerna. Den typen av kombinerade planer betraktas enligt denna standard som förmånsbestämda planer.

#### AVGIFTSBESTÄMDA PLANER

- 13 **De finansiella rapporterna för en avgiftsbestämd plan ska innehålla en sammanställning över nettotillgångar tillgängliga för ersättningar och en beskrivning av principerna för fondering.**
- 14 Enligt en avgiftsbestämd plan fastställs en deltagares framtida ersättning av de avgifter som betalats in av arbetsgivaren, deltagaren eller bägge parter samt fondens operativa effektivitet och avkastning på investeringar. En arbetsgivares förpliktelse fullgörs vanligen genom avgifterna till fonden. En aktuariell beräkning krävs vanligen inte, även om sådana beräkningar ibland används för att uppskatta den framtida ersättning som kan uppnås, baserat på aktuella avgifter och olika nivåer av framtida avgifter och avkastning på investeringar.
- 15 Deltagarna är intresserade av verksamheten i pensionsplanen eftersom den direkt påverkar nivån på deras framtida ersättning. Deltagarna är intresserade av att veta om avgifterna har erhållits och om förmånstagarnas rättigheter skyddats via tillräckliga kontrollåtgärder. En arbetsgivare är intresserad av en effektiv och god verksamhet i pensionsplanen.

16 Målet med rapporteringen för en avgiftsbestämd plan är att återkommande tillhandahålla information om planen och om resultatet av dess investeringar. Detta mål uppnås vanligen genom att tillhandahålla en finansiell rapport som omfattar följande:

- a) en beskrivning av betydande aktiviteter under perioden och effekten av eventuella förändringar som är hänförliga till planen och dess medlemmar, villkor och föreskrifter,
- b) sammanställningar över transaktioner och resultat vad gäller investeringar under perioden och planens finansiella ställning vid periodens slut, och
- c) en beskrivning av investeringsprinciperna.

#### FÖRMÅNSBESTÄMDA PLANER

#### 17 De finansiella rapporterna för en förmånsbestämd plan ska innehålla antingen

a) en sammanställning som visar

- i) **nettotillgångar tillgängliga för ersättningar,**
- ii) nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder, uppdelat på intjänade och ej intjänade ersättningar, och
- iii) **resulterande över- eller underskott, eller**

b) en sammanställning över nettotillgångar tillgängliga för ersättningar inklusive antingen

- i) en not med upplysning om nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder, uppdelat på intjänade och ej intjänade ersättningar, eller
- ii) **en hänvisning till denna information i en bifogad aktuariell rapport.**

**Om en aktuariell värdering inte har färdigställts per rapportdatum, ska den mest aktuella värderingen användas som grund och upplysning lämnas om värderingstidpunkten.**

18 I enlighet med punkt 17 ska nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder baseras på pensionsutfästelser enligt planens villkor för hittills utfört arbete med utgångspunkt antingen från aktuella lönenivåer eller från prognostiserade lönenivåer, samt upplysning lämnas om använd grund. Upplysning ska också lämnas om effekten av eventuella förändringar i aktuariella antaganden, som har haft en betydande inverkan på nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.

19 De finansiella rapporterna ska innehålla en förklaring av förhållandet mellan nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder och nettotillgångar tillgängliga för ersättningar samt av de principer som tillämpas vid fondering av pensionsutfästelser.

20 Vad gäller en förmånsbestämd plan beror betalningen av pensionsutfästelser på planens finansiella ställning och av inbetalares förmåga att betala framtida avgifter till planen samt på resultatet av de investeringar som planen gör och planens operativa effektivitet.

- 21 En förmånsbestämd plan behöver återkommande beräkningar från aktuarie för att bedöma planens finansiella ställning, pröva antaganden och rekommendera framtida avgiftsnivåer.
- 22 Målet med rapportering för en förmånsbestämd plan är att återkommande tillhandahålla information om planens finansiella resurser och verksamhet, som är användbar vid bedömning av förhållandena mellan ackumulering av resurser och ersättningar enligt planen över tiden. Detta mål uppnås vanligen genom att tillhandahålla finansiella rapporter som omfattar
- a) en beskrivning av betydande aktiviteter under perioden och effekten av eventuella förändringar som är hänförliga till planen och dess medlemmar, villkor och föreskrifter,
  - b) sammanställningar över transaktioner och resultat vad gäller investeringar under perioden och planens finansiella ställning vid periodens slut,
  - c) aktuariella antaganden antingen som del av sammanställningen eller i en separat rapport, och
  - d) en beskrivning av investeringsprinciperna.

#### **Nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder**

- 23 Nuvärdet av förväntade betalningar från en plan för pensionsförmåner kan beräknas och rapporteras med utgångspunkt från aktuella lönenivåer eller prognostiserade lönenivåer fram till dess att deltagarna går i pension.
- 24 De skäl som anges för att använda aktuell lön omfattar att
- a) nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder, som är summan av de belopp som för närvarande är hänförliga till varje deltagare i planen, kan beräknas mer objektivt än om prognostiserade lönenivåer används, eftersom färre antaganden används,
  - b) öknings i ersättningar som är hänförliga till en löneökning blir en förpliktelse för planen vid löneökningstidpunkten, och
  - c) beloppet avseende nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder, när aktuella lönenivåer används, i allmänhet sammanfaller närmare med det belopp som ska betalas i händelse av upphörande eller avveckling av planen.
- 25 De skäl som anges för att använda prognostiserad lön omfattar att
- a) finansiell information ska färdigställas utifrån fortlevnadsprincipen, oavsett vilka antaganden och uppskattningar som måste göras,
  - b) för planer som baseras på slutlön fastställs ersättningen genom hänvisning till lönerna vid eller nära pensions-tidpunkten och därmed måste prognoser ställas för löner, avgiftsnivåer och avkastning, och
  - c) underlåtenhet att införliva löneprognoser, när större delen av fonderingen bygger på löneprognoser, kan resultera i rapportering av en skenbar överfinansiering när planen inte är överfinansierad eller i rapportering av tillräcklig finansiering när planen är underfinansierad.

26 I de finansiella rapporterna för planen lämnas upplysning om nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder baserat på aktuella löner i syfte att upplysa om förpliktelser avseende intjänad ersättning fram till rapportdatum. Upplysning lämnas om nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder baserat på löneprognoser i syfte att informera om omfattningen av den potentiella förpliktelsen utifrån fortlevnadsprincipen, som vanligen är grund för fonderingen. Utöver upplysning om nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder, kan nöjaktig förklaring behöva lämnas i syfte att tydligt upplysa om det sammanhang i vilket nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder ska tolkas. Sådan förklaring kan vara i form av information om tillräckligheten i planerad framtida fondering och av fonderingsprinciper baserade på löneprognoser. Detta kan ingå i de finansiella rapporterna eller i aktuariens rapport.

#### **Frekvens för aktuariella värderingar**

27 I många länder görs inte aktuariella värderingar oftare än vart tredje år. Om en aktuariell värdering inte har färdigställts per rapportdatum, ska den mest aktuella värderingen användas som grund och upplysning lämnas om värderingstidpunkten.

#### **De finansiella rapporternas innehåll**

28 När det gäller förmånsbestämda planer lämnas upplysning genom ett av följande alternativ, vilka återspeglar olika metoder för upplysningar och klassificering av aktuariell information:

a) I de finansiella rapporterna ska en sammanställning ingå, som visar nettotillgångar tillgängliga för ersättningar, nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder och det resulterande över- eller underskottet. De finansiella rapporterna för planen ska också innehålla sammanställningar över förändringar i nettotillgångar tillgängliga för ersättningar och förändringar i nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder. De finansiella rapporterna kan kompletteras av en separat rapport från aktuarie som stöd för nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.

b) Finansiella rapporter som innefattar en sammanställning över nettotillgångar tillgängliga för ersättningar och en sammanställning över förändringar i nettotillgångar tillgängliga för ersättningar. Upplysning om nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder lämnas i not till sammanställningarna. De finansiella rapporterna kan också kompletteras av en rapport från aktuarie som stöd för nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.

c) Finansiella rapporter som innefattar en sammanställning över nettotillgångar tillgängliga för ersättningar och en sammanställning över förändringar i nettotillgångar tillgängliga för ersättningar, med nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder i en separat aktuariell rapport.

För varje alternativ kan också en förvaltar rapport rörande förvaltningens karaktär och en investeringsrapport komplettera de finansiella rapporterna.

29 De som förespråkar de alternativ som beskrivs i punkt 28 a och b är av uppfattningen att kvantifiering av pensionsutfästelser och andra uppgifter som tillhandahålls med dessa metoder hjälper användare att utvärdera planens aktuella status och sannolikheten för att planens förpliktelser uppfylls. De är också av uppfattningen att upplysningarna i de finansiella rapporterna ska vara fullständiga i sig och inte behöva kompletterande sammanställningar. Emellertid menar vissa att det alternativ som beskrivs i punkt 28 a kan ge intryck av att en skuld föreligger, och enligt deras uppfattning har inte nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder samtliga de egenskaper som kännetecknar en skuld.

- 30 De som förespråkar det alternativ som beskrivs i punkt 28 c menar att nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder inte ska innefattas i en sammanställning över nettotillgångar tillgängliga för ersättningar enligt det alternativ som beskrivs i punkt 28 a eller ens att upplysning om det ska lämnas i not enligt punkt 28 b, eftersom det nuvärdet kommer att jämföras direkt med förvaltningstillgångar och en sådan jämförelse kanske inte är meningsfull. De hävdar att aktuarier inte nödvändigtvis jämför nuvärden av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder med marknadsvärdena på investeringar utan i stället kan uppskatta nuvärdet av förväntade kassaflöden från investeringarna. Därför menar de som förespråkar detta alternativ att en sådan jämförelse sannolikt inte återspeglar aktuariens övergripande bedömning av planen och att det finns utrymme för missförstånd. Vissa menar också att oavsett om kvantifiering sker eller ej, ska informationen om pensionsutfästelser endast finnas i den separata aktuariella rapporten där en tillbörlig förklaring kan ges.
- 31 Denna standard godkänner ståndpunkterna från dem som förespråkar att tillåta upplysning om information rörande pensionsutfästelser i en separat aktuariell rapport. Den avvisar argument mot kvantifiering av nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder. Därmed betraktas de alternativ som beskrivs i punkt 28 a och b som godkända enligt denna standard, liksom det alternativ som beskrivs i punkt 28 c, så länge de finansiella rapporterna omfattar en hänvisning till och kompletteras av en aktuariell rapport som innefattar nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.

#### ALLA PLANER

##### Värdering av förvaltningstillgångar

- 32 **Investeringar i planer för pensionsförmåner ska redovisas till verkligt värde. När det gäller marknadsnoterade värdepapper motsvaras verkligt värde av marknadsvärdet. När en plan innehar investeringar för vilka det inte går att göra en uppskattning av verkligt värde, ska upplysning lämnas om orsaken till att verkligt värde inte används.**
- 33 När det gäller marknadsnoterade värdepapper motsvaras det verkliga värdet vanligen av marknadsvärdet, eftersom det betraktas som det bästa måttet på värdepapperets värde per rapportdatum och på investeringsens resultat under perioden. De värdepapper som har ett fast inlösenvärde och som har förvärvats för att matcha planens förpliktelser, eller vissa delar av dem, kan redovisas till belopp som baseras på deras slutliga inlösenvärde, med antagande om en konstant avkastning till förfall. När en plan innehar investeringar för vilka det inte går att göra en uppskattning av verkligt värde, exempelvis samtliga aktier i ett företag, ska upplysning lämnas om orsaken till att verkligt värde inte används. I den mån investeringar redovisas till andra belopp än marknadsvärde eller verkligt värde, lämnas vanligen även upplysning om verkligt värde. Tillgångar som används i en fonds verksamhet redovisas i enlighet med tillämpliga standarder.

##### Upplysningar

- 34 **Finansiella rapporter för en plan för pensionsförmåner, oavsett om det gäller en förmånsbestämd eller avgiftsbestämd plan, ska också innehålla följande:**
- a) en sammanställning över förändringar i nettotillgångar tillgängliga för ersättningar,
  - b) väsentlig information om redovisningsprinciper, och
  - c) en beskrivning av planen och effekten av eventuella förändringar i planen under perioden.

35 Finansiella rapporter från en plan för pensionsförmåner omfattar i tillämpliga fall följande:

- a) En sammanställning över nettotillgångar tillgängliga för ersättningar med upplysning om
  - i) tillgångar vid slutet av perioden, klassificerade på lämpligt sätt,
  - ii) grunden för värdering av tillgångarna,
  - iii) uppgifter om eventuell enskild investering som överstiger antingen 5 procent av nettotillgångar tillgängliga för ersättningar eller 5 procent av ett slag eller en typ av värdepapper,
  - iv) uppgifter om eventuell investering i arbetsgivaren, och
  - v) skulder andra än nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.
- b) En sammanställning över förändringar i nettotillgångar tillgängliga för ersättningar som visar
  - i) arbetsgivarens avgifter,
  - ii) anställdas avgifter,
  - iii) investeringsintäkter, såsom ränta och utdelning,
  - iv) övriga intäkter,
  - v) ersättningar som betalats eller ska betalas (exempelvis uppdelade på ersättningar avseende pension, dödsfall och arbetsoförmåga och engångsbetalningar),
  - vi) administrativa kostnader,
  - vii) övriga kostnader,
  - viii) skatt på inkomster,
  - ix) vinst och förlust vid avyttring av investeringar och förändringar i investeringars värde, och
  - x) överföringar från och till andra planer.
- c) En beskrivning av principerna för fondering.
- d) För förmånsbestämda planer, nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder (som kan skilja mellan intjänad ersättning och ej intjänad ersättning) baserat på pensionsutfästelser enligt planens villkor och utgående från hittills utfört arbete, varvid aktuella lönenivåer eller prognostiserade lönenivåer används. Den informationen kan ingå i en bifogad aktuariell rapport som ska läsas i sammanhang med relaterade finansiella rapporter.

- e) För förmånsbestämda planer, en beskrivning av de betydande aktuariella antaganden som görs och den metod som används för att beräkna nuvärdet av pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.
- 36 Rapporten för en plan för pensionsförmåner ska innehålla en beskrivning av planen, antingen som del av de finansiella rapporterna eller i en separat rapport. Den kan innehålla
- a) namn på de arbetsgivare och anställningsgrupper som omfattas av planen,
  - b) antalet deltagare som får ersättning och antalet övriga deltagare, med lämplig uppdelning,
  - c) typen av plan – avgiftsbestämd eller förmånsbestämd,
  - d) en upplysning om huruvida deltagarna betalar in avgifter till planen,
  - e) en beskrivning av pensionsutfästelserna till deltagarna,
  - f) en beskrivning av eventuella avvecklingsvillkor för planen, och
  - g) förändringar i posterna a–f under den period som omfattas av rapporten.

Det är inte ovanligt att hänvisa till andra dokument som finns lätt tillgängliga för användare och i vilka planen beskrivs och att endast ta med information rörande efterföljande ändringar.

#### IKRAFTTRÄDANDE

- 37 Denna standard ska tillämpas på finansiella rapporter för planer för pensionsförmåner för perioder som börjar den 1 januari 1988 eller senare.
- 38 *Disclosure of Accounting Policies*, som innebär att IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* och IFRS Practice Statement 2 *Making Materiality Judgements* ändras, utfärdades i februari 2021 och ändrar punkt 34. Ett företag ska tillämpa ändringen för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2023 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 27

*Separata finansiella rapporter*

## SYFTE

- 1 Syftet med denna standard är att föreskriva redovisnings- och upplysningskrav för innehav i dotterföretag, joint ventures och intresseföretag när ett företag upprättar separata finansiella rapporter.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 2 **Denna standard ska tillämpas vid redovisning av innehav i dotterföretag, joint ventures och intresseföretag när ett företag väljer, eller enligt nationella bestämmelser förpliktas, att upprätta separata finansiella rapporter.**
- 3 Denna standard föreskriver inte vilka företag som ska upprätta separata finansiella rapporter. Den är tillämplig när ett företag upprättar separata finansiella rapporter som följer International Financial Reporting Standards (IFRS).

## DEFINITIONER

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

En *koncernredovisning* utgör en finansiell rapport för en koncern där ett moderföretags och dess dotterföretags tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter, kostnader och kassaflöden presenteras som om koncernen är en enda ekonomisk enhet.

*Separata finansiella rapporter* är finansiella rapporter som presenteras av företag som, med förbehåll för kraven i denna standard, kan välja att redovisa sina innehav i dotterföretag, joint ventures och intresseföretag antingen till anskaffningsvärdet, i enlighet med IFRS 9 *Finansiella instrument*, eller enligt kapitalandelsmetoden såsom beskriven i IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures*.

- 5 Följande begrepp definieras i bilaga A till IFRS 10 *Koncernredovisning*, bilaga A till IFRS 11 *Samarbetsarrangemang* och punkt 3 i IAS 28:

- intresseföretag,
- bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt,
- kapitalandelsmetoden,
- koncern,
- investmentföretag,
- gemensamt bestämmande inflytande,
- joint venture,
- samägare i ett joint venture,
- moderföretag,
- betydande inflytande,
- dotterföretag.



- 6 Separata finansiella rapporter är sådana som presenteras utöver koncernredovisningar eller utöver de finansiella rapporterna för en investerare som inte har innehav i dotterföretag men som har innehav i intresseföretag eller joint ventures där innehav i intresseföretag eller joint ventures enligt IAS 28 ska redovisas enligt kapitalandelsmetoden, förutom under de omständigheter som anges i punkterna 8–8A.
- 7 Finansiella rapporter för ett företag som inte har ett dotterföretag, intresseföretag eller samägarinnehav i ett joint venture utgör inte några separata finansiella rapporter.
- 8 Ett företag som i enlighet med punkt 4 a i IFRS 10 är befriat från koncernredovisning eller som i enlighet med punkt 17 i IAS 28 (enligt ändring 2011) är befriat från kapitalandelsmetoden får upprätta separata finansiella rapporter som företagets enda finansiella rapporter.
- 8A Ett investmentföretag som under hela den innevarande perioden och alla redovisade jämförelseperioder ska tillämpa undantaget från koncernredovisning för alla sina dotterföretag, i enlighet med punkt 31 i IFRS 10, upprättar separata finansiella rapporter som sina enda finansiella rapporter.

#### UPPRÄTTANDE AV SEPARATA FINANSIELLA RAPPORTER

- 9 **Separata finansiella rapporter ska upprättas i enlighet med alla tillämpliga IFRS, med undantag för vad som föreskrivs i punkt 10.**
- 10 **När ett företag upprättar separata finansiella rapporter ska det redovisa sina innehav i dotterföretag, joint ventures och intresseföretag antingen**
  - a) **till anskaffningsvärde,**
  - b) **i enlighet med IFRS 9, eller**
  - c) **enligt kapitalandelsmetoden såsom beskriven i IAS 28.**

Företaget ska tillämpa samma redovisningsprincip för varje kategori av innehav. Innehav som redovisas till anskaffningsvärde eller enligt kapitalandelsmetoden ska redovisas i enlighet med IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter* när de klassificeras som att de innehas för försäljning eller värdeöverföring (eller när de ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning eller värdeöverföring). Värderingen av innehav som redovisas i enlighet med IFRS 9 förändras inte i sådana sammanhang.

- 11 Om ett företag, i enlighet med punkt 18 i IAS 28 (enligt ändring 2011), väljer att värdera innehavet i intresseföretag eller joint ventures till dess verkliga värde via resultatet i enlighet med IFRS 9 ska det även redovisa detta innehav på samma sätt i dess separata finansiella rapporter.
- 11A Om ett moderföretag, i enlighet med punkt 31 i IFRS 10, ska värdera sitt innehav i ett dotterföretag till dess verkliga värde via resultatet i enlighet med IFRS 9, ska det även redovisa sitt innehav i ett dotterföretag på samma sätt i dess separata finansiella rapporter.
- 11B När ett moderföretag upphör att vara eller blir ett investmentföretag ska det redovisa ändringen från och med dagen för statusändringen, enligt följande:
  - a) När ett företag upphör att vara ett investmentföretag ska företaget redovisa ett innehav i ett dotterföretag i enlighet med punkt 10. Dagen för statusändringen ska utgöras av antagen förvärvsdag. Dotterföretagets verkliga värde per den antagna förvärvsdagen ska anses vara den överförda antagna köpeskillingen vid redovisning av innehavet i enlighet med punkt 10.

i) [utgår]

ii) [utgår]

b) När ett företag blir ett investmentföretag ska det redovisa innehav i dotterföretag till dess verkliga värde via resultatet i enlighet med IFRS 9. Skillnaden mellan dotterföretagets tidigare redovisade värde och dess verkliga värde per investerarens dag för statusändring ska redovisas som vinst eller förlust i resultatet. Det ackumulerade beloppet av eventuella vinster eller förluster som tidigare redovisats i övrigt totalresultat för dotterföretagen ska behandlas som om investmentföretaget hade avyttrat dotterföretagen per dagen för statusändringen.

12 Utdelning från ett dotterföretag, ett joint venture eller ett intresseföretag redovisas i de separata finansiella rapporterna för ett företag när företagets rätt att ta emot utdelningen är fastslagen. Utdelningen redovisas i resultatet, såvida inte företaget väljer att använda kapitalandelsmetoden, varvid utdelningen redovisas som en minskning av innehavets redovisade värde.

13 När ett moderföretag omorganiserar koncernens struktur genom att skapa ett nytt moderföretag på ett sätt som uppfyller följande kriterier:

a) det nya moderföretaget får bestämmande inflytande över det ursprungliga moderföretaget genom att utfärda egetkapitalinstrument i utbyte mot befintliga egetkapitalinstrument i det ursprungliga moderföretaget,

b) tillgångar och skulder i den nya och i den ursprungliga koncernen är desamma omedelbart före och efter omorganisationen, och

c) ägarna till det ursprungliga moderföretaget före omorganisationen har samma absoluta och relativa intressen i den ursprungliga koncernens och den nya koncernens nettotillgångar omedelbart före och efter omorganisationen,

och det nya moderföretaget redovisar sitt innehav i det ursprungliga moderföretaget i enlighet med punkt 10 a i sina separata finansiella rapporter, då ska det nya moderföretaget värdera anskaffningsvärdet till det redovisade värdet av dess andel av posterna inom det egna kapitalet enligt det ursprungliga moderföretagets separata finansiella rapporter vid tidpunkten för omorganisationen.

14 På samma sätt kan ett företag som inte är moderföretag skapa ett nytt företag som sitt moderföretag på ett sätt som uppfyller kriterierna i punkt 13. Villkoren i punkt 13 gäller också sådana omorganisationer. I sådana fall ska hänvisningar till "ursprungligt moderföretag" och "ursprunglig koncern" avse "ursprungligt företag".

#### UPPLYSNINGAR

15 Ett företag ska tillämpa alla gällande IFRS när det anger upplysningar i dess separata finansiella rapporter, inbegripet villkoren i punkterna 16 och 17.

16 När ett moderföretag, i enlighet med punkt 4 a i IFRS 10, väljer att inte upprätta koncernredovisning och i stället upprättar separata finansiella rapporter ska det ange följande i de separata finansiella rapporterna:

a) Att de finansiella rapporterna är separata finansiella rapporter, att möjligheten till undantag från att upprätta koncernredovisning har utnyttjats, namn och huvudsaklig verksamhetsort (och registreringsland, om detta ej är detsamma) för det företag för vilket koncernredovisning som uppfyller kraven i International Financial Reporting Standards har upprättats och är tillgänglig för allmänheten, samt från vilken adress denna koncernredovisning kan erhållas.

b) En förteckning över betydande innehav i dotterföretag, joint ventures och intresseföretag, inklusive

i) investeringsobjektens namn,

ii) investeringsobjektens huvudsakliga verksamhetsort (och registreringsland, om detta ej är detsamma),

iii) storleken på ägarintresset (och röstandelen, om denna ej är densamma) i dessa investeringsobjekt.

c) En beskrivning av den metod som tillämpats för att redovisa de innehav som anges i b.

**16A** När ett investmentföretag som är ett moderföretag (annat än ett moderföretag som omfattas av punkt 16) i enlighet med punkt 8A upprättar separata finansiella rapporter som sina enda finansiella rapporter ska det lämna upplysning om detta. Investmentföretaget ska också lämna de upplysningar avseende investmentföretag som krävs enligt IFRS 12 *Upplysningar om intressen i andra företag*.

**17** När ett moderföretag (annat än ett moderföretag som omfattas av punkterna 16–16A) eller en investerare med gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över ett investeringsobjekt upprättar separata finansiella rapporter, ska moderföretaget eller investeraren identifiera de finansiella rapporter som har upprättats i enlighet med IFRS 10, IFRS 11 eller IAS 28 (enligt ändring 2011) och med vilka de sammanhänger. Moderföretaget eller investeraren ska även ange följande upplysningar i de separata finansiella rapporterna:

a) Att rapporterna är separata finansiella rapporter och anledningarna till varför dessa rapporter upprättas om detta inte krävs enligt lag.

b) En förteckning över betydande innehav i dotterföretag, joint ventures och intresseföretag, inklusive

i) investeringsobjektens namn,

ii) investeringsobjektens huvudsakliga verksamhetsort (och registreringsland, om detta ej är detsamma),

iii) storleken på ägarintresset (och röstandelen, om denna ej är densamma) i dessa investeringsobjekt.

c) En beskrivning av den metod som tillämpats för att redovisa de innehav som anges i b.

#### IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

**18** Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna standard tidigare ska företaget upplysa om detta och samtidigt tillämpa IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12 och IAS 28 (enligt ändring 2011).

**18A** *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebar att punkterna 5, 6, 17 och 18 ändrades och att punkterna 8A, 11A–11B, 16A och 18B–18I lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidig tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det lämna upplysning om detta och samtidigt tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag*.

**18B** Om ett moderföretag på den första tillämpningsdagen för ändringarna enligt *Investmentföretag* (som i denna IFRS avser inledningen av det räkenskapsår för vilket dessa ändringar tillämpas för första gången) drar slutsatsen att det är ett investmentföretag, ska det tillämpa punkterna 18C–18I på sina innehav i dotterföretag.

- 18C På den första tillämpningsdagen ska ett investmentföretag som tidigare värderat sitt innehav i ett dotterföretag till anskaffningsvärdet i stället värdera det innehavet till verkligt värde via resultatet, som om kraven i denna IFRS alltid varit i kraft. Investmentföretaget ska retroaktivt justera det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen och ska justera balanserade vinstmedel i början av den närmast föregående perioden för eventuella skillnader mellan
- det tidigare redovisade värdet på innehavet, och
  - det verkliga värdet på investerarens innehav i dotterföretaget.
- 18D På den första tillämpningsdagen ska ett investmentföretag som tidigare värderat sitt innehav i ett dotterföretag till verkligt värde via övrigt totalresultat fortsätta att värdera det innehavet till verkligt värde. Det ackumulerade beloppet av eventuella justeringar till verkligt värde som tidigare redovisats i övrigt totalresultat ska överföras till balanserade vinstmedel i början av det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen.
- 18E På den första tillämpningsdagen ska ett investmentföretag inte justera den tidigare redovisningen av innehav i ett dotterföretag som det tidigare valt att värdera till verkligt värde via resultatet i enlighet med IFRS 9, såsom är tillåtet enligt punkt 10.
- 18F Innan den dag som IFRS 13 *Värdering till verkligt värde* tillämpas ska ett investmentföretag använda de verkliga värden som tidigare rapporterats till investerare eller företagsledningen, om dessa värden representerar de belopp som innehaven skulle ha kunnat generera på värderingsdagen vid handel på affärsmässig grund mellan kunniga och intresserade parter på armlängds avstånd.
- 18G Om det (enligt definitionen i IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*) är praktiskt ogenomförbart att värdera innehavet i dotterföretaget enligt punkterna 18C–18F ska investmentföretaget tillämpa kraven i denna IFRS vid inledningen av den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa punkterna 18C–18F, vilket skulle kunna vara den innevarande perioden. Investeraren ska göra en retroaktiv justering av det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen, såvida inte den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa denna punkt är den innevarande perioden. Om den dag då det är praktiskt genomförbart för investmentföretaget att värdera dotterföretagets verkliga värde infaller före inledningen av den närmast föregående perioden, ska investeraren justera eget kapital vid inledningen av den närmast föregående perioden för eventuella skillnader mellan
- det tidigare redovisade värdet på innehavet, och
  - det verkliga värdet på investerarens innehav i dotterföretaget.
- Om innevarande period är den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa denna punkt ska justeringen av eget kapital redovisas vid inledningen av den innevarande perioden.
- 18H Om ett investmentföretag har avyttrat eller förlorat det bestämmande inflytandet över ett innehav i ett dotterföretag före den första tillämpningsdagen för ändringarna enligt *Investmentföretag* behöver investmentföretaget inte justera den tidigare redovisningen av det innehavet.
- 18I Oaktat hänvisningarna till det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen (den "närmast föregående perioden") i punkterna 18C–18G får ett företag också lämna justerade jämförelseuppgifter för tidigare perioder, men är inte förpliktat att göra detta. Om ett företag lämnar justerade jämförelseuppgifter för tidigare perioder ska alla hänvisningar till "närmast föregående perioden" i punkterna 18C–18G läsas som hänvisningar till "den tidigaste period för vilken justerade jämförelseuppgifter lämnas". Om ett företag lämnar ojusterade jämförelseuppgifter för tidigare perioder ska företaget tydligt identifiera de uppgifter som inte har justerats, ange att de har upprättats på en annan grund och förklara denna grund.

- 18J *Kapitalandelsmetoden i separata finansiella rapporter* (ändringar i IAS 27), utfärdad i augusti 2014, ändrade punkterna 4–7, 10, 11B och 12. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Ändringarna ska tillämpas retroaktivt, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

#### **Hänvisningar till IFRS 9**

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

#### **UPPHÄVANDE AV IAS 27 (2008)**

- 20 Denna standard är utfärdad samtidigt med IFRS 10. Tillsammans ersätter de två standarderna IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter* (enligt ändring 2008).

## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 28

*Innehav i intresseföretag och joint ventures*

## SYFTE

- 1 Denna standard ska tillämpas vid redovisning av innehav i intresseföretag och joint ventures. Syftet är också att beskriva kraven för tillämpning av kapitalandelsmetoden vid redovisning av innehav i intresseföretag och joint ventures.**

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 2 Denna standard ska tillämpas av alla företag som utgör investerare med gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över ett investeringsobjekt.**

## DEFINITIONER

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

Ett *intresseföretag* är ett företag över vilket en investerare har ett betydande inflytande.

En *koncernredovisning* utgör en finansiell rapport för en koncern där ett moderföretags och dess dotterföretags tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter, kostnader och kassaflöden presenteras som om koncernen är en enda ekonomisk enhet.

*Kapitalandelsmetoden* är en metod för redovisning som innebär att innehav i ett företag vid första redovisningstillfället redovisas till anskaffningsvärde och därefter justeras med förändringar efter förvärvet av investerarens andel av investeringsobjektets nettotillgångar. Investerarens resultat innefattar dess andel av investeringsobjektets resultat, och investerarens övriga totalresultat inkluderar dess andel av investeringsobjektets övriga totalresultat.

Ett *samarbetsarrangemang* är ett arrangemang över vilket två eller fler parter har gemensamt bestämmande inflytande.

Med *gemensamt bestämmande inflytande* avses att två eller flera parter i avtal reglerat att gemensamt utöva det bestämmande inflytandet över en ekonomisk verksamhet. Ett sådant inflytande föreligger endast när beslut om relevanta aktiviteter kräver samtycke från samtliga parter som utövar det bestämmande inflytandet.

Ett *joint venture* är ett samarbetsarrangemang genom vilket de parter som har gemensamt bestämmande inflytande över arrangemanget har rätt till nettotillgångarna från arrangemanget.

En *samägare i ett joint venture* är en part i ett joint venture som har gemensamt bestämmande inflytande över detta.

*Betydande inflytande* innebär behörighet att delta i de beslut som rör ett investeringsobjekts finansiella och operativa strategier, men innebär inte bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande över dessa strategier.

- 4 Följande begrepp definieras i punkt 4 i IAS 27 *Separata finansiella rapporter* och i bilaga A till IFRS 10 *Koncernredovisning*, och används i denna standard med de innebörder de har i den IFRS där de definierats:**

— bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt,

— koncern,

— moderföretag,

— separata finansiella rapporter,

— dotterföretag.

## BETYDANDE INFLYTANDE

- 5 Om ett företag, direkt eller indirekt (exempelvis genom dotterföretag), innehar minst 20 procent av rösterna i ett investeringsobjekt anses företaget ha betydande inflytande, såvida inte annat klart kan påvisas. Omvänt gäller att om ett företag, direkt eller indirekt (exempelvis genom dotterföretag), innehar mindre än 20 procent av rösterna i ett investeringsobjekt, anses företaget inte kunna utöva ett betydande inflytande såvida inte ett sådant inflytande klart kan påvisas. Det förhållandet att en annan investerare innehar en betydande andel eller majoriteten av ägandet i investeringsobjektet utesluter inte nödvändigtvis att ett företag kan utöva betydande inflytande.
- 6 Att ett företag utövar ett betydande inflytande styrks vanligen på ett eller flera av följande sätt:
- Företaget är representerat i investeringsobjektets styrelse eller motsvarande ledningsorgan.
  - Företaget deltar i arbetet med investeringsobjektets strategiska frågor och frågor som rör riktlinjer, inklusive beslut rörande aktieutdelning eller annan värdeöverföring.
  - Det sker väsentliga transaktioner mellan företaget och investeringsobjektet.
  - Det sker ett utbyte av personal i ledande ställning mellan företaget och investeringsobjektet.
  - Företaget och investeringsobjektet utbyter nödvändig teknisk information.
- 7 Ett företag kan äga teckningsoptioner, köpoptioner, skuld- eller egetkapitalinstrument som kan konverteras till stamaktier eller andra liknande instrument som, ifall de utnyttjas eller konverteras, kan ge företaget mer inflytande eller begränsa annan parts inflytande över ett annat företags finansiella och operativa strategier (potentiella röstberättigade aktier). Vid bedömning av huruvida ett företag har betydande inflytande beaktas förekomsten och effekten av potentiella röstberättigade aktier som utan dröjsmål kan utnyttjas eller konverteras, inklusive potentiella röstberättigade aktier som innehas av andra företag. Potentiella röstberättigade aktier kan inte utnyttjas eller konverteras utan dröjsmål om de till exempel inte kan utnyttjas eller konverteras förrän vid en senare tidpunkt eller när en framtida händelse inträffar.
- 8 Vid bedömning av huruvida potentiella röstberättigade aktier bidrar till ett betydande inflytande granskar företaget alla fakta och omständigheter (inklusive villkor för utnyttjande av de potentiella röstberättigade aktierna och eventuella andra avtalsenliga villkor beaktade enskilt eller tillsammans) som påverkar potentiella rättigheter, förutom företagsledningens avsikt och den finansiella förmågan att utnyttja eller konvertera rättigheterna.
- 9 Ett företag upphör att ha betydande inflytande över ett investeringsobjekt när det inte längre har behörighet att delta i de beslut som rör investeringsobjektets finansiella och operativa strategier. Det betydande inflytandet kan upphöra oavsett om det absoluta eller relativa ägandet förändras. Detta skulle exempelvis kunna inträffa om det bestämmande inflytandet över ett intresseföretag övertas av en regering, en domstol, ett administrativt organ eller en tillsynsmyndighet. Det kan också vara följden av ett avtal.

## KAPITALANDELSMETODEN

- 10 Enligt kapitalandelsmetoden redovisas ett innehav i ett intresseföretag eller joint venture vid första redovisningstillfället till anskaffningsvärde. Det redovisade värdet ökas eller minskas därefter för att beakta investerarens andel av investeringsobjektets resultat efter förvärvstidpunkten. Investerarens andel av investeringsobjektets resultat redovisas i investerarens resultat. Erhållna värdeöverföringar från investeringsobjektet minskar innehavets redovisade värde. Det kan också vara nödvändigt att justera det redovisade värdet för att återspegla förändringar i investerarens proportionella andel i investeringsobjektet som uppstår vid förändringar i investeringsobjektets övriga totalresultat. Sådana förändringar inkluderar förändringar som uppkommit vid omvärdering av materiella anläggningstillgångar och vid valutakursdifferenser. Investerarens andel av de förändringarna ska redovisas i dennes övriga totalresultat (se IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*).

- 11 Redovisning av intäkter utifrån erhållen värdeöverföring kan vara ett otillräckligt mått på en investerares intäkter från ett innehav i ett intresseföretag eller joint venture, eftersom sambandet mellan erhållen värdeöverföring och intresseföretagets eller joint venture-företagets verksamhet kan vara litet. Eftersom investeraren har ett gemensamt bestämmande inflytande eller ett betydande inflytande över investeringsobjektet har denne ett intresse i intresseföretagets eller joint venture-företagets verksamhet och därmed även i avkastningen på dess investeringar. Investeraren redovisar detta intresse genom att utvidga sina finansiella rapporter till att omfatta dennes andel av ett sådant investeringsobjekts resultat. En tillämpning av kapitalandelsmetoden leder därför till en mer informativ rapportering om investerarens nettotillgångar och resultat.
- 12 När potentiella röstberättigade aktier eller andra derivat som innehåller potentiella röstberättigade aktier föreligger avgörs ett företags intresse i ett intresseföretag eller joint venture enbart på grundval av befintliga ägarintressen och återspeglar inte möjligheten att utnyttja eller konvertera potentiella röstberättigade aktier och andra derivatinstrument, om inte punkt 13 gäller.
- 13 I vissa fall har ett företag ett till sin innebörd befintligt ägande som resultat av en transaktion som för närvarande ger företaget tillgång till en avkastning som är knuten till ägarintresset. Under sådana omständigheter fastställs den andel som allokeras till företaget genom att man tar hänsyn till det eventuella utnyttjandet av de potentiella röstberättigade aktierna och andra derivatinstrument som för närvarande ger företaget tillgång till avkastningen.
- 14 IFRS 9 *Finansiella instrument* gäller inte för innehav i intresseföretag och joint ventures som redovisas med kapitalandelsmetoden. När instrument som innehåller potentiella röstberättigade aktier till sin innebörd och för närvarande ger tillgång till en avkastning som är knuten till ett ägarintresse i ett intresseföretag eller joint venture omfattas instrumenten inte av IFRS 9. I alla andra fall redovisas instrument som innehåller potentiella röstberättigade aktier i ett intresseföretag eller joint venture i enlighet med IFRS 9.
- 14A Ett företag tillämpar också IFRS 9 på andra finansiella instrument i ett intresseföretag eller joint venture på vilket kapitalandelsmetoden inte tillämpas. Dessa omfattar långsiktiga intressen som, till sin innebörd, utgör del av företagets nettoinnehav i ett intresseföretag eller joint venture (se punkt 38). Ett företag tillämpar IFRS 9 på sådana långsiktiga intressen innan det tillämpar punkt 38 och punkterna 40–43 i denna standard. Vid tillämpning av IFRS 9 beaktar företaget inte eventuella justeringar av det redovisade värdet av långsiktiga intressen som uppstår till följd av tillämpningen av denna standard.
- 15 Såvida inte ett innehav eller en del av ett innehav i ett intresseföretag eller joint venture klassificeras som att det innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*, ska innehavet eller eventuella kvarvarande delar av innehavet som inte klassificeras som att det innehas för försäljning klassificeras som anläggningstillgångar.

#### TILLÄMPNING AV KAPITALANDELSMETODEN

- 16 Ett företag som har ett gemensamt bestämmande inflytande eller ett betydande inflytande över ett investeringsobjekt ska redovisa sitt innehav i ett intresseföretag eller joint venture med hjälp av kapitalandelsmetoden, om inte innehavet uppfyller kraven för att undantas enligt punkterna 17–19.

#### **Undantag från tillämpning av kapitalandelsmetoden**

- 17 Ett företag behöver inte tillämpa kapitalandelsmetoden på sitt innehav i ett intresseföretag eller joint venture om företaget är ett moderföretag som är undantaget från kravet att upprätta koncernredovisning genom att undantas från tillämpningsområdet enligt punkt 4 a i IFRS 10 eller om samtliga följande villkor är uppfyllda:
  - a) Företaget är ett helägt dotterföretag eller ett delägt dotterföretag till ett annat företag och dess övriga ägare, inklusive dem som annars saknar rösträtt, har informerats om, och har inte något att invända mot, att företaget inte tillämpar kapitalandelsmetoden.
  - b) Företagets skuld- eller egetkapitalinstrument är inte föremål för handel på en offentlig marknad (en inhemsk eller utländsk fondbörs eller en OTC-marknad, inklusive lokala och regionala marknader).
  - c) Företaget har inte ingett, och är inte i färd med att inge, sina finansiella rapporter till en värdepappersövervakande myndighet eller annan tillsynsmyndighet i syfte att emittera instrument, oavsett slag, på en offentlig marknad.



- d) Det yttersta moderföretaget eller ett mellanvarande moderföretag till företaget upprättar finansiella rapporter som är tillgängliga för allmänheten och som uppfyller kraven i IFRS, där dotterföretag omfattas av koncernredovisning eller värderas till verkligt värde via resultatet i enlighet med IFRS 10.
- 18 När ett innehav i ett intresseföretag eller joint venture ägs av, eller ägs indirekt genom, ett företag som är en riskkapitalorganisation eller en värdepappersfond, en aktiefond eller ett liknande företag, inklusive försäkringsfonder ("investment-linked insurance funds"), kan företaget välja att värdera detta innehav till verkligt värde via resultatet i enlighet med IFRS 9. Ett exempel på en försäkringsfond är en fond som innehas av ett företag som underliggande poster för en grupp av försäkringsavtal med direkt resultatandel. När detta val görs ska försäkringsavtal anses innefatta investeringsavtal med diskretionära resultatandelar. Företaget ska göra detta val separat för varje intresseföretag eller joint venture vid det första tillfälle då intresseföretaget eller joint venture-företaget redovisas. (Se IFRS 17 *Försäkringsavtal* när det gäller de begrepp som används i denna punkt och som definieras i den standarden.)
- 19 När ett företag har ett innehav i ett intresseföretag, av vilket en andel ägs indirekt genom en riskkapitalorganisation eller en värdepappersfond, en aktiefond eller ett liknande företag inklusive försäkringsfonder ("investment-linked insurance funds"), kan företaget välja att värdera den andelen av innehavet i intresseföretaget till verkligt värde via resultatet i enlighet med IFRS 9, oavsett om riskkapitalorganisationen, värdepappersfonden, aktiefonden eller det liknande företaget, inklusive försäkringsfonder, har ett betydande inflytande över den andelen av innehavet eller inte. Om företaget väljer att göra detta ska företaget tillämpa kapitalandelsmetoden på alla återstående delar av sitt innehav i ett intresseföretag som inte ägs genom en riskkapitalorganisation eller en värdepappersfond, en aktiefond eller ett liknande företag inklusive försäkringsfonder.

#### **Klassificering som innehav för försäljning**

- 20 Ett företag ska tillämpa IFRS 5 på ett innehav eller en del av ett innehav i ett intresseföretag eller joint venture som uppfyller kraven för att klassificeras som att det innehas för försäljning. Alla kvarvarande andelar av ett innehav i ett intresseföretag eller joint venture som inte har klassificerats som att de innehas för försäljning ska redovisas enligt kapitalandelsmetoden till dess avyttring av den andel som klassificerats som att den innehas för försäljning äger rum. Sedan avyttringen ägt rum ska företaget redovisa alla kvarvarande innehav i ett intresseföretag eller joint venture i enlighet med IFRS 9, om inte det kvarvarande innehavet fortsätter att vara ett intresseföretag eller joint venture. I så fall ska företaget tillämpa kapitalandelsmetoden.
- 21 När ett innehav, eller en del av ett innehav, i ett intresseföretag eller joint venture som tidigare klassificerats som att det innehas för försäljning inte längre uppfyller villkoren för denna klassificering, ska det redovisas enligt kapitalandelsmetoden retroaktivt från och med den dag det klassificerades som att det innehas för försäljning. De finansiella rapporterna för de perioder som löpt sedan innehavet klassificerades som att det innehas för försäljning ska ändras i enlighet därmed.

#### **Upphörande med att tillämpa kapitalandelsmetoden**

- 22 **Ett företag ska upphöra med att tillämpa kapitalandelsmetoden från det datum när innehavet upphör att vara ett intresseföretag eller joint venture enligt följande:**
- a) Om innehavet blir ett dotterföretag ska företaget redovisa innehavet i enlighet med IFRS 3 *Rörelseförvärv* och IFRS 10.
- b) Om det kvarvarande innehavet i ett tidigare intresseföretag eller joint venture är en finansiell tillgång ska företaget värdera det kvarvarande innehavet till verkligt värde. Det verkliga värdet för det kvarvarande innehavet ska betraktas som dess verkliga värde första gången det redovisas som en finansiell tillgång i enlighet med IFRS 9. Företaget ska i resultatet redovisa all skillnad mellan
- i) det verkliga värdet för varje kvarvarande innehav och ersättning från avyttring av ett delinnehav i intresseföretaget eller joint venture-företaget, och
- ii) det redovisade värdet för innehavet vid tidpunkten när kapitalandelsmetoden upphörde att tillämpas.
- c) Om ett företag upphör med att tillämpa kapitalandelsmetoden ska företaget redovisa alla belopp som tidigare redovisats i övrigt totalresultat avseende innehavet på samma grund som skulle krävas om investeringsobjektet direkt hade avyttrat de hänförliga tillgångarna eller skulderna.

- 23 Om en vinst eller förlust som tidigare redovisats i övrigt totalresultat av investeringsobjektet skulle omklassificeras till resultatet vid avyttringen av de hänförliga tillgångarna eller skulderna, omklassificerar därför företaget vinsten eller förlusten från eget kapital till resultatet (som en omklassificeringsjustering) när kapitalandelsmetoden upphör att tillämpas. Om ett intresseföretag eller joint venture till exempel har kumulativa valutakursdifferenser som avser en utlandsverksamhet och företaget upphör att tillämpa kapitalandelsmetoden ska företaget omklassificera den vinst eller förlust från utlandsverksamheten som tidigare redovisats i övrigt totalresultat till resultatet.
- 24 **Om ett innehav i ett intresseföretag blir ett innehav i ett joint venture eller om ett innehav i ett joint venture blir ett innehav i ett intresseföretag ska företaget fortsätta att tillämpa kapitalandelsmetoden och inte omvärdera det kvarvarande innehavet.**

#### Förändringar i ägarintresse

- 25 Om ett företags ägarintresse i ett intresseföretag eller joint venture minskas, men innehavet fortsätter att klassificeras antingen som ett intresseföretag respektive ett joint venture, ska företaget omklassificera till resultatet den andel av vinsten eller förlusten som tidigare hade redovisats i övrigt totalresultat avseende den minskningen av ägarintresset om den vinsten eller förlusten skulle behöva omklassificeras till resultatet när de hänförliga tillgångarna eller skulderna avyttrades.

#### Tillvägagångssätt enligt kapitalandelsmetoden

- 26 Många av de tillvägagångssätt som är lämpliga för tillämpning av kapitalandelsmetoden liknar de konsolideringsförfaranden som beskrivs i IFRS 10. De synsätt som ligger till grund för hur förvärv av ett dotterföretag redovisas tillämpas dessutom även vid redovisning av förvärv av innehav i ett intresseföretag eller joint venture.
- 27 En koncerns andel i ett intresseföretag eller joint venture består av moderföretagets och dess dotterföretags sammanlagda innehav i det intresseföretaget eller joint venture-företaget. De innehav som koncernens andra intresseföretag eller joint ventures har bortses det från i detta sammanhang. När ett intresseföretag eller joint venture har dotterföretag, intresseföretag eller joint ventures är det resultat, det övriga totalresultat och de nettotillgångar som beaktas vid tillämpning av kapitalandelsmetoden de som redovisats i intresseföretagets eller joint venture-företagets finansiella rapporter (inklusive intresseföretagets eller joint venture-företagets andel av sina intresseföretags och joint venture-företags resultat, övriga totalresultat och nettotillgångar), efter eventuella erforderliga justeringar i syfte att tillämpa enhetliga redovisningsprinciper (se punkterna 35–36A).
- 28 De vinster eller förluster som uppkommer vid "uppströmstransaktioner" och "nedströmstransaktioner" mellan ett företag (inklusive dess dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen) och dess intresseföretag eller joint venture redovisas i företagets finansiella rapporter endast i den utsträckning de avser externa investerarens innehav i intresseföretaget eller joint venture-företaget. Exempel på "uppströmstransaktioner" är när ett intresseföretag eller joint venture säljer tillgångar till investeraren. Exempel på "nedströmstransaktioner" är när en investerare säljer eller överför tillgångar till sitt intresseföretag eller joint venture. Investerarens andel av intresseföretagets eller joint venture-företagets vinst eller förlust till följd av dessa transaktioner elimineras.
- 29 När nedströmstransaktioner ger bevis för en minskning av nettoförsäljningsvärdet för de tillgångar som ska säljas eller överföras eller för en nedskrivning av de tillgångarna ska förlusterna redovisas i sin helhet av investeraren. När uppströmstransaktioner ger bevis för en minskning av nettoförsäljningsvärdet för de tillgångar som ska köpas eller för en nedskrivning av de tillgångarna ska investeraren redovisa sin andel av de förlusterna.
- 30 Bidrag i form av en icke-monetär tillgång till ett intresseföretag eller joint venture i utbyte mot en egetkapitalandel i intresseföretaget eller joint venture-företaget ska redovisas i enlighet med punkt 28, om inte bidraget saknar kommersiell innebörd, så som det begreppet beskrivs i IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*. Om ett sådant bidrag saknar kommersiell innebörd ska vinsten eller förlusten betraktas som orealiserad och inte redovisas, om inte punkt 31 också gäller. Sådana orealiserade vinster och förluster ska elimineras mot det redovisade innehavet med hjälp av kapitalandelsmetoden och ska inte redovisas som uppskjuten vinst eller förlust i koncernens rapport över finansiell ställning eller i företagets rapport över finansiell ställning där innehav redovisas med hjälp av kapitalandelsmetoden.
- 31 Om, utöver att erhålla en egetkapitalandel i ett intresseföretag eller joint venture, ett företag erhåller monetära eller icke-monetära tillgångar ska företaget fullt ut redovisa i resultatet den andel av vinsten eller förlusten på det icke-monetära bidraget som avser de monetära eller icke-monetära tillgångar som erhållits.

- 32 Ett innehav redovisas enligt kapitalandelsmetoden från och med det datum det blir ett intresseföretag eller joint venture. Eventuell skillnad vid förvärvet av ett innehav mellan anskaffningsvärdet för innehavet och företagens andel av det verkliga värdet netto för investeringsobjektets identifierbara tillgångar och skulder redovisas enligt följande:
- Goodwill som är hänförlig till ett intresseföretag eller joint venture innefattas i innehavets redovisade värde. Avskrivning av denna goodwill är inte tillåten.
  - Eventuell del av företagens andel av det verkliga värdet netto för investeringsobjektets identifierbara tillgångar och skulder som överstiger innehavets anskaffningsvärde innefattas som intäkt vid fastställande av företagens andel av intresseföretagens eller joint venture-företagens resultat för den period under vilken innehavet förvärvas.
- Erforderliga justeringar av företagens andel av intresseföretagens eller joint venture-företagens resultat efter förvärvet görs i syfte att exempelvis redovisa avskrivning av avskrivningsbara tillgångar, baserat på deras verkliga värden vid förvärvstidpunkten. På samma sätt görs erforderliga justeringar av företagens andel av intresseföretagens eller joint venture-företagens resultat efter förvärvet för nedskrivningar, exempelvis av goodwill eller av materiella anläggningstillgångar.
- 33 Vid tillämpning av kapitalandelsmetoden använder företaget intresseföretagens eller joint venture-företagens senaste tillgängliga finansiella rapporter. Om företagens och intresseföretagens eller joint venture-företagens rapportperioder slutar på olika datum upprättar intresseföretaget eller joint venture-företaget, för företagens användning, finansiella rapporter per samma datum som företagens finansiella rapporter, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart.**
- 34 Om, i enlighet med punkt 33, ett intresseföretags eller joint venture-företags finansiella rapporter, som används vid tillämpning av kapitalandelsmetoden, upprättas per en balansdag som skiljer sig från företagens balansdag, ska justeringar göras för effekten av betydande transaktioner eller händelser som inträffar mellan den dagen och företagens balansdag. Under alla omständigheter ska skillnaden mellan rapportperiodens slut för intresseföretaget eller joint venture-företaget och för företaget inte överstiga tre månader. Rapportperiodernas längd och eventuella skillnader mellan rapportperiodernas slut ska vara oförändrade från en period till en annan.**
- 35 Företagens finansiella rapporter ska upprättas med enhetliga redovisningsprinciper för likartade transaktioner och händelser som inträffat under likartade omständigheter.**
- 36 Med undantag av vad som beskrivs i punkt 36A, om ett intresseföretag eller joint venture använder andra redovisningsprinciper än företaget när det gäller likartade transaktioner och händelser under likartade omständigheter, ska justeringar göras i syfte att anpassa intresseföretagens eller joint venture-företagens redovisningsprinciper till företagens redovisningsprinciper när intresseföretagens eller joint venture-företagens finansiella rapporter används av företaget vid tillämpning av kapitalandelsmetoden.
- 36A Om ett företag som inte självt är ett investmentföretag har ett intresse i ett intresseföretag eller joint venture som är ett investmentföretag, kan företaget, oaktat kraven i punkt 36, vid tillämpning av kapitalandelsmetoden välja att behålla den värdering till verkligt värde som det investmentföretaget tillämpar på sina intressen i dotterföretag. Detta val görs separat för vart och ett av intresseföretagen eller joint venture-företagen som är investmentföretag, vid den senare av a) dagen då intresseföretaget eller joint venture-företaget som är investmentföretag redovisas för första gången, b) dagen då intresseföretaget eller joint venture-företaget blir ett investmentföretag, och c) dagen då intresseföretaget eller joint venture-företaget som är investmentföretag först blir ett moderföretag.
- 37 Om ett intresseföretag eller joint venture har utestående preferensaktier med rätt till kumulativ utdelning, som innehas av annan part än företaget och som klassificeras som eget kapital, beräknar företaget sin andel av resultatet efter justering för sådana aktiers utdelning, och detta oavsett om utdelningen har fastställts eller ej.
- 38 Om ett företags andel av förlusterna i ett intresseföretag eller joint venture motsvarar eller överstiger dess innehav i intresseföretaget eller joint venture-företaget, upphör företaget att redovisa sin andel av ytterligare förluster. Intresset i ett intresseföretag eller joint venture är det redovisade värdet för innehavet i intresseföretaget eller joint venture-företaget fastställt enligt kapitalandelsmetoden tillsammans med eventuella långsiktiga intressen som, till sin innebörd, utgör del av företagens nettoinnehav i intresseföretaget eller joint venture-företaget. Exempelvis är en

post, för vilken reglering inte är planerad eller troligen inte kommer att ske inom överskådlig framtid, till sin innebörd en utvidgning av företagets innehav i detta intresseföretag eller joint venture. Sådana poster kan innefatta preferensaktier och långfristiga fordringar eller lån men innefattar inte kundfordringar, leverantörsskulder eller eventuella långfristiga fordringar för vilka adekvat säkerhet finns, såsom lån med säkerhet. Förluster som redovisas enligt kapitalandelsmetoden utöver företagets innehav i stamaktier tillämpas på andra delar av företagets innehav i ett intresseföretag eller joint venture i omvänd förmånsrättsordning (dvs. prioritet vid likvidation).

- 39 När företagets innehav är nedsatt till noll, intas ytterligare förluster och en skuld redovisas endast till den del företaget har påtagit sig legala eller informella förpliktelser eller gjort utbetalningar å intresseföretagets eller joint venture-företagets vägnar. Om intresseföretaget eller joint venture-företaget senare rapporterar vinst återgår företaget till att redovisa sin andel av dessa vinster först när denna uppgår till samma belopp som andelen av de förluster vilka inte redovisats av företaget.

### Nedskrivningar

- 40 Efter tillämpning av kapitalandelsmetoden, inklusive redovisning av intresseföretagets eller joint venture-företagets förluster i enlighet med punkt 38, tillämpar företaget punkterna 41A–41C för att fastställa om det finns några objektiva belägg för att dess nettoinnehav i intresseföretaget eller joint venture-företaget behöver skrivas ned.

- 41 [utgår]

41A Nettoinnehavet i ett intresseföretag eller joint venture har gått ned i värde och skrivs ned om, och endast om, det finns objektiva belägg för en värdenedgång till följd av att en eller flera händelser inträffat efter den första redovisningen av nettoinnehavet (en "förlusthändelse") och att denna förlusthändelse (eller dessa förlusthändelser) har en inverkan på de uppskattade framtida kassaflöden från nettoinnehavet som kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Det kan vara omöjligt att identifiera en enda, åtskild händelse som orsakade värdenedgången. I stället kan den kombinerade effekten av flera händelser ha orsakat värdenedgången. Förluster som väntas till följd av framtida händelser, oavsett hur sannolika de är, redovisas inte. Objektiva belägg för att nettoinnehavet har gått ned i värde innefattar observerbara uppgifter som företag blir varse angående följande förlusthändelser:

- a) Betydande finansiella svårigheter i intresseföretaget eller joint venture-företaget.
- b) Ett avtalsbrott, såsom uteblivna eller försenade betalningar av intresseföretaget eller joint venture-företaget.
- c) Företaget beviljar intresseföretaget eller joint venture-företaget en eftergift som företaget annars inte hade övervägt, av ekonomiska eller juridiska skäl som har att göra med intresseföretagets eller joint venture-företagets finansiella svårigheter.
- d) Det blir sannolikt att intresseföretaget eller joint venture-företaget kommer att gå i konkurs eller bli föremål för annan finansiell rekonstruktion.
- e) Upphörande av en aktiv marknad för nettoinnehavet på grund av finansiella svårigheter för ett intresseföretag eller joint venture.

41B Upphörande av en aktiv marknad eftersom intresseföretagets eller joint venture-företagets eget kapital eller finansiella instrument inte längre är föremål för allmän handel är inte ett belägg för en värdenedgång. En nedgradering av ett intresseföretags eller joint venture-företags kreditbetyg eller en minskning av det verkliga värdet för intresseföretaget eller joint venture-företaget är inte i sig ett belägg för en värdenedgång, även om det i kombination med annan tillgänglig information kan vara ett belägg för en värdenedgång.

41C Utöver de olika typerna av händelser i punkt 41A inbegriper objektiva belägg för en värdenedgång för nettoinnehavet i ett egetkapitalinstrument för ett intresseföretag eller joint venture information om betydande förändringar med en ogynnsam inverkan som har ägt rum i den tekniska, marknadsmässiga, ekonomiska eller juridiska omgivning i vilken intresseföretaget eller joint venture-företaget är verksamt, och visar att kostnaden för investeringen i egetkapitalinstrumentet kanske inte kan återvinnas. En betydande eller utdragen minskning av det verkliga värdet för en investering i ett egetkapitalinstrument under dess anskaffningsvärde är också ett objektivi belägg för en värdenedgång.

- 42 Eftersom goodwill som ingår i det redovisade värdet för ett nettoinnehav i ett intresseföretag eller joint venture inte redovisas separat, görs ingen separat prövning av om denna goodwill har gått ned i värde genom tillämpning av kraven på prövning av värdenedgången för goodwill i IAS 36 *Nedskrivningar*. I stället prövas, i enlighet med IAS 36, om hela det redovisade värdet för innehavet behöver skrivas ned som en enda tillgång, genom en jämförelse av dess återvinningsvärde (det högsta av nyttjandevärdet och verkligt värde efter avdrag för kostnader vid avyttring/utrangering) med dess redovisade värde, närhelst tillämpning av punkterna 41A–41C tyder på att nettoinnehavet kan behöva skrivas ned. En nedskrivning som görs under dessa omständigheter allokeras inte till någon tillgång, inklusive goodwill, som utgör en del av det redovisade värdet för nettoinnehavet i intresseföretaget eller joint venture-företaget. Således ska en återföring av denna nedskrivning redovisas i enlighet med IAS 36 i den utsträckning som återvinningsvärdet av nettoinnehavet därefter ökar. Vid bestämning av nettoinnehavets nyttjandevärde beräknar företaget
- a) sin andel av nuvärdet av framtida uppskattade kassaflöden som förväntas genereras av intresseföretaget eller joint venture-företaget, inklusive såväl kassaflödena från intresseföretagets eller joint venture-företagets rörelse som ersättning vid slutlig avyttring av innehavet, eller
  - b) nuvärdet av framtida uppskattade kassaflöden i form av utdelningar från innehavet och ersättning vid slutlig avyttring av innehavet.

De båda metoderna ger med rimliga antaganden samma resultat.

- 43 Återvinningsvärdet på innehav i intresseföretag eller joint ventures beräknas för varje intresseföretag eller joint venture, såvida ett enskilt intresseföretag eller joint venture inte genererar ett kassaflöde vid fortsatt verksamhet som till stor del är oberoende av kassaflödet från andra tillgångar i företaget.

#### SEPARATA FINANSIELLA RAPPORTER

- 44 Ett innehav i ett intresseföretag eller joint venture ska redovisas i företagets separata finansiella rapporter i enlighet med punkt 10 i IAS 27 (enligt ändring 2011).

#### IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- 45 Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna standard tidigare ska upplysning om detta lämnas och IFRS 10, IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*, IFRS 12 *Upplysningar om intressen i andra företag* och IAS 27 (enligt ändring 2011) tillämpas samtidigt.
- 45A IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna 40–42 och lade till punkterna 41A–41C. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.
- 45B *Kapitalandelsmetoden i separata finansiella rapporter* (ändringar i IAS 27), utfärdad i augusti 2014, ändrade punkt 25. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Ändringarna ska tillämpas retroaktivt, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 45D *Investmentföretag: Tillämpning av konsolideringsundantaget* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 28), som utfärdades i december 2014, innebar att punkterna 17, 27 och 36 ändrades och att punkt 36A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 45E Genom *Den årliga förbättringscykeln 2014–2016 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2016, ändrades punkterna 18 och 36A. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar retroaktivt i enlighet med IAS 8 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2018 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

- 45F Genom IFRS 17, utfärdad i maj 2017, ändrades punkt 18. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 17.
- 45G *Långsiktiga innehav i intresseföretag och joint ventures*, som utfärdades i oktober 2017, innebär att punkt 14A lades till och att punkt 41 ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar retroaktivt i enlighet med IAS 8 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2019 eller senare, med undantag för vad som anges i punkterna 45H–45K. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det lämna upplysning om detta.
- 45H Ett företag som för första gången tillämpar ändringarna i punkt 45G samtidigt som det för första gången tillämpar IFRS 9, ska tillämpa övergångsbestämmelserna i IFRS 9 på de långsiktiga intressen som beskrivs i punkt 14A.
- 45I Ett företag som för första gången tillämpar ändringarna i punkt 45G efter att det för första gången tillämpar IFRS 9, ska tillämpa de övergångsbestämmelser i IFRS 9 som krävs för att tillämpa de krav för långsiktiga intressen som anges i punkt 14A. För detta ändamål ska hänvisningar till den första tillämpningsdagen för IFRS 9 läsas som en hänvisning till början av det räkenskapsår under vilket företaget för första gången tillämpar ändringarna (den dag då ändringarna tillämpas för första gången). Företaget behöver inte räkna om tidigare perioder för att återspegla tillämpningen av ändringarna. Företaget får räkna om tidigare perioder endast om det är möjligt utan användning av i efterhand erhållen information.
- 45J När ändringarna i punkt 45G tillämpas för första gången behöver ett företag som tillämpar den tillfälliga befrielsen från IFRS 9 i enlighet med IFRS 4 *Försäkringsavtal* inte räkna om tidigare perioder för att återspegla att ändringarna tillämpas. Företaget får räkna om tidigare perioder endast om det är möjligt utan användning av i efterhand erhållen information.
- 45K Om ett företag inte räknar om tidigare perioder med tillämpning av punkt 45I eller punkt 45J, ska det på den första tillämpningsdagen för ändringarna i ingående balanserade vinstmedel (eller annan komponent i eget kapital, enligt vad som är tillämpligt) redovisa eventuella skillnader mellan
- det tidigare redovisade värdet för långsiktiga intressen som beskrivs i punkt 14A per denna tidpunkt, och
  - det redovisade värdet för dessa långsiktiga intressen per denna tidpunkt.

#### **Hänvisningar till IFRS 9**

- 46 Om ett företag tillämpar denna standard men ännu inte tillämpar IFRS 9 ska alla hänvisningar till IFRS 9 läsas som en hänvisning till IAS 39.
- UPPHÄVANDE AV IAS 28 (2003)
- 47 Denna standard ersätter IAS 28 *Innehav i intresseföretag* (enligt omarbetning 2003).

**INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 29*****Finansiell rapportering i hyperinflationsländer*** <sup>(13)</sup>

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 1 **Denna standard ska tillämpas på finansiella rapporter, inklusive koncernredovisning, för företag vars funktionella valuta är en valuta i ett hyperinflationsland.**
- 2 För företag som är verksamma i hyperinflationsländer är det inte meningsfullt att redovisa resultat inom rörelsen och finansiell ställning i lokal valuta utan inflationsjustering. Pengar förlorar sin köpkraft så snabbt att jämförelser mellan belopp från transaktioner och andra händelser som inträffat vid olika tidpunkter, även om de inträffat inom samma redovisningsperiod, blir missvisande.
- 3 Denna standard anger inte en viss inflationstakt vid vilken hyperinflation bedöms föreligga. Det är en fråga om bedömning när det blir nödvändigt att inflationsjustera de finansiella rapporterna i enlighet med standarden. Vid hyperinflation kännetecknas ett lands ekonomi av vissa egenskaper som omfattar men inte begränsas till följande:
  - a) Landets invånare föredrar att hålla sina tillgångar i icke-monetära tillgångar eller i en relativt stabil utländsk valuta. Belopp i lokal valuta investeras omedelbart i syfte att bevara köpkraften.
  - b) Allmänheten mäter inte penningbelopp i den lokala valutan utan i en relativt stabil utländsk valuta. Priser kan vara angivna i den utländska valutan.
  - c) Försäljning och köp på kredit sker till priser som kompenserar för förväntad försämrad köpkraft under kreditperioden, även om denna period är kort.
  - d) Räntenivåer, löner och priser är kopplade till ett prisindex.
  - e) Den ackumulerade inflationstakten närmar sig eller överstiger 100 procent under en treårsperiod.
- 4 Alla företag som upprättar finansiella rapporter i samma hyperinflationslands valuta bör tillämpa standarden från samma tidpunkt. Standarden ska emellertid tillämpas på finansiella rapporter för företag från början av den rapportperiod för vilken företaget anger att landet i vars valuta de finansiella rapporterna upprättas har drabbats av hyperinflation.

## INFLATIONSJUSTERING AV FINANSIELLA RAPPORTER

- 5 Priser förändras över tiden till följd av olika särskilda eller allmänna politiska, ekonomiska och sociala faktorer. Särskilda faktorer som förändringar av utbud och efterfrågan samt tekniska förändringar kan leda till betydande och av varandra oberoende fluktuationer på enskilda priser. Dessutom kan allmänna faktorer leda till förändringar av den allmänna prisnivån och därmed av pengars köpkraft.
- 6 Företag som upprättar finansiella rapporter baserat på anskaffningsvärde gör detta utan beaktande av vare sig ändringar i den allmänna prisnivån eller ökning av särskilda priser för redovisade tillgångar och skulder. Undantagen är de tillgångar och skulder som företaget måste, eller väljer att, värdera till det verkliga värdet. Till exempel kan materiella anläggningstillgångar omvärderas till verkligt värde och biologiska tillgångar ska i allmänhet värderas till verkligt värde. En del företag upprättar dock finansiella rapporter som baseras på återanskaffningsvärde, som återspeglar förändringar i de särskilda priserna på tillgångarna.

<sup>(13)</sup> Som en del av *Förbättringar av IFRS*, utfärdad i maj 2008, ändrade IASB begrepp som används i IAS 29 för att skapa överensstämmelse med andra IFRS enligt följande: a) "marknadsvärde" ändrades till "verkligt värde" och b) "verksamhetens resultat" och "nettoresultat" ändrades till "resultat".

- 7 I hyperinflationsländer är finansiella rapporter, vare sig de baseras på anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärde, endast användbara om de uttrycks i den värdeenheter som gäller vid rapportperiodens slut. Följden blir att standarden ska tillämpas på finansiella rapporter för företag som rapporterar i ett hyperinflationslands valuta. Det är inte tillåtet att presentera den information som krävs enligt denna standard som ett komplement till finansiella rapporter som inte inflationsjusterats. Vidare uppmuntras inte företag att upprätta separata finansiella rapporter innan inflationsjusteringen har genomförts.
- 8 Finansiella rapporter för ett företag vars funktionella valuta är ett hyperinflationslands valuta ska, oavsett om rapporterna baseras på anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärde, uttryckas i den gällande värdeenheter i slutet av rapportperioden. Jämförelsetal för föregående period, som krävs enligt IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007), och eventuell information avseende tidigare perioder ska också uttryckas i den gällande värdeenheter i slutet av rapportperioden. När det gäller att redovisa jämförelsebelopp i en annan rapporteringsvaluta är punkterna 42 b och 43 i IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser* tillämpliga.
- 9 **Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder inkluderas i resultatet och redovisas separat.**
- 10 Inflationsjustering av finansiella rapporter i enlighet med denna standard kräver användning av vissa metoder samt är en fråga om bedömning. Konsekvent tillämpning av dessa metoder och bedömningar från period till period är viktigare än exakthet avseende de belopp som ingår i de inflationsjusterade finansiella rapporterna.

#### **Finansiella rapporter som baseras på anskaffningsvärde**

##### *Rapport över finansiell ställning*

- 11 Belopp i en rapport över finansiell ställning som inte redan uttryckts i en vid rapportperiodens slut gällande värdeenheter inflationsjusteras med hjälp av ett allmänt prisindex.
- 12 Monetära poster räknas inte om eftersom de redan uttrycks i den vid rapportperiodens slut gällande valutaenheten. Monetära poster är kontanter samt poster som ska erhållas eller erläggas i kontanter.
- 13 Tillgångar och skulder som genom avtal kopplats till prisförändringar, exempelvis obligationer och lån knutna till ett index, justeras i enlighet med avtalet för att fastställa utestående belopp per rapportperiodens slut. Posterna redovisas till detta justerade belopp i den inflationsjusterade rapporten över finansiell ställning.
- 14 Övriga tillgångar och skulder är icke-monetära. Vissa icke-monetära poster redovisas till aktuellt värde i slutet av rapportperioden, exempelvis nettoförsäljningsvärde och verkligt värde, varför de inte inflationsjusteras. Övriga icke-monetära tillgångar och skulder inflationsjusteras.
- 15 De flesta icke-monetära poster redovisas till anskaffningsvärde eller till anskaffningsvärde efter avdrag för avskrivningar. Därför uttrycks de i de belopp som gällde vid förvärvstidpunkten. Varje posts inflationsjusterade anskaffningsvärde, eller anskaffningsvärde efter avdrag för avskrivningar, bestäms genom att justera anskaffningsvärdet och ackumulerade avskrivningar för förändringar i det allmänna prisindexet från förvärvsdatum till slutet av rapportperioden. Till exempel inflationsjusteras materiella anläggningstillgångar, lager av råmaterial och handelsvaror, goodwill, patent, varumärken och liknande tillgångar från respektive anskaffningstidpunkt. Lager av delvis färdiga och färdiga varor inflationsjusteras från de tidpunkter när företaget ådrog sig kostnaderna för inköp och tillverkning.
- 16 Det kanske inte finns utförliga uppgifter om förvärvstidpunkter för materiella anläggningstillgångar att tillgå eller så kanske de inte kan uppskattas. I sådana sällsynta fall kan det bli nödvändigt att, under den första period standarden tillämpas, använda en oberoende, professionell värderare för bedömning av posternas värde, som grund för inflationsjusteringen.



- 17 Det kanske inte finns något allmänt prisindex tillgängligt för de perioder för vilka inflationsjustering av materiella anläggningstillgångar krävs enligt standarden. Under sådana omständigheter kan det bli nödvändigt att använda en uppskattning som exempelvis baseras på förändringar i valutakursen mellan den funktionella valutan och en relativt stabil utländsk valuta.
- 18 En del icke-monetära poster redovisas till belopp som gällde vid andra datum än förvärvstidpunkten eller rapportdatum, exempelvis materiella anläggningstillgångar som omvärderats vid en tidigare tidpunkt. I dessa fall ska redovisat värde inflationsjusteras från tidpunkten för den föregående omvärderingen.
- 19 En icke-monetär posts inflationsjusterade värde minskas, i enlighet med tillämpliga IFRS, när det överskrider postens återvinningsvärde. Till exempel minskas inflationsjusterade belopp för materiella anläggningstillgångar, goodwill, patent och varumärken till återvinningsvärdet och inflationsjusterade belopp för varor i lager minskas till nettoförsäljningsvärdet.
- 20 Investeringsobjekt som redovisas enligt kapitalandelsmetoden kan upprätta sina finansiella rapporter i ett hyperinflationlands valuta. Rapporten över finansiell ställning och rapporten över totalresultat för ett dylikt investeringsobjekt inflationsjusteras i enlighet med denna standard, i syfte att beräkna investerarens andel av objektets nettotillgångar och resultat. När investeringsobjektets inflationsjusterade finansiella rapporter uttrycks i en utländsk valuta räknas de om till balansdagkurs.
- 21 Inflationens effekter redovisas vanligtvis i ett företags låneutgifter. Det är inte korrekt att både inflationsjustera investeringar som är lånefinansierade och aktivera den del av låneutgiften som kompenserar för inflationen under samma period. Denna del av låneutgifterna redovisas som en kostnad för den period till vilken den är hänförlig.
- 22 Ett företag kan förvärva tillgångar enligt överenskommelser som tillåter det att senarelägga betalningar utan att ådra sig uttryckliga räntekostnader. När det är praktiskt ogenomförbart att påföra ett räntebelopp, sker inflationsjustering för sådana tillgångar från betalningstidpunkten i stället för från anskaffningstidpunkten.
- 23 [utgår]
- 24 I början av den första perioden när standarden tillämpas ska de olika posterna i eget kapital, förutom balanserade vinstmedel och omvärderingsreserver, inflationsjusteras med ett allmänt prisindex från de datum posterna tillskötts eller uppkom på annat sätt. Omvärderingsreserver som uppkommit under tidigare perioder elimineras. Inflationsjusterade balanserade vinstmedel härleds från alla övriga belopp i den inflationsjusterade rapporten över finansiell ställning.
- 25 I slutet av den första perioden och under efterföljande perioder ska alla poster i eget kapital inflationsjusteras från periodens början, eller från det datum när de tillskötts om det inträffat senare, med tillämpning av ett allmänt prisindex. Periodens förändringar i eget kapital ska anges i enlighet med IAS 1.

#### *Rapport över totalresultat*

- 26 Enligt denna standard ska alla poster i rapporten över totalresultat uttryckas i vid rapportperiodens slut gällande värdeenheter. Därför måste alla belopp inflationsjusteras genom att tillämpa förändringarna i det allmänna prisindexet från de datum då intäkts- och kostnadsposterna första gången fördes in i de finansiella rapporterna.

#### *Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder*

- 27 Under en period med inflation förlorar ett företag vars monetära tillgångar överstiger de monetära skulderna köpkraft och ett företag vars monetära skulder överstiger de monetära tillgångarna vinner köpkraft, i den mån tillgångarna och skulderna inte är knutna till en prisnivå. Denna vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder kan härledas som den skillnad som uppkommer vid inflationsjustering av icke-monetära tillgångar, eget kapital och poster i rapporten över totalresultat och justering av tillgångar och skulder som är knutna till index. Vinst eller förlust kan uppskattas genom att tillämpa förändringen i det allmänna prisindexet på periodens vägda genomsnittsvärde för skillnaden mellan monetära tillgångar och monetära skulder.

- 28 Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder ska inkluderas i resultatet. Justeringen av tillgångar och skulder som genom avtal knutits till prisförändringar i enlighet med punkt 13 kvittas mot vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder. Övriga intäkt- och kostnadsposter, såsom ränteintäkter och räntekostnader samt valutakursdifferenser som är hänförliga till investerade eller lånade medel sammanhänger också med monetära nettotillgångar och -skulder. Även om sådana poster redovisas separat, kan det vara värdefullt om de redovisas tillsammans med vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder i rapporten över totalresultat.

### **Finansiella rapporter som baseras på återanskaffningsvärde**

#### *Rapport över finansiell ställning*

- 29 Poster som redovisas till återanskaffningsvärde inflationsjusteras inte eftersom de redan uttrycks i vid rapportperiodens slut gällande värdeenheter. Övriga poster i rapporten över finansiell ställning inflationsjusteras i enlighet med punkterna 11–25.

#### *Rapport över totalresultat*

- 30 Rapporter över totalresultat som baseras på återanskaffningsvärdet, före inflationsjustering, utgår i allmänhet från återanskaffningsvärdet per den tidpunkt då de underliggande transaktionerna eller händelserna inträffade. Kostnad för sålda varor och avskrivningar redovisas till återanskaffningsvärdet vid tidpunkten för förbrukningen. Försäljningskostnader och övriga kostnader redovisas till sina monetära belopp när de inträffade. Alla belopp måste därför inflationsjusteras till gällande värdeenheter vid rapportperiodens slut med hjälp av ett allmänt prisindex.

#### *Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder*

- 31 Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder redovisas i enlighet med punkterna 27 och 28.

### **Skatter**

- 32 Inflationsjusteringen av finansiella rapporter i enlighet med denna standard kan ge upphov till skillnader mellan tillgångarnas och skuldernas redovisade värde i rapporten över finansiell ställning och deras skattemässiga värden. Dessa skillnader redovisas i enlighet med IAS 12 *Inkomstskatter*.

### **Rapport över kassaflöden**

- 33 Standarden kräver att alla poster i rapporten över kassaflöden uttrycks i vid rapportperiodens slut gällande värdeenheter.

### **Jämförelsetal**

- 34 Jämförelsetal för föregående rapportperiod, vare sig de baseras på anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärde, inflationsjusteras med hjälp av ett allmänt prisindex så att de jämförande finansiella rapporterna redovisas i gällande värdeenheter vid rapportperiodens slut. Information som lämnas för tidigare perioder uttrycks också i gällande värdeenheter vid rapportperiodens slut. När det gäller att redovisa jämförelsebelopp i en annan rapporteringsvaluta är punkterna 42 b och 43 i IAS 21 tillämpliga.

### **Koncernredovisning**

- 35 Ett moderföretag som upprättar finansiella rapporter i ett hyperinflationslands valuta kan ha dotterföretag som också upprättar finansiella rapporter i hyperinflationsländers valutor. Finansiella rapporter för sådana dotterföretag måste inflationsjusteras med hjälp av ett allmänt prisindex för det land i vars valuta dotterföretaget upprättar sina finansiella rapporter innan dessa rapporter kan inkluderas i moderföretagets koncernredovisning. När ett sådant dotterföretag är ett utländskt dotterföretag, räknas dess inflationsjusterade finansiella rapporter om till balansdagskursen. Finansiella rapporter för dotterföretag som inte upprättar finansiella rapporter i hyperinflationsländers valutor behandlas i enlighet med IAS 21.

- 36 Om finansiella rapporter med olika slut på rapportperioder omfattas av en koncernredovisning, måste alla poster, oavsett om de är icke-monetära eller monetära, inflationsjusteras till gällande värdeenheter per datumet för koncernredovisningen.

**Val och användning av allmänt prisindex**

- 37 Inflationsjustering av finansiella rapporter i enlighet med denna standard kräver tillämpning av ett allmänt prisindex, som återspeglar förändringar i köpkraft. Alla företag som upprättar finansiella rapporter i samma lands valuta bör använda samma index.

LÄNDER SOM UPPHÖR ATT VARA HYPERINFLATIONSLÄNDER

- 38 När ett land upphör att vara ett hyperinflationsland och ett företag upphör att upprätta finansiella rapporter i enlighet med denna standard, ska företaget använda de belopp som uttrycks i gällande värdeenheter vid slutet av föregående rapportperiod som bas för redovisade värden i de efterföljande finansiella rapporterna.

UPPLYSNINGAR

39 Följande upplysningar ska lämnas:

- a) **det faktum att de finansiella rapporterna och jämförelsetalen för tidigare perioder har inflationsjusterats i syfte att återspegla förändringar i köpkraft avseende den funktionella valutan och därför uttrycks i vid rapportperiodens slut gällande värdeenheter,**
  - b) **om de finansiella rapporterna baseras på anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärde, och**
  - c) **vilket prisindex som används och prisindexets nivå vid rapportperiodens slut, samt förändringar i index under innevarande och föregående rapportperiod.**
- 40 De upplysningar som krävs enligt denna standard är nödvändiga för att klargöra vilken princip som används för att hantera inflationens inverkan på de finansiella rapporterna. De är även avsedda att tillhandahålla övrig information som krävs för att förstå principen och de uppkomna beloppen.

IKRAFTTRÄDANDE

- 41 Denna standard ska tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1990 eller senare.

## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 32

**Finansiella instrument: Klassificering**

## SYFTE

- 1 [utgår]
- 2 Syftet med denna standard är att ange principer för att klassificera finansiella instrument som skulder eller eget kapital samt för kvittning av finansiella tillgångar och finansiella skulder. Den tillämpas på klassificeringen av finansiella instrument, sett från emittentens perspektiv, i finansiella tillgångar, finansiella skulder och egetkapitalinstrument, samt klassificeringen av hänförliga räntor, utdelningar, vinster och förluster. Vidare behandlas under vilka förutsättningar finansiella tillgångar och finansiella skulder ska kvittas mot varandra.
- 3 Principerna i denna standard kompletterar principerna för redovisning och värdering av finansiella tillgångar och finansiella skulder i IFRS 9 *Finansiella instrument* och principerna för att lämna upplysning om dessa i IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar*.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 4 **Denna standard ska tillämpas av alla företag för alla typer av finansiella instrument, förutom följande:**
- a) De intressen i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures som redovisas i enlighet med IFRS 10 *Koncernredovisning*, IAS 27 *Separata finansiella rapporter* eller IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures*. I vissa fall kräver eller tillåter emellertid IFRS 10, IAS 27 eller IAS 28 att ett företag redovisar ett intresse i ett dotterföretag, intresseföretag eller joint venture i enlighet med IFRS 9. I dessa fall ska företagen tillämpa kraven i denna standard. Företag ska även tillämpa denna standard på alla derivat avseende intressen i dotterföretag, intresseföretag eller joint ventures.
- b) Arbetsgivares rättigheter och förpliktelser enligt planer för ersättningar till anställda för vilka IAS 19 *Ersättningar till anställda* tillämpas.
- c) [utgår]
- d) Försäkringsavtal enligt definitionen i IFRS 17 *Försäkringsavtal* eller investeringsavtal med diskretionära resultatandelar som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17. Denna standard ska dock tillämpas på
- i) derivat som är inbäddade i avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17, om IFRS 9 kräver att företaget redovisar dem separat,
- ii) investeringskomponenter som skiljs av från avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17, om IFRS 17 kräver sådan avskiljning, såvida inte den avskilda investeringskomponenten är ett investeringsavtal med diskretionära resultatandelar som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17,
- iii) en emittents rättigheter och skyldigheter till följd av försäkringsavtal som uppfyller definitionen av finansiella garantiavtal, om emittenten tillämpar IFRS 9 vid redovisning och värdering av avtalen; men emittenten ska tillämpa IFRS 17 om emittenten väljer att, i enlighet med punkt 7 e i IFRS 17, tillämpa IFRS 17 vid redovisning och värdering av avtalen,
- iv) ett företags rättigheter och skyldigheter som är finansiella instrument till följd av kreditkortsavtal, eller liknande avtal som tillhandahåller kredit- eller betalningsarrangemang, som ett företag utfärdar och som uppfyller definitionen av ett försäkringsavtal, om företaget tillämpar IFRS 9 på dessa rättigheter och skyldigheter i enlighet med punkt 7 h i IFRS 17 och punkt 2.1 e iv i IFRS 9,

v) ett företags rättigheter och skyldigheter som är finansiella instrument till följd av försäkringsavtal som ett företag utfärdar och som begränsar ersättningen för försäkrade händelser till det belopp som annars krävs för att reglera försäkringstagarens skyldighet enligt avtalet, om företaget väljer att, i enlighet med punkt 8A i IFRS 17, tillämpa IFRS 9 i stället för IFRS 17 på sådana avtal.

e) [utgår]

f) Finansiella instrument, avtal och förpliktelser inom ramen för aktierelaterade ersättningar på vilka IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar* tillämpas, förutom

i) avtal som ingår i tillämpningsområdet för punkterna 8–10 i denna standard, på vilka denna standard tillämpas,

ii) punkterna 33 och 34 i denna standard, som ska tillämpas på egna aktier som köps, säljs, emitteras eller dras in i samband med företags aktieoptionsprogram eller aktiesparplaner för anställda och alla andra avtal om aktierelaterade ersättningar.

5–7 [utgår]

8 Denna standard ska tillämpas på sådana avtal om att köpa eller sälja icke-finansiella poster som kan regleras netto med kontanter eller med andra finansiella instrument, eller genom byte av finansiella instrument, som om avtalen var finansiella instrument, med undantag för de avtal som ingåtts och som fortfarande innehas med syftet att erhålla eller leverera en icke-finansiell post i enlighet med företagets förväntade behov avseende köp, försäljning eller förbrukning. Denna standard ska emellertid tillämpas på de avtal som företaget identifierar som värderade till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 2.5 i IFRS 9 *Finansiella instrument*.

9 Det finns olika tillvägagångssätt för hur ett avtal om att köpa eller sälja icke-finansiella poster kan regleras netto med kontanter eller andra finansiella instrument eller genom byte av finansiella instrument. Dessa innefattar

a) när avtalsvillkoren tillåter endera parten att reglera avtalet netto med kontanter eller med ett annat finansiellt instrument eller genom byte av finansiella instrument,

b) när möjligheten att reglera avtalet netto med kontanter eller ett annat finansiellt instrument, eller genom byte av finansiella instrument, inte uttryckligen framgår av avtalsvillkoren, men när företagets praxis är att reglera liknande avtal netto med kontanter eller andra finansiella instrument eller genom byte av finansiella instrument (antingen med motparten, genom att ingå avtal med omvända villkor eller genom att sälja avtalet före inlösen eller förfall),

c) när, avseende likartade avtal, företaget har som praxis att erhålla leverans av underliggande poster och att sälja dessa kort efter leverans i syfte att generera vinst på kortfristiga fluktuationer i priser eller genom handlarens marginal, och

d) när den icke-finansiella post som omfattas av avtalet lätt kan omvandlas till kontanter.

Om b eller c är tillämpliga på ett avtal har detta inte ingåtts i syfte att erhålla eller leverera den icke-finansiella posten i enlighet med företagets förväntade behov avseende köp, försäljning eller förbrukning, och avtalet ingår följaktligen i tillämpningsområdet för denna standard. Andra avtal på vilka punkt 8 är tillämplig ska utvärderas för att fastställa om de ingåtts och fortfarande innehas med syftet att erhålla eller leverera den icke-finansiella posten i enlighet med företagets förväntade behov avseende köp, försäljning eller förbrukning, och om de därmed ingår i tillämpningsområdet för denna standard.

- 10 En utfärdad option att köpa eller sälja en icke-finansiell post som kan regleras netto med kontanter eller andra finansiella instrument eller genom byte av finansiella instrument, i enlighet med punkt 9 a eller d, ingår i tillämpningsområdet för denna standard. Ett sådant avtal kan inte ingås i syfte att erhålla eller leverera den icke-finansiella posten i enlighet med företagets förväntade behov avseende köp, försäljning eller förbrukning.

DEFINITIONER (SE ÄVEN PUNKTERNA VT3–VT23)

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

Ett *finansiellt instrument* är varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång i ett företag och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument i ett annat företag.

En *finansiell tillgång* är varje tillgång i form av

a) **kontanter,**

b) **egetkapitalinstrument i ett annat företag,**

c) **avtalsenlig rätt att**

i) **erhålla kontanter eller annan finansiell tillgång från ett annat företag, eller**

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

d) **avtal som kommer att eller kan komma att regleras 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 erhålla 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" inlösbara finansiella instrument som är klassificerade som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B, instrument som ålägger företaget att bara 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 tillhandahållande av företagets egna egetkapitalinstrument.**

En *finansiell skuld* är varje skuld i form av

a) **avtalsenlig förpliktelse att**

i) **tillhandahålla 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 tillhandahålla 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. För detta ändamål utgör teckningsrätter, optioner eller teckningsoptioner för att förvärva ett fastställt antal av företagets egna egetkapitalinstrument för ett fastställt kontantbelopp i vilken som helst valuta egetkapitalinstrument om företaget erbjuder teckningsrätterna, optionerna eller teckningsoptionerna i proportionella andelar till alla sina befintliga ägare av samma slag av egna egetkapitalinstrument som inte är derivatinstrument. För dessa ändamål inkluderar vidare företagets egna egetkapitalinstrument inte inlösbare finansiella instrument som är klassificerade som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B, instrument som ålägger företaget att bara 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 tillhandahållande av företagets egna egetkapitalinstrument.

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

Ett *egetkapitalinstrument* är varje form av avtal som innebär en residual rätt i ett företags tillgångar efter avdrag för alla dess skulder.

*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*.)

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.

- 12 Följande begrepp definieras i bilaga A till IFRS 9 eller punkt 9 i IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* och används i denna standard med de innebörder som anges i IAS 39 och IFRS 9:

- upplupet anskaffningsvärde för en finansiell tillgång eller finansiell skuld,
- borttagande från rapporten över finansiell ställning,
- derivat,
- effektivräntemetoden,
- finansiellt garantiavtal,
- finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultatet,
- bindande åtagande,
- prognostiserad transaktion,
- säkringseffektivitet,
- säkrad post,

- säkringsinstrument,
  - innehas för handel,
  - avistaköp eller avistaförsäljning,
  - transaktionskostnader.
- 13 I denna standard används begreppen "avtal" och "avtalsenlig" för att beteckna en överenskommelse mellan två eller flera parter och som har tydliga ekonomiska följder som parterna har liten, eller ingen, möjlighet att undvika, vanligtvis eftersom avtalet är rättsligt giltigt. Avtal, inklusive finansiella instrument, kan ha många olika former och behöver inte vara skriftliga.
- 14 I denna standard omfattar begreppet "företag" ("entity") fysiska personer, bolag, stiftelser, föreningar och statliga myndigheter.

## KLASSIFICERING

**Skulder och eget kapital (se även punkterna VT13-VT14J och VT25-VT29A)**

- 15 **Företag som emitterat ett finansiellt instrument ska vid första redovisningstillfället klassificera instrumentet, eller dess delar, som finansiell skuld, som finansiell tillgång eller som egetkapitalinstrument i enlighet med den ekonomiska innebörden av de villkor som gäller för instrumentet samt i enlighet med definitionerna av finansiell skuld, finansiell tillgång och egetkapitalinstrument.**
- 16 När en emittent tillämpar definitionerna i punkt 11 för att fastställa huruvida ett finansiellt instrument är ett egetkapitalinstrument och inte en finansiell skuld, är instrumentet ett egetkapitalinstrument om, och endast om, både villkoren a och b nedan är uppfyllda.
- a) Instrumentet innefattar inte någon avtalsenlig förpliktelse att
    - i) tillhandahålla kontanter eller annan finansiell tillgång till ett annat företag, eller
    - ii) byta en finansiell tillgång eller finansiell skuld med ett annat företag under villkor som kan komma att visa sig vara oförmånliga för emittenten.
  - b) Om instrumentet kommer att eller kan komma att regleras med emittentens egna egetkapitalinstrument är det
    - i) ett instrument som inte är ett derivat och som inte innefattar någon avtalsenlig förpliktelse för emittenten att tillhandahålla ett variabelt antal av företagets egna egetkapitalinstrument, eller
    - ii) ett derivat som endast kommer att regleras genom att emittenten byter ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång mot ett fastställt antal av företagets egna egetkapitalinstrument. För detta ändamål utgör teckningsrätter, optioner eller teckningsoptioner för att förvärva ett fastställt antal av företagets egna egetkapitalinstrument för ett fastställt kontantbelopp i vilken som helst valuta egetkapitalinstrument om företaget erbjuder teckningsrätterna, optionerna eller teckningsoptionerna i proportionella andelar till alla sina befintliga ägare av samma slag av egna egetkapitalinstrument som inte är derivatinstrument. I detta syfte ingår inte i emittentens egna egetkapitalinstrument instrument som har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D, eller instrument som i sig själva är avtal om framtida erhållande eller tillhandahållande 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 tillhandahållande 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 alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D.



*Inlösbara instrument*

- 16A Ett inlösbart finansiellt instrument medför en avtalsenlig förpliktelse för emittenten att återköpa eller inlösa instrumentet mot kontanter eller annan finansiell tillgång på innehavarens begäran. Med avvikelse från definitionen av finansiell skuld klassificeras ett instrument som medför en sådan förpliktelse som ett egetkapitalinstrument om det har alla 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 efterställd alla andra instrumentklasser. Eftersom instrumentet tillhör denna klass
    - i) har det ingen prioritet framför andra anspråk på företagets tillgångar vid likvidationen,
    - ii) behöver det inte konverteras till ett annat instrument innan det tillhör den instrumentklass som är efterställd alla andra instrumentklasser.
  - c) Alla finansiella instrument i den instrumentklass som är efterställd 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 tillhandahålla 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 dessa villkor ska företaget inte beakta icke-finansiella avtal med innehavare av instrument som beskrivs i punkt 16A och 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 bara vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part*

16C Vissa finansiella instrument medför en avtalsenlig förpliktelse för emittenten att bara 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 och 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 alla 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 efterställd alla andra instrumentklasser. Eftersom instrumentet tillhör denna klass

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

ii) behöver det inte konverteras till ett annat instrument innan det tillhör den instrumentklass som är efterställd alla andra instrumentklasser.

c) Alla finansiella instrument i den instrumentklass som är efterställd 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 detta villkor ska företaget inte beakta icke-finansiella avtal med innehavare av instrument som beskrivs i punkt 16C och 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 bara vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagens 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 alla 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.

*Ingen avtalsenlig förpliktelse att tillhandahålla 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 tillhandahålla kontanter eller annan finansiell tillgång till motparten (innehavaren) eller att byta finansiella tillgångar eller finansiella skulder med innehavaren utifrån villkor som kan vara oförmånliga för emittenten. Även om innehavaren av ett egetkapitalinstrument kan ha rätt till en proportionell andel av eventuella utdelningar eller andra värdeöverföringar har emittenten ingen avtalsenlig förpliktelse att lämna sådana värdeöverföringar eftersom emittenten inte kan åläggas att tillhandahålla kontanter eller annan finansiell tillgång till annan part.

18 Ett finansiellt instruments klassificering i företagens rapport över finansiell ställning 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) är en preferensaktie som innehåller villkor som antingen förpliktigar emittenten att lösa in aktien till ett fastställt eller fastställbart belopp vid en fastställd eller fastställbar tidpunkt eller som ger innehavaren rätt att kräva att emittenten löser in instrumentet till ett fastställt eller fastställbart belopp vid en viss tidpunkt eller därefter, en finansiell skuld,

- b) är ett finansiellt instrument som ger innehavaren rätt att kräva att emittenten återlöser instrumentet mot kontanter eller mot annan finansiell tillgång (ett "inlösbart instrument") 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 de andra finansiella tillgångarna fastställs utifrån ett index eller någon annan post som kan påverkas av fluktuationer. Att innehavaren har rätt att kräva att emittenten återlöser instrumentet mot kontanter eller mot annan finansiell tillgång innebär att det inlösbara instrumentet kan definieras som en finansiell skuld, med undantag av de instrument som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Exempelvis kan öppna värdepappersfonder, aktiefonder, andelsägda bolag och vissa ekonomiska föreningar erbjuda sina andelsägare eller medlemmar rätten att vid valfri tidpunkt lösa in sitt innehav hos emittenten mot ett kontantbelopp, vilket medför att andelsägarens 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 som 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 tillskjutet eget kapital (exempelvis vissa värdepappersfonder och aktiefonder, se exempel 7) eller användningen av ytterligare upplysningar för att visa att medlemmarnas totala andel omfattar poster såsom reserver som uppfyller definitionen på eget kapital och inlösbara instrument som inte gör det (se exempel 8).
- 19 Om ett företag inte har en ovillkorad rättighet att undgå att tillhandahålla 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
- a) upphäver en restriktion på företagets förmåga att uppfylla en avtalsenlig förpliktelse, såsom brist på tillgång till utländsk valuta eller krav på godkännande från tillsynsmyndighet innan betalningen kan verkställas, inte att företaget har en avtalsenlig förpliktelse eller att innehavaren har en avtalsenlig rättighet knuten till instrumentet,
- b) är en avtalsenlig förpliktelse som är beroende av att motparten utnyttjar rätten till inlösen en finansiell skuld, eftersom företaget inte har en ovillkorad rättighet att undgå att tillhandahålla kontanter eller annan finansiell tillgång.
- 20 Ett finansiellt instrument som inte uttryckligen innehåller en avtalsenlig förpliktelse att tillhandahålla kontanter eller annan finansiell tillgång kan ändå indirekt utgöra en förpliktelse beroende på hur villkoren är utformade. Exempelvis gäller följande:
- a) Ett finansiellt instrument kan innehålla en icke-finansiell förpliktelse som måste regleras om, och endast om, företaget inte kan göra en värdeöverföring eller lösa in instrumentet. Om företaget endast kan undgå en överföring av kontanter eller annan finansiell tillgång genom att reglera den icke-finansiella förpliktelsen, är det finansiella instrumentet en finansiell skuld.
- b) Ett finansiellt instrument är en finansiell skuld om det innebär att företaget vid reglering kommer att tillhandahålla antingen
- i) kontanter eller annan finansiell tillgång, eller
- ii) sina egna aktier vars värde är fastställt till ett betydligt högre värde än värdet på kontanterna eller den andra finansiella tillgången.

Även om företaget inte har en uttrycklig avtalsenlig förpliktelse att tillhandahålla kontanter eller annan finansiell tillgång, är värdet på aktieregleringen sådant att företaget kommer att reglera avtalet genom att erlagga kontanter. I alla händelser är innehavaren i praktiken garanterad ett belopp som är minst lika stort som kontantregleringen (se punkt 21).

*Reglering med företagets egna egetkapitalinstrument (punkt 16 b)*

- 21 Ett avtal är inte ett egetkapitalinstrument enbart för att det kan resultera i att företaget erhåller eller tillhandahåller sina egna egetkapitalinstrument. Ett företag kan ha en avtalsenlig rättighet eller förpliktelse att erhålla eller tillhandahålla ett antal egna aktier eller andra egetkapitalinstrument som varierar så att det verkliga värdet på företagets egna egetkapitalinstrument som ska erhållas eller tillhandahållas motsvarar beloppet för den avtalsenliga rättigheten eller förpliktelsen. En sådan avtalsenlig rättighet eller förpliktelse kan gälla ett fastställt belopp eller ett belopp som varierar, helt eller delvis, till följd av ändringarna av en annan variabel än marknadspriset för företagets egna egetkapitalinstrument (exempelvis en ränta, ett råvarupris eller ett pris på ett finansiellt instrument). Två exempel är a) ett avtal enligt vilket företaget ska tillhandahålla det antal av de egna egetkapitalinstrumenten som motsvarar värdet 100 VE<sup>(14)</sup>, och b) ett avtal enligt vilket företaget ska tillhandahålla det antal av de egna egetkapitalinstrumenten som motsvarar värdet 100 uns guld. Ett sådant avtal utgör en finansiell skuld för företaget även om företaget måste eller kan reglera avtalet genom att tillhandahålla sina egna egetkapitalinstrument. Det utgör inte ett egetkapitalinstrument eftersom företaget använder ett variabelt antal av sina egna egetkapitalinstrument för att reglera avtalet. Därmed innebär inte avtalet en residual rätt i företagets tillgångar efter avdrag för alla dess skulder.
- 22 Med undantag av vad som sägs i punkt 22A är ett avtal som företaget kommer att reglera genom att (erhålla eller) tillhandahålla ett fastställt antal av sina egna egetkapitalinstrument i utbyte mot ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång ett egetkapitalinstrument. Exempelvis är en emitterad aktieoption ett egetkapitalinstrument när den ger motparten rättighet att förvärva ett visst antal av företagets aktier för ett visst pris eller för ett fastställt nominellt belopp för en obligation. Ändringar av ett avtals verkliga värde beroende på variationer i marknadsräntorna som inte påverkar det kontantbelopp eller den andra finansiella tillgång som ska tillhandahållas eller erhållas, eller det antal egetkapitalinstrument som ska erhållas eller tillhandahållas vid reglering av avtalet, förhindrar inte att avtalet utgör ett egetkapitalinstrument. Eventuell erhållen försäljningslikvid (exempelvis erhållen överkurs för en utfärdad option eller teckningsoption avseende företagets egna aktier) läggs till direkt i eget kapital. Eventuell erlagd försäljningslikvid (exempelvis betald överkurs för en köpt option) dras av direkt från eget kapital. Ändringar i ett egetkapitalinstruments verkliga värde redovisas inte i de finansiella rapporterna.
- 22A Om företagets egna egetkapitalinstrument som ska erhållas eller tillhandahållas när ett avtal regleras är inlösbara finansiella instrument som har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B, eller instrument som ålägger företaget att bara 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 tillhandahålla 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 är ett företags förpliktelse enligt ett terminskontrakt att köpa sina egna egetkapitalinstrument för kontanter. Den finansiella skulden redovisas första gången till nuvärdet av inlösenbeloppet, och omklassificeras från eget kapital. Därefter värderas den finansiella skulden i enlighet med IFRS 9. Om avtalet förfaller utan leverans, omklassificeras det redovisade värdet av den finansiella skulden till eget kapital. Ett företags avtalsenliga förpliktelse att köpa sina egna egetkapitalinstrument ger upphov till en finansiell skuld för nuvärdet av inlösenbeloppet även om förpliktelsen att köpa är villkorad av att motparten utnyttjar en rätt till inlösen (exempelvis en utfärdad säljoption som ger motparten rätt att sälja ett företags egna egetkapitalinstrument till företaget till ett fastställt pris).
- 24 Ett avtal är en finansiell tillgång eller en finansiell skuld om det ska regleras genom att företaget tillhandahåller eller erhåller ett fastställt antal av dess egna egetkapitalinstrument i utbyte mot ett variabelt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång. Som exempel kan nämnas ett avtal enligt vilket företaget ska tillhandahålla 100 av sina egna egetkapitalinstrument i utbyte mot ett kontantbelopp som beräknas motsvara värdet av 100 uns guld.

<sup>(14)</sup> I denna standard anges monetära belopp i "valutaenheter" (VE).

*Villkorade leveransförbehåll*

- 25 Ett finansiellt instrument kan innehålla krav på företaget att det ska tillhandahålla kontanter eller annan finansiell tillgång eller att regleringen ska ske på sådant sätt att instrumentet kommer att utgöra en finansiell skuld, beroende på om osäkra framtida händelser (eller på utfallet av osäkra omständigheter) som ligger utanför både emittentens och innehavarens kontroll inträffar eller inte inträffar, exempelvis förändringar av börsindex, konsumentprisindex, räntor eller beskattningskrav eller av emittentens framtida intäkter, nettoresultat eller skuldsättningsgrad. Emittenten av ett sådant instrument har inte en ovillkorad rättighet att undvika att tillhandahålla 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 ska 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.

*Regleringsalternativ*

- 26 **När ett derivat ger en av parterna ett val för hur instrumentet ska regleras (emittenten eller innehavaren kan exempelvis välja att det ska inlösas genom nettobetalning eller genom att aktierna växlas mot kontanter) är det en finansiell tillgång eller en finansiell skuld såvida inte alla alternativ för reglering skulle resultera i att det blir ett egetkapitalinstrument.**
- 27 Ett exempel på ett derivat med rätt till val av reglering som utgör en finansiell skuld är en aktieoption vilken emittenten kan besluta ska regleras netto mot kontanter eller genom att byta egna aktier mot kontanter. På motsvarande sätt ingår vissa avtal att köpa eller sälja icke-finansiella poster i utbyte mot företagets egna egetkapitalinstrument inom denna standards tillämpningsområde eftersom de kan regleras antingen genom tillhandahållande av den icke-finansiella posten eller av ett nettobelopp i kontanter eller annat finansiellt instrument (se punkterna 8–10). Sådana avtal är finansiella tillgångar eller finansiella skulder och inte egetkapitalinstrument.

**Sammansatta finansiella instrument (se även punkterna VT30–VT35 och exempel 9–12)**

- 28 **Emittenten av ett finansiellt instrument som inte är ett derivat ska utvärdera det finansiella instrumentets villkor för att fastställa huruvida det innehåller både en skuld- och en egetkapitaldel. Sådana delar ska klassificeras var för sig som finansiella skulder, finansiella tillgångar eller egetkapitalinstrument enligt punkt 15.**
- 29 Företag särredovisar de delar av ett finansiellt instrument som a) ger upphov till en finansiell skuld för företaget och b) är en option, för innehavaren av instrumentet, att omvandla det till ett egetkapitalinstrument i det emitterande företaget. Ett exempel på ett sammansatt finansiellt instrument är en obligation eller ett liknande instrument, som innehavaren kan konvertera till ett fastställt antal stamaktier i det emitterande företaget. Ur företagets synvinkel består ett sådant instrument av två delar: en finansiell skuld (en avtalsenlig överenskommelse att tillhandahålla kontanter eller en annan finansiell tillgång) och ett egetkapitalinstrument (en köpoption som ger innehavaren rätt att under en angiven tidsperiod kräva att den konverteras till ett fastställt antal stamaktier i företaget). Den ekonomiska innebörden av att emittera ett sådant instrument är i allt väsentligt densamma som att samtidigt emittera ett skuldinstrument med rätt till förtida inlösen och fristående teckningsoptioner avseende stamaktier eller att emittera ett skuldinstrument med frånskiljbara teckningsoptioner. Oavsett vilket alternativ som väljs redovisar företaget skulddelen och egetkapitaldelen var för sig i rapporten över finansiell ställning.

- 30 Klassificeringen av skulddelen och egetkapitaldelen i ett konvertibelt instrument ändras inte när sannolikheten för konvertering ändras, även om en konvertering kommit att framstå som ekonomiskt fördelaktig för vissa innehavare. Innehavare av finansiella instrument agerar inte alltid så som kan förväntas. Agerandet kan exempelvis påverkas av att skattekonsekvenserna av konvertering skiljer sig åt mellan olika innehavare. Dessutom kan sannolikheten för konvertering ändras över tiden. Företagets avtalsenliga förpliktelse att göra framtida betalningar kvarstår till dess att instrumentet upphör genom konvertering till aktier eller förfall eller genom en annan transaktion.
- 31 IFRS 9 behandlar värdering av finansiella tillgångar och finansiella skulder. Egetkapitalinstrument är instrument som innebär en residual rätt i ett företags tillgångar efter avdrag för alla dess skulder. När det för första gången redovisade värdet för ett sammansatt finansiellt instrument fördelats på egetkapital- och skulddelar, blir egetkapitaldelen därför det belopp som kvarstår efter att det fastställda värdet av skulddelen dragits av från det verkliga värdet för instrumentet i sin helhet. Värdet av alla slags derivat (exempelvis en köpoption) som är inbäddade i ett sammansatt finansiellt instrument förutom egetkapitaldelen (exempelvis rätten att konvertera till aktier) ingår i skulddelen. Summan av de redovisade värdena avseende skulddelen och egetkapitaldelen vid första redovisningstillfället är alltid lika med det verkliga värdet för det sammansatta finansiella instrumentet i sin helhet. Uppdelningen och klassificeringen av delarna i ett sammansatt finansiellt instrument ger alltså inte upphov till vare sig vinst eller förlust när det redovisas första gången.
- 32 Enligt beskrivningen i punkt 31 fastställer emittenten av en obligation som kan konverteras till stamaktier först det redovisade värdet för skulddelen genom att beräkna det verkliga värdet för en liknande skuld (inklusive eventuella inbäddade derivat som saknar eget kapitalkännetecken) som inte har en tillhörande egetkapitaldel. Det redovisade värdet på egetkapitalinstrumenten, som motsvaras av rätten att konvertera instrumentet till stamaktier, erhålls därefter genom att det verkliga värdet på det sammansatta finansiella instrumentet som helhet minskas med det verkliga värdet på den finansiella skulden.

#### **Egna aktier (se även punkt VT36)**

- 33 Om ett företag återköper sina egna egetkapitalinstrument ska eget kapital minskas med värdet på dessa instrument ("egna aktier"). Vinst eller förlust avseende köp, försäljning, emission eller indragning av ett företags egna egetkapitalinstrument ska inte redovisas i resultatet. Sådana egna aktier kan köpas och innehas av företaget eller andra företag i koncernen. Försäljningslikvid som erläggs eller erhålls ska redovisas direkt mot eget kapital.
- 33A Vissa företag driver, antingen internt eller externt, en investeringsfond som ger investerare ersättningar baserade på enheter i fonden och redovisar finansiella skulder för de belopp som ska betalas till dessa investerare. På ett liknande sätt utfärdar vissa företag grupper av försäkringsavtal med direkt resultatandel och innehar de underliggande posterna. Vissa av dessa fonder eller underliggande poster innefattar företagens egna aktier. Trots vad som sägs i punkt 33 får ett företag välja att inte minska eget kapital med värdet av egna aktier som innefattas i en sådan fond eller utgör en underliggande post när, och endast när, företaget återköper sina egna egetkapitalinstrument för detta ändamål. I stället får företaget välja att fortsätta att redovisa dessa egna aktier som eget kapital och redovisa det återköpta instrumentet som om det vore en finansiell tillgång och värdera det till verkligt värde via resultatet i enlighet med IFRS 9. Detta val är oåterkalleligt och ska göras enskilt för varje instrument. När detta val görs ska försäkringsavtal anses innefatta investeringsavtal med diskretionära resultatandelar. (Se IFRS 17 när det gäller de begrepp som används i denna punkt och som definieras i den standarden.)
- 34 Innehavet av egna aktier ska särredovisas antingen i rapporten över finansiell ställning eller i noterna, enligt IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*. Enligt IAS 24 *Upplýsingar om närstående* ska ett företag lämna upplýsingar om när det återköper egna egetkapitalinstrument från närstående parter.

**Räntor, utdelningar samt vinster och förluster (se även punkt VT37)**

- 35** **Räntor, utdelningar samt vinster och förluster hänförliga till ett finansiellt instrument eller en del därav som utgör en finansiell skuld ska redovisas i resultatet som intäkt eller kostnad. Värdeöverföringar till innehavare av ett egetkapitalinstrument ska av företaget redovisas direkt i eget kapital. Transaktionskostnader i samband med en egetkapitaltransaktion ska redovisas som en avdragspost från eget kapital.**
- 35A Inkomstskatt hänförlig till värdeöverföringar till innehavare av ett egetkapitalinstrument och till transaktionskostnader i samband med en egetkapitaltransaktion ska redovisas i enlighet med IAS 12 *Inkomstskatter*.
- 36 Avgörande för om räntor, utdelningar, vinster och förluster ska redovisas som intäkt eller kostnad i resultatet, är om det finansiella instrument till vilket räntorna med mera är hänförliga klassificerats som finansiell skuld eller egetkapitalinstrument. Utdelningar på aktier som helt och hållet redovisats som finansiella skulder ska sålunda redovisas som kostnader på samma sätt som räntor på en obligation. På motsvarande sätt ska vinster och förluster som uppkommer i samband med inlösen eller refinansiering av finansiella skulder redovisas i resultatet, medan inlösen eller refinansiering av egetkapitalinstrument ska redovisas som förändringar i eget kapital. Ändringar i ett egetkapitalinstruments verkliga värde redovisas inte i de finansiella rapporterna.
- 37 Normalt uppkommer olika kostnader när ett företag emitterar eller återköper egna egetkapitalinstrument. Dessa kostnader kan bestå av avgifter för registrering och andra lagstadgade avgifter, arvoden till jurister, revisorer och andra yrkesmässiga rådgivare, tryckkostnader och stämpelskatt. Transaktionskostnaderna i samband med en egetkapitaltransaktion redovisas som en avdragspost från eget kapital i den mån de är tillkommande kostnader som är direkt hänförliga till egetkapitaltransaktionen och som annars hade undvikits. Utgifterna för en egetkapitaltransaktion som dras tillbaka ska redovisas som kostnad.
- 38 Transaktionskostnader som avser emission av ett sammansatt finansiellt instrument ska fördelas på skulddelen och egetkapitaldelen proportionellt mot hur emissionslikviden fördelas. Transaktionskostnader som hänför sig till flera transaktioner (exempelvis kostnader för en emission av ett antal aktier kombinerat med en ansökan om börsintroduktion av andra aktier) fördelas mellan de båda transaktionerna på ett sätt som är rationellt och i överensstämmelse med hur andra liknande transaktioner görs.
- 39 Upplysning ska lämnas separat om beloppet på transaktionskostnader som redovisats som en avdragspost från eget kapital under perioden i enlighet med IAS 1.
- 40 Utdelningar som klassificeras som kostnad kan redovisas i rapporten(-erna) över resultat och övrigt totalresultat antingen tillsammans med ränta på övriga skulder eller som en separat post. Utöver kraven i denna standard lämnas även upplysningar om räntor och utdelningar i enlighet med kraven i IAS 1 och IFRS 7. Eftersom exempelvis skattemässiga avdragsmöjligheter kan variera för utdelningar och räntor är det under vissa omständigheter önskvärt att separat upplysning lämnas om dem i rapporten(-erna) över resultat och övrigt totalresultat. Upplysningar om skatteeffekter lämnas i enlighet med IAS 12.
- 41 Vinster och förluster hänförliga till förändringar i det redovisade värdet för en finansiell skuld redovisas som intäkt eller kostnad i resultatet även när de avser ett instrument som innefattar en residual rätt i ett företags tillgångar i utbyte mot kontanter eller andra finansiella tillgångar (se punkt 18 b). Enligt IAS 1 ska företaget i rapporten över totalresultat lämna separat upplysning om eventuella vinster eller förluster som uppkommit vid omvärderingen av ett sådant instrument, om detta har betydelse för att förklara företagets resultat.

**Kvittning av finansiella tillgångar och finansiella skulder (se även punkterna VT38A–VT38F och VT39)**

- 42** **En finansiell tillgång och en finansiell skuld ska kvittas och redovisas med ett nettobelopp i rapporten över finansiell ställning när, och endast när, ett företag**
- a) för närvarande har en legal rätt att kvitta de redovisade beloppen, och
- b) har för avsikt att reglera posterna med ett nettobelopp eller att samtidigt realisera tillgången och reglera skulden.



**Vid redovisning av en överlåtelse av en finansiell tillgång som inte uppfyller kraven för att tas bort från rapporten över finansiell ställning ska företaget inte kvitta den överlåtna tillgången och den skuld som är knuten till den (se IFRS 9, punkt 3.2.22).**

- 43 Denna standard kräver att finansiella tillgångar och finansiella skulder ska kvittas mot varandra när detta återspeglar företagets förväntade framtida kassaflöden vid regleringen av två eller flera finansiella instrument. När ett företag har rätt att erhålla eller erlägga ett enda nettobelopp, och har för avsikt att göra detta, har det i själva verket endast en finansiell tillgång eller en finansiell skuld. Om så inte är fallet, redovisas de finansiella tillgångarna och skulderna var för sig på ett sätt som återspeglar den roll de har som resurser eller förpliktelser för företaget. Företaget ska lämna de upplysningar som krävs enligt punkterna 13B–13E i IFRS 7 för redovisade finansiella instrument som omfattas av punkt 13A i IFRS 7.
- 44 En kvittning av en redovisad finansiell tillgång mot en redovisad finansiell skuld med redovisning enbart av ett nettobelopp är inte detsamma som ett borttagande av en finansiell tillgång eller finansiell skuld från rapporten över finansiell ställning. Även om kvittning inte ger upphov till redovisning av vinst eller förlust, får borttagandet av ett finansiellt instrument från rapporten över finansiell ställning inte bara till följd att ett tidigare redovisat instrument tas bort, utan kan också innebära redovisning av en vinst eller en förlust.
- 45 En låntagarens legala kvittningsrätt, på grund av avtal eller på annan grund, innebär att låntagaren kan reglera eller på annat sätt eliminera, helt eller delvis, en förfallen betalning till en långivare genom att kvitta den mot en förfallen betalning från långivaren. Undantagsvis kan en låntagare ha en legal rätt att kvitta en fordran på tredje person mot en förfallen betalning till en långivare, förutsatt att det finns ett avtal mellan de tre parterna som tydligt reglerar låntagarens rätt till kvittning. Eftersom kvittningsrätten är en legal rätt, kan de villkor som utgör stöd för kvittningsrätten skilja sig åt från en jurisdiktion till en annan. Det måste därför beaktas vilken lagstiftning som ska tillämpas mellan parterna.
- 46 Förekomsten av en legal rätt att kvitta en finansiell tillgång mot en finansiell skuld påverkar de rättigheter och förpliktelser som är förknippade med sådana tillgångar och skulder och kan ha en påverkan på hur företaget är exponerat för kredit- och likviditetsrisker. Förekomsten av en rätt att kvitta är dock inte i sig en tillräcklig grund för kvittning. I frånvaro av en avsikt att kvitta eller att reglera posterna samtidigt, påverkas inte storleken på och tidpunkten för företagets framtida kassaflöden. När ett företag har för avsikt att utnyttja sin rätt att kvitta eller att reglera posterna samtidigt, ger en nettoredovisning av tillgången och skulden en bättre bild av storleken på och tidpunkten för de förväntade framtida kassaflödena och av de risker som dessa kassaflöden är exponerade för. Om en av parterna – eller båda – har för avsikt att reglera sina mellanhavanden netto, utan legalt stöd, är inte detta en tillräcklig grund för kvittning eftersom de rättigheter och skyldigheter som är förknippade med de enskilda finansiella tillgångarna och skulderna kvarstår oförändrade.
- 47 Hur ett företag avser att reglera vissa tillgångar och skulder kan påverkas av dess etablerade affärssed, de finansiella marknadernas krav och andra omständigheter som kan begränsa möjligheterna att reglera netto eller att reglera posterna samtidigt. När ett företag har rätt att kvitta, men inte har för avsikt att reglera netto eller att samtidigt realisera tillgången och reglera skulden, lämnas upplysning om hur denna rätt påverkar exponeringen för kreditrisker i enlighet med punkt 36 i IFRS 7.
- 48 Exempel på när två finansiella instrument regleras samtidigt är verksamheten i en clearingorganisation på en organiserad finansiell marknad eller en direkt transaktion mellan två parter. De kassaflöden som uppstår i dessa fall motsvaras i själva verket av ett enda nettobelopp och det finns ingen exponering för vare sig kredit- eller likviditetsrisker. Vid andra tillfällen kan ett företag reglera två instrument genom att erhålla och erlägga skilda belopp, varigenom det exponeras för kreditrisken avseende hela tillgången och likviditetsrisken för hela skulden. Sådana riskexponeringar kan vara av betydande storlek även om de är relativt kortvariga. Därför behandlas en realisering av en finansiell tillgång och en reglering av en finansiell skuld endast som samtidigt om transaktionerna inträffar i samma ögonblick.

- 49 De förutsättningar för kvittning som anges i punkt 42 är i allmänhet inte uppfyllda och kvittning vanligtvis inte lämplig när
- a) flera olika finansiella instrument används för att efterlikna egenskaperna hos ett enda finansiellt instrument (ett "syntetiskt instrument"),
  - b) finansiella tillgångar och finansiella skulder härrör från finansiella instrument som är exponerade för samma primära risker (exempelvis tillgångar och skulder som ingår i en portfölj med terminskontrakt eller andra derivat), men involverar olika motparter,
  - c) finansiella eller andra tillgångar använts som säkerhet för lån där långivaren inte har regressrätt gentemot låntagaren om säkerheten är otillräcklig (lån utan regressrätt),
  - d) finansiella tillgångar förvaras i depå av en låntagare för att reglera en förpliktelse, men där långivaren inte godkänt dessa tillgångar för reglering av förpliktelsen (exempelvis när det gäller medel som har satts av separat för återbetalning av en skuld eller liknande krav), eller
  - e) ett företag ådragit sig förpliktelser till följd av händelser som ger upphov till förluster, men förväntar sig att kompenseras av en tredje part till följd av ett försäkringsavtal.
- 50 Ett företag som ingår ett antal transaktioner med finansiella instrument med en enskild motpart kan sluta ett "ramavtal för kvittning" med den motparten. Ett sådant ramavtal innebär att alla finansiella instrument som omfattas av ramavtalet regleras netto i händelse av utebliven betalning för eller vid uppsägning av ett enskilt avtal. Denna typ av ramavtal är vanligt förekommande bland finansiella institut för att åstadkomma ett skydd mot förlust i händelse av konkurs eller andra omständigheter som gör att motparten inte kan fullgöra sina förpliktelser. Ett ramavtal för kvittning skapar vanligen en legal kvittningsrätt och påverkar realiseringen eller regleringen av enskilda finansiella tillgångar och finansiella skulder endast i händelse av en angiven typ av betalningsinställelse eller vid andra omständigheter som inte väntas inträffa i den normala affärsverksamheten. Ett ramavtal för kvittning utgör inte en grund för kvittning om inte båda förutsättningarna i punkt 42 är uppfyllda. När finansiella tillgångar och finansiella skulder som omfattas av ett ramavtal för kvittning inte kvittas, ska upplysning lämnas om hur detta påverkar företagets exponering för kreditrisk i enlighet med punkt 36 i IFRS 7.

51-95 [utgår]

#### IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- 96 Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Ett företag ska inte tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005 om det inte också tillämpar IAS 39 (utfärdad i december 2003), inklusive de ändringar som utfärdades i mars 2004. Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.
- 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. Därigenom ändrades punkterna 11, 16, 17–19, 22, 23, 25, VT13, VT14 och VT27 och punkterna 16A–16F, 22A, 96B, 96C, 97C, VT14A–VT14J och VT29A 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 för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta och samtidigt 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 på motsvarande sätt.
- 96C Klassificeringen av instrument enligt detta undantag ska begränsas till redovisningen av dessa instrument enligt IAS 1, IAS 32, IAS 39, IFRS 7 och IFRS 9. Instrumentet ska inte betraktas som egetkapitalinstrument enligt andra riktlinjer, till exempel IFRS 2.
- 97 Standarden ska tillämpas retroaktivt.
- 97A IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 40. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.
- 97B IFRS 3 *Rörelseförvärv* (enligt omarbetning 2008) innebar att punkt 4 c ströks. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (omarbetad 2008) för en tidigare period ska också ändringen tillämpas för denna tidigare period. Ändringen gäller dock inte för villkorad köpeskilling i samband med ett rörelseförvärv som genomfördes före tillämpningen av IFRS 3 (omarbetad 2008). I stället ska ett företag redovisa sådan ersättning enligt punkterna 65A–65E i IFRS 3 (enligt ändring 2010).
- 97C När ändringarna i punkt 96A tillämpas ska ett företag dela upp sammansatta finansiella instrument som ålägger företaget att bara vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part i separata skuld- och egetkapitaldelar. Om skulddelen inte längre är utestående skulle en retroaktiv tillämpning av dessa ändringar i IAS 32 innebära att två egetkapitaldelar delas upp. Den första delen skulle ingå i balanserade vinstmedel och utgöra den ackumulerade räntan för skulddelen. Den andra delen skulle utgöra den ursprungliga egetkapitaldelen. Således behöver ett företag inte göra denna uppdelning om skulddelen inte längre är utestående vid den tidpunkt då ändringarna tillämpas.
- 97D Punkt 4 ändrades genom *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i maj 2008. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta och för denna tidigare period tillämpa ändringarna i punkt 3 i IFRS 7, punkt 1 i IAS 28 och punkt 1 i IAS 31, som utfärdades i maj 2008. Ett företag får tillämpa ändringen framåttriktat.
- 97E Punkterna 11 och 16 ändrades genom *Klassificering av teckningsrätter*, utfärdad i oktober 2009. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 februari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 97F [utgår]
- 97G Punkt 97B ändrades genom *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i maj 2010. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

- 97H [utgår]
- 97I IFRS 10 och IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*, utfärdade i maj 2011, ändrade punkterna 4 a och VT29. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 10 och IFRS 11.
- 97J IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att definitionen av verkligt värde i punkt 11 ändrades och att punkterna 23 och VT31 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.
- 97K *Redovisning av poster i övrigt totalresultat* (ändringar i IAS 1), utfärdad i juni 2011, ändrade punkt 40. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.
- 97L *Genom Kvittning av finansiella tillgångar och finansiella skulder* (ändringar i IAS 32), utfärdad i december 2011, ströks punkt VT38 och punkterna VT38A–VT38F lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar retroaktivt. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna från ett tidigare datum ska det lämna upplysning om detta och också lämna de upplysningar som krävs enligt *Upplysningar – kvittning av finansiella tillgångar och finansiella skulder* (ändringar i IFRS 7), utfärdad i december 2011.
- 97M *Genom Upplysningar – kvittning av finansiella tillgångar och finansiella skulder* (ändringar i IFRS 7), utfärdad i december 2011, ändrades punkt 43 genom att företag ålades att lämna de upplysningar som krävs enligt punkterna 13B–13E i IFRS 7 för sådana redovisade finansiella tillgångar som omfattas av punkt 13A i IFRS 7. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare samt för delårsperioder inom dessa räkenskapsår. Ett företag ska lämna de upplysningar som krävs enligt denna ändring retroaktivt.
- 97N *Genom Den årliga förbättringscykeln 2009–2011*, som utfärdades i maj 2012, ändrades punkterna 35, 37 och 39 och punkt 35A lades till. Ett företag ska tillämpa den ändringen retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 97O *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebar att punkt 4 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidigare tillämpning av *Investmentföretag* är tillåten. Om ett företag tillämpar den ändringen tidigare ska det samtidigt också tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag*.
- 97P [utgår]
- 97Q IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkt VT21 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 15.
- 97R IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96C, VT2 och VT30 och strök punkterna 97F, 97H och 97P. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.
- 97S *Genom IFRS 16 Leasingavtal*, utfärdad i januari 2016, ändrades punkterna VT9 och VT10. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 16.
- 97T *Genom IFRS 17*, utfärdad i maj 2017, ändrades punkterna 4, VT8 och VT36 och punkt 33A lades till. *Genom Ändringar av IFRS 17*, utfärdad i juni 2020, ändrades punkt 4 ytterligare. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 17.

## UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

- 98 Standarden ersätter IAS 32 *Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering*, som omarbetades år 2000 <sup>(15)</sup>.
- 99 Denna standard ersätter följande tolkningar:
- a) SIC-5 *Klassificering av finansiella instrument – villkorade leveransförbehåll*.
  - b) SIC-16 *Återköp av egetkapitalinstrument*.
  - c) SIC-17 *Redovisning av kostnader i samband med emission eller återköp av egetkapitalinstrument*.
- 100 Denna standard upphäver utkastet till SIC-tolkning D34 *Financial Instruments – Instruments or Rights Redeemable by the Holder* ("Finansiella instrument – instrument eller rättigheter inlösningsbara för innehavaren").

---

<sup>(15)</sup> I augusti 2005 överförde IASB alla upplysningar avseende finansiella instrument till IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar*.

*Bilaga***VÄGLEDNING VID TILLÄMPNING****IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering**

Denna bilaga är en del av standarden.

- AG1 I denna vägledning förklaras tillämpningen av vissa aspekter av standarden.
- AG2 Standarden behandlar inte redovisning eller värdering av finansiella instrument. Krav rörande redovisning och värdering av finansiella tillgångar och finansiella skulder återfinns i IFRS 9.

## DEFINITIONER (PUNKTERNA 11–14)

**Finansiella tillgångar och finansiella skulder**

- AG3 Kontanter utgör en finansiell tillgång eftersom kontanter representerar betalningsmedel och följaktligen utgör den grund utifrån vilken alla transaktioner mäts och redovisas i de finansiella rapporterna. Ett tillgodohavande i bank eller annan liknande finansiell inrättning utgör en finansiell tillgång eftersom det representerar en avtalsenlig rätt för insättaren att erhålla kontanter från inrättningen eller att ställa ut en check eller motsvarande instrument mot tillgodohavandet för att reglera en finansiell skuld till en fordringsägare.
- AG4 Vanliga exempel på finansiella tillgångar som representerar avtalsenliga rättigheter att erhålla kontanter i framtiden och motsvarande finansiella skulder som representerar avtalsenliga förpliktelser att betala kontanter i framtiden är
- kundfordringar och leverantörsskulder,
  - kortfristiga värdepapper som utgör fordringar respektive skulder,
  - lånefordringar och låneskulder, och
  - obligationsfordringar och obligationsskulder.

I samtliga fall motsvaras den ena partens avtalsenliga rätt att erhålla (eller förpliktelse att betala) kontanter av den andra partens förpliktelse att betala (eller rätt att erhålla) kontanter.

- AG5 Ett annat slag av finansiella instrument är sådana där den ekonomiska förmån som erhålls eller överlämnas är en annan finansiell tillgång än kontanter. Om en växelskuld, exempelvis, ska regleras med statsobligationer, har innehavaren en avtalsenlig rätt att erhålla och emittenten en avtalsenlig förpliktelse att tillhandahålla statsobligationer och inte kontanter. Obligationerna utgör en finansiell tillgång eftersom de representerar en förpliktelse från staten att betala kontanter. Växeln utgör därför en finansiell tillgång för innehavaren och en finansiell skuld för emittenten.
- AG6 "Eviga" skuldinstrument, ibland kallade "perpetualer", ger i normalfallet innehavaren en avtalsenlig rätt att erhålla räntebetalningar vid fastställda tidpunkter i en obestämbart framtid och där det antingen inte finns någon rätt till återbetalning av det nominella beloppet eller rätten till återbetalning har villkor som gör att återbetalningen av det nominella beloppet antingen är mycket osannolik eller ligger mycket långt fram i tiden. Exempelvis kan ett företag emittera ett skuldinstrument med årliga, eviga räntebetalningar på 8 procent beräknade på ett nominellt belopp om 1 000 VE<sup>(16)</sup>. Om 8 procent är marknadsräntan för instrumentet vid emissionstidpunkten påtar sig emittenten en avtalsenlig förpliktelse att betala ett flöde av räntor i framtiden vars verkliga värde (nuvärde) vid första redovisningstillfället är 1 000 VE. Innehavaren av instrumentet har en finansiell tillgång och emittenten har en finansiell skuld.

<sup>(16)</sup> I denna vägledning anges monetära belopp i "valutaenheter" (VE).

- AG7 En avtalsenlig rätt eller avtalsenlig förpliktelse att erhålla, tillhandahålla eller byta finansiella instrument är i sig själv ett finansiellt instrument. En kedja av avtalsenliga rätter eller avtalsenliga förpliktelser uppfyller definitionen av ett finansiellt instrument om den i slutändan leder till erhållande eller betalning av kontanter eller till förvärv eller emission av ett egetkapitalinstrument.
- AG8 Möjligheten att utöva en avtalsenlig rätt eller skyldigheten att uppfylla en avtalsenlig förpliktelse kan antingen vara ovillkorad eller beroende av att en framtida händelse inträffar. Ett exempel är en finansiell garanti som ger långgivaren en avtalsenlig rätt att erhålla kontanter från garanten och en motsvarande avtalsenlig skyldighet för garanten att betala till långgivaren om låntagaren inte fullgör sina åtaganden. Den avtalsenliga rätten och skyldigheten existerar, eftersom en tidigare transaktion eller händelse inträffat (att garantiavtalet ingicks), även om långgivarens möjlighet att utöva sin rättighet och garantens skyldighet att fullgöra sin förpliktelse båda är beroende av att en framtida händelse inträffar eller inte, nämligen låntagarens underlåtenhet att betala. En villkorad rättighet och förpliktelse omfattas av definitionen av en finansiell tillgång och finansiell skuld, även om sådana tillgångar och skulder inte alltid redovisas i de finansiella rapporterna. Vissa av dessa villkorade rättigheter och förpliktelser kan vara försäkringsavtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17.
- AG9 Ett leasingavtal skapar vanligtvis en rätt för leasegivaren att erhålla, och en förpliktelse för leasetagaren att betala, ett antal belopp som i allt väsentligt motsvarar summan av räntor och amorteringar under ett låneavtal. Leasegivaren redovisar därför en finansiell fordran enligt ett finansiellt leasingavtal 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 leasingbetalningar 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 enskilda leasingbetalningar som förfallit till betalning.
- AG10 Materiella tillgångar (såsom varulager och materiella anläggningstillgångar), nyttjanderättstillgångar samt immateriella tillgångar (såsom patent och varumärken) är inte finansiella tillgångar. Kontroll över sådana materiella tillgångar, nyttjanderättstillgångar och immateriella tillgångar skapar möjligheter att erhålla framtida inbetalningar eller en annan finansiell tillgång, men ger inte upphov till en omedelbar rättighet att erhålla kontanter eller en annan finansiell tillgång.
- AG11 Tillgångar (såsom förutbetalda kostnader) där den framtida ekonomiska nyttan utgörs av leveranser av varor eller tjänster snarare än av en rätt att erhålla kontanter eller andra finansiella tillgångar, utgör inte finansiella tillgångar. På motsvarande sätt utgör upplupna intäkter och flertalet garantiförpliktelser inte finansiella skulder, eftersom utflödet av ekonomiska förmåner utgörs av leveranser av varor eller tjänster och inte är en avtalsenlig förpliktelse att tillhandahålla kontanter eller en annan finansiell tillgång.
- AG12 Skulder eller tillgångar som inte är avtalsenliga (såsom inkomstskatter, som uppkommer som följd av statliga bestämmelser) utgör inte finansiella skulder eller finansiella tillgångar. Redovisning av inkomstskatter behandlas i IAS 12. På motsvarande sätt uppkommer inte informella förpliktelser, enligt definition i IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventuelltillgångar*, ur avtal och är inte finansiella skulder.

### **Egetkapitalinstrument**

- AG13 Exempel på egetkapitalinstrument är ej inlösbare stamaktier, vissa inlösbare instrument (se punkterna 16A och 16B), vissa instrument som ålägger företaget att bara vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part (se punkterna 16C och 16D), vissa typer av preferensaktier (se punkterna VT25 och VT26) samt teckningsoptioner eller utfärdade 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 tillhandahålla 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 VT27 a). En emittent av ej inlösbare stamaktier påtar sig en skuld när emittenten formellt vidtar en åtgärd för att göra en värdeöverföring och blir juridiskt förpliktig till aktieägarna att göra detta. Detta kan vara fallet efter fastställande av utdelning eller vid en likvidation av företaget där tillgångarna efter reglering av skulder ska överföras till aktieägarna.

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

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

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

AG14B När ett företag bedömer om ett instrument tillhör den efterställda 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 efterställd alla andra klasser.

AG14C Ett instrument som ger preferensrätt vid likvidation av företaget är inte ett instrument som berättigar till en proportionell andel av företagens nettotillgångar. Ett instrument ger till exempel preferensrätt vid likvidation om det berättigar innehavaren till en fastställd utdelning vid likvidation, utöver en andel av företagens nettotillgångar, när andra instrument i den efterställda klassen som ger rätt till en proportionell andel av företagens 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 efterställd 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 företagens redovisade och oredovisade nettotillgångar under instrumentets livslängd. Resultatet och förändringen av redovisade nettotillgångar ska värderas i enlighet med relevanta IFRS.

*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 bara vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagens 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 efterställda kommanditdelägarna och beaktas inte vid bedömning av om avtalsvillkoren för kommanditbolagets instrument och komplementärernas instrument är identiska.



AG14H Ett annat exempel är ett resultatdelningssystem som innebär att resultatet 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. Resultatdelningssystem som innebär att resultatet 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 likna de 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 fastställer eller begränsar 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 huvudsakligen 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 med ej närstående parter:

a) Instrument med totala kassaflöden som huvudsakligen 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.

### **Derivat**

AG15 Finansiella instrument omfattar primära instrument (såsom fordringar, skulder och egetkapitalinstrument) och finansiella derivat (såsom finansiella optioner, future- och terminskontrakt samt ränte- och valutaswappar). Finansiella derivat uppfyller definitionen av ett finansiellt instrument och omfattas därmed av denna standards tillämpningsområde.

AG16 Finansiella derivat ger upphov till rättigheter och skyldigheter som innebär att en eller flera av de finansiella risker som finns i ett underliggande primärt finansiellt instrument överförs mellan de parter som ställt ut respektive förvärvat derivatet. När ett derivat, som utgör ett finansiellt instrument, ingås får den ena parten en avtalsenlig rätt att byta finansiella tillgångar eller finansiella skulder med en annan part under villkor som kan komma att visa sig förmånliga, eller en avtalsenlig förpliktelse att byta finansiella tillgångar eller finansiella skulder med en annan part under villkor som kan komma att visa sig oförmånliga. Finansiella derivat medför i allmänhet <sup>(17)</sup> inte att det underliggande primära finansiella instrumentet överläts när derivatet ingås. En sådan överlåtelse sker inte heller nödvändigtvis när derivatet förfaller. Vissa instrument innehåller både en rätt och en skyldighet att byta. Eftersom villkoren för bytet fastställs när avtalet om derivatet ingås kan villkoren bli antingen förmånliga eller oförmånliga beroende på hur priserna på de finansiella marknaderna utvecklas.

<sup>(17)</sup> Detta gäller för de flesta men inte alla derivat, exempelvis byts vid vissa ränteswappar i olika valutor kapitalbeloppet vid avtalets ingående (och byts tillbaka vid förfall).

- AG17 En sälj- eller köpoption att byta finansiella tillgångar eller finansiella skulder (det vill säga finansiella instrument förutom ett företags egna egetkapitalinstrument) ger innehavaren en rätt att erhålla möjliga framtida ekonomiska fördelar till följd av ändringar i det verkliga värdet för det underliggande finansiella instrumentet. På motsvarande sätt förpliktar sig den som utfärdar en option att antingen avstå från möjliga framtida ekonomiska fördelar eller att drabbas av möjliga ekonomiska förluster till följd av ändringar i det underliggande finansiella instrumentets verkliga värde. Den avtalsenliga rätt som innehavaren har, och den skyldighet som utfärdaren har, uppfyller kraven på en finansiell tillgång respektive en finansiell skuld. Det finansiella instrument som ett optionsavtal hänför sig till kan vara vilket slag av finansiell tillgång som helst, inklusive aktier i andra företag och räntebärande instrument. Utfärdaren av en option kan ha åtagit sig att ge ut ett skuldinstrument snarare än att överföra en finansiell tillgång, men det underliggande instrumentet utgör en finansiell tillgång för innehavaren om optionen utnyttjas. Optionsinnehavarens rätt att byta den finansiella tillgången under villkor som kan komma att visa sig förmånliga och utfärdarens skyldighet att byta den finansiella tillgången under villkor som kan komma att visa sig oförmånliga, skiljer sig från den underliggande finansiella tillgång som byts när optionen utnyttjas. Karaktären på innehavarens rättigheter och utfärdarens skyldigheter påverkas inte av sannolikheten att optionen kommer att utnyttjas.
- AG18 Ett annat exempel på ett finansiellt derivat är ett terminskontrakt som löper på sex månader, där den ena parten (köparen) åtar sig att leverera 1 000 000 VE i kontanter i utbyte mot statsobligationer med fast ränta och ett nominellt värde på 1 000 000 VE och där den andra parten (säljaren) åtar sig att leverera statsobligationer med fast ränta och ett nominellt värde på 1 000 000 VE i utbyte mot 1 000 000 VE i kontanter. Under löptiden (de sex månaderna) har parterna en avtalsenlig rätt respektive en avtalsenlig förpliktelse att byta finansiella instrument. Om marknadspriset för statsobligationerna stiger över 1 000 000 VE är villkoren förmånliga för köparen och oförmånliga för säljaren. Om marknadspriset sjunker under 1 000 000 VE är effekten den motsatta. Köparen har en avtalsenlig rätt (en finansiell tillgång) som liknar den rätt som gäller för innehav av en köpoption och en avtalsenlig förpliktelse (en finansiell skuld) liknande den skyldighet som uppkommer vid utfärdandet av en säljoption. Säljaren har en avtalsenlig rätt (en finansiell tillgång) som liknar den rätt som gäller för innehav av en säljoption och en avtalsenlig förpliktelse (en finansiell skuld) liknande den skyldighet som uppkommer vid utfärdandet av en köpoption. På samma sätt som gäller för optioner utgör dessa avtalsenliga rättigheter och förpliktelser finansiella tillgångar och finansiella skulder skilda från de underliggande finansiella instrumenten (de statsobligationer och kontanter som ska bytas). Båda parter i ett terminskontrakt har en förpliktelse att agera vid överenskommen tidpunkt, men en option resulterar i leverans endast om och när innehavaren av optionen väljer att utnyttja den.
- AG19 Många andra typer av derivat ger upphov till rättigheter eller skyldigheter att genomföra ett framtida byte, som ränte- och valutaswappar, räntetak, räntecollars och räntegolv, låneåtaganden, NIF (note issuance facilities) och rembursar. Ett avtal om en ränteswap kan uppfattas som en variant av ett terminskontrakt där parterna kommer överens om att i framtiden byta ett antal kontantbelopp med varandra, det ena beräknat med utgångspunkt från en rörlig ränta och det andra med utgångspunkt från en fast ränta. Futurekontrakt är en annan variant av ett terminskontrakt, där skillnaden främst är att kontrakten är standardiserade och kan handlas på en börs.

#### **Avtal att köpa eller sälja icke-finansiella poster (punkterna 8–10)**

- AG20 Avtal att köpa eller sälja icke-finansiella poster uppfyller inte definitionen av ett finansiellt instrument eftersom den avtalsenliga rätt som den ena parten har att erhålla en icke-finansiell tillgång eller tjänst och den motsvarande skyldigheten hos den andra parten inte ger upphov till en omedelbar rättighet eller förpliktelse hos någondera parten att erhålla, tillhandahålla eller byta en finansiell tillgång. Exempelvis är inte avtal som innebär att reglering endast kan ske genom erhållande eller tillhandahållande av en icke-finansiell post (exempelvis en option eller ett future- eller ett terminskontrakt rörande silver) finansiella instrument. Det innebär att många råvaruavtal inte utgör finansiella instrument. Vissa avtal har en standardiserad form och handlas på organiserade marknader, till stor del på samma sätt som vissa finansiella derivat. Ett futurekontrakt avseende råvaror kan exempelvis lätt köpas och säljas för kontanter eftersom det är noterat på en börs och kan omsättas många gånger före förfall. De som köper och säljer kontraktet handlar emellertid i själva verket med den underliggande råvaran. Det faktum att det är möjligt och enkelt att köpa och sälja ett råvaruavtal för kontanter och att det är möjligt att genom betalning med kontanter frigöra sig från skyldigheten att erhålla eller leverera råvaran ändrar inte avtalets grundläggande karaktär på ett sätt som gör att det utgör ett finansiellt instrument. Icke desto mindre omfattas dock vissa avtal att köpa eller sälja icke-finansiella poster som kan regleras netto eller genom att byta finansiella instrument, eller enligt vilka den icke-finansiella posten enkelt kan omvandlas till kontanter, av denna standards tillämpningsområde som om de vore finansiella instrument (se punkt 8).

- AG21 Med undantag av vad som krävs enligt IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder* ger ett avtal som innebär att man erhåller eller tillhandahåller fysiska tillgångar inte upphov till en finansiell tillgång hos den ena parten och en finansiell skuld hos den andra parten, såvida inte betalningen är senarelagd i förhållande till den fysiska leveransen. Så är fallet med köp eller försäljning av varor på kredit.
- AG22 Vissa avtal är knutna till råvaror men regleras inte genom att en råvara erhålls eller levereras. Regleringen sker i stället genom kontantbetalning enligt en formel som angetts i avtalet och inte genom betalning av ett fastställt belopp. Exempelvis kan det nominella värdet av en obligation fastställas genom att marknadspriset på olja vid obligationens förfallodag multipliceras med en förutbestämd kvantitet olja. Det nominella beloppet är knutet till prisutvecklingen på en råvara men regleras enbart med kontanter. Ett sådant avtal utgör ett finansiellt instrument.
- AG23 Definitionen av ett finansiellt instrument omfattar också ett avtal som ger upphov till en icke-finansiell tillgång eller icke-finansiell skuld utöver en finansiell tillgång eller en finansiell skuld. Sådana finansiella instrument ger vanligen den ena parten en option att byta en finansiell tillgång mot en icke-finansiell tillgång. Exempelvis kan en obligation som är knuten till olja ge innehavaren en rätt att erhålla en serie av periodiska fasträntebetalningar och ett fastställt kontantbelopp vid förfallotidpunkten, med en option att byta ut det nominella beloppet mot en viss kvantitet olja. Intresset för att utnyttja denna option växlar över tiden beroende på hur oljans verkliga värde utvecklas i förhållande till hur utbytesförhållandet mellan olja och kontanter är reglerat i obligationen. Huruvida innehavaren av obligationen har för avsikt att utnyttja optionen eller ej påverkar inte bedömningen av tillgångarna. Innehavarens finansiella tillgång och emittentens finansiella skuld innebär att obligationen är ett finansiellt instrument oberoende av de andra tillgångar och skulder som också tillskapas.
- AG24 [utgår]

## KLASSIFICERING

**Skulder och eget kapital (punkterna 15–27)**

*Ingen avtalsenlig förpliktelse att tillhandahålla kontanter eller annan finansiell tillgång (punkterna 17–20)*

- AG25 Preferensaktier kan emitteras med olika villkor. När en emittent bedömer om en preferensaktie är en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument, utgår emittenten från de rättigheter som gäller för aktien för att avgöra om den i grunden motsvarar vad som kännetecknar en finansiell skuld. Om exempelvis en preferensaktie ska lösas in vid en viss tidpunkt eller när innehavaren så begär, innehåller aktien definitionsmässigt en finansiell skuld eftersom emittenten har en förpliktelse att överföra finansiella tillgångar till innehavaren. Att emittenten potentiellt inte kan lösa in preferensaktien enligt avtalsvillkoren på grund av brist på tillgångar, juridiska skäl eller otillräckliga vinster eller reserver ändrar inte förekomsten av en förpliktelse. Att emittenten har en option att lösa in aktien mot kontanter medför inte att aktien är en finansiell skuld eftersom emittenten inte har en omedelbar förpliktelse att överlåta finansiella tillgångar till aktieägarna. I detta fall bestäms inlösen av aktien enbart av emittenten. En förpliktelse kan emellertid uppstå när emittenten av aktierna utnyttjar sin option, vanligen genom att formellt meddela aktieägarna sin avsikt att begära inlösen av aktien.
- AG26 Om en preferensaktie saknar en fastställd inlösendag är klassificeringen beroende av de övriga rättigheter som fastställts. Klassificeringen baseras på bedömningen av avtalets innebörd och definitionerna av en finansiell skuld och ett egetkapitalinstrument. Om värdeöverföringar till innehavarna av preferensaktier bestäms av emittenten ska aktierna klassificeras som egetkapitalinstrument oberoende av om värdeöverföringen är kumulativ eller ej. Klassificeringen av en preferensaktie som egetkapitalinstrument eller finansiell skuld påverkas inte av exempelvis
- om värdeöverföringar skett under en längre tidsperiod,
  - en avsikt att göra värdeöverföringar i framtiden,
  - en möjlig negativ inverkan på kursen för emittentens stamaktier om värdeöverföringar ej sker (på grund av begränsningar vad gäller att betala utdelning på stamaktier om utdelning inte betalas på preferensaktier),

- d) storleken på emittentens reserver,
- e) en emittents förväntade resultat för en period, eller
- f) emittentens förmåga eller bristande förmåga att påverka storleken på periodens resultat.

*Reglering med företagets egna egetkapitalinstrument (punkterna 21–24)*

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 tillhandahålla ett fastställt antal av dess egna aktier utan någon framtida ersättning eller genom att 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 av från eget kapital. Ett exempel är en emitterad aktieoption som ger motparten rätt att köpa ett fastställt antal av företagets aktier mot ett fastställt kontantbelopp. Om avtalet kräver att företaget köper (löser in) sina egna aktier mot kontanter eller annan finansiell tillgång vid 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 (med undantag av vad som sägs i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D). Ett exempel på en villkorad förpliktelse är en emitterad option som kräver att företaget återköper sina egna aktier för kontanter om motparten utnyttjar optionen.
- c) Ett avtal som kommer att regleras med kontanter eller annan finansiell tillgång är en finansiell tillgång eller finansiell skuld även om det kontantbelopp eller den andra finansiella tillgång som ska erhållas eller tillhandahållas baseras på ändringar i marknadspriset på företagets egna aktier (med undantag av vad som sägs i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D). Ett exempel är en aktieoption som regleras netto med kontanter.
- d) Ett avtal som kommer att regleras med ett variabelt antal av företagets egna aktier vars värde motsvarar ett fastställt belopp eller ett belopp som bygger på ändringar i en underliggande variabel (exempelvis ett råvarupris) är en finansiell tillgång eller en finansiell skuld. Ett exempel är en utfärdad option att köpa guld som, om den utnyttjas, regleras netto med företagets egna instrument genom att företaget tillhandahåller så många av dessa instrument som motsvarar värdet på optionsavtalet. Ett sådant avtal är en finansiell tillgång eller finansiell skuld även om den underliggande variabeln är företagets egna aktiekurs snarare än guld. På motsvarande sätt är ett avtal som kommer att regleras med ett fastställt antal av företagets egna aktier, men när de rättigheter som är knutna till dessa aktier varierar så att deras värde vid avtalsregleringen motsvarar ett fastställt belopp eller ett belopp som bygger på ändringar i en underliggande variabel, en finansiell tillgång eller en finansiell skuld.

*Villkorade leveransförbehåll (punkt 25)*

AG28 Punkt 25 anger att om en del av ett avtal med villkorade leveransförbehåll som kan kräva reglering med kontanter eller annan finansiell tillgång (eller på annat sätt som skulle leda till att instrumentet är en finansiell skuld) inte är genuin påverkar inte det leveransförbehållet klassificeringen av ett finansiellt instrument. Sålunda är ett avtal, som kräver reglering i kontanter eller med ett variabelt antal av företagets egna aktier endast om en viss händelse som är ytterst sällsynt, väldigt ovanlig och mycket osannolik inträffar, ett egetkapitalinstrument. På motsvarande sätt kan en reglering med ett fastställt antal av ett företags aktier vara avtalsenligt utesluten under förhållanden som ligger bortom företagets kontroll, men om dessa förhållanden inte har någon verklig möjlighet att uppkomma, är det korrekt att klassificera instrumentet som ett egetkapitalinstrument.

*Koncernredovisningens principer*

AG29 I koncernredovisningen redovisar ett företag innehav utan bestämmande inflytande – dvs. andra parter intressen i dess dotterföretags egna kapital och intäkter – i enlighet med IAS 1 och IFRS 10. Vid klassificering av ett finansiellt instrument (eller en del av det) i koncernredovisningen beaktar ett företag alla villkor och bestämmelser som avtalats mellan företagen i koncernen och innehavare av instrumentet när det bedömer om koncernen som helhet har en förpliktelse att tillhandahålla kontanter eller annan finansiell tillgång avseende instrumentet eller att reglera det på ett sätt som leder till att det klassificeras som skuld. När ett dotterföretag i en koncern emitterar ett finansiellt instrument och ett moderföretag eller annat koncernföretag avtalar ytterligare villkor direkt med innehavarna av instrumentet (exempelvis en garanti) kan koncernen sakna möjlighet att bestämma över värdeöverföringar eller inlösen. Även om dotterföretaget kan klassificera instrumentet korrekt utan att beakta dessa ytterligare villkor i sina individuella finansiella rapporter, beaktas effekten av andra avtal mellan koncernföretag och innehavarna av instrumentet för att säkerställa att koncernredovisningen återspeglar de avtal och transaktioner som koncernen sedd som helhet har ingått. I den mån det finns en sådan förpliktelse eller ett sådant leveransförbehåll, klassificeras instrumentet (eller den del av det som omfattas av förpliktelsen) som en finansiell skuld i koncernredovisningen.

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 enligt denna standard 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 separata eller individuella finansiella rapporter och som är innehav utan bestämmande inflytande som skulder i koncernredovisningen.

**Sammansatta finansiella instrument (punkterna 28–32)**

AG30 Punkt 28 gäller endast emittenter av sammansatta finansiella instrument som inte är derivat. Punkt 28 behandlar inte hur innehavaren ska redovisa sammansatta finansiella instrument. IFRS 9 behandlar klassificering och värdering av finansiella tillgångar som är sammansatta finansiella instrument från innehavarens perspektiv.

AG31 En vanlig form av sammansatta finansiella instrument är konvertibla skuldinstrument, exempelvis en obligation med en option att omvandla skuldinstrumentet till stamaktier utgivna av emittenten och som inte har några andra inbäddade derivat. Enligt punkt 28 ska emittenten av ett sådant finansiellt instrument redovisa skulddelen och egetkapitaldelen var för sig i rapporten över finansiell ställning, enligt nedan:

a) Emittentens förpliktelse att genomföra överenskomna betalningar av ränta och kapitalbelopp är en finansiell skuld som kvarstår så länge som instrumentet inte konverterats. Skulddelens verkliga värde när instrumentet redovisas för första gången utgörs av nuvärdet av de framtida avtalsenliga kassaflödena, diskonterade med den marknadsränta som vid den tidpunkten gäller för instrument med jämförbar kreditvärdighet, i allt väsentligt samma kassaflöden och samma avtalsvillkor men utan konverteringsrätt.

b) Egetkapitalinstrumentet utgörs av en inbyggd optionsrätt att omvandla skuldinstrumentet till aktier utgivna av emittenten. Denna option har ett värde vid det första redovisningstillfället även om den saknar realvärde.

AG32 Vid konvertering av ett konvertibelt instrument vid förfall tar företaget bort skulddelen från rapporten över finansiell ställning och redovisar den under eget kapital. Den ursprungliga egetkapitaldelen kvarstår som eget kapital (även om den kan överföras från en post under eget kapital till en annan). Det blir ingen vinst eller förlust vid konvertering vid förfall.

- AG33 När ett företag avvecklar ett konvertibelt instrument före förfall via förtida inlösen eller återköp där de ursprungliga konverteringsrätterna är oförändrade, fördelar företaget den erlagda ersättningen och eventuella transaktionskostnader för återköpet eller inlösen på instrumentets skuld- och egetkapitaldelar per transaktionsdagen. Den metod som används vid fördelning av erlagd ersättning och transaktionskostnader på de separata delarna är i linje med den som används i den ursprungliga fördelningen på de separata delarna av den likvid som företaget erhöll när det konvertibla instrumentet emitterades, i enlighet med punkterna 28–32.
- AG34 När fördelningen av ersättning är utförd, behandlas eventuell vinst eller förlust som blivit följden i enlighet med redovisningsprinciper som är tillämpliga på den hänförliga delen, enligt nedan:
- a) det belopp avseende vinst eller förlust som är hänförligt till skulddelen redovisas i resultatet, och
  - b) det belopp avseende ersättning som är hänförligt till egetkapitaldelen redovisas mot eget kapital.
- AG35 Ett företag kan ändra villkoren för ett konvertibelt instrument för att uppmuntra förtida konvertering, exempelvis genom att erbjuda en mer förmånlig konverteringskurs eller erlagga annan ytterligare ersättning i händelse av konvertering före ett visst datum. Skillnaden, per det datum villkoren ändras, mellan det verkliga värdet för den ersättning som innehavaren erhåller vid konvertering av instrumentet enligt de ändrade villkoren och det verkliga värdet för den ersättning som innehavaren skulle ha erhållit enligt de ursprungliga villkoren redovisas som en förlust i resultatet.

#### **Egna aktier (punkterna 33 och 34)**

- AG36 Ett företags egna egetkapitalinstrument redovisas inte som en finansiell tillgång oavsett av vilken anledning de återköps. Punkt 33 kräver att ett företag som återköper sina egna egetkapitalinstrument drar av dessa egetkapitalinstrument från eget kapital (se dock även punkt 33A). Men när ett företag innehar egna aktier å annans vägnar, exempelvis ett finansiellt institut som innehar egna aktier å en kunds vägnar, råder ett förmedlingsförhållande och följden blir att dessa innehav inte innefattas i företagets rapport över finansiell ställning.

#### **Räntor, utdelningar samt vinster och förluster (punkterna 35–41)**

- AG37 Följande exempel illustrerar tillämpningen av punkt 35 på ett sammansatt finansiellt instrument. Antag att en preferensaktie som saknar rätt till kumulativ utdelning obligatoriskt måste inlösas mot kontanter om fem år, men att utdelning betalas ut enligt företagets gottfinnande före inlösendatum. Ett sådant instrument är ett sammansatt finansiellt instrument där skulddelen är nuvärdet av inlösenbeloppet. Förändringen i nuvärdet för denna del redovisas i resultatet och klassificeras som räntekostnad. Eventuell betald utdelning är hänförlig till egetkapitaldelen och redovisas därmed som en vinstutdelning. En liknande behandling skulle tillämpas om inlösen inte var obligatorisk utan en option för innehavaren, eller om aktien var obligatoriskt konvertibel till ett variabelt antal stamaktier beräknade att motsvara ett fastställt belopp eller ett belopp som bygger på förändringar i en underliggande variabel (exempelvis en råvara). Om obetalda utdelningar läggs till inlösenbeloppet är dock hela instrumentet en skuld. I ett sådant fall klassificeras eventuell utdelning som en räntekostnad.

#### **Kvittning av finansiella tillgångar och finansiella skulder (punkterna 42–50)**

- VT38 [utgår]

*Kriteriet att ett företag "för närvarande har en legal rätt att kvitta de redovisade beloppen" (punkt 42 a)*

- AG38A En kvittningsrätt kan antingen gälla i nuläget eller vara beroende av en framtida händelse (exempelvis att rätten endast blir tillämplig eller kan utnyttjas om en framtida händelse inträffar, som att en av motparterna ställer in betalningar, blir insolvent eller går i konkurs). Även om kvittningsrätten inte är beroende av en framtida händelse kan den vara rättsligt bindande endast i den normala affärsverksamheten eller vid betalningsinställelse, insolvens eller konkurs för en eller samtliga motparter.

AG38B För att uppfylla kriteriet i punkt 42 a måste ett företag ha en gällande legal rätt att kvitta en tillgång mot en skuld. Detta innebär att kvittningsrätten

a) inte får vara beroende av en framtida händelse, och

b) måste vara rättsligt bindande vid

i) normal affärsverksamhet,

ii) betalningsinställelse, och

iii) insolvens eller konkurs

för företaget och samtliga motparter.

AG38C Lagstiftningen i olika jurisdiktioner kan variera när det gäller karaktären och omfattningen av kvittningsrätten, inklusive eventuella villkor för utnyttjande och huruvida rätten kvarstår vid betalningsinställelse, insolvens eller konkurs. Följaktligen kan det inte förutsättas att en kvittningsrätt är automatiskt tillgänglig utanför normal affärsverksamhet. Enligt lagstiftningen om konkurser eller insolvens i en viss jurisdiktion kan till exempel kvittningsrätter under vissa omständigheter vara förbjudna eller begränsade vid konkurs eller insolvens.

AG38D Lagar om förhållanden mellan parterna (till exempel avtalsbestämmelser, de lagar som avtalet omfattas av eller de lagar om betalningsinställelse, insolvens eller konkurs som är tillämpliga på parterna) måste övervägas för att fastställa om kvittningsrätten är rättsligt gällande vid normal affärsverksamhet och i det fall företaget och samtliga motparter ställer in betalningarna, blir insolventa eller går i konkurs (enligt vad som anges i punkt VT38B b).

*Kriteriet att ett företag "har för avsikt att reglera posterna med ett nettobelopp eller att samtidigt realisera tillgången och reglera skulden" (punkt 42 b)*

AG38E För att uppfylla kriteriet i punkt 42 b måste ett företag antingen ha för avsikt att reglera posterna med ett nettobelopp eller att samtidigt realisera tillgången och reglera skulden. Även om företaget kan ha rätt att reglera posterna med ett nettobelopp, kan det fortfarande realisera tillgången och reglera skulden separat.

AG38F Om ett företag kan reglera beloppen på ett sådant sätt att resultatet i själva verket motsvarar en reglering med ett nettobelopp, uppfyller företaget kriteriet för reglering med nettobelopp i punkt 42 b. Så är fallet om, och endast om, systemet för bruttoavveckling fungerar på ett sätt som eliminerar eller leder till en obetydlig kredit- och likviditetsrisk, och om systemet behandlar fordringar och skulder i en enda avräkning eller cykel. Ett system för bruttoavveckling som har samtliga av följande egenskaper skulle till exempel uppfylla kriteriet för reglering med nettobelopp i punkt 42 b:

a) Om finansiella tillgångar och finansiella skulder som får kvittas lämnas in samtidigt för behandling.

b) Om parterna när de finansiella tillgångarna och de finansiella skulderna lämnas in för behandling åtar sig att uppfylla avräkningsskyldigheten.

c) Om det inte finns någon möjlighet att de kassaflöden som blir resultatet av tillgångarna och skulderna förändras när de har lämnats in för behandling (om inte behandlingen misslyckas – se d nedan).

d) Om tillgångar och skulder för vilka säkerhet ställts i värdepapper kommer att avräknas via ett system för överföring av värdepapper eller ett liknande system (till exempel leverans mot betalning), så att behandlingen av de relaterade fordringar eller skulder som säkerheten ställts för också misslyckas om överföringen av värdepapperen misslyckas (och vice versa).

e) Om transaktioner som misslyckas enligt d åter lämnas in för behandling till dess att avräkning sker.

- f) Om avräkningen görs via samma avräkningsinstitut (till exempel en avräkningsbank, en centralbank eller en värdepapperscentral).
- g) Om det finns en intradagskredit som ger tillräcklig kontokredit för att möjliggöra behandlingen av betalningar på avräkningsdatumet för båda parterna, och det är praktiskt taget säkert att intradagskrediten kommer att kunna användas om den krävs in.

AG39 Standarden anger inte någon särskild behandling av "syntetiska instrument", som är grupper med separata finansiella instrument som förvärvats och innehas i syfte att efterlikna egenskaperna hos ett annat instrument. Exempelvis blir kombinationen av en långfristig skuld till rörlig ränta och en ränteswap med mottagande av rörliga betalningar och erläggande av fasta betalningar, en syntetisk långfristig skuld med fast ränta. Vart och ett av de enskilda finansiella instrument som tillsammans utgör ett "syntetiskt instrument" innebär en avtalsenlig rättighet eller förpliktelse med egna villkor, och vart och ett kan överlåtas eller regleras separat. Varje finansiellt instrument är exponerat för risker som kan skilja sig från de risker för vilka andra finansiella instrument är exponerade. Följaktligen gäller att om ett finansiellt instrument i ett "syntetiskt instrument" utgör en tillgång och ett annat utgör en skuld, ska de inte kvittas och nettoredovisas i ett företags rapport över finansiell ställning, såvida de inte uppfyller kriterierna för kvittning i punkt 42.

AG40 [utgår]



## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 33

**Resultat per aktie**

## SYFTE

- 1 Syftet med denna standard är att ange principer för hur ett företag ska beräkna och redovisa resultat per aktie på ett sätt som förbättrar möjligheterna att jämföra olika företag under en rapportperiod och att jämföra olika rapportperioder för ett och samma företag. Även om värdet av uppgifter om resultat per aktie begränsas av de olika redovisningsprinciper företag kan använda när de fastställer vad som är "resultat", förbättras den finansiella rapporteringen om antalet aktier beräknas på ett enhetligt sätt. I första hand beskriver standarden hur företag ska beräkna det antal aktier som används vid beräkningen av resultat per aktie (det vill säga nämnaren).

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 2 Standarden ska tillämpas på

**a) separata eller individuella finansiella rapporter från ett företag**

- i) vars stamaktier eller potentiella stamaktier är föremål för allmän handel (på en inhemsk eller utländsk fondbörs eller på en OTC-marknad, inklusive lokala och regionala marknader), eller

- ii) som har ingett, eller är i färd med att inge, sina finansiella rapporter till en värdepappersövervakande myndighet eller annan tillsynsmyndighet i syfte att emittera stamaktier på en offentlig marknad, och

**b) koncernredovisningar från koncerner med ett moderföretag**

- i) vars stamaktier eller potentiella stamaktier är föremål för allmän handel (på en inhemsk eller utländsk fondbörs eller på en OTC-marknad, inklusive lokala och regionala marknader), eller

- ii) som har ingett, eller är i färd med att inge, sina finansiella rapporter till en värdepappersövervakande myndighet eller annan tillsynsmyndighet i syfte att emittera stamaktier på en offentlig marknad.

- 3 Ett företag som lämnar upplysning om resultat per aktie ska beräkna och lämna upplysning om resultat per aktie enligt denna standard.

- 4 När ett företag upprättar både koncernredovisning och separata finansiella rapporter i enlighet med IFRS 10 *Koncernredovisning* respektive IAS 27 *Separata finansiella rapporter* behöver de upplysningar som krävs enligt denna standard endast redovisas utifrån uppgifter på koncernnivå. Ett företag som väljer att lämna upplysning om resultat per aktie baserat på företagets separata finansiella rapporter ska redovisa sådan information endast i rapporten över totalresultat. Ett företag ska inte redovisa sådan information om resultat per aktie i koncernredovisningen.

- 4A Om ett företag redovisar resultatposter i en separat rapport på det sätt som beskrivs i punkt 10A i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt ändring 2011) redovisar det resultat per aktie endast i den separata rapporten.

## DEFINITIONER

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

*Ingen utspädningseffekt* är en ökning av vinst per aktie eller en minskning av förlust per aktie som följer på antagandet att konvertibla instrument konverteras, att optioner eller teckningsoptioner utnyttjas eller att stamaktier emitteras vid uppfyllelsen av vissa villkor.

En överenskommelse om att emittera aktier om vissa villkor uppfylls är ett avtal om att emittera aktier, som är beroende av att vissa villkor uppfylls.

Stamaktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda är stamaktier som kan emitteras för ett litet belopp eller inga kontanter eller för en liten eller ingen annan ersättning när vissa villkor i en överenskommelse om att emittera aktier om vissa villkor uppfylls, är uppfyllda.

Utspädning är en minskning av vinst per aktie eller en ökning av förlust per aktie som följer på antagandet att konvertibla instrument konverteras, att optioner eller teckningsoptioner utnyttjas eller att stamaktier emitteras vid uppfyllelsen av vissa villkor.

Optioner, teckningsoptioner och motsvarande instrument är finansiella instrument som ger innehavaren rätt att köpa stamaktier.

En stamaktie är ett egetkapitalinstrument som är efterställt alla andra slag av egetkapitalinstrument.

En potentiell stamaktie är ett finansiellt instrument eller annat avtal som kan berättiga innehavaren att erhålla stamaktier.

Säljoptioner på stamaktier är kontrakt som ger innehavaren rätt att sälja stamaktier till ett angivet pris under en viss period.

- 6 Stamaktiers rätt till andel i företagets resultat för perioden är efterställd andra aktieslags rätt, såsom preferensaktiers. Ett företag kan ha flera slag av stamaktier. Stamaktier av samma slag har samma rätt till utdelning.
- 7 Exempel på potentiella stamaktier är
  - a) finansiella skulder och egetkapitalinstrument, inklusive preferensaktier, som kan konverteras till stamaktier,
  - b) optioner och teckningsoptioner,
  - c) aktier som kommer att emitteras om villkor i ett avtal uppfylls, exempelvis ett avtal avseende förvärv av en rörelse eller andra tillgångar.
- 8 Begrepp som definieras i IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering* används i denna standard med de innebörder som anges i punkt 11 i IAS 32, såvida inte annat anges. I IAS 32 definieras finansiellt instrument, finansiell tillgång, finansiell skuld och egetkapitalinstrument. Dessutom ges vägledning om hur dessa definitioner ska användas. I IFRS 13 *Värdering till verkligt värde* definieras verkligt värde och anges krav för tillämpningen av denna definition.

## VÄRDERING

### Resultat per aktie före utspädning

- 9 Ett företag ska beräkna beloppet för det resultat per aktie före utspädning som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget och, i det fall det redovisas, det resultat från kvarvarande verksamheter som är hänförligt till dessa aktieinnehavare.
- 10 Resultat per aktie före utspädning ska beräknas genom att dividera vinst eller förlust hänförlig till innehavare av stamaktier i moderföretaget (täljaren) med det vägda genomsnittliga antalet stamaktier som har varit utestående under perioden (nämnaren).
- 11 Syftet med information om resultat per aktie före utspädning är att ge ett mått på varje stamakties i ett moderföretag andel av företagets resultat under rapportperioden.

*Resultat***12 Vid beräkning av resultat per aktie före utspädning ska de belopp som är hänförliga till innehavare av stamaktier i moderföretaget avseende**

**a) resultat från kvarvarande verksamheter som är hänförligt till moderföretaget, och**

**b) resultat hänförligt till moderföretaget**

vara beloppen i a och b justerade för belopp efter skatt för utdelning på preferensaktier, differenser som uppkommer vid reglering av preferensaktier och andra liknande effekter av preferensaktier som klassificeras som eget kapital.

13 Alla intäcks- och kostnadsposter som är hänförliga till innehavare av stamaktier i moderföretaget, som redovisas under en period, inklusive skattekostnader och utdelning på preferensaktier som klassificeras som skulder, inkluderas i fastställandet av det resultat för perioden som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget (se IAS 1).

14 Det belopp, efter skatt, som avser utdelning på preferensaktier och som dras av från resultatet utgörs av

a) periodens fastställda utdelning, efter skatt, på preferensaktier som saknar rätt till kumulativ utdelning, och

b) periodens erforderliga utdelning, efter skatt, på preferensaktier med rätt till kumulativ utdelning, oavsett om utdelningen fastställts eller ej. Beloppet innefattar dock ej utdelning på preferensaktier med rätt till kumulativ utdelning som betalats eller fastställts under den aktuella perioden men som avser en tidigare period.

15 Preferensaktier som erbjuder en låg inledande utdelning för att kompensera ett företag för att det säljer aktierna till underkurs, eller en utdelning som ligger över marknadsnivån under senare perioder för att kompensera investerare för att de köper preferensaktier till överkurs, kallas ibland för preferensaktier med stigande utdelning. Eventuell ursprunglig under- eller överkurs vid emission av preferensaktier med stigande utdelning skrivs av mot balanserade vinstmedel enligt effektivräntemetoden och behandlas som en utdelning på preferensaktier vid beräkning av resultat per aktie.

16 Preferensaktier kan återköpas genom ett företags offentliga uppköpserbjudande till innehavarna. Överskjutande verkligt värde för den ersättning som erläggs till innehavarna av preferensaktier jämfört med preferensaktiernas redovisade värde utgör en avkastning för innehavarna av preferensaktier och belastar företagets balanserade vinstmedel. Detta belopp dras av vid beräkning av det resultat som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget.

17 Förtida konvertering av konvertibla preferensaktier kan framkallas av ett företag genom förmånliga ändringar av de ursprungliga konverteringsvillkoren eller betalning av ytterligare ersättning. Överskjutande verkligt värde för stamaktierna eller övrig ersättning som erläggs utöver verkligt värde för de stamaktier som kan emitteras i enlighet med de ursprungliga konverteringsvillkoren är en avkastning för innehavarna av preferensaktier, och dras av vid beräkning av det resultat som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget.

18 Om preferensaktiernas redovisade värde överstiger det verkliga värdet för den ersättning som erläggs vid reglering läggs det överskjutande beloppet till vid beräkning av det resultat som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget.

*Aktier*

**19 Vid beräkningen av resultat per aktie före utspädning ska antalet stamaktier utgöras av det vägda genomsnittliga antalet stamaktier som har varit utestående under perioden.**

- 20 Genom att använda det vägda genomsnittliga antalet stamaktier som har varit utestående under perioden återspeglas möjligheten att ägarkapitalet kan ha varierat under perioden till följd av att ett högre eller lägre antal aktier har varit utestående. Det vägda genomsnittliga antalet stamaktier som har varit utestående under perioden är antalet utestående stamaktier i början av perioden, justerat med antalet stamaktier som återköpts eller emitterats under perioden, multiplicerat med en tidvägningsfaktor. Tidvägningsfaktorn utgörs av det antal dagar som stamaktierna varit utestående i förhållande till totalt antal dagar under perioden. I de flesta fall räcker det med en rimlig approximation av det vägda genomsnittet.
- 21 Vanligen medräknas aktier i det vägda genomsnittliga antalet aktier från den dag man har rätt till likviden (vilken oftast är densamma som emissionsdagen). Sålunda medräknas
- a) stamaktier som emitteras i en kontantemission från den dag man har rätt till betalningen,
  - b) stamaktier som emitteras på basis av frivillig återinvestering av utdelning på stam- eller preferensaktier från den dag då utdelningen återinvesteras,
  - c) stamaktier som emitteras till följd av konvertering av ett skuldinstrument till stamaktier från den dag då skuldinstrumentet inte längre löper med ränta,
  - d) stamaktier som emitteras i utbyte mot kapitalbelopp i eller ränta på ett annat finansiellt instrument från den dag då det finansiella instrumentet inte längre löper med ränta,
  - e) stamaktier som emitteras i utbyte mot reglering av en skuld från likviddagen,
  - f) stamaktier som emitteras i samband med en apportemission från den tidpunkt då apportegendomen redovisas som tillgång, och
  - g) stamaktier som emitteras som ersättning för utförda tjänster till företaget i samband med att tjänsterna utförs.
- Tidpunkten när stamaktierna ska medräknas bestäms av de villkor och förutsättningar som är hänförliga till emissionen av aktierna. Hänsyn tas till innebörden av avtal som är knutna till emissionen.
- 22 Stamaktier som emitteras som del av den ersättning som överförs i ett rörelseförvärv innefattas i det vägda genomsnittliga antalet aktier från förvärvstidpunkten. Orsaken är att förvärvaren införlivar det förvärvade företagens resultat i sin rapport över totalresultat från den tidpunkten.
- 23 Stamaktier som kommer att emitteras vid konvertering av ett instrument med obligatorisk konvertering inkluderas i beräkningen av resultat per aktie före utspädning från den tidpunkt när kontraktet ingicks.
- 24 Aktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda behandlas som utestående och inkluderas i beräkningen av resultat per aktie före utspädning först från den tidpunkt när alla erforderliga villkor har uppfyllts (det vill säga att händelserna har inträffat). Aktier som kan emitteras endast efter att en viss tid förflutit är inte aktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda, eftersom det är helt säkert att villkoret kommer att uppfyllas. Utestående stamaktier som kan återkallas om vissa villkor uppfylls (det vill säga bli föremål för återkallande) behandlas inte som utestående och exkluderas från beräkningen av resultat per aktie före utspädning fram till den tidpunkt aktierna inte längre kan återkallas.
- 25 [utgår]
- 26 **Det vägda genomsnittliga antalet stamaktier som har varit utestående under perioden, och för alla perioder som redovisas, ska justeras för andra händelser än konvertering av potentiella stamaktier som ändrat antalet utestående stamaktier utan motsvarande förändring av kapital.**

- 27 Stamaktier kan ha emitterats eller antalet utestående stamaktier kan ha minskat utan motsvarande förändring av kapital. Exempel omfattar
- en fondemission,
  - ett fondemissionselement i en annan emission, exempelvis i en nyemission som riktar sig till befintliga aktieägare,
  - en aktiesplit, och
  - en omvänd aktiesplit (sammanläggning av aktier).
- 28 Vid en fondemission eller aktiesplit erhåller de befintliga aktieägarna nya stamaktier utan att skjuta till nytt kapital. Sålunda ökas antalet utestående stamaktier utan en ökning av företagets kapital. Antalet utestående stamaktier före händelsen justeras därför i proportion till ökningen av antalet utestående stamaktier, som om händelsen inträffat i början av den tidigaste period som redovisas. Om exempelvis ett företag genomför en fondemission, där ägarna erhåller två nya stamaktier för varje utestående aktie, multipliceras antalet utestående stamaktier före emissions-tidpunkten med tre för att få fram det nya totala antalet stamaktier, eller med två för att få fram antalet ytterligare stamaktier.
- 29 En sammanläggning av stamaktier minskar vanligen antalet utestående stamaktier utan en motsvarande minskning av kapital. När den övergripande effekten är ett aktieåterköp till verkligt värde, är dock minskningen av antalet utestående stamaktier följden av en motsvarande minskning av kapital. Ett exempel är en sammanläggning av aktier som kombineras med en extra utdelning. Det vägda genomsnittliga antalet utestående stamaktier för den period i vilken den kombinerade transaktionen sker justeras för minskningen i antalet stamaktier från den tidpunkt när den extra utdelningen redovisas.

#### **Resultat per aktie efter utspädning**

- 30 **Ett företag ska beräkna beloppet för det resultat per aktie efter utspädning som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget och, i det fall det redovisas, det resultat från kvarvarande verksamheter som är hänförligt till dessa aktieinnehavare.**
- 31 **Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning ska ett företag justera det resultat som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget och det vägda genomsnittliga antalet utestående aktier för effekterna av alla potentiella stamaktier med utspädningseffekt.**
- 32 Syftet med att presentera resultat per aktie efter utspädning är samma som syftet med att presentera resultat per aktie före utspädning – att ge ett mått på en stamakties andel av ett företags resultat – och att samtidigt beakta alla potentiella utestående stamaktier med utspädningseffekt under perioden. Följden är att
- den del av resultatet som är hänförligt till innehavarna av stamaktier i moderföretaget ökas med det belopp, efter skatt, som avser utdelningar och redovisade räntekostnader under perioden avseende potentiella stamaktier med utspädningseffekt och justeras för övriga förändringar av intäkter eller kostnader som blir följden av en konvertering av potentiella stamaktier med utspädningseffekt, och
  - det vägda genomsnittliga antalet utestående stamaktier ökas med det vägda genomsnittliga antalet ytterligare stamaktier som skulle ha varit utestående vid en konvertering av samtliga potentiella stamaktier med utspädningseffekt.

#### *Resultat*

- 33 Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning ska ett företag justera det resultat som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget, enligt beräkningen i enlighet med punkt 12, med beloppen efter skatt för
- eventuell utdelning eller andra poster hänförliga till potentiella stamaktier med utspädningseffekt, som dras av vid beräkning av resultat hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget enligt beräkningen i enlighet med punkt 12,**

**b) eventuella under perioden redovisade räntekostnader hänförliga till potentiella stamaktier med utspädningseffekt, och**

**c) eventuella andra förändringar av intäkter och kostnader som kan bli följden av konverteringen av potentiella stamaktier med utspädningseffekt.**

- 34 Efter att de potentiella stamaktierna har konverterats till stamaktier uppkommer inte längre de poster som identifieras i punkt 33 a–c. I stället har de nya stamaktierna rätt att ta del av resultat hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget. Därför justeras det resultat hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget som beräknas i enlighet med punkt 12 för de poster som identifieras i punkt 33 a–c och eventuella därtill hänförliga skatter. De kostnader som sammanhänger med potentiella stamaktier inkluderar transaktionskostnader och underkurs som redovisas enligt effektivräntemetoden (se IFRS 9).
- 35 Konverteringen av potentiella stamaktier kan leda till följdändringar av intäkter och kostnader. Minskningen av de räntekostnader som är hänförliga till de potentiella stamaktierna och den därav följande ökningen av periodens vinst eller minskningen av periodens förlust kan exempelvis ge upphov till en ökning av kostnaderna för fastställda vinstandelsplaner med de anställda. När ett företag beräknar resultat per aktie efter utspädning ska periodens resultat som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget justeras för sådana följdändringar av intäkter och kostnader.

#### *Aktier*

- 36 **När ett företag beräknar resultat per aktie efter utspädning, ska antalet stamaktier utgöras av det vägda genomsnittliga antalet stamaktier beräknat i enlighet med punkterna 19 och 26, med tillägg för det vägda genomsnittliga antalet stamaktier som emitteras om samtliga potentiella stamaktier med utspädningseffekt konverteras till stamaktier. Potentiella stamaktier med utspädningseffekt antas ha konverterats till stamaktier vid periodens början eller vid tidpunkten för emissionen av de potentiella stamaktierna, om denna infaller senare.**
- 37 Potentiella stamaktier med utspädningseffekt ska fastställas separat, för varje redovisad period. Det antal potentiella stamaktier med utspädningseffekt, som inkluderas i perioden räknat från årets början, är inte ett vägt genomsnitt av de potentiella stamaktier med utspädningseffekt som inkluderas i var och en av delårsperioderna.
- 38 Potentiella stamaktier viktas i förhållande till den tid de är utestående. Potentiella stamaktier som har dragits in eller förfallit under perioden innefattas i beräkningen av resultatet per aktie efter utspädning endast för den del av perioden då de är utestående. Potentiella stamaktier som konverteras till stamaktier under perioden innefattas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning från periodens början fram till konverteringstidpunkten. För tiden därefter medräknas de nya stamaktierna i resultat per aktie både före och efter utspädning.
- 39 Det antal stamaktier som kan emitteras vid konvertering av potentiella stamaktier med utspädningseffekt fastställs med ledning av de villkor som gäller för de potentiella stamaktierna. När det finns mer än en konverteringsgrund, utgår beräkningen från den mest förmånliga konverteringskursen eller den mest förmånliga teckningskursen, sett ur de potentiella stamaktieinnehavarnas perspektiv.
- 40 Ett dotterföretag, joint venture eller intresseföretag kan till andra parter än moderföretaget eller investerare med gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över investeringsobjektet emittera potentiella stamaktier som kan konverteras till antingen stamaktier i dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget, eller till stamaktier i moderföretaget eller i investerare (det rapporterade företaget) med gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över investeringsobjektet. Om dessa potentiella stamaktier i dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget ger upphov till en utspädningseffekt vid beräkningen av resultat per aktie före utspädning för det rapporterade företaget, ska de ingå i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning.

#### *Potentiella stamaktier med utspädningseffekt*

- 41 **Potentiella stamaktier ska anses ge upphov till en utspädningseffekt när, och endast när, en konvertering av dem till stamaktier medför en lägre vinst per aktie eller högre förlust per aktie från kvarvarande verksamheter.**

- 42 Ett företag använder det resultat från kvarvarande verksamheter som är hänförligt till moderföretaget som jämförelsetal för att klargöra huruvida potentiella stamaktier ger upphov till en utspädningseffekt eller ej. Det resultat från kvarvarande verksamheter som är hänförligt till moderföretaget justeras i enlighet med punkt 12 och exkluderar poster som är hänförliga till avvecklade verksamheter.
- 43 Potentiella stamaktier ger inte upphov till någon utspädningseffekt när konvertering av dem till stamaktier skulle öka vinsten per aktie eller minska förlusten per aktie från kvarvarande verksamheter. Beräkningen av resultat per aktie efter utspädning förutsätter inte konvertering, inlösen eller annan emission av potentiella stamaktier som inte skulle ge upphov till en utspädningseffekt på resultatet per aktie.
- 44 När ett företag fastställer om potentiella stamaktier ger upphov till en utspädningseffekt eller ej, ska varje emission eller serie av potentiella stamaktier bedömas för sig, snarare än sammantaget. Bedömningen av om en utspädningseffekt uppkommer eller ej kan påverkas av i vilken ordning de olika slagen av potentiella stamaktier beaktas. För att maximera utspädningseffekten för resultatet per aktie före utspädning, betraktas därför varje emission eller serie med potentiella stamaktier i tur och ordning, från den med den största utspädningseffekten till den med den minsta effekten, det vill säga potentiella stamaktier som kan ge upphov till utspädningseffekt med det lägsta "resultatet per tillkommande aktie" inkluderas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning före dem med ett högre resultat per tillkommande aktie. Optioner och teckningsoptioner inkluderas i allmänhet först eftersom de inte påverkar beräkningens täljare.

#### Optioner, teckningsoptioner och motsvarande

- 45 **Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning ska ett företag utgå från att de av företagets optioner och teckningsoptioner som kan ge upphov till en utspädningseffekt kommer att utnyttjas. Antagen likvid från dessa instrument ska betraktas som att den erhållits vid emission av stamaktier till genomsnittlig marknadskurs för stamaktier under perioden. Skillnaden mellan antalet emitterade stamaktier och antalet stamaktier som skulle ha emitterats till genomsnittlig marknadskurs för stamaktier under perioden ska behandlas som en emission av stamaktier utan betalning.**
- 46 Optioner och teckningsoptioner har en utspädningseffekt när de skulle leda till en emission av stamaktier till en kurs som är lägre än den genomsnittliga marknadskursen för stamaktier under perioden. Utspädningsbeloppet är stamaktiernas genomsnittliga marknadskurs under perioden efter avdrag för emissionskurs. För att beräkna resultat per aktie efter utspädning behandlas därför potentiella stamaktier som om de utgörs av båda av följande:
- a) Ett avtal att emittera ett visst antal stamaktier till genomsnittlig marknadskurs under perioden. Sådana stamaktier antas bli emitterade till verkligt värde och antas inte ge upphov till någon utspädningseffekt. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning bortses därför från dem.
- b) Ett avtal att emittera det återstående antalet stamaktier utan att erhålla betalning. Sådana stamaktier genererar inga inbetalningar och påverkar inte det resultat som är hänförligt till utestående stamaktier. Därför ger dessa aktier upphov till en utspädningseffekt och läggs till antalet utestående stamaktier vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning.
- 47 Optioner och teckningsoptioner ger endast upphov till en utspädningseffekt när den genomsnittliga marknadskursen för stamaktier under perioden överstiger lösenpriset för optionerna eller teckningsoptionerna (det vill säga när de har ett realvärde). Tidigare redovisat resultat per aktie justeras inte retroaktivt i syfte att återspegla ändringar i kursen på stamaktier.
- 47A För aktieoptioner och andra avtal om aktierelaterade ersättningar på vilka IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar* tillämpas ska den emissionskurs som punkt 46 hänvisar till och det lösenpris som punkt 47 hänvisar till innefatta det verkliga värdet (värderat i enlighet med IFRS 2) för varor eller tjänster som ska levereras till företaget i framtiden enligt aktieoptionen eller det andra avtalet om aktierelaterade ersättningar.
- 48 Aktieoptioner till anställda, med fasta eller fastställbara villkor, och ej intjänade stamaktier behandlas som optioner i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning, även om de kan vara beroende av intjänande. De behandlas som utestående från och med tilldelningsdagen. Resultatbaserade aktieoptioner till anställda behandlas som aktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda, eftersom emissionen av dem är beroende av att angivna villkor, utöver att en viss tidsrymd passerar, uppfylls.

### Konvertibla instrument

- 49 Konvertibla instruments utspädningseffekt ska återspeglas i resultat per aktie efter utspädning i enlighet med punkterna 33 och 36.
- 50 Konvertibla preferensaktier ger inte upphov till en utspädningseffekt när utdelningsbeloppet för sådana aktier, fastställt eller ackumulerat för den aktuella perioden, per stamaktie som kan erhållas vid konvertering överstiger resultat per aktie före utspädning. På motsvarande sätt ger en konvertibel skuld inte upphov till en utspädningseffekt när dess ränta (efter avdrag för skatt och andra förändringar i intäkter eller kostnader) per stamaktie som kan erhållas vid konvertering överstiger resultat per aktie före utspädning.
- 51 Inlösen eller framkallad konvertering av konvertibla preferensaktier kan påverka bara en andel av tidigare utestående konvertibla preferensaktier. I sådana fall hänförs eventuell överskjutande ersättning enligt punkt 17 till de aktier som löses in eller konverteras, när det ska fastställas huruvida återstående utestående preferensaktier har en utspädningseffekt. De inlösta eller konverterade aktierna beaktas skilt från de aktier som inte löses in eller konverteras.

### Aktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda

- 52 På samma sätt som vid beräkningen av resultat per aktie före utspädning, behandlas stamaktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda som utestående och inkluderas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning om villkoren är uppfyllda (det vill säga att händelserna har inträffat). Dessa aktier inräknas från periodens början (eller från dagen för överenskommelsen om att emittera aktier om vissa villkor uppfylls, om denna tidpunkt inträffar senare). Om villkoren inte är uppfyllda baseras antalet aktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda, som medräknas i resultat per aktie efter utspädning, på det antal aktier som skulle vara emitterbara om utgången av perioden också utgjorde utgången av villkorsperioden för dessa aktier. Omräkning i efterhand är inte tillåten om villkoren inte är uppfyllda när villkorsperioden löper ut.
- 53 Om uppnående eller upprätthållande av ett angivet resultatbelopp för en period är villkoret för en emission som kan göras om vissa villkor uppfylls, och om detta belopp har uppnåtts vid rapportperiodens slut men måste upprätthållas efter rapportperiodens slut under ytterligare en period, behandlas de ytterligare stamaktierna som utestående om de har en utspädningseffekt, vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning. I det fallet baseras beräkningen av resultat per aktie efter utspädning på det antal stamaktier som skulle emitteras om resultatbeloppet vid rapportperiodens slut var resultatbeloppet i slutet av villkorsperioden. Eftersom resultatet kan ändras i en framtida period, inkluderas inte i beräkningen av resultat per aktie före utspädning sådana stamaktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda förrän vid villkorsperiodens slut, eftersom inte alla erforderliga villkor har blivit uppfyllda.
- 54 Det antal stamaktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda kan vara beroende av framtida marknadskurser på stamaktierna. Om det finns en utspädningseffekt, baseras i sådant fall beräkningen av resultat per aktie efter utspädning på det antal stamaktier som skulle emitteras om marknadskursen vid rapportperiodens slut var marknadskursen vid villkorsperiodens slut. Om villkoret baseras på en genomsnittlig marknadskurs under en tidsperiod som sträcker sig längre än till slutet av rapportperioden, används genomsnittskursen för den tidsperiod som gått till ända. Eftersom marknadskursen kan ändras i en framtida period, inkluderas inte i beräkningen av resultat per aktie före utspädning sådana stamaktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda förrän vid villkorsperiodens slut, eftersom inte alla erforderliga villkor har blivit uppfyllda.
- 55 Det antal stamaktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda kan vara beroende av både framtida resultat och framtida kurser på stamaktierna. I dessa fall baseras det antal stamaktier som ingår i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning på båda villkoren (det vill säga resultat hittills och aktuell marknadskurs vid rapportperiodens slut). Stamaktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda inkluderas inte i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning såvida inte båda villkoren är uppfyllda.
- 56 I andra fall kan antalet stamaktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda bero på ett annat villkor än resultat eller marknadskurs (exempelvis att ett visst antal butiker öppnas). I sådana fall, under antagande att villkorets nuvarande förhållande förblir oförändrat fram till slutet av villkorsperioden, inkluderas stamaktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning enligt förhållandet vid rapportperiodens slut.



- 57 Potentiella stamaktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda (andra än dem som omfattas av en överenskommelse om att emittera aktier om vissa villkor uppfylls, såsom konvertibla instrument som emitteras om vissa villkor är uppfyllda) inkluderas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning enligt nedan:
- ett företag fastställer om de potentiella stamaktierna kan antas vara emitterbara utifrån de villkor som anges för emission av dem enligt bestämmelserna för stamaktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda i punkterna 52–56, och
  - om dessa potentiella stamaktier ska återspeglas i resultat per aktie efter utspädning, fastställer ett företag deras effekt på beräkningen av resultat per aktie efter utspädning genom att följa bestämmelserna för optioner och teckningsoptioner i punkterna 45–48, bestämmelserna för konvertibla instrument i punkterna 49–51, bestämmelserna för kontrakt som kan regleras med stamaktier eller kontanter i punkterna 58–61, eller andra bestämmelser, enligt vad som är tillämpligt.

Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning antas dock inte inlösen eller konvertering ske, såvida inte inlösen eller konvertering antas ske av liknande utestående potentiella stamaktier, för vilka emissionen inte är beroende av att vissa villkor uppfylls.

#### Kontrakt som kan regleras med stamaktier eller kontanter

- 58 När ett företag har ställt ut ett kontrakt som kan regleras med stamaktier eller kontanter, efter företagets gottfinnande, ska företaget anta att kontraktet kommer att regleras med stamaktier, och de potentiella stamaktier som blir följden ska inkluderas i resultatet per aktie efter utspädning om de ger upphov till en utspädningseffekt.
- 59 När ett sådant kontrakt redovisas som en tillgång eller skuld, eller har en egetkapitaldel och en skulddel, ska företaget justera täljaren för eventuella ändringar i resultatet som hade blivit följden under perioden, om kontraktet i sin helhet hade klassificerats som ett egetkapitalinstrument. Den justeringen liknar de justeringar som krävs i punkt 33.
- 60 För kontrakt som kan regleras med stamaktier eller kontanter, efter innehavarens gottfinnande, ska den högsta utspädningseffekten av kontantreglering eller aktiereglering användas vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning.
- 61 Ett exempel på ett kontrakt som kan regleras med stamaktier eller kontanter är ett skuldinstrument som vid förfall ger företaget en oinskränkt rätt att reglera det nominella beloppet med kontanter eller med dess egna stamaktier. Ett annat exempel är en utfärdad säljoption som ger innehavaren valmöjlighet att reglera kontraktet med stamaktier eller kontanter.

#### Köpta optioner

- 62 Kontrakt som köpta säljoptioner och köpta köpoptioner (det vill säga optioner som innehas av företaget utställda på dess egna stamaktier) inkluderas inte i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning eftersom ingen utspädningseffekt uppkommer om de inkluderas. Säljoptionen skulle endast lösas in om lösenpriset var högre än marknadskursen och köpoptionen skulle endast lösas in om lösenpriset låg under marknadskursen.

#### Utfärdade säljoptioner

- 63 Kontrakt som kräver att företaget köper tillbaka sina egna aktier, såsom utfärdade säljoptioner och terminsköpkontrakt, beaktas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning om de ger upphov till en utspädningseffekt. Om dessa kontrakt har ett realvärde under perioden (det vill säga om lösen- eller regleringskurs ligger över genomsnittlig marknadskurs för perioden i fråga) ska den potentiella utspädningseffekten på resultatet per aktie beräknas enligt nedan:
- det ska antas att det vid periodens början emitteras tillräckligt många stamaktier (till periodens genomsnittliga marknadskurs) för att den erhållna likviden ska vara tillräcklig för att uppfylla kontraktet,**
  - det ska antas att likviden från emissionen används till att uppfylla kontraktet (det vill säga för att köpa tillbaka stamaktier), och

- c) **de tillkommande stamaktierna (skillnaden mellan det antal stamaktier som antas emitteras och det antal stamaktier som erhålls vid kontraktets uppfyllelse) ska inkluderas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning.**

#### RETROAKTIVA JUSTERINGAR

- 64 **Om antalet utestående stamaktier eller potentiella stamaktier ökar till följd av en fondemission eller aktiesplit, eller minskar till följd av en omvänd aktiesplit (sammanläggning av aktier), ska beräkningen av resultatet per aktie före och efter utspädning justeras retroaktivt för alla perioder som rapporteras. Om dessa förändringar inträffar efter rapportperiodens utgång, men innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, ska beräkningen av resultat per aktie i dessa, och i eventuella finansiella rapporter för tidigare perioder som presenteras, baseras på det nya antalet aktier. Upplysning ska lämnas om det faktum att resultatet per aktie återspeglar sådana förändringar i antalet aktier. Dessutom ska resultat per aktie före och efter utspädning för alla redovisade perioder justeras med hänsyn till effekterna av fel och justeringar som är följden av byten av redovisningsprinciper som redovisas retroaktivt.**
- 65 Ett företag räknar inte om resultatet per aktie efter utspädning för någon tidigare redovisad period på grund av ändringar i de antaganden som gjorts i beräkningarna av resultatet per aktie eller på grund av konvertering av potentiella stamaktier till stamaktier.

#### KLASSIFICERING

- 66 **Ett företag ska i rapporten över totalresultat ange resultat per aktie före och efter utspädning för det resultat från kvarvarande verksamheter som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget och för det resultat som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget för perioden för varje slag av stamaktier som har en annan rätt att ta del av periodens resultat. Ett företag ska redovisa resultat per aktie före och efter utspädning med samma vikt för samtliga perioder som redovisas.**
- 67 Resultat per aktie redovisas för varje period för vilken en rapport över totalresultat redovisas. Om resultat per aktie efter utspädning redovisas för minst en period ska det anges för alla redovisade perioder, även om det sammanfaller med resultatet per aktie före utspädning. Om resultat per aktie före och efter utspädning är samma, kan den dubbla redovisningen göras på en rad i rapporten över totalresultat.
- 67A Om ett företag redovisar resultatposter i en separat rapport på det sätt som beskrivs i punkt 10A i IAS 1 (enligt ändring 2011) redovisar det resultat per aktie före och efter utspädning, enligt kraven i punkterna 66 och 67, i den separata rapporten.
- 68 **Ett företag som redovisar en avvecklade verksamhet ska lämna upplysning om belopp per aktie före och efter utspädning för den avvecklade verksamheten antingen i rapporten över totalresultat eller i noterna.**
- 68A Om ett företag redovisar resultatposter i en separat rapport på det sätt som beskrivs i punkt 10A i IAS 1 (enligt ändring 2011) redovisar det resultat per aktie före och efter utspädning för den avvecklade verksamheten, enligt kraven i punkt 68, i den separata rapporten eller i noterna.
- 69 Ett företag ska lämna upplysning om resultat per aktie före och efter utspädning även om beloppen är negativa (en förlust per aktie).

#### UPPLYSNINGAR

- 70 **Ett företag ska lämna upplysning om följande:**

- a) **De belopp som används i täljaren vid beräkning av resultat per aktie före och efter utspädning samt en avstämning mellan dessa belopp och det resultat för perioden som är hänförligt till moderföretaget. Avstämningen ska inkludera den enskilda effekten av varje slag av instrument som påverkar resultatet per aktie.**

- b) Det vägda genomsnittliga antalet stamaktier som används i nämnaren vid beräkning av resultat per aktie före och efter utspädning och en avstämning mellan dessa antal. Avstämningen ska inkludera den enskilda effekten av varje slag av instrument som påverkar resultatet per aktie.
- c) Instrument (inklusive aktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda) som kan ge en potentiell utspädningseffekt på resultat per aktie före utspädning i framtiden, men som inte inkluderades i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning eftersom de inte gav upphov till någon utspädningseffekt under de redovisade perioderna.
- d) En beskrivning av transaktioner i stamaktier eller potentiella stamaktier, utöver dem som redovisas i enlighet med punkt 64, som inträffar efter rapportperiodens slut och som i betydande omfattning hade förändrat antalet utestående stamaktier eller potentiella stamaktier i slutet av perioden om dessa transaktioner hade ägt rum före rapportperiodens slut.

71 Exempel på transaktioner enligt punkt 70 d innefattar

- a) en kontantemission,
- b) en emission av aktier där den erhållna likviden använts till att lösa in skulder eller preferensaktier utestående vid rapportperiodens slut,
- c) inlösen av utestående stamaktier,
- d) konvertering eller inlösen av potentiella stamaktier, som är utestående vid rapportperiodens slut, till stamaktier,
- e) en emission av optioner, teckningsoptioner eller konvertibla instrument, och
- f) uppfyllandet av villkor som leder till att företaget är skyldigt att emittera aktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda.

Resultat per aktie ska inte justeras för sådana transaktioner som äger rum efter rapportperiodens slut, eftersom de inte påverkar det kapital som varit investerat för att skapa periodens resultat.

72 Finansiella instrument och andra avtal som ger upphov till potentiella stamaktier kan innehålla villkor och förutsättningar som påverkar beräkningen av resultat per aktie före och efter utspädning. Dessa villkor och förutsättningar kan bestämma huruvida potentiella stamaktier ger upphov till en utspädningseffekt och, om så är fallet, vilken effekten är på det vägda genomsnittliga antalet utestående aktier och eventuella följdjusteringar av det resultat som är hänförligt till innehavarna av stamaktier. Upplysningar om villkor och förutsättningar för sådana finansiella instrument och andra avtal uppmuntras, såvida inte annat krävs (se IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar*).

73 Om ett företag lämnar upplysning om, utöver resultat per aktie före och efter utspädning, belopp per aktie och i det fallet använder en annan redovisad komponent i rapporten över totalresultat än vad som krävs enligt denna standard, ska sådana belopp beräknas med användning av det vägda genomsnittliga antal stamaktier som fastställts i enlighet med denna standard. Belopp per aktie före och efter utspädning som är hänförliga till en sådan komponent ska anges med samma vikt och framgå av noterna. Ett företag ska ange grunden för hur täljaren eller täljarna är fastställda, inklusive om beloppen per aktie är angivna före eller efter skatt. Om en komponent i rapporten över totalresultat används som inte redovisas som en egen post i rapporten över totalresultat, ska en avstämning göras mellan den använda komponenten och en post som redovisas i rapporten över totalresultat.

73A Punkt 73 är även tillämplig på ett företag som utöver resultat per aktie före och efter utspädning lämnar upplysning om belopp per aktie med användning av en annan redovisad resultatpost än den som krävs enligt denna standard.

## IKRAFTTRÄDANDE

- 74 Ett 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 en period som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.
- 74A IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom lades punkterna 4A, 67A, 68A och 73A till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska dessa ändringar tillämpas för denna tidigare period.
- 74B IFRS 10 och IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*, utfärdade i maj 2011, ändrade punkterna 4, 40 och A11. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 10 och IFRS 11.
- 74C IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkterna 8, 47A och A2 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.
- 74D *Redovisning av poster i övrigt totalresultat* (ändringar i IAS 1), utfärdad i juni 2011, ändrade punkterna 4A, 67A, 68A och 73A. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.
- 74E IFRS 9 *Finansiella instrument*, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkt 34. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 9.

## UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

- 75 Denna standard ersätter IAS 33 *Resultat per aktie* (som utfärdades 1997).
- 76 Denna standard ersätter SIC-24 *Resultat per aktie – finansiella instrument och andra avtal som kan komma att bytas mot aktier*.

## Bilaga A

## VÄGLEDNING VID TILLÄMPNING

Denna bilaga är en del av standarden.

**Resultat hänförligt till moderföretaget**

- A1 Vid beräkning av resultat per aktie baserat på koncernredovisningen avses med resultat hänförligt till moderföretaget koncernresultatet efter justering för innehav utan bestämmande inflytande.

**Nyemission**

- A2 Emission av stamaktier vid tidpunkten för inlösen eller konvertering av potentiella stamaktier ger vanligen inte upphov till ett fondemissionselement. Detta beror på att de potentiella stamaktierna vanligen emitteras till verkligt värde, vilket resulterar i en proportionell ändring av de resurser som är tillgängliga för företaget. I en nyemission sätts dock ofta emissionskursen lägre än vad som motsvaras av aktiens verkliga värde. Därför finns det ett fondemissionselement i en sådan nyemission, vilket påpekas i punkt 27 b. Om samtliga befintliga aktieägare erbjuds att delta i en nyemission är det antal stamaktier som ska användas vid beräkning av resultat per aktie före och efter utspädning för alla perioder före nyemissionen det antal stamaktier som var utestående före emissionen, multiplicerat med nedanstående faktor:

$$\frac{\text{Aktiens verkliga värde omedelbart innan teckningsrätten avskilts}}{\text{Aktiens teoretiska verkliga värde efter att teckningsrätten avskilts}}$$

Aktiens teoretiska verkliga värde efter att teckningsrätten avskilts erhålls genom att summera det aggregerade verkliga värdet för samtliga aktier omedelbart innan teckningsrätterna avskilts med emissionslikviden och därefter dividera med antalet utestående aktier efter emissionen. När teckningsrätterna ska bli föremål för allmän handel separat från aktierna före lösendatum värderas det verkliga värdet till stängningskursen sista dagen som aktien handlas med teckningsrätt.

**Jämförelsetal**

- A3 För att åskådliggöra tillämpning av det jämförelsetal som beskrivs i punkterna 42 och 43, antas att ett företag uppvisar en vinst från kvarvarande verksamheter hänförlig till moderföretaget om 4800 VE<sup>(18)</sup>, en förlust från avvecklade verksamheter som är hänförlig till moderföretaget om -7200 VE, en förlust hänförlig till moderföretaget om -2400 VE, samt 2000 utestående stamaktier och 400 utestående potentiella stamaktier. Företagets resultat per aktie före utspädning uppgår till 2,40 VE för kvarvarande verksamheter, -3,60 VE för avvecklade verksamheter och -1,20 VE baserat på nettoresultatet. De 400 potentiella stamaktierna inkluderas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning eftersom det resultat per aktie om 2,00 VE för kvarvarande verksamheter som blir följden ger upphov till en utspädningseffekt, under förutsättning att de 400 potentiella stamaktierna inte har någon effekt på resultatet. Eftersom det resultat från kvarvarande verksamheter som är hänförligt till moderföretaget är jämförelsetalet, inkluderar företaget dessa 400 potentiella stamaktier också i beräkningen av övriga belopp för resultat per aktie, trots att de resulterande beloppen för resultat per aktie inte ger upphov till en utspädningseffekt i förhållande till deras jämförbara belopp för resultat per aktie före utspädning, det vill säga att förlusten per aktie är lägre [-3,00 VE per aktie för förlusten från avvecklade verksamheter och -1,00 VE per aktie baserat på nettoresultatet].

**Stamaktiers genomsnittliga marknadskurs**

- A4 Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning, beräknas den genomsnittliga marknadskursen för de stamaktier som förutsätts bli emitterade utifrån stamaktiernas genomsnittliga marknadskurs under perioden. Teoretiskt sett kan varje marknadstransaktion för ett företags stamaktier inkluderas i fastställandet av den genomsnittliga marknadskursen. Men i praktiken är ett enkelt genomsnitt av vecko- eller månadskurser vanligen tillräckligt.

<sup>(18)</sup> I denna vägledning anges monetära belopp i "valutaenheter" (VE).

- A5 I allmänhet är slutkurserna lämpliga för beräkning av genomsnittlig marknadskurs. När kurserna fluktuerar mycket, erhålls dock vanligen en mer representativ kurs genom att ta genomsnittet av den högsta och lägsta kursen. Den metod som används för att beräkna den genomsnittliga marknadskursen används konsekvent såvida den inte längre är representativ på grund av förändrade villkor. Exempelvis kan ett företag som i flera år använt slutkurserna för att beräkna genomsnittskursen på en marknad med relativt stabila kurser byta till ett genomsnitt av högsta och lägsta kurs om kurserna börjar fluktuera kraftigt och slutkurserna inte längre ger en representativ genomsnittskurs.

#### **Optioner, teckningsoptioner och motsvarande instrument**

- A6 Optioner eller teckningsoptioner att köpa konvertibla instrument antas bli utnyttjade för att köpa det konvertibla instrumentet närhelst genomsnittskurserna på både det konvertibla instrumentet och de stamaktier som kan erhållas vid konvertering överstiger optionernas eller teckningsoptionernas lösenpris. Utnyttjande förutsätts dock inte ske såvida inte konvertering av eventuella liknande utestående konvertibla instrument också antas ske.
- A7 Optioner eller teckningsoptioner kan tillåta eller kräva leverans av skuldinstrument eller andra instrument i företaget (eller dess moderföretag eller ett dotterföretag) som likvid för hela eller del av lösenpriset. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning, ger dessa optioner eller teckningsoptioner upphov till en utspädningseffekt om a) periodens genomsnittliga marknadskurs för berörda stamaktier överstiger lösenpriset eller om b) försäljningspriset för det instrument som levereras som likvid understiger det pris till vilket instrumentet kan levereras enligt options- eller teckningsoptionsavtalet, varigenom den underkurs som blir följd medför att lösenpriset för de stamaktier som kan erhållas vid inlösen understiger marknadskursen. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning antas dessa optioner eller teckningsoptioner bli inlösta och skuldinstrumenten eller de andra instrumenten förutsätts bli levererade som likvid. Om kontant likvid är mer fördelaktigt för innehavaren av optionen eller teckningsoptionen och kontraktet tillåter att sådan likvid levereras, antas kontant likvid ske. Ränta (efter avdrag för skatt) på eventuell skuld som ska levereras som likvid återläggs som en justering av täljaren.
- A8 Motsvarande behandling görs av preferensaktier som har liknande villkor eller av andra instrument med konverteringsoptioner som tillåter investeraren att lämna kontant likvid för att därigenom uppnå en mer förmånlig konverteringskurs.
- A9 De underliggande villkoren för vissa optioner eller teckningsoptioner kan kräva att erhållen likvid vid inlösen av dessa instrument ska användas för att reglera ett företags skuldinstrument eller andra instrument (eller hos dess moderföretag eller dotterföretag). Vid beräkningen av resultat per aktie efter utspädning antas dessa optioner eller teckningsoptioner bli inlösta och likviden användas för att köpa skulden till dess genomsnittliga marknadskurs i stället för att köpa stamaktier. Den överskjutande likvid som erhålls vid antagen inlösen över det belopp som används till antaget köp av skulden ingår dock (det vill säga antas användas för att köpa tillbaka stamaktier) i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning. Ränta (efter avdrag för skatt) på eventuell skuld som antas köpas återläggs som en justering av täljaren.

#### **Utfärdade säljoptioner**

- A10 För att åskådliggöra punkt 63 antas att ett företag har 120 utestående utfärdade säljoptioner på sina stamaktier, med lösenpriset 35 VE. Stamaktiernas genomsnittliga marknadskurs under perioden är 28 VE. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning, antar företaget att det emitterat 150 aktier till kursen 28 VE per aktie i början av perioden för att uppfylla säljförpliktelsen om 4200 VE. Skillnaden mellan de emitterade 150 stamaktierna och de 120 stamaktier som erhålls när säljoptionen utnyttjas (30 tillkommande stamaktier) läggs till i nämnaren vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning.

#### **Instrument i dotterföretag, joint ventures eller intresseföretag**

- A11 Potentiella stamaktier i ett dotterföretag, joint venture-företag eller intresseföretag som kan konverteras till antingen stamaktier i dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget, eller till stamaktier i moderföretaget eller i investerare (det rapporterade företaget) med gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över investeringsobjektet inkluderas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning enligt nedan:
- a) Instrument som emitteras av ett dotterföretag, joint venture eller intresseföretag som ger dess innehavare möjlighet att erhålla stamaktier i dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget inkluderas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning för dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget. Dessa resultat per aktie inkluderas sedan i det rapporterade företags beräkning av resultat per aktie baserat på det rapporterade företags innehav av instrument i dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget.

b) Instrument i ett dotterföretag, joint venture eller intresseföretag som kan konverteras till stamaktier i det rapporterade företaget räknas med i det rapporterade företagens potentiella stamaktier vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning. På motsvarande sätt räknas optioner eller teckningsoptioner som är emitterade av ett dotterföretag, joint venture eller intresseföretag med rätt att förvärva stamaktier i det rapporterade företaget med i det rapporterade företagens potentiella stamaktier vid beräkning av koncernens resultat per aktie efter utspädning.

A12 Vid fastställande av effekten på resultat per aktie av instrument som emitterats av ett rapporterat företag och som kan konverteras till stamaktier i ett dotterföretag, joint venture eller intresseföretag, antas instrumenten konverteras och täljaren vid behov (resultat hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget) justeras i enlighet med punkt 33. Utöver dessa justeringar, justeras täljaren för eventuella ändringar i det resultat som redovisas av det rapporterade företaget (såsom utdelningsintäkter eller intäkter enligt kapitalandelsmetoden) och som är hänförliga till ökningen av antalet utestående stamaktier i dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget till följd av den antagna konverteringen. Nämnaren i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning påverkas inte eftersom antalet utestående stamaktier i det rapporterade företaget inte skulle förändras vid en antagen konvertering.

#### **Deltagande egetkapitalinstrument och stamaktier med olika rätt till utdelning**

A13 Eget kapital i vissa företag innefattar

a) instrument som deltar i utdelning tillsammans med stamaktier enligt en i förväg fastställd formel (exempelvis två för en) med, ibland, en övre gräns gällande grad av deltagande (exempelvis upp till, men inte mer än, ett angivet belopp per aktie),

b) ett slag av stamaktier med en annorlunda rätt till utdelning än ett annat slag av stamaktier men utan förmånsrätter.

A14 Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning, antas konvertering ske av de instrument som beskrivs i punkt A13 och som kan konverteras till stamaktier, om detta ger upphov till en utspädningseffekt. För de instrument som inte kan konverteras till ett slag av stamaktier, fördelas periodens resultat till de olika slag av aktier och deltagande egetkapitalinstrument i enlighet med deras utdelningsrättigheter eller andra rätter att delta i ej utdelad vinst. Så här beräknas resultat före och efter utspädning:

a) Resultat hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget justeras (en vinst minskas och en förlust ökas) med det belopp som fastställs som utdelning för varje aktieslag avseende perioden och med det avtalade utdelningsbelopp (eller ränta på deltagande obligationer) som måste erläggas för perioden (exempelvis ej utbetald kumulativ utdelning).

b) Kvarvarande resultat fördelas på stamaktier och deltagande egetkapitalinstrument i den mån som instrumentet har del i resultatet som om hela periodens resultat hade delats ut. Sammanlagt resultat som fördelats på varje slag av egetkapitalinstrument fastställs genom att slå ihop det belopp som fördelats som utdelning med det belopp som fördelats enligt ett deltagande.

c) Det sammanlagda belopp för resultat som fördelats på varje slag av egetkapitalinstrument divideras med antalet utestående instrument till vilka resultatet fördelas för att fastställa resultat per aktie för instrumentet i fråga.

Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning inkluderas alla potentiella stamaktier som antas ha emitterats i utestående stamaktier.

#### **Delvis betalda aktier**

A15 I det fall stamaktier är emitterade men inte betalda i sin helhet, behandlas de i beräkningen av resultat per aktie före utspädning som en del av en stamaktie i den mån de var berättigade till utdelning under perioden i förhållande till en stamaktie som är betald i sin helhet.

A16 I den mån delvis betalda aktier inte är berättigade till utdelning under perioden behandlas de som en svarighet till teckningsoptioner eller optioner vid beräkningen av resultat per aktie efter utspädning. Obetalt återstående belopp antas representera den likvid som används för att köpa stamaktier. Det antal aktier som inkluderas i resultat per aktie efter utspädning är skillnaden mellan antalet tecknade aktier och det antal aktier som antas bli köpta.

## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 34

**Delårsrapportering**

## SYFTE

Syftet med denna standard är att ange minimikraven för innehållet i en delårsrapport och principerna för bedömningen av vilka poster som ska tas med i fullständiga finansiella rapporter eller finansiella rapporter i sammandrag för en delårsperiod samt hur dessa poster ska värderas. Aktuell och tillförlitlig delårsrapportering ökar investerares, kreditgivares och andras möjligheter att förstå ett företags förmåga att generera resultat och kassaflöden samt dess finansiella ställning och likviditet.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 1 Denna standard föreskriver inte vilka företag som ska publicera delårsrapporter och inte heller hur ofta eller hur nära en delårsperiods utgång det ska ske. Nationella myndigheter, tillsynsmyndigheter för värdepapper, aktiebörser och normgivare kräver dock ofta att företag vars räntebärande värdepapper eller aktier är föremål för allmän handel ska publicera delårsrapporter. Standarden är tillämplig om ett företag ska eller väljer att publicera en delårsrapport i enlighet med International Financial Reporting Standards (IFRS). International Accounting Standards Committee (IASC) <sup>(19)</sup> uppmuntrar företag vars värdepapper är föremål för allmän handel att lämna delårsrapporter som är i överensstämmelse med de principer för redovisning, värdering och upplysningar som anges i denna standard. I synnerhet uppmuntras företag vars värdepapper är föremål för allmän handel att
  - a) åtminstone lämna delårsrapporter vid slutet av räkenskapsårets första halvår, och
  - b) tillse att företagets delårsrapporter finns tillgängliga senast 60 dagar efter delårsperiodens slut.
- 2 Varje finansiell rapport, för helår eller delår, bedöms för sig när det gäller överensstämmelse med IFRS. Om ett företag inte har upprättat delårsrapporter under ett räkenskapsår eller om företaget upprättat delårsrapporter som inte är i överensstämmelse med standarden kan företagets finansiella rapporter för helår ändå vara i överensstämmelse med IFRS, om de uppfyller övriga krav.
- 3 Om ett företag i en delårsrapport anger att den är i överensstämmelse med IFRS, måste den på alla punkter uppfylla bestämmelserna i denna standard. Punkt 19 kräver vissa upplysningar i detta hänseende.

## DEFINITIONER

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

En *delårsperiod* är en redovisningsperiod som är kortare än ett fullständigt räkenskapsår.

En *delårsrapport* innehåller antingen fullständiga finansiella rapporter (enligt beskrivning i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)) eller sådana rapporter i sammandrag (enligt beskrivning i denna standard) för en delårsperiod.

## INNEHÅLLET I EN DELÅRSRAPPORT

- 5 Enligt IAS 1 består fullständiga finansiella rapporter av
  - a) en rapport över finansiell ställning vid periodens slut,
  - b) en rapport över resultat och övrigt totalresultat för perioden,
  - c) en rapport över förändringar i eget kapital för perioden,

<sup>(19)</sup> International Accounting Standards Committee efterträddes av International Accounting Standards Board, som inledde sin verksamhet under 2001.



- d) en rapport över kassaflöden för perioden,
- e) noter, som består av väsentlig information om redovisningsprinciper och annan förklarande information,
- ea) jämförande information för den föregående perioden enligt vad som anges i punkterna 38 och 38A i IAS 1, och
- f) en rapport över finansiell ställning per den föregående periodens början då ett företag tillämpar en redovisningsprincip retroaktivt eller gör en retroaktiv omräkning av poster i sina finansiella rapporter, eller när det omklassificerar poster i sina finansiella rapporter i enlighet med punkterna 40A–40D i IAS 1.

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

- 6 Med hänsyn till kravet på snabb information och med beaktande av kostnadsaspekter, samt för att undvika upprepning av tidigare lämnad information, kan företaget bli tvunget eller välja att tillhandahålla information i mindre omfattning i finansiella rapporter för delår än i finansiella rapporter för helår. Enligt denna standard ska en delårsrapport som minimum innehålla finansiella rapporter i sammandrag och vissa upplysningar i noter. Delårsrapporten är avsedd att ge en uppdatering av den information som lämnats i de senaste fullständiga finansiella rapporterna för helår. Följaktligen innehåller den främst information om nya aktiviteter, händelser och omständigheter. Information som lämnats tidigare behöver inte upprepas.
- 7 Standarden är inte avsedd att förbjuda ett företag eller få ett företag att avstå från att publicera fullständiga finansiella rapporter (enligt beskrivningen i IAS 1) i en delårsrapport, i stället för finansiella rapporter i sammandrag och vissa upplysningar i noter. Ett företag förbjuds eller uppmuntras inte heller genom denna standard att i en finansiell rapport för delår i sammandrag lämna mer än det minimum av poster eller vissa upplysningar i noter som anges i denna standard. Den vägledning för redovisning och värdering som lämnas i standarden gäller även i det fall fullständiga finansiella rapporter upprättas för en delårsperiod. Upprättas sådana rapporter, innefattar de såväl alla upplysningar som krävs enligt denna standard (i synnerhet vissa upplysningar i noter enligt punkt 16A) som de upplysningar som krävs enligt andra IFRS.

#### **Minimikrav för en delårsrapport**

#### **8 En delårsrapport ska minst innehålla**

- a) en rapport över finansiell ställning i sammandrag,
- b) en rapport i sammandrag eller rapporter i sammandrag över resultat och övrigt totalresultat,
- c) en rapport över förändringar i eget kapital i sammandrag,
- d) en rapport över kassaflöden i sammandrag, och
- e) vissa upplysningar i noter.

#### **8A Om ett företag redovisar resultatposter i en separat rapport på det sätt som beskrivs i punkt 10A i IAS 1 (enligt ändring 2011) redovisar det delårsinformation i sammandrag från den rapporten.**

#### **Innehåll och form för de finansiella rapporterna för delår**

- 9 När ett företag publicerar fullständiga finansiella rapporter i en delårsrapport ska de till sin form och till sitt innehåll vara i överensstämmelse med bestämmelserna i IAS 1 för fullständiga finansiella rapporter.

- 10** När företaget publicerar finansiella rapporter i sammandrag i en delårsrapport ska dessa rapporter som minimum innehålla alla rubriker och delsummeringar som redovisades i företagens senaste finansiella rapporter för helår samt vissa upplysningar i noter i enlighet med vad som krävs i denna standard. Ytterligare poster eller noter ska inkluderas om utelämnandet av sådan information skulle göra en finansiell rapport för delår i sammandrag missvisande.
- 11** **I rapporter över resultatet för en delårsperiod ska ett företag redovisa resultat per aktie före och efter utspädning för denna period om företaget omfattas av IAS 33 *Resultat per aktie* <sup>(20)</sup>.**
- 11A** **Om ett företag redovisar resultatposter i en separat rapport på det sätt som beskrivs i punkt 10A i IAS 1 (enligt ändring 2011) redovisar det resultat per aktie före och efter utspädning i den rapporten.**
- 12 IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innehåller vägledning om finansiella rapporters struktur. I vägledning vid införande till IAS 1 åskådliggörs olika sätt på vilka rapport över finansiell ställning, rapport över totalresultat och rapport över förändringar i eget kapital kan utformas.
- 14 En delårsrapport upprättas i enlighet med kraven på koncernredovisning om företagens senaste finansiella rapporter för helår inkluderade en koncernredovisning. Moderföretagets separata finansiella rapporter stämmer inte överens med eller är inte jämförbara med koncernredovisningen i den senaste årsredovisningen. Om ett företags årsredovisning utöver koncernredovisningen omfattade moderföretagets separata finansiella rapporter, varken kräver eller förbjuder denna standard att moderföretagets separata finansiella rapporter ingår i företagens delårsrapport.

#### **Betydande händelser och transaktioner**

- 15 Ett företag ska i sin delårsrapport redogöra för händelser och transaktioner som är av betydande vikt för att förstå förändringarna i företagens finansiella ställning och resultat sedan slutet av det senaste räkenskapsåret. Upplysningarna om dessa händelser och transaktioner ska uppdatera den relevanta information som ges i den senaste årsredovisningen.
- 15A En användare av en delårsrapport förutsätts ha tillgång till företagens senaste årsredovisning. Därför behöver inte noterna i en delårsrapport innehålla förhållandevis obetydliga uppdateringar av sådant som har angetts i noterna i den senaste årsredovisningen.
- 15B Här följer en förteckning över händelser och transaktioner för vilka upplysningar ska lämnas om de är betydande: Förteckningen är dock inte uttömmande.
- a) Nedskrivning av varulager till nettoförsäljningsvärde och återföring av sådana nedskrivningar.
  - b) Redovisning av en förlust vid nedskrivning av finansiella tillgångar, materiella anläggningstillgångar, immateriella tillgångar, tillgångar som uppkommer i samband med avtal med kunder eller andra tillgångar och återföring av en sådan nedskrivning.
  - c) Återföring av tidigare avsättningar för omstruktureringsutgifter.
  - d) Förvärv och avyttring av materiella anläggningstillgångar.
  - e) Åtaganden att förvärva materiella anläggningstillgångar.
  - f) Uppgörelser vid rättstvister.
  - g) Rättelser av fel under tidigare perioder.

<sup>(20)</sup> Denna punkt ändrades genom *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i maj 2008, för att förtydliga räckvidden av IAS 34.

- h) Förändrade verksamhetsmässiga eller ekonomiska förutsättningar som påverkar det verkliga värdet av företagets finansiella tillgångar och finansiella skulder oavsett om dessa tillgångar eller skulder redovisas till verkligt värde eller upplupet anskaffningsvärde.
  - i) Eventuell underlåtenhet att betala lån eller avtalsbrott gällande ett låneavtal som inte har åtgärdats vid eller före slutet av rapportperioden.
  - j) Transaktioner med närstående parter.
  - k) Överföringar mellan nivåer i den hierarki för verkligt värde som använts för att bedöma finansiella instruments verkliga värde.
  - l) Ändringar i klassificeringen av finansiella tillgångar till följd av en ändring vad beträffar tillgångarnas syfte eller användning.
  - m) Förändrade eventalförpliktelser och eventualtillgångar.
- 15C Olika IFRS ger vägledning om upplysningar för många av de poster som anges i punkt 15B. När en händelse eller transaktion är av betydande vikt för att förstå företagets förändrade finansiella ställning eller resultat sedan det senaste räkenskapsåret ska delårsrapporten innehålla en förklaring och uppdatering av den relevanta information som ges i de finansiella rapporterna för det senaste räkenskapsåret.
- 16 [utgår]

#### Övriga upplysningar

- 16A Utöver att lämna upplysningar om betydande händelser och transaktioner i enlighet med punkterna 15–15C ska ett företag lämna följande information i noterna till de finansiella rapporterna för delår, om informationen i fråga inte anges på annan plats i delårsrapporten. Följande upplysningar ska antingen lämnas i den finansiella rapporten för delår eller införlivas genom hänvisning i den finansiella rapporten för delår till andra rapporter, exempelvis företagsledningens kommentarer eller riskrapportering, som finns tillgängliga för användarna av de finansiella rapporterna på samma villkor och vid samma tidpunkt som den finansiella rapporten för delår. Om användarna av de finansiella rapporterna inte har tillgång till den information som införlivas genom hänvisning på samma villkor och vid samma tidpunkt, är delårsrapporten ofullständig. Informationen ska vanligtvis redovisas baserat på perioden från räkenskapsårets början till rapportperiodens slut.
- a) Ett uttalande om att samma redovisningsprinciper och beräkningsmetoder har använts i de finansiella rapporterna för delår som i de senaste finansiella rapporterna för helår eller, om dessa principer eller metoder har ändrats, en beskrivning av ändringens karaktär och effekt.
  - b) Kommentarer som förklarar säsongsvariationer eller cykliska effekter som påverkat verksamheten under delåret.
  - c) Karaktär och storlek på poster som påverkar tillgångar, skulder, eget kapital, nettoresultat eller kassaflöden och som på grund av karaktär, storlek eller omfattning är ovanliga.
  - d) Karaktär och storlek på ändrade uppskattningar av belopp som rapporterats för tidigare delårsperioder under samma räkenskapsår eller under tidigare räkenskapsår.
  - e) Upplysning om emissioner, återköp och återbetalningar avseende räntebärande värdepapper och aktier.
  - f) Utdelning (totalt eller per aktie), uppdelad på stamaktier och andra aktier.

- g) Följande segmentinformation (segmentinformation krävs i ett företags delårsrapport endast om IFRS 8 *Rörelsesegment* kräver att företaget lämnar segmentinformation i sina finansiella rapporter för helår):
- i) **Intäkter från externa kunder, om de ingår i måttet på segmentets resultat som granskas av den högste verkställande beslutsfattaren eller på annat sätt regelbundet lämnas till den högste verkställande beslutsfattaren.**
  - ii) **Intäkter från andra segment, om de ingår i måttet på segmentets resultat som granskas av den högste verkställande beslutsfattaren eller på annat sätt regelbundet lämnas till den högste verkställande beslutsfattaren.**
  - iii) **Ett mått på segmentets resultat.**
  - iv) **Ett mått på totala tillgångar och skulder för ett särskilt rapporterbart segment, om sådana belopp regelbundet tillhandahålls den högste verkställande beslutsfattaren och om det har skett en väsentlig förändring i förhållande till det belopp som angavs i de senaste finansiella rapporterna för helår för det rapporterbara segmentet.**
  - v) **Beskrivning av skillnaderna i förhållande till de senaste finansiella rapporterna för helår vad gäller segmentsindelning eller sättet att mäta segmentets resultat.**
  - vi) **Avstämning mellan det sammanlagda beloppet för rapporterbara segments mått på resultat och företagets resultat före skattekostnader (skatteintäkter) och avvecklade verksamheter. Om ett företag däremot fördelar poster såsom skattekostnader (skatteintäkter) till rapporterbara segment kan företaget göra en avstämning mellan det sammanlagda beloppet för segmentens mått på resultat och resultatet efter dessa poster. Väsentliga avstämningsposter ska identifieras separat och beskrivas i denna avstämning.**
- h) **Händelser efter delårsperiodens slut som inte har tagits upp i de finansiella rapporterna för delårsperioden.**
- i) **Effekten av förändringar i företagets struktur under delårsperioden, såsom rörelseförvärv, erhållande eller förlust av ett bestämmande inflytande över dotterföretag samt långsiktiga investeringar, omstruktureringar och avvecklade verksamheter. I händelse av rörelseförvärv ska företaget lämna den information som krävs i IFRS 3 *Rörelseförvärv*.**
  - j) **För finansiella instrument, de upplysningar om verkligt värde som krävs enligt punkterna 91–93 h, 94–96, 98 och 99 i IFRS 13 *Värdering till verkligt värde* och punkterna 25, 26 och 28–30 i IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar*.**
  - k) **För företag som blir eller upphör att vara investmentföretag, såsom begreppet definieras i IFRS 10 *Koncernredovisning*, upplysningar enligt punkt 9B i IFRS 12 *Upplysningar om intressen i andra företag*.**
  - l) **Uppdelningen av intäkter från avtal med kunder, enligt vad som krävs i punkterna 114–115 i IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*.**

17-18 [utgår]

#### Upplysning om överensstämmelse med IFRS

- 19 När ett företags delårsrapport har upprättats i överensstämmelse med denna standard ska upplysningar om detta lämnas. En delårsrapport får inte beskrivas som att den följer IFRS såvida den inte följer samtliga krav i IFRS.

**Perioder för vilka finansiella rapporter för delår ska lämnas**

- 20 De finansiella rapporter som ingår i en finansiell rapport för delår (i sammandrag eller i fullständig form) ska upprättas enligt nedan:**
- a) En rapport över finansiell ställning per den aktuella delårsperiodens slut och jämförande information för närmast föregående räkenskapsårs utgång.
  - b) Rapporter över resultat och övrigt totalresultat för den aktuella delårsperioden och hittills ackumulerat för det aktuella räkenskapsåret, med jämförande rapporter över resultat och övrigt totalresultat för jämförbara delårsperioder (aktuell period och hittills under året) för det närmast föregående räkenskapsåret. Enligt vad som är tillåtet i IAS 1 (enligt ändring 2011) kan en finansiell rapport för delår för varje period innehålla en rapport eller rapporter över resultat och övrigt totalresultat.
  - c) En rapport över ackumulerade förändringar i eget kapital för det aktuella räkenskapsåret hittills under året, med jämförande information för motsvarande period närmast föregående räkenskapsår.
  - d) En rapport över kassaflöden avseende perioden hittills under det aktuella räkenskapsåret, med jämförande information för motsvarande period närmast föregående räkenskapsår.
- 21 För ett företag med starkt säsongsberoende verksamhet kan finansiell information som visar uppgifter på rullande tolv månadersbasis och relevanta jämförelseuppgifter vara av värde. Följaktligen uppmuntras sådana företag att överväga en redovisning av sådan information utöver den information som krävs enligt föregående punkt.
- 22 I del A i de exempel som åtföljer denna standard illustreras de perioder som ska redovisas av företag som rapporterar halvårsvis respektive företag som rapporterar kvartalsvis.

**Väsentlighet**

- 23 För att avgöra vilka poster som ska redovisas, hur de ska värderas och klassificeras samt vilka upplysningar i övrigt som ska lämnas i en delårsrapport, ska en bedömning ske av vad som är väsentligt i de finansiella uppgifterna för den aktuella delårsperioden. Härvid bör hänsyn tas till att värderingar i finansiella rapporter för delår i högre grad än i finansiella rapporter för helår kan grunda sig på uppskattningar och bedömningar.**
- 24 I IAS 1 definieras väsentlig information och enligt standarden krävs separat upplysning om väsentliga poster, inklusive (exempelvis) avvecklade verksamheter, och enligt IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* krävs upplysning om ändringar i uppskattningar och bedömningar, fel och byten av redovisningsprinciper. De två standarderna innehåller inte några beloppsgränser som ger innebörd åt begreppet väsentlighet.
- 25 Det är alltid en fråga om bedömning att avgöra vad som ska betraktas som väsentligt. Enligt denna standard baseras beslut om redovisning och upplysningar på grundval av uppgifter för själva delårsperioden, för att delårsbeloppen ska kunna förstås. Exempelvis redovisas och lämnas upplysningar om ovanliga poster, byten av redovisningsprinciper, ändrade uppskattningar eller bedömningar samt fel på grundval av väsentlighet i förhållande till uppgifterna för den aktuella delårsperioden, för att undvika risken för missvisande slutsatser som kan bli följden av att uppgifter utelämnas. Det övergripande målet är att säkerställa att en delårsrapport innefattar all information som är relevant för att användarna ska kunna förstå och bedöma företagets finansiella ställning och resultat under delårsperioden.

**UPPLYSNING I FINANSIELLA RAPPORTER FÖR HELÅR**

- 26 När en uppskattning av ett belopp som rapporterats under en delårsperiod förändras i betydande utsträckning under räkenskapsårets sista delårsperiod och ingen separat finansiell rapport publiceras för denna sista period, ska företaget lämna upplysning i not i de finansiella rapporterna för helår för det räkenskapsåret om förändringens karaktär och storlek.**

- 27 Enligt IAS 8 ska upplysningar lämnas om karaktären på och (om det är praktiskt genomförbart) beloppet för en ändring i en uppskattning och bedömning som antingen får en väsentlig effekt under aktuell period eller förväntas få en väsentlig effekt under följande perioder. Enligt punkt 16A d i denna standard krävs liknande upplysningar i en delårsrapport. Som exempel kan nämnas ändrade uppskattningar och bedömningar under årets sista delårsperiod, som rör nedskrivningar av varulager, omstruktureringar eller nedskrivningar som rapporterats under en tidigare delårsperiod under räkenskapsåret. De upplysningar som krävs enligt föregående punkt är förenliga med kravet enligt IAS 8 och avser endast ett begränsat tillämpningsområde – en ändring i en uppskattning och bedömning. Företaget behöver således inte ta med ytterligare finansiell information från delårsperioden i sina finansiella rapporter för helår.

#### REDOVISNING OCH VÄRDERING

##### **Samma redovisningsprinciper som i finansiella rapporter för helår**

- 28 **Företaget ska tillämpa samma redovisningsprinciper i finansiella rapporter för delår som i finansiella rapporter för helår, utom när det gäller ett byte av redovisningsprincip som görs efter datumet för de senaste finansiella rapporterna för helår och som ska återspeglas i efterföljande finansiella rapporter för helår. Rapportfrekvensen (årligen, halvårsvis eller kvartalsvis) ska inte påverka det redovisade årsresultatet. För att uppnå denna målsättning ska värdering för delårsrapporteringsändamål göras baserat på perioden från räkenskapsårets början till rapportperiodens slut.**
- 29 Kravet på att företaget ska tillämpa samma redovisningsprinciper i finansiella rapporter för delår som i finansiella rapporter för helår kan tyckas tyda på att värderingar för en delårsperiod ska göras på basis av att varje delårsperiod utgör en självständig rapportperiod. Eftersom företagens rapporteringsfrekvens inte ska påverka dess årsresultat måste emellertid en aktuell delårsperiod betraktas som en integrerad del av ett räkenskapsår (se punkt 28). Beräkningar för perioden hittills under året kan innefatta ändringar av uppskattningar av belopp som rapporterades under tidigare delårsperioder under aktuellt räkenskapsår. Det är emellertid samma principer för redovisning av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader för delårsperioder som i finansiella rapporter för helår.
- 30 Detta kan illustreras med följande:
- a) Företaget tillämpar samma principer när det redovisar och beräknar förluster genom nedskrivningar av varulager, omstruktureringar eller nedskrivningar för en delårsperiod som om företaget enbart hade upprättat finansiella rapporter för helår. Om sådana poster redovisas och beräknas under en delårsperiod och uppskattningar och bedömningar ändras under en påföljande delårsperiod under samma räkenskapsår förändras dock den ursprungliga uppskattningen och bedömningen under den påföljande delårsperioden, antingen genom en periodisering av en tillkommande förlust eller genom återföring av det tidigare redovisade beloppet.
  - b) En utgift som i slutet av en delårsperiod inte uppfyller definitionen av en tillgång redovisas inte som förutbetalad i rapporten över finansiell ställning, varken för att avvakta framtida information avseende huruvida den har uppfyllt definitionen av en tillgång eller för att jämna ut resultatet över delårsperioder inom ett och samma räkenskapsår.
  - c) Skattekostnader redovisas under varje delårsperiod utifrån en bästa uppskattning av den förväntade vägda genomsnittliga årliga inkomstskattesatsen för hela räkenskapsåret. Skattekostnaden under en delårsperiod kan behöva justeras under påföljande delårsperioder under räkenskapsåret om uppskattningen av inkomstskattesatsen för året förändras.
- 31 Enligt *Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering (det konceptuella ramverket)* handlar redovisning om att fånga upp poster som uppfyller definitionen av en huvudgrupp i de finansiella rapporterna i syfte att inkludera dem i rapporten över finansiell ställning eller rapporter över totalresultat. Definitionerna av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader måste vara uppfyllda för att en post ska redovisas, i slutet av rapportperioderna för både helår och delår.
- 32 För tillgångar gäller samma kriterier för bedömning av framtida ekonomiska fördelar vid delårsperiodens slut som i slutet av räkenskapsåret. Utgifter som till sin karaktär inte uppfyller kraven på att redovisas som tillgångar i slutet av ett räkenskapsår uppfyller inte heller dessa krav vid delårsperiodens slut. På motsvarande sätt måste en skuld i slutet av en delårsperiod representera en existerande förpliktelse vid denna tidpunkt, precis som vid räkenskapsårets slut.

- 33 En viktig egenskap för inkomster (intäkter) och kostnader är att inflöden och utflöden av tillgångar och skulder som är hänförliga till dessa redan inträffat. Om dessa inflöden och utflöden redan inträffat redovisas de intäkter och kostnader som är hänförliga till dem, annars redovisas de inte. Enligt det *konceptuella ramverket* får inga poster redovisas i rapporten över finansiell ställning som inte uppfyller definitionen av tillgångar och skulder.
- 34 Vid värdering av tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden som redovisas i ett företags finansiella rapporter, kan företag som endast upprättar finansiella rapporter för helår beakta information som blir tillgänglig under hela räkenskapsåret. Företagets värderingar baseras därför på perioden från räkenskapsårets början till rapportperiodens slut.
- 35 Ett företag som rapporterar halvårsvis använder den information som finns tillgänglig vid halvårsskiftet eller kort därefter vid värderingen av poster i de finansiella rapporterna för den första sexmånadersperioden, och den information som finns tillgänglig vid räkenskapsårets slut eller kort därefter vid upprättande av de finansiella rapporterna för tolv månadersperioden. Värderingen för tolv månadersperioden återspeglar eventuella förändringar av de uppskattade belopp som rapporterats för den första sexmånadersperioden. Inga retroaktiva justeringar görs av de belopp som ingått i delårsrapporterna för den första sexmånadersperioden. Enligt punkterna 16A d och 26 ska företaget dock lämna upplysning om karaktären och storleken på betydande förändringar av uppskattningar och bedömningar.
- 36 Ett företag som rapporterar oftare än halvårsvis, värderar intäkter och kostnader hittills under året för varje delårsperiod genom att använda den information som finns tillgänglig vid varje rapporttidpunkt. Intäkt- och kostnadsbelopp som rapporteras för den aktuella delårsperioden återspeglar eventuella förändringar av uppskattningar av belopp som rapporterats för tidigare delårsperioder under räkenskapsåret. Belopp som rapporterats för tidigare delårsperioder justeras inte retroaktivt. Enligt punkterna 16A d och 26 ska företaget dock lämna upplysning om karaktären och storleken på betydande förändringar av uppskattningar och bedömningar.

#### **Intäkter som uppkommer med säsongsvariationer, cykliska variationer eller på annat oregelbundet sätt**

- 37 **Intäkter som uppkommer med säsongsvariationer, cykliska variationer eller på annat oregelbundet sätt under räkenskapsåret ska inte periodiseras vid delårsrapportering om en sådan periodisering inte skulle kunna ske vid slutet av ett företags räkenskapsår.**
- 38 Exempel är utdelningsintäkter, royaltyer och statliga bidrag. Även i vissa andra fall är intäkterna under vissa delar av räkenskapsåret konsekvent större än under andra. Exempel är säsongsbundna intäkter i detaljhandeln. Sådana intäkter redovisas när de uppstår.

#### **Utgifter som uppkommer oregelbundet under räkenskapsåret**

- 39 **Utgifter som uppkommer oregelbundet under ett företags räkenskapsår ska periodiseras vid delårsrapportering om, och endast om, det är riktigt att också periodisera den typen av utgift vid ett räkenskapsårs slut.**

#### **Tillämpning av principer för redovisning och värdering**

- 40 I del B i de exempel som åtföljer denna standard ges exempel på tillämpningen av de allmänna redovisnings- och värderingsprinciper som anges i punkterna 28–39.

#### **Användning av uppskattningar och bedömningar**

- 41 **De värderingsmetoder som används i en delårsrapport ska utformas så att de säkerställer att den lämnade informationen är tillförlitlig och att all väsentlig finansiell information som är relevant för att förstå företags finansiella ställning eller resultat tillhandahålls på lämpligt sätt. Även om värderingen i såväl årsredovisningar som delårsrapporter ofta baseras på rimliga uppskattningar, kräver upprättandet av delårsrapporter i allmänhet att uppskattningar och bedömningar används i större omfattning än i årsredovisningar.**
- 42 I del C i de exempel som åtföljer denna standard ges exempel på användningen av uppskattningar och bedömningar för delårsperioder.

## OMRÄKNING AV TIDIGARE FINANSIELLA RAPPORTER FÖR DELÅR

- 43 Ett byte av redovisningsprincip, utom ett byte för vilket övergångsbestämmelser anges av en ny IFRS, ska framgå genom
- a) **omräkning av finansiella rapporter för tidigare delårsperioder under innevarande räkenskapsår och motsvarande delårsperioder under eventuella tidigare räkenskapsår, som kommer att räknas om i de finansiella rapporterna för helår i enlighet med IAS 8, eller**
  - b) **att, när det är praktiskt ogenomförbart att fastställa den ackumulerade effekten i början av räkenskapsåret av att tillämpa en ny redovisningsprincip på alla tidigare perioder, justera de finansiella rapporterna för tidigare delårsperioder under det aktuella räkenskapsåret och den jämförande informationen för delårsperioderna för tidigare räkenskapsår så att den nya redovisningsprincipen tillämpas framåtriktat från tidigast möjliga datum.**
- 44 Ett syfte med föregående princip är att säkerställa att en och samma redovisningsprincip tillämpas på ett visst slag av transaktioner under ett helt räkenskapsår. Enligt IAS 8 redovisas effekten av ett byte av en redovisningsprincip genom retroaktiv tillämpning, det vill säga med omräkning av tidigare perioders finansiella data, så långt bak i tiden som är praktiskt genomförbart. Om det inte är praktiskt genomförbart att fastställa den ackumulerade justeringen för tidigare räkenskapsår ska, enligt IAS 8, redovisning av effekten av den nya redovisningsprincipen ske med tillämpning framåt från det tidigaste praktiskt möjliga datumet. Effekten av principen i punkt 43 är att ett byte av redovisningsprincip under aktuellt räkenskapsår måste tillämpas antingen retroaktivt eller, om detta inte är praktiskt genomförbart, framåtriktat senast från räkenskapsårets början.
- 45 För att kunna återspegla byten av redovisningsprinciper från och med en delårsperiod av räkenskapsåret, skulle två olika redovisningsprinciper tillämpas på ett visst slag av transaktioner under ett enskilt räkenskapsår. Resultatet skulle bli problem med att fördela poster på olika perioder, otydliga rörelseresultat och svårigheter att analysera och förstå information om delårsperioder.

## IKRAFTTRÄDANDE

- 46 Denna standard ska tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.
- 47 IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 4, 5, 8, 11, 12 och 20, ströks punkt 13 och punkterna 8A och 11A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.
- 48 IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) innebar att punkt 16 i ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) för en tidigare period, ska också ändringen tillämpas för denna tidigare period.
- 49 Punkterna 15, 27, 35 och 36 ändrades, punkterna 15A–15C och punkt 16A lades till och punkterna 16–18 ströks genom *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i maj 2010. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysningar om detta.
- 50 IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkt 16A j lades till. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 13.
- 51 Genom *Redovisning av poster i övrigt totalresultat* (ändringar i IAS 1), utfärdad i juni 2011, ändrades punkterna 8, 8A, 11A och 20. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.



- 52 Genom *Den årliga förbättringscykeln 2009–2011*, som utfärdades i maj 2012, ändrades punkt 5 som en följdändring av ändringen av IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*. Ett företag ska tillämpa den ändringen retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 53 Genom *Den årliga förbättringscykeln 2009–2011*, som utfärdades i maj 2012, ändrades punkt 16A. Ett företag ska tillämpa den ändringen retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 54 *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebar att punkt 16A ändrades. Ett företag ska tillämpa den ändringen för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidigare tillämpning av *Investmentföretag* är tillåten. Om ett företag tillämpar den ändringen tidigare ska det också tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag* samtidigt.
- 55 IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkterna 15B och 16A ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.
- 56 Genom *Den årliga förbättringscykeln 2012–2014 för IFRS-standarder*, som utfärdades i september 2014, ändrades punkt 16A. Ett företag ska tillämpa den ändringen retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 57 *Upplysningsinitiativ* (ändringar i IAS 1), utfärdad i december 2014, innebar en ändring av punkt 5. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning av den ändringen är tillåten.
- 58 Genom *Ändringar av hänvisningar till det konceptuella ramverket i IFRS-standarder*, utfärdad 2018, ändrades punkterna 31 och 33. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten om företaget samtidigt tillämpar alla andra ändringar enligt *Ändringar av hänvisningar till det konceptuella ramverket i IFRS-standarder*. Ett företag ska tillämpa ändringarna av IAS 34 retroaktivt, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*. Om ett företag fastställer att en retroaktiv tillämpning skulle vara praktiskt ogenomförbar eller medföra onödiga kostnader eller insatser ska det dock tillämpa ändringarna av IAS 34 med hänvisning till punkterna 43–45 i denna standard och punkterna 23–28, 50–53 och 54F i IAS 8.
- 59 Genom *Definition av väsentlig* (ändringar av IAS 1 och IAS 8), utfärdad i oktober 2018, ändrades punkt 24. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar ändringarna av definitionen av väsentlig i punkt 7 i IAS 1 och punkterna 5 och 6 i IAS 8.
- 60 *Disclosure of Accounting Policies*, som innebär att IAS 1 och *IFRS Practice Statement 2 Making Materiality Judgements* ändras, utfärdades i februari 2021 och ändrar punkt 5. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2023 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 36

**Nedskrivningar**

## SYFTE

- 1 Syftet med denna standard är att ange de metoder som ett företag ska använda för att säkerställa att dess tillgångar inte redovisas till ett högre värde än återvinningsvärdet. En tillgång redovisas till ett högre värde än återvinningsvärdet om det redovisade värdet överstiger det värde som kan återvinnas antingen genom att tillgången används i verksamheten eller säljs. Enligt standarden föreligger då ett nedskrivningsbehov och värdet för tillgången ska skrivas ned. Standarden anger också när ett företag ska återföra en nedskrivning samt vilka upplysningar som ska lämnas.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 2 **Denna standard ska tillämpas vid redovisning av nedskrivningar av alla slag av tillgångar, förutom**
  - a) varulager (se IAS 2 *Varulager*),
  - b) avtalstillgångar och tillgångar som uppkommer från utgifter för att erhålla eller fullgöra ett avtal som redovisas i enlighet med IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*,
  - c) uppskjutna skattefordringar (se IAS 12 *Inkomstskatter*),
  - d) tillgångar som uppkommer i samband med ersättningar till anställda (se IAS 19 *Ersättningar till anställda*),
  - e) finansiella tillgångar som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 9 *Finansiella instrument*,
  - f) förvaltningsfastigheter som redovisas till verkligt värde (se IAS 40 *Förvaltningsfastigheter*),
  - g) biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet inom tillämpningsområdet för IAS 41 *Jord- och skogsbruk*, som värderas till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader,
  - h) avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17 *Försäkringsavtal*, som är tillgångar, och alla tillgångar för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal enligt definitionen i IFRS 17, och
  - i) anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) klassificerade som att de innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*.
- 3 Denna standard är inte tillämplig på varulager, tillgångar som uppkommer då entreprenaduppdrag utförs, uppskjutna skattefordringar, tillgångar som uppkommer vid ersättningar till anställda eller tillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning (eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) eftersom befintliga IFRS för dessa typer av tillgångar innehåller krav avseende redovisning och värdering av dem.
- 4 Denna standard tillämpas på finansiella tillgångar som klassificeras som
  - a) dotterföretag, enligt definitionen i IFRS 10 *Koncernredovisning*,
  - b) intresseföretag, enligt definitionen i IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures*, och
  - c) joint ventures, enligt definitionen i IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*.

När det gäller nedskrivning av andra finansiella tillgångar hänvisas till IFRS 9.

- 5 Denna standard tillämpas inte på finansiella tillgångar som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 9, förvaltningsfastigheter som värderas till verkligt värde och som omfattas av tillämpningsområdet för IAS 40 eller biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet som värderas till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader och som omfattas av tillämpningsområdet för IAS 41. Standarden är dock tillämplig på tillgångar som redovisas till omvärderat belopp (dvs. verkligt värde vid omvärderingstidpunkten efter avdrag för efterföljande ackumulerade avskrivningar och efterföljande ackumulerade nedskrivningar) enligt andra standarder, såsom enligt omvärderingsmetoderna i IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* och IAS 38 *Immateriella tillgångar*. Den enda skillnaden mellan en tillgångs verkliga värde och dess verkliga värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering är de direkta tillkommande kostnader som är hänförliga till försäljning/utrangering av tillgången.
- a) i) Om kostnaderna vid försäljning/utrangering är försumbara, ligger den omvärderade tillgångens återvinningsvärde nära, eller är högre än, det omvärderade värdet. I detta fall, när omvärderingskraven tillämpats, är det inte sannolikt att den omvärderade tillgången ska skrivas ned och återvinningsvärdet behöver då inte beräknas.
- ii) [utgår]
- b) [utgår]
- c) Om kostnaderna vid försäljning/utrangering inte är försumbara är den omvärderade tillgångens verkliga värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering lägre än dess verkliga värde. Därför ska den omvärderade tillgången skrivas ned om dess nyttjandevärde är lägre än det omvärderade värdet. I det fallet, efter det att omvärderingen skett enligt de krav som ställs, tillämpar ett företag denna standard i syfte att fastställa om tillgången ska skrivas ned.

#### DEFINITIONER

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

*Redovisat värde* är det belopp till vilket en tillgång redovisas efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning på tillgången.

*En kassagenererande enhet* är den minsta identifierbara grupp av tillgångar som ger upphov till inbetalningar som i hög grad är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar.

*Gemensamma tillgångar* är tillgångar, andra än goodwill, som bidrar till framtida kassaflöden både från den kassagenererande enhet som är föremål för bedömning och från andra kassagenererande enheter.

*Kostnader vid försäljning/utrangering* är sådana tillkommande kostnader som är direkt hänförliga till avyttringen eller utrangeringen av en tillgång eller kassagenererande enhet exklusive kostnader för finansiering och inkomstskatter.

*Avskrivningsbart belopp* är en tillgångs anskaffningsvärde, eller annat belopp i stället för anskaffningsvärde i de finansiella rapporterna, efter avdrag för beräknat restvärde.

**Avskrivning** är en systematisk fördelning av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod<sup>(21)</sup>.

*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*.)

Ett *nedskrivningsbehov* är det belopp med vilket en tillgångs eller kassagenererande enhets redovisade värde överstiger dess återvinningsvärde.

<sup>(21)</sup> I fråga om immateriella tillgångar används på engelska i allmänhet "amortisation" i stället för "depreciation". Båda begreppen översätts på svenska till "avskrivning" och har samma innebörd.

En tillgångs eller kassagenererande enhets *återvinningsvärde* är det högre av dess verkliga värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering och dess nyttjandevärde.

*Nyttjandeperiod* är antingen

- a) **den tid under vilken en tillgång förväntas bli utnyttjad för sitt ändamål av företaget, eller**
- b) **det antal enheter, eller motsvarande, som förväntas produceras med hjälp av tillgången.**

*Nyttjandevärde* är nuvärdet av de framtida kassaflöden som en tillgång eller kassagenererande enhet väntas ge upphov till.

HUR FASTSTÄLLS OM EN TILLGÅNG SKA SKRIVAS NED?

- 7 Punkterna 8–17 anger när återvinningsvärdet för en tillgång ska beräknas. I texten används begreppet "en tillgång", men kraven gäller både för enskilda tillgångar och för kassagenererande enheter. Återstoden av denna standard har följande struktur:
  - a) Punkterna 18–57 anger hur återvinningsvärdet ska beräknas. I texten används även begreppet "en tillgång", men reglerna gäller både för enskilda tillgångar och för kassagenererande enheter.
  - b) Punkterna 58–108 anger hur nedskrivningar ska redovisas och värderas. Frågor gällande redovisning och värdering av nedskrivningar av enskilda tillgångar, utom goodwill, behandlas i punkterna 58–64. Punkterna 65–108 behandlar redovisning och värdering av nedskrivningar av kassagenererande enheter och goodwill.
  - c) Punkterna 109–116 anger kraven för återföring av en för tidigare perioder redovisad nedskrivning av en tillgång eller kassagenererande enhet. Återigen, i texten används begreppet "en tillgång", men reglerna gäller både för enskilda tillgångar och för kassagenererande enheter. I punkterna 117–121 återfinns ytterligare krav som gäller för enskilda tillgångar, i punkterna 122 och 123 krav för kassagenererande enheter och i punkterna 124 och 125 krav för goodwill.
  - d) Punkterna 126–133 anger vilka upplysningar som ska lämnas om nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar för tillgångar och kassagenererande enheter. Punkterna 134–137 innehåller ytterligare upplysningskrav för kassagenererande enheter till vilka goodwill eller immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder har fördelats vid prövning av nedskrivningsbehov.
- 8 En tillgång har minskat i värde och ska skrivas ned när redovisat värde överstiger återvinningsvärdet. Punkterna 12–14 innehåller ett antal indikationer på att ett nedskrivningsbehov föreligger. Om någon av dessa indikationer föreligger ska företaget göra en formell uppskattning av tillgångens återvinningsvärde. Förutom enligt vad som anges i punkt 10 kräver denna standard inte att ett företag gör en formell uppskattning av återvinningsvärdet om det inte finns någon indikation på ett nedskrivningsbehov.
- 9 **Ett företag ska per varje rapportperiods slut bedöma om det föreligger en indikation på att en tillgång kan ha minskat i värde. Om så är fallet ska företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde.**
- 10 **Oavsett om det finns någon indikation på ett nedskrivningsbehov eller ej, ska ett företag också**
  - a) **varje år pröva om en immateriell tillgång med obestämbar nyttjandeperiod eller en immateriell tillgång som ännu inte är klar att användas har minskat i värde genom att jämföra dess redovisade värde med dess återvinningsvärde. Denna prövning av nedskrivningsbehovet kan utföras när som helst under ett räkenskapsår, förutsatt att den utförs vid samma tidpunkt varje år. Olika immateriella tillgångars nedskrivningsbehov kan prövas vid olika tidpunkter. Om en sådan immateriell tillgång redovisades för första gången under det aktuella räkenskapsåret ska dock denna immateriella tillgångs nedskrivningsbehov prövas före utgången av det aktuella räkenskapsåret.**

**b) varje år pröva nedskrivningsbehovet för goodwill som förvärvats i ett rörelseförvärv i enlighet med punkterna 80–99.**

- 11 En immateriell tillgångs förmåga att generera tillräckliga framtida ekonomiska fördelar för att återvinna dess redovisade värde är vanligen föremål för större osäkerhet innan tillgången är klar att användas än efter det att den har blivit klar att användas. Därför krävs i denna standard att företaget minst en gång per år prövar om det redovisade värdet för en immateriell tillgång, som ännu inte är klar att användas, behöver skrivas ned.
- 12 När företaget tar ställning till om det finns indikationer på ett nedskrivningsbehov ska åtminstone följande indikationer beaktas:

#### Externa informationskällor

- a) Det finns observerbara indikationer på att tillgångens värde har minskat i betydande utsträckning under perioden, av andra orsaker än tillgångens ålder eller normala användning.
- b) Under perioden har det skett eller väntas inom en snar framtid ske betydande förändringar, som innebär negativa effekter för företaget, i den tekniska miljö, marknadsmiljö eller ekonomiska eller juridiska omgivning inom vilken företaget verkar eller på den marknad för vilken tillgången är avsedd.
- c) Marknadsräntorna eller andra marknadsrelaterade avkastningskrav på investeringar har stigit under perioden, på ett sätt som kan väntas påverka den diskonteringsränta som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde och väsentligt kan minska tillgångens återvinningsvärde.
- d) Företagets redovisade egna kapital överstiger börsvärdet.

#### Interna informationskällor

- e) Det finns belägg för att tillgången är föråldrad eller skadad.
- f) Under perioden har betydande förändringar ägt rum, eller väntas äga rum inom en snar framtid, som på ett negativt sätt påverkar möjligheten att utnyttja tillgången för avsett ändamål. Exempel är att tillgången inte längre utnyttjas, att företaget planerar att avveckla eller omstrukturera den verksamhet till vilken tillgången hör eller har planer på att avyttra tillgången i förtid och gör en ny bedömning av tillgångens nyttjandeperiod som bestämbar i stället för obestämbar <sup>(22)</sup>.
- g) Den interna rapporteringen indikerar att tillgångens avkastning är lägre, eller kommer att bli lägre, än vad som tidigare antagits.

#### Utdelning från dotterföretag, joint ventures och intresseföretag

- h) Investeringen redovisar utdelning från innehav i ett dotterföretag, joint venture eller intresseföretag och det kan visas att
- i) det redovisade värdet av innehavet i de separata finansiella rapporterna överstiger det redovisade värdet i koncernredovisningen av investeringsobjektets nettotillgångar, inklusive därtill hänförlig goodwill, eller

<sup>(22)</sup> När en tillgång väl uppfyller kraven för att klassificeras som att den innehas för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning), undantas den från tillämpningen av denna standard och redovisas i enlighet med IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*.

**ii) utdelningen överstiger dotterföretagets, joint venture-företagets eller intresseföretagets summa totalresultat för den period då utdelningen fastställs.**

- 13 Uppräkningen i punkt 12 är inte fullständig. Ett företag kan identifiera andra indikationer på att en tillgång kan ha minskat i värde och dessa skulle också kräva att företaget fastställer tillgångens återvinningsvärde eller, när det gäller goodwill, utför en prövning av nedskrivningsbehovet i enlighet med punkterna 80–99.
- 14 Exempel på information från den interna rapporteringen som indikerar att en tillgång behöver skrivas ned är att
- a) utgiften för inköp av tillgången eller utgifterna för att driva och underhålla tillgången har blivit betydligt högre än vad som ursprungligen budgeterats,
  - b) tillgångens faktiska nettokassaflöden eller rörelseresultat har blivit betydligt lägre än vad som ursprungligen budgeterats,
  - c) budgeterat nettokassaflöde eller rörelseresultat har försämrats betydligt eller en budgeterad förlust hänförlig till tillgången har ökat betydligt, eller
  - d) tillgången genererar ett rörelseresultat eller ett nettokassaflöde som är negativt, när belopp för aktuell period och budgeterade belopp för kommande perioder summeras.
- 15 Som framgår av punkt 10 kräver denna standard att nedskrivningsbehovet för en immateriell tillgång med obestämbar nyttjandeperiod eller som ännu inte är klar att användas samt för goodwill ska prövas minst en gång varje år. Förutom när kraven i punkt 10 tillämpas, tillämpas väsentlighetsprincipen vid bedömningen av om en tillgångs återvinningsvärde behöver uppskattas. Det innebär exempelvis att om tidigare beräkningar visar att återvinningsvärdet för en tillgång är betydligt högre än dess redovisade värde, behöver inte företaget göra en ny uppskattning av återvinningsvärdet om det inte inträffat något som skulle kunna eliminera värdeskillnaden. Tidigare analyser kan också ha visat att en tillgångs återvinningsvärde inte påverkas av förekomsten av en (eller flera) av de indikationer som anges i punkt 12.
- 16 Punkt 15 innebär, bland annat, att ett företag i följande fall inte behöver göra en formell uppskattning av återvinningsvärdet för en tillgång, trots att marknadsräntorna eller det marknadsrelaterade avkastningskravet på investeringar stigit under perioden:
- a) Det är osannolikt att den diskonteringsränta som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde påverkas av höjningen av dessa marknadsräntor eller marknadsrelaterade avkastningskrav. Exempelvis behöver inte en höjning av de korta räntorna väsentligt påverka den diskonteringsränta som används för tillgångar med lång återstående nyttjandeperiod.
  - b) Den diskonteringsränta som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde kommer sannolikt att påverkas av höjningen av dessa marknadsräntor eller marknadsrelaterade avkastningskrav men tidigare känslighetsanalyser av återvinningsvärdet visar att
    - i) det ej är troligt att det kommer att ske en väsentlig minskning av återvinningsvärdet eftersom framtida kassaflöden sannolikt också kommer att öka (i vissa fall kan exempelvis ett företag visa att det justerar sina intäkter för att kompensera för höjda marknadsräntor eller marknadsrelaterade avkastningskrav), eller
    - ii) det är osannolikt att minskningen av återvinningsvärdet ger upphov till en väsentlig nedskrivning.
- 17 Om det finns en indikation på att en tillgång behöver skrivas ned, kan företaget behöva göra en ny bedömning av den återstående nyttjandeperioden, avskrivningsmetoden eller restvärdet och justera denna eller detta enligt den standard som gäller för tillgången. Bedömningen görs oberoende av om företaget gjort någon nedskrivning eller ej.

## BERÄKNING AV ÅTERVINNINGSVÄRDE

- 18 Denna standard definierar återvinningsvärdet som det högre av det verkliga värdet efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering för en tillgång eller kassagenererande enhet och dess nyttjandevärde. Punkterna 19–57 beskriver hur återvinningsvärdet beräknas. I texten används begreppet ”en tillgång”, men kraven gäller både för enskilda tillgångar och för kassagenererande enheter.
- 19 Det är inte alltid nödvändigt att beräkna både en tillgångs verkliga värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering och dess nyttjandevärde. Om något av dessa båda värden överstiger tillgångens redovisade värde behöver inte tillgången skrivas ned och då behöver det andra värdet inte beräknas.
- 20 Det kan gå att göra en värdering till verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering även om det inte finns ett noterat pris på en aktiv marknad för en identisk tillgång. Ibland går det dock inte att göra en värdering till verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering eftersom det saknas grund för en tillförlitlig uppskattning av det pris till vilket en ordnad transaktion för att sälja tillgången skulle äga rum mellan marknadsaktörer under aktuella marknadsförhållanden vid värderingstidpunkten. I detta fall kan företaget använda tillgångens nyttjandevärde som dess återvinningsvärde.
- 21 Om det inte finns någon anledning att tro att en tillgångs nyttjandevärde väsentligt överstiger dess verkliga värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering, kan tillgångens verkliga värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering användas som dess återvinningsvärde. Det är ofta fallet för en tillgång som ett företag innehar för försäljning. Detta beror på att nyttjandevärdet för en tillgång som innehas för försäljning i huvudsak utgörs av nettoförsäljningslikviden, eftersom de framtida kassaflöden tillgången kan ge upphov till i verksamheten fram till försäljningen sannolikt är obetydliga.
- 22 Återvinningsvärdet ska fastställas för den enskilda tillgången, såvida inte tillgången inte ger upphov till kassaflöden som i hög grad är oberoende av kassaflödet från andra tillgångar eller grupper av tillgångar. Om så är fallet beräknas återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör (se punkterna 65–103) såvida inte antingen
- a) tillgångens verkliga värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering är högre än dess redovisade värde, eller
  - b) tillgångens nyttjandevärde bedöms ligga nära verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering och verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering kan värderas.
- 23 I vissa fall kan uppskattningar, genomsnittsberäkningar och förenklade kalkyler utgöra godtagbara approximationer av den detaljerade beräkning som i denna standard illustreras för att fastställa verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering eller nyttjandevärdet.

**Beräkning av återvinningsvärde för en immateriell tillgång med obestämbar nyttjandeperiod**

- 24 Punkt 10 kräver att nedskrivningsbehovet för en immateriell tillgång med obestämbar nyttjandeperiod provas varje år, genom jämförelse av dess redovisade värde med dess återvinningsvärde, oavsett om det finns någon indikation på ett nedskrivningsbehov eller ej. Dock kan den senaste utförliga beräkning av en sådan tillgångs återvinningsvärde som gjordes under en tidigare period användas i prövningen av denna tillgångs nedskrivningsbehov för den aktuella perioden, förutsatt att samtliga nedanstående kriterier är uppfyllda:
- a) om den immateriella tillgången inte genererar kassainflöden från löpande användning som i hög grad är oberoende av kassainflödena från andra tillgångar eller grupper av tillgångar och vars nedskrivningsbehov därför provas som del av den kassagenererande enhet till vilken den hör, har de tillgångar och skulder som utgör den enheten inte förändrats betydligt sedan den senaste beräkningen av återvinningsvärdet,
  - b) den senaste beräkningen av återvinningsvärdet ledde till ett belopp som avsevärt översteg tillgångens redovisade värde, och
  - c) baserat på en analys av händelser som har inträffat och förändrade omständigheter sedan den senaste beräkningen av återvinningsvärde, är sannolikheten ytterst liten att en aktuell beräkning av återvinningsvärdet skulle understiga tillgångens redovisade värde.

**Verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering**

25–27 [utgår]

- 28 När verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering värderas ska avdrag göras för kostnader vid försäljning/utrangering om inte dessa redovisas som skulder. Exempel på sådana kostnader är juridiska kostnader, stämpelskatt och andra liknande skatter som utgår vid försäljning, kostnader för att flytta tillgången och direkta tillkommande kostnader för att sätta tillgången i ett sådant skick att den kan säljas. Ersättningar vid uppsägning, enligt definition i IAS 19, och kostnader för att minska eller omorganisera en verksamhet i samband med avyttringen av tillgången är inte sådana direkta tillkommande kostnader vid försäljning/utrangering av en tillgång.
- 29 I vissa fall förutsätter en avyttring av en tillgång att köparen övertar en skuld och att det enda verkliga värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering som finns tillgängligt avser tillgången och skulden tillsammans. I punkt 78 förklaras hur verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering beräknas i sådana fall.

**Nyttjandevärde****30 Följande delar ska återspeglas i beräkningen av en tillgångs nyttjandevärde:**

- a) en uppskattning av de framtida kassaflöden som företaget förväntar sig att erhålla från tillgången,
- b) förväntningar om möjliga variationer vad gäller dessa framtida kassaflödens storlek och tidpunkt,
- c) pengars tidsvärde, som representeras av aktuell riskfri marknadsränta,
- d) priset för att bära den osäkerhet som finns i tillgången, och
- e) andra faktorer, såsom svag likviditet, som marknadsaktörer skulle återspegla vid prissättning av de framtida kassaflöden företaget förväntar sig att erhålla från tillgången.

31 Nyttjandevärdet för en tillgång beräknas genom

- a) en uppskattning av de framtida in- och utbetalningar som tillgången ger upphov till i den löpande verksamheten och i samband med att den slutligen avyttras/utrangeras, och
- b) en diskontering med lämplig diskonteringsränta av dessa framtida betalningar.

32 De delar som identifieras i punkt 30 b, d och e kan återspeglas antingen som justeringar av de framtida kassaflödena eller som justeringar av diskonteringsräntan. Oavsett vilken metod ett företag använder för att återspegla förväntningar om möjliga variationer rörande framtida kassaflödens storlek eller tidpunkt, ska resultatet återspegla det förväntade nuvärdet av de framtida betalningarna, det vill säga ett vägt genomsnitt av alla möjliga utfall. I bilaga A återfinns ytterligare vägledning om hur nuvärdestekniker kan användas för att beräkna en tillgångs nyttjandevärde.

*Utgångspunkter vid uppskattning av framtida kassaflöden***33 När nyttjandevärdet beräknas ska ett företag göra följande:**

- a) Basera kassaflödesprognoser på rimliga och godtagbara antaganden som återspeglar företagsledningens bästa uppskattning av de ekonomiska förhållanden som beräknas råda under tillgångens återstående nyttjandeperiod. Större vikt ska ges externa belägg.
- b) Basera kassaflödesprognoser på de senaste finansiella budgetar och prognoser som fastställts av företagsledningen, men undanta eventuella framtida kassaflöden som väntas uppkomma vid framtida omstruktureringar eller vid förbättringar av tillgångens prestanda. Kassaflödesprognoser som bygger på dessa budgetar och prognoser ska omfatta en period om högst fem år, såvida det inte finns goda skäl att använda en längre period.



**c) Uppskatta framtida kassaflöden för perioder bortom den som omfattas av de senaste budgetarna och prognoserna genom att extrapolera prognoserna utifrån ett antagande om en oförändrad eller avtagande tillväxttakt, såvida det inte finns goda skäl att använda en ökande tillväxttakt. Denna tillväxttakt får inte överskrida den långsiktiga genomsnittliga tillväxttakt som gäller för företagets produkter eller för den bransch eller det land eller de länder där företaget är verksamt, eller för den marknad för vilken tillgången är avsedd, såvida det inte finns goda skäl att använda en högre tillväxttakt.**

- 34 Företagsledningen bedömer rimligheten i de antaganden på vilka dess aktuella kassaflödesprognoser baseras genom att analysera orsakerna till skillnader mellan tidigare kassaflödesprognoser och faktiska kassaflöden. Företagsledningen ska säkerställa att de antaganden på vilka dess aktuella kassaflödesprognoser baseras är i överensstämmelse med tidigare faktiska utfall, förutsatt att detta är lämpligt med avseende på effekterna av efterföljande händelser eller omständigheter som inte hade inträffat när dessa faktiska kassaflöden genererades.
- 35 Utförliga och tillförlitliga budgetar och prognoser över kassaflöden som omfattar mer än fem år förekommer sällan. Därför baseras företagsledningens bedömningar av framtida kassaflöden på de senaste budgetarna eller prognoserna för perioder om högst fem år. Företagsledningen kan använda bedömningar av kassaflöden baserade på budgetar och prognoser för en längre period än fem år, om den är övertygad om att bedömningarna är tillförlitliga. En ytterligare förutsättning är att företagsledningen, baserat på tidigare erfarenheter, kan visa att den har kunnat ställa tillförlitliga prognoser över kassaflöden över en sådan längre period.
- 36 Kassaflöden fram till slutet av en tillgångs nyttjandeperiod uppskattas genom en extrapolering av de kassaflöden som baseras på budgetarna och prognoserna utifrån kommande års tillväxttakt. Tillväxttakten är därvid konstant eller sjunkande över tiden, om det inte finns skäl att anta att en ökande tillväxttakt är förenlig med allmänt accepterade trender eller erfarenheter för en produkts eller verksamhets livscykel. Tillväxttakten är noll eller negativ om detta är lämpligt.
- 37 När förhållandena är gynnsamma är det sannolikt att konkurrenter kommer in på marknaden och begränsar tillväxten för företaget. Det är därför svårt för företag att överskrida den historiska, genomsnittliga tillväxttakten över en längre period (exempelvis tjugo år) för företagets produkt, eller för den bransch, det land eller de länder där företaget är verksamt eller för den marknad för vilken tillgången är avsedd.
- 38 När företaget utnyttjar information från budgetarna och prognoserna bör företaget överväga om informationen återspeglar rimliga och godtagbara antaganden och utgör företagsledningens bästa uppskattning av de ekonomiska villkor som kommer att råda under tillgångens återstående nyttjandeperiod.

*Vilka kassaflöden ska ingå?*

**39 Uppskattningar av framtida kassaflöden ska innefatta**

**a) prognostiserade inbetalningar som ett fortlöpande utnyttjande av tillgången ger upphov till,**

**b) prognostiserade utbetalningar som krävs för att tillgången ska kunna ge upphov till inbetalningar i verksamheten (inklusive utbetalningar som krävs för att tillgången ska färdigställas för användning) och som antingen direkt eller efter en fördelning på rimliga och konsekventa grunder kan hänföras till tillgången, och**

**c) eventuella betalningar som erhålls eller erläggs när tillgången avyttras/utrangeras i slutet av nyttjandeperioden.**

- 40 Uppskattningar av framtida kassaflöden och diskonteringsräntan ska på ett konsekvent sätt vara förenliga med antaganden om prisstegringar som kan hänföras till den allmänna inflationen. Om diskonteringsräntan fastställts så att den inbegriper effekten av framtida prisstegringar som kan hänföras till den allmänna inflationen uttrycks därför kassaflödena i nominella termer. Om diskonteringsräntan inte inbegriper effekten av framtida prisstegringar som kan hänföras till den allmänna inflationen uttrycks kassaflödena i reala termer. Framtida specifika prisändringar beaktas dock.
- 41 Prognoser över framtida utbetalningar inbegriper utgifter för löpande underhåll av tillgången samt framtida omkostnader som antingen direkt eller efter en fördelning på rimliga och konsekventa grunder kan hänföras till utnyttjandet av tillgången.
- 42 När det redovisade värdet av en tillgång ännu inte omfattar samtliga de utbetalningar som krävs för att tillgången ska kunna utnyttjas eller säljas ska uppskattningen av framtida utbetalningar innefatta en uppskattning av de ytterligare utbetalningar som väntas uppkomma för att tillgången ska kunna utnyttjas eller säljas. Detta gäller exempelvis för en byggnad under uppförande eller för ett utvecklingsprojekt som inte har avslutats.

- 43 För att undvika dubbelräkning innefattar uppskattningar av framtida kassaflöden inte
- a) inbetalningar som är hänförliga till andra tillgångar och som i hög grad är oberoende av inbetalningar från den tillgång som bedöms (exempelvis finansiella tillgångar såsom kundfordringar), och
  - b) utbetalningar som är hänförliga till förpliktelser som har redovisats som skulder (exempelvis leverantörsskulder, pensioner eller avsättningar).
- 44 **Framtida kassaflöden ska uppskattas med utgångspunkt från tillgången i befintligt skick. Uppskattningen av framtida kassaflöden ska inte omfatta uppskattade betalningar hänförliga till**
- a) **en framtida omstrukturering som företaget ännu inte är förpliktigt att genomföra, eller**
  - b) **förbättringar av tillgångens prestanda.**
- 45 Eftersom framtida kassaflöden ska avse tillgången i befintligt skick ska nyttjandevärdet inte återspegla
- a) framtida utbetalningar eller besparingar (exempelvis minskade löneutbetalningar) eller andra fördelar som kan väntas uppkomma genom en omstrukturering som företaget ännu inte är förpliktigt att genomföra, eller
  - b) framtida utbetalningar som kommer att förbättra tillgångens prestanda eller de hänförliga inbetalningar som väntas uppkomma till följd av sådana utbetalningar.
- 46 En omstrukturering är en åtgärd som planeras och styrs av företagets ledning och som på ett väsentligt sätt ändrar antingen företagets inriktning eller det sätt på vilket verksamheten bedrivs. IAS 37 *Avsättningar, eventualityförpliktelser och eventualitytillgångar* innehåller vägledning om när ett företag kan anses vara förpliktigt att genomföra en omstrukturering.
- 47 När ett företag är förpliktigt att genomföra en omstrukturering är det sannolikt att vissa tillgångar kommer att påverkas. Så snart företaget är förpliktigt att genomföra en omstrukturering
- a) återspeglas besparingarna och andra fördelar från omstruktureringen i uppskattningarna av de framtida kassaflöden som görs för att fastställa nyttjandevärdet (baserat på företagsledningens senaste budgetar och prognoser), och
  - b) innefattas uppskattningarna av de framtida utbetalningarna rörande omstruktureringen i en avsättning för omstrukturering i enlighet med IAS 37.
- I exempel 5 visas hur en framtida omstrukturering påverkar beräkningen av nyttjandevärdet.
- 48 Fram till att ett företag gör de utbetalningar som förbättrar tillgångens prestanda, innefattar uppskattningar av framtida kassaflöden inte de uppskattade framtida inbetalningar som väntas till följd av de ökade ekonomiska fördelar som är kopplade till utbetalningarna (se exempel 6).
- 49 Uppskattningar av framtida kassaflöden innefattar framtida utbetalningar som krävs för att upprätthålla nivån på de ekonomiska fördelar som företaget förväntar sig att erhålla från tillgången i dess nuvarande skick. När en kassagenererande enhet består av tillgångar med olika uppskattade nyttjandeperioder, och samtliga dessa tillgångar är nödvändiga för enhetens pågående verksamhet, anses ersättning av tillgångar med kortare livslängd som en del av det löpande underhållet av enheten vid uppskattning av framtida kassaflöden med koppling till enheten. På motsvarande sätt, när en enskild tillgång består av delar med olika uppskattade nyttjandeperioder, anses ersättning av delar med kortare livslängd ingå i det löpande underhållet av tillgången vid uppskattning av de framtida kassaflöden som tillgången genererar.

**50 Uppskattningar av framtida kassaflöden ska inte innefatta****a) in- och utbetalningar från finansieringsverksamheten, eller****b) in- och utbetalningar av skatter.**

51 Uppskattningar av framtida kassaflöden återspeglar antaganden som är förenliga med dem som används för att fastställa diskonteringsräntan. Annars blir följden en dubbelräkning av vissa antaganden eller att vissa antaganden inte beaktas. Eftersom diskonteringen innebär att pengarnas tidsvärde beaktas inräknas inte finansiella in- eller utbetalningar. På motsvarande sätt beräknas kassaflödena före skatt eftersom diskonteringsräntan fastställs före skatt.

**52 Uppskattningen av det nettokassaflöde som kan väntas till följd av avyttring eller utrangering av en tillgång i slutet av nyttjandeperioden ska avse det belopp som företaget räknar med att erhålla vid en försäljning mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, efter avdrag för beräknade kostnader vid försäljning/utrangering.**

53 Uppskattningen av det nettokassaflöde som kan väntas till följd av avyttring eller utrangering av en tillgång vid slutet av nyttjandeperioden fastställs på ett liknande sätt som tillgångens verkliga värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering. När nettokassaflödet uppskattas

a) utgår dock företaget från de priser som gäller vid bedömningstillfället för liknande tillgångar som uppnått slutet av sin nyttjandeperiod och som använts i liknande verksamhet som den tillgång som är föremål för bedömning, och

b) justerar dock företaget dessa priser för både framtida prisstegringar till följd av allmän inflation och särskilda prisändringar. Om uppskattningarna av framtida kassaflöden från löpande användning av tillgången och diskonteringsräntan är uttryckta i reala termer bortser dock företaget från effekten av allmänna prisändringar vid uppskattningen av nettokassaflödet från försäljningen eller utrangeringen.

53A Verkligt värde skiljer sig från nyttjandevärde. Verkligt värde återspeglar de antaganden som marknadsaktörer skulle använda vid prissättning av tillgången. Nyttjandevärdet däremot utgår från effekten av eventuellt företags-specifika faktorer som inte behöver gälla företag i allmänhet. Exempelvis återspeglar verkligt värde inte några av följande faktorer till den del de inte vanligen är tillgängliga för marknadsaktörer:

a) Mervärde på grund av att tillgången ingår i en grupp av tillgångar (exempelvis att en fastighet ingår i en portfölj av förvaltningsfastigheter på olika platser).

b) Synergieffekter mellan den värderade tillgången och andra tillgångar.

c) Juridiska rättigheter och skyldigheter som bara gäller tillgångens aktuella ägare.

d) Skatteförmåner eller skattebelastningar som bara gäller tillgångens aktuella ägare.

*Kassaflöden i utländsk valuta*

54 Framtida kassaflöden anges i den valuta som betalning sker i och diskonteras därefter med en diskonteringsränta som är förenlig med valet av valuta. Ett företag räknar om nuvärdet genom att använda avistakursen per det datum beräkningen av nyttjandevärdet görs.

*Diskonteringsränta*

**55 Diskonteringsränta eller diskonteringsräntor ska anges före skatt och återspegla aktuella marknadsmässiga bedömningar av**

**a) pengars tidsvärde, och****b) de risker som är specifika för tillgången och för vilka uppskattningarna av de framtida kassaflödena inte har justerats.**

- 56 Om diskonteringsräntan återspeglar aktuella marknadsmässiga bedömningar av pengars tidsvärde och tillgångens specifika risker, sammanfaller diskonteringsräntan med den avkastning som investerare skulle kräva av en investering som förväntas ge upphov till betalningar vars storlek samt tids- och riskprofil överensstämmer med vad företaget väntar sig få ut av tillgången. Diskonteringsräntan beräknas utifrån de avkastningskrav som kan härledas ur aktuella marknadsmässiga transaktioner för liknande tillgångar eller från den vägda genomsnittliga kapitalkostnaden i noterade företag som har en tillgång (eller en portfölj med tillgångar) med liknande risker och fördelar som den som är föremål för bedömning. Dock ska den diskonteringsränta eller de diskonteringsräntor som används för att beräkna en tillgångs nyttjandevärde inte återspegla risker för vilka uppskattningarna av de framtida kassaflödena har justerats. Annars blir följden en dubbelräkning av vissa antaganden.
- 57 När det inte är möjligt att för en särskild tillgång härleda en diskonteringsränta från marknadsdata måste uppskattningen av diskonteringsräntan göras på annat sätt. I bilaga A finns ytterligare vägledning om uppskattning av diskonteringsräntan i sådana fall.

#### REDOVISNING OCH BERÄKNING AV NEDSKRIVNINGSBEHOV

- 58 Punkterna 59–64 anger hur en värdenedgång för en enskild tillgång förutom goodwill ska redovisas och värderas. Redovisning och värdering av värdenedgångar avseende kassagenererande enheter och goodwill behandlas i punkterna 65–108.
- 59 **Det redovisade värdet ska skrivas ned till återvinningsvärdet om, och endast om, återvinningsvärdet för en tillgång är lägre än redovisat värde. Denna minskning utgör nedskrivningen.**
- 60 **En nedskrivning ska omedelbart redovisas i resultatet, såvida inte tillgången redovisas till ett omvärderat värde i enlighet med en annan standard (exempelvis enligt omvärderingsmetoden i IAS 16). För tillgångar som redovisas till ett omvärderat belopp ska minskningen av tillgångens värde redovisas på sätt som gäller enligt denna andra standard.**
- 61 En nedskrivning av en tillgång som inte omvärderats redovisas i resultatet. En nedskrivning avseende en omvärderad tillgång redovisas emellertid i övrigt totalresultat till den del nedskrivningen inte överstiger det belopp som finns i omvärderingsreserven för tillgången i fråga. En sådan nedskrivning av en omvärderad tillgång minskar omvärderingsreserven för den tillgången.
- 62 **När ett uppskattat nedskrivningsbehov överstiger redovisat värde för den tillgång det avser, ska företaget redovisa en skuld om, och endast om, detta krävs enligt annan standard.**
- 63 **När en tillgång har skrivits ned ska framtida avskrivningar anpassas så att det nya redovisade värdet, efter avdrag för ett eventuellt restvärde, på ett systematiskt sätt fördelas över tillgångens återstående nyttjandeperiod.**
- 64 Om ett företag skriver ned en tillgång redovisas i förekommande fall en uppskjuten skattefordran eller skatteskuld avseende skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde i enlighet med IAS 12 (se exempel 3).

#### KASSAGENERERANDE ENHETER OCH GOODWILL

- 65 Punkterna 66–108 och bilaga C innehåller krav för att fastställa till vilken kassagenererande enhet en tillgång hör, hur redovisat värde för kassagenererande enheter eller goodwill fastställs samt det belopp med vilket enheten eller goodwillen ska skrivas ned.

#### Till vilken kassagenererande enhet hör en tillgång?

- 66 **Om det finns indikationer på att en tillgång har minskat i värde ska återvinningsvärdet fastställas för tillgången. Om det inte går att fastställa återvinningsvärdet för tillgången, ska företaget beräkna återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör.**

- 67 Återvinningsvärdet för en enskild tillgång kan inte fastställas om
- nyttjandevärdet inte kan antas ligga nära verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering (exempelvis när de framtida kassaflöden som är hänförliga till tillgångens fortsatta utnyttjande inte kan antas vara försumbara), och
  - tillgången inte ger upphov till inbetalningar som i hög grad är oberoende av inbetalningarna från andra tillgångar.

I sådana fall kan nyttjandevärdet, och därmed återvinningsvärdet, fastställas endast för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör.

#### Exempel

Ett gruvföretag äger en järnväg som transporterar varor till och från gruvan. Den privata järnvägen kan bara säljas för skrotvärdet och den ger inte upphov till några inbetalningar som i hög grad är oberoende av de övriga gruvtillgångarna.

*Det går inte att beräkna ett återvinningsvärde för den privata järnvägen eftersom järnvägens nyttjandevärde inte kan fastställas. Sannolikt är dock nyttjandevärdet annorlunda än skrotvärdet. Därför görs uppskattningen av återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken järnvägen hör, det vill säga för gruvan som helhet.*

- 68 Som framgår av definitionen i punkt 6 utgörs en kassagenererande enhet av den minsta grupp av tillgångar till vilken en viss tillgång hör och som ger upphov till inbetalningar som i hög grad är oberoende av inbetalningar från andra tillgångar eller grupper av tillgångar. Det krävs bedömningar för att avgöra till vilken enhet som en viss tillgång hör. Om återvinningsvärdet inte kan fastställas för en enskild tillgång ska företaget avgöra vilken som är den minsta grupp av tillgångar som ger upphov till inbetalningar som i hög grad är oberoende av andra tillgångar.

#### Exempel

Ett bussföretag driver fem olika busslinjer åt en kommun i enlighet med ett avtal som innehåller krav på viss minimitrafik på samtliga linjer. Bussföretaget har uppgifter om storleken på de resurser som är knutna till varje busslinje samt de kassaflöden som linjerna ger upphov till. En av busslinjerna går med betydande förlust.

*Eftersom bussföretaget inte kan lägga ned en enskild busslinje utgör kassaflödena från de fem busslinjerna tillsammans den minsta grupp av identifierbara kassaflöden som i hög grad är oberoende av kassaflödena från andra tillgångar eller grupper av tillgångar. Därför är den kassagenererande enhet till vilken var och en av de fem busslinjerna hör bussföretaget i sin helhet.*

- 69 Inbetalningar är likvida medel som erhålls från parter som står utanför företaget. För att avgöra om inbetalningar hänförliga till en tillgång (eller grupp av tillgångar) i hög grad är oberoende av inbetalningar hänförliga till andra tillgångar (eller grupper av tillgångar) beaktar företaget olika faktorer såsom hur företagsledningen styr verksamheten (exempelvis efter produktlinjer, verksamhetsområden, enskilda platser eller regionala områden) eller hur företagsledningen fattar beslut om fortsatt användning eller avyttring av företagets tillgångar och verksamheter. I exempel 1 finns exempel på hur en kassagenererande enhet kan identifieras.

- 70 **Om det finns en aktiv marknad för de produkter som produceras med hjälp av en tillgång eller en grupp av tillgångar, utgör tillgången, eller gruppen av tillgångar, en kassagenererande enhet, även om en del av eller hela produktionen används internt. Om de inbetalningar som genereras av en tillgång eller en kassagenererande enhet påverkas av internpriser, ska företaget använda företagsledningens bästa uppskattning av framtida pris eller priser som kan uppnås i transaktioner på affärsmässiga grunder vid uppskattning av**

- de framtida inbetalningar som används för att fastställa tillgångens eller den kassagenererande enhetens nyttjandevärde, och

**b) de framtida utbetalningar som används för att fastställa nyttjandevärdet för andra tillgångar eller kassagenererande enheter som påverkas av internpriserna.**

- 71 Även om en del av eller hela den produktion som är hänförlig till en tillgång eller en grupp av tillgångar förbrukas internt (det kan exempelvis röra sig om insatsvaror till senare produktionssteg) utgör tillgången eller gruppen av tillgångar en kassagenererande enhet om företaget hade kunnat sälja produkterna på en aktiv marknad. Anledningen är att tillgången eller gruppen av tillgångar skulle kunna ge upphov till inbetalningar som i hög grad är oberoende av inbetalningar från andra tillgångar eller grupper av tillgångar. När företaget använder information som baseras på finansiella budgetar eller prognoser som är hänförliga till en sådan kassagenererande enhet, eller till en annan tillgång eller kassagenererande enhet som påverkas av internpriser, justerar företaget denna information om internpriserna inte återspeglar företagsledningens bästa uppskattning av framtida priser som skulle kunna uppnås i transaktioner som bygger på affärsmässiga grunder.
- 72 **Vilka typer av tillgångar som ingår i en kassagenererande enhet och till vilken enhet som en viss tillgång hör ska bedömas på ett likartat sätt från period till period, om det inte inträffat något som motiverar en ändring.**
- 73 För företag som ändrat sammansättningen av en kassagenererande enhet från föregående period krävs enligt punkt 130 att företaget lämnar särskilda upplysningar om den kassagenererande enheten, om det har skett en nedskrivning eller återföring av en nedskrivning avseende den kassagenererande enheten.

**Återvinningsvärde och redovisat värde för en kassagenererande enhet**

- 74 Återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet är det högsta av enhetens verkliga värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering och nyttjandevärdet. Vid bestämning av återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet ska de hänvisningar som görs till "en tillgång" i punkterna 19–57 tolkas som hänvisningar till "en kassagenererande enhet".
- 75 **Det redovisade värdet för en kassagenererande enhet ska fastställas på ett sätt som står i överensstämmelse med hur enhetens återvinningsvärde fastställts.**
- 76 Redovisat värde för en kassagenererande enhet
- a) innefattar redovisade värden endast för sådana tillgångar som direkt, eller efter en fördelning på rimliga och konsekventa grunder, kan hänföras till enheten och som bidrar till de framtida inbetalningar som används för att fastställa enhetens nyttjandevärde, och
- b) innefattar inte redovisat värde för en redovisad skuld, såvida inte återvinningsvärdet för den kassagenererande enheten inte kan fastställas utan att denna skuld beaktas.

Anledningen är att en enhets verkliga värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering samt dess nyttjandevärde fastställs utan hänsyn till kassaflöden som är hänförliga till tillgångar som inte utgör en del av enheten och utan hänsyn till skulder som redan har redovisats (se punkterna 28 och 43).

- 77 När företaget fastställer vilka tillgångar som ska ingå i bedömningar av återvinningsvärdet, är det viktigt att den kassagenererande enheten innefattar alla tillgångar som genererar eller används för att generera relevanta inbetalningar. Annars kan enheten uppfattas som lönsam trots att värdet borde skrivas ned. I vissa fall går det inte att hänföra vissa tillgångar till en kassagenererande enhet på ett rimligt och konsekvent sätt, trots att de bidrar till enhetens framtida inbetalningar. Det kan exempelvis handla om goodwill eller gemensamma tillgångar såsom huvudkontor. I punkterna 80–103 förklaras hur sådana tillgångar hanteras vid bedömning av huruvida en kassagenererande enhet behöver skrivas ned.
- 78 Det kan vara nödvändigt att beakta vissa redovisade skulder när återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet fastställs. Så kan vara fallet om en avyttring av en enhet förutsätter att köparen tar över en skuld. I dessa fall utgörs verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering (eller den uppskattade inbetalningen från den slutliga avyttringen eller utrangeringen) av det uppskattade priset för försäljning av de tillgångar som ingår i enheten och övertagande av tillhörande skulder efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering. För en meningsfull jämförelse mellan enhetens redovisade värde och återvinningsvärdet dras det redovisade värdet för skulden av från både nyttjandevärdet och det redovisade värdet för enheten.

**Exempel**

Ett företag bedriver gruvdrift i ett land där lagstiftningen kräver att ägaren måste återställa marken när brytningen avslutats. Kostnaderna för återställandet innefattar kostnader för att återföra de jordmassor som schaktades bort när verksamheten inleddes. En avsättning för kostnader för återställning gjordes när jordmassorna schaktades bort. Ett belopp motsvarande avsättningen ingick som en del av anskaffningsvärdet för gruvan och skrivs av över gruvans beräknade nyttjandeperiod. Avsättningen uppgår till 500 VE<sup>(a)</sup>, vilket motsvarar nuvärdet av återställandekostnaden.

Gruvföretaget prövar om värdet för gruvan behöver skrivas ned. Den kassagenererande enheten är gruvan som helhet. Företaget har fått olika förslag på att sälja gruvan till ett pris på cirka 800 VE. Priset återspeglar det faktum att köparen övertar skyldigheten att återställa marken. Kostnader vid försäljning/utrangering i övrigt är obetydliga. Gruvans nyttjandevärde är uppskattningsvis 1200 VE, ej inräknat kostnaderna för återställande. Det redovisade värdet för gruvan uppgår till 1000 VE.

Den kassagenererande enhetens verkliga värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering är 800 VE. Detta belopp innefattar kostnader för återställande, vilka redan har avsatts. Följaktligen bestäms nyttjandevärdet för den kassagenererande enheten efter beaktande av kostnaderna för återställande. Det innebär att nyttjandevärdet uppskattas till 700 VE (1200 VE minus 500 VE). Enhetens redovisade värde uppgår till 500 VE, lika med gruvans redovisade värde (1000 VE) efter avdrag för avsättningen för återställande (500 VE). Därför överstiger den kassagenererande enhetens återvinningsvärde dess redovisade värde.

<sup>(a)</sup> I denna standard betecknas monetära belopp i "valutaenheter" (VE).

- 79 Av praktiska skäl beräknas ibland återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet med beaktande av tillgångar som inte utgör en del av den kassagenererande enheten (exempelvis kundfordringar eller andra finansiella tillgångar) eller åtaganden som redovisats som skulder (exempelvis leverantörsskulder, pensionsförpliktelser och andra avsättningar). I sådana fall ökas det redovisade värdet för enheten med redovisat värde för dessa tillgångar och minskas med det redovisade värdet för skulderna.

*Goodwill*

Fördelning av goodwill på kassagenererande enheter

- 80 **När ett nedskrivningsbehov prövas ska goodwill som förvärvats i ett rörelseförvärv, från och med förvärvstidpunkten, fördelas på var och en av förvärvarens kassagenererande enheter, eller grupper av kassagenererande enheter, som väntas bli gynnade av synergierna i förvärvet, vare sig andra tillgångar eller skulder i det förvärvade företaget fördelas på dessa enheter eller grupper av enheter eller ej. Varje enhet eller grupp av enheter på vilken eller vilka goodwill fördelas ska**

**a) motsvara den lägsta nivå i företaget på vilken goodwillen i fråga övervakas i den interna styrningen av företaget, och**

**b) inte vara större än ett rörelsesegment enligt definition i punkt 5 i IFRS 8 *Rörelsesegment* före sammanslagning.**

- 81 Goodwill som redovisas vid ett rörelseförvärv är en tillgång som representerar de framtida ekonomiska fördelar som uppkommer från andra tillgångar förvärvade i ett rörelseförvärv som inte är enskilt identifierade och separat redovisade. Goodwill genererar inte kassaflöden oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar, och bidrar ofta till kassaflöden för flera kassagenererande enheter. Goodwill kan ibland inte fördelas på annat än en godtycklig grund på enskilda kassagenererande enheter, utan endast på grupper av kassagenererande enheter. Följden blir att den lägsta nivån i ett företag, på vilken goodwill övervakas i den interna styrningen av företaget, ibland utgörs av ett antal kassagenererande enheter till vilka denna goodwill har koppling, men på vilka den inte kan fördelas. Hänvisningar i punkterna 83–99 och i bilaga C till en kassagenererande enhet på vilken goodwill är fördelad ska läsas som hänvisningar också till en grupp av kassagenererande enheter på vilka goodwill är fördelad.

- 82 Tillämpning av kraven i punkt 80 får till följd att nedskrivningsbehovet för goodwill prövas på en nivå som återspeglar hur ett företag bedriver sin verksamhet och till vilken denna goodwill naturligt skulle kopplas. Därför krävs det vanligen inte att ytterligare rapporteringssystem utvecklas.
- 83 En kassagenererande enhet på vilken goodwill är fördelad i syfte att pröva ett nedskrivningsbehov behöver inte sammanfalla med den nivå på vilken goodwill är fördelad i enlighet med IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser* för att värdera vinster och förluster i utländsk valuta. Om ett företag exempelvis enligt IAS 21 måste fördela goodwill på relativt låga nivåer för att värdera vinster och förluster i utländsk valuta, behöver inte företaget pröva nedskrivningsbehovet för goodwill på samma nivå såvida det inte också övervakar goodwill på den nivån i den interna styrningen av företaget.
- 84 Om den första fördelningen av goodwill som förvärfvas i ett rörelseförvärv inte kan genomföras i sin helhet förrän i slutet av det räkenskapsår under vilket rörelseförvärvet genomförs, ska denna första fördelning genomföras före utgången av det första räkenskapsår som inleds efter förvärvstidpunkten.**
- 85 Enligt IFRS 3 *Rörelseförvärv*, i det fall den första redovisningen av ett rörelseförvärv endast kan fastställas preliminärt i slutet av den period under vilken förvärvet träder i kraft, ska förvärvaren
- redovisa förvärvet med dessa preliminära värden, och
  - redovisa eventuella justeringar av dessa preliminära värden till följd av slutförande av den första redovisningen under värderingsperioden, som inte ska överstiga tolv månader från förvärvstidpunkten.

Under sådana omständigheter kanske det heller inte går att genomföra den första fördelningen av redovisad goodwill från förvärvet före utgången av det räkenskapsår under vilket rörelseförvärvet träder i kraft. När detta är fallet lämnar företaget de upplysningar som krävs enligt punkt 133.

- 86 Om goodwill har fördelats på en kassagenererande enhet och företaget avyttrar en verksamhet i denna enhet, ska den goodwill som är knuten till den avyttrade verksamheten
- innefattas i det redovisade värdet för verksamheten vid fastställande av vinst eller förlust vid avyttringen, och**
  - värderas utifrån det relativa värdet för den avyttrade verksamheten och andelen av den kassagenererande enhet som behålls, såvida inte företaget kan visa att någon annan metod bättre återspeglar den goodwill som är knuten till den avyttrade verksamheten.

#### Exempel

Ett företag säljer för 100 VE en verksamhet som var del av en kassagenererande enhet på vilken goodwill har fördelats. Den goodwill som är fördelad på enheten kan inte identifieras eller knytas till en tillgångsgrupp på en lägre nivå än denna enhet, förutom godtyckligt. Återvinningsvärdet för andelen av den kassagenererande enheten som behålls är 300 VE.

Eftersom den goodwill som är fördelad på den kassagenererande enheten endast godtyckligt kan identifieras eller knytas till en tillgångsgrupp på en lägre nivå än denna enhet, värderas den goodwill som är knuten till den avyttrade verksamheten utifrån de relativa värdena för den avyttrade verksamheten och andelen av den enhet som behålls. Därför innefattas 25 procent av den goodwill som är fördelad på den kassagenererande enheten i det redovisade värdet för den avyttrade verksamheten.



- 87 Om ett företag omorganiserar sin rapporteringsstruktur på ett sådant sätt att sammansättningen på en eller flera kassagenererande enheter på vilken eller vilka goodwill har fördelats förändras, ska denna goodwill omfördelas på de berörda enheterna. Denna omfördelning ska genomföras genom användande av relativt värde på ett sätt som liknar det som används när ett företag avyttrar en verksamhet i en kassagenererande enhet, såvida inte företaget kan visa att någon annan metod bättre återspeglar den goodwill som är knuten till de omorganiserade enheterna.

#### Exempel

Goodwill hade tidigare fördelats på den kassagenererande enheten A. Den goodwill som är fördelad på A kan inte identifieras eller knytas till en tillgångsgrupp på en lägre nivå än A, förutom godtyckligt. A ska delas upp och integreras i tre andra kassagenererande enheter: B, C och D.

*Eftersom den goodwill som är fördelad på A endast godtyckligt kan identifieras eller knytas till en tillgångsgrupp på en lägre nivå än A, omfördelas den på enheterna B, C och D utifrån de relativa värdena för de tre delarna av A innan dessa delar integreras i B, C och D.*

Prövning av nedskrivningsbehovet för kassagenererande enheter med goodwill

- 88 När, enligt beskrivning i punkt 81, goodwill har koppling till en kassagenererande enhet men inte har fördelats på den enheten, ska enhetens nedskrivningsbehov prövas, närhelst det finns en indikation på att enheten kan behöva skrivas ned, genom en jämförelse av enhetens redovisade värde, exklusive eventuell goodwill, med dess återvinningsvärde. Eventuell nedskrivning ska redovisas i enlighet med punkt 104.
- 89 Om en sådan kassagenererande enhet som beskrivs i punkt 88 i sitt redovisade värde innefattar en immateriell tillgång som har obestämbar nyttjandeperiod eller som ännu inte är klar att användas och denna tillgångs nedskrivningsbehov endast kan prövas som del av den kassagenererande enheten, krävs enligt punkt 10 att enhetens nedskrivningsbehov också prövas årligen.
- 90 En kassagenererande enhet på vilken goodwill har fördelats ska prövas avseende nedskrivningsbehov årligen, samt närhelst det finns en indikation på att enheten kan behövas skrivas ned, genom att enhetens redovisade värde, inklusive goodwill, jämförs med enhetens återvinningsvärde. Om enhetens återvinningsvärde överstiger enhetens redovisade värde, föreligger inte ett nedskrivningsbehov för enheten och den goodwill som är fördelad på enheten. Om enhetens redovisade värde överstiger enhetens återvinningsvärde, ska företaget redovisa nedskrivningen i enlighet med punkt 104.

91–95 [utgår]

Tidpunkt för prövning av nedskrivningsbehovet

- 96 Den årliga prövningen av nedskrivningsbehovet hos en kassagenererande enhet på vilken goodwill har fördelats kan utföras när som helst under ett räkenskapsår, förutsatt att prövningen utförs vid samma tidpunkt varje år. Olika kassagenererande enheters nedskrivningsbehov kan prövas vid olika tidpunkter. Om en del av eller all goodwill som är fördelad på en kassagenererande enhet förvärvats i ett rörelseförvärv under det aktuella räkenskapsåret, ska emellertid denna enhets nedskrivningsbehov prövas innan det aktuella räkenskapsåret löpt ut.
- 97 Om de tillgångar som utgör den kassagenererande enhet på vilken goodwill har fördelats prövas för att se om det föreligger ett nedskrivningsbehov vid samma tidpunkt som enheten med goodwill prövas, ska nedskrivningsbehovet för dem prövas innan det prövas för enheten med goodwill. På motsvarande sätt gäller, om de kassagenererande enheter som utgör en grupp av kassagenererande enheter på vilken goodwill har fördelats prövas för att se om det föreligger ett nedskrivningsbehov vid samma tidpunkt som gruppen av enheter med goodwill prövas, att nedskrivningsbehovet för de enskilda enheterna ska prövas innan det prövas för gruppen av enheter med goodwill.

- 98 Vid den tidpunkt när nedskrivningsbehovet för en kassagenererande enhet på vilken goodwill har fördelats prövas, kan det finnas en indikation på ett nedskrivningsbehov för en tillgång i enheten med goodwill. I sådana fall prövar företaget tillgångens nedskrivningsbehov först och redovisar en nedskrivning av den tillgången innan nedskrivningsbehovet för den kassagenererande enheten med goodwill prövas. På motsvarande sätt kan det finnas en indikation på ett nedskrivningsbehov för en kassagenererande enhet i en grupp av enheter med goodwill. I sådana fall prövar företaget den kassagenererande enhetens nedskrivningsbehov först och redovisar en nedskrivning av den enheten innan det prövar nedskrivningsbehovet för den grupp av enheter på vilken goodwill fördelats.
- 99 **Den senaste utförliga beräkning, som utförts under en föregående period, av återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet på vilken goodwill har fördelats kan användas när nedskrivningsbehovet för den enheten prövas under den aktuella perioden, såvida samtliga nedanstående villkor är uppfyllda:**
- De tillgångar och skulder som utgör enheten har inte förändrats i betydande utsträckning sedan den senaste utförda beräkningen av återvinningsvärdet.**
  - Den senaste beräkningen av återvinningsvärdet ledde till ett belopp som betydligt översteg enhetens redovisade värde.**
  - Baserat på en analys av händelser som har inträffat och förändrade omständigheter sedan den senaste beräkningen av återvinningsvärde, är sannolikheten ytterst liten att en aktuell beräkning av återvinningsvärdet skulle understiga enhetens aktuella redovisade värde.**

#### *Gemensamma tillgångar*

- 100 Gemensamma tillgångar innefattar koncern- eller avdelningstillgångar. Exempel är byggnader för huvudkontor eller en avdelning inom företaget, datorutrustning eller en forskningsavdelning. Företagets struktur är avgörande för om en tillgång motsvarar denna standards definition på en gemensam tillgång för en viss kassagenererande enhet. De utmärkande kännetecknen för en gemensam tillgång är att den inte ger upphov till inbetalningar som är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar och att dess redovisade värde inte i sin helhet kan hänföras till den kassagenererande enhet som är föremål för bedömning.
- 101 Eftersom gemensamma tillgångar inte ger upphov till inbetalningar oberoende av andra tillgångar, kan återvinningsvärdet för en enskild gemensam tillgång inte fastställas, förutom i det fall företagsledningen beslutat att avyttra eller utrangera tillgången. Om det finns indikationer på att värdet för en gemensam tillgång kan behöva skrivas ned, beräknas återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet eller grupp av kassagenererande enheter till vilken den gemensamma tillgången hör och jämförs med redovisat värde för denna kassagenererande enhet eller grupp av kassagenererande enheter. Eventuell nedskrivning redovisas i enlighet med punkt 104.
- 102 **Vid prövningen av om värdet för en kassagenererande enhet behöver skrivas ned ska företaget identifiera alla gemensamma tillgångar som har koppling till den kassagenererande enheten i fråga. Om en del av det redovisade värdet för en gemensam tillgång**
- kan fördelas på en rimlig och konsekvent grund på den enheten, ska företaget jämföra det redovisade värdet för den enheten, inklusive den del av det redovisade värdet för den gemensamma tillgången som är fördelad på den enheten, med dess återvinningsvärde. Eventuell nedskrivning ska redovisas i enlighet med punkt 104,**
  - inte kan fördelas på en rimlig och konsekvent grund på den enheten ska företaget**
    - jämföra det redovisade värdet för enheten, exklusive den gemensamma tillgången, med dess återvinningsvärde och redovisa eventuella nedskrivningar i enlighet med punkt 104,**
    - avgöra vilken som är den minsta grupp av kassagenererande enheter som innefattar den enhet som är föremål för prövning och på vilken en del av det redovisade värdet för den gemensamma tillgången kan fördelas på ett rimligt och konsekvent sätt, och**

iii) jämföra det redovisade värdet för denna grupp av kassagenererande enheter, inklusive den del av det redovisade värdet för den gemensamma tillgången som kan fördelas på denna grupp av enheter, med återvinningsvärdet för gruppen av enheter. Eventuell nedskrivning ska redovisas i enlighet med punkt 104.

103 Exempel 8 åskådliggör tillämpningen av dessa krav på gemensamma tillgångar.

#### Nedskrivning av värdet för en kassagenererande enhet

104 En nedskrivning ska redovisas för en kassagenererande enhet (den minsta grupp av kassagenererande enheter på vilken goodwill eller en gemensam tillgång har fördelats) om, och endast om, återvinningsvärdet för enheten (gruppen av enheter) är lägre än det redovisade värdet för enheten (gruppen av enheter). Nedskrivningsbeloppet ska fördelas för att minska det redovisade värdet för tillgångarna i enheten (grupper av enheter) enligt följande ordning:

a) först minskas det redovisade värdet för goodwill som hänförts till den kassagenererande enheten (gruppen av enheter), och

b) sedan minskas redovisat värde för övriga tillgångar som hänförts till enheten (gruppen av enheter) proportionellt baserat på det redovisade värdet för varje tillgång i enheten (gruppen av enheter).

Dessa minskningar av redovisade värden ska redovisas som nedskrivningar av enskilda tillgångar i enlighet med punkt 60.

105 När nedskrivningar fördelas i enlighet med punkt 104 ska ett företag inte minska det redovisade värdet för en tillgång till ett värde som understiger det högsta av

a) tillgångens verkliga värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering (om dessa går att värdera),

b) tillgångens nyttjandevärde (om detta går att fastställa), och

c) noll.

Det nedskrivningsbelopp som annars hade fördelats på tillgången ska i stället fördelas proportionellt på övriga tillgångar i enheten (grupper av enheter).

106 Om det är praktiskt ogenomförbart att fastställa återvinningsvärdet för varje enskild tillgång i den kassagenererande enheten, kräver standarden en schablonmässig fördelning av nedskrivningsbeloppet på samtliga tillgångar i enheten, förutom goodwill, eftersom alla tillgångar i enheten samverkar för att skapa inbetalningsöverskott.

107 Om återvinningsvärdet för en enskild tillgång inte kan fastställas (se punkt 67) ska

a) en nedskrivning för tillgången redovisas om redovisat värde är högre än det högre av dess verkliga värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering och resultatet av den fördelning som beskrivs i punkterna 104 och 105, och

b) ingen nedskrivning redovisas om den kassagenererande enhet som är hänförlig till tillgången inte har minskat i värde. Detta gäller även om tillgångens verkliga värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering understiger dess redovisade värde.

#### Exempel

En maskin har fått en skada. Den fungerar dock fortfarande om än inte med samma kapacitet som tidigare. Tillgångens verkliga värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering är lägre än dess redovisade värde. Maskinen ger inte upphov till inbetalningar som kan särskiljas. Den minsta identifierbara grupp av tillgångar som innefattar den defekta maskinen och som ger upphov till inbetalningar som i hög grad är oberoende av inbetalningarna från andra tillgångar är den produktionslinje till vilken maskinen hör. Produktionslinjens återvinningsvärde tyder på att produktionslinjen i sin helhet inte har minskat i värde.

Förutsättning 1: De budgetar/prognoser som företagets ledning fastställt medför inget åtagande från ledningens sida om att ersätta den skadade maskinen.

*Återvinningsvärdet för maskinen kan inte fastställas eftersom maskinens nyttjandevärde*

- a) *kan skilja sig från dess verkliga värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering, och*
- b) *bara kan fastställas för den kassagenererande enhet till vilken maskinen hör (det vill säga produktionslinjen).*

*Produktionslinjen har inte minskat i värde. Därför redovisas ingen nedskrivning av maskinen. Trots det kan företaget behöva se över avskrivningsperioden eller avskrivningsmetoden för maskinen. Det är möjligt att en kortare avskrivningsperiod eller snabbare avskrivningsmetod krävs för att återspegla en ändrad syn på maskinens återstående nyttjandeperiod eller hur de ekonomiska fördelarna väntas bli använda av företaget.*

Förutsättning 2: De budgetar/prognoser som företagets ledning fastställt medför ett åtagande från ledningens sida att ersätta maskinen och att sälja den inom kort. Kassaflödena som maskinen ger upphov till fram till avyttringen antas vara försumbara.

*Maskinens nyttjandevärde kan antas ligga nära dess verkliga värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering. Därför kan maskinens återvinningsvärde fastställas och ingen hänsyn behöver tas till den kassagenererande enhet till vilken maskinen hör (det vill säga produktionslinjen). Eftersom maskinens verkliga värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering är lägre än dess redovisade värde ska maskinens värde skrivas ned.*

- 108 När kraven i punkterna 104 och 105 har tillämpats, ska en skuld avseende ett återstående nedskrivningsbehov för en kassagenererande enhet redovisas om, och endast om, så krävs enligt annan standard.**

#### ÅTERFÖRING AV EN NEDSKRIVNING

- 109** Punkterna 110–116 innehåller krav för återföring av en för tidigare perioder redovisad nedskrivning av en tillgång eller kassagenererande enhet. I texten används begreppet "en tillgång", men kraven gäller både för enskilda tillgångar och för kassagenererande enheter. I punkterna 117–121 återfinns ytterligare krav som gäller för enskilda tillgångar, i punkterna 122 och 123 krav för kassagenererande enheter och i punkterna 124 och 125 krav för goodwill.
- 110** Ett företag ska per varje rapportperiods slut fastställa om det finns indikationer på att en för tidigare perioder redovisad nedskrivning av en tillgång förutom goodwill, helt eller delvis, inte längre är motiverad. Finns sådana indikationer ska företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde.
- 111** När företaget tar ställning till om det finns indikationer på att en för tidigare perioder redovisad nedskrivning av en tillgång förutom goodwill, helt eller delvis, inte längre är motiverad ska åtminstone följande indikationer beaktas:

#### Externa informationskällor

- a) Det finns observerbara indikationer på att tillgångens värde ökat betydligt under perioden.
- b) Under perioden har det skett eller väntas inom en snar framtid ske betydande förändringar, som innebär positiva effekter för företaget, i den tekniska miljö, marknadsmiljö eller ekonomiska eller juridiska omgivning inom vilken företaget verkar eller på den marknad för vilken tillgången är avsedd.
- c) Marknadsräntorna eller andra marknadsrelaterade avkastningskrav på investeringar har fallit under perioden, på ett sätt som kan förväntas påverka den diskonteringsränta som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde och väsentligt kan öka tillgångens återvinningsvärde.

### Interna informationskällor

d) Under perioden har det skett eller väntas inom en snar framtid ske betydande förändringar, som på ett positivt sätt påverkar den omfattning i vilken eller det sätt på vilket tillgången används eller förväntas användas. Dessa förändringar innefattar utgifter under perioden i syfte att förbättra tillgångens prestanda eller omstrukturera den verksamhet i vilken tillgången ingår.

e) Den interna rapporteringen indikerar att tillgångens avkastning är högre, eller kommer att bli högre, än vad som tidigare antagits.

112 De indikationer som enligt punkt 111 finns på att en tidigare nedskrivning inte längre är motiverad återspeglar huvudsakligen de indikationer på ett potentiellt nedskrivningsbehov som finns i punkt 12.

113 Om det finns indikationer på att en tidigare nedskrivning av en tillgång förutom goodwill, helt eller delvis, inte längre är motiverad kan det vara uttryck för att ledningen behöver göra en översyn av och justera tillgångens återstående nyttjandeperiod, avskrivningsmetod eller restvärde i enlighet med den standard som är tillämplig för tillgången, även om en återföring av en nedskrivning inte sker.

114 En för tidigare perioder redovisad nedskrivning av en tillgång förutom goodwill ska återföras om, och endast om, det har skett en förändring i de uppskattningar som låg till grund för bestämningen av tillgångens återvinningsvärde sedan tillgången senast skrevs ned. Om så är fallet, ska tillgångens redovisade värde, förutom enligt vad som anges i punkt 117, ökas till återvinningsvärdet. Denna ökning är en återföring av en nedskrivning.

115 En återföring av en nedskrivning återspeglar en ökning av det belopp som företaget förväntas tillgodogöra sig från tillgången, antingen genom användande eller från en försäljning, i förhållande till den tidpunkt när företaget senast skrev ned värdet för tillgången. Enligt punkt 130 måste ett företag kunna identifiera de förändrade uppskattningar som gett upphov till ökningen av det belopp som företaget förväntas tillgodogöra sig från tillgången. Exempel på förändrade uppskattningar och bedömningar är

a) en förändring av grunden för återvinningsvärdet (det vill säga om återvinningsvärdet baseras på verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering eller nyttjandevärdet),

b) i det fall återvinningsvärdet baserades på nyttjandevärdet, en förändring av belopp eller tidpunkt för uppskattade framtida kassaflöden eller av diskonteringsräntan, eller

c) i det fall återvinningsvärdet baserades på verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering, en förändrad uppskattning och bedömning av de delar som ingår i verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering.

116 En tillgångs nyttjandevärde kan komma att bli högre än det redovisade värdet enbart till följd av att nuvärdet av framtida inbetalningar ökar ju närmare i tiden de väntas inflyta. Dock har inte det belopp som företaget förväntas tillgodogöra sig från tillgången ökat. Därför återförs en nedskrivning inte i ett sådant fall, även om tillgångens återvinningsvärde överstiger det redovisade värdet.

### Återföring av en nedskrivning för en enskild tillgång

117 En ökning av det redovisade värdet för en tillgång förutom goodwill till följd av en återföring av en tidigare nedskrivning får inte leda till att det redovisade värdet överstiger vad företaget skulle ha redovisat (efter avskrivningar) om företaget inte hade gjort några nedskrivningar för tillgången under tidigare år.

- 118 En ökning av det redovisade värdet för en tillgång förutom goodwill till ett högre belopp än vad som skulle ha redovisats (efter avskrivningar) om ingen nedskrivning hade gjorts under tidigare år, utgör en omvärdering. Vid redovisning av en sådan omvärdering tillämpar företaget den IFRS som är tillämplig för tillgången i fråga.
- 119 En återföring av en nedskrivning för en tillgång förutom goodwill ska omedelbart redovisas i resultatet, såvida inte tillgången redovisas till omvärderat värde i enlighet med en annan IFRS (exempelvis enligt omvärderingsmetoden i IAS 16). En återföring av en nedskrivning för en omvärderad tillgång ska behandlas som en värdeökning enligt denna andra IFRS.
- 120 En återföring av en nedskrivning av en omvärderad tillgång redovisas i övrigt totalresultat och ökar omvärderingsreserven för den tillgången. Till den del en nedskrivning på samma omvärderade tillgång tidigare varit redovisad i resultatet, ska en återföring av nedskrivningen emellertid också redovisas i resultatet.
- 121 När en nedskrivning återförs ska framtida avskrivningar anpassas så att det nya redovisade värdet, efter avdrag för ett eventuellt restvärde, på ett systematiskt sätt fördelas över tillgångens återstående nyttjandeperiod.

#### Återföring av en nedskrivning av en kassagenererande enhet

- 122 En återföring av en nedskrivning av en kassagenererande enhet ska fördelas proportionellt på tillgångarna i enheten, förutom för goodwill, i enlighet med dessa tillgångars redovisade värden. Dessa öknings av redovisade värden ska behandlas som återföringar av nedskrivningar för enskilda tillgångar och redovisas i enlighet med punkt 119.
- 123 När en återförd nedskrivning fördelas på en kassagenererande enhet i enlighet med punkt 122 ska det redovisade värdet för en enskild tillgång inte överstiga det lägre av

a) återvinningsvärdet (om detta kan fastställas), och

b) det redovisade värde som hade gällt (efter avskrivningar) om företaget inte gjort någon nedskrivning av tillgången under tidigare perioder.

Beloppet för återföringen av nedskrivningen, som annars hade fördelats på tillgången, ska i stället fördelas proportionellt på övriga tillgångar i enheten, förutom goodwill.

#### Återföring av en nedskrivning av goodwill

- 124 En nedskrivning av goodwill ska inte återföras under en efterföljande period.
- 125 Enligt IAS 38 *Immateriella tillgångar* är det inte tillåtet att redovisa internt upparbetad goodwill som tillgång i rapporten över finansiell ställning. Varje ökning av återvinningsvärdet för goodwill under de perioder som följer på redovisningen av en nedskrivning för goodwillen i fråga är troligen en ökning av internt upparbetad goodwill och inte en återföring av den nedskrivning som redovisats för förvärvad goodwill.

#### UPPLYSNINGAR

- 126 Ett företag ska lämna följande upplysningar för varje tillgångsslag:

a) beloppet för de nedskrivningar som redovisats i resultatet under perioden och vilka poster i rapporten över totalresultat som påverkats,

- b) beloppet för de återföringar av nedskrivningar som redovisats i resultatet under perioden och vilka poster i rapporten över totalresultat som påverkats,
- c) beloppet för de nedskrivningar för omvärderade tillgångar som redovisats i övrigt totalresultat under perioden, och
- d) beloppet för de återföringar av nedskrivningar för omvärderade tillgångar som redovisats i övrigt totalresultat under perioden.
- 127 Med tillgångsslag avses varje grupp av tillgångar som är av likartat slag och som används på ett likartat sätt i företagets verksamhet.
- 128 De uppgifter som ska lämnas enligt punkt 126 kan lämnas tillsammans med andra upplysningar för respektive slag av tillgångar. Uppgifterna kan exempelvis lämnas i den avstämning som görs för materiella anläggningstillgångar av redovisat värde vid periodens in- och utgång i enlighet med IAS 16.
- 129 Ett företag som redovisar information om segment i enlighet med IFRS 8 ska upplysa om följande för varje rapporterbart segment:
- a) beloppet för de nedskrivningar som redovisas i resultatet och i övrigt totalresultat under perioden, och
- b) beloppet för de återföringar av nedskrivningar som redovisas i resultatet och i övrigt totalresultat under perioden.
- 130 Ett företag ska lämna följande upplysningar för en enskild tillgång (inklusive goodwill) eller en kassagenererande enhet, för vilken en nedskrivning har redovisats eller återförts under perioden:
- a) De händelser och omständigheter som lett till nedskrivningen eller återföringen.
- b) Nedskrivningens eller återföringens belopp.
- c) För en enskild tillgång:
- i) tillgångens karaktär, och
- ii) om företaget redovisar information om segment i enlighet med IFRS 8, uppgift om det rapporterbara segment till vilket tillgången hör,
- d) för en kassagenererande enhet:
- i) en beskrivning av enheten (exempelvis om det är en produktlinje, en anläggning, en rörelsegren, ett geografiskt område eller ett rapporterbart segment enligt definition i IFRS 8),
- ii) beloppet för den nedskrivning som redovisats eller återförts per tillgångsslag och, om företaget lämnar information om segment i enlighet med IFRS 8, per rapporterbart segment, och
- iii) om den gruppering av tillgångar som genomförts i syfte att fastställa den kassagenererande enheten ändrats jämfört med när enhetens återvinningsvärde senast fastställdes, en beskrivning av den nuvarande och den tidigare indelningsgrunden och skälen till varför sättet att definiera den kassagenererande enheten ändrats.

- e) Återvinningsvärdet för tillgången (enheten) och om tillgångens (den kassagenererande enhetens) återvinningsvärde är dess verkliga värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering eller dess nyttjandevärde.
- f) Om återvinningsvärdet är verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering ska företaget lämna följande upplysningar:
- i) Den nivå i hierarkin för verkligt värde (se IFRS 13) som värderingen till verkligt värde av tillgången (den kassagenererande enheten) hänförs till i sin helhet (utan hänsyn till huruvida det finns observerbara indata för "kostnader vid försäljning/utrangering").
  - ii) För värderingar till verkligt värde som hänförs till nivå 2 och nivå 3 i hierarkin för verkligt värde, en beskrivning av den värderingsteknik eller de värderingstekniker som används för värdering till verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering. Om det har skett en ändring av värderingsteknik ska företaget upplysa om denna ändring och anledningen eller anledningarna till ändringen, och
  - iii) för värderingar till verkligt värde som hänförs till nivå 2 och nivå 3 i hierarkin för verkligt värde, uppgift om alla viktiga antaganden som ligger till grund för företagsledningens fastställande av verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering. Viktiga antaganden är sådana antaganden för vilka tillgångens (de kassagenererande enheternas) återvinningsvärde är mest känsligt. Företaget ska också lämna upplysningar om vilken diskonteringsränta (eller vilka diskonteringsräntor) som använts för den aktuella värderingen och tidigare värderingar, om verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering beräknas med hjälp av en nuvärdesberäkning.
- g) Om återvinningsvärdet utgörs av nyttjandevärde, vilken diskonteringsränta (vilka diskonteringsräntor) som använts i den aktuella beräkningen och i tidigare beräkningar av nyttjandevärde.
- 131 Ett företag ska lämna följande upplysningar för aggregerade belopp avseende nedskrivningar och aggregerade belopp avseende återföringar av nedskrivningar som redovisats under perioden, för vilka ingen information lämnats i enlighet med punkt 130:
- a) De huvudsakliga slag av tillgångar som berörts av nedskrivningar och de huvudsakliga slag av tillgångar som berörts av återföringar av nedskrivningar.
  - b) De huvudsakliga händelser och omständigheter som lett till redovisningen av dessa nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar.
- 132 Företaget uppmuntras att lämna upplysningar om de antaganden som ligger till grund för beräkning av tillgångarnas (de kassagenererande enheternas) återvinningsvärden under perioden. Dock kräver punkt 134 att ett företag lämnar information om de uppskattningar som används för att beräkna återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet när goodwill eller en immateriell tillgång med obestämbart nyttjandeperiod innefattas i det redovisade värdet för enheten.
- 133 Om, i enlighet med punkt 84, en andel av den goodwill som förvärvats i ett rörelseförvärv under perioden inte har fördelats på en kassagenererande enhet (grupp av enheter) per rapportperiodens slut, ska upplysning om beloppet för denna ofördelade goodwill lämnas tillsammans med orsakerna till varför detta belopp är ofördelat.

Uppskattningar som används för att beräkna återvinningsvärdet för kassagenererande enheter med goodwill eller för immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder



- 134 Ett företag ska lämna den information som krävs enligt a–f för varje kassagenererande enhet (grupp av enheter) för vilken det redovisade värdet för goodwill eller för immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder som fördelats på den enheten (gruppen av enheter) är betydande i jämförelse med företagets totala redovisade värde för goodwill eller för immateriella tillgångar med obestämbar nyttjandeperiod:
- a) Det redovisade värdet för goodwill som fördelas på enheten (gruppen av enheter).
  - b) Det redovisade värdet för immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder som fördelas på enheten (gruppen av enheter).
  - c) Den grund på vilken enhetens (gruppen av enheters) återvinningsvärde har fastställts (det vill säga nyttjandevärde eller verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering).
  - d) Om enhetens (gruppen av enheters) återvinningsvärde baseras på nyttjandevärde:
    - i) Varje viktigt antagande på vilket företagsledningen har baserat sina kassaflödesprognoser för den period som täcks av de senast gjorda budgetarna/prognoserna. Viktiga antaganden är sådana antaganden för vilka enhetens (gruppen av enheters) återvinningsvärde är mest känsligt.
    - ii) En beskrivning av företagsledningens metod för att fastställa det värde eller de värden som innefattas i varje viktigt antagande, huruvida det värdet eller de värdena återspeglar tidigare erfarenheter eller, i tillämpliga fall, är i överensstämmelse med externa informationskällor, och, om så inte är fallet, hur och varför de skiljer sig från tidigare erfarenheter eller externa informationskällor.
    - iii) Den period över vilken företagsledningen har prognostiserat kassaflöden baserat på finansiella budgetar/prognoser som fastställts av företagsledningen och, när en period som är längre än fem år används för en kassagenererande enhet (grupp av enheter), en förklaring till varför den längre perioden är motiverad.
    - iv) Den tillväxttakt som används för att extrapolera kassaflödesprognoser bortom den period som täcks av de senast gjorda budgetarna/prognoserna, och motivet till att använda en tillväxttakt som överstiger den långfristiga genomsnittliga tillväxttakten för de produkter, branscher eller det land eller de länder där företaget är verksamt, eller för den marknad för vilken enheten (gruppen av enheter) är avsedd.
    - v) Den eller de diskonteringsräntor som har använts för kassaflödesprognoserna.
  - e) Om enhetens (gruppens av enheter) återvinningsvärde baseras på verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering, den eller de värderingstekniker som används för värdering till verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering). Ett företag är inte skyldigt att lämna de upplysningar som krävs enligt IFRS 13. Om verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering inte värderas med hjälp av ett noterat pris för en identisk enhet (grupp av enheter) ska ett företag lämna följande upplysningar:
    - i) Varje viktigt antagande på vilket företagsledningen har baserat sitt fastställande av verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering. Viktiga antaganden är sådana antaganden för vilka enhetens (gruppen av enheters) återvinningsvärde är mest känsligt.
    - ii) En beskrivning av företagsledningens metod för att fastställa det värde eller de värden som innefattas i varje viktigt antagande, huruvida dessa värden återspeglar tidigare erfarenheter eller, i tillämpliga fall, är i överensstämmelse med externa informationskällor, och, om så inte är fallet, hur och varför de skiljer sig från tidigare erfarenheter eller externa informationskällor.

iiA) Den nivå i hierarkin för verkligt värde (se IFRS 13) som värderingen till verkligt värde hänförs till i sin helhet (utan hänsyn till observerbarheten hos "kostnader vid försäljning/utrangering").

iiB) Om värderingstekniken har förändrats, förändringen och skälet eller skälen till denna förändring.

Om verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering värderas med hjälp av diskonterade kassaflödesprognoser ska ett företag lämna följande upplysningar:

iii) Den period för vilken företagsledningen har prognostiserat kassaflödet.

iv) Den tillväxttakt som har använts för att extrapolera kassaflödesprognoserna.

v) Den eller de diskonteringsräntor som har använts för kassaflödesprognoserna.

f) Om en rimligt möjlig förändring i ett viktigt antagande på vilket företagsledningen har baserat sitt fastställande av enhetens (gruppen av enheters) återvinningsvärde skulle innebära att enhetens (gruppen av enheters) redovisade värde skulle överstiga dess återvinningsvärde:

i) det belopp med vilket enhetens (gruppen av enheters) återvinningsvärde överstiger dess redovisade värde,

ii) det värde som är tilldelat det viktiga antagandet,

iii) det belopp med vilket det värde som innefattats i det viktiga antagandet måste ändras, efter det att eventuella följd effekter av ändringen på de andra variabler som använts för att beräkna återvinningsvärdet införlivats, för att enhetens (gruppen av enheters) återvinningsvärde ska motsvara dess sammanlagda redovisade värde.

135 Om en del av eller hela det redovisade värdet för goodwill eller immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder fördelats på flera kassagenererande enheter (grupper av enheter), och det belopp som därmed är fördelat på varje enhet (grupp av enheter) inte är betydande i jämförelse med företagets sammanlagda redovisade värde för goodwill eller immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder, ska upplysning om detta lämnas, tillsammans med det sammanlagda redovisade värdet för goodwill eller immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder som fördelats på dessa enheter (grupper av enheter). Dessutom, om återvinningsvärdena för någon av dessa enheter (grupper av enheter) baseras på samma viktiga antagande(n) och det sammanlagda redovisade värdet för goodwill eller immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder som fördelats på dem är betydande i jämförelse med företagets sammanlagda redovisade värde för goodwill eller immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder, ska företaget lämna upplysning om detta, tillsammans med

a) det sammanlagda redovisade värdet för goodwill som fördelas på dessa enheter (grupper av enheter),

b) det sammanlagda redovisade värdet för immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder som fördelas på dessa enheter (grupper av enheter),

c) en beskrivning av det eller de viktiga antagandena,

d) en beskrivning av företagsledningens metod för att fastställa det värde eller de värden som innefattats i det viktiga antagandet eller de viktiga antagandena, huruvida det värdet eller de värdena återspeglar tidigare erfarenheter eller, i tillämpliga fall, är i överensstämmelse med externa informationskällor, och, om så inte är fallet, hur och varför de skiljer sig från tidigare erfarenheter eller externa informationskällor,

e) om en rimligt möjlig förändring i det viktiga antagandet eller de viktiga antagandena skulle innebära att det sammanlagda redovisade värdet för dessa enheter (grupper av enheter) överstiger deras sammanlagda återvinningsvärden:

i) det belopp med vilket enheternas (grupperna av enheters) sammanlagda återvinningsvärden överstiger deras sammanlagda redovisade värden,

ii) det värde eller de värden som är innefattade i det viktiga antagandet eller de viktiga antagandena,

iii) det belopp med vilket det eller de värden som innefattas i det viktiga antagandet eller de viktiga antagandena måste ändras, efter det att eventuella följd effekter av ändringen på de andra variabler som använts för att beräkna återvinningsvärdet införlivats, för att enheternas (grupperna av enheters) sammanlagda återvinningsvärden ska motsvara deras sammanlagda redovisade värden.

136 Den senaste utförliga beräkning som gjorts under en tidigare period av återvinningsvärdet för en kassagenere-  
rande enhet (grupp av enheter) kan, i enlighet med punkt 24 eller punkt 99, utnyttjas under framtida perioder  
och användas när nedskrivningsbehovet för den enheten (gruppen av enheter) prövas under den aktuella perio-  
den, förutsatt att vissa angivna kriterier uppfylls. När så är fallet avser den information för enheten (gruppen av  
enheter) som omfattas av upplysningskraven i punkterna 134 och 135 den tidigare gjorda beräkningen av  
återvinningsvärdet.

137 Exempel 9 åskådliggör de upplysningskrav som anges i punkterna 134 och 135.

#### ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER OCH IKRAFTTRÄDANDE

138 [utgår]

139 Ett företag ska tillämpa denna standard

a) för redovisningen av goodwill och immateriella tillgångar som förvärvats i rörelseförvärv för vilka avtalsdatum  
är den 31 mars 2004 eller senare, och

b) för alla andra tillgångar framåtriktat från början av det första räkenskapsår som börjar den 31 mars 2004 eller  
senare.

140 Företag som omfattas av punkt 139 uppmuntras att tillämpa denna standards krav före de ikraftträdandedatum  
som anges i punkt 139. Om ett företag tillämpar denna standard före dessa ikraftträdandedatum ska det dock  
också samtidigt tillämpa IFRS 3 och IAS 38 (enligt omarbetning 2004).

140A IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS.  
Dessutom ändrades punkterna 61, 120, 126 och 129. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår  
som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en  
tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

140B IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) innebar att punkterna 65, 81, 85 och 139 ändrades, att punkterna 91–95 och  
138 ströks och att bilaga C lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den  
1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) för en tidigare period ska  
ändringarna även tillämpas för denna tidigare period.

140C Punkt 134 e ändrades genom *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i maj 2008. Ett företag ska tillämpa denna  
ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett  
företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

- 140D Genom *Kostnader för investeringar i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag* (ändringar i IFRS 1 Första gången *International Financial Reporting Standards* tillämpas och IAS 27), som utfärdades i maj 2008, lades punkt 12 h till. Ett företag ska tillämpa denna ändring framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar de därmed förknippade ändringarna i punkterna 4 och 38A i IAS 27 för en tidigare period ska det samtidigt tillämpa ändringen av punkt 12 h.
- 140E *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i april 2009, innebar att punkt 80 b ändrades. Ett företag ska tillämpa ändringen framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 140F [utgår]
- 140G [utgår]
- 140H IFRS 10 och IFRS 11, utfärdade i maj 2011, ändrade punkt 4, rubriken till punkt 12 h och punkt 12 h. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 10 och IFRS 11.
- 140I IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkterna 5, 6, 12, 20, 22, 28, 78, 105, 111, 130 och 134 ändrades, att punkterna 25–27 ströks och att punkt 53A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.
- 140J Punkterna 130 och 134 och rubriken ovanför punkt 138 ändrades i maj 2013. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar retroaktivt för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Ett företag ska inte tillämpa dessa ändringar för perioder (inklusive jämförande perioder) där det inte också tillämpar IFRS 13.
- 140K [utgår]
- 140L IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkt 2 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 15.
- 140M IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna 2, 4 och 5 och strök punkterna 140F, 140G och 140K. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.
- 140N Genom IFRS 17, utfärdad i maj 2017, ändrades punkt 2. Genom *Ändringar av IFRS 17*, utfärdad i juni 2020, ändrades punkt 2 ytterligare. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 17.
- UPPHÄVANDE AV IAS 36 (UTFÄRDAD 1998)
- 141 Denna standard ersätter IAS 36 *Nedskrivningar* (utfärdad 1998).

*Bilaga A***TEKNIKER FÖR NUVÄRDESBERÄKNING VID BESTÄMMANDE AV NYTTJANDEVÄRDET**

Denna bilaga är en del av standarden. I den återfinns ytterligare vägledning om hur nuvärdestekniker kan användas för att beräkna nyttjandevärde. Trots att begreppet "tillgång" används, gäller den även för en grupp av tillgångar som bildar en kassagenererande enhet.

**Komponenter vid beräkning av nuvärde**

- A1 Följande delar fångar sammantaget de ekonomiska skillnaderna mellan tillgångar:
- a) en uppskattning av framtida kassaflöden, eller i mer komplexa fall, serier av framtida kassaflöden som företaget förväntar sig att erhålla från tillgången,
  - b) förväntningar om möjliga variationer vad gäller dessa kassaflödens storlek och tidpunkt,
  - c) pengars tidsvärde, som representeras av aktuell riskfri marknadsränta,
  - d) priset för att bära den osäkerhet som finns i tillgången, och
  - e) andra faktorer, som ibland ej går att identifiera (såsom svag likviditet), som marknadsaktörer skulle återspegla vid prissättning av de framtida kassaflöden företaget förväntar sig att erhålla från tillgången.
- A2 I denna bilaga jämförs två metoder för beräkning av nuvärde, som var för sig kan användas för att uppskatta en tillgångs nyttjandevärde, beroende på omständigheterna. I den "traditionella" metoden är justeringar för faktorerna b–e som beskrivs i punkt A1 inbäddade i diskonteringsräntan. I den metod som bygger på "förväntade kassaflöden" leder faktorerna b, d och e till justeringar vid beräkningen av riskjusterade förväntade kassaflöden. Oavsett vilken metod ett företag använder för att återspegla förväntningar om möjliga variationer rörande framtida kassaflödens storlek eller tidpunkt, ska resultatet vara en återspeglning av det förväntade nuvärdet av de framtida betalningarna, det vill säga ett vägt genomsnitt av alla möjliga utfall.

**Allmänna principer**

- A3 De tekniker som används för att uppskatta framtida kassaflöden och räntesatser kommer att variera med situationen beroende på de rådande omständigheterna för tillgången i fråga. Dock styr följande allmänna principer alla tillämpningar av nuvärdestekniker vid värdering av tillgångar:
- a) De räntesatser som används för att diskontera kassaflöden ska återspegla antaganden som överensstämmer med dem som finns inneboende i de uppskattade kassaflödena. Annars blir följden en dubbelräkning av vissa antaganden eller att vissa antaganden inte beaktas. Exempelvis kan en diskonteringsränta om 12 procent användas på avtalsenliga kassaflöden för en lånefordran. Denna räntesats återspeglar förväntningar om framtida inställda betalningar för lån med vissa egenskaper. Samma räntesats om 12 procent skulle inte användas för att diskontera förväntade kassaflöden, eftersom dessa kassaflöden redan återspeglar antaganden om framtida betalningsinställelser.
  - b) Uppskattade kassaflöden och diskonteringsräntor ska vara opartiska och inte vara påverkade av faktorer som inte har koppling till tillgången i fråga. Exempelvis är innebörden av att medvetet underskatta uppskattade nettokassaflöden för att förbättra den framtida lönsamhet som presenteras för en tillgång att värderingen inte längre är opartisk.
  - c) Uppskattade kassaflöden eller diskonteringsräntor ska återspegla intervallet av möjliga utfall och inte bara ett enda mest troligt, lägsta eller högsta möjliga belopp.

**Beräkning av nuvärde genom traditionell metod eller genom att använda förväntade kassaflöden***Traditionell metod*

- A4 I redovisningstillämpningar där nuvärde används har traditionellt sett en uppsättning uppskattade kassaflöden och en enda diskonteringsränta använts, som ofta beskrivs som "den ränta som överensstämmer med risken". Innebörden är att i den traditionella metoden förutsätts att alla förväntningar om framtida kassaflöden och lämplig riskpremie kan införlivas i en enda diskonteringsränta. Därför ligger i den traditionella metoden tyngdpunkten i huvudsak på valet av diskonteringsränta.

- A5 I vissa fall, såsom när det går att finna jämförbara tillgångar på en marknad, är det relativt enkelt att använda den traditionella metoden. För tillgångar med avtalsenliga kassaflöden stämmer den överens med hur aktörer på marknadsplatser beskriver tillgångar, som exempelvis "en obligation med 12 procents ränta".
- A6 Dock kan den traditionella metoden förbise vissa komplexa värderingsproblem, såsom värdering av icke-finansiella tillgångar för vilka det inte finns någon marknad eller inte heller någon marknad för jämförbara tillgångar. En korrekt identifiering av den ränta som överensstämmer med risken kräver analys av minst två poster – en tillgång som omsätts på en marknad och som har en observerbar ränta och den tillgång som värderas. Tillämplig diskonteringsränta för de kassaflöden som beräknas måste härledas från den observerbara räntan för denna andra tillgång. För att kunna göra denna härledning måste egenskaperna för den andra tillgångens kassaflöden likna dem hos kassaflödena för den tillgång som ska värderas. Därför måste vid värderingen följande ske:
- identifiering av de kassaflöden som ska diskonteras,
  - identifiering av annan tillgång på marknaden, som har kassaflöden med till synes likartade egenskaper,
  - jämförelse av kassaflödena från de två posterna för att kontrollera att de är likartade (exempelvis, är kassaflödena avtalsenliga kassaflöden, eller är kassaflödena för den ena tillgången avtalsenliga och för den andra uppskattade?),
  - utvärdering av huruvida det finns ett inslag i en post som inte finns i den andra (är exempelvis den ena mindre likvid än den andra?), och
  - utvärdering av huruvida kassaflödena för bägge tillgångarna troligen kommer att uppträda (det vill säga variera) på ett likartat sätt vid ändrade ekonomiska förutsättningar.

#### Förväntade kassaflöden

- A7 Den metod som använder förväntade kassaflöden är i vissa situationer ett mer effektivt värderingsverktyg än den traditionella metoden. När en värdering sker används alla förväntningar om möjliga kassaflöden i stället för bara det mest troliga kassaflödet. Exempelvis kan ett kassaflöde vara 100 VE, 200 VE eller 300 VE med sannolikheter på motsvarande 10 procent, 60 procent och 30 procent. Det förväntade kassaflödet är 220 VE. Att använda förväntade kassaflöden skiljer sig sålunda från den traditionella metoden genom att fokusera på en direkt analys av kassaflödena i fråga och på mer uttryckliga framställningar om de antaganden som används i beräkningen.
- A8 I den metod som använder förväntade kassaflöden tillåts också användning av nuvärdetekniker när tidpunkten för kassaflödena är oviss. Exempelvis kan ett kassaflöde om 1000 VE erhållas inom ett år, två år eller tre år, med sannolikheter på motsvarande 10 procent, 60 procent och 30 procent. Exemplet nedan innehåller beräkning av förväntat nuvärde i denna situation.

Nuvärde av 1000 VE efter 1 år till 5 %	952,38 VE	
Sannolikhet	10,00 %	95,24 VE
<hr/>		
Nuvärde av 1000 VE efter 2 år till 5,25 %	902,73 VE	
Sannolikhet	60,00 %	541,64 VE
<hr/>		
Nuvärde av 1000 VE efter 3 år till 5,50 %	851,61 VE	
Sannolikhet	30,00 %	255,48 VE
<hr/>		
Förväntat nuvärde		892,36 VE

- A9 Det förväntade nuvärdet på 892,36 VE skiljer sig från den traditionella metoden där den bästa uppskattningen är 902,73 VE (sannolikhet på 60 procent). En traditionell nuvärdesberäkning som tillämpas på detta exempel kräver ett beslut om vilken av de möjliga tidpunkterna för kassaflödena som ska användas och skulle därmed inte återspegla sannolikheterna för de andra tidpunkterna. Detta beror på att diskonteringsräntan i en traditionell nuvärdesberäkning inte kan återspegla osäkerhet vad gäller tidpunkt.
- A10 Att använda sannolikheter är ett viktigt inslag när förväntade kassaflöden används som metod. Vissa menar att tilldelning av sannolikheter till mycket subjektiva uppskattningar kan ge intryck av större exakthet än vad som verkligen är fallet. Dock kräver korrekt tillämpning av den traditionella metoden (enligt beskrivning i punkt A6) samma uppskattningar och subjektivitet utan att ge den beräkningsmässiga transparens som metoden som bygger på förväntade kassaflöden gör.
- A11 Många uppskattningar som tagits fram i aktuell praxis införlivar redan på ett informellt sätt komponenterna i metoden som bygger på förväntade kassaflöden. Dessutom behöver den som upprättar redovisningen ofta värdera en tillgång genom att använda begränsad information om sannolikheterna för möjliga kassaflöden. Exempelvis kan den som upprättar redovisningen ställas inför följande situationer:
- Det uppskattade beloppet ligger någonstans mellan 50 VE och 250 VE, men inget belopp i intervallet är mer troligt än något annat belopp. Utifrån denna begränsade information är det uppskattade förväntade kassaflödet  $150 \text{ VE } [(50 + 250)/2]$ .
  - Det uppskattade beloppet ligger någonstans mellan 50 VE och 250 VE och det mest troliga beloppet är 100 VE. Dock är sannolikheterna för de olika utfallen inte kända. Utifrån denna begränsade information är det uppskattade förväntade kassaflödet  $133,33 \text{ VE } [(50 + 100 + 250)/3]$ .
  - Det uppskattade beloppet kommer att vara 50 VE (10 procents sannolikhet), 250 VE (30 procents sannolikhet) eller 100 VE (60 procents sannolikhet). Utifrån denna begränsade information är det uppskattade förväntade kassaflödet  $140 \text{ VE } [(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$ .

I vart och ett av fallen är det troligt att det uppskattade förväntade kassaflödet ger en bättre uppskattning av nyttjandevärdet än det lägsta, mest troliga eller högsta värdet sett var för sig.

- A12 Tillämpningen av en metod som bygger på förväntade kassaflöden innebär en kostnad/nytta-konflikt. I vissa fall kan ett företag ha tillgång till omfattande uppgifter och kan ta fram många kassaflödesscenarier. I andra fall kanske ett företag inte kan ta fram mer än allmänna uppgifter om variationer i kassaflöden utan att det leder till betydande kostnader. Företaget behöver väga kostnaden för att erhålla ytterligare information mot den ytterligare tillförlitlighet som denna information kommer att ge vid värderingen.
- A13 Vissa hävdar att tekniker som bygger på förväntade kassaflöden inte är lämpliga vid värdering av en enskild post eller en post med ett begränsat antal möjliga utfall. De ger ett exempel på en tillgång med två möjliga utfall: 90 procents sannolikhet att kassaflödet ska bli 10 VE och 10 procents sannolikhet att kassaflödet ska bli 1000 VE. De påpekar att det förväntade kassaflödet i detta exempel blir 109 VE och menar att detta resultat inte representerar något av de belopp som i slutänden skulle erläggas.
- A14 Påståenden som det ovan återgivna återspeglar en avvikande underliggande uppfattning om värderingens syfte. Om syftet är att summera de kostnader som kommer att uppkomma kanske inte förväntade kassaflöden ger en trogen återgivning av den förväntade kostnaden. Denna standard behandlar emellertid beräkningen av återvinningsvärdet för en tillgång. Återvinningsvärdet för tillgången i exemplet är troligen inte 10 VE, även om detta är det mest troliga kassaflödet. Detta beror på att en värdering till 10 VE inte införlivar kassaflödernas osäkerhet vid värderingen av tillgången. I stället presenteras det osäkra kassaflödet som om det var ett säkert kassaflöde. Inget rationellt företag skulle sälja en tillgång med dessa egenskaper för 10 VE.

### Diskonteringsränta

- A15 Oavsett vilken metod ett företag använder vid beräkning av nyttjandevärdet för en tillgång ska de räntesatser som används för att diskontera kassaflöden inte återspegla risker för vilka de uppskattade kassaflödena har blivit justerade. Annars blir följden en dubbelräkning av vissa antaganden.

- A16 När det inte är möjligt att för en särskild tillgång härleda en diskonteringsränta från marknadsdata måste uppskattningen göras på annat sätt. Syftet är att, så långt det är möjligt, fastställa marknadens bedömning av
- a) pengars tidsvärde fram till slutet av tillgångens nyttjandeperiod, och
  - b) faktorerna b, d och e som beskrivs i punkt A1, till den del dessa faktorer inte har lett till justeringar vid beräkningen av uppskattade kassaflöden.
- A17 Som startpunkt vid en sådan uppskattning kan företaget beakta följande komponenter i diskonteringsräntan:
- a) företagets vägda genomsnittliga kapitalkostnad, som fastställs med tekniker som exempelvis Capital Asset Pricing Model,
  - b) företagets marginella upplåningsränta, och
  - c) andra marknadsmässiga upplåningsräntor.
- A18 Dock måste dessa räntor justeras
- a) så att de återspeglar sådana specifika risker som marknaden förknippar med de uppskattade kassaflödena för tillgången, och
  - b) så att de ej innefattar risker som inte är relevanta för tillgångens uppskattade kassaflöden eller risker för vilka de uppskattade kassaflödena har justerats.
- Dessutom bör risker såsom landrisk, valutarisk och prisrisk beaktas.
- A19 Diskonteringsräntan är oberoende av såväl företagets kapitalstruktur som av hur företaget finansierat köpet av tillgången, eftersom de framtida kassaflöden som tillgången väntas ge upphov till inte påverkas av hur företaget finansierat köpet av tillgången.
- A20 Enligt punkt 55 krävs att den diskonteringsränta som används är den före skatt. Om den grund som används för att uppskatta diskonteringsräntan är fastställd efter skatt justeras grunden således till att vara före skatt.
- A21 Normalt använder ett företag endast en diskonteringsränta för att beräkna en tillgångs nyttjandevärde. Dock kan olika diskonteringsräntor användas för olika framtida tidsperioder, när nyttjandevärdet är känsligt för de antaganden som görs om risker under olika perioder eller för skillnader i räntesatser beroende på löptid.



*Bilaga C***PRÖVNING AV NEDSKRIVNINGSBEHOV FÖR KASSAGENERERANDE ENHETER MED GOODWILL OCH INNEHAV UTAN BESTÄMMANDE INFLYTANDE**

*Denna bilaga är en del av standarden.*

- C1 Enligt IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) värderar och redovisar förvärvaren goodwill per förvärvstidpunkten som det belopp varmed beloppet enligt a nedan överskrider b nedan:
- a) summan av
- i) den överförda ersättningen värderad enligt IFRS 3, som normalt kräver verkligt värde per förvärvstidpunkten,
  - ii) beloppet för eventuella innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget värderade enligt IFRS 3, och
  - iii) i ett rörelseförvärv som genomförs i steg, det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på förvärvarens tidigare egetkapitalandel i det förvärvade företaget.
- b) nettot per förvärvstidpunkten av beloppen för de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna värderade enligt IFRS 3.

**Fördelning av goodwill**

- C2 Enligt punkt 80 i denna standard ska goodwill som förvärvats i ett rörelseförvärv fördelas på var och en av förvärvarens kassagenererande enheter, eller grupper av kassagenererande enheter, som väntas bli gynnade av synergieffekterna i förvärvet, oavsett huruvida andra tillgångar eller skulder i det förvärvade företaget tilldelas till dessa enheter eller grupper av enheter eller ej. Det är möjligt att vissa av de synergieffekter som är följden av ett rörelseförvärv kommer att fördelas på en kassagenererande enhet i vilken innehavet utan bestämmande inflytande inte har något innehav.

**Prövning av nedskrivningsbehov**

- C3 Prövning av nedskrivningsbehov innefattar jämförelse av en kassagenererande enhets återvinningsvärde med den kassagenererande enhetens redovisade värde.
- C4 Om ett företag beräknar innehav utan bestämmande inflytande till dess proportionella innehav i de identifierbara tillgångarna netto i ett dotterföretag per förvärvstidpunkten, i stället för till verkligt värde, innefattas goodwill hänförlig till innehav utan bestämmande inflytande i återvinningsvärdet för den hänförliga kassagenererande enheten men redovisas inte i moderföretagets koncernredovisning. Följden blir att ett företag ska räkna upp det redovisade värdet för goodwill som är fördelat på den enheten så att det innefattar den goodwill som är hänförlig till innehavet utan bestämmande inflytande. Detta justerade redovisade värde jämförs sedan med enhetens återvinningsvärde för att fastställa huruvida den kassagenererande enheten behöver skrivas ned.

**Fördelning av en nedskrivning**

- C5 Enligt punkt 104 måste varje identifierad nedskrivning först fördelas för att minska det redovisade värdet på goodwill fördelat på enheten och sedan proportionellt på de övriga tillgångarna i enheten baserat på det redovisade värdet för varje tillgång i enheten.
- C6 Om ett dotterföretag, eller en del av dotterföretag, med ett innehav utan bestämmande inflytande i sig självt är en kassagenererande enhet fördelas nedskrivningen mellan moderföretaget och innehavet utan bestämmande inflytande på samma grund som den som används för att fördela resultatet.

- C7 Om ett dotterföretag, eller en del av dotterföretag, med ett innehav utan bestämmande inflytande är en del av en större kassagenererande enhet, fördelas nedskrivning av goodwill på delarna i den kassagenererande enheten med ett innehav utan bestämmande inflytande och på delarna utan detta. Nedskrivningen ska fördelas på den kassagenererande enhetens delar baserat på
- a) till den del nedskrivningen är hänförlig till goodwill i den kassagenererande enheten, de relativa redovisade värdena på goodwillen i de delarna före nedskrivningen, och
  - b) till den del nedskrivningen är hänförlig till identifierbara tillgångar i den kassagenererande enheten, de relativa redovisade värdena på de identifierbara tillgångarna netto i de delarna före nedskrivningen. Varje sådan nedskrivning fördelas proportionellt på tillgångarna i delarna i varje enhet baserat på det redovisade värdet för varje tillgång i delen.
- I de delar som har ett innehav utan bestämmande inflytande fördelas nedskrivningen mellan moderföretaget och innehavet utan bestämmande inflytande på samma grund som används för fördelning av resultatet.
- C8 Om en nedskrivning hänförlig till ett innehav utan bestämmande inflytande rör goodwill som inte redovisas i moderföretagets koncernredovisning (se punkt C4) redovisas denna nedskrivning inte som en nedskrivning av goodwill. I dessa fall redovisas enbart den nedskrivning som är hänförlig till den goodwill som är fördelad på moderföretaget som en nedskrivning av goodwill.
- C9 Exempel 7 åskådliggör prövning av nedskrivningsbehovet i en ej helägd kassagenererande enhet med goodwill.

## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 37

***Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar***

## SYFTE

Syftet med denna standard är att säkerställa att lämpliga kriterier för redovisning och värderingsgrunder tillämpas på avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar och att tillräckliga upplysningar lämnas i noterna. Härigenom möjliggörs för användare att förstå posternas karaktär, betalningstidpunkter och storlek.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 1 Denna standard ska tillämpas av alla företag vid redovisning av avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar, med undantag för dem som**
  - a) uppstår till följd av kontrakt som verkställs längre fram, förutom där kontraktet är förlustbringande, och**
  - b) [utgår]**
  - c) omfattas av någon annan standard.**
- 2 Denna standard tillämpas inte på finansiella instrument (inklusive garantier) som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 9 *Finansiella instrument*.
- 3 Med kontrakt som verkställs längre fram avses kontrakt där ingen av parterna har uppfyllt någon av sina förpliktelser, eller där båda parterna endast delvis, men i lika stor utsträckning, har uppfyllt sina förpliktelser. Denna standard är tillämplig på sådana kontrakt endast då de är förlustbringande.
- 4 [utgår]
- 5 När en annan standard behandlar en viss typ av avsättning, eventualförpliktelse eller eventualtillgång ska ett företag tillämpa denna andra standard i stället för denna standard. Exempelvis behandlas vissa typer av avsättningar i standarder om följande:
  - a) [utgår]
  - b) Inkomstskatter (se IAS 12 *Inkomstskatter*).
  - c) Leasingavtal (se IFRS 16 *Leasingavtal*). Denna standard gäller dock alla leasingavtal som blir förlustbringande före inledningsdatumet för leasingavtalet enligt IFRS 16. Denna standard gäller även korttidsleasingavtal och leasingavtal där den underliggande tillgången är av lågt värde, som redovisas i enlighet med punkt 6 i IFRS 16 och som har blivit förlustbringande.
  - d) Ersättningar till anställda (se IAS 19 *Ersättningar till anställda*).
  - e) Försäkringsavtal och andra avtal inom tillämpningsområdet för IFRS 17 *Försäkringsavtal*.
  - f) Villkorad köpeskilling för den som gör ett rörelseförvärv (se IFRS 3 *Rörelseförvärv*).
  - g) Intäkter från avtal med kunder (se IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*). Eftersom IFRS 15 inte innehåller särskilda krav med avseende på avtal med kunder som är, eller har blivit, förlustbringande är denna standard dock tillämplig på sådana fall.

- 6 [utgår]
- 7 I denna standard definieras avsättningar som skulder som är ovisa vad gäller förfallotidpunkt eller belopp. I vissa länder används begreppet "avsättning" även i samband med poster som avskrivning, nedskrivning av tillgångar och osäkra fordringar. De utgör justeringar av tillgångars redovisade värden och behandlas inte i denna standard.
- 8 I andra standarder behandlas huruvida utgifter redovisas som tillgångar eller kostnader. Dessa frågeställningar behandlas inte i denna standard. Följaktligen vare sig förbjuder eller kräver denna standard aktivering av motposten när en avsättning görs.
- 9 Denna standard tillämpas på avsättningar för omstruktureringar (inklusive avvecklade verksamheter). När en omstrukturering uppfyller definitionen på en avvecklad verksamhet kan ytterligare upplysningar krävas i enlighet med IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehåses för försäljning och avvecklade verksamheter*.

## DEFINITIONER

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

En *avsättning* är en skuld som är ovisst vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.

En *skuld* <sup>(23)</sup> är en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars reglering förväntas medföra ett utflöde från företaget av resurser som utgör ekonomiska fördelar (i fortsättningen "resurser").

En *förpliktande händelse* är en händelse som skapar en legal eller informell förpliktelse som medför att ett företag inte har något realistiskt alternativ till att reglera förpliktelsen.

En *legal förpliktelse* är en förpliktelse som härrör från

- a) ett kontrakt (genom dess uttryckliga eller underförstådda villkor),
- b) lagstiftning, eller
- c) annan laglig grund.

En *informell förpliktelse* är en förpliktelse som härrör från ett företags handlande genom att företaget

- a) till följd av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt tydligt aktuellt uttalande har visat andra parter att det påtar sig vissa skyldigheter, och
- b) därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter om att det kommer att fullgöra dessa skyldigheter.

En *eventualförpliktelse* är

- a) en möjlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir, eller

<sup>(23)</sup> Definitionen av en skuld i denna standard har inte ändrats efter ändringen av definitionen av en skuld i *Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering*, utfärdat 2018.

**b) en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser, men som inte redovisas som skuld eller avsättning eftersom**

- i) det inte är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, eller**
- ii) beloppet för förpliktelsen inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.**

En *eventualtillgång* är en möjlig tillgång som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir.

Ett *förlustavtal* är ett avtal, där företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av det.

En *omstrukturering* är en plan som utformas och kontrolleras av företagsledningen och som i väsentlig grad förändrar antingen

- a) omfattningen av en viss verksamhet i företaget, eller**
- b) det sätt på vilket denna verksamhet bedrivs.**

#### **Avsättningar och andra skulder**

- 11 Avsättningar kan skiljas från andra skulder, exempelvis leverantörsskulder och upplupna kostnader, eftersom det råder ovisshet om betalningstidpunkt eller beloppets storlek för att reglera avsättningen. Till skillnad från en avsättning är
- a) leverantörsskulder skulder för varor eller tjänster som har mottagits respektive tillhandahållits och som har fakturerats eller formellt överenskommit med leverantören, och
  - b) upplupna kostnader skulder för varor eller tjänster som har mottagits respektive tillhandahållits men som ännu inte betalats, fakturerats eller formellt överenskommit med leverantören. Hit hör vissa ersättningar till anställda (såsom intjänad semesterersättning). Även om beloppets storlek eller betalningstidpunkten för upplupna kostnader ibland måste uppskattas är osäkerheten i allmänhet mycket mindre än för avsättningar.

Upplupna kostnader redovisas ofta som del av leverantörsskulder och andra skulder, medan avsättningar redovisas för sig.

#### **Samband mellan avsättningar och eventalförpliktelser**

- 12 Allmänt sett är alla avsättningar behäftade med en viss osäkerhet, eftersom betalningstidpunkten eller storleken är ovis. I denna standard används dock begreppen "eventalförpliktelser" för förpliktelser som inte uppfyller kraven för att redovisas som skulder eller avsättningar och "eventualtillgångar" för tillgångar som inte redovisas i rapporten över finansiell ställning, eftersom deras förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir. Dessutom används begreppet "eventalförpliktelse" för skulder som inte uppfyller kriterierna för att redovisas i rapporten över finansiell ställning.
- 13 Denna standard skiljer mellan
- a) avsättningar – som redovisas som skulder/avsättningar i rapporten över finansiell ställning (under förutsättning att en tillförlitlig uppskattning kan göras), eftersom de är befintliga förpliktelser och det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas vid regleringen, och
  - b) eventalförpliktelser – som inte redovisas som skulder/avsättningar i rapporten över finansiell ställning på grund av att de antingen är
    - i) möjliga förpliktelser för vilka det återstår att få bekräftat om företaget har en befintlig förpliktelse som skulle kunna leda till ett utflöde av resurser, eller

- ii) befintliga förpliktelser som inte uppfyller kriterierna i denna standard för att redovisas i rapporten över finansiell ställning som avsättning eller annan skuld (på grund av att antingen det inte är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen eller en tillräckligt tillförlitlig uppskattning av beloppet inte kan göras).

## REDOVISNING

**Avsättningar****14 En avsättning ska redovisas i rapporten över finansiell ställning när**

- a) ett företag har en befintlig förpliktelse (legal eller informell) som en följd av en inträffad händelse,
- b) det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, och
- c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

**Om dessa villkor inte är uppfyllda, ska ingen avsättning redovisas i rapporten över finansiell ställning.**

*Befintlig förpliktelse***15 I sällsynta fall framgår det inte klart om en befintlig förpliktelse finns. I dessa fall anses en inträffad händelse ge upphov till en befintlig förpliktelse om det, med beaktande av alla kända omständigheter, är mer troligt än inte troligt att en befintlig förpliktelse föreligger vid rapportperiodens slut.**

16 Det är nästan alltid klart om en inträffad händelse har gett upphov till en befintlig förpliktelse. I sällsynta fall, exempelvis i ett fall som är föremål för en rättslig prövning, kan det dock vara tvistigt antingen om vissa händelser har inträffat eller om de leder till en befintlig förpliktelse. I ett sådant fall avgör företaget om en befintlig förpliktelse föreligger vid rapportperiodens slut genom att beakta alla kända omständigheter, inklusive exempelvis utlåtanden från experter. Varje tillkommande omständighet i form av händelser efter rapportperiodens slut beaktas också. Med utgångspunkt från sådana omständigheter gör företaget bedömningar och

- a) där det är mer troligt än inte troligt att en befintlig förpliktelse föreligger vid rapportperiodens slut redovisar företaget en avsättning i rapporten över finansiell ställning (om kriterierna för att redovisa en avsättning är uppfyllda), och
- b) där det är mer troligt att en befintlig förpliktelse inte föreligger vid rapportperiodens slut lämnas upplysning om en eventalförpliktelse. Upplysning lämnas dock inte om sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten (se punkt 86).

*Inträffad händelse*

17 En inträffad händelse som leder till en befintlig förpliktelse kallas en förpliktande händelse. För att en händelse ska vara förpliktande krävs att företaget inte har något realistiskt alternativ till att reglera den förpliktelse som händelsen gett upphov till. Så är fallet endast

- a) där regleringen av förpliktelsen kan tvingas fram med stöd av lag, eller
- b) vid en informell förpliktelse, där händelsen (som kan vara en åtgärd av företaget) skapar välgrundade förväntningar hos andra parter om att företaget kommer att fullgöra förpliktelsen.

18 Finansiella rapporter visar ett företags finansiella ställning vid utgången av rapportperioden och inte dess möjliga framtida ställning. Därför görs inga avsättningar i rapporten över finansiell ställning för utgifter som krävs för den framtida verksamheten. De enda skulder som redovisas i rapporten över finansiell ställning är de som existerar vid rapportperiodens slut.

- 19 Det är endast sådana förpliktelser som uppstår på grund av inträffade händelser och finns oberoende av ett företags framtida handlande (det vill säga den framtida driften) som redovisas som avsättningar. Exempel på sådana förpliktelser är böter vid eller utgifter för sanering av ej tillåten miljöförstöring, som båda vid reglering leder till ett utflöde av resurser oberoende av företagets framtida handlande. På liknande sätt gör ett företag en avsättning för utgifterna för att avveckla en anläggning för utvinning av olja eller ett kärnkraftverk i den utsträckning som företaget är ålagt att undanröja redan orsakad skada. Å andra sidan kan ett företag, på grund av affärsmässiga skäl eller rättsliga krav, avse eller vara tvunget att ådra sig utgifter för att driva verksamheten på visst sätt i framtiden (exempelvis genom att installera rökfilter i ett visst slags fabrik). Eftersom företaget kan undvika den framtida utgiften genom sitt framtida handlande, exempelvis genom att ändra sitt sätt att bedriva verksamheten, finns det ingen befintlig förpliktelse för en sådan framtida utgift, och ingen avsättning görs.
- 20 En förpliktelse omfattar alltid en motpart. Det är dock inte nödvändigt för företaget att känna till vem motparten är – förpliktelsen kan till och med vara gentemot allmänheten. Av att en förpliktelse alltid omfattar en förbindelse gentemot en annan part följer att enbart ett lednings- eller styrelsebeslut inte ger upphov till en informell förpliktelse vid rapportperiodens slut, såvida inte beslutet har meddelats före rapportperiodens slut till dem som berörs av det på ett tillräckligt tydligt sätt för att skapa en välgrundad förväntan hos dem om att företaget kommer att fullgöra sina skyldigheter.
- 21 En händelse som inte genast ger upphov till en förpliktelse kan göra det vid en senare tidpunkt, på grund av att lagändringar eller en åtgärd (exempelvis ett tillräckligt tydligt offentligt uttalande) av företaget ger upphov till en informell förpliktelse. Exempelvis kan det vara så att när en miljöskada orsakas finns ingen förpliktelse att rätta till följderna. Emellertid kommer orsakandet av skadan att bli en förpliktande händelse när en ny lag kräver att den befintliga skadan åtgärdas eller när företaget offentligt accepterar ansvar för åtgärdande på ett sätt som skapar en informell förpliktelse.
- 22 Där detaljer i ett lagförslag återstår att fastställa uppstår en förpliktelse först när det är så gott som säkert att lagen kommer att antas i sin föreslagna lydelse. I denna standard behandlas en sådan förpliktelse som en legal förpliktelse. Skilda förhållanden som omgärdar lagstiftning gör det omöjligt att ange en enskild händelse som skulle göra antagandet av en lag så gott som säkert. I många fall är det omöjligt att vara så gott som säker på att en lag kommer att antas förrän detta faktiskt skett.

#### *Sannolikt utflöde av resurser*

- 23 För att en skuld ska redovisas i rapporten över finansiell ställning räcker det inte med att det finns en befintlig förpliktelse, utan ett utflöde av resurser för att reglera den befintliga förpliktelsen måste också vara sannolikt. I denna standard <sup>(24)</sup> betraktas ett utflöde av resurser som sannolikt eller en annan händelse som sannolik om det är mer troligt än inte troligt att händelsen inträffar, dvs. sannolikheten för att händelsen inträffar är större än sannolikheten för att den inte gör det. I det fall det inte är sannolikt att en befintlig förpliktelse föreligger, lämnar ett företag upplysning om en eventalförpliktelse, såvida inte möjligheten av ett utflöde av resurser är ytterst liten (se punkt 86).
- 24 Där det finns ett antal likartade förpliktelser (exempelvis produktgarantier eller liknande), fastställs sannolikheten för ett utflöde genom en sammantagen bedömning av slaget av förpliktelser. Även om sannolikheten för ett utflöde kan vara liten för varje enskild förpliktelse, kan det sammantaget mycket väl vara sannolikt att något utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera slaget av förpliktelser. Om så är fallet görs en avsättning (om de övriga kriterierna för redovisning är uppfyllda).

#### *Tillförlitlig uppskattning av förpliktelsen*

- 25 Uppskattningar och bedömningar är ett nödvändigt inslag i upprättandet av finansiella rapporter och minskar inte dessas tillförlitlighet. Detta gäller särskilt vid avsättningar, som till sin karaktär är mer osäkra än de flesta andra poster i rapporten över finansiell ställning. Förutom i ytterst sällsynta fall kan ett företag fastställa ett intervall av möjliga utfall och därför göra en uppskattning av förpliktelsen som är tillräckligt tillförlitlig för en avsättning.
- 26 I det ytterst sällsynta fall där en tillförlitlig uppskattning inte kan göras föreligger en skuld som inte kan redovisas i rapporten över finansiell ställning. Om den skulden lämnas upplysning som för en eventalförpliktelse (se punkt 86).

<sup>(24)</sup> Tolkningen av "sannolikt/sannolik" som "mer troligt än inte troligt" i denna standard gäller inte nödvändigtvis i andra standarder.

**Eventualförpliktelser**

- 27 **Ett företag ska inte redovisa en eventualförpliktelse som avsättning i rapporten över finansiell ställning.**
- 28 Upplysningar lämnas om en eventualförpliktelse enligt punkt 86, såvida inte sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten.
- 29 Där ett företag är solidariskt ansvarigt för en förpliktelse behandlas den del av förpliktelsen som förväntas bli infriad av andra parter som en eventualförpliktelse. Företaget gör en avsättning för den del av förpliktelsen för vilken ett utflöde av resurser är sannolikt, förutom i de ytterst sällsynta fall då ingen tillförlitlig uppskattning kan göras.
- 30 Eventualförpliktelser kan utvecklas på ett sätt som ursprungligen inte förväntades. Därför bedöms de fortlöpande för att avgöra om ett utflöde av resurser har blivit sannolikt. Om ett utflöde av resurser blir sannolikt för en post som tidigare behandlats som en eventualförpliktelse, görs en avsättning i de finansiella rapporterna för den period då sannolikheten ändrats (förutom under de ytterst sällsynta omständigheter då ingen tillförlitlig uppskattning kan göras).

**Eventualtillgångar**

- 31 **Ett företag ska inte redovisa en eventualtillgång som tillgång i rapporten över finansiell ställning.**
- 32 Eventualtillgångar uppstår vanligen genom oplanerade eller andra oväntade händelser som ger upphov till möjligheten av ett inflöde av resurser till företaget. Ett exempel är ett anspråk framställt i en rättsvist med oviss utgång.
- 33 Eventualtillgångar redovisas inte som tillgångar i finansiella rapporter, eftersom det kan medföra redovisning av inkomster som kanske aldrig förverkligas. När ett inflöde blir så gott som säkert är det dock inte längre fråga om en eventualtillgång. Det är då riktigt att redovisa den i rapporten över finansiell ställning.
- 34 Upplysning lämnas om en eventualtillgång enligt punkt 89, där ett inflöde av resurser är sannolikt.
- 35 Eventualtillgångar bedöms fortlöpande för att tillförsäkra att förändringar återges på ett korrekt sätt i de finansiella rapporterna. Om det har blivit så gott som säkert att ett inflöde av resurser kommer att uppstå, redovisas tillgången och de därmed sammanhängande inkomsterna i de finansiella rapporterna för den period då ändringen inträffar. Om ett inflöde av resurser har blivit sannolikt, lämnas upplysning om eventualtillgången (se punkt 89).

**VÄRDERING****Bästa uppskattning**

- 36 **En avsättning ska göras med det belopp som är den bästa uppskattningen av de utgifter som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen vid rapportperiodens slut.**
- 37 Den bästa uppskattningen av de utgifter som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen är det belopp som ett företag rationellt sett skulle betala för att reglera förpliktelsen vid rapportperiodens slut eller för att då överföra den till en tredje part. Det är ofta omöjligt eller oöverkomligt dyrt att reglera eller överföra en förpliktelse vid rapportperiodens slut. Den uppskattning av beloppet som ett företag skulle betala rationellt sett för att reglera eller överföra förpliktelsen ger dock den bästa uppskattningen av de utgifter som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen vid rapportperiodens slut.
- 38 Uppskattningarna av utfall och finansiell påverkan bestäms av företagsledningens bedömning, kompletterad med erfarenheter av liknande transaktioner och, i en del fall, yttranden av oberoende experter. Varje tillkommande omständighet i form av händelser efter rapportperiodens slut beaktas också.



- 39 Osäkerheter kring avsättningsbeloppet hanteras på olika sätt beroende på omständigheterna. Där avsättningen avser en stor mängd poster uppskattas förpliktelsen genom att alla tänkbara utfall vägs samman med deras sannolikheter. Den statistiska benämningen på ett sådant värde är "väntevärde". Avsättningen blir därför olika stor beroende på om sannolikheten för en förlust på ett givet belopp är, exempelvis, 60 procent eller 90 procent. Där det finns ett kontinuerligt intervall av möjliga utfall, och varje punkt i detta intervall är lika sannolik som någon annan, används intervalllets mittpunkt.

#### Exempel

Ett företag säljer varor med en garanti som ger kunder ersättning för reparationer av de tillverkningsfel som upptäcks inom sex månader från inköp. Om mindre fel upptäcktes i alla sålda produkter skulle följden bli reparationsutgifter på 1 miljon. Om större fel upptäcktes i alla sålda produkter skulle följden bli reparationsutgifter på 4 miljoner. Företagets erfarenhet och förväntningar utvisar att under det kommande året kommer 75 procent av de sålda varorna att vara felfria, 20 procent att ha mindre fel och 5 procent att ha större fel. I överensstämmelse med punkt 24 uppskattar ett företag sannolikheten för ett utflöde för garantiförpliktelse som helhet.

Väntevärdet för reparationsutgiften är

$$(75 \% \text{ av noll}) + (20 \% \text{ av } 1 \text{ miljon}) + (5 \% \text{ av } 4 \text{ miljoner}) = 400\,000$$

- 40 Där avsättningen avser en enstaka förpliktelse, kan det enskilt mest sannolika utfallet utgöra den bästa uppskattningen. Även i ett sådant fall beaktar företaget dock andra möjliga utfall. Där andra möjliga utfall huvudsakligen antingen överstiger eller understiger det enskilt mest sannolika utfallet, blir den bästa uppskattningen ett högre respektive lägre belopp. Om ett företag exempelvis måste rätta till ett allvarligt fel i en större anläggning, som det har uppfört åt en kund, kan det enskilt mest sannolika utfallet vara att reparationen lyckas vid första försöket till en utgift på 1 000. En större avsättning görs dock om det finns en betydande risk för att ytterligare insatser krävs.
- 41 Avsättningen beräknas före skatt, eftersom de skattemässiga konsekvenserna av avsättningen, och förändringar i denna, behandlas i IAS 12.

#### Risk och osäkerhet

- 42 **De risker och osäkerheter som oundvikligen omgärdar många händelser och förhållanden ska beaktas för att uppnå den bästa uppskattningen av en avsättning.**
- 43 Begreppet risk beskriver variabilitet i utfall. En riskjustering kan öka det belopp som en skuld beräknas till. Försiktighet krävs vid bedömningar under osäkra förhållanden så att intäkter eller tillgångar inte överskattas, och kostnader eller skulder inte underskattas. Osäkerhet motiverar dock inte överdrivet stora avsättningar eller avsiktligt överskattade skulder. Om exempelvis de beräknade utgifterna för ett särskilt ogynnsamt utfall uppskattas på ett försiktigt sätt, behandlas det utfallet inte samtidigt avsiktligt som mer sannolikt än det realistiskt sett är. Aktsamhet krävs för att undvika dubbel justering för risk och osäkerhet, med åtföljande överskattning av en avsättning.
- 44 Upplysning om osäkerheter förknippade med utgiftsbeloppet lämnas enligt punkt 85 b.

#### Nuvärde

- 45 **Där effekten av pengars tidsvärde är väsentlig ska avsättningen utgöras av nuvärdet av de utbetalningar som förväntas krävas för att reglera förpliktelsen.**
- 46 Till följd av pengars tidsvärde utgör de avsättningar som avser utbetalningar nära efter rapportperiodens slut en större belastning än avsättningar som avser utbetalningar av samma storlek som görs senare. Därför nuvärdesberäknas avsättningar, där effekten är väsentlig.

- 47 **Diskonteringsräntan (eller -räntorna) ska vara den räntesats före skatt som återspeglar aktuella marknadsbedömningar av pengars tidsvärde och de specifika risker som är förknippade med skulden. Diskonteringsräntan ska inte återspegla sådana risker som beaktats i de uppskattade framtida kassaflödena.**

#### **Framtida händelser**

- 48 **Framtida händelser som kan påverka det belopp som krävs för att reglera en förpliktelse ska återspeglas i en avsättning, där det finns tillräckliga, objektiva omständigheter som talar för att de kommer att inträffa.**
- 49 Förväntade framtida händelser kan vara särskilt viktiga vid beräkning av avsättningar. Ett företag kan exempelvis anse att framtida teknikförändringar medför att utgiften för sanering i slutet av en anläggnings livslängd kommer att minska. Det belopp som redovisas återspeglar en rimlig förväntan hos tekniskt kunniga, objektiva bedömare, med hänsyn tagen till alla kända omständigheter beträffande den teknik som kommer att finnas tillgänglig vid tiden för saneringen. Det är därför lämpligt att exempelvis ta hänsyn till förväntade utgiftsminskningar till följd av ökad erfarenhet av att använda befintlig teknik eller den förväntade utgiften för att använda befintlig teknik vid en större eller mer komplicerad saneringsinsats än vad som tidigare genomförts. Utvecklingen av en helt ny saneringsteknik föregrips dock inte, såvida den inte stöds av tillräckliga, objektiva omständigheter.
- 50 Effekten av möjlig ny lagstiftning beaktas vid beräkning av en befintlig förpliktelse när det finns tillräckliga, objektiva omständigheter som talar för att en ny lag så gott som säkert kommer att införas. De olika förhållanden som uppstår i praktiken gör det omöjligt att ange en enda händelse som en tillräcklig, objektiv omständighet i varje fall. Det krävs kännedom om både vad lagen kommer att kräva och om det är så gott som säkert att den kommer att antas och genomföras i vederbörlig ordning. I många fall föreligger inte tillräckliga, objektiva omständigheter förrän den nya lagen har antagits.

#### **Förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar**

- 51 **Vinster vid förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar ska inte beaktas vid beräkning av en avsättning.**
- 52 Vinster vid en förväntad avyttring eller utrangering av en tillgång beaktas inte vid beräkning av en avsättning, även om den förväntade avyttringen eller utrangeringen är nära förknippad med den händelse som ger upphov till avsättningen. I stället redovisas sådana vinster vid den tidpunkt som framgår av den standard som behandlar de berörda tillgångarna.

#### **GOTTGÖRELSER**

- 53 **Där en del av eller hela det belopp som krävs för att reglera en avsättning förväntas bli ersatt av en tredje part, ska gottgörelsen redovisas när, och endast när, det är så gott som säkert att den kommer att erhållas om företaget reglerar förpliktelsen. Gottgörelsen ska redovisas som en tillgång för sig i rapporten över finansiell ställning. Det belopp som redovisas för gottgörelsen får inte överstiga avsättningen.**
- 54 **I rapporten över totalresultatet får det belopp som motsvarar gottgörelsen dras av från den kostnad som motsvarar avsättningen.**
- 55 Ibland kan ett företag räkna med att en annan part betalar delar av eller hela det belopp som krävs för att reglera en avsättning (exempelvis genom försäkringsavtal, skadeståndsklausuler eller leverantörsgarantier). Den andra parten kan antingen ersätta företaget för vad det betalat eller betala direkt.
- 56 I de flesta fall förblir företaget ansvarigt för hela beloppet i fråga, så att företaget skulle vara tvunget att reglera hela beloppet om den tredje parten av något skäl underlåter att betala. Företaget avsätter då ett belopp som motsvarar hela skulden, och den förväntade gottgörelsen redovisas som en separat tillgång i rapporten över finansiell ställning när det är så gott som säkert att gottgörelse kommer att erhållas om företaget reglerar skulden.
- 57 I vissa fall blir företaget inte ansvarigt för den tredje partens förpliktelse om denne underlåter att betala. I ett sådant fall är företaget inte ansvarigt för denna förpliktelse och inkluderar inte den i avsättningen.
- 58 Som framgår av punkt 29 utgör en förpliktelse, för vilken ett företag är solidariskt ansvarigt, en eventalförpliktelse i den mån det förväntas att förpliktelsen kommer att regleras av andra parter.

## FÖRÄNDRINGAR I AVSÄTTNINGAR

- 59** Avsättningar ska omprövas vid varje rapportperiods slut och justeras så att de återspeglar den aktuella bästa uppskattningen. Om det inte längre är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, ska avsättningen återföras.
- 60 Vid nuvärdesberäkning ökas det redovisade avsättningsbeloppet under varje period som en konsekvens av tids-effekten. Ökningen redovisas som låneutgift.

## ANVÄNDNING AV AVSÄTTNINGAR

- 61** En avsättning ska tas i anspråk endast för de utgifter som avsättningen ursprungligen var avsedd för.
- 62 Endast de utgifter som den ursprungliga avsättningen var avsedd för reducerar denna. Att ställa utgifter mot en avsättning som ursprungligen gjordes i ett annat syfte skulle dölja att det är frågan om två skilda händelser.

## TILLÄMPNING AV REGLERNA FÖR REDOVISNING OCH VÄRDERING

**Framtida rörelseförluster**

- 63** Avsättningar får inte göras för framtida rörelseförluster.
- 64 Framtida rörelseförluster uppfyller inte definitionen av en skuld i punkt 10 eller de allmänna kriterierna för avsättningar i punkt 14.
- 65 En förväntan om framtida rörelseförluster tyder på att värdet på vissa av rörelsens tillgångar kan ha gått ned. Ett företag prövar om en värdenedgång föreligger för dessa tillgångar enligt IAS 36 *Nedskrivningar*.

**Förlustavtal**

- 66** Om ett företag har ett förlustavtal ska en avsättning beräknas och redovisas för den befintliga förpliktelsen enligt avtalet.
- 67 Många avtal (exempelvis vissa rutinmässiga inköpsbeställningar) kan hävas utan ersättning till motparten, och därför föreligger ingen förpliktelse. I andra avtal fastslås både rättigheter och skyldigheter för var och en av avtalsparterna. Där händelser inträffar som gör ett sådant avtal förlustbringande ingår det i denna standards tillämpningsområde och en skuld redovisas i rapporten över finansiell ställning. Kontrakt som verkställs längre fram och som inte är förlustavtal ingår inte i denna standards tillämpningsområde.
- 68 Ett avtal är enligt denna standard ett förlustavtal om företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser enligt avtalet överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av det. Med de oundvikliga utgifterna menas det lägsta, sett till nettobeloppet, av å ena sidan utgifterna för att fullfölja avtalet och å andra sidan skadestånd eller liknande ersättningar om avtalet inte fullföljs.
- 68A I utgifterna för att fullfölja avtal ingår utgifter som hänför sig direkt till avtalet. Utgifter som hänför sig direkt till ett avtal består av både
- a) tillkommande utgifter för att fullfölja detta avtal, till exempel för direkt lön och material, och
  - b) en fördelning av andra utgifter som hänför sig direkt till fullföljandet av ett avtal, till exempel en fördelning av avskrivningskostnaden för en materiell anläggningstillgång som används för att fullfölja bland annat det avtalet.
- 69 Innan en särskild avsättning för ett förlustavtal fastställs skriver ett företag ned värdet på de tillgångar som används för att fullfölja avtalet, för att återspegla inträffad värdenedgång (se IAS 36).

**Omstrukturering**

- 70 Följande är exempel på händelser som kan vara omstruktureringar:
- a) Försäljning eller avveckling av en verksamhetsgren.
  - b) Nedläggning av verksamheter i ett land eller en region, eller flyttning av verksamheter från ett land till ett annat, eller från en region till en annan.
  - c) Förändringar i ledningsstruktur, exempelvis genom att en ledningsnivå tas bort.
  - d) Genomgripande omorganisationer som har en väsentlig effekt på verksamhetens karaktär och inriktning.
- 71 En avsättning för omstruktureringsutgifter görs enbart när de allmänna kriterierna för avsättningar i punkt 14 är uppfyllda. Av punkterna 72–83 framgår hur de allmänna kriterierna tillämpas på omstruktureringar.
- 72 **En informell förpliktelse att omstrukturera uppstår endast i följande fall:**
- a) **Företaget har en fastställd, utförlig omstruktureringsplan av vilken minst framgår**
    - i) **den verksamhet, eller del av verksamhet, som berörs,**
    - ii) **de driftsställen som främst berörs,**
    - iii) **det ungefärliga antalet anställda som kommer att få avgångsvederlag samt deras placering och arbetsuppgifter,**
    - iv) **de utgifter som företaget kommer att ådra sig, och**
    - v) **den tidsperiod under vilken åtgärderna ska genomföras.**
  - b) **Företaget har skapat en välgrundad förväntan hos dem som berörs att företaget kommer att genomföra omstruktureringen, genom att påbörja genomförandet av denna plan eller att tillkännage dess huvuddrag till dem som berörs av den.**
- 73 Att ett företag har börjat genomförandet av en omstruktureringsplan kan exempelvis visas genom nedmontering av en fabrik, försäljning av tillgångar eller ett offentligt tillkännagivande av planens huvuddrag. Ett offentligt tillkännagivande av en utförlig omstruktureringsplan skapar en informell förpliktelse endast om det sker på sådant sätt och informationen är så detaljerad (dvs. angivande av planens huvuddrag) att det skapar välgrundade förväntningar hos andra parter, såsom kunder, leverantörer och anställda (eller deras företrädare) om att företaget kommer att genomföra omstruktureringen.
- 74 För att en plan ska ge upphov till en informell förpliktelse när de som är berörda meddelas, behöver genomförandet vara planerat att börja så snart som möjligt och att slutföras inom en tidsram som gör betydande förändringar av planen osannolika. Om det förväntas dröja länge innan omstruktureringen inleds, eller om denna förväntas ta orimligt lång tid, är det osannolikt att planen skapar en välgrundad förväntan hos andra att företaget redan har bundit sig för en omstrukturering, eftersom tidsramen ger företaget möjligheter att ändra sina planer.
- 75 Ett beslut av företagets ledning eller styrelse före rapportperiodens slut att omstrukturera skapar inte en informell förpliktelse vid rapportperiodens slut såvida inte företaget före rapportperiodens slut
- a) börjat genomföra omstruktureringsplanen, eller

- b) meddelat huvuddragen i omstruktureringsplanen till dem som är berörda av den på ett tillräckligt tydligt sätt för att skapa en välgrundad förväntan hos dem att företaget kommer att genomföra omstruktureringen.

Om ett företag börjar genomföra en omstruktureringsplan eller meddelar dess huvuddrag till berörda parter först efter rapportperiodens slut, krävs upplysning om detta enligt IAS 10 *Händelser efter rapportperioden* om omstruktureringen är väsentlig och om utelämnande av informationen rimligen kan antas påverka de beslut som de primära användarna av generella finansiella rapporter fattar på grundval av dessa finansiella rapporter, som innehåller finansiell information om ett särskilt rapporterande företag.

- 76 Även om ett ledningsbeslut i sig självt inte ger upphov till en informell förpliktelse, kan det tillsammans med andra inträffade händelser ge upphov till en förpliktelse. Exempelvis kan förhandlingar med personalföreträdare om avgångsvederlag, eller med köpare om försäljningen av en verksamhet, ha slutförts med förbehåll endast för styrelsens godkännande. När godkännandet väl har erhållits och meddelats till övriga parter, har företaget en informell förpliktelse att omstrukturera, om villkoren i punkt 72 uppfylls.
- 77 I vissa länder ligger det yttersta beslutet hos ett organ, vars medlemmar inkluderar företrädare för andra intressegrupper än företagsledningen (exempelvis anställda), eller kan underrättelse till sådana företrädare krävas innan beslut fattas av organet. Eftersom ett beslut av ett sådant organ innebär att information lämnats till dessa företrädare kan det ge upphov till en informell förpliktelse att omstrukturera.
- 78 Det uppstår ingen förpliktelse att sälja en verksamhet förrän företaget har åtagit sig att sälja, dvs. när det finns ett bindande försäljningsavtal.**
- 79 Även när ett företag har fattat ett beslut om att sälja en verksamhet och tillkännagett beslutet offentligt, kan det inte ha åtagit sig att sälja förrän det finns en köpare och ett bindande försäljningsavtal. Så länge det inte finns ett bindande försäljningsavtal kan företaget ändra sig. Om det inte går att finna en köpare som är beredd att köpa till godtagbara villkor måste företaget faktiskt agera på annat sätt. När försäljningen av en verksamhet förväntas som en del av en omstrukturering, prövas om denna verksamhets tillgångar har gått ned i värde, enligt IAS 36. När en försäljning utgör endast del av en omstrukturering, kan en informell förpliktelse uppstå för de övriga delarna av omstruktureringen innan ett bindande försäljningsavtal föreligger.
- 80 En avsättning för omstrukturering ska omfatta enbart de direkta utgifter som uppstår genom omstruktureringen, det vill säga sådana som både**

**a) med nödvändighet är betingade av omstruktureringen, och**

**b) saknar samband med företagets pågående verksamheter.**

- 81 En avsättning för omstrukturering inkluderar inte sådana utgifter som

a) omskolning eller omplacering av den personal som stannar kvar i företaget,

b) marknadsföring, eller

c) investeringar i nya system och distributionsnät.

Sådana utgifter hör samman med den framtida verksamheten och är inte skulder för omstrukturering vid rapportperiodens slut. Utgifterna redovisas på samma grund som om de uppstår oberoende av en omstrukturering.

- 82 Identifierbara, framtida rörelseförkluster fram till dess omstruktureringen sker inkluderas inte i en avsättning, såvida de inte är knutna till ett förlustavtal enligt definitionen i punkt 10.

- 83 Enligt punkt 51 beaktas inte vinster vid en förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar vid beräkning av en avsättning för omstrukturering, även om försäljningen av tillgångar ses som en del av omstruktureringen.

## UPPLYSNINGAR

- 84 För varje slag av avsättning ska företaget lämna upplysningar om följande:

- a) Det redovisade värdet vid periodens början och slut.
- b) De ytterligare avsättningar som gjorts under perioden, inklusive ökning av befintliga avsättningar.
- c) Belopp som tagits i anspråk (det vill säga de utgifter företaget ådragit sig och som har belastat avsättningen) under perioden.
- d) Outnyttjade belopp som har återförts under perioden.
- e) Ökningen under perioden av nuvärdesberäknade belopp på grund av tidseffekten och effekten av varje ändring i diskonteringsräntan.

Jämförande information krävs inte.

- 85 Ett företag ska lämna följande upplysningar för varje slag av avsättning:

- a) En kortfattad beskrivning av förpliktens karaktär och den förväntade tidpunkten för varje utflöde av resurser som förpliktelsen leder till.
- b) En indikation om osäkerheterna om beloppet eller tidpunkten för dessa utflöden. Där det är nödvändigt för att ge tillräcklig information, ska ett företag upplysa om de viktiga antaganden som gjorts om framtida händelser, som behandlas i punkt 48.
- c) Beloppet av varje förväntad gottgörelse, med uppgift om belopp för varje tillgång som redovisas för den förväntade gottgörelsen.

- 86 Såvida inte sannolikheten för ett utflöde genom en reglering av en eventalförpliktelse är ytterst liten, ska ett företag för varje slag av eventalförpliktelse vid rapportperiodens slut lämna en kortfattad beskrivning av dess karaktär och, där det är praktiskt möjligt,

- a) en uppskattning av dess finansiella effekt, beräknad enligt punkterna 36–52,
- b) en indikation om osäkerheterna om beloppet eller tidpunkten för dessa utflöden, och
- c) information om möjligheten att eventuell gottgörelse erhålls.

- 87 För att bedöma vilka avsättningar eller eventalförpliktelser som kan redovisas sammanslagna är det nödvändigt att beakta om posterna är tillräckligt lika för att en enda upplysning om dem uppfyller kraven i punkterna 85 a och b samt 86 a och b. Det kan alltså vara lämpligt att som ett enda slag av avsättning behandla belopp som har att göra med garantier för olika produkter, men det skulle inte vara lämpligt att som ett enda slag behandla både belopp som har att göra med normala garantier och belopp som är föremål för rättsliga förfaranden.

- 88 Där både en avsättning och en eventalförpliktelse uppstår på grund av samma omständigheter, lämnas de upplysningar som krävs i punkterna 84–86 på ett sätt som visar sambandet mellan avsättningen och eventalförpliktelsen.

- 89 **Där ett inflöde av resurser är sannolikt ska ett företag lämna en kortfattad beskrivning av karaktären på eventualtillgångarna vid rapportperiodens slut och, där det är praktiskt möjligt, en uppskattning av deras finansiella effekt beräknad enligt principerna för avsättningar i punkterna 36–52.**
- 90 Det är viktigt att upplysningar om eventualtillgångar inte ger vilsedande indikationer om sannolikheten för ett inflöde av resurser.
- 91 **Där eventuell information som krävs enligt punkterna 86 och 89 inte lämnas, på grund av att det inte är praktiskt genomförbart, ska detta förhållande anges.**
- 92 **I ytterst sällsynta fall kan upplysningar om några eller alla av de uppgifter som krävs i punkterna 84–89 väntas ha en allvarlig inverkan på företagets förhandlingsläge i en tvist med andra parter rörande det som avsättningen, eventualförpliktelsen eller eventualtillgången gäller. I sådana fall behöver företaget inte lämna uppgifterna, men tvistens allmänna karaktär ska framgå, tillsammans med det faktum att uppgifterna inte lämnats och skälet härtill.**

## ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- 93 **Effekten av att börja tillämpa denna standard, vid dess ikraftträdande eller tidigare, ska redovisas som en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel för den period då standarden tillämpas för första gången. Företag uppmuntras att, men måste inte, justera ingående balans för balanserade vinstmedel för den tidigaste redovisade perioden och att räkna om den jämförande informationen. Om den jämförande informationen inte räknas om, ska detta framgå.**
- 94 [utgår]
- 94A *Förlustavtal – Utgifter för att fullfölja avtal*, som utfärdades i maj 2020, innebar att punkt 68A lades till och att punkt 69 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar på avtal för vilka det ännu inte har uppfyllt alla sina skyldigheter i början av det räkenskapsår då det först tillämpar ändringarna (första tillämpningsdagen). Företaget ska inte räkna om jämförande information. Företaget ska i stället redovisa den kumulativa effekten av att för första gången tillämpa ändringarna som en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel, eller annan komponent i eget kapital, enligt vad som är tillämpligt, på den första tillämpningsdagen.

## IKRAFTTRÄDANDE

- 95 Standarden ska tillämpas på finansiella rapporter för helår avseende perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för perioder som börjar före den 1 juli 1999, ska företaget lämna upplysning om detta.
- 96 [utgår]
- 97 [utgår]
- 98 [utgår]
- 99 Genom *Den årliga förbättringscykeln 2010–2012 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2013, ändrades punkt 5 som en konsekvensändring av ändringen av IFRS 3. Ett företag ska tillämpa denna ändring framåtriktat för rörelseförvärv som ändringen av IFRS 3 är tillämplig på.
- 100 IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkt 5 ändrades och att punkt 6 ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.
- 101 IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkt 2 och strök punkterna 97 och 98. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

- 102 Genom IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 5. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 16.
- 103 Genom IFRS 17, utfärdad i maj 2017, ändrades punkt 5. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 17.
- 104 Genom *Definition av väsentlig* (ändringar i IAS 1 och IAS 8), utfärdad i oktober 2018, ändrades punkt 75. Ett företag ska tillämpa denna ändring framåtriktad för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar ändringarna av definitionen av väsentlig i punkt 7 i IAS 1 och punkterna 5 och 6 i IAS 8.
- 105 *Förlustavtal – Utgifter för att fullfölja avtal*, som utfärdades i maj 2020, innebar att punkterna 68A och 94A lades till och att punkt 69 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2022 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.



## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 38

**Immateriella tillgångar**

## SYFTE

- 1 Syftet med denna standard är att ange hur immateriella tillgångar som inte uttryckligen omfattas av andra standarder behandlas i redovisningen. I standarden krävs att en immateriell tillgång redovisas i rapporten över finansiell ställning om, och endast om, angivna kriterier är uppfyllda. Standarden anger också hur redovisade värden beräknas, och den kräver vissa upplysningar om immateriella tillgångar.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 2 **Denna standard ska tillämpas vid redovisning av immateriella tillgångar, förutom**

**a) immateriella tillgångar som ingår i en annan standards tillämpningsområde,**

**b) finansiella tillgångar, enligt definition i IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering*,**

**c) redovisningen och värderingen av prospekterings- och utvärderingstillgångar (se IFRS 6 *Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar*), och**

**d) utgifter för utvecklingen och utvinningen av mineraler, olje- och naturgasfyndigheter och andra liknande icke-förnybara naturtillgångar.**

- 3 Om en annan standard föreskriver hur ett visst slag av immateriell tillgång ska redovisas ska ett företag tillämpa den standarden i stället för denna standard. Denna standard gäller exempelvis inte för

a) immateriella tillgångar som innehas av ett företag för försäljning i dess ordinarie verksamhet (se IAS 2 *Varulager*),

b) uppskjutna skattefordringar (se IAS 12 *Inkomstskatter*),

c) leasing av immateriella tillgångar som redovisas i enlighet med IFRS 16 *Leasingavtal*,

d) tillgångar som uppkommer i samband med ersättningar till anställda (se IAS 19 *Ersättningar till anställda*),

e) finansiella tillgångar, enligt definitionen i IAS 32. Redovisning och värdering av vissa finansiella tillgångar omfattas av IFRS 10 *Koncernredovisning*, IAS 27 *Separata finansiella rapporter* och IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures*,

f) goodwill som förvärvats vid ett rörelseförvärv (se IFRS 3 *Rörelseförvärv*),

g) avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17 *Försäkringsavtal* och alla tillgångar inom ramen för kas-saflöden för anskaffning av försäkringsavtal enligt definitionen i IFRS 17,

- h) immateriella anläggningstillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning (eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) i enlighet med IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*,
- i) tillgångar som härrör från avtal med kunder som redovisas i enlighet med IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*.
- 4 Vissa immateriella tillgångar kan finnas i eller på en fysisk form såsom en cd-skiva (vad gäller programvara), juridisk dokumentation (vad det gäller en licens eller ett patent) eller film. Vid bestämmandet av om en tillgång som består av både immateriella och materiella delar ska redovisas enligt IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* eller som en immateriell tillgång enligt denna standard krävs bedömning för att fastställa vilken del som betyder mest. Exempelvis är programvara för en datorstyrd verktygsmaskin, som inte kan fungera utan just det programmet, en integrerad del av maskinvaran och behandlas därför som en materiell anläggningstillgång. Samma sak gäller för en dators operativsystem. En programvara som inte är en integrerad del av maskinvaran behandlas som en immateriell tillgång.
- 5 Denna standard tillämpas bland annat på utgifter för annonsering, utbildning, igångsättning av nya verksamheter och forsknings- och utvecklingsverksamheter. Forsknings- och utvecklingsverksamheter syftar till att utveckla kunskap. Därför är, även om dessa verksamheter kan resultera i en tillgång med fysisk form (såsom en prototyp), den fysiska delen mindre viktig än den immateriella delen, det vill säga den kunskap som den innefattar.
- 6 Rättigheter som innehas av en leasetagare enligt licensavtal som avser sådant som filmer, videoinspelningar, pjäser, manuskript, patent och upphovsrätter omfattas av denna standard och är undantagna från IFRS 16.
- 7 Undantag från en standards tillämpningsområde kan göras om aktiviteter eller transaktioner är så specialiserade att de ger upphov till redovisningsfrågor som kan behöva behandlas på annat sätt. Detta gäller redovisning av utgifter för att exploatera, utveckla eller utvinna olja, naturgas och mineralfyndigheter inom branscher som utvinner naturtillgångar samt avseende försäkringsavtal. Därför tillämpas inte denna standard på utgifter för sådana aktiviteter och avtal. Denna standard tillämpas dock på andra immateriella tillgångar (såsom programvara) som används av och andra utgifter (såsom utgifter för igångsättning av nya verksamheter) som uppkommer i branscher som utvinner naturtillgångar eller försäkringsgivare.

#### DEFINITIONER

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

*Avskrivning* är den systematiska fördelningen av en immateriell tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod.

**En tillgång** <sup>(25)</sup> är en resurs

**a) som ett företag har kontroll över till följd av inträffade händelser, och**

**b) som förväntas ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden.**

*Redovisat värde* är det belopp till vilket en tillgång är upptagen i rapporten över finansiell ställning, efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar.

<sup>(25)</sup> Definitionen av en tillgång i denna standard har inte ändrats efter ändringen av definitionen av en tillgång i *Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering*, utfärdat 2018.

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

*Avskrivningsbart belopp* är en tillgångs anskaffningsvärde, eller annat belopp i stället för anskaffningsvärde, efter avdrag för beräknat restvärde.

*Utveckling* är att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas.

*Företagsspecifikt värde* är nuvärdet av de framtida kassaflöden som ett företag väntar sig att en tillgång genererar vid nyttjandet av den och vid avyttring/utrangering i slutet av nyttjandeperioden eller som företaget väntar sig genereras vid reglering av en skuld.

*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*.)

En *nedskrivning* är det belopp med vilket en tillgångs redovisade värde överstiger dess återvinningsvärde.

En *immateriell tillgång* är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk form.

*Monetära tillgångar* är kontanta medel samt tillgångar som omvandlas till kontanta medel till fasta eller fastställbara belopp.

*Forskning* är ursprungligt och planerat sökande med utsikter till att ge ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt.

En immateriell tillgångs *restvärde* är det uppskattade belopp som ett företag för närvarande skulle erhålla vid avyttring/utrangering av tillgången efter avdrag för uppskattade utgifter för denna avyttring/utrangering, om tillgången redan hade uppnått den ålder och det skick som den väntas uppnå i slutet av nyttjandeperioden.

*Nyttjandeperiod* är

**a) den period under vilken en tillgång förväntas vara tillgänglig att användas av ett företag, eller**

**b) det antal tillverkade enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med tillgången av ett företag.**

### **Immateriella tillgångar**

- 9 Företag använder ofta resurser eller ådrar sig skulder för att anskaffa, utveckla, underhålla eller förbättra immateriella värden, såsom vetenskaplig eller teknisk kunskap, utformning och införande av nya processer eller system, licenser, immateriella rättigheter, kunskap om marknader och varumärken (inklusive utgivningsrätter). Vanliga exempel på sådana värden är programvara, patent, upphovsrätter, filmer, kundregister, förvaltningsrätter avseende hypotekslån, fiskelicenser, importkvoter, franchiseavtal, kund- eller leverantörsrelationer, kundlojalitet, marknadsandelar och marknadsföringsrättigheter.

- 10 Inte alla exempel i punkt 9 motsvarar definitionen på en immateriell tillgång, det vill säga identifierbarhet, kontroll över tillgången samt förekomst av framtida ekonomiska fördelar. Om en post som omfattas av denna standard inte uppfyller definitionen av en immateriell tillgång, redovisas utgiften för att förvärva eller upparbeta posten internt som kostnad när utgiften uppstår. Vid ett rörelseförvärv utgör dock sådana poster en del av den goodwill som redovisas som tillgång i rapporten över finansiell ställning vid förvärvstidpunkten (se punkt 68).

#### *Identifierbarhet*

- 11 Definitionen av en immateriell tillgång kräver att en immateriell tillgång är identifierbar för att skilja den från goodwill. Goodwill som redovisas vid ett rörelseförvärv är en tillgång som representerar de framtida ekonomiska fördelar som uppkommer från andra tillgångar förvärvade i ett rörelseförvärv som inte är enskilt identifierade och separat redovisade. De framtida ekonomiska fördelarna kan ha sin grund i synergi mellan de identifierbara tillgångar som förvärvats eller i tillgångar som var för sig inte uppfyller kriterierna för redovisning i de finansiella rapporterna.

#### **12 En tillgång är identifierbar om den antingen**

**a) är avskiljbar, det vill säga att det går att avskilja eller dela av den från företaget och sälja, överlåta, licensiera, hyra ut eller byta den, antingen enskilt eller tillsammans med ett hänförligt avtal eller en identifierbar tillgång eller skuld, oavsett om företaget har för avsikt att göra detta eller ej, eller**

**b) uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter, oavsett om dessa rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser.**

#### *Kontroll*

- 13 Ett företag har kontroll över en tillgång, om det har kraften att säkerställa att framtida ekonomiska fördelar från dess underliggande resurs kommer företaget till del och att begränsa andras möjligheter att få del av dessa fördelar. Ett företags förmåga att kontrollera de framtida ekonomiska fördelarna från en immateriell tillgång har normalt sin grund i juridiska rättigheter, som kan göras gällande i en domstol. Om sådana juridiska rättigheter saknas, försvåras möjligheten att påvisa kontroll över tillgången. Att göra en rättighet gällande juridiskt är dock inte en nödvändig förutsättning för kontroll över tillgången, eftersom ett företag kan vara i stånd att kontrollera de framtida ekonomiska fördelarna på något annat sätt.
- 14 Kunskap om marknader och teknik kan ge upphov till framtida ekonomiska fördelar. Ett företag kontrollerar dessa fördelar, om exempelvis kunskaperna skyddas av juridiska rättigheter såsom upphovsrätt eller om det finns överenskommelser om uppdelning av marknaden (där detta är tillåtet) eller en lagstadgad tystnadsplikt för de anställda.
- 15 Ett företag kan ha yrkesutbildad personal och kan se ökad kunskap genom utbildning som en källa till framtida ekonomiska fördelar. Företaget kan också förvänta sig att personalen även i fortsättningen kommer att erbjuda företaget sina kunskaper. Men vanligtvis har ett företag otillräcklig kontroll över de förväntade framtida ekonomiska fördelarna till följd av yrkesutbildad personal och utbildning för att dessa poster ska motsvara definitionen på en immateriell tillgång. Av liknande skäl är det osannolikt att en speciell färdighet, exempelvis vad gäller ledarskap eller teknik, motsvarar definitionen på en immateriell tillgång om inte juridiska rättigheter hindrar andra från att utnyttja den och dra ekonomiska fördelar av den och den i övrigt motsvarar definitionen.
- 16 Ett företag kan ha en grupp av kunder eller en marknadsandel och förvänta sig att kunderna kommer att fortsätta att handla med företaget som följd av företagets ansträngningar att bygga upp kundrelationer och kundlojalitet. Utan några juridiska rättigheter att skydda eller på annat sätt utöva kontroll över kundrelationer eller kundernas lojalitet har vanligtvis företaget dock otillräcklig kontroll över de förväntade ekonomiska fördelarna från sådana relationer och lojaliteter för att sådana poster (exempelvis kundregister, marknadsandelar, kundrelationer, kundlojalitet) ska kunna uppfylla definitionen av en immateriell tillgång. I avsaknad av juridiska rättigheter som skyddar kundrelationer, utgör bytestransaktioner avseende samma eller likartade icke avtalsenliga kundrelationer (förutom som del av ett rörelseförvärv) belägg för att företaget ändå kan kontrollera de förväntade framtida ekonomiska fördelar som är hänförliga till kundrelationerna. Eftersom sådana bytestransaktioner också utgör belägg för att kundrelationerna är avskiljbara, motsvarar dessa kundrelationer definitionen av en immateriell tillgång.

*Framtida ekonomisk fördel*

- 17 De framtida ekonomiska fördelarna av en immateriell tillgång kan innefatta intäkter från försäljning av produkter eller tjänster, kostnadsbesparingar eller andra fördelar av att använda tillgången. Exempelvis kan användandet av en immateriell rättighet i en tillverkningsprocess minska framtida tillverkningskostnader i stället för att öka framtida intäkter.

## REDOVISNING OCH VÄRDERING

- 18 Om ett företag ska redovisa en immateriell tillgång i rapporten över finansiell ställning krävs att företaget visar att posten
- a) motsvarar definitionen av en immateriell tillgång (se punkterna 8–17), och
- b) uppfyller kriterierna för att redovisas i rapporten över finansiell ställning (se punkterna 21–23).

Detta krav gäller inledningsvis uppkomna utgifter för att förvärva eller internt upparbeta en immateriell tillgång och de utgifter som därefter uppkommer för att bygga ut, byta ut del av eller underhålla den.

- 19 Punkterna 25–32 behandlar tillämpningen av redovisningskriterierna på immateriella tillgångar som förvärvats separat, och punkterna 33–43 behandlar tillämpning av dessa kriterier på immateriella tillgångar som förvärvats i ett företagsförvärv. Punkt 44 behandlar den första värderingen av immateriella tillgångar som förvärvats genom ett statligt bidrag, punkterna 45–47 byten av immateriella tillgångar och punkterna 48–50 behandlingen av internt upparbetad goodwill. Punkterna 51–67 behandlar det första redovisningstillfället för och värdering av internt upparbetade immateriella tillgångar.
- 20 Immateriella tillgångar är av sådan art att det i många fall inte görs några tillägg till en sådan tillgång eller byten av del av den. I enlighet med detta bibehåller de flesta tillkommande utgifter troligen de förväntade framtida ekonomiska fördelarna av en befintlig immateriell tillgång snarare än att motsvara definitionen av en immateriell tillgång och kriterierna för att redovisas i denna standard. Dessutom är det ofta svårt att hänföra tillkommande utgifter direkt till en enskild immateriell tillgång, i stället för till rörelsen som en helhet. Därför är det endast sällan tillkommande utgifter – utgifter som uppkommit efter det första redovisningstillfället för en förvärvad immateriell tillgång eller efter färdigställandet av en internt upparbetad immateriell tillgång – innefattas i en tillgångs redovisade värde. I överensstämmelse med punkt 63 redovisas alltid tillkommande utgifter för varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande poster (oberoende av om de förvärvats externt eller upparbetats internt) i resultatet när de uppkommer. Detta beror på att sådana utgifter inte kan särskiljas från utgifter för att utveckla verksamheten som helhet.
- 21 **En immateriell tillgång ska redovisas i rapporten över finansiell ställning om, och endast om,**
- a) **det är sannolikt att de förväntade framtida ekonomiska fördelar som kan hänföras till tillgången kommer att tillfalla företaget, och**
- b) **tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.**
- 22 **Ett företag ska bedöma sannolikheten för förväntade framtida ekonomiska fördelar utifrån rimliga och välunderbyggda antaganden som utgör företagsledningens bästa uppskattning av de ekonomiska förhållandena under tillgångens nyttjandeperiod.**
- 23 Ett företag gör bedömningar för att bilda sig en uppfattning om hur säkra de framtida ekonomiska fördelar som är hänförliga till användningen av tillgången är, utifrån den information som är tillgänglig vid första redovisningstillfället. Större vikt läggs vid extern information.
- 24 **En immateriell tillgång ska värderas till anskaffningsvärde första gången den tas upp i rapporten över finansiell ställning.**

**Separat förvärv**

- 25 Vanligen kommer det pris ett företag betalar för att separat förvärva en immateriell tillgång att återspegla förväntningar om sannolikheten för att tillgångens förväntade framtida ekonomiska fördelar kommer att tillfalla företaget. Med andra ord väntar sig företaget ett inflöde av ekonomiska fördelar, även om det råder osäkerhet om tidpunkt eller belopp för inflödet. Därför anses alltid sannolikhetskriteriet i punkt 21 a vara uppfyllt för immateriella tillgångar som förvärvats separat.
- 26 Dessutom kan anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som förvärvats separat vanligen beräknas på ett tillförlitligt sätt. Det gäller särskilt när köpeskillingen består av kontanter eller andra monetära tillgångar.
- 27 Anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som förvärvats separat utgörs av
- a) dess inköpspris, inklusive tullavgifter vid import och icke återbetalningsbara skatter, efter avdrag för handelsrabatter och andra rabatter, och
  - b) eventuella direkt hänförliga utgifter för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning.
- 28 Exempel på direkt hänförliga utgifter är
- a) utgifter för ersättningar till anställda (enligt definition i IAS 19), som uppkommer i direkt samband med skapandet av en produktionsfärdig tillgång,
  - b) avgifter till konsulter, som uppkommer i direkt samband med skapandet av en produktionsfärdig tillgång, och
  - c) utgifter för provning av om tillgången fungerar riktigt.
- 29 Exempel på utgifter som inte ingår i anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång är
- a) utgifter för att lansera en ny produkt eller tjänst (inklusive utgifter för annonsering och säljfrämjande åtgärder),
  - b) utgifter för att bedriva verksamhet på en ny plats eller med en ny typ av kunder (inklusive utgifter för personalutbildning), och
  - c) administrationsutgifter och andra allmänna omkostnader.
- 30 När tillgången befinner sig i det skick som krävs för att kunna använda den på det sätt som företagsledningen avser innefattas inte längre utgifter i en immateriell tillgångs redovisade värde. Därför inkluderas inte utgifter som uppkommer vid användning eller omplacering av en immateriell tillgång i den tillgångens redovisade värde. Exempelvis innefattas inte följande utgifter i en immateriell tillgångs redovisade värde:
- a) utgifter som uppkommer medan en tillgång som kan användas på det sätt som företagsledningen avser ännu inte har tagits i bruk, och
  - b) driftsförluster som uppstår i ett inledningsskede, såsom de som uppstår medan efterfrågan för de produkter som tillverkas med hjälp av tillgången byggs upp.

- 31 Viss verksamhet sker i samband med utveckling av en immateriell tillgång, men krävs inte för att bringa tillgången till det skick som krävs för att den ska kunna användas på det sätt som företagsledningen avser. Denna tillfälliga verksamhet kan ske före eller under utvecklingen. Eftersom tillfällig verksamhet inte är nödvändig för att bringa en tillgång till det skick som krävs för att kunna använda den på det sätt som företagsledningen avser, redovisas intäkter och hänförliga kostnader från tillfällig verksamhet omedelbart i resultatet och innefattas i företags respektive klassificeringar av intäkter och kostnader.
- 32 Om betalning för en immateriell tillgång sker senare än enligt normala betalningsvillkor, utgörs anskaffningsvärdet av det pris som skulle gälla vid kontant betalning. Skillnaden mellan detta belopp och de totala betalningarna redovisas som räntekostnad över kreditperioden, såvida den inte aktiveras enligt IAS 23 *Låneutgifter*.

#### **Anskaffning som del av ett rörelseförvärv**

- 33 Enligt IFRS 3 *Rörelseförvärv*, om en immateriell tillgång förvärvas i ett rörelseförvärv, är denna immateriella tillgångs anskaffningsvärde dess verkliga värde per förvärvstidpunkten. En immateriell tillgångs verkliga värde kommer att återspegla marknadsaktörernas förväntningar per förvärvstidpunkten om sannolikheten för att tillgångens förväntade framtida ekonomiska fördelar kommer att tillfalla företaget. Med andra ord väntar sig företaget ett inflöde av ekonomiska fördelar, även om det råder osäkerhet om tidpunkt eller belopp för inflödet. Därför anses alltid sannolikhetskriteriet i punkt 21 a vara uppfyllt för immateriella tillgångar som förvärvas i rörelseförvärv. Om en tillgång som förvärvats i ett rörelseförvärv är avskiljbar eller uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter finns tillräcklig information för en tillförlitlig beräkning av tillgångens verkliga värde. Därför anses alltid kriteriet för tillförlitlig värdering i punkt 21 b vara uppfyllt för immateriella tillgångar som förvärvas i rörelseförvärv.
- 34 Enligt denna standard och IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) redovisar en förvärvare per förvärvstidpunkten, skilt från goodwill, en förvärvad immateriell tillgång hos det förvärvade företaget, oavsett om tillgången hade redovisats av det förvärvade företaget före rörelseförvärvet eller ej. Detta innebär att förvärvaren redovisar ett pågående FoU-projekt hos det förvärvade företaget som en tillgång skild från goodwill, om projektet motsvarar definitionen av en immateriell tillgång. Ett förvärvat företags pågående FoU-projekt motsvarar definitionen av en immateriell tillgång när det

a) motsvarar definitionen av en tillgång, och

b) är identifierbart, det vill säga är avskiljbart eller uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter.

#### *En immateriell tillgång som förvärvats i ett rörelseförvärv*

- 35 Om en immateriell tillgång som förvärvats i ett rörelseförvärv är avskiljbar eller uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter finns tillräcklig information för en tillförlitlig beräkning av tillgångens verkliga värde. När, för de uppskattningar som används för att beräkna en immateriell tillgångs verkliga värde, det finns ett intervall av möjliga utfall med olika sannolikheter, ingår den osäkerheten i beräkningen av tillgångens verkliga värde.
- 36 En immateriell tillgång som förvärvas i ett rörelseförvärv kan vara avskiljbar, dock bara tillsammans med ett tillhörande kontrakt eller en identifierbar tillgång eller skuld. I dessa fall redovisar förvärvaren den immateriella tillgången skild från goodwill, men tillsammans med den tillhörande posten.
- 37 Förvärvaren kan redovisa en grupp av kompletterande immateriella tillgångar som en enda tillgång, förutsatt att de enskilda tillgångarna i gruppen har likartade nyttjandeperioder. Som exempel kan nämnas att begreppet "varumärke" ofta används både för att beteckna ett inregistrerat varunamn och som sammanfattning av den märkesidentitet som byggts upp genom olika åtgärder. Det senare är dock ett allmänt marknadsföringsbegrepp som normalt avser en grupp inbördes kompletterande tillgångar, som det inregistrerade varumärket (servicemärket) och motsvarande firmanamn, modeller, recept och know-how.

*Tillkommande utgifter för ett förvärvat pågående FoU-projekt*

**42 Forsknings- eller utvecklingsutgifter som**

a) är hänförliga till ett pågående FoU-projekt som förvärvats separat eller i ett rörelseförvärv och redovisats som en immateriell tillgång, och

b) uppkommer efter förvärvet av detta projekt

ska redovisas i enlighet med punkterna 54–62.

43 Tillämpning av kraven i punkterna 54–62 innebär att tillkommande utgifter för ett pågående FoU-projekt som förvärvats separat eller i ett rörelseförvärv och som redovisas som en immateriell tillgång

a) redovisas som en kostnad när de uppkommer om de är forskningsutgifter,

b) redovisas som en kostnad när de uppkommer om de är utvecklingsutgifter som inte uppfyller kriterierna för redovisning som en immateriell tillgång i punkt 57, och

c) läggs till det redovisade värdet av det förvärvade pågående FoU-projektet om de är utvecklingsutgifter som uppfyller redovisningskriterierna i punkt 57.

**Anskaffning med stöd av statliga bidrag**

44 I vissa fall kan en immateriell tillgång förvärfas utan ersättning alls, eller mot en symbolisk ersättning, genom ett statligt bidrag. Detta kan inträffa när en stat överför till eller tilldelar ett företag immateriella tillgångar som landningsrättigheter vid flygplatser, licenser för att driva radio- eller tv-stationer, importlicenser, importkvoter eller rättigheter att utnyttja andra begränsade resurser. Enligt IAS 20 *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd* kan ett företag välja att redovisa både den immateriella tillgången och det statliga bidraget till verkligt värde vid första redovisningstillfället. Om ett företag väljer att inte redovisa tillgången till verkligt värde vid första redovisningstillfället redovisar företaget tillgången till ett symboliskt belopp vid det tillfället (den andra princip som är tillåten enligt IAS 20) plus eventuella utgifter som är direkt hänförliga till att färdigställa tillgången för dess avsedda användning.

**Byten av tillgångar**

45 En eller flera immateriella tillgångar kan förvärfas i utbyte mot en eller flera icke-monetära tillgångar, eller mot en kombination av monetära och icke-monetära tillgångar. Följande diskussion gäller ett byte av en icke-monetär tillgång mot en annan, men gäller också alla byten som omfattas av föregående mening. Anskaffningsvärdet för en sådan immateriell tillgång beräknas till verkligt värde, såvida inte a) bytestransaktionen saknar kommersiell innebörd eller b) det verkliga värdet på varken den tillgång som erhålls eller den som lämnas i byte går att tillförlitligt beräkna. 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.

46 Ett företag fastställer om en bytestransaktion har kommersiell innebörd genom att bedöma i vilken utsträckning dess framtida kassaflöden förväntas bli förändrade till följd av transaktionen. En bytestransaktion har kommersiell innebörd om

a) sammansättningen (det vill säga risk, tidpunkt och belopp) för kassaflödena för den erhållna tillgången skiljer sig från sammansättningen för kassaflödena för 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.

- 47 I punkt 21 b anges att villkoret för att ta upp en immateriell tillgång i rapporten över finansiell ställning är att tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Det verkliga värdet på en immateriell tillgång kan tillförlitligt beräknas om a) spridningen inom intervallet av rimliga värderingar av verkligt värde för tillgången i fråga inte är betydande eller b) om sannolikheterna för de olika uppskattningarna i intervallet rimligen kan bedömas och användas vid värderingen till verkligt värde. Om ett företag på ett tillförlitligt sätt kan värdera det verkliga värdet på antingen den tillgång som erhålls eller den som lämnas i byte, används det verkliga värdet på den tillgång som lämnas i byte som anskaffningsvärde, såvida inte det verkliga värdet på den tillgång som erhålls framgår mer tydligt.

#### **Internt upparbetad goodwill**

- 48 Internt upparbetad goodwill ska inte redovisas som tillgång i rapporten över finansiell ställning.**

- 49 I vissa fall uppstår utgifter för att generera framtida ekonomiska fördelar, men de skapar inte en immateriell tillgång som uppfyller kriterierna i denna standard för att tas upp i rapporten över finansiell ställning. Sådana utgifter beskrivs ofta som att de bidrar till internt upparbetad goodwill. Internt upparbetad goodwill redovisas inte som en tillgång eftersom den inte är en identifierbar resurs (det vill säga är inte avskiljbar och uppkommer ej heller ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter) som kontrolleras av företaget och vars anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

- 50 Skillnader mellan ett företags verkliga värde och det redovisade värdet på dess identifierbara nettotillgångar vid varje tidpunkt kan bero på en rad faktorer som påverkar det verkliga värdet på företaget. Sådana skillnader utgör emellertid inte anskaffningsvärdet för immateriella tillgångar över vilka företaget har kontroll.

#### **Internt upparbetade immateriella tillgångar**

- 51 Ibland är det svårt att bedöma om en internt upparbetad immateriell tillgång uppfyller kraven för att tas upp som tillgång på grund av problem med

a) att identifiera huruvida och när det finns en identifierbar tillgång som kommer att generera förväntade framtida ekonomiska fördelar, och

b) att på ett tillförlitligt sätt fastställa tillgångens anskaffningsvärde. I vissa fall kan utgiften för att ta fram en immateriell tillgång internt inte särskiljas från utgiften för att bibehålla eller öka företagets internt upparbetade goodwill eller från utgifter i den löpande verksamheten.

Av dessa skäl gäller, utöver standardens allmänna krav för redovisning och första värdering av en immateriell tillgång, att ett företag tillämpar kraven och vägledningen i punkterna 52–67 för alla internt upparbetade immateriella tillgångar.

52 För att avgöra om en internt upparbetad immateriell tillgång uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång i rapporten över finansiell ställning delar företaget upp skapandet av tillgången i

- a) en forskningsfas, och
- b) en utvecklingsfas.

Även om begreppen "forskning" och "utveckling" är definierade har begreppen "forskningsfas" och "utvecklingsfas" en vidare innebörd i denna standard.

53 Om ett företag inte kan särskilja forskningsfasen från utvecklingsfasen i ett internt projekt för att skapa en immateriell tillgång, anses utgifterna i det projektet tillhöra enbart forskningsfasen.

#### *Forskningsfas*

**54 Ingen immateriell tillgång som uppstår genom forskning, eller i forskningsfasen av ett internt projekt, ska redovisas som en tillgång i rapporten över finansiell ställning. Utgifter för forskning, eller under forskningsfasen för ett internt projekt, ska redovisas som omkostnad när de uppkommer.**

55 Under ett internt projekts forskningsfas kan ett företag inte visa att en immateriell tillgång, som kommer att generera sannolika framtida ekonomiska fördelar, existerar. Därför redovisas dessa utgifter som omkostnad under denna fas då de uppkommer.

56 Exempel på forskningsverksamhet är

- a) verksamhet som syftar till att få fram ny kunskap,
- b) sökandet efter, utvärderingen av och det slutliga urvalet av tillämpningar av forskningsresultat eller annan kunskap,
- c) sökandet efter alternativa material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster, och
- d) formuleringen, utformningen, utvärderingen och det slutliga urvalet av möjliga alternativ avseende nya eller förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster.

#### *Utvecklingsfas*

**57 En immateriell tillgång som uppstår genom utveckling, eller i utvecklingsfasen av ett internt projekt, ska tas upp som tillgång i rapporten över finansiell ställning om, och endast om, ett företag kan påvisa att samtliga nedanstående förutsättningar är uppfyllda:**

- a) Det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella tillgången så att den kan användas eller säljas.
- b) Företagets avsikt är att färdigställa den immateriella tillgången och använda eller sälja den.
- c) Företaget har förmåga att använda eller sälja den immateriella tillgången.
- d) Företaget visar hur den immateriella tillgången kommer att generera sannolika framtida ekonomiska fördelar. Företaget kan bland annat påvisa att det finns en marknad för det som produceras med den immateriella tillgången eller för den immateriella tillgången som sådan, eller, om tillgången är avsedd att användas internt, att den har nytta.

**e) Det finns adekvata tekniska, ekonomiska och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda eller sälja den immateriella tillgången.**

**f) Företaget har förmåga att på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som är hänförliga till den immateriella tillgången under dess utveckling.**

58 I ett internt projekts utvecklingsfas kan ett företag i vissa fall identifiera en immateriell tillgång och påvisa att tillgången kommer att generera sannolika framtida ekonomiska fördelar. Detta beror på att ett projekts utvecklingsfas har kommit längre än dess forskningsfas.

59 Exempel på utvecklingsverksamhet är

a) utformningen, konstruktionen samt provningen av prototyper och modeller,

b) utformningen av verktyg, jiggar, gjutformar och stansar enligt ny teknik,

c) utformningen, uppförandet och driften av en pilotanläggning som inte är av tillräcklig storlek ekonomiskt för kommersiell produktion, och

d) utformningen, konstruktionen och provningen av ett valt alternativ för nya eller förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster.

60 För att visa hur en immateriell tillgång kommer att generera sannolika framtida ekonomiska fördelar uppskattar företaget de framtida ekonomiska fördelarna av tillgången i enlighet med principerna i IAS 36 *Nedskrivningar*. Om tillgången kommer att generera ekonomiska fördelar endast i kombination med andra tillgångar tillämpar företaget begreppet kassagenererande enheter i IAS 36.

61 Att ett företag har tillgång till de resurser som krävs för att färdigställa, använda och dra nytta av en immateriell tillgångs fördelar kan påvisas exempelvis genom en affärsplan, som visar vilka tekniska, finansiella och andra resurser som krävs, samt företagets förmåga att förfoga över dessa. I vissa fall visar ett företag att det har tillgång till extern finansiering genom ett lånelöfte från en finansjär.

62 Det går ofta att ta fram tillförlitliga uppgifter ur ett företags kalkylsystem om utgifterna för en internt upparbetad immateriell tillgång. Dessa utgifter kan vara löner och andra utgifter för upphovsrätter eller licenser eller för utveckling av programvara.

**63 Internt upparbetade varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande poster ska inte redovisas som immateriella tillgångar.**

64 Utgifter för internt upparbetade varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande poster kan inte särskiljas från utgifterna för att utveckla ett företags hela affärsverksamhet. Sådana utgifter redovisas därför inte som immateriella tillgångar.

*Anskaffningsvärde för en internt upparbetad immateriell tillgång*

65 Anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång är vad gäller punkt 24 summan av de utgifter som uppkommer från och med den tidpunkt då den immateriella tillgången först uppfyller kriterierna för redovisning i punkterna 21, 22 och 57. I punkt 71 förbjuds att utgifter som en gång redovisats som kostnad tas upp som en immateriell tillgång.

- 66 Anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång utgörs av samtliga direkt hänförliga utgifter som krävs för att skapa, framställa och färdigställa tillgången för användning på det sätt som företagsledningen avser. Exempel på direkt hänförliga utgifter är
- utgifter för material och tjänster som används eller förbrukas vid upparbetning av den immateriella tillgången,
  - utgifter för ersättningar till anställda (enligt definition i IAS 19) som uppkommer vid upparbetning av den immateriella tillgången,
  - avgifter för att registrera en juridisk rättighet, och
  - avskrivningar på patent och licenser som används för att upparbeta den immateriella tillgången.

I IAS 23 anges kriterier för redovisning av ränta som en beståndsdel i anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång.

- 67 Följande ingår inte i anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång:
- försäljningsomkostnader, administrationsomkostnader och andra allmänna omkostnader, såvida inte dessa direkt kan hänföras till arbetet med att färdigställa tillgången för användning,
  - identifierade ineffektiviteter och initiala rörelseförluster som företaget ådragit sig innan tillgången uppnår planerad prestanda, och
  - utgifter för att utbilda personal för att använda tillgången.

#### **Exempel som illustrerar punkt 65**

Ett företag utvecklar en ny tillverkningsprocess. Under 20X5 ådrog sig företaget utgifter om 1000 VE<sup>(a)</sup>, av vilka 900 VE uppstod före den 1 december 20X5 och 100 VE mellan den 1 december 20X5 och den 31 december 20X5. Företaget kan visa att kriterierna för att redovisa tillverkningsprocessen som en immateriell tillgång i rapporten över finansiell ställning uppfylls per den 1 december 20X5. Återvinningsvärdet av den kunskap som ingår i processen uppskattas till 500 VE (inklusive framtida utbetalningar för att färdigställa processen innan den är klar att använda).

Vid slutet av år 20X5 redovisas utgifterna för tillverkningsprocessen som en immateriell tillgång med ett anskaffningsvärde om 100 VE (utgifter som företaget haft från och med den tidpunkt då kriterierna för att ta upp tillgången i rapporten över finansiell ställning uppfylldes, det vill säga den 1 december 20X5). Utgifterna om 900 VE som företaget hade före den 1 december 20X5 redovisas som kostnad eftersom kriterierna för att ta upp dem som en immateriell tillgång inte uppfylldes förrän den 1 december 20X5. Dessa utgifter ingår inte i det anskaffningsvärde för tillverkningsprocessen som redovisas i rapporten över finansiell ställning.

Under år 20X6 ådrar sig företaget utgifter om 2000 VE. Vid slutet av år 20X6 uppskattas återvinningsvärdet av den kunskap som ingår i processen till 1900 VE (inklusive framtida utbetalningar för att färdigställa processen innan den är klar att använda).

Vid slutet av år 20X6 är anskaffningsvärdet för processen 2100 VE (100 VE som togs upp som tillgång vid slutet av år 20X5 och 2000 VE som tas upp som tillgång under år 20X6). Företaget redovisar en nedskrivning om 200 VE för att justera det redovisade värdet för processen innan nedskrivningen (2100 VE) till återvinningsvärdet (1900 VE). Nedskrivningen återförs under en kommande period om kriterierna för återföring av nedskrivning enligt IAS 36 är uppfyllda.

<sup>(a)</sup> I denna standard anges monetära belopp i "valutaenheter" (VE).

## REDOVISNING SOM KOSTNAD

**68 Utgifter för en immateriell post ska redovisas som kostnad då de uppkommer, såvida inte**

- a) de utgör en del av anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång (se punkterna 18–67), eller
- b) posten har förvärvats i ett rörelseförvärv och inte kan redovisas som en immateriell tillgång. Om så är fallet utgör de en del av det belopp som redovisas som goodwill per förvärvstidpunkten (se IFRS 3).

69 I vissa fall ådrar sig företaget utgifter i syfte att erhålla framtida ekonomiska fördelar utan att en immateriell tillgång eller annan tillgång förvärvats eller skapats som kan tas upp i rapporten över finansiell ställning. När det gäller varor redovisar företaget sådana utgifter som kostnader när det har rätt att förfoga över varorna. När det gäller tjänster redovisar företaget utgifterna som kostnader när det erhåller tjänsterna. Exempelvis redovisas forskningsutgifter som kostnader när de uppkommer (se punkt 54), förutom när de förvärvas som en del av ett rörelseförvärv. Exempel på andra utgifter som redovisas som kostnader då de uppkommer är följande:

- a) Utgifter för etablering av verksamheter, såvida inte dessa utgifter inbegrips i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång enligt IAS 16. Utgifter för etablering av verksamheter kan bestå av advokatarvoden och administrativa utgifter för bildande av en juridisk person, utgifter för att etablera en ny anläggning eller företagsenhet eller utgifter för att inleda nya verksamheter eller lansera nya produkter eller processer.
- b) Utgifter för utbildning.
- c) Utgifter för annonsering och säljfrämjande åtgärder (inklusive postorderkataloger).
- d) Utgifter för omlokalisering eller omorganisation av delar av ett företag eller hela företaget.

69A Ett företag har rätt att förfoga över varor när det har äganderätten till dem. Det har också rätt att förfoga över varor när dessa har tillverkats av en leverantör i enlighet med villkoren i ett varukontrakt och företaget kan kräva att de levereras i utbyte mot betalning. Tjänster mottages när de utförs av en leverantör i enlighet med ett kontrakt om leverans till företaget och inte när företaget använder dem för att tillhandahålla en annan tjänst, till exempel att leverera en annons till kunder.

70 Punkt 68 hindrar inte att ett företag redovisar en förskottsbetalning som en tillgång när betalning för varor har gjorts innan företaget fått rätt att förfoga över dessa varor. Punkt 68 hindrar inte heller att ett företag redovisar en förskottsbetalning som en tillgång när betalning för tjänster har gjorts innan företaget mottar dessa tjänster.

**Kostnadsförda utgifter får inte tas upp som tillgångar i rapporten över finansiell ställning**

**71 Utgifter avseende en immateriell post som vid första redovisningstillfället redovisades som kostnad ska inte senare redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång.**

## VÄRDERING EFTER DET FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET

72 Ett företag ska som sin redovisningsprincip välja antingen anskaffningsvärdemetoden i punkt 74 eller omvärderingsmetoden i punkt 75. Om en immateriell tillgång redovisas med omvärderingsmetoden ska alla de andra tillgångarna i samma tillgångsslag också redovisas med samma metod, såvida det inte saknas en aktiv marknad för dessa tillgångar.

- 73 Med ett slag av immateriella tillgångar avses en grupp tillgångar som har liknande beskaffenhet och användning i ett företags verksamhet. Posterna i ett slag av immateriella tillgångar omvärderas samtidigt för att undvika selektiv omvärdering av tillgångar och en rapportering av belopp i de finansiella rapporterna som blir en blandning av anskaffningsvärden och värden vid olika tidpunkter.

#### **Anskaffningsvärdemetoden**

- 74 **Efter det första redovisningstillfället ska en immateriell tillgång tas upp i rapporten över finansiell ställning till anskaffningsvärdet efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar.**

#### **Omvärderingsmetoden**

- 75 **Efter det första redovisningstillfället ska en immateriell tillgång tas upp i rapporten över finansiell ställning till ett omvärderat belopp, som är det verkliga värdet vid omvärderingstidpunkten efter avdrag för tillkommande ackumulerade avskrivningar och tillkommande ackumulerade nedskrivningar. Vad det gäller omvärderingar enligt denna standard ska verkligt värde värderas genom hänvisning till en aktiv marknad. Omvärderingar ska göras så regelbundet att, per rapportperiodens slut, tillgångens redovisade värde inte skiljer sig väsentligt från dess verkliga värde.**

- 76 Omvärderingsmetoden tillåter inte

a) omvärdering av immateriella tillgångar som inte tidigare har redovisats som tillgångar, eller

b) att immateriella tillgångar redovisas till andra belopp än anskaffningsvärde vid första redovisningstillfället.

- 77 Omvärderingsmetoden tillämpas sedan en tillgång har redovisats till anskaffningsvärdet vid första redovisningstillfället. Men om bara en del av utgiften för en immateriell tillgång redovisas som tillgång, eftersom tillgången inte uppfyllde redovisningskriterierna förrän en bit in i processen (se punkt 65), kan omvärderingsmetoden tillämpas på tillgången i sin helhet. Dessutom kan omvärderingsmetoden tillämpas på en immateriell tillgång som erhöles genom ett statligt bidrag och som redovisades till ett symboliskt belopp (se punkt 44).

- 78 Aktiva marknader är sällsynta för immateriella tillgångar, även om de kan förekomma. I vissa jurisdiktioner kan det exempelvis finnas aktiva marknader för fritt överlåtbara taxilicenser, fiskelicenser eller tillverkningskvoter. Emellertid kan en aktiv marknad inte finnas för varumärken, utgivningsrätter för tidningar, publiceringsrättigheter till musik och film, patent och varunamn, eftersom varje sådan tillgång är unik. Dessutom, trots att immateriella tillgångar köps och säljs, förhandlas avtal fram mellan enskilda köpare och säljare, och transaktioner sker tämligen sällan. Av dessa orsaker kan det vara så att ett betalat pris för en tillgång inte utgör tillräckligt belägg för det verkliga värdet på en annan tillgång. Dessutom är dessa priser sällan tillgängliga för allmänheten.

- 79 Hur ofta omvärderingar sker beror på hur mycket ifrågavarande immateriella tillgångars verkliga värden skiftar. Om det verkliga värdet för en omvärderad tillgång skiljer sig väsentligt från det redovisade värdet krävs ytterligare omvärdering. För vissa immateriella tillgångar kan det ske betydande och kraftiga rörelser i det verkliga värdet, vilket kräver årliga omvärderingar. För immateriella tillgångar vars verkliga värden endast förändras i obetydlig grad behöver inte omvärderingar göras lika ofta.

- 80 När en immateriell tillgång omvärderas ska den tillgångens redovisade värde justeras till det omvärderade beloppet. Vid tidpunkten för omvärderingen behandlas tillgången på något av följande sätt:

a) Det redovisade bruttovärdet justeras så att det överensstämmer med omvärderingen av tillgångens redovisade värde. Det redovisade bruttovärdet får exempelvis omräknas med hänvisning till observerbara marknadsdata eller omräknas i proportion till förändringen av det redovisade värdet. Den ackumulerade avskrivningen vid tidpunkten för omvärderingen justeras så att den motsvarar skillnaden mellan det redovisade bruttovärdet och tillgångens redovisade värde efter beaktande av ackumulerade nedskrivningar.

b) Den ackumulerade avskrivningen elimineras mot tillgångens redovisade bruttovärde.

Beloppet på justeringen av ackumulerad avskrivning utgör en del av den ökning eller minskning av det redovisade värdet som redovisas i enlighet med punkterna 85 och 86.

- 81 Om en immateriell tillgång i ett slag av omvärderade immateriella tillgångar inte kan omvärderas, eftersom det inte finns någon aktiv marknad för tillgången i fråga, ska tillgången redovisas till sitt anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och nedskrivningar.**
- 82 Om en omvärderad immateriell tillgångs verkliga värde inte längre kan värderas genom hänvisning till en aktiv marknad, ska tillgångens redovisade värde vara det omvärderade värdet vid tidpunkten för den senaste omvärderingen genom hänvisning till en aktiv marknad, efter avdrag för eventuella tillkommande ackumulerade avskrivningar och eventuella tillkommande ackumulerade nedskrivningar.**
- 83 Förhållandet att det inte längre finns en aktiv marknad för en omvärderad immateriell tillgång kan tyda på att tillgången kan ha gått ned i värde och att detta måste prövas enligt IAS 36.
- 84 Om tillgångens verkliga värde kan värderas genom hänvisning till en aktiv marknad vid en följande värderingstidpunkt, tillämpas omvärderingsmetoden från och med detta datum.
- 85 Om en immateriell tillgångs redovisade värde stiger till följd av en omvärdering, ska ökningen redovisas i övrigt totalresultat och ackumuleras i eget kapital under rubriken omvärderingsreserv. Dock ska ökningen redovisas i resultatet till den del den återför en värdeminskning till följd av en tidigare omvärdering av samma tillgång, som tidigare redovisats i resultatet.**
- 86 Om en immateriell tillgångs redovisade värde minskar som följd av en omvärdering, ska minskningen redovisas i resultatet. Dock ska minskningen redovisas i övrigt totalresultat till den del det finns något kreditsaldo i omvärderingsreserven vad gäller den tillgången. Den minskning som redovisas i övrigt totalresultat minskar det belopp som ackumulerats i eget kapital under rubriken omvärderingsreserv.**
- 87 Den ackumulerade omvärderingsreserv som ingår i eget kapital kan överföras direkt till balanserade vinstmedel när överskottet realiserar. Hela överskottet kan realiserar vid tillgångens utrangering eller avyttring. En del av överskottet kan emellertid realiserar när tillgången används av företaget. I ett sådant fall är det realiserade överskottet skillnaden mellan avskrivning baserad på tillgångens omvärderade redovisade värde och den avskrivning som skulle ha redovisats baserat på tillgångens anskaffningsvärde. Överföringen från omvärderingsreserven till balanserade vinstmedel görs inte via resultatet.

#### NYTTJANDEPERIOD

- 88 Ett företag ska bedöma huruvida en immateriell tillgångs nyttjandeperiod är bestämbar eller obestämbar och, i det fall den är bestämbar, nyttjandeperiodens längd eller antalet produktionsenheter eller motsvarande som utgör denna nyttjandeperiod. Företaget ska betrakta den immateriella tillgångens nyttjandeperiod som obestämbar när, baserat på en analys av alla relevanta faktorer, det inte finns någon förutsägbar gräns för den tidsperiod under vilken tillgången väntas generera nettoinbetalningar för företaget.**

- 89 Redovisningen av en immateriell tillgång bygger på dess nyttjandeperiod. En immateriell tillgång med en bestämbar nyttjandeperiod skrivs av (se punkterna 97–106) och en immateriell tillgång med en obestämbar nyttjandeperiod skrivs inte av (se punkterna 107–110). I de exempel som åtföljer denna standard åskådliggörs hur nyttjandeperioden fastställs för olika immateriella tillgångar samt den efterföljande redovisningen av dessa tillgångar, baserat på fastställandena av nyttjandeperiod.
- 90 Vid fastställande av nyttjandeperioden för en immateriell tillgång beaktas ett flertal faktorer, inklusive
- företagets förväntade användning av tillgången och om tillgången skulle kunna utnyttjas effektivt av en annan företagsledning,
  - typiska produktlivscyklar för tillgången och allmänt tillgänglig information om uppskattade nyttjandeperioder för liknande tillgångar som används på liknande sätt,
  - teknisk, kommersiell eller andra typer av inkurans,
  - stabiliteten i den bransch där tillgången används och förändringar i efterfrågan på marknaden för de produkter eller tjänster som produceras med tillgången,
  - konkurrenters eller potentiella konkurrenters väntade åtgärder,
  - nivån på de underhållsutgifter som krävs för att erhålla de förväntade framtida ekonomiska fördelarna från tillgången samt företagets förmåga och avsikt att uppnå en sådan nivå,
  - den period företaget har kontroll över tillgången samt rättsliga eller liknande gränser för tillgångens användning, såsom sluttid för hyresavtal förknippade med tillgången, och
  - om tillgångens nyttjandeperiod är beroende av nyttjandeperioden för andra tillgångar som företaget innehar.
- 91 Begreppet "obestämbar" innebär inte "oändlig". En immateriell tillgångs nyttjandeperiod återspeglar endast den nivå av framtida underhållsutgifter som behövs för att bibehålla tillgångens prestanda enligt bedömningen vid den tidpunkt när tillgångens nyttjandeperiod uppskattades, och företagets förmåga och avsikt att uppnå en sådan nivå. En slutsats att en immateriell tillgångs nyttjandeperiod är obestämbar bör inte bero på planerade framtida utgifter som överstiger dem som krävs för att bibehålla tillgångens ursprungliga prestanda.
- 92 Med tanke på de snabba teknikförändringar som varit riskerar programvara och många andra immateriella tillgångar att bli tekniskt förlegade. Nyttjandeperioden för sådana tillgångar är därför ofta kort. En förväntad framtida minskning av försäljningspriset för en artikel som tillverkas med hjälp av en immateriell tillgång kan vara ett uttryck för en förväntan om att tillgången kommer att bli tekniskt eller kommersiellt omodern, vilket i sin tur kan indikera att de framtida ekonomiska fördelar som tillgången ger kommer att minska.
- 93 En immateriell tillgångs nyttjandeperiod kan vara mycket lång eller till och med obestämbar. Osäkerhet motiverar att en immateriell tillgångs nyttjandeperiod uppskattas på ett försiktigt sätt, men inte att en orealistiskt kort nyttjandeperiod väljs.
- 94 Nyttjandeperioden för en immateriell tillgång som uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter ska inte överstiga den period som omfattas av de avtalsenliga eller andra juridiska rättigheterna, men kan understiga den beroende på den period över vilken företaget väntar sig att använda tillgången. Om de avtalsenliga eller andra juridiska rättigheterna gäller en begränsad period som kan förlängas, ska nyttjandeperioden för den immateriella tillgången innefatta den förlängningsperioden eller de förlängningsperioderna endast om det finns belägg för att företaget kan förlänga perioden för de avtalsenliga eller andra juridiska rättigheterna utan betydande utgifter. Nyttjandeperioden för en återköpt rättighet som redovisas som en immateriell tillgång i ett rörelseförvärv är återstående avtalstid för det avtal i vilket rättigheten tilldelades och ska inte innefatta förlängningsperioder.**
- 95 Det kan finnas både ekonomiska och rättsliga faktorer som påverkar en immateriell tillgångs nyttjandeperiod. Ekonomiska faktorer bestämmer den period under vilken företaget kommer att erhålla framtida ekonomiska fördelar. Rättsliga faktorer kan begränsa den period över vilken företaget förfogar över dessa fördelar. Nyttjandeperioden är den kortaste av de perioder som fastställs på grundval av dessa faktorer.



96 Förekomsten av följande faktorer, bland andra, tyder på att ett företag skulle kunna förlänga de avtalsenliga eller andra juridiska rättigheterna utan betydande utgifter:

- a) det finns belägg för, möjligen baserat på erfarenhet, att de avtalsenliga eller andra juridiska rättigheterna kommer att förlängas. Om förlängning beror på samtycke från tredje part, innefattar detta belägg för att denna tredje part kommer att ge sitt samtycke,
- b) det finns belägg för att eventuella villkor som krävs för förlängning kommer att uppfyllas, och
- c) företagets utgifter för förlängning är inte betydande i förhållande till de framtida ekonomiska fördelar som väntas tillfalla företaget vid förlängningen.

Om utgifterna för förlängning är betydande i förhållande till de framtida ekonomiska fördelar som väntas tillfalla företaget vid förlängning, motsvarar "förlängningsutgiften", i allt väsentligt, utgiften för att förvärva en ny immateriell tillgång per förlängningsdatumet.

#### IMMATERIELLA TILLGÅNGAR MED BESTÄMBARA NYTTJANDEPERIODER

##### Avskrivningstid och avskrivningsmetod

97 Det avskrivningsbara beloppet för en immateriell tillgång med bestämbar nyttjandeperiod ska fördelas på ett systematiskt sätt över nyttjandeperioden. Avskrivning ska börja när tillgången kan användas, det vill säga när den befinner sig på den plats och i det skick som krävs för att kunna användas på det sätt som företagsledningen avser. Avskrivning ska upphöra vid den tidigare av följande tidpunkter: då tillgången klassificeras som att den innehas för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) i enlighet med IFRS 5 och det datum tillgången tas bort från rapporten över finansiell ställning. Den avskrivningsmetod som används ska återspegla mönstret för hur tillgångens framtida ekonomiska fördelar väntas bli förbrukade av företaget. Om detta mönster inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt, ska avskrivning ske linjärt. Avskrivningsbeloppet för varje period ska redovisas i resultatet, såvida det inte enligt denna eller någon annan standard får eller ska ingå i det redovisade värdet för en annan tillgång.

98 Olika avskrivningsmetoder kan användas för att systematiskt fördela en tillgångs avskrivningsbara belopp över nyttjandeperioden. Metoderna omfattar den linjära avskrivningsmetoden samt den degressiva och den produktionsberoende metoden. Metod väljs utifrån förväntad förbrukning av de förväntade framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången och tillämpas konsekvent från en period till en annan, såvida det inte sker en förändring i den förväntade förbrukningen av dessa framtida ekonomiska fördelar.

98A Det antas, om inte annat kan påvisas, att det är olämpligt att grunda en avskrivningsmetod på de intäkter som genereras av den verksamhet som innefattar användning av en immateriell tillgång. Intäkterna av en verksamhet som innefattar användning av en immateriell tillgång beror ofta även på andra faktorer som inte är direkt kopplade till förbrukningen av de ekonomiska fördelarna av den immateriella tillgången. Intäkterna är till exempel beroende av andra ingående resurser och processer, marknadsföringsinsatser och ändrade försäljningsvolymer och priser. Intäkternas priskomponent kan påverkas av inflation, vilken helt saknar samband med hur tillgången i fråga utnyttjas. Detta antagande kan bara frångås under följande, begränsade omständigheter:

- a) om den immateriella tillgången uttrycks som ett intäktsmått enligt punkt 98C, eller

b) om det går att visa att det finns en stark korrelation mellan intäkterna i fråga och förbrukningen av de ekonomiska fördelarna av den immateriella tillgången.

98B Vid valet av en lämplig avskrivningsmetod enligt punkt 98 kan företaget fastställa vilken som är den viktigaste begränsande faktorn hos en given immateriell tillgång. Ett kontrakt kan t.ex. reglera företagets rätt att utnyttja en viss immateriell tillgång i ett visst antal år (tidsbegränsning), som antal producerade enheter eller som ett fast belopp för total genererad inkomst. Identifieringen av den viktigaste begränsande faktorn kan fungera som utgångspunkt för identifieringen av lämpligt underlag för avskrivning, men det är också tillåtet att använda ett annat underlag om det bättre speglar den förväntade förbrukningen av tillgångens ekonomiska fördelar.

98C Om den viktigaste begränsande faktorn för utnyttjandet av en immateriell tillgång är att ett visst inkomstbelopp uppnås kan den genererade inkomsten således användas som ett lämpligt underlag för avskrivning. Ett företag kan till exempel förvärva en koncession att prospektera efter och utvinna guld från en viss fyndighet, och man kan då skriva in i kontraktet att koncessionen löper ut när ett på förhand fastställt totalt inkomstbelopp har uppnåtts (t.ex. att guldutvinningen får fortsätta tills försäljningen av gullet inbringat inkomster om 2 miljarder VE), snarare än att sätta en gräns i form av en tidsperiod eller en kvantitet guld som får utvinnas. Som ett annat exempel kan rätten att sköta avgiftsupptagningen för en tullbelagd väg grundas på ett bestämt totalbelopp i inkomster (de totala inkomsterna kan t.ex. fastställas i kontraktet till 100 miljoner VE). Om ett inkomstbelopp har fastställts som den viktigaste begränsande faktorn i kontraktet för utnyttjandet av en immateriell tillgång kan således genererade inkomster vara ett lämpligt underlag för avskrivningen av den immateriella tillgången, förutsatt att kontraktet anger ett fast totalt inkomstbelopp på vilket en sådan avskrivning kan grundas.

99 Avskrivningar redovisas vanligen i resultatet. Dock utnyttjas de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med en tillgång ibland i tillverkning av andra tillgångar. I detta fall utgör avskrivningsbeloppen en del av anskaffningsvärdet för de andra tillgångarna och ingår i deras redovisade värde. Exempelvis inbegrips avskrivningar på immateriella tillgångar som används i en tillverkningsprocess i det redovisade värdet på varulager (se IAS 2 *Varulager*).

#### **Restvärde**

**100 Restvärdet för en immateriell tillgång med bestämbar nyttjandeperiod ska antas vara noll, såvida inte**

**a) det finns ett åtagande av en tredje part att köpa tillgången vid nyttjandeperiodens slut, eller**

**b) det finns en aktiv marknad (enligt definitionen i IFRS 13) för tillgången och**

**i) restvärde kan fastställas genom hänvisning till denna marknad, och**

**ii) det är sannolikt att en sådan marknad kommer att finnas vid slutet av tillgångens nyttjandeperiod.**

101 Det avskrivningsbara beloppet för en tillgång med bestämbar nyttjandeperiod fastställs efter avdrag för dess restvärde. Ett restvärde större än noll tyder på att ett företag räknar med att avyttra den immateriella tillgången före slutet på dess ekonomiska livslängd.

102 En uppskattning av en tillgångs restvärde baseras på återvinningsvärdet vid avyttring, genom användande av de priser som vid tidpunkten för uppskattningen råder vid försäljning av en liknande tillgång som har nått slutet av sin nyttjandeperiod och som använts under liknande förhållanden som de under vilka tillgången i fråga kommer att användas. Restvärdet omprövas minst i slutet av varje räkenskapsår. En ändring av tillgångens restvärde redovisas som en ändring i en uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

- 103 En immateriell tillgångs restvärde kan ökas till ett belopp som är lika med eller högre än tillgångens redovisade värde. Om detta sker är tillgångens avskrivning noll, såvida inte och fram till att dess restvärde senare minskar till ett belopp lägre än tillgångens redovisade värde.

#### **Omprovning av avskrivningstid och avskrivningsmetod**

- 104 **Avskrivningstiden och avskrivningsmetoden för en immateriell tillgång med bestämbar nyttjandeperiod ska omprövas minst i slutet av varje räkenskapsår. Om tillgångens förväntade nyttjandeperiod skiljer sig från tidigare bedömningar, ska avskrivningstiden ändras i enlighet med detta. Om en förändring inträffat i den förväntade förbrukningen av de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången ska avskrivningsmetoden ändras så att den återspeglar den ändrade förbrukningen. Sådana förändringar ska redovisas som ändringar i uppskattningar och bedömningar i enlighet med IAS 8.**
- 105 Under en immateriell tillgångs livslängd kan det bli uppenbart att bedömningen av nyttjandeperioden inte är korrekt. En nedskrivning kan exempelvis tyda på att avskrivningstiden behöver ändras.
- 106 Med tiden kan det sätt på vilket en immateriell tillgångs framtida ekonomiska fördelar förväntas tillfalla företaget förändras. Det kan exempelvis bli uppenbart att en degressiv avskrivningsmetod är mer korrekt än en linjär avskrivningsmetod. Ett annat exempel är om användande av rättigheter knutna till en licens senareläggs i avvaktan på andra inslag i affärsplanen. I detta fall kanske företaget inte får del av de ekonomiska fördelarna av tillgången förrän under senare perioder.

#### **IMMATERIELLA TILLGÅNGAR MED OBESTÄMBARA NYTTJANDEPERIODER**

- 107 **En immateriell tillgång med obestämbar nyttjandeperiod ska inte skrivas av.**
- 108 I enlighet med IAS 36 krävs av ett företag att det prövar om det föreligger en värdenedgång för en immateriell tillgång med obestämbar nyttjandeperiod genom att jämföra dess återvinningsvärde med dess redovisade värde
- a) årligen, och
- b) närhelst det finns tecken på en värdenedgång för den immateriella tillgången.

#### **Omprovning av bedömning av nyttjandeperiod**

- 109 **Nyttjandeperioden för en immateriell tillgång som inte skrivs av ska omprövas varje period för att fastställa huruvida händelser och omständigheter fortsätter att stödja en bedömning om en obestämbar nyttjandeperiod för denna tillgång. Om de inte gör det ska den ändrade bedömningen av nyttjandeperioden från obestämbar till bestämbar redovisas som en ändring i en uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8.**
- 110 I enlighet med IAS 36 är en ändrad bedömning av nyttjandeperioden för en immateriell tillgång som bestämbar i stället för obestämbar ett tecken på att värdet på tillgången kan ha gått ned. Följden är att företaget prövar tillgången för värdenedgång genom att jämföra tillgångens återvinningsvärde, fastställt enligt IAS 36, med dess redovisade värde, och redovisar eventuell del av redovisat värde som överstiger återvinningsvärdet som en värdenedgång.

#### **MÖJLIGHET ATT ÅTERVINNA DET REDOVISADE VÄRDET – VÄRDENEDGÅNGAR**

- 111 För att fastställa om en immateriell tillgång har gått ned i värde tillämpar ett företag IAS 36. I IAS 36 anges när och hur ett företag omprövar sina tillgångars redovisade värden, hur det fastställer återvinningsvärdet på en tillgång och när det gör en nedskrivning eller återför en sådan.

#### **UTRANGERINGAR OCH AVYTTRINGAR**

- 112 **En immateriell tillgång ska tas bort från rapporten över finansiell ställning**
- a) vid utrangering eller avyttring, eller
- b) när inga framtida ekonomiska fördelar väntas från användning eller utrangering/avyttring av tillgången.

- 113 **Den vinst eller förlust som uppkommer när en immateriell tillgång tas bort från rapporten över finansiell ställning ska bestämmas som skillnaden mellan varje inkomst netto från 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 ingående av ett finansiellt leasingavtal eller genom gåva). Datumet för avyttring av en immateriell tillgång är det datum då mottagaren får kontroll över tillgången i enlighet med kraven för att avgöra när ett prestationsåtagande fullgjorts i IFRS 15. IFRS 16 gäller vid avyttring genom ett sale and leaseback-avtal.
- 115 Om, enligt redovisningsprincipen i punkt 21, ett företag i det redovisade värdet för en tillgång räknar in utgiften för att byta ut en del av en immateriell tillgång, tar det bort det redovisade värdet för den utbytta delen från rapporten över finansiell ställning. Om det inte är praktiskt genomförbart för ett företag att fastställa det redovisade värdet för den utbytta delen, kan det använda anskaffningsvärdet för den nya delen som indikation på vad anskaffningsvärdet var för den utbytta delen när den förvärvades eller upparbetades internt.
- 115A När det gäller en återköpt rättighet i ett rörelseförvärv och om rättigheten därefter åter utges (säljs) till tredje part ska hänförligt redovisat värde användas vid fastställande av vinsten eller förlusten vid nytt utgivande.
- 116 Det ersättningsbelopp som ska inkluderas i den vinst eller förlust som blir följden när en immateriell tillgång tas bort från rapporten över finansiell ställning ska fastställas i enlighet med kraven för fastställande av transaktionspriset i punkterna 47–72 i IFRS 15. Senare ändringar av det uppskattade ersättningsbelopp som ingår i vinsten eller förlusten ska redovisas i enlighet med kraven för förändringar i transaktionspriser i IFRS 15.
- 117 Avskrivning av en immateriell tillgång med bestämbar nyttjandeperiod upphör inte när den immateriella tillgången inte längre nyttjas, om den inte blivit helt avskriven eller om den klassificeras som att den innehas för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) i enlighet med IFRS 5.

## UPPLYSNINGAR

**Allmänt**

- 118 **Ett företag ska lämna följande upplysningar för varje slag av immateriell tillgång, uppdelade på internt upparbetade immateriella tillgångar och andra immateriella tillgångar:**
- a) **huruvida nyttjandeperioderna är obestämbara eller bestämbara och, i de fall de är bestämbara, de tillämpade nyttjandeperioderna eller de tillämpade avskrivningssatserna,**
  - b) **de avskrivningsmetoder som används för immateriella tillgångar med bestämbara nyttjandeperioder,**
  - c) **det redovisade bruttovärdet och eventuella ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerade nedskrivningar) vid periodens början och slut,**
  - d) **i vilka poster i rapporten över totalresultat som eventuella avskrivningar av immateriella tillgångar ingår,**
  - e) **en avstämning av det redovisade värdet vid periodens början och slut som visar**
    - i) **tillägg, med angivelser för sig av tillägg genom intern utveckling, tillägg som förvärvats separat och tillägg som förvärvats i rörelseförvärv,**
    - ii) **tillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5 och andra avyttringar,**

- iii) **ökningar eller minskningar under perioden, som är följden av omvärderingar enligt punkterna 75, 85 och 86 och av nedskrivningar som redovisats eller återförts i övrigt totalresultat i enlighet med IAS 36 (i förekommande fall),**
  - iv) **(eventuella) nedskrivningar som redovisas i periodens resultat enligt IAS 36,**
  - v) **(eventuella) nedskrivningar som återförts i periodens resultat enligt IAS 36,**
  - vi) **periodens eventuella avskrivningar,**
  - vii) **nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av de finansiella rapporterna till rapporteringsvalutan, och vid omräkningen av en utlandsverksamhet till företagets rapporteringsvaluta, och**
  - viii) **andra ändringar av det redovisade värdet under perioden.**
- 119 Med ett slag av immateriella tillgångar avses en grupp tillgångar som har liknande beskaffenhet och användning i ett företags verksamhet. Exempel på olika slag av immateriella tillgångar kan innefatta
- a) varumärken,
  - b) utgivningsrätter för tidningar och publikationer,
  - c) programvara,
  - d) licenser och franchiseavtal,
  - e) upphovsrätter, patent och liknande rättigheter samt andra immateriella rättigheter,
  - f) recept, formler, modeller, mönster och prototyper, och
  - g) immateriella tillgångar under utveckling.
- De ovan nämnda slagen av immateriella tillgångar delas upp eller redovisas tillsammans i mindre respektive större grupper om detta ger användarna av de finansiella rapporterna mer relevant information.
- 120 Ett företag upplyser om immateriella tillgångar som har minskat i värde enligt IAS 36, utöver den information som krävs i punkt 118 e iii–v.
- 121 I IAS 8 krävs att ett företag upplyser om slaget av och beloppet för en ändring i en uppskattning och bedömning som har en väsentlig effekt under aktuell period eller väntas få en väsentlig effekt under följande perioder. Sådana upplysningar kan vara en följd av ändringar av
- a) bedömningen av en immateriell tillgångs nyttjandeperiod,
  - b) avskrivningsmetoden, eller
  - c) restvärden.

**122 Ett företag ska också lämna följande upplysningar:**

- a) för en immateriell tillgång som bedöms ha obestämbar nyttjandeperiod, tillgångens redovisade värde och de faktorer som stöder bedömningen att nyttjandeperioden är obestämbar. När dessa skäl anges ska företaget beskriva den eller de faktorer som spelade en betydande roll vid bestämmandet att tillgången har obestämbar nyttjandeperiod,
- b) en beskrivning av, det redovisade värdet för och kvarstående avskrivningstid för varje immateriell tillgång för sig som är väsentlig för företagets finansiella rapporter,
- c) för immateriella tillgångar som förvärvas med ett statligt bidrag och tas upp till verkligt värde vid första redovisningstillfället (se punkt 44),
  - i) tillgångarnas verkliga värde vid första redovisningstillfället,
  - ii) deras redovisade värde, och
  - iii) huruvida de värderas enligt anskaffningsvärdemetoden eller omvärderingsmetoden efter första redovisningstillfället,
- d) förekomsten av och redovisade värden för immateriella tillgångar för vilka äganderätten är inskränkt och de redovisade värdena för immateriella tillgångar ställda som säkerhet för skulder,
- e) beloppet av avtalsenliga åtaganden om förvärv av immateriella tillgångar.

- 123 När ett företag beskriver den eller de faktorer som spelade en betydande roll för att bestämma att nyttjandeperioden för en immateriell tillgång är obestämbar, beaktar det de faktorer som anges i punkt 90.

Immateriella tillgångar som efter det första redovisningstillfället värderas enligt omvärderingsmetoden

- 124 Om immateriella tillgångar redovisas till omvärderade belopp ska ett företag lämna följande upplysningar:

- a) För varje slag av immateriella tillgångar:
  - i) tidpunkten för när omvärderingen börjar gälla,
  - ii) det redovisade värdet för omvärderade immateriella tillgångar, och
  - iii) det belopp som hade redovisats om det omvärderade immateriella tillgångsslaget hade redovisats efter det första redovisningstillfället enligt anskaffningsvärdemetoden i punkt 74.
- b) Det belopp i en omvärderingsreserv som är hänförligt till immateriella tillgångar vid periodens början och slut, med angivande av periodens förändringar och eventuella begränsningar av möjligheten att dela ut saldoutdelning till aktieägare.
- c) [utgår]

- 125 Det kan vara nödvändigt att slå samman de omvärderade tillgångsslagen till större poster i upplysningssyfte. Dock slås inte slag samman om det skulle resultera i en sammanslagning av immateriella tillgångar som innefattar belopp som beräknas enligt både anskaffningsvärde- och omvärderingsmetoden.

**Utgifter för forskning och utveckling**

**126 Ett företag ska upplysa om det totala belopp av utgifter för forskning och utveckling som redovisas som kostnad under perioden.**

127 Utgifter för forskning och utveckling innefattar samtliga utgifter som direkt kan hänföras till forsknings- eller utvecklingsverksamhet (se punkterna 66 och 67 för vägledning om vilka utgiftsslag som inkluderas i upplysningskravet i punkt 126).

**Övrig information**

128 Ett företag uppmantras att, men behöver inte, lämna följande upplysningar:

a) en beskrivning av varje helt avskriven immateriell tillgång som fortfarande används, och

b) en kortfattad beskrivning av betydande immateriella tillgångar över vilka företaget har kontroll, men som inte redovisas som tillgångar, eftersom de inte uppfyller kriterierna för detta i denna standard eller eftersom de förvärvades eller upparbetades innan den version av IAS 38 *Immateriella tillgångar* som utfärdades 1998 hade trätt i kraft.

**ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER OCH IKRAFTTRÄDANDE**

129 [utgår]

130 Ett företag ska tillämpa denna standard

a) för redovisningen av immateriella tillgångar som förvärvats i rörelseförvärv för vilka avtalsdatum är den 31 mars 2004 eller senare, och

b) för redovisningen av alla andra immateriella tillgångar framåtriktat från början av det första räkenskapsår som börjar den 31 mars 2004 eller senare. Sålunda ska företaget inte justera det redovisade värdet för immateriella tillgångar som redovisas per detta datum. Dock ska företaget, per detta datum, tillämpa denna standard för att på nytt bedöma nyttjandeperioderna för sådana immateriella tillgångar. Om, till följd av denna nya bedömning, företaget ändrar sin bedömning av en tillgångs nyttjandeperiod, ska ändringen redovisas som en ändring i en uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8.

130A Ett företag ska tillämpa ändringarna i punkt 2 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 6 för en tidigare period, ska dessa ändringar tillämpas för denna tidigare period.

130B IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 85, 86 och 118 e iii. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

130C IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) innebar att punkterna 12, 33–35, 68, 69, 94 och 130 ändrades, att punkterna 38 och 129 ströks och att punkt 115A lades till. *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i april 2009, innebar att punkterna 36 och 37 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Därför ska belopp som redovisats för immateriella tillgångar och goodwill i tidigare rörelseförvärv inte justeras. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) för en tidigare period ska det tillämpa ändringarna även för denna tidigare period och upplysa om detta.

130D Punkterna 69, 70 och 98 ändrades och punkt 69A lades till genom *Förbättringar av IFRS*, utfärdad i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

130E [utgår]

- 130F IFRS 10 och IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*, utfärdade i maj 2011, ändrade punkt 3 e. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 10 och IFRS 11.
- 130G IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkterna 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 och 124 ändrades och att punkterna 39–41 och 130E ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.
- 130H Genom *Den årliga förbättringscykeln 2010–2012 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2013, ändrades punkt 80. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2014 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 130I Ett företag ska tillämpa den ändring som gjordes genom *Den årliga förbättringscykeln 2010–2012 för IFRS-standarder* på alla omvärderingar som redovisas för räkenskapsår som börjar från och med den första tillämpningsdagen för den ändringen eller senare och för det närmast föregående räkenskapsåret. Företag får även redovisa justerad jämförande information för tidigare perioder som presenteras, men är inte skyldiga att göra detta. Om ett företag redovisar ojusterad jämförande information för några tidigare perioder ska det tydligt identifiera den information som inte har justerats, ange att den har redovisats enligt en annan grund och förklara den grunden.
- 130J Genom *Klargörande av godkända avskrivningsmetoder* (ändringar i IAS 16 och IAS 38), som utfärdades i maj 2014, ändrades punkterna 92 och 98 och punkterna 98A–98C lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 130K IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkterna 3, 114 och 116 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.
- 130L Genom IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkterna 3, 6, 113 och 114. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 16.
- 130M Genom IFRS 17, utfärdad i maj 2017, ändrades punkt 3. Genom *Ändringar av IFRS 17*, som utfärdades i juni 2020, ändrades punkt 3 ytterligare. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 17.

#### **Byten av likartade tillgångar**

- 131 Kravet i punkterna 129 och 130 b att tillämpa denna standard framåtriktat innebär att om ett byte av tillgångar värderades innan denna standard trädde i kraft baserat på det redovisade värdet för den tillgång som lämnades i byte, räknar företaget inte om det redovisade värdet för den förvärvade tillgången för att återspegla dess verkliga värde per förvärvstidpunkten.

#### **Tidigare tillämpning**

- 132 Företag som omfattas av punkt 130 uppmuntras att tillämpa denna standards krav före de ikraftträdandedatum som anges i punkt 130. Om ett företag tillämpar denna standard före dessa ikraftträdandedatum ska det dock också samtidigt tillämpa IFRS 3 och IAS 36 (enligt omarbetning 2004).

UPPHÄVANDE AV IAS 38 (UTFÄRDAD 1998)

- 133 Denna standard ersätter IAS 38 *Immateriella tillgångar* (utfärdad 1998).



## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 39

**Finansiella instrument: Redovisning och värdering**

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

2 Denna standard ska tillämpas av alla företag för alla finansiella instrument som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 9 *Finansiella instrument*, om och i den utsträckning som

- a) IFRS 9 tillåter att kraven på säkringsredovisning i denna standard tillämpas, och
- b) det finansiella instrumentet är del av ett säkringsförhållande som uppfyller villkoren för säkringsredovisning i enlighet med denna standard.

2A–7 [utgår]

## DEFINITIONER

8 De begrepp som definieras i IFRS 13, IFRS 9 och IAS 32 används i denna standard med de innebörder som anges i bilaga A till IFRS 13, bilaga A till IFRS 9 och punkt 11 i IAS 32. IFRS 13, IFRS 9 och IAS 32 definierar följande begrepp:

- upplupet anskaffningsvärde för en finansiell tillgång eller finansiell skuld,
- borttagande från rapporten över finansiell ställning,
- derivat,
- effektivräntemetoden,
- effektivränta,
- egetkapitalinstrument,
- verkligt värde,
- finansiell tillgång,
- finansiellt instrument,
- finansiell skuld

och innehåller vägledning om hur dessa definitioner tillämpas.

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

**Definitioner avseende säkringsredovisning**

Ett *bindande åtagande* är en bindande överenskommelse rörande ett byte av en angiven mängd resurser till ett angivet pris vid en viss framtida tidpunkt eller flera angivna framtida tidpunkter.

En *prognostiserad transaktion* är en ej bindande men förväntad framtida transaktion.

Ett *säkringsinstrument* är ett identifierat derivat eller (endast vid en säkring av risken för förändringar i utländska valutakurser) en identifierad finansiell tillgång som inte är ett derivat eller en finansiell skuld som inte är ett derivat vars verkliga värde eller kassaflöden väntas utjämna förändringar i en identifierad säkrad posts verkliga värde eller kassaflöden (i punkterna 72–77 och bilaga A, punkterna VT94–VT97, ges en utförligare förklaring till vad som definieras som ett säkringsinstrument).

En *säkrad post* är en tillgång, en skuld, ett bindande åtagande eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion eller nettoinvestering i utlandsverksamhet som a) exponerar företaget för risk för förändringar i verkligt värde eller framtida kassaflöden och b) identifierats som säkrad/säkrat (i punkterna 78–84 och bilaga A, punkterna VT98–VT101, ges en utförligare förklaring till vad som definieras som säkrade poster).

Med *säkringseffektivitet* avses i vilken utsträckning förändringar i en säkrad posts verkliga värde eller kassaflöden som är hänförliga till en säkrad risk uppvägs av förändringar i säkringsinstrumentets verkliga värde eller kassaflöden (se bilaga A, punkterna VT105–VT113A).

10–70 [utgår]

## SÄKRING

**71** Om ett företag tillämpar IFRS 9 och inte har valt som sin redovisningsprincip att fortsätta att tillämpa kraven på säkringsredovisning i denna standard (se punkt 7.2.21 i IFRS 9) ska det tillämpa kraven på säkringsredovisning i kapitel 6 i IFRS 9. När det gäller en säkring av verkligt värde avseende ränteexponeringen för en del av en portfölj med finansiella tillgångar eller finansiella skulder kan ett företag, i enlighet med punkt 6.1.3 i IFRS 9, tillämpa kraven på säkringsredovisning i denna standard i stället för kraven i IFRS 9. I det fallet ska företaget också tillämpa de särskilda kraven på säkringsredovisning av verkligt värde för en portföljsäkring av ränterisk (se punkterna 81A, 89A och VT114–VT132).

### Säkringsinstrument

*Instrument som uppfyller villkoren för säkringsredovisning*

**72** Denna standard begränsar inte de omständigheter under vilka ett derivat kan identifieras som ett säkringsinstrument förutsatt att villkoren i punkt 88 är uppfyllda, förutom vad gäller vissa utfärdade optioner (se bilaga A, punkt VT94). En finansiell tillgång som inte är ett derivat eller en finansiell skuld som inte är ett derivat kan emellertid identifieras som ett säkringsinstrument endast för en säkring av en valutarisk.

**73** När det gäller säkringsredovisning kan bara instrument som innefattar en extern part (det vill säga en part som står utanför den koncern eller det enskilda företag som rapporteringen gäller) identifieras som säkringsinstrument. Även om enskilda företag i en koncern eller divisioner inom ett företag kan ingå säkringstransaktioner med andra företag i koncernen eller andra divisioner inom företaget, elimineras sådana koncerninterna transaktioner i koncernredovisningen. Därför uppfyller sådana säkringstransaktioner inte villkoren för säkringsredovisning i koncernens koncernredovisning. De kan emellertid uppfylla villkoren för säkringsredovisning i individuella eller separata finansiella rapporter för enskilda företag i koncernen förutsatt att de ligger utanför det enskilda företag som rapporteringen gäller.

*Identifiering av säkringsinstrument*

**74** Normalt finns det ett enda verkligt värde för säkringsinstrumentet i sin helhet och de faktorer som förorsakar förändringar i det verkliga värdet är avhängiga av varandra. Sålunda identifierar ett företag ett säkringsförhållande för ett säkringsinstrument i sin helhet. De enda tillåtna undantagen är

a) att skilja realvärdet och tidsvärdet åt i ett optionsavtal och som säkringsinstrument identifiera endast förändringen i optionens realvärde och undanta dess tidsvärde, och

b) att skilja räntedelen och avistapriset åt i ett terminskontrakt.

Dessa undantag är tillåtna eftersom en options realvärde och en terminspremie vanligen kan värderas separat. En dynamisk säkringsstrategi där både optionsavtalets realvärde och tidsvärde bedöms kan uppfylla villkoren för säkringsredovisning.

- 75 En andel av hela säkringsinstrumentet, exempelvis 50 procent av nominellt belopp, kan identifieras som säkringsinstrumentet i ett säkringsförhållande. Ett säkringsförhållande kan emellertid inte identifieras för endast en del av den period under vilken säkringsinstrumentet förblir utestående.
- 76 Ett enskilt säkringsinstrument kan identifieras som en säkring av flera typer av risker förutsatt att a) de säkrade riskerna tydligt kan identifieras, b) säkringens effektivitet kan visas, och c) det är möjligt att säkerställa en särskild identifiering mellan säkringsinstrumentet och skilda riskpositioner.
- 77 Två eller flera derivat, eller delar av dem (eller, i fallet säkring av valutarisk, två eller flera instrument som inte är derivat eller delar av dem, eller en kombination av derivat och instrument som inte är derivat, eller delar av dem), kan betraktas tillsammans och gemensamt identifieras som säkringsinstrumentet, inklusive när den risk eller de risker som uppkommer från vissa derivat motverkar dem som uppkommer från andra. Emellertid uppfyller inte en räntecollar ("interest rate collar") eller ett annat derivat som kombinerar en utfärdad option och en köpt option villkoren för ett säkringsinstrument, om den eller det, i praktiken, är en utfärdad nettooption (för vilken en nettopremie erhålls). På motsvarande sätt kan två eller flera instrument (eller delar av dem) identifieras som säkringsinstrumentet endast om inget (eller ingen) av dem är en utfärdad option eller en utfärdad nettooption.

### Säkrade poster

#### *Poster som uppfyller villkoren för säkring*

- 78 En säkrad post kan vara en redovisad tillgång eller skuld, ett ej redovisat bindande åtagande, en mycket sannolik prognostiserad transaktion eller en nettoinvestering i utlandsverksamhet. Den säkrade posten kan vara a) en enskild tillgång eller skuld, ett enskilt bindande åtagande, en enskild mycket sannolik prognostiserad transaktion eller en enskild nettoinvestering i utlandsverksamhet, b) en grupp av tillgångar, skulder, bindande åtaganden, mycket sannolika prognostiserade transaktioner eller nettoinvesteringar i utlandsverksamheter med likartade riskegenskaper eller c) i en portföljsäkring av endast ränterisk, en del av den portfölj med finansiella tillgångar eller finansiella skulder som delar den risk som säkras.
- 79 [utgår]
- 80 När det gäller säkringsredovisning kan endast tillgångar, skulder, bindande åtaganden och mycket sannolika prognostiserade transaktioner som innefattar en extern part identifieras som säkrade poster. Därmed följer att säkringsredovisning kan tillämpas på transaktioner mellan företag i samma koncern endast i de individuella eller separata finansiella rapporterna för dessa företag och inte i koncernredovisningen, förutom i koncernredovisning som upprättas av ett investmentföretag, såsom det definieras i IFRS 10, där transaktioner mellan investmentföretaget och de av dess dotterföretag som värderas till verkligt värde via resultatet inte elimineras i koncernredovisningen. Som ett undantag kan valutarisken för en koncernintern monetär post (exempelvis en skuld/fordran mellan två dotterföretag) uppfylla villkoren för en säkrad post i koncernredovisningen om den leder till en exponering för valutakursvinster eller valutakursförluster som inte elimineras helt i koncernredovisningen i enlighet med IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser*. I enlighet med IAS 21 kan valutakursvinster och valutakursförluster som uppstår på grund av koncerninterna monetära poster inte helt elimineras i koncernredovisningen, om den koncerninterna monetära posten ingår i en transaktion mellan två företag i koncernen som använder olika funktionella valutor. Dessutom kan valutarisken för en mycket sannolik prognostiserad koncernintern transaktion uppfylla villkoren för en säkrad post i koncernredovisningen under förutsättning att transaktionen är uttryckt i en annan valuta än den funktionella valutan för det företag som är part i transaktionen och valutarisken kommer att påverka koncernens resultat.

*Identifiering av finansiella poster som säkrade poster*

- 81 Om den säkrade posten är en finansiell tillgång eller finansiell skuld, kan den vara en säkrad post avseende de risker som sammanhänger med endast en del av dess kassaflöden eller verkliga värde (såsom ett eller flera utvalda avtalsenliga kassaflöden eller delar av dem eller en procentandel av det verkliga värdet) förutsatt att effektiviteten kan mätas. Exempelvis kan en identifierbar och separat mätbar andel av räntexponeringen för en räntebärande tillgång eller räntebärande skuld identifieras som den säkrade risken (såsom en riskfri räntedel eller referensräntedel av den totala räntexponeringen för ett säkrat finansiellt instrument).
- 81A I en säkring av verkligt värde avseende räntexponeringen för en portfölj med finansiella tillgångar eller finansiella skulder (och endast i en sådan säkring) kan den säkrade delen identifieras i termer av ett belopp i en valuta (exempelvis ett belopp i dollar, euro, pund eller rand) i stället för som enskilda tillgångar (eller skulder). Trots att portföljen, i riskhanterings syfte, kan innefatta tillgångar och skulder, är det belopp som identifieras ett belopp av tillgångar eller ett belopp av skulder. Det är inte tillåtet att identifiera ett nettobelopp som innefattar tillgångar och skulder. Företaget kan säkra en del av den ränterisk som är hänförlig till detta identifierade belopp. Exempelvis, i fallet med en säkring av en portfölj med tillgångar som kan betalas i för tid, kan företaget säkra den förändring i verkligt värde som är hänförlig till en förändring i den säkrade räntan baserat på förväntade, i stället för avtalade, räntestörningstidpunkter. [...].

*Identifiering av icke-finansiella poster som säkrade poster*

- 82 **Om den säkrade posten är en icke-finansiell tillgång eller icke-finansiell skuld ska den identifieras som en säkrad post a) för valutarisker eller b) för alla risker i sin helhet, på grund av svårigheten att avskilja och mäta tillämplig andel av kassaflöden eller förändringar i verkligt värde som är hänförlig till särskilda risker förutom valutarisker.**

*Identifiering av grupper av poster som säkrade poster*

- 83 Likartade tillgångar eller likartade skulder ska läggas ihop och säkras som grupp endast om de enskilda tillgångarna eller enskilda skulderna i gruppen delar den riskexponering som identifieras som säkrad. Dessutom ska den förändring i verkligt värde som är hänförlig till den säkrade risken i varje enskild post i gruppen förväntas vara ungefär proportionell mot den sammanlagda förändring i verkligt värde som är hänförlig till den säkrade risken i gruppen med poster.
- 84 Eftersom ett företag bedömer säkringseffektivitet genom att jämföra förändringen i verkligt värde eller kassaflödet för ett säkringsinstrument (eller grupp med likartade säkringsinstrument) och för en säkrad post (eller grupp med likartade säkrade poster), uppfyller inte en jämförelse av ett säkringsinstrument med en sammanlagd nettoposition (exempelvis nettot av alla fastförräntade tillgångar och fastförräntade skulder med likartade löptider), i stället för med en viss säkrad post, villkoren för säkringsredovisning.

**Säkringsredovisning**

- 85 Vid säkringsredovisning sker en redovisning i resultatet av motverkande förändringar i verkligt värde på säkringsinstrumentet och den post som säkras.
- 86 **Det finns tre slags säkringsförhållanden:**

a) **Säkring av verkligt värde:** en säkring av exponering för förändringar i verkligt värde på en redovisad tillgång eller skuld eller ett oredovisat bindande åtagande, eller en identifierbar del av sådan tillgång eller skuld eller sådant bindande åtagande, som är hänförlig till en viss risk och som skulle kunna påverka resultatet.

b) **Kassaflödessäkring**: en säkring av exponeringen för variabilitet i kassaflöden som i) är hänförliga till en viss risk som är kopplad till en redovisad tillgång eller skuld (såsom alla eller vissa framtida räntebetalningar på en skuld med rörlig ränta) eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion och ii) skulle kunna påverka resultatet.

c) **Säkring av en nettoinvestering i utlandsverksamhet**: enligt definition i IAS 21.

87 En säkring av en valutarisk i ett bindande åtagande kan redovisas som en säkring av verkligt värde eller en kassaflödessäkring.

88 **Ett säkringsförhållande uppfyller villkoren för säkringsredovisning enligt punkterna 89–102 om, och endast om, samtliga följande villkor är uppfyllda:**

a) När säkringen ingås finns det en formell identifiering och dokumentation av säkringsförhållandet samt företagets mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen. Denna dokumentation ska omfatta identifiering av säkringsinstrumentet, den säkrade posten eller transaktionen, karaktären på den risk som säkras samt hur företaget kommer att bedöma säkringsinstrumentets effektivitet vad gäller att motverka exponeringen mot förändringar i den säkrade postens verkliga värde eller kassaflöden som är hänförliga till den säkrade risken.

b) Säkringen förväntas vara mycket effektiv (se bilaga A, punkterna VT105–VT113A) i att uppnå motverkande förändringar i verkligt värde eller kassaflöden som är hänförliga till den säkrade risken, i överensstämmelse med den ursprungligen dokumenterade riskhanteringsstrategin för detta särskilda säkringsförhållande.

c) För kassaflödessäkringar måste en prognostiserad transaktion som är föremål för säkring vara mycket sannolik och måste innebära en exponering för förändringar i kassaflöden som ytterst kan påverka resultatet.

d) Effektiviteten i säkringen kan mätas på ett tillförlitligt sätt, det vill säga att det verkliga värdet eller kassaflödena för den säkrade posten som är hänförliga till den säkrade risken och det verkliga värdet på säkringsinstrumentet kan värderas på ett tillförlitligt sätt.

e) Säkringen bedöms fortlöpande och fastställdes som att ha varit mycket effektiv under hela de rapportperioder för vilka säkringen identifierades.

*Säkring av verkligt värde*

89 **Om en säkring av verkligt värde uppfyller villkoren i punkt 88 under perioden ska den redovisas enligt följande:**

a) vinsten eller förlusten från omvärdering av säkringsinstrumentet till verkligt värde (för ett säkringsinstrument som är ett derivat) eller från valutakomponenten i dess redovisade värde beräknad i enlighet med IAS 21 (för ett säkringsinstrument som inte är ett derivat) ska redovisas i resultatet, och

b) den vinst eller förlust på den säkrade posten som är hänförlig till den säkrade risken ska justera det redovisade värdet av den säkrade posten och redovisas i resultatet. Detta gäller om den säkrade posten annars värderas till anskaffningsvärde. Redovisning av den vinst eller förlust som är hänförlig till den säkrade risken i resultatet tillämpas om den säkrade posten är en finansiell tillgång som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A i IFRS 9.

89A När det gäller en säkring av verkligt värde avseende räntexponeringen för en del av en portfölj med finansiella tillgångar eller finansiella skulder (och endast i en sådan säkring) kan kravet i punkt 89 b uppfyllas genom att redovisa den vinst eller förlust som är hänförlig till den säkrade posten antingen

- a) i en enskild separat post inom tillgångar, för de räntestruktureringsperioder för vilka den säkrade posten är en tillgång, eller
- b) i en enskild separat post inom skulder, för de räntestruktureringsperioder för vilka den säkrade posten är en skuld.

De separata poster som a och b ovan hänvisar till ska presenteras bredvid finansiella tillgångar eller finansiella skulder. Belopp som ingår i dessa poster ska tas bort från rapporten över finansiell ställning när de tillgångar eller skulder till vilka de är hänförliga tas bort från rapporten över finansiell ställning.

90 Om bara vissa särskilda risker som är hänförliga till en säkrad post har säkrats, redovisas redovisade förändringar i verkligt värde för den säkrade posten som inte är hänförliga till säkrade risker enligt vad som anges i punkt 5.7.1 i IFRS 9.

91 Ett företag ska framåttriktat upphöra med den säkringsredovisning som anges i punkt 89 om

a) säkringsinstrumentet förfaller eller säljs, avvecklas eller inlöses. I detta syfte är utbytet eller omsättningen av ett säkringsinstrument till ett annat säkringsinstrument inte förfall eller avveckling om sådant utbyte eller sådan omsättning ingår i företagets dokumenterade säkringsstrategi. Dessutom är det i detta sammanhang inte fråga om förfall eller avveckling av säkringsinstrumentet om

i) parterna i ett säkringsinstrument till följd av gällande lagar och andra författningar eller införandet av lagar och andra författningar avtalar om att en eller flera clearingmotparter ersätter deras ursprungliga motpart och blir den nya motparten till var och en av parterna. I detta sammanhang är en clearingmotpart en central motpart (även kallad *clearingorganisation* eller *clearingagent*) eller ett företag eller flera företag, exempelvis en clearingmedlem i en clearingorganisation eller en kund hos en clearingmedlem i en clearingorganisation, som fungerar som motpart för att effektuera en central motparts clearing. När parterna i säkringsinstrumentet ersätter sina ursprungliga motparter med andra motparter ska denna punkt dock bara vara tillämplig om var och en av dessa parter effektuerar clearing med samma centrala motpart,

ii) andra eventuella ändringar av säkringsinstrumentet är begränsade till de ändringar som är nödvändiga för att effektuera ett sådant utbyte av motparten. Sådana ändringar är begränsade till de som är i linje med de villkor som kunde förväntas om säkringsinstrumentet ursprungligen hade clearats med clearingmotparten. Dessa förändringar inbegriper förändringar i kraven på ställda säkerheter, rätten att kvitta utestående fordringar och skulder samt påförda avgifter,

b) säkringen inte längre uppfyller kriterierna för säkringsredovisning i punkt 88, eller

c) företaget häver identifieringen.

92 Varje justering som uppkommer på grund av 89 b avseende det redovisade värdet för ett säkrat finansiellt instrument på vilket effektivräntemetoden används (eller, i fallet med en portföljsäkring av ränterisk, avseende den separata post i rapporten över finansiell ställning som beskrivs i punkt 89A) ska periodiseras i resultatet. Periodiseringen kan påbörjas så snart en justering finns och ska påbörjas inte senare än när den säkrade posten upphör att justeras för förändringar i dess verkliga värde som är hänförliga till den risk som säkras. Justeringen baseras på en omräknad effektivränta per det datum när periodiseringen börjar. Om, i fallet med en säkring av verkligt värde avseende ränteeponeringen för en portfölj med finansiella tillgångar eller finansiella skulder (och endast i en sådan säkring), en periodisering genom användande av en omräknad effektivränta inte är praktiskt genomförbar, ska emellertid justeringen periodiseras genom användande av en linjär avskrivningsmetod. Justeringen ska vara periodiserad i sin helhet vid förfall av det finansiella instrumentet, eller i fallet med en portföljsäkring av ränterisk, vid utgången av relevant räntestruktureringsperiod.

93 När ett oredovisat bindande åtagande identifieras som en säkrad post, redovisas den efterföljande ackumulerade förändring i verkligt värde för det bindande åtagandet som är hänförlig till den säkrade risken som en tillgång eller skuld med en motsvarande vinst eller förlust redovisad i resultatet (se punkt 89 b). Förändringarna i verkligt värde för säkringsinstrumentet redovisas också i resultatet.

94 När ett företag ingår ett bindande åtagande att förvärva en tillgång eller ta på sig en skuld och det bindande åtagandet är en säkrad post i en säkring av verkligt värde, justeras det första redovisade värdet för tillgången eller skulden, som är följden av att företaget uppfyller sitt bindande åtagande, så att det innefattar den ackumulerade förändring i det bindande åtagandets verkliga värde som är hänförlig till den säkrade risk som redovisats i rapporten över finansiell ställning.

#### *Kassaflödessäkring*

95 **Om en kassaflödessäkring uppfyller villkoren i punkt 88 under perioden ska den redovisas enligt följande:**

a) den del av vinsten eller förlusten på säkringsinstrumentet som bestämts vara en effektiv säkring (se punkt 88) ska redovisas i övrigt totalresultat, och

**b) den ineffektiva delen av vinsten eller förlusten på säkringsinstrumentet ska redovisas i resultatet.**

96 Mer exakt redovisas en kassaflödessäkring enligt följande:

a) den separata komponent i eget kapital som är förknippad med den säkrade posten justeras till det lägre av följande (i absoluta belopp):

i) den ackumulerade vinsten eller förlusten på säkringsinstrumentet från den tidpunkt säkringen ingicks, och

ii) den ackumulerade förändringen i verkligt värde (nuvärde) av förväntade framtida kassaflöden från den säkrade posten från den tidpunkt säkringen ingicks,

b) återstående vinst eller förlust på säkringsinstrumentet eller en identifierad del av det (som inte är en effektiv säkring) redovisas i resultatet, och

c) om ett företags dokumenterade riskhanteringsstrategi för ett särskilt säkringsförhållande undantar en särskild del av vinsten eller förlusten eller hänförliga kassaflöden för säkringsinstrumentet (se punkterna 74, 75 och 88 a) från bedömningen av säkringseffektivitet, redovisas den undantagna delen av vinsten eller förlusten i enlighet med punkt 5.7.1 i IFRS 9.

97 **Om en säkring av en prognostiserad transaktion senare leder till redovisning av en finansiell tillgång eller en finansiell skuld, ska de hänförliga vinster eller förluster som redovisats i övrigt totalresultat enligt punkt 95 omklassificeras från eget kapital till resultat som en omklassificeringsjustering (se IAS 1 (enligt omarbetning 2007)) under samma period eller samma perioder under vilken eller vilka de säkrade prognostiserade kassaflödena påverkar resultatet (såsom i de perioder där ränteintäkt eller räntekostnad redovisas). Om ett företag förväntar sig att en förlust som redovisats i övrigt totalresultat, helt eller delvis, inte kommer att återvinnas under en eller flera framtida perioder ska det emellertid omklassificera det belopp som inte väntas bli återvunnet som en omklassificeringsjustering och redovisa det i resultatet.**

98 **Om en säkring av en prognostiserad transaktion senare leder till redovisning av en icke-finansiell tillgång eller en icke-finansiell skuld, eller om en prognostiserad transaktion för en icke-finansiell tillgång eller icke-finansiell skuld blir ett bindande åtagande för vilket säkringsredovisning av verkligt värde tillämpas, ska företaget anta som redovisningsprincip a eller b nedan:**

a) Det omklassificerar de hänförliga vinster och förluster som redovisats i övrigt totalresultat enligt punkt 95 till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1 (omarbetad 2007)) i samma period eller samma perioder under vilken eller vilka den förvärvade tillgången eller påtagna skulden påverkar resultatet (såsom i de perioder där avskrivningskostnad eller kostnad för sålda varor redovisas). Om ett företag väntar sig att hela eller en del av en förlust som redovisats i övrigt totalresultat inte kommer att återvinnas under en eller flera framtida perioder ska det emellertid omklassificera från eget kapital till resultatet det belopp som inte väntas bli återvunnet som en omklassificeringsjustering.

b) Det tar bort de hänförliga vinster och förluster som redovisats i övrigt totalresultat enligt punkt 95 och inkluderar dem i det första anskaffningsvärdet eller annat redovisat värde för tillgången eller skulden.

99 Ett företag ska anta antingen a eller b i punkt 98 som sin redovisningsprincip och ska tillämpa principen konsekvent på alla säkringar för vilka punkt 98 är tillämplig.

100 För kassaflödessäkringar som inte omfattas av punkterna 97 och 98, ska belopp som redovisats i övrigt totalresultat omklassificeras från eget kapital till resultat som en omklassificeringsjustering (se IAS 1 (enligt omarbetning 2007)) under samma period eller perioder som de säkrade prognostiserade kassaflödena påverkar resultatet (exempelvis när en prognostiserad försäljning inträffar).

101 I alla följande fall ska ett företag framåtriktat upphöra med den säkringsredovisning som anges i punkterna 95–100:

a) Säkringsinstrumentet förfaller eller säljs, avvecklas eller inlöses. I detta fall ska den ackumulerade vinst eller förlust på säkringsinstrumentet som har redovisats i övrigt totalresultat från perioden när säkringen var effektiv (se punkt 95 a) kvarstå som separat post i eget kapital fram till dess att den prognostiserade transaktionen inträffar. När transaktionen inträffar, tillämpas punkt 97, 98 eller 100. I detta syfte är utbytet eller omsättningen av ett säkringsinstrument till ett annat säkringsinstrument inte förfall eller avveckling om sådant utbyte eller sådan omsättning ingår i företagets dokumenterade säkringsstrategi. Dessutom är det i detta sammanhang inte fråga om förfall eller avveckling av säkringsinstrumentet om

i) parterna i ett säkringsinstrument till följd av gällande lagar och andra författningar eller införandet av lagar och andra författningar avtalar om att en eller flera clearingmotparter ersätter deras ursprungliga motpart och blir den nya motparten till var och en av parterna. I detta sammanhang är en clearingmotpart en central motpart (även kallad *clearingorganisation* eller *clearingagent*) eller ett företag eller flera företag, exempelvis en clearingmedlem i en clearingorganisation eller en kund hos en clearingmedlem i en clearingorganisation, som fungerar som motpart för att effektuera en central motparts clearing. När parterna i säkringsinstrumentet ersätter sina ursprungliga motparter med andra motparter ska denna punkt dock bara vara tillämplig om var och en av dessa parter effektuerar clearing med samma centrala motpart,

ii) andra eventuella ändringar av säkringsinstrumentet är begränsade till de ändringar som är nödvändiga för att effektuera ett sådant utbyte av motparten. Sådana ändringar är begränsade till de som är i linje med de villkor som kunde förväntas om säkringsinstrumentet ursprungligen hade clearats med clearingmotparten. Dessa förändringar inbegriper förändringar i kraven på ställda säkerheter, rätten att kvitta utestående fordringar och skulder samt påförda avgifter.



- b) Säkringen uppfyller inte längre kriterierna för säkringsredovisning i punkt 88. I detta fall ska den ackumulerade vinst eller förlust på säkringsinstrumentet som har redovisats i övrigt totalresultat från perioden när säkringen var effektiv (se punkt 95 a) kvarstå som separat post i eget kapital fram till dess att den prognostiserade transaktionen inträffar. När transaktionen inträffar, tillämpas punkt 97, 98 eller 100.
- c) Den prognostiserade transaktionen förväntas inte längre inträffa, i vilket fall den hänförliga ackumulerade vinst eller förlust på säkringsinstrumentet som har redovisats i övrigt totalresultat från perioden när säkringen var effektiv (se punkt 95 a) ska omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering. En prognostiserad transaktion som inte längre är mycket sannolik (se punkt 88 c) kan fortfarande förväntas inträffa.
- d) Företaget häver identifieringen. När det gäller säkringar av en prognostiserad transaktion, ska den ackumulerade vinst eller förlust på säkringsinstrumentet som har redovisats i övrigt totalresultat från perioden när säkringen var effektiv (se punkt 95 a) kvarstå som separat post i eget kapital fram till dess att den prognostiserade transaktionen inträffar eller inte längre förväntas inträffa. När transaktionen inträffar, tillämpas punkt 97, 98 eller 100. Om transaktionen inte längre förväntas inträffa, ska den ackumulerade vinst eller förlust som redovisats i övrigt totalresultat omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering.

*Säkringar av en nettoinvestering*

**102** **Säkringar av en nettoinvestering i utlandsverksamhet, inklusive en säkring av en monetär post som redovisas som en del av nettoinvesteringen (se IAS 21), ska redovisas på ett liknande sätt som kassaflödessäkringar:**

- a) den del av vinsten eller förlusten på säkringsinstrumentet som bestämts vara en effektiv säkring (se punkt 88) ska redovisas i övrigt totalresultat, och
- b) den ineffektiva delen ska redovisas i resultatet.

Den vinst eller förlust på säkringsinstrumentet som är hänförlig till den effektiva delen av säkringen och som redovisats i övrigt totalresultat ska omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1 (omarbetad 2007)) enligt punkterna 48–49 i IAS 21 vid avyttring eller delavyttring av utlandsverksamheten.

**Tillfälliga undantag från tillämpning av särskilda krav på säkringsredovisning**

**102A** Ett företag ska tillämpa punkterna 102D–102N och 108G på alla säkringsförhållanden som påverkas direkt av en referensräntereform. Dessa punkter gäller endast sådana säkringsförhållanden. Ett säkringsförhållande påverkas direkt av en referensräntereform endast om reformen ger upphov till osäkerhet om

- a) den referensränta (avtalsenligt eller icke-avtalsenligt angiven) som har identifierats som en säkrad risk, och/eller
- b) tidpunkten eller beloppet för den säkrade postens eller säkringsinstrumentets referensräntebaserade kassaflöden.

**102B** Vid tillämpning av punkterna 102D–102N avses med *referensräntereform* en marknadsomfattande reform av en referensränta, inbegripet utbyte av en referensränta mot en alternativ referensränta, såsom den som följer av rekommendationerna i rapporten från rådet för finansiell stabilitet från juli 2014, *Reforming Major Interest Rate Benchmarks* <sup>(26)</sup>.

<sup>(26)</sup> Rapporten *Reforming Major Interest Rate Benchmarks* finns på [http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r\\_140722.pdf](http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf)

102C Punkterna 102D–102N anger undantag endast för de krav som anges i de punkterna. Ett företag ska fortsätta att tillämpa alla andra krav på säkringsredovisning på säkringsförhållanden som påverkas direkt av en referensräntereform.

*Villkoret mycket sannolik när det gäller kassaflödessäkringar*

102D Vid tillämpning av villkoret i punkt 88 c att en prognostiserad transaktion måste vara mycket sannolik, ska ett företag anta att den referensränta som de säkrade kassaflödena (avtalsenligt eller icke-avtalsenligt angiven) är baserade på inte ändras till följd av en referensräntereform.

*Omklassificering av den ackumulerade vinst eller förlust som redovisas i övrigt totalresultat*

102E Vid tillämpning av villkoret i punkt 101 c, för att fastställa huruvida den prognostiserade transaktionen inte längre förväntas inträffa, ska ett företag anta att den referensränta som de säkrade kassaflödena (avtalsenligt eller icke-avtalsenligt angiven) är baserade på inte ändras till följd av en referensräntereform.

*Bedömning av effektivitet*

102F Vid tillämpning av villkoren i punkterna 88 b och VT105 a ska ett företag anta att den referensränta som de säkrade kassaflödena och/eller den säkrade risken (avtalsenligt eller icke-avtalsenligt angiven) är baserade på, eller den referensränta som säkringsinstrumentets kassaflöden är baserade på, inte ändras till följd av en referensräntereform.

102G Vid tillämpning av villkoret i punkt 88 e måste ett företag inte upphöra med ett säkringsförhållande på grund av att säkringens faktiska resultat inte uppfyller villkoren i punkt VT105 b. För att undvika tvivel ska ett företag tillämpa de övriga villkoren i punkt 88, inbegripet den framåtblickande bedömningen i punkt 88 b, för att bedöma huruvida säkringsförhållandet måste upphöra.

*Identifiering av finansiella poster som säkrade poster*

102H Om punkt 102I inte är tillämplig, ska ett företag, för säkring av en icke-avtalsenligt angiven referensränteandel av ränterisken, tillämpa villkoret i punkterna 81 och VT99F – att den identifierade andelen ska vara separat identifierbar – endast när säkringsförhållandet ingås.

102I När ett företag, i överensstämmelse med sin säkringsdokumentation, ofta återställer (dvs. upphör med och startar om) ett säkringsförhållande eftersom både säkringsinstrumentet och den säkrade posten ofta ändras (dvs. företaget använder en dynamisk process där både de säkrade posterna och de säkringsinstrument som används för att hantera denna exponering inte förblir desamma under lång tid), ska företaget tillämpa villkoret i punkterna 81 och VT99F – att den identifierade andelen ska vara separat identifierbar – endast när det ursprungligen identifierar en säkrad post i detta säkringsförhållande. En säkrad post som har bedömts vid tidpunkten för sin ursprungliga identifiering i säkringsförhållandet, oavsett om det var vid tidpunkten då säkringen ingicks eller senare, bedöms inte på nytt vid en senare omidentifiering i samma säkringsförhållande.

*Tillämpningens upphörande*

102J Ett företag ska framåtriktat upphöra att tillämpa punkt 102D på en säkrad post vid det som infaller tidigast av

a) när den osäkerhet som uppstår till följd av en referensräntereform inte längre föreligger med avseende på tidpunkten och beloppet för den säkrade postens referensräntebaserade kassaflöden, och

b) när det säkringsförhållande som den säkrade posten ingår i upphör.

- 102K Ett företag ska framåtriktat upphöra att tillämpa punkt 102E vid det som infaller tidigast av
- när den osäkerhet som uppstår till följd av en referensräntereform inte längre föreligger med avseende på tidpunkten och beloppet för den säkrade postens framtida referensräntebaserade kassaflöden, och
  - när hela den ackumulerade vinst eller förlust som redovisas i övrigt totalresultat med avseende på det säkringsförhållande som upphör har omklassificerats till resultatet.

- 102L Ett företag ska framåtriktat upphöra att tillämpa punkt 102F
- på en säkrad post när den osäkerhet som uppstår till följd av en referensräntereform inte längre föreligger med avseende på den säkrade risken eller tidpunkten och beloppet för den säkrade postens referensräntebaserade kassaflöden, och
  - på ett säkringsinstrument när den osäkerhet som uppstår till följd av en referensräntereform inte längre föreligger med avseende på tidpunkten och beloppet för säkringsinstrumentets referensräntebaserade kassaflöden.

Om det säkringsförhållande som den säkrade posten och säkringsinstrumentet är en del av upphör tidigare än den dag som anges i punkt 102L a eller den dag som anges i punkt 102L b, ska företaget framåtriktat upphöra att tillämpa punkt 102F på det säkringsförhållandet vid dagen för upphörandet.

- 102M Ett företag ska framåtriktat upphöra att tillämpa punkt 102G på ett säkringsförhållande vid det som infaller tidigast av
- datumet när den osäkerhet som uppstår till följd av en referensräntereform inte längre föreligger med avseende på den säkrade risken och tidpunkten och beloppet för den säkrade postens och säkringsinstrumentets referensräntebaserade kassaflöden, och
  - datumet när det säkringsförhållande som undantaget tillämpas på upphör.

- 102N När en grupp av poster identifieras som den säkrade posten, eller en kombination av finansiella instrument identifieras som säkringsinstrumentet, ska ett företag framåtriktat upphöra att tillämpa punkterna 102D–102G på en enskild post eller ett enskilt finansiellt instrument i enlighet med punkterna 102J, 102K, 102L eller 102M, beroende på vad som är tillämpligt, när den osäkerhet som uppstår till följd av en referensräntereform inte längre föreligger med avseende på den säkrade risken och/eller tidpunkten och beloppet för den postens eller det finansiella instrumentets referensräntebaserade kassaflöden.

- 102O Ett företag ska framåtriktat upphöra att tillämpa punkterna 102H och 102I vid det som infaller tidigast av
- datumet när ändringar som krävs till följd av en referensräntereform görs av den icke-avtalsenligt angivna riskandelen genom tillämpning av punkt 102P, eller
  - datumet när det säkringsförhållande i vilket den icke-avtalsenligt angivna riskandelen är identifierad upphör.

#### **Ytterligare tillfälliga undantag till följd av referensräntereform**

##### *Säkringsredovisning*

- 102P När kraven i punkterna 102D–102I upphör att gälla för ett säkringsförhållande (se punkterna 102J–102O) ska ett företag ändra den formella identifieringen av det säkringsförhållandet enligt tidigare dokumentation för att återspegla de ändringar som krävs till följd av referensräntereformen, dvs. ändringarna är förenliga med kraven i punkterna 5.4.6–5.4.8 i IFRS 9. I detta sammanhang ska identifieringen av säkringen endast ändras för att genomföra en eller flera av följande ändringar:

- a) Identifiering av en alternativ referensränta (avtalsenligt eller icke-avtalsenligt angiven) som en säkrad risk.
- b) Ändring av beskrivningen av den säkrade posten, inbegripet beskrivningen av den identifierade delen av de kassaflöden eller det verkliga värde som säkras.
- c) Ändring av beskrivningen av säkringsinstrumentet.
- d) Ändring av beskrivningen av hur företaget kommer att bedöma säkringseffektivitet.

102Q Ett företag ska också tillämpa kravet i punkt 102P c om följande tre villkor är uppfyllda:

- a) Företaget gör en ändring som krävs till följd av en referensräntereform genom att använda en annan metod än att ändra grunden för fastställande av de avtalsenliga kassaflödena för säkringsinstrumentet (enligt beskrivningen i punkt 5.4.6 i IFRS 9).
- b) Det ursprungliga säkringsinstrumentet tas inte bort från rapporten över finansiell ställning.
- c) Den valda metoden är ekonomiskt likvärdig med en ändring av grunden för fastställande av de avtalsenliga kassaflödena för det ursprungliga säkringsinstrumentet (enligt beskrivningen i punkterna 5.4.7 och 5.4.8 i IFRS 9).

102R Kraven i punkterna 102D–102I kan komma att upphöra att gälla vid olika tidpunkter. Vid tillämpning av punkt 102P kan ett företag därför bli skyldigt att ändra den formella identifieringen av sina säkringsförhållanden vid olika tidpunkter, eller bli skyldigt att ändra den formella identifieringen av ett säkringsförhållande mer än en gång. När, och endast när, en sådan ändring görs av identifieringen av säkringen ska företaget tillämpa punkterna 102V–102Z2 enligt vad som är tillämpligt. Företaget ska också tillämpa punkt 89 (för en säkring av verkligt värde) eller punkt 96 (för en kassaflödessäkring) för att redovisa förändringar i det verkliga värdet för den säkrade posten eller säkringsinstrumentet.

102S Ett företag ska ändra ett säkringsförhållande enligt kraven i punkt 102P senast vid slutet av den rapportperiod under vilken en ändring som krävs till följd av en referensräntereform görs av den säkrade risken, den säkrade posten eller säkringsinstrumentet. För att undvika tvivel innebär en sådan ändring av den formella identifieringen av ett säkringsförhållande varken att säkringsförhållandet upphör eller att ett nytt säkringsförhållande identifieras.

102T Om ändringar görs utöver de ändringar som krävs till följd av en referensräntereform av den finansiella tillgång eller finansiella skuld som är identifierad i ett säkringsförhållande (enligt beskrivningen i punkterna 5.4.6–5.4.8 i IFRS 9) eller av identifieringen av säkringsförhållandet (enligt kraven i punkt 102P) ska ett företag först tillämpa de tillämpliga kraven i denna standard för att avgöra om dessa ytterligare ändringar leder till att säkringsredovisningen upphör. Om de ytterligare ändringarna inte leder till att säkringsredovisningen upphör ska företaget ändra den formella identifieringen av säkringsförhållandet enligt vad som anges i punkt 102P.

102U Punkterna 102V–102Z3 anger undantag endast för de krav som anges i de punkterna. Ett företag ska tillämpa alla andra krav på säkringsredovisning i denna standard, inbegripet villkoren för godkännande i punkt 88, på säkringsförhållanden som påverkades direkt av referensräntereformen.

*Redovisning av godkända säkringsförhållanden**Retroaktiv bedömning av effektivitet*

- 102V Endast i syfte att retroaktivt bedöma effektiviteten i ett säkringsförhållande på ackumulerad grund vid tillämpning av punkt 88 e får ett företag välja att återställa de ackumulerade förändringarna i verkligt värde för den säkrade posten och säkringsinstrumentet till noll när det upphör att tillämpa punkt 102G enligt kraven i punkt 102M. Detta val görs separat för varje säkringsförhållande (dvs. enskilt för varje säkringsförhållande).

*Kassaflödessäkringar*

- 102W Vid tillämpning av punkt 97 ska, när ett företag ändrar beskrivningen av en säkrad post enligt kraven i punkt 102P b, den ackumulerade vinsten eller förlusten i övrigt totalresultat antas vara baserad på den alternativa referensränta som använts för att fastställa de säkrade framtida kassaflödena.

- 102X För ett säkringsförhållande som upphört ska, när den referensränta på vilken de säkrade framtida kassaflödena är baserade ändras till följd av en referensräntereform och vid tillämpning av punkt 101 c för att fastställa om de säkrade framtida kassaflödena förväntas inträffa, det belopp som ackumulerats i övrigt totalresultat för det säkringsförhållandet antas vara baserat på den alternativa referensränta som kommer att användas som grund för de säkrade framtida kassaflödena.

*Grupper av poster*

- 102Y När ett företag tillämpar punkt 102P på grupper av poster som identifieras som säkrade poster i en säkring av verkligt värde eller en kassaflödessäkring ska företaget fördela de säkrade posterna på undergrupper baserat på den referensränta som säkras och identifiera referensräntan som den säkrade risken för varje undergrupp. I t.ex. ett säkringsförhållande i vilket en grupp av poster säkras mot ändringar i en referensränta som omfattas av en referensräntereform kan de säkrade kassaflödena eller det säkrade verkliga värdet för vissa poster i gruppen ändras så att de hänvisar till en alternativ referensränta innan andra poster i gruppen ändras. I det här exemplet identifierar företaget vid tillämpning av punkt 102P den alternativa referensräntan som den säkrade risken för den berörda undergruppen av säkrade poster. Företaget fortsätter att identifiera den befintliga referensräntan som den säkrade risken för den andra undergruppen av säkrade poster fram till att de säkrade kassaflödena eller det säkrade verkliga värdet för dessa poster ändras så att de hänvisar till den alternativa referensräntan eller posterna löper ut och ersätts av säkrade poster som hänvisar till den alternativa referensräntan.

- 102Z Ett företag ska separat bedöma om varje undergrupp uppfyller kraven i punkterna 78 och 83 för att utgöra en godtagbar säkrad post. Om en undergrupp inte uppfyller kraven i punkterna 78 och 83 ska företaget framåtriktat upphöra med säkringsredovisning för säkringsförhållandet i sin helhet. Företaget ska också tillämpa kraven i punkterna 89 eller 96 för att redovisa ineffektivitet avseende säkringsförhållandet i sin helhet.

*Identifiering av finansiella poster som säkrade poster*

- 102Z1 En alternativ referensränta som identifieras som en icke-avtalsenligt angiven riskandel som inte är separat identifierbar (se punkterna 81 och VT99F) per det datum den identifieras ska antas ha uppfyllt det kravet per det datumet om, och endast om, företaget rimligen kan förvänta sig att den alternativa referensräntan kommer att vara separat identifierbar inom 24 månader. Denna 24-månadersperiod gäller varje alternativ referensränta separat och börjar gälla från och med det datum företaget för första gången identifierar den alternativa referensräntan som en icke-avtalsenligt angiven riskandel (dvs. 24-månadersperioden gäller separat för varje räntesats).

- 102Z2 Om ett företag därefter rimligen kan förvänta sig att den alternativa referensräntan inte kommer att vara separat identifierbar inom 24 månader från det datum när företaget för första gången identifierade den som en icke-avtalsenligt angiven riskandel ska företaget upphöra att tillämpa kravet i punkt 102Z1 på denna alternativa referensränta och framåtriktat upphöra med säkringsredovisning från datumet för denna nya bedömning i fråga om alla säkringsförhållanden där den alternativa referensräntan har identifierats som en icke-avtalsenligt angiven riskandel.
- 102Z3 Utöver de säkringsförhållanden som är angivna i punkt 102P ska ett företag tillämpa kraven i punkterna 102Z1 och 102Z2 på nya säkringsförhållanden i vilka en alternativ referensränta har identifierats som en icke-avtalsenligt angiven riskandel (se punkterna 81 och VT99F) när, på grund av en referensräntereform, den riskandelen inte är separat identifierbar per det datum den identifieras.

## IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- 103 Ett företag ska tillämpa denna standard (inklusive de ändringar som utfärdades i mars 2004) för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Ett företag ska inte tillämpa denna standard (inklusive de ändringar som utfärdades i mars 2004) för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005 om det inte också tillämpar IAS 32 (utfärdad i december 2003). Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.
- 103A [utgår]
- 103B [utgår]
- 103C IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 95 a, 97, 98, 100, 102, 108 och VT99B. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.
- 103D [utgår]
- 103E IAS 27 (enligt ändring 2008) innebar en ändring av punkt 102. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 27 (ändrad 2008) för en tidigare period ska ändringen tillämpas för denna tidigare period.
- 103F [utgår]
- 103G Ett företag ska tillämpa punkterna VT99BA, VT99E, VT99F, VT110A och VT110B retroaktivt för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare, enligt IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar *Poster berättigade för säkringsredovisning* (ändring i IAS 39) för perioder som börjar före den 1 juli 2009 ska det lämna upplysning om detta.
- 103H–103J [utgår]
- 103K *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i april 2009, ändrade punkterna 2 g, 97 och 100. Ett företag ska tillämpa ändringarna i dessa punkter framåtriktat på alla kontrakt som inte har löpt ut för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 103L–103P [utgår]
- 103Q IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkterna 9, 13, 28, 47, 88, VT46, VT52, VT64, VT76, VT76A, VT80, VT81 och VT96 ändrades, att punkt 43A lades till och att punkterna 48–49, VT69–VT75, VT77–VT79 och VT82 ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.

- 103R *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebar att punkterna 2 och 80 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidigare tillämpning av *Investmentföretag* är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det samtidigt också tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag*.
- 103S [utgår]
- 103T IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkterna 2, 9, 43, 47, 55, VT2, VT4 och VT48 ändrades och att punkterna 2A, 44A, 55A och VT8A–VT8C lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.
- 103U IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna 2, 8, 9, 71, 88–90, 96, VT95, VT114, VT118 och rubrikerna ovanför VT133 och strök punkterna 1, 4–7, 10–70, 103B, 103D, 103F, 103H–103J, 103L–103P, 103S, 105–107A, 108E–108F, VT1–VT93 och VT96. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.
- 103V [Denna punkt lades till för företag som inte börjat tillämpa IFRS 9].
- 104 Denna standard ska tillämpas retroaktivt med undantag av vad som anges i punkt 108. Ingående balans för balanserade vinstmedel för den tidigaste föregående period som presenteras och alla övriga jämförelsebelopp ska justeras som om denna standard alltid använts såvida det inte är praktiskt ogenomförbart att räkna om uppgifterna. I det fall omräkning är praktiskt ogenomförbar ska företaget lämna upplysning om detta och ange i vilken utsträckning uppgifterna räknats om.
- 105–107A [utgår]
- 108 Ett företag ska inte justera det redovisade värdet på icke-finansiella tillgångar och icke-finansiella skulder för att utesluta vinster och förluster som är hänförliga till kassaflödessäkringar som inkluderats i det redovisade värdet före början av det räkenskapsår när denna standard tillämpas för första gången. I början av den räkenskapsperiod i vilken denna standard tillämpas för första gången ska varje belopp som redovisas utanför resultatet (i övrigt totalresultat eller direkt i eget kapital) för en säkring av ett bindande åtagande som enligt denna standard redovisas som en säkring av verkligt värde omklassificeras som tillgång eller skuld, förutom när det gäller en säkring av valutarisk som fortsätter att behandlas som en kassaflödessäkring.
- 108A Ett företag ska tillämpa punkt 80 sista meningen, samt punkterna VT99A och VT99B för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om företaget som en säkrad post har identifierat en extern prognostiserad transaktion som
- är uttryckt i den funktionella valutan för företaget som ingått transaktionen,
  - ger upphov till en exponering som kommer att påverka koncernresultatet (det vill säga är uttryckt i en annan valuta än koncernens rapporteringsvaluta), och
  - skulle ha uppfyllt villkoren för säkringsredovisning om den inte hade varit uttryckt i den funktionella valutan för företaget som ingått transaktionen,
- får det tillämpa säkringsredovisning i koncernredovisningen under perioden eller perioderna före datumet för tillämpning av punkt 80 sista meningen och punkterna VT99A och VT99B.
- 108B Ett företag behöver inte tillämpa punkt VT99B för jämförande information rörande perioderna före datumet för tillämpning av punkt 80 sista meningen och punkt VT99A.
- 108C Punkterna 73 och VT8 ändrades genom *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i maj 2008. Punkt 80 ändrades genom *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i april 2009. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning av samtliga ändringar är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

- 108D *Novation av derivat och fortlöpande tillämpning av säkringsredovisning* (ändringar i IAS 39), som utfärdades i juni 2013, innebar att punkterna 91 och 101 ändrades och att punkt VT113A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa punkter för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar retroaktivt, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 108E–108F [utgår]
- 108G *Referensräntereform*, som ändrade IFRS 9, IAS 39 och IFRS 7, utfärdad i september 2019, lade till punkterna 102A–102N. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar retroaktivt på de säkringsförhållanden som förelåg i början av den rapportperiod då företaget för första gången tillämpar dessa ändringar eller som identifierats därefter, och på den vinst eller förlust som redovisas i övrigt totalresultat och som förelåg i början av den rapportperiod då företaget för första gången tillämpar dessa ändringar.
- 108H *Referensräntereform – fas 2*, som ändrade IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 och IFRS 16, utfärdad i augusti 2020, lade till punkterna 102O–102Z3 och 108I–108K samt ändrade punkt 102M. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2021 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar retroaktivt i enlighet med IAS 8, med undantag för vad som anges i punkterna 108I–108K.
- 108I Ett företag får endast identifiera ett nytt säkringsförhållande (t.ex. enligt beskrivningen i punkt 102Z3) framåtriktat (dvs. företaget får inte identifiera ett nytt säkringsförhållande för tidigare perioder). Ett företag ska dock återställa ett säkringsförhållande som upphört om, och endast om, nedanstående villkor är uppfyllda:
- Säkringsförhållandet upphörde enbart på grund av ändringar som krävdes till följd av en referensräntereform och företaget hade inte behövt upphöra med säkringsförhållandet om dessa ändringar hade tillämpats per den tidpunkten.
  - Per början av den rapportperiod för vilken företaget för första gången tillämpar dessa ändringar (datumet för den första tillämpningen av ändringarna) uppfyller det säkringsförhållande som upphört villkoren för säkringsredovisning (efter beaktande av dessa ändringar).
- 108J Om, vid tillämpning av punkt 108I, ett företag återställer ett säkringsförhållande som har upphört ska företaget tolka hänvisningar i punkterna 102Z1 och 102Z2 till det datum den alternativa referensräntan för första gången identifieras som en icke-avtalsenligt angiven riskandel som hänvisningar till datumet för den första tillämpningen av dessa ändringar (dvs. 24-månadersperioden för den alternativa referensränta som identifieras som en icke-avtalsenligt angiven riskandel börjar på datumet för den första tillämpningen av dessa ändringar).
- 108K Ett företag behöver inte räkna om tidigare perioder för att återspegla tillämpningen av dessa ändringar. Företaget får räkna om tidigare perioder om, och endast om, det är möjligt utan användning av i efterhand erhållen information. Om företaget inte räknar om tidigare perioder ska det redovisa varje skillnad mellan det tidigare redovisade värdet och det redovisade värdet vid början av det räkenskapsår som omfattar den första tillämpningsdagen för dessa ändringar i ingående balanserade vinstmedel (eller annan komponent i eget kapital enligt vad som är lämpligt) för det räkenskapsår som omfattar den första tillämpningsdagen för dessa ändringar.

## UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

- 109 Standarden ersätter IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*, som omarbetades i oktober 2000.
- 110 Denna standard och bifogad vägledning vid införande ersätter den vägledning vid införande som utfärdades av IASC:s IAS 39 Implementation Guidance Committee.



## Bilaga A

## Vägledning vid tillämpning

Denna bilaga är en del av standarden.

AG1–AG93 [utgår]

SÄKRING (punkterna 71–102)

**Säkringsinstrument (punkterna 72–77)**

*Instrument som uppfyller villkoren för säkringsredovisning (punkterna 72 och 73)*

- AG94 Den potentiella förlusten på en option som ett företag utfärdar kan vara betydligt högre än den potentiella vinsten på en säkrad post som är hänförlig till optionen. Med andra ord är en utfärdad option inte effektiv när det gäller att minska en säkrad posts resultatexponering. Därför uppfyller inte en utfärdad option villkoren för säkringsinstrument såvida den inte är identifierad som en täckning av en köpt option, inklusive en som är inbäddad i ett annat finansiellt instrument (exempelvis en utfärdad köpoption som används för att säkra en inlösningsbar skuld). Omvänt gäller att en köpt option har potentiella vinster som motsvarar eller överstiger förlusterna och därför kan minska resultatexponeringen avseende förändringar i verkliga värden eller kassaflöden. Därför kan en sådan option uppfylla villkoren för ett säkringsinstrument.
- AG95 En finansiell tillgång värderad till upplupet anskaffningsvärde kan identifieras som ett säkringsinstrument i en säkring av valutarisk.

AG96 [utgår]

AG97 Ett företags egna egetkapitalinstrument ingår inte i företagets finansiella tillgångar eller finansiella skulder och kan därför inte identifieras som säkringsinstrument.

**Säkrade poster (punkterna 78–84)**

*Poster som uppfyller villkoren för säkring (punkterna 78–80)*

- AG98 Ett bindande åtagande att förvärva en verksamhet i ett rörelseförvärv kan bara vara en säkrad post avseende valutarisken, eftersom övriga risker som säkras inte specifikt kan identifieras och värderas. Dessa andra risker är allmänna affärsrisker.
- AG99 Ett innehav enligt kapitalandelsmetoden kan inte vara en säkrad post i en säkring av verkligt värde eftersom kapitalandelsmetoden innebär att det är investerarens andel av intresseföretagets resultat som redovisas i resultatet, inte förändringar i verkligt värde för innehavet. Av ett liknande skäl kan ett innehav i ett dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen inte vara en säkrad post i en säkring av verkligt värde eftersom det är dotterföretagets resultat som redovisas i koncernredovisningens resultat, och inte förändringar i innehavets verkliga värde. En säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet är annorlunda, eftersom det är en säkring av exponeringen för utländsk valuta, inte en säkring av verkligt värde avseende förändringen i innehavets värde.
- AG99A Punkt 80 anger att i koncernredovisningen kan valutarisken för en mycket sannolik prognostiserad koncernintern transaktion uppfylla villkoren för en säkrad post i en kassaflödessäkring, under förutsättning att transaktionen är uttryckt i en annan valuta än den funktionella valutan för det företag som är part i transaktionen och valutarisken kommer att påverka koncernens resultat. I detta syfte kan ett företag vara ett moderföretag, dotterföretag, intresseföretag, joint venture eller en filial. Om valutarisken för en prognostiserad koncernintern transaktion inte påverkar koncernens resultat kan den koncerninterna transaktionen inte uppfylla villkoren för en säkrad post. Detta är vanligtvis fallet för royaltymbetalningar, räntebetalningar eller förvaltningsavgifter mellan företag i samma koncern, såvida det inte finns en hänförlig extern transaktion. Om valutarisken för en prognostiserad koncernintern transaktion kommer att påverka koncernens resultat kan emellertid den koncerninterna transaktionen uppfylla villkoren för en säkrad post. Ett exempel är prognostiserade försäljningar eller inköp av varor i lager mellan företag i samma koncern, om det föreligger en vidareförsäljning av varorna till en part utanför koncernen. På liknande sätt kan en prognostiserad koncernintern försäljning av anläggningar och utrustning från det företag i koncernen som tillverkat dem till ett företag i koncernen som kommer att använda dem i sin verksamhet påverka koncernens resultat. Detta skulle t.ex. kunna ske genom att anläggningen och utrustningen skrivs av av det företag som förvärvar dem, och det ursprungligen redovisade beloppet för anläggningen och utrustningen kan ändras om den prognostiserade koncerninterna transaktionen görs i en annan valuta än det förvärvande företags funktionella valuta.

AG99B Om en säkring av en prognostiserad koncernintern transaktion uppfyller villkoren för säkringsredovisning ska varje vinst eller förlust som redovisats i övrigt totalresultat enligt punkt 95 a omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering i samma period eller perioder under vilken eller vilka den säkrade transaktionens valutarisk påverkar koncernens resultat.

AG99BA Ett företag kan identifiera alla ändringar i kassaflöden eller verkligt värde för en säkrad post i ett säkringsförhållande. Ett företag kan också identifiera enbart ändringar i kassaflödena eller det verkliga värdet för en säkrad post över eller under ett angivet pris eller annan variabel (en ensidig risk). Realvärdet för en köpt option som är ett säkringsinstrument (förutsatt att den har samma huvudsakliga villkor som den identifierade risken), men inte dess tidsvärde, återspeglar en ensidig risk i en säkrad post. Ett företag kan exempelvis identifiera variabelitet i utfall för framtida kassaflöden på grund av en prisökning för ett prognostiserat råvaruköp. I en sådan situation identifieras endast förluster av kassaflöden som är följden av en ökning av priset över den angivna nivån. Den säkrade risken innefattar inte tidsvärdet för en köpt option eftersom tidsvärdet inte är en del av den prognostiserade transaktion som påverkar resultatet (punkt 86 b).

*Identifiering av finansiella poster som säkrade poster (punkterna 81 och 81A)*

AG99C [...] Företaget kan identifiera alla kassaflöden från hela den finansiella tillgången eller finansiella skulden som den säkrade posten och säkra dem för enbart en viss risk (exempelvis endast för förändringar som är hänförliga till förändringar i Libor). Exempelvis, när det gäller en finansiell skuld vars effektivränta ligger 100 räntepunkter under Libor, kan ett företag som den säkrade posten identifiera hela skulden (det vill säga det nominella beloppet plus ränta till Libor minus 100 räntepunkter) och säkra den förändring i verkligt värde för eller kassaflöden från hela denna skuld som är hänförlig till förändringar i Libor. Företaget kan också välja en säkringskvot som inte är 1:1 i syfte att förbättra säkringens effektivitet enligt beskrivningen i punkt VT100.

AG99D Dessutom, om ett fastförräntat finansiellt instrument säkras en viss tid efter dess utgivning och räntorna har förändrats under tiden, kan företaget identifiera en del som motsvarar referensräntan [...]. Pondera exempelvis att ett företag ger ut en fastförräntad finansiell tillgång om 100 VE som har en effektivränta om 6 procent vid en tidpunkt när Libor är 4 procent. Det börjar säkra denna tillgång en tid senare när Libor stigit till 8 procent och tillgångens verkliga värde har minskat till 90 VE. Företaget beräknar att om det hade förvärvat tillgången det datum när det först identifierar den som en säkrad post till det verkliga värdet den hade då om 90 VE, skulle den effektiva räntan varit 9,5 procent. [...]. Företaget kan identifiera en Libor-del på 8 procent som består delvis av de avtalsenliga räntebetalningarna och delvis av skillnaden mellan det aktuella verkliga värdet (det vill säga 90 VE) och det belopp som ska betalas tillbaka vid förfall (det vill säga 100 VE).

AG99E Punkt 81 tillåter ett företag att identifiera något annat än ett finansiellt instruments hela förändring i verkligt värde eller alla variationer i kassaflödena för ett finansiellt instrument. Exempelvis följande:

a) Ett finansiellt instruments samtliga kassaflöden kan identifieras för ändringar i kassaflöde eller verkligt värde hänförliga till vissa (men inte alla) risker.

b) Vissa (men inte alla) av ett finansiellt instruments kassaflöden kan identifieras för ändringar i kassaflöden eller verkligt värde hänförliga till alla eller bara vissa risker (det vill säga en "andel" av det finansiella instrumentets kassaflöden kan identifieras för ändringar hänförliga till alla eller enbart vissa risker).

AG99F För att vara berättigade för säkringsredovisning måste de identifierade riskerna och andelarna vara separat identifierbara delar av det finansiella instrumentet. Vidare måste förändringar, som uppkommer från förändringar i de identifierade riskerna och andelarna, i kassaflöden eller verkligt värde för hela det finansiella instrumentet kunna värderas på ett tillförlitligt sätt. Exempelvis följande:

a) För ett fastförräntat finansiellt instrument som är säkrat mot ändringar i verkligt värde hänförliga till ändringar i en riskfri ränta eller en referensränta, betraktas den riskfria räntan eller referensräntan vanligen som både en separat identifierbar del av det finansiella instrumentet och som möjlig att värdera på ett tillförlitligt sätt.

b) Inflation går inte att identifiera separat eller mäta på ett tillförlitligt sätt och kan inte identifieras som en risk eller en andel av ett finansiellt instrument, såvida inte kraven i c är uppfyllda.

- c) En avtalsenligt angiven inflationsandel av kassaflödena för en redovisad obligation som är knuten till inflationen (förutsatt att det inte finns något krav på att separat redovisa ett inbäddat derivat) går att identifiera separat och kan mätas på ett tillförlitligt sätt så länge instrumentets övriga kassaflöden inte påverkas av inflationsandelen.

*Identifiering av icke-finansiella poster som säkrade poster (punkt 82)*

- AG100 Ändringar i pris på en del av eller en komponent i en icke-finansiell tillgång eller icke-finansiell skuld har i allmänhet inte någon förutsägbar, separat mätbar effekt på postens pris, som är jämförbar med effekten av exempelvis förändrade marknadsräntor på obligationskurser. Därmed är en icke-finansiell tillgång eller icke-finansiell skuld en säkrad post endast i sin helhet eller för valutarisk. Om det finns en skillnad mellan villkoren för säkringsinstrumentet och för den säkrade posten (såsom för en säkring av det prognostiserade köpet av brasilianskt kaffe genom att använda ett terminskontrakt för att köpa colombianskt kaffe på i övrigt likartade villkor) kan säkringsförhållandet ändå uppfylla villkoren för ett säkringsförhållande förutsatt att alla villkor i punkt 88 uppfylls, inklusive det att säkringen förväntas vara mycket effektiv. För detta ändamål kan beloppet för säkringsinstrumentet vara större eller mindre än det för den säkrade posten om detta förbättrar effektiviteten i säkringsförhållandet. Exempelvis skulle en regressionsanalys kunna utföras för att visa på ett statistiskt samband mellan den säkrade posten (exempelvis en transaktion i brasilianskt kaffe) och säkringsinstrumentet (exempelvis en transaktion i colombianskt kaffe). Om det finns ett giltigt statistiskt samband mellan de två variablerna (det vill säga mellan enhetspriserna för brasilianskt kaffe och colombianskt kaffe), kan regressionslinjens lutning användas för att ta fram den säkringskvot som kommer att maximera den förväntade effektiviteten. Om exempelvis regressionslinjens lutning är 1,02 maximerar en säkringskvot baserad på 0,98 enheter säkrade poster på 1,00 enheter av säkringsinstrumentet den förväntade effektiviteten. Säkringsförhållandet kan emellertid leda till ineffektivitet som redovisas i resultatet under säkringsförhållandets löptid.

*Identifiering av grupper av poster som säkrade poster (punkterna 83 och 84)*

- AG101 En säkring av en total nettoposition (exempelvis nettot av alla fastförräntade tillgångar och fastförräntade skulder med likartade löptider), i stället för en viss säkrad post, uppfyller inte villkoren för säkringsredovisning. Dock kan nästan samma effekt på resultatet av säkringsredovisning för denna typ av säkringsförhållande uppnås genom att identifiera som den säkrade posten en del av de underliggande posterna. Exempelvis kan en bank ha tillgångar om 100 VE och skulder om 90 VE där risker och villkor är av likartad karaktär och säkra nettoexponeringen om 10 VE. Banken kan då identifiera 10 VE av dessa tillgångar som den säkrade posten. Denna identifiering kan användas om sådana tillgångar och skulder är fastförräntade instrument, i vilket fall det är en säkring av verkligt värde, eller om de är instrument med rörlig ränta, i vilket fall det är en kassaflödessäkring. På motsvarande sätt kan ett företag ha ett bindande åtagande att göra ett köp i utländsk valuta om 100 VE och ett bindande åtagande att sälja i den utländska valutan om 90 VE. Företaget kan då säkra nettoexponeringen om 10 VE genom att köpa ett derivat och identifiera det som ett säkringsinstrument som är hänförligt till 10 VE av det bindande köpåtagandet om 100 VE.

**Säkringsredovisning (punkterna 85–102)**

- AG102 Ett exempel på en säkring av verkligt värde är en säkring av exponeringen för förändringar i verkligt värde på ett fastförräntat skuldinstrument som följd av ändrade räntesatser. En sådan säkring kan ingås av emittenten eller innehavaren.
- AG103 Ett exempel på en kassaflödessäkring är användandet av en swap för att byta lån med rörlig ränta till lån med fast ränta (det vill säga en säkring av en framtida transaktion där de framtida kassaflöden som säkras är de framtida räntebetalningarna).
- AG104 En säkring av ett bindande åtagande (exempelvis en säkring av den förändring i bränslepris som är hänförlig till ett oredovisat avtalsenligt åtagande av ett elföretag att köpa bränsle till ett fast pris) är en säkring av en exponering för en förändring i verkligt värde. Alltså är en sådan säkring en säkring av verkligt värde. Enligt punkt 87 kan emellertid en säkring av en valutarisk för ett bindande åtagande som alternativ redovisas som en kassaflödessäkring.

*Bedömning av säkringseffektivitet*

- AG105 En säkring betraktas som mycket effektiv endast om bägge de följande villkoren är uppfyllda:
- När säkringen ingås och under efterföljande perioder förväntas säkringen vara mycket effektiv när det gäller att resultera i motverkande förändringar i verkligt värde eller kassaflöden som är hänförliga till den säkrade risken under den period för vilken säkringen är identifierad. En sådan förväntan kan visas på olika sätt, inklusive en jämförelse av tidigare förändringar i verkligt värde eller kassaflöden för den säkrade posten som är hänförliga till den säkrade risken med tidigare förändringar i verkligt värde eller kassaflöden för säkringsinstrumentet, eller genom att visa på ett starkt statistiskt samband mellan det verkliga värdet eller kassaflödena för den säkrade posten och dem för säkringsinstrumentet. Företaget kan välja en säkringskvot som inte är 1:1 i syfte att förbättra säkringens effektivitet enligt beskrivningen i punkt VT100.
  - De faktiska resultaten av säkringen ligger inom intervallet 80–125 procent. Om exempelvis faktiska resultat var sådana att förlusten på säkringsinstrumentet är 120 VE och vinsten på kontantinstrumentet 100 VE kan effektiviteten beräknas som  $120/100$ , vilket är 120 procent eller som  $100/120$ , som är 83 procent. I detta exempel, under antagande att säkringen uppfyller villkoret i a, skulle företaget sluta sig till att säkringen varit mycket effektiv.
- AG106 Effektiviteten bedöms, som minimum, per den tidpunkt företaget upprättar en finansiell rapport för helår eller en finansiell rapport för delår.
- AG107 Standarden anger inte en enda metod för bedömning av säkringseffektivitet. Den metod företaget väljer för bedömning av säkringseffektivitet beror på företagets riskhanteringsstrategi. Exempelvis om företagets riskhanteringsstrategi är att justera beloppet för säkringsinstrumentet återkommande för att återspegla förändringar i den säkrade positionen, behöver företaget visa att säkringen förväntas vara mycket effektiv endast för perioden fram till dess att beloppet för säkringsinstrumentet justeras nästa gång. I vissa fall använder ett företag olika metoder för olika typer av säkringar. Ett företags dokumentation av säkringsstrategin inkluderar företagets metoder för bedömning av effektivitet. Dessa metoder kommer att ange huruvida bedömningen inbegriper samtliga vinster och förluster på ett säkringsinstrument eller om instrumentets tidsvärde är undantaget.
- AG107A [...].
- AG108 Om de huvudsakliga villkoren för säkringsinstrumentet och den säkrade tillgången eller skulden, det säkrade bindande åtagandet eller den säkrade mycket sannolika prognostiserade transaktionen är likadana, kan de förändringar i verkligt värde och kassaflöden som är hänförliga till den risk som säkras förväntas motverka varandra i sin helhet, både när säkringen ingås och efteråt. En ränteswap, exempelvis, kan förväntas vara en effektiv säkring om de nominella beloppen, löptid, räntestjusteringstidpunkter, datum för räntebetalningar och betalningar av nominella belopp samt grunden för ränteberäkningar är samma för säkringsinstrumentet och den säkrade posten. Dessutom kan en säkring av ett mycket sannolikt prognostiserat köp av en råvara med ett terminskontrakt förväntas vara mycket effektiv om
- terminskontraktet avser ett köp av samma mängd av samma råvara per samma tidpunkt och på samma plats som det säkrade prognostiserade köpet,
  - terminskontraktets verkliga värde vid avtalets ingående är noll, och
  - antingen förändringen i rabatten eller premien på terminskontraktet undantas från bedömningen av effektivitet och redovisas i resultatet eller om förändringen i förväntade kassaflöden på den mycket sannolika prognostiserade transaktionen baseras på råvarans terminspris.
- AG109 Ibland uppväger säkringsinstrumentet endast en del av den säkrade risken. Exempelvis skulle en säkring inte vara helt och hållet effektiv om säkringsinstrumentet och den säkrade posten är uttryckta i olika valutor som inte rör sig lika. Dessutom skulle en säkring av en ränterisk med ett derivat inte vara helt och hållet effektiv om delar av förändringen i verkligt värde för derivatet beror på motpartens kreditrisk.
- AG110 För att säkringen ska uppfylla villkoren för särskild säkringsredovisning, måste säkringen vara kopplad till en viss angiven och identifierad risk och inte enbart till övergripande affärsrisker för företaget och den måste ytterst påverka företagets resultat. En säkring av risken för inkurs av en fysisk tillgång eller risken för att expropriation vidtas av en stat uppfyller inte villkoren för säkringsredovisning – effektiviteten kan inte mätas i och med att dessa risker inte kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

- AG110A Punkt 74 a tillåter ett företag att skilja ett optionsavtals realvärde och tidsvärde åt och identifiera enbart ändringen i optionsavtalets realvärde som säkringsinstrument. En sådan identifiering kan leda till ett säkringsförhållande som är fullständigt effektivt i att uppnå motverkande förändringar i kassaflöden hänförliga till en säkrad ensidig risk för en prognostiserad transaktion, om de huvudsakliga villkoren för den prognostiserade transaktionen och säkringsinstrumentet är desamma.
- AG110B Om ett företag identifierar en köpt option i sin helhet som säkringsinstrumentet för en ensidig risk som uppstår på grund av en prognostiserad transaktion är säkringsförhållandet inte fullständigt effektivt. Detta beror på att den premie som betalats för optionen innefattar ett tidsvärde och, vilket anges i punkt VT99BA, en identifierad ensidig risk innefattar inte en options tidsvärde. I den situationen blir det därför ingen motverkan mellan de kassaflöden som är hänförliga till den erlagda optionspremiens tidsvärde och den identifierade säkrade risken.
- AG111 När det gäller ränterisk kan säkringseffektivitet bedömas genom att upprätta en löptidsanalys för finansiella tillgångar och finansiella skulder som visar ränteexponeringen netto för varje period, förutsatt att nettoexponeringen är hänförlig till en viss tillgång eller skuld (eller en viss grupp av tillgångar eller skulder eller en viss andel av dem) som ger upphov till nettoexponeringen och säkringseffektivitet bedöms mot denna tillgång eller skuld.
- AG112 Vid bedömningen av säkringens effektivitet beaktar företaget normalt pengars tidsvärde. Den fasta räntan på en säkrad post behöver inte exakt matcha den fasta räntan på en swap som är identifierad som en säkring av verkligt värde. Inte heller behöver den rörliga räntan på en räntebärande tillgång eller skuld vara samma som den rörliga räntan på en swap som är identifierad som en kassaflödessäkring. En swaps verkliga värde härrör från dess nettoregleringar. De fasta och rörliga räntorna på en swap kan ändras utan att påverka netto-regleringen om båda ändras med samma belopp.
- AG113 Om ett företag inte uppfyller kriterierna för säkringseffektivitet, upphör företaget med säkringsredovisningen från den sista tidpunkt när det gick att visa säkringseffektiviteten. Om företaget identifierar den händelse eller de förändrade omständigheter som var orsak till att säkringsförhållandet inte uppfyllde effektivitetskriterierna, och visar att säkringen var effektiv tills dess denna händelse eller dessa förändrade omständigheter inträffade, upphör företaget emellertid med säkringsredovisning från tidpunkten för denna händelse eller dessa förändrade omständigheter.
- AG113A För att undvika tvivel ska effekterna av att ersätta den ursprungliga motparten med en clearingmotpart och att företa de därmed sammanhängande ändringarna på det sätt som beskrivs i punkterna 91 a ii och 101 a ii avspeglas i värderingen av säkringsinstrumentet och därför vid bedömningen och värderingen av säkrings-effektivitet.

*Säkringsredovisning av verkligt värde för en portföljsäkring av ränterisk*

- AG114 När det gäller en säkring av verkligt värde för en ränterisk hänförlig till en portfölj med finansiella tillgångar eller finansiella skulder, skulle ett företag uppfylla kraven i denna standard om det följer de tillvägagångssätt som återges i a-i och i punkterna VT115-VT132 nedan.
- Som del av riskhanteringsprocessen identifierar företaget en portfölj med poster vars ränterisk det vill säkra. Portföljen kan bestå av endast tillgångar, endast skulder eller av både tillgångar och skulder. Företaget kan identifiera två eller fler portföljer, i vilket fall det tillämpar vägledningen nedan på varje portfölj separat.
  - Företaget gör en analys och delar in portföljen i räntejusteringsperioder baserat på förväntade, och inte avtalade, räntejusteringstidpunkter. Denna analys kan utföras på olika sätt, inklusive att hänföra kassaflöden till perioder i vilka de väntas inträffa, eller hänföra kapitalbelopp till alla perioder fram till dess nästa räntejustering förväntas inträffa.
  - Baserat på denna analys beslutar företaget vilket belopp det vill säkra. Företaget identifierar som den säkrade posten ett belopp avseende tillgångar eller skulder (men inte ett nettobelopp) i den identifierade portföljen motsvarande det belopp det vill identifiera som säkrat. [...].
  - Företaget identifierar den ränterisk det säkrar. Denna risk skulle kunna vara en andel av ränterisken i var och en av posterna i den säkrade positionen, såsom en referensränta (exempelvis Libor).
  - Företaget identifierar ett eller flera säkringsinstrument för varje räntejusteringsperiod.

- f) Företaget använder identifieringarna i c–e ovan vid bedömning vid säkringens ingående och under efterföljande perioder av huruvida säkringen förväntas vara mycket effektiv under den period för vilken säkringen är identifierad.
- g) Med regelbundna intervall värderar företaget den förändring i verkligt värde för den säkrade posten (definierad i c) som är hänförlig till den säkrade risken (definierad i d), [...]. Förutsatt att säkringen fastställs som att den faktiskt har varit mycket effektiv när den bedömdes med företagets dokumenterade metod för bedömning av effektivitet, redovisar företaget förändringen i verkligt värde för den säkrade posten som en vinst eller förlust i resultatet och i en eller två poster i rapporten över finansiell ställning enligt beskrivningen i punkt 89A. Förändringen i verkligt värde behöver inte fördelas på enskilda tillgångar eller skulder.
- h) Företaget värderar förändringen i verkligt värde för säkringsinstrumentet eller säkringsinstrumenten (definierade i e) och redovisar den som en vinst eller förlust i resultatet. Det verkliga värdet för säkringsinstrumentet eller säkringsinstrumenten redovisas som en tillgång eller skuld i rapporten över finansiell ställning.
- i) Ineffektivitet <sup>(27)</sup> redovisas i resultatet som skillnaden mellan förändringen i verkligt värde enligt g och den enligt h.

AG115 Denna metod beskrivs utförligare nedan. Metoden ska tillämpas endast på en säkring av verkligt värde avseende den ränterisk som finns i en portfölj med finansiella tillgångar eller finansiella skulder.

AG116 Den portfölj som identifieras i punkt VT114 a kan innehålla tillgångar och skulder. Alternativt kan det vara en portfölj med bara tillgångar eller bara skulder. Portföljen används för att fastställa det belopp avseende tillgångar eller skulder som företaget vill säkra. Portföljen i sig identifieras emellertid inte som den säkrade posten.

AG117 Vid tillämpning av punkt VT114 b fastställer företaget den förväntade räntejusteringstidpunkten för en post som den tidigare av de tidpunkter när denna post väntas förfalla eller räntejusteras till marknadsräntor. De förväntade räntejusteringstidpunkterna uppskattas när säkringen ingås och under säkringens löptid, baserat på betalningshistorik och annan tillgänglig information, inklusive information och förväntningar rörande andel låntagare som betalar sina lån i förtid under en viss period, räntesatser och samspelet mellan dem. Företag som inte har någon företagsspecifik betalningshistorik eller otillräcklig betalningshistorik använder en jämförelsegrupps betalningshistorik för jämförbara finansiella instrument. Dessa uppskattningar granskas med jämna intervall och uppdateras baserat på nya erfarenheter. När det gäller en fastförräntad post som kan betalas i förtid är förväntad räntejusteringstidpunkt den tidpunkt vid vilken posten väntas bli betald i förtid såvida den inte räntejusteras till marknadsräntor vid en tidigare tidpunkt. För en grupp med likartade poster kan uppdelningen i perioder baserat på förväntade räntejusteringstidpunkter ta formen av fördelning av en procentuell andel av gruppen, i stället för enskilda poster, på varje period. Ett företag kan tillämpa andra metoder för sådana fördelningsändamål. Exempelvis kan det använda en multiplikator för andel låntagare som betalar sina lån i förtid under viss period för att fördela amorterande lån på perioder baserat på förväntade räntejusteringstidpunkter. Metoden för en sådan fördelning ska emellertid vara förenlig med företagets metoder för riskhantering och riskhanteringsmål.

AG118 Som exempel på identifieringen i punkt VT114 c, om ett företag under en viss räntejusteringsperiod uppskattar att det har fastförräntade tillgångar om 100 VE och fastförräntade skulder om 80 VE och beslutar att säkra hela nettopositionen om 20 VE, identifierar det som säkrad post tillgångar till ett belopp om 20 VE (en andel av tillgångarna). Identifieringen uttrycks som ett "belopp i en valuta" (exempelvis belopp i dollar, euro, pund eller rand) och inte som enskilda tillgångar. Därav följer att alla tillgångar (eller skulder) från vilka det säkrade beloppet tas – det vill säga hela beloppet om 100 VE för tillgångarna i ovanstående exempel – måste vara poster vars verkliga värde förändras vid förändringar i den ränta som säkras [...].

AG119 Företaget följer också de andra kraven på identifiering och dokumentation som återfinns i punkt 88 a. För en portföljsäkring av ränterisk, anger denna identifiering och dokumentation företagets principer avseende alla de variabler som används för att identifiera det belopp som säkras och hur effektivitet mäts, inklusive följande:

- a) Vilka tillgångar och skulder som ska innefattas i portföljsäkringen och den grund som används för att ta bort dem från portföljen.

<sup>(27)</sup> Samma väsentlighetsöverbäganden tillämpas i detta sammanhang såsom i alla IFRS.

- b) Hur företaget uppskattar räntejusteringstidpunkter, inklusive vilka ränteantaganden som ligger bakom uppskattningar av andel låntagare som betalar sina lån i förtid under en viss period och grunden för att ändra dessa uppskattningar. Samma metod används vid både de första uppskattningar som görs per den tidpunkt en tillgång eller skuld innefattas i den säkrade portföljen och för senare ändringar av dessa uppskattningar.
- c) Antal och längd för räntejusteringsperioderna.
- d) Hur ofta företaget kommer att pröva effektivitet [...].
- e) Den metod som används av företaget för att fastställa det belopp av tillgångar eller skulder som identifieras som den säkrade posten [...].
- f) [...] Huruvida företaget kommer att pröva effektivitet för varje räntejusteringsperiod enskilt, för alla räntejusteringsperioder sammantaget eller genom att använda en kombination av dessa.

De riktlinjer som anges i identifieringen och dokumentationen av säkringsförhållandet ska vara förenliga med företagets metoder för riskhantering och riskhanteringsmål. Förändringar av dessa riktlinjer ska inte ske godtyckligt. De ska motiveras baserat på förändrade marknadsförutsättningar och andra faktorer och grundas på och vara i överensstämmelse med företagets metoder för riskhantering och riskhanteringsmål.

- AG120 Det säkringsinstrument som punkt VT114 e hänvisar till kan vara ett enskilt derivat eller en portfölj med derivat vilka samtliga innehåller exponering för den säkrade ränterisk som identifieras i punkt VT114 d (exempelvis en portfölj med ränteswappar som alla innehåller exponering för Libor). En sådan derivatportfölj kan innehålla riskpositioner som motverkar varandra. Dock kan den inte innehålla utfärdade optioner eller utfärdade nettooptioner, eftersom standarden <sup>(28)</sup> inte tillåter att sådana optioner identifieras som säkringsinstrument (förutom när en utfärdad option identifieras som en säkring av en köpt option). Om säkringsinstrumentet säkrar det belopp som identifieras i punkt VT114 c för mer än en räntejusteringsperiod, fördelas det på alla de perioder som det säkrar. Dock måste hela säkringsinstrumentet fördelas på dessa räntejusteringsperioder eftersom standarden <sup>(29)</sup> inte tillåter att ett säkringsförhållande identifieras för endast en del av den period under vilket ett säkringsinstrument är utestående.
- AG121 När ett företag värderar förändringen i det verkliga värdet för en post som kan betalas i förtid i enlighet med punkt VT114 g påverkar en ränteändring det verkliga värdet för den post som kan betalas i förtid på två sätt: det påverkar det verkliga värdet för de avtalsenliga kassaflödena och det verkliga värdet för rättigheten att betala i förtid som finns i en post som kan betalas i förtid. Punkt 81 i standarden tillåter ett företag att identifiera en andel av en finansiell tillgång eller finansiell skuld, med en gemensam riskexponering, som den säkrade posten, förutsatt att effektiviteten kan mätas. [...].
- AG122 Standarden anger inte de tekniker som används för att fastställa det belopp som punkt VT114 g hänvisar till, nämligen den förändring i det verkliga värdet för den säkrade posten som är hänförlig till den säkrade risken. [...]. Det är inte lämpligt att göra ett antagande att förändringar i det verkliga värdet för den säkrade posten motsvarar förändringar i värdet för säkringsinstrumentet.
- AG123 Punkt 89A kräver att om den säkrade posten för en viss räntejusteringsperiod är en tillgång, redovisas förändringen i tillgångens värde som en separat tillgångspost. Omvänt gäller att om den säkrade posten för en viss räntejusteringsperiod är en skuld, redovisas förändringen i skuldens värde som en separat skuldpost. Dessa är de separata poster som punkt VT114 g hänvisar till. Särskild fördelning på enskilda tillgångar (eller skulder) krävs inte.
- AG124 I punkt VT114 i påpekas att ineffektivitet uppkommer till den del den förändring i det verkliga värdet för den säkrade posten som är hänförlig till den säkrade risken avviker från förändringen i det verkliga värdet för säkringsderivatet. En sådan avvikelse kan ha flera orsaker, inklusive
- a) [...],
  - b) att poster i den säkrade portföljen minskar i värde eller tas bort från rapporten över finansiell ställning,

<sup>(28)</sup> Se punkterna 77 och VT94.

<sup>(29)</sup> Se punkt 75.

c) att betalningstidpunkterna för säkringsinstrumentet och den säkrade posten är olika, och

d) andra orsaker [...].

Sådan ineffektivitet <sup>(30)</sup> ska identifieras och redovisas i resultatet.

AG125 I allmänhet kommer säkringens effektivitet att förbättras i följande fall:

a) Om företaget hänför poster med olika egenskaper vad gäller förtida betalning på ett sätt som beaktar olikheterna i beteende vad gäller förtida betalningar.

b) När antalet poster i portföljen är större. När det endast finns några poster i portföljen är relativt stor ineffektivitet trolig om en av posterna blir betald i förtid tidigare eller senare än väntat. Omvänt gäller att när portföljen innehåller många poster, kan beteendet vad gäller förtida betalningar prognostiseras mer tillförlitligt.

c) När de använda räntestrukturerperioderna är kortare (exempelvis en månad till skillnad från tre månader). Kortare räntestrukturerperioder minskar effekten av bristande matchning mellan räntestrukturer- och betalningstidpunkter (inom räntestrukturerperioden) för den säkrade posten och dem för säkringsinstrumentet.

d) Ju oftare beloppet för säkringsinstrumentet justeras i syfte att återspegla förändringar i den säkrade posten (exempelvis på grund av förändrade förväntningar avseende förtida betalningar).

AG126 Ett företag prövar återkommande effektiviteten. [...]

AG127 Vid mätning av effektivitet skiljer företaget mellan ändringar av de uppskattade räntestrukturerstidpunkterna för befintliga tillgångar (eller skulder) och utgivningen av nya tillgångar (eller skulder). Endast de förra ger upphov till ineffektivitet. [...]. När ineffektivitet har redovisats enligt vad som anges ovan, gör företaget en ny uppskattning av de sammanlagda tillgångarna (eller skulderna) för varje räntestrukturerperiod, inklusive nya tillgångar (eller skulder) som har getts ut sedan företaget senast prövade effektiviteten, och identifierar ett nytt belopp som den säkrade posten och en ny procentuell andel som den säkrade procentuella andelen. [...]

AG128 I vissa fall kan poster som ursprungligen hänfördes till en räntestrukturerperiod tas bort från rapporten över finansiell ställning på grund av förtida betalningar som inträffade tidigare än väntat, bortskrivningar på grund av en värdenedgång eller försäljning. När detta händer ska det belopp avseende förändringen i verkligt värde som innefattas i den separata post som punkt VT114 g hänvisar till och som är hänförlig till den post som är borttagen från rapporten över finansiell ställning tas bort från rapporten över finansiell ställning och innefattas i den vinst eller förlust som blir följden av att posten tas bort från rapporten över finansiell ställning. För detta ändamål är det nödvändigt att veta till vilken eller vilka räntestrukturerperioder den post som tagits bort från rapporten över finansiell ställning var hänförd, eftersom detta bestämmer den eller de räntestrukturerperioder från vilken eller vilka den ska tas bort och därmed det belopp som ska tas bort från den separata post som punkt VT114 g hänvisar till. När en post tas bort från rapporten över finansiell ställning och det går att fastställa i vilken period den innefattades, tas den bort från den perioden. Om detta inte går, tas den bort från den tidigaste perioden om borttagandet från rapporten över finansiell ställning var en följd av förtida betalningar till belopp som var högre än väntat, eller fördelas på alla perioder som innehöll den borttagna posten på en systematisk och rationell grund om posten såldes eller skrevs ned.

AG129 Dessutom redovisas belopp hänförliga till en viss period, som inte har tagits bort från rapporten över finansiell ställning när perioden löper ut, i resultatet per den tidpunkten (se punkt 89A). [...]

AG130 [...].

AG131 Om det säkrade beloppet för en räntestrukturerperiod minskar utan att de hänförliga tillgångarna (eller skulderna) tas bort från rapporten över finansiell ställning, ska det belopp som innefattas i den separata post som punkt VT114 g hänvisar till och som är hänförligt till minskningen skrivas av i enlighet med punkt 92.

<sup>(30)</sup> Samma väsentlighetsöverbäganden tillämpas i detta sammanhang såsom i alla IFRS.



AG132 Ett företag kan vilja tillämpa den metod som beskrivs i punkterna VT114–VT131 på en portföljsäkring som tidigare har redovisats som en kassaflödessäkring i enlighet med IAS 39. Ett sådant företag häver den tidigare identifieringen av en kassaflödessäkring i enlighet med punkt 101 d och tillämpar bestämmelserna i den punkten. Det omidentifierar säkringen till en säkring av verkligt värde och tillämpar den metod som beskrivs i punkterna VT114–VT131 framåtriktad på efterföljande redovisningsperioder.

#### ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER (punkterna 103–108C)

AG133 Ett företag kan ha identifierat en prognostiserad koncernintern transaktion som en säkrad post vid början av ett räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare (eller i syfte att räkna om jämförande information, början av en tidigare jämförelseperiod) i en säkring som skulle uppfylla villkoren för säkringsredovisning i enlighet med denna standard (enligt ändring genom sista meningen i punkt 80). Ett sådant företag kan utnyttja denna identifiering för att tillämpa säkringsredovisning i koncernredovisningen från början av det räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare (eller början av en tidigare jämförelseperiod). Ett sådant företag ska även följa punkterna VT99A och VT99B från början av det räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. I enlighet med punkt 108B behöver emellertid inte punkt VT99B tillämpas på jämförande information för tidigare perioder.

## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 40

**Förvaltningsfastigheter**

## SYFTE

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

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 2 **Denna standard ska tillämpas vid redovisning och värdering av samt upplysningar om förvaltningsfastigheter.**
- 3 [utgåår]
- 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 uppförande, eller, i tillämpliga fall, det belopp som hänförs till denna tillgång vid första redovisningstillfället i enlighet med de särskilda kraven i andra standarder, exempelvis IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar*.

*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 nyttjanderättstillgång) 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 ordinarie verksamheten.**

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

## KLASSIFICERING AV EGENDOM SOM FÖRVALTNINGSFASTIGHET ELLER RÖRELSEFASTIGHET

- 6 [utgåår]
- 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 eller tillhandahållandet. IAS 16 ska tillämpas på ägda rörelsefastigheter och IFRS 16 *Leasingavtal* ska tillämpas på rörelsefastigheter som en leasetagare innehar som nyttjanderättstillgång.

- 8 Följande är exempel på förvaltningsfastigheter:
- a) Mark som innehas snarare för att ge en långsiktig värdestegring än för en snar försäljning i den ordinarie verksamheten.
  - b) Mark som innehas för en för tillfället obestämd framtida användning. (Om företaget inte har bestämt att det ska utnyttja marken som rörelsefastighet eller för en snar försäljning i den ordinarie verksamheten, anses marken innehas för att ge en värdestegring.)
  - c) Byggnader som ägs av företaget (eller en byggnad som innehas av företaget som nyttjanderättstillgång) 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 är under byggnation 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 ordinarie 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) [utgår]
  - c) Rörelsefastigheter (se IAS 16 och IFRS 16), däribland fastigheter som innehas för framtida användning som rörelsefastigheter, fastigheter som innehas för framtida exploatering och påföljande användning som rörelsefastigheter, fastigheter som bebos av anställda (oavsett om de betalar marknadshyror eller ej) och rörelsefastigheter som ägaren beslutat att avyttra.
  - d) [utgår]
  - 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 eller 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 innehas för att användas i produktionen eller tillhandahållandet av varor eller tjänster eller för administrativa ändamål.
- 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 de leasetagare som använder byggnaden 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 i hög grad skilja sig 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 definitionen av 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 individuella finansiella rapporter.

## REDOVISNING

- 16 **En ägd förvaltningsfastighet ska redovisas som tillgång när, och 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 värderas 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 i resultatet som kostnad i den period där de uppkommer. Utgifter för löpande underhåll avser i första hand arbetstid och förbrukningsmaterial men kan också innefatta utgifter för utbyte av mindre delar. Syftet med utgifter av detta slag beskrivs ofta som "reparation och underhåll" av fastigheten.
- 19 Delar av förvaltningsfastigheter kan ha förvärvats genom att delar av fastigheten har bytts ut. Exempelvis kan de ursprungliga innerväggarna ha ersatts med nya väggar. Enligt redovisningsprincipen 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 redovisning är uppfyllda. Det redovisade värdet för de delar som ersätts med nya tas bort från rapporten över finansiell ställning enligt de villkor för borttagande från rapporten över finansiell ställning som återfinns i denna standard.
- 19A En förvaltningsfastighet som innehas av en leasetagare som nyttjanderättstillgång ska redovisas enligt IFRS 16.

## VÄRDERING VID DET FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET

- 20 **En ägd förvaltningsfastighet tas vid förvärvet upp till anskaffningsvärde. Transaktionskostnader ska inräknas i anskaffningsvärdet.**
- 21 Anskaffningsvärdet för en köpt 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 [utgåar]
- 23 Anskaffningsvärdet för en förvaltningsfastighet innefattar inte
- a) kostnader för igångsättning (såvida inte dessa är nödvändiga för att bringa fastigheten till det skick som krävs för att den ska kunna utnyttjas på det sätt som är företagsledningens avsikt),
  - b) driftsförluster 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 totala betalningen redovisas som en räntekostnad under kreditperioden.
- 25 [utgåar]
- 26 [utgåar]
- 27 En eller flera förvaltningsfastigheter kan förvärfvas 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 om
- a) sammansättningen (risk, tidpunkt och belopp) av kassaflödena från den erhållna tillgången skiljer sig från sammansättningen av kassaflödena från den överlätna 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 värderas om a) spridningen inom intervallet av rimliga värderingar av verkligt värde för tillgången i fråga inte är betydande eller b) om sannolikheterna för de olika uppskattningarna i intervallet rimligen kan bedömas och användas vid värderingen till verkligt värde. Om 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 nyttjanderättstillgång ska värderas initialt till anskaffningsvärde i enlighet med IFRS 16.

## VÄRDERING EFTER DET FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET

**Redovisningsprincip**

- 30 **Förutom det undantag som nämns i punkt 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 tillämpa denna princip på samtliga av 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 beräkna det verkliga värdet för förvaltningsfastigheter, antingen i värderingssyfte (om företaget använder verkligt värde) eller i upplysningssyfte (om företaget använder anskaffningsvärde). Företag uppmantras att, men måste inte, basera förvaltningsfastigheternas verkliga värde på värderingar av oberoende värderingsmän med erkända och relevanta yrkeskvalifikationer och med aktuella erfarenheter av värdering av fastigheter av den typ och med det läge som är aktuellt.
- 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 avkastningen från, angivna tillgångar, inklusive de förvaltningsfastigheterna, och**
- b) **välja antingen verkligt värde eller anskaffningsvärde för alla andra förvaltningsfastigheter, oberoende av det val som gjorts i a.**
- 32B Vissa företag driver, antingen internt eller externt, en investeringsfond som ger investerare ersättningar baserade på enheter i fonden. På ett liknande sätt utfärdar vissa företag försäkringsavtal med direkt resultatandel där de underliggande posterna innefattar förvaltningsfastigheter. Vid tillämpning av enbart punkterna 32A–32B ska försäkringsavtal anses inbegripa investeringsavtal med diskretionära resultatandelar. Punkt 32A tillåter inte att ett företag värderar fastigheter som innehas av fonden (eller fastigheter som utgör en underliggande post) delvis till anskaffningsvärde och delvis till verkligt värde. (Se IFRS 17 *Försäkringsavtal* när det gäller de begrepp som används i denna punkt och som definieras i den standarden.)
- 32C Om ett företag väljer olika metoder för de två kategorier 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 förvaltningsfastigheter till verkligt värde värdera samtliga förvaltningsfastigheter till deras verkliga värde, förutom i de fall som beskrivs i punkt 53.**
- 34 [utgåår]
- 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 [utgåår]

- 40 När ett företag värderar förvaltningsfastigheter till verkligt värde enligt IFRS 13 ska det se till att det verkliga värdet bland annat återspeglar hyresinkomster 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 nyttjanderättstillgång till verkligt värde, ska leasetagaren värdera nyttjanderättstillgången, och inte den underliggande egendomen, till verkligt värde.
- 41 IFRS 16 anger grunden för den första redovisningen av anskaffningsvärdet för en förvaltningsfastighet som innehas av en leasetagare som nyttjanderättstillgång. Enligt punkt 33 ska förvaltningsfastigheter som innehas av en leasetagare som nyttjanderättstillgång vid behov värderas om till verkligt värde, om företaget väljer att redovisa till verkligt värde. När leasingbetalningarna är marknadsmässiga ska det verkliga värdet på en förvaltningsfastighet som innehas av en leasetagare som nyttjanderättstillgång vid förvävsdatumet, efter avdrag för alla förväntade leasingbetalningar (inklusive de som är hänförliga till redovisade leasingskulder), vara noll. Omvärdering av en nyttjanderättstillgång 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 [utgår]
- 48 I undantagsfall är det uppenbart att när ett företag förvärvar en förvaltningsfastighet (eller när en befintlig fastighet först blir en förvaltningsfastighet efter byte av användningsområde), är spridningen inom intervallet för rimliga värderingar till verkligt värde så stor 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 [utgår]
- 50 När det redovisade värdet för en förvaltningsfastighet fastställs till verkligt värde dubbelräknar ett företag inte sådana tillgångar och skulder som särredovisas. Exempelvis gäller följande:
- 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.
  - 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.
  - Förutbetalda eller upplupna hyresinkomster enligt ett operationellt leasingavtal ingår inte i förvaltningsfastighetens verkliga värde, eftersom de redovisas som separata skulder respektive tillgångar.
  - Det verkliga värdet av en förvaltningsfastighet som innehas av en leasetagare som nyttjanderättstillgång återspeglar förväntade kassaflöden (inklusive variabla leasingbetalningar för vilka betalningsskyldighet förväntas uppkomma). Detta innebär att om en erhållen värdering av en fastighet exkluderar de betalningar som förväntas bli erlagda, måste eventuella redovisade leasingskulder återläggas, för att det redovisade värdet i form av verkligt värde för förvaltningsfastigheten ska kunna fastställas.
- 51 [utgår]
- 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 beräknas på ett tillförlitligt sätt**

- 53 Om inte annat kan påvisas, antas att ett företag löpande kan värdera en förvaltningsfastighet till verkligt värde på ett tillförlitligt sätt. I undantagsfall kan det emellertid tydligt framgå att ett företag, när det förvärvar en förvaltningsfastighet (eller när en befintlig 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 när, och endast när, marknaden för jämförbara fastigheter inte är aktiv (exempelvis där det finns få nyligen genomförda transaktioner, prisnoteringarna inte är aktuella eller observerade transaktionspriser pekar på att säljaren var tvungen att sälja) och andra ansatser för att värdera till verkligt värde på ett tillförlitligt sätt (exempelvis baserade på diskonterade kassaflödesberäkningar) inte är tillgängliga. Om ett företag anser att det verkliga värdet på 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 antingen dess verkliga värde kan värderas på ett tillförlitligt sätt eller fastigheten är uppförd (beroende på vilket som inträffar först). Om ett företag anser att det verkliga värdet på 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 anskaffningsvärdemetoden i IAS 16 för ägda förvaltningsfastigheter eller i enlighet med IFRS 16 för förvaltningsfastigheter som innehas av leasetagare som nyttjanderättstillgång. Förvaltningsfastighetens 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 på ett tillförlitligt sätt kan värdera det verkliga värdet på 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 värderas på ett tillförlitligt sätt. Om så inte är fallet ska fastigheten, i enlighet med punkt 53, redovisas med hjälp av anskaffningsvärdemetoden i IAS 16 för ägda tillgångar eller IFRS 16 för förvaltningsfastigheter som innehas av leasetagare som nyttjanderättstillgång.
- 53B Antagandet att det verkliga värdet på en förvaltningsfastighet under uppförande kan värderas 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 på den uppförda förvaltningsfastigheten inte kan värderas på ett tillförlitligt sätt.
- 54 I de undantagsfall när ett företag tvingas, av det 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 förvaltningsfastigheter 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 fastigheterna 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 företaget börjar exploatera fastigheten för senare försäljning i företagets ordinarie verksamhet), även om jämförbara marknadstransaktioner blir mindre vanligt förekommande eller om marknadsprisens 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 att de ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning),



- b) i enlighet med IFRS 16 om de innehas av en leasetagare som nyttjanderättstillgång 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.

## ÄNDRING I ANVÄNDNINGSSOMRÅDET FÖR EN FÖRVALTNINGSFASTIGHET

- 57 Ett företag ska omklassificera en fastighet till att vara eller inte längre vara en förvaltningsfastighet när, och endast när, en ändring i användningsområdet sker. En ändring i användningsområdet sker när fastigheten uppfyller eller upphör att uppfylla definitionen av förvaltningsfastighet och det finns bevis för att användningsområdet ändrats. Enbart en ändring av företagsledningens avsikt med användningen av fastigheten utgör inte bevis för att användningsområdet ändrats. Exempel på bevis för att användningsområdet ändrats inkluderar följande:
- a) Förvaltningsfastigheten börjar användas som rörelsefastighet eller byggas om för att användas som rörelsefastighet. Här omklassificeras fastigheten från förvaltningsfastighet till rörelsefastighet.
  - b) Arbete inleds med att bygga om förvaltningsfastigheten med sikte på försäljning. I detta fall ska förvaltningsfastigheten omklassificeras till varulager.
  - c) En rörelsefastighet upphör att vara rörelsefastighet. I detta fall ska fastigheten omklassificeras från rörelsefastighet till förvaltningsfastighet.
  - d) Ett operationellt leasingavtal med en utomstående part ingås avseende en fastighet. I detta fall ska fastigheten omklassificeras från varulager till förvaltningsfastighet.
  - e) [utgår]
- 58 När ett företag fattar beslut om att avyttra en förvaltningsfastighet utan ombyggnad, ska företaget fortsätta att klassificera fastigheten som en förvaltningsfastighet fram till dess att den avyttrats (tagits bort från rapporten över finansiell ställning) och omklassificerar inte den till varulager. Detsamma gäller i det fall ett företag börjar bygga om en befintlig 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 mellan förvaltningsfastigheter, rörelsefastigheter och varulager. Inte heller ändras fastighetens anskaffningsvärde vad gäller värderings- och upplysnings syften.
- 60 Vid omklassificering av en förvaltningsfastighet som redovisas till verkligt värde till rörelsefastighet eller varulager, 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 nyttjanderättstillgång 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 nyttjanderättstillgången) 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 den omvärderingsreserv som redovisas i eget kapital överföras till balanserade vinstmedel. Överföringen från omvärderingsreserven till balanserade vinstmedel görs inte via resultatet.

**63 Vid en omklassificering från varulager 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 en omklassificering från varulager till förvaltningsfastighet som ska redovisas till verkligt värde överensstämmer med redovisningen av försäljning av varulager.

**65 När ett företag slutför uppförande eller ombyggnad 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 från 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 säljs är det datum då mottagaren får kontroll över förvaltningsfastigheten i enlighet med kraven för att avgöra när ett prestationsåtagande 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 för den del som byts ut. Ett alternativ till att minska det verkliga värdet på 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 tillägg 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 nettolikviden från 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 skrivits ned, gått förlorad eller skrinlagts ska redovisas i resultatet när ersättningen går att fordra.
- 73 En skada på eller förlust av en förvaltningsfastighet, ett därav orsakat krav på ersättning eller betalning från tredje part och ett därpå följande inköp eller uppförande av en ersättningstillgång utgör separata ekonomiska händelser och redovisas separat enligt följande:
- nedskrivningar av förvaltningsfastigheter redovisas i enlighet med IAS 36,
  - utrangeringar eller avyttringar av förvaltningsfastigheter redovisas i enlighet med punkterna 66–71 i denna standard,
  - ersättning från tredje part avseende förvaltningsfastighet som skrivits ned, gått förlorad eller skrinlagts redovisas i resultatet när ersättningen går att fordra, och
  - anskaffningsvärdet för tillgångar som återställts, förvärvats eller uppförts som ersättning fastställs i enlighet med punkterna 20–29 i denna standard.

## UPPLYSNINGAR

**Verkligt värde och anskaffningsvärde**

- 74 De upplysningar som ska anges enligt nedan gäller utöver dem som anges i IFRS 16. I enlighet med IFRS 16 tillhandahåller ägaren av en förvaltningsfastighet upplysningar från leasegivare om ingångna leasingavtal. En leasetagare som innehar en förvaltningsfastighet som nyttjanderättstillgång ska lämna de upplysningar från leasetagare som krävs enligt IFRS 16 och de upplysningar från leasegivare som krävs enligt IFRS 16 för alla operationella leasingavtal som den har ingått.
- 75** Ett företag ska lämna följande upplysningar:
- Huruvida det använder verkligt värde eller anskaffningsvärde.
  - [utgår]
  - Vilka kriterier som företaget använder för att skilja förvaltningsfastigheter från rörelsefastigheter och från fastigheter som innehas för försäljning i den ordinarie verksamheten, när denna gränsdragning är svår att göra (se punkt 14).
  - [utgår]

- 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 yrkeskvalifikationer och med aktuella erfarenheter av 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 från förvaltningsfastigheter,
  - ii) direkta driftskostnader (inklusive kostnader för reparationer och underhåll) för de förvaltningsfastigheter som genererat hyresintäkter under perioden,
  - iii) direkta driftskostnader (inklusive kostnader för reparationer och underhåll) för de förvaltningsfastigheter som inte genererat hyresintäkter under perioden, och
  - iv) den ackumulerade förändring i verkligt värde som redovisas i resultatet vid 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 hyresintäkter och likvid från avyttring.
- h) Avtalsenliga förpliktelser att köpa, uppföra eller exploatera en förvaltningsfastighet eller att utföra reparationer, underhåll eller förbättringar.

#### Verkligt värde

- 76 Utöver de upplysningar som krävs enligt punkt 75 ska ett företag som tillämpar metoden med 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) tillägg, med separata upplysningar om sådana tillägg som är följden av förvärv och sådana som är följden av att tillkommande utgifter har lagts till i en tillgångs redovisade värde,
  - b) tillägg som uppkommit genom rörelseförvärv,
  - 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 till verkligt värde,
  - e) nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av finansiella rapporter till en annan rapporteringsvaluta, och vid omräkning av en utlandsverksamhet till det rapporterande företagets rapporteringsvaluta,
  - f) omklassificeringar till och från varulager och rörelsefastigheter, och
  - g) övriga förändringar.

- 77 När en värdering som erhållits för en förvaltningsfastighet justeras i betydande mån i de finansiella rapporterna, exempelvis för att undvika dubbelräkning av tillgångar och skulder som redovisas som separata tillgångar och skulder enligt beskrivningen i punkt 50, ska företaget redovisa en avstämning mellan den erhållna värderingen och den justerade värdering som redovisas i de finansiella rapporterna, med separat angivelse av det sammanlagda beloppet för eventuella redovisade leasingkulder 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 separat från de belopp som är hänförliga till andra förvaltningsfastigheter. Dessutom ska företagets upplysningar innefatta

- a) en beskrivning av förvaltningsfastigheten,
- b) en förklaring till varför det verkliga värdet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,
- c) om möjligt, ett intervall inom vilket det är högst sannolikt att det verkliga värdet ligger, och
- d) vid utrangering eller avyttring av förvaltningsfastigheter 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) den vinst eller förlust som har redovisats.

#### Anskaffningsvärde

79 Utöver 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 följande:

- a) De avskrivningsmetoder som används.
- b) Tillämpade nyttjandeperioder eller avskrivningssatser.
- c) Det redovisade bruttovärdet och ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerade nedskrivningar) vid periodens början och slut.
- d) En avstämning av det redovisade värdet för förvaltningsfastigheter vid periodens början och slut, som visar
  - i) tillägg, med separata upplysningar om sådana tillägg som är följden av förvärv och sådana som är följden av att tillkommande utgifter redovisats som en tillgång,
  - ii) tillägg som uppkommit genom rörelseförvärv,
  - iii) tillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5 och andra avyttringar,
  - iv) avskrivningar,
  - v) periodens redovisade nedskrivningar, samt återförda nedskrivningar, i enlighet med IAS 36,
  - vi) nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av finansiella rapporter till en annan rapporteringsvaluta, och vid omräkning av en utlandsverksamhet till det rapporterande företagets rapporteringsvaluta,
  - vii) omklassificeringar till och från varulager och rörelsefastigheter, och
  - viii) övriga förändringar.

e) Förvaltningsfastighetens verkliga värde. I de undantagsfall som beskrivs i punkt 53 och som innebär att företaget inte på ett tillförlitligt sätt kan beräkna verkligt värde på en förvaltningsfastighet ska företaget

i) ge en beskrivning av förvaltningsfastigheten,

ii) ge 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), uppmantras företaget att, 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 för 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 för första gången och väljer att tillämpa en metod som bygger på anskaffningsvärde. Effekten av ett byte av redovisningsprincip innefattar omklassificering av eventuella belopp som har tagits upp under rubriken omvärderingsreserv avseende förvaltningsfastigheter.

**84** Kraven i punkterna 27–29, avseende den första värderingen av en förvaltningsfastighet som förvärvats genom ett byte av tillgångar, ska endast tillämpas framåtriktat på framtida transaktioner.

##### Rörelseförvärv

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

**IFRS 16**

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

**Ändring i användningsområdet för en förvaltningsfastighet**

- 84C *Ändring i användningsområdet för en förvaltningsfastighet* (ändringar i IAS 40), utfärdad i december 2016, ändrade punkterna 57–58. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar på sådana ändringar i användningsområdet som sker vid eller efter inledningen av det räkenskapsår under vilket företaget först tillämpar ändringarna (första tillämpningsdagen). Ett företag ska vid första tillämpningsdagen ompröva klassificeringen av de fastigheter som det innehar vid den tidpunkten och i tillämpliga fall omklassificera fastigheterna genom att tillämpa punkterna 7–14 i syfte att återspegla förutsättningarna vid den tidpunkten.
- 84D Utan hinder av kraven i punkt 84C får ett företag tillämpa ändringarna i punkterna 57–58 retroaktivt i enlighet med IAS 8, om, och endast om, detta är möjligt utan användning av i efterhand erhållen information.
- 84E Ett företag som i enlighet med punkt 84C omklassificerar en fastighet på första tillämpningsdagen ska
- a) redovisa omklassificeringen genom tillämpning av punkterna 59–64. Vid tillämpning av punkterna 59–64 ska ett företag
    - i) betrakta alla hänvisningar till tidpunkten för ändring i användningsområdet som första tillämpningsdagen, och
    - ii) redovisa alla belopp som, i enlighet med punkterna 59–64, skulle ha redovisats i resultatet som en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel på första tillämpningsdagen,
  - b) lämna upplysning om de belopp som omklassificerats till att vara eller inte längre vara en förvaltningsfastighet i enlighet med punkt 84C. Företaget ska lämna upplysning om dessa omklassificerade belopp som en del av avstämningen av förvaltningsfastighetens redovisade värde vid början och slutet av perioden, i enlighet med kraven i punkterna 76 och 79.

**IKRAFTTRÄDANDE**

- 85 Ett 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 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 62. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.
- 85B Genom *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i maj 2008, ändrades punkterna 8, 9, 48, 53, 54 och 57, ströks punkt 22 och punkterna 53A och 53B lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Ett företag får tillämpa ändringarna på förvaltningsfastigheter under uppförande från valfri tidpunkt före den 1 januari 2009, under förutsättning att de verkliga värdena för förvaltningsfastigheter under uppförande beräknades per dessa datum. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta och samtidigt tillämpa ändringarna i punkterna 5 och 81E i IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*.

- 85C IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att definitionen av verkligt värde i punkt 5 ändrades, att punkterna 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78–80 och 85B ändrades och att punkterna 36–39, 42–47, 49, 51 och 75 ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.
- 85D Genom *Den årliga förbättringscykeln 2011 – 2013*, som utfärdades i december 2013, lades rubriker till före punkt 6 och efter punkt 84 och punkterna 14A och 84A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2014 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 85E IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkterna 3 b, 9, 67 och 70 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.
- 85F IFRS 16, som utfärdades i januari 2016, ändrade tillämpningsområdet för IAS 40 genom att definiera förvaltningsfastigheter till att omfatta både ägda förvaltningsfastigheter och egendom som innehas av leasetagare som nyttjanderättstillgång. 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.
- 85G *Ändring i användningsområdet för en förvaltningsfastighet* (ändringar i IAS 40), utfärdad i december 2016, ändrade punkterna 57–58 och lade till punkterna 84C–84E. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2018 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 85H Genom IFRS 17, utfärdad i maj 2017, ändrades punkt 32B. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 17.

## UPPHÄVANDE AV IAS 40 (2000)

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



## INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD 41

**Jord- och skogsbruk**

## SYFTE

Syftet med denna standard är att ange principer för redovisning av och upplysningar rörande jord- och skogsbruksverksamhet.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 1 Denna standard ska tillämpas vid redovisning av följande poster, i det fall de är hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet:**
- a) biologiska tillgångar, med undantag för producerande växter,
  - b) jord- och skogsbruksprodukter vid skördetidpunkten, och
  - c) statliga bidrag som omfattas av punkterna 34 och 35.
- 2 Denna standard ska inte tillämpas på**
- a) mark hänförlig till jord- och skogsbruksverksamhet (se IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* och IAS 40 *Förvaltningsfastigheter*),
  - b) producerande växter hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet (se IAS 16); denna standard ska dock tillämpas på den produkt som fås från producerande växter,
  - c) statliga bidrag hänförliga till producerande växter (se IAS 20 *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*),
  - d) immateriella tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet (se IAS 38 *Immateriella tillgångar*),
  - e) nyttjanderättstillgångar som härrör från leasingavtal avseende mark hänförlig till jord- och skogsbruksverksamhet (se IFRS 16 *Leasingavtal*).
- 3 Denna standard ska tillämpas på jord- och skogsbruksprodukter, som är den skördade produkten av företagets biologiska tillgångar, vid skördetidpunkten. Därefter tillämpas IAS 2 *Varulager* eller annan tillämplig standard. Följaktligen behandlar denna standard inte förädlingen av jord- och skogsbruksprodukter efter skörd, exempelvis en vinodlares förädling av egenproducerade vindruvor till vin. Även om en sådan förädling kan ses som en logisk och naturlig del av jord- och skogsbruksverksamheten och verksamheten har vissa likheter med biologisk omvandling, ingår sådana förädlingar inte i denna standards definition av jord- och skogsbruksverksamhet.**
- 4 I nedanstående tabell ges exempel på biologiska tillgångar, jord- och skogsbruksprodukter och produkter som är ett resultat av förädling efter skörd.**

Biologiska tillgångar	Jord- och skogsbruksprodukter	Produkter som är ett resultat av förädling efter skörd
Får	Ull	Garn, mattor
Träd i planterad skog	Fällda träd	Stockar, timmer
Mjölkboskap	Mjök	Ost
Svin	Slaktkropp	Korv, rökt skinka

Biologiska tillgångar	Jord- och skogsbruksprodukter	Produkter som är ett resultat av förädling efter skörd
Bomullsplantor	Skördad bomull	Garn, kläder
Sockerrör	Skördat sockerrör	Socket
Tobaksplantor	Plockade blad	Torkad tobak
Tebuskar	Plockade blad	Te
Vinstockar	Plockade vindruvor	Vin
Fruktträd	Skördad frukt	Förädlad frukt
Oljepalmer	Skördad frukt	Palmolja
Gummiträd	Skördad latex	Gummiprodukter

Vissa växter, exempelvis tebuskar, vinstockar, oljepalmer och gummiträd motsvarar vanligtvis definitionen av producerande växt och ingår i tillämpningsområdet för IAS 16. Den produkt som växer på producerande växter, exempelvis teblad, vindruvor, oljepalmfrukt och latex, ingår dock i tillämpningsområdet för IAS 41.

#### DEFINITIONER

##### Definitioner hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet

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

*Jord- och skogsbruksverksamhet* består av ett företags biologiska omvandling och skörd av biologiska tillgångar för försäljning eller för omvandling till jord- och skogsbruksprodukter eller till nya biologiska tillgångar.

*Jord- och skogsbruksprodukter* är de skördade produkterna av företagets biologiska tillgångar.

En *producerande växt* är en levande växt

a) som används vid produktion eller tillhandahållande av jord- och skogsbruksprodukter,

b) som förväntas producera under mer än en period, och

c) beträffande vilken sannolikheten för att den ska säljas som jord- och skogsbruksprodukt är ytterst liten, utom enstaka försäljning som restprodukt.

En *biologisk tillgång* är ett levande djur eller en levande växt.

*Biologisk omvandling* omfattar tillväxt, försämring, produktion och fortplantning som medför kvalitativa eller kvantitativa förändringar av en biologisk tillgång.

*Försäljningskostnader* är sådana tillkommande kostnader som är direkt hänförliga till avyttringen av en tillgång, exklusive kostnader för finansiering och inkomstskatter.

En *grupp av biologiska tillgångar* är en grupp med likartade levande djur eller växter.

*Skörd* är avskiljandet av jord- och skogsbruksprodukten från en biologisk tillgång eller avslutandet av en biologisk tillgångs liv.

- 5A Följande är inte producerande växter:
- a) Växter som odlas för att skördas som jord- och skogsbruksprodukter (exempelvis träd som är avsedda att användas som timmer).
  - b) Växter som odlas för att producera jord- och skogsbruksprodukter, om det finns mer än en ytterst liten sannolikhet för att företaget också kommer att skörda och sälja växterna som jord- och skogsbruksprodukter, utom enstaka försäljning som restprodukt (exempelvis träd som odlas för både sina frukter och sitt timmer).
  - c) Ettåriga grödor (exempelvis majs och vete).
- 5B När producerande växter inte längre används för att producera kan de avverkas och säljas som restprodukter, exempelvis för att användas som ved. Sådan enstaka försäljning som restprodukter hindrar inte att växten anses uppfylla definitionen av en producerande växt.
- 5C Den produkt som växer på en producerande växt är en biologisk tillgång.
- 6 Jord- och skogsbruksverksamhet omfattar ett antal skilda verksamheter, exempelvis djuruppfödning, skogsbruk, odling av ett- eller fleråriga växter, odling av fruktträdgårdar och planteringar, blomsterodling och havsodling (inklusive fiskodling). Dessa skilda verksamheter har vissa gemensamma drag:
- a) *Förmåga att ändras.* Levande djur och växter kan genomgå biologisk omvandling.
  - b) *Styrning av förändring.* Styrning underlättar biologisk omvandling genom att förbättra, eller åtminstone stabilisera, förutsättningarna så att processen kan ske (exempelvis näringsnivå, fuktighet, temperatur, fertilitet och ljus). Sådan styrning skiljer jord- och skogsbruksverksamhet från annan verksamhet. Exempelvis utgör skörd av icke-styrda källor (som havsfiske och kalhugning) inte jord- och skogsbruksverksamhet.
  - c) *Värdering av förändring.* Förändring i kvalitet (exempelvis genetiskt värde, massa, mognad, fetthalt, proteininnehåll och fiberstyrka) eller kvantitet (exempelvis avkomma, vikt, kubikmeter, fiberlängd eller diameter och antal knoppar) som är en följd av biologisk omvandling eller skörd värderas och övervakas rutinmässigt som en del av styrningsfunktionen.
- 7 Biologisk omvandling leder till följande utfall:
- a) ändringar i tillgångar genom i) tillväxt (en kvantitetsökning eller förbättrad kvalitet för ett djur eller en växt), ii) försämring (en minskning av kvantitet eller försämring av kvalitet för ett djur eller en växt), eller iii) fortplantning (frambringandet av nya levande djur eller växter), eller
  - b) produktion av jord- och skogsbruksprodukter, såsom latex, teblad, ull och mjölk.

### Allmänna definitioner

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

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

*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*.)

*Statliga bidrag* är bidrag enligt definition i IAS 20.

- 9 [utgår]

## REDOVISNING OCH VÄRDERING

- 10 Ett företag ska redovisa en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt när, och endast när,**
- a) företaget har kontroll över tillgången som följd av inträffade händelser,**
  - b) det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången kommer att komma företaget till del, och**
  - c) tillgångens verkliga värde eller anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.**
- 11 När det gäller jord- och skogsbruksverksamhet kan kontroll exempelvis dokumenteras genom äganderätt till boskapen och brännmärkning eller annan märkning av boskapen vid förvärv, födsel eller avvänjning. De framtida fördelarna bedöms vanligtvis genom värdering av de betydande fysiska attributen.
- 12 En biologisk tillgång ska, när den redovisas för första gången och per varje rapportperiods slut, värderas till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader, med undantag för det fall som beskrivs i punkt 30, det vill säga när det verkliga värdet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.**
- 13 Jord- och skogsbruksprodukter som skördats från ett företags biologiska tillgångar ska värderas till verkligt värde vid skördetidpunkten efter avdrag för försäljningskostnader. Detta värde utgör anskaffningsvärdet vid den tidpunkten när IAS 2 *Varulager* eller annan tillämplig standard tillämpas.
- 14 [utgår]
- 15 Värderingen av en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt till verkligt värde kan underlättas genom att biologiska tillgångar eller jord- och skogsbruksprodukter grupperas efter betydande egenskaper, exempelvis ålder eller kvalitet. Ett företag väljer egenskaper som motsvarar de attribut som på marknaden används som grund för prissättning.
- 16 Företag ingår ofta avtal om att sälja sina biologiska tillgångar eller jord- och skogsbruksprodukter vid ett senare tillfälle. Avtalade priser är inte nödvändigtvis relevanta vid värdering till verkligt värde eftersom verkligt värde ska återspegla sådana aktuella marknadsförhållanden där köpare och säljare som är marknadsaktörer genomför en transaktion. Därför justeras inte det verkliga värdet för en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt på grund av att ett kontrakt ingåtts. I en del fall kan ett avtal om försäljning av en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt vara ett förlustavtal, såsom det definieras i IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*. IAS 37 är tillämplig på förlustavtal.
- 17–21 [utgår]
- 22 Ett företag inkluderar inte kassaflöden avseende finansiering av tillgångar eller återställning av biologiska tillgångar efter skörd (exempelvis kostnaden för nyplantering av träd efter avverkning).
- 23 [utgår]
- 24 Anskaffningsvärde kan ibland approximera verkligt värde, i synnerhet när
- a) begränsad biologisk omvandling skett sedan den ursprungliga kostnaden uppkom (exempelvis plantering av plantor omedelbart före en rapportperiods slut eller nyligen anskaffad boskap), eller
  - b) den biologiska omvandlingens påverkan på priset inte förväntas bli väsentlig (exempelvis den inledande tillväxten avseende en tallplantering som har en trettioårig produktionscykel).
- 25 Biologiska tillgångar är ofta fysiskt knutna till mark (exempelvis träd i en planterad skog). Det finns inte nödvändigtvis en separat marknad för biologiska tillgångar som är knutna till mark, men det kan finnas en aktiv marknad för de kombinerade tillgångarna, det vill säga för biologiska tillgångar, mark och markförbättringar tillsammans. Ett företag kan använda information avseende de kombinerade tillgångarna för att värdera de biologiska tillgångarna till verkligt värde. Exempelvis kan det verkliga värdet för mark och markförbättringar dras från det verkliga värdet för de kombinerade tillgångarna för att därmed komma fram till de biologiska tillgångarnas verkliga värde.

**Vinster och förluster**

- 26 **En vinst eller förlust som uppkommer när en biologisk tillgång för första gången redovisas till verkligt värde, efter avdrag för försäljningskostnader, och vid en ändring av en biologisk tillgångs verkliga värde efter avdrag för försäljningskostnader, ska inkluderas i resultatet för den period i vilken den uppkommer.**
- 27 En förlust kan uppkomma när en biologisk tillgång redovisas för första gången eftersom försäljningskostnader ska dras av när det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader fastställs för en biologisk tillgång. En vinst kan uppkomma när en biologisk tillgång redovisas för första gången, exempelvis när en kalv föds.
- 28 **En vinst eller förlust som uppkommer när jord- och skogsbruksprodukter för första gången redovisas till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader ska inkluderas i resultatet för den period i vilken den uppkommer.**
- 29 En vinst eller förlust kan uppstå när en jord- och skogsbruksprodukt redovisas för första gången, till följd av skörd.

**Om verkligt värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt**

- 30 Det antas att en biologisk tillgångs verkliga värde kan värderas på ett tillförlitligt sätt. Antagandet kan endast frångås när en biologisk tillgång, för vilken noterade marknadspriser inte finns tillgängliga och för vilken alternativa värderingar till verkligt värde fastställs vara uppenbart otillförlitliga, redovisas för första gången. I ett sådant fall ska den biologiska tillgången värderas till anskaffningsvärdet efter avdrag för alla ackumulerade avskrivningar och alla ackumulerade nedskrivningar. När det verkliga värdet för en sådan biologisk tillgång kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, ska ett företag värdera den till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader. När en biologisk anläggningstillgång uppfyller villkoren för att klassificeras som att den innehas för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) i enlighet med IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter* antas att dess verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- 31 Antagandet i punkt 30 kan endast frångås när tillgången redovisas för första gången. Ett företag som tidigare har värderat en biologisk tillgång till dess verkliga värde efter avdrag för försäljningskostnader, fortsätter att värdera den biologiska tillgången till dess verkliga värde efter avdrag för försäljningskostnader, till dess att den avyttras.
- 32 Företag ska alltid värdera jord- och skogsbruksprodukter vid skördetidpunkten till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader. Denna standard utgår från att det verkliga värdet för jord- och skogsbruksprodukter vid skördetidpunkten alltid kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- 33 När företaget fastställer anskaffningsvärde, ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning, beaktas IAS 2, IAS 16 och IAS 36 *Nedskrivningar*.

## STATLIGA BIDRAG

- 34 **Ett villkorslöst statligt bidrag, hänförligt till en biologisk tillgång som är värderad till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader, ska redovisas i resultatet när, och endast när, företaget erhåller en fordran på staten avseende det statliga bidraget.**
- 35 **Om ett statligt bidrag, hänförligt till en biologisk tillgång som är värderad till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader, är behäftat med villkor, inklusive villkor om att företaget inte ska syssla med viss jord- och skogsbruksverksamhet, ska ett företag redovisa det statliga bidraget i resultatet först när, och endast när, villkoren för det statliga bidraget uppfyllts.**
- 36 Villkoren för statliga bidrag varierar. Exempelvis kan ett bidrag vara villkorat av att företaget ska odla på en viss plats under fem år och krav finnas på att företaget ska återbetala hela bidraget om odlingen sker under en kortare tid. I det fallet redovisas inte bidraget i resultatet förrän fem år har förflutit. Om villkoren för bidraget medger att delar av bidraget kan behållas i förhållande till den tid som har förflutit redovisar företaget denna del i resultatet fördelat över tiden.
- 37 Om ett statligt bidrag är hänförligt till en biologisk tillgång som värderas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning (se punkt 30), tillämpas IAS 20.

- 38 Enligt denna standard krävs en annan redovisning än enligt IAS 20 om ett statligt bidrag är hänförligt till en biologisk tillgång som värderas till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader eller om ett statligt bidrag förutsätter att företaget inte sysslar med en viss jord- och skogsbruksverksamhet. IAS 20 ska endast tillämpas för statliga bidrag som är hänförliga till en biologisk tillgång som värderas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning.

## UPPLYSNINGAR

- 39 [utgår]

**Allmänt**

- 40 **Ett företag ska lämna upplysning om de totala vinster eller förluster som uppkommer under aktuell period när biologiska tillgångar och jord- och skogsbruksprodukter redovisas för första gången och från förändringar av verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader för biologiska tillgångar.**
- 41 **Ett företag ska lämna en beskrivning av varje grupp av biologiska tillgångar.**
- 42 Upplysningar som ska lämnas enligt punkt 41 kan vara av kvalitativ eller kvantitativ karaktär.
- 43 Ett företag uppmuntras att lämna en kvantitativ beskrivning för varje grupp av biologiska tillgångar, med åtskillnad mellan biologiska tillgångar som kan konsumeras och producerande biologiska tillgångar, eller mellan mogna och omogna biologiska tillgångar, efter vad som är lämpligt. Ett företag kan exempelvis lämna upplysningar gruppvis för det redovisade värdet för biologiska tillgångar som kan konsumeras och producerande biologiska tillgångar. Ett företag kan också göra en ytterligare uppdelning av dessa redovisade värden mellan mogna och omogna tillgångar. Dessa uppdelningar ger upplysningar som kan vara till hjälp vid bedömning av tidpunkter för framtida kassaflöden. Ett företag lämnar upplysningar om den grund som används för sådana uppdelningar.
- 44 Biologiska tillgångar som kan konsumeras är sådana som ska skördas som jord- och skogsbruksprodukter eller som ska säljas som biologiska tillgångar. Exempel på biologiska tillgångar som kan konsumeras är boskap avsedd för köttproduktion, boskap som innehåller för försäljning, fisk i fiskodlingar, grödor som majs och vete, den produkt som fås från en producerande växt samt träd som är avsedda att bli timmer. Producerande biologiska tillgångar är andra biologiska tillgångar än biologiska tillgångar som kan konsumeras, exempelvis boskap för mjölkproduktion och fruktträd från vilka frukt skördas. Producerande biologiska tillgångar är inte jord- och skogsbruksprodukter utan hålls för att ge produktion.
- 45 Biologiska tillgångar kan klassificeras som antingen mogna biologiska tillgångar eller omogna biologiska tillgångar. Mogna biologiska tillgångar är sådana som är redo att skördas (när det gäller biologiska tillgångar som kan konsumeras) eller som klarar återkommande skördar (när det gäller producerande biologiska tillgångar).
- 46 **Företaget ska i den information som publiceras tillsammans med, eller i de finansiella rapporterna, lämna följande upplysningar:**

a) vilken typ av verksamhet som är involverad för varje grupp av biologiska tillgångar, och

b) icke-finansiella mått för eller uppskattningar av de fysiska kvantiteterna av

i) varje grupp av företagets biologiska tillgångar vid slutet av perioden, och

ii) produktionen av jord- och skogsbruksprodukter under perioden.

- 47-48 [utgår]

- 49 **Ett företag ska lämna följande upplysningar:**

a) förekomster av och redovisat värde på biologiska tillgångar för vilka äganderätten är inskränkt och redovisat värde på biologiska tillgångar som ställts som säkerhet för skulder,

b) belopp som avser åtaganden för utveckling eller förvärv av biologiska tillgångar, och

c) strategier för hantering av finansiella risker i samband med jord- och skogsbruksverksamhet.

50 Ett företag ska redovisa en avstämning av förändringar i redovisat värde för biologiska tillgångar mellan den aktuella periodens början och slut. Avstämningen ska innefatta

a) vinst eller förlust till följd av ändringar av verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader,

b) ökning till följd av köp,

c) minskningar hänförliga till försäljning och biologiska tillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning (eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) i enlighet med IFRS 5,

d) minskningar till följd av skörd,

e) ökning till följd av rörelseförvärv,

f) nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av finansiella rapporter till en annan rapporteringsvaluta, och vid omräkning av en utlandsverksamhet till det rapporterade företagens rapporteringsvaluta, och

g) övriga förändringar.

51 Det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader för en biologisk tillgång kan ändras på grund av både fysiska förändringar och prisförändringar på marknaden. Separata upplysningar om fysiska förändringar och prisförändringar är användbara vid bedömning av den aktuella periodens resultat och framtidsutsikter, särskilt när produktionscykeln överstiger ett år. I sådana fall uppmuntras ett företag att lämna upplysningar, per grupp eller på annat sätt, om storleken på den förändring av verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader som ingår i resultatet och som beror på fysiska förändringar respektive prisförändringar. Sådan information är i allmänhet mindre användbar när produktionscykeln är kortare än ett år (exempelvis vid uppfödning av kycklingar eller spannmålsodling).

52 Biologisk omvandling leder till ett antal typer av fysiska förändringar som tillväxt, försämring, produktion och fortplantning, vilka kan observeras och värderas separat. Var och en av dessa fysiska förändringar har en direkt inverkan på framtida ekonomiska fördelar. En förändring av verkligt värde för en biologisk tillgång på grund av skörd utgör också en fysisk förändring.

53 Jord- och skogsbruksverksamhet utsätts ofta för klimat- och sjukdomsrisker och andra naturbetingade risker. Om en händelse inträffar som ger upphov till en väsentlig intäkt- eller kostnadspost, ska upplysning om denna posts karaktär och belopp lämnas i enlighet med IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*. Exempel på sådan händelse omfattar ett utbrott av en elakartad sjukdom, översvämning, allvarlig torka eller kyla eller insektsangrepp.

**Ytterligare upplysningar om biologiska tillgångar för vilka verkligt värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt**

54 Om ett företag värderar biologiska tillgångar till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning (se punkt 30) vid periodens slut, ska företaget lämna följande upplysningar för sådana biologiska tillgångar:

a) En beskrivning av de biologiska tillgångarna.

b) En förklaring till varför det verkliga värdet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

c) Om möjligt, ett intervall inom vilket det är högst sannolikt att det verkliga värdet ligger.

d) Den avskrivningsmetod som använts.

e) Tillämpade nyttjandeperioder eller avskrivningssatser.

- f) Det redovisade bruttovärdet och ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerade nedskrivningar) vid periodens början och slut.
- 55 Om företaget under aktuell period värderar biologiska tillgångar till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning (se punkt 30), ska företaget lämna upplysningar om redovisad vinst eller förlust vid avyttring av sådana biologiska tillgångar, och i den avstämning som krävs enligt punkt 50 ska beloppen för sådana biologiska tillgångar redovisas separat. Dessutom ska avstämningen innefatta följande belopp som ingår i resultatet och som är hänförliga till dessa biologiska tillgångar:
- a) nedskrivningar,
  - b) återföringar av nedskrivningar, och
  - c) avskrivningar.
- 56 Om det under aktuell period blir möjligt att på ett tillförlitligt sätt beräkna det verkliga värdet på biologiska tillgångar som tidigare värderats till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar, ska ett företag lämna följande upplysningar för de biologiska tillgångarna:
- a) en beskrivning av de biologiska tillgångarna,
  - b) en förklaring till varför det har blivit möjligt att på ett tillförlitligt sätt beräkna det verkliga värdet, och
  - c) ändringens effekt.
- Statliga bidrag**
- 57 Ett företag ska lämna följande upplysningar, i det fall de är hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet som omfattas av denna standard:
- a) arten och omfattningen av statliga bidrag som redovisas i de finansiella rapporterna,
  - b) ouppfyllda villkor och andra eventalförpliktelser/eventualtillgångar som är knutna till statliga bidrag, och
  - c) betydande förväntade minskningar av nivån på statliga bidrag.

#### IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- 58 Standarden ska tillämpas på finansiella rapporter för helår avseende perioder som börjar den 1 januari 2003 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för perioder som börjar före den 1 januari 2003, ska företaget lämna upplysning om detta.
- 59 Denna standard innehåller inga särskilda övergångsbestämmelser. När denna standard börjar tillämpas, redovisas detta i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.
- 60 Punkterna 5, 6, 17, 20 och 21 ändrades och punkt 14 ströks genom *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåttriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 61 IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkterna 8, 15, 16, 25 och 30 ändrades och att punkterna 9, 17–21, 23, 47 och 48 ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.
- 62 *Jord- och skogsbruk: Producerande växter* (ändringar i IAS 16 och IAS 41), som utfärdades i juni 2014, innebar att punkterna 1–5, 8, 24 och 44 ändrades och att punkterna 5A–5C och 63 lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar retroaktivt i enlighet med IAS 8.



- 63 Under den rapportperiod i vilken *Jord- och skogsbruk: Producerande växter* (ändringar i IAS 16 och IAS 41) tillämpas för första gången behöver ett företag inte lämna kvantitativa upplysningar enligt punkt 28 f i IAS 8 för den aktuella perioden. Ett företag ska dock lämna kvantitativa upplysningar enligt punkt 28 f i IAS 8 för varje tidigare redovisad period.
- 64 Genom IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 2. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 16.
- 65 *Årliga förbättringar av IFRS-standarder 2018–2020*, som utfärdades i maj 2020, innebar att punkt 22 ändrades. Ett företag ska tillämpa den ändringen på värderingar till verkligt värde per eller efter början av det första räkenskapsår som börjar den 1 januari 2022 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD (IFRS) 1

**Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas**

## SYFTE

- 1 Syftet med denna standard är att säkerställa att ett företags *första finansiella rapporter enligt IFRS*, och dess delårsrapporter för en del av den period som omfattas av dessa finansiella rapporter, innehåller information av hög kvalitet som
  - a) är transparent för användare och jämförbar över alla perioder som redovisas,
  - b) utgör en lämplig startpunkt för redovisning enligt *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, och
  - c) kan upprättas till en kostnad som inte överstiger nyttan.

## TILLÄMPNINGSOMRÅDE

- 2 Ett företag ska tillämpa denna standard på
  - a) sina första finansiella rapporter enligt IFRS, och
  - b) varje delårsrapport, om sådan upprättas, som företaget upprättar enligt IAS 34 *Delårsrapportering* för en del av den period som omfattas av dess första finansiella rapporter enligt IFRS.
- 3 Ett företags första finansiella rapporter enligt IFRS är de första finansiella rapporterna för helår i vilken företaget tillämpar IFRS, med ett uttryckligt uttalande utan förbehåll i dessa rapporter om att IFRS följs. Finansiella rapporter som upprättas enligt IFRS är ett företags första finansiella rapporter enligt IFRS om företaget exempelvis
  - a) upprättade sina senaste finansiella rapporter
    - i) enligt nationella krav som inte följer IFRS i alla avseenden,
    - ii) i överensstämmelse med IFRS i alla avseenden, förutom att de finansiella rapporterna inte innehöll ett uttryckligt uttalande utan förbehåll om att IFRS följdes,
    - iii) med ett uttryckligt uttalande om att vissa, men inte alla IFRS, följdes,
    - iv) enligt nationella krav som inte är i överensstämmelse med IFRS och använde enstaka IFRS för redovisning av poster för vilka nationella krav saknades, eller
    - v) enligt nationella krav, med en avstämning av vissa belopp mot de belopp som fastställdes enligt IFRS,
  - b) upprättade finansiella rapporter enligt IFRS endast för internt bruk, utan att göra dem tillgängliga för företagets ägare eller andra externa användare,
  - c) upprättade ett rapportpaket enligt IFRS i konsolideringssyfte, utan att upprätta fullständiga finansiella rapporter enligt definitionen i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007), eller
  - d) inte upprättade finansiella rapporter för tidigare perioder.
- 4 Denna standard tillämpas när ett företag för första gången tillämpar IFRS. Den tillämpas inte när ett företag exempelvis
  - a) upphör att upprätta finansiella rapporter enligt nationella krav, efter att tidigare ha upprättat sådana och därutöver upprättat andra finansiella rapporter som innehöll ett uttryckligt uttalande utan förbehåll om att IFRS följdes,

- b) upprättade finansiella rapporter under föregående år enligt nationella krav och dessa finansiella rapporter innehöll ett uttryckligt uttalande utan förbehåll om att IFRS följdes, eller
- c) upprättade finansiella rapporter under föregående år, som innehöll ett uttryckligt uttalande utan förbehåll om att IFRS följdes, även om revisionsberättelsen innehöll ett uttalande om att dessa finansiella rapporter inte överensstämde med IFRS.
- 4A Utan hinder av kraven i punkterna 2 och 3 måste ett företag som har tillämpat IFRS i en tidigare rapportperiod, men vars senaste finansiella rapporter för helår inte innehåller något uttryckligt uttalande utan förbehåll om att IFRS följs, antingen tillämpa denna IFRS eller i annat fall tillämpa IFRS retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* som om företaget aldrig hade upphört att tillämpa IFRS.
- 4B Om ett företag inte väljer att tillämpa denna IFRS i enlighet med punkt 4A ska företaget likväl följa de upplysningskrav som anges i punkterna 23A–23B i IFRS 1, utöver upplysningskraven i IAS 8.
- 5 Denna standard tillämpas inte vid byten av redovisningsprinciper som görs av ett företag som redan tillämpar IFRS. Sådana byten behandlas i
- a) krav vid byten av redovisningsprinciper i IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, och
- b) särskilda övergångsbestämmelser i andra standarder.

## REDOVISNING OCH VÄRDERING

### Rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS

- 6 Ett företag ska upprätta och utforma en *rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS* vid tidpunkten för övergång till IFRS. Detta är startpunkten för företagets redovisning enligt IFRS.

### Redovisningsprinciper

- 7 Ett företag ska tillämpa samma redovisningsprinciper i rapporten över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS och i alla perioder som redovisas i de första finansiella rapporterna enligt IFRS. Dessa redovisningsprinciper ska följa varje IFRS som gäller per slutet av dess *första rapportperiod enligt IFRS*, förutom enligt vad som anges i punkterna 13–19 och bilagorna B–E.
- 8 Ett företag ska inte tillämpa olika versioner av standarder som gällde vid tidigare tidpunkter. Ett företag får tillämpa en ny standard som ännu inte är obligatorisk, om denna standard tillåter tidigare tillämpning.

#### Exempel: Konsekvent tillämpning av den senaste versionen av standarderna

##### Bakgrund

Företag A:s första rapportperiod enligt IFRS slutar den 31 december 20X5. Företag A beslutar att i dessa finansiella rapporter presentera jämförande information för endast ett år (se punkt 21). Därför är företagets tidpunkt för övergång till IFRS verksamhetens början den 1 januari 20X4 (eller motsvarande, verksamhetens slut den 31 december 20X3). Företag A upprättade årligen finansiella rapporter enligt sina *tidigare redovisningsprinciper* per den 31 december, till och med den 31 december 20X4.

##### Tillämpning av krav

Företag A måste tillämpa de standarder som gäller för perioder som slutar den 31 december 20X5 när det

- a) upprättar och utformar sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS per den 1 januari 20X4, och

- b) upprättar och utformar sin rapport över finansiell ställning per den 31 december 20X5 (vilket innefattar jämförelsebelopp för 20X4), rapport över totalresultat, rapport över förändringar i eget kapital, rapport över kassaflöden för året fram till den 31 december 20X5 (vilket innefattar jämförelsebelopp för 20X4) och sina upplysningar (vilket innefattar jämförelseinformation för 20X4).

Om en ny standard ännu inte är obligatorisk men det enligt den är tillåtet med tidigare tillämpning, får, men måste inte, företag A tillämpa en sådan standard i sina första finansiella rapporter enligt IFRS.

- 9 Övergångsbestämmelserna i andra IFRS gäller byten av redovisningsprinciper av ett företag som redan tillämpar IFRS och gäller inte en *förstagångstillämpares* övergång till IFRS, förutom enligt vad som anges i bilagorna B–E.
- 10 Förutom vad som anges punkterna 13–19 och bilagorna B–E, ska ett företag i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS
- a) redovisa alla tillgångar och skulder vars redovisning krävs enligt IFRS,
- b) inte redovisa poster som tillgångar eller skulder om sådan redovisning inte är tillåten enligt IFRS,
- c) omklassificera poster som företaget redovisade som en typ av tillgång, skuld eller komponent i eget kapital enligt tidigare redovisningsprinciper, men som utgör en annan typ av tillgång, skuld eller komponent i eget kapital enligt IFRS, och
- d) tillämpa IFRS vid värdering av alla tillgångar och skulder i rapporten över finansiell ställning.
- 11 De redovisningsprinciper som ett företag tillämpar i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS kan skilja sig från dem företaget tillämpade för samma tidpunkt enligt de tidigare redovisningsprinciperna. De justeringar som blir följden gäller händelser och transaktioner före tidpunkten för övergång till IFRS. Därför ska ett företag redovisa dessa justeringar direkt i balanserade vinstmedel (eller, i tillämpliga fall, i en annan post under eget kapital) vid tidpunkten för övergång till IFRS.
- 12 I denna standard anges två kategorier av undantag från principen att ett företags rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS ska uppfylla kraven i alla IFRS:
- a) Punkterna 14–17 och bilaga B förbjuder retroaktiv tillämpning av andra IFRS i vissa avseenden.
- b) Bilagorna C–E medger undantag från vissa krav i andra IFRS.

#### **Undantag från retroaktiv tillämpning av andra IFRS**

- 13 Denna standard förbjuder retroaktiv tillämpning av andra IFRS i vissa avseenden. Dessa undantag anges i punkterna 14–17 och bilaga B.

#### *Uppskattningar*

- 14 **Ett företags uppskattningar enligt IFRS vid tidpunkten för övergång till IFRS ska vara i överensstämmelse med uppskattningar som gjordes för samma tidpunkt enligt tidigare redovisningsprinciper (efter justeringar för att återspegla eventuella skillnader i redovisningsprinciper), om det inte föreligger objektiva omständigheter som visar att dessa uppskattningar var felaktiga.**
- 15 Ett företag kan få information efter tidpunkten för övergång till IFRS om uppskattningar som det gjorde enligt tidigare redovisningsprinciper. Enligt punkt 14 ska ett företag behandla erhållandet av sådan information på samma sätt som händelser efter rapportperiodens slut som inte beaktas i enlighet med IAS 10 *Händelser efter rapportperioden*. Antag exempelvis att ett företag går över till IFRS den 1 januari 20X4 och att företaget den 15 juli 20X4 får ny information som kräver en ändring av en uppskattning som gjorts enligt tidigare redovisningsprinciper per den 31 december 20X3. Företaget ska inte återspegla denna nya information i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS (om inte uppskattningarna kräver justeringar för skillnader i redovisningsprinciper eller det finns objektiva omständigheter som visar att dessa uppskattningar var felaktiga). I stället ska företaget återspegla den nya informationen i sitt resultat (eller, i tillämpliga fall, i övrigt totalresultat) för det år som slutar den 31 december 20X4.

- 16 Ett företag kan vid tidpunkten för övergång till IFRS behöva göra uppskattningar enligt IFRS som inte krävdes enligt tidigare redovisningsprinciper vid den tidpunkten. För att vara i överensstämmelse med IAS 10 ska dessa uppskattningar enligt IFRS återspegla förhållanden som rådde vid tidpunkten för övergång till IFRS. I synnerhet ska uppskattningar av marknadspriser, räntor eller valutakurser vid tidpunkten för övergång till IFRS återspegla marknadsvillkoren vid den tidpunkten.
- 17 Punkterna 14–16 gäller rapporten över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS. De tillämpas även på en jämförelseperiod som redovisas i ett företags första finansiella rapporter enligt IFRS, i vilket fall hänvisningarna till tidpunkten för övergång till IFRS ersätts med hänvisningar till slutet av denna jämförelseperiod.

#### **Undantag från andra standarder**

- 18 Ett företag kan välja att använda ett eller flera undantag i bilagorna C–E. Ett företag ska inte tillämpa dessa undantag på motsvarande sätt på andra poster.
- 19 [utgår]

#### **REDOVISNING OCH UPPLYSNINGAR**

- 20 Denna standard innehåller inte undantag från utformnings- och upplysningskraven i andra IFRS.

#### **Jämförande information**

- 21 Ett företags första finansiella rapporter enligt IFRS ska inkludera minst tre rapporter över finansiell ställning, två rapporter över resultat och övrigt totalresultat, två separata rapporter över resultat (om sådana lämnas), två rapporter över kassaflöden och två rapporter över förändringar i eget kapital samt hänförliga noter, inklusive jämförande information för alla rapporter som presenteras.

#### *Jämförande information och historiska sammanfattningar som inte följer IFRS*

- 22 En del företag upprättar historiska sammanfattningar över utvalda uppgifter för perioder som föregår den första period för vilken de redovisar fullständig jämförande information enligt IFRS. Enligt denna standard behöver inte sådana sammanfattningar uppfylla kraven för redovisning och värdering enligt IFRS. Dessutom presenterar en del företag både jämförande information enligt tidigare redovisningsprinciper och den jämförande information som krävs enligt IAS 1. I finansiella rapporter som innehåller historiska sammanfattningar eller jämförande information enligt tidigare redovisningsprinciper ska ett företag
- a) tydligt ange att information enligt tidigare redovisningsprinciper inte upprättats enligt IFRS, och
- b) lämna upplysningar om karaktären på de huvudsakliga justeringar som skulle behövas för att uppfylla kraven i IFRS. Ett företag behöver inte kvantifiera dessa justeringar.

#### **Förklaring av övergång till IFRS**

- 23 **Ett företag ska förklara hur övergången från tidigare redovisningsprinciper till IFRS påverkat dess rapporterade finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden.**
- 23A Ett företag som har tillämpat IFRS i en tidigare period, enligt beskrivningen i punkt 4A, ska upplysa om
- a) varför det upphörde att tillämpa IFRS, och
- b) varför det återgick till att tillämpa IFRS.
- 23B När ett företag, i enlighet med punkt 4A, inte väljer att tillämpa IFRS 1, ska företaget förklara varför det valt att tillämpa IFRS som om det aldrig hade upphört att tillämpa IFRS.

*Avstämningar*

- 24 För att vara i överensstämmelse med punkt 23 ska ett företags första finansiella rapporter enligt IFRS innefatta följande:
- a) Avstämningar av eget kapital som redovisats enligt tidigare redovisningsprinciper mot eget kapital enligt IFRS vid både
    - i) tidpunkten för övergång till IFRS, och
    - ii) slutet av den senaste period som redovisades i företags senaste finansiella rapporter för helår enligt tidigare redovisningsprinciper.
  - b) En avstämning av summa totalresultat enligt IFRS för den senaste perioden i företags senaste finansiella rapporter för helår. Startpunkten för den avstämningen ska vara summa totalresultat enligt tidigare redovisningsprinciper för samma period eller, om ett företag inte redovisade en sådan summa, resultatet enligt tidigare redovisningsprinciper.
  - c) I det fall företaget för första gången redovisade eller återförde nedskrivningar när det upprättade sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS, de upplysningar som krävts enligt IAS 36 *Nedskrivningar* om företaget hade redovisat dessa nedskrivningar eller återföringar under den period som börjar med tidpunkten för övergång till IFRS.
- 25 De avstämningar som krävs enligt punkt 24 a och b ska vara så utförliga att användare kan förstå de väsentliga justeringarna i rapporten över finansiell ställning och rapporten över totalresultat. Om ett företag upprättade en rapport över kassaflöden enligt tidigare redovisningsprinciper ska företaget även förklara väsentliga justeringar i rapporten över kassaflöden.
- 26 Om ett företag uppmärksammar felaktigheter som uppkommit enligt tidigare redovisningsprinciper, ska de avstämningar som krävs enligt punkt 24 a och b särskilja rättelser av dessa felaktigheter från byten av redovisningsprinciper.
- 27 IAS 8 är inte tillämplig på byten av redovisningsprinciper som ett företag gör när det tillämpar IFRS för första gången eller på byten av sådana principer som görs innan företaget upprättar sina första finansiella rapporter enligt IFRS. Kraven i IAS 8 när det gäller byten av redovisningsprinciper är därför inte tillämpliga på ett företags första finansiella rapporter enligt IFRS.
- 27A Om företaget under den period som omfattas av dess första finansiella rapporter enligt IFRS byter redovisningsprinciper eller ändrar sitt utnyttjande av undantagen i denna standard ska företaget i enlighet med punkt 23 förklara ändringarna mellan sin första delårsrapport enligt IFRS och sina första finansiella rapporter enligt IFRS samt uppdatera de avstämningar som krävs enligt punkt 24 a och b.
- 28 Om ett företag inte upprättade finansiella rapporter för tidigare perioder, ska företaget i de första finansiella rapporterna enligt IFRS lämna upplysning om detta.

*Identifiering av finansiella tillgångar eller finansiella skulder*

- 29 Det är tillåtet för ett företag att identifiera en tidigare redovisad finansiell tillgång som en finansiell tillgång värderad till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt D19A. Företaget ska lämna upplysning om det verkliga värdet för finansiella tillgångar som identifieras på detta sätt per datumet för identifieringen samt om tillgångarnas klassificering och redovisade värde i de föregående finansiella rapporterna.
- 29A Det är tillåtet för ett företag att identifiera en tidigare redovisad finansiell skuld som en finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt D19. Företaget ska lämna upplysning om det verkliga värdet för finansiella skulder som identifieras på detta sätt per datumet för identifieringen samt om skuldernas klassificering och redovisade värde i de föregående finansiella rapporterna.

*Användning av verkligt värde som antaget anskaffningsvärde*

- 30 Om ett företag i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS använder verkligt värde som *antaget anskaffningsvärde* för en materiell anläggningstillgång, en förvaltningsfastighet, en immateriell tillgång eller en nyttjanderättstillgång (se punkterna D5 och D7), ska företagets första finansiella rapporter enligt IFRS för varje post i rapporten över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS innehålla upplysning om
- summan av dessa verkliga värden, och
  - summan av justeringarna av de redovisade värden som redovisades enligt tidigare redovisningsprinciper.

*Användning av antaget anskaffningsvärde för innehav i dotterföretag, joint ventures och intresseföretag*

- 31 På motsvarande sätt, om ett företag använder ett antaget anskaffningsvärde i rapporten över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS för ett innehav i ett dotterföretag, joint venture eller intresseföretag i sina separata finansiella rapporter (se punkt D15), ska företagets första separata finansiella rapporter enligt IFRS innehålla upplysningar om
- det sammanlagda antagna anskaffningsvärdet för de innehav för vilka antaget anskaffningsvärde är deras redovisade värde enligt tidigare redovisningsprinciper,
  - det sammanlagda antagna anskaffningsvärdet för de innehav för vilka antaget anskaffningsvärde är det verkliga värdet, och
  - summan av justeringarna av de redovisade värden som redovisades enligt tidigare redovisningsprinciper.

*Användning av antaget anskaffningsvärde för olje- och gastillgångar*

- 31A Om ett företag utnyttjar undantaget i punkt D8A b för olje- och gastillgångar ska företaget upplysa om detta och om på vilken grund redovisade värden som fastställts enligt tidigare redovisningsprinciper fördelades.

*Användning av antaget anskaffningsvärde för verksamheter som omfattas av prisreglering*

- 31B Om ett företag utnyttjar undantaget i punkt D8B för verksamheter som omfattas av prisreglering ska företaget upplysa om detta och om på vilken grund redovisade värden fastställdes enligt tidigare redovisningsprinciper.

*Användning av antaget anskaffningsvärde efter en period av kraftig höginflation*

- 31C Om ett företag på grund av kraftig höginflation väljer att värdera tillgångar och skulder till verkligt värde och att använda det verkliga värdet som det antagna anskaffningsvärdet i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS (se punkterna D26–D30), ska det i företagets första finansiella rapporter enligt IFRS lämnas en förklaring till hur, och varför, företaget hade, och därefter upphörde att ha, en funktionell valuta som har båda nedanstående kännetecken:
- Ett tillförlitligt allmänt prisindex är inte tillgängligt för alla företag som har transaktioner och saldon i den valutan.
  - Möjlighet att växla valutan mot en relativt stabil utländsk valuta finns inte.

*Delårsrapporter*

- 32 Om ett företag upprättar en finansiell rapport delår enligt IAS 34 för en del av den period som omfattas av dess första finansiella rapporter enligt IFRS ska företaget, för att uppfylla kraven i punkt 23, uppfylla följande krav utöver kraven i IAS 34:
- Varje sådan delårsrapport ska, om företaget upprättade en sådan rapport för motsvarande delårsperiod under det omedelbart föregående räkenskapsåret, innefatta
    - en avstämning av dess eget kapital enligt tidigare redovisningsprinciper i slutet av denna motsvarande delårsperiod mot eget kapital enligt IFRS vid denna tidpunkt, och

- ii) en avstämning av summa totalresultat enligt IFRS för denna motsvarande delårsperiod (aktuell period och hittills under året). Startpunkten för denna avstämning ska vara summa totalresultat enligt tidigare redovisningsprinciper för denna period eller, om ett företag inte redovisade en sådan summa, resultatet enligt tidigare redovisningsprinciper.
- b) Utöver de avstämmningar som krävs enligt a ska ett företags första finansiella rapport för delår enligt IAS 34 för en del av den period som omfattas av dess första finansiella rapporter enligt IFRS innefatta de avstämmningar som beskrivs i punkt 24 a och b (kompletterade med de uppgifter som krävs enligt punkterna 25 och 26) eller en hänvisning till ett annat publicerat dokument som innefattar dessa avstämmningar.
- c) Om ett företag byter redovisningsprinciper eller ändrar sitt utnyttjande av undantagen i denna standard, ska företaget i enlighet med punkt 23 förklara ändringarna i varje sådan delårsrapport och uppdatera de avstämmningar som krävs enligt a och b.
- 33 I IAS 34 ställs minimikrav på upplysningar. Kraven bygger på antagandet att användare av delårsrapporten även har tillgång till de senaste finansiella rapporterna för helår. Enligt IAS 34 krävs dock även att ett företag ska lämna upplysning om händelser och transaktioner som är väsentliga för förståelsen av utvecklingen under den aktuella delårsperioden. Om en förstagångstillämpare i de senaste finansiella rapporterna för helår enligt tidigare redovisningsprinciper inte lämnade upplysningar som var väsentliga för förståelsen av den aktuella delårsperioden, ska företaget därför i delårsrapporten lämna dessa upplysningar eller hänvisa till ett annat publicerat dokument som innefattar dessa upplysningar.

## IKRAFTTRÄDANDE

- 34 Ett företag ska tillämpa denna standard om dess första finansiella rapporter enligt IFRS avser en period som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.
- 35 Ett företag ska tillämpa ändringarna i punkt D1 n och D23 för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 23 *Låneutgifter* (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period, ska dessa ändringar tillämpas för denna tidigare period.
- 36 IFRS 3 *Rörelseförvärv* (enligt omarbetning 2008) innebar ändringar av punkterna 19, C1 samt C4 f och g. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) för en tidigare period ska dessa ändringar även tillämpas för denna tidigare period.
- 37 IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter* (enligt ändring 2008) innebar ändringar av punkterna B1 och B7. Om ett företag tillämpar IAS 27 (enligt ändring 2008) för en tidigare period, ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.
- 38 *Anskaffningsvärde för ett innehav i ett dotterföretag, gemensamt styrt företag eller intresseföretag* (ändringar i IFRS 1 och IAS 27), som utfärdades i maj 2008, innebar att punkterna 31, D1 g, D14 och D15 lades till. Ett företag ska tillämpa dessa punkter för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar punkterna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 39 Punkt B7 ändrades genom *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 27 (enligt ändring 2008) för en tidigare period, ska ändringen tillämpas för denna tidigare period.
- 39A *Ytterligare undantag för förstagångstillämpare* (ändringar i IFRS 1), som utfärdades i juli 2009, innebar att punkterna 31A, D8A, D9A och D21A lades till och att punkt D1 c, d och l ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 39B [utgår]
- 39C IFRIC 19 *Utsläckning av finansiella skulder med egetkapitalinstrument* innebar att punkt D25 lades till. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRIC 19.



- 39D [utgår]
- 39E Genom *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i maj 2010, lades punkterna 27A, 31B och D8B till och punkterna 27, 32, D1 c och D8 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta. Ett företag som började tillämpa IFRS före det faktiska ikraftträdandet av IFRS 1, eller som tillämpade IFRS 1 under en tidigare period, får tillämpa ändringen av punkt D8 retroaktivt under den första årsperioden efter det att ändringen har trätt i kraft. Ett företag som tillämpar punkt D8 retroaktivt ska lämna upplysning om detta.
- 39F [utgår]
- 39G [utgår]
- 39H *Kraftig höginflation och avskaffande av fastställda datum för förstagångstillämpare* (ändringar i IFRS 1), som utfärdades i december 2010, ändrade punkterna B2, D1 och D20 och lade till punkterna 31C och D26–D30. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2011 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.
- 39I IFRS 10 *Koncernredovisning* och IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*, utfärdade i maj 2011, ändrade punkterna 31, B7, C1, D1, D14 och D15 och lade till punkt D31. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 10 och IFRS 11.
- 39J IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkt 19 ströks, att definitionen av verkligt värde i bilaga A ändrades och att punkterna D15 och D20 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.
- 39K *Redovisning av poster i övrigt totalresultat* (ändringar i IAS 1), utfärdad i juni 2011, ändrade punkt 21. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.
- 39L IAS 19 *Ersättningar till anställda* (enligt ändring i juni 2011) innebar att punkt D1 ändrades och att punkterna D10 och D11 ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IAS 19 (enligt ändring i juni 2011).
- 39M Genom IFRIC 20 *Avrymningskostnader under ett dagbrotts produktionsfas* lades punkt D32 till och ändrades punkt D1. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRIC 20.
- 39N *Statliga lån* (ändringar i IFRS 1), som utfärdades i mars 2012, innebar att punkterna B1 f och B10–B12 lades till. Ett företag ska tillämpa dessa punkter för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.
- 39O Punkterna B10 och B11 hänvisar till IFRS 9. Om ett företag tillämpar denna IFRS men ännu inte tillämpar IFRS 9, ska hänvisningarna i punkterna B10 och B11 till IFRS 9 betraktas som hänvisningar till IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*.
- 39P Genom *Den årliga förbättringscykeln 2009–2011*, som utfärdades i maj 2012, lades punkterna 4A–4B och 23A–23B till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 39Q Genom *Den årliga förbättringscykeln 2009–2011*, som utfärdades i maj 2012, ändrades punkt D23. Ett företag ska tillämpa denna ändring retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 39R Genom *Den årliga förbättringscykeln 2009–2011*, som utfärdades i maj 2012, ändrades punkt 21. Ett företag ska tillämpa denna ändring retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

- 39S *Koncernredovisning, samarbetsarrangemang och upplysningar om intressen i andra företag: övergångsriktlinjer* (ändringar i IFRS 10, IFRS 11 och IFRS 12), som utfärdades i juni 2012, innebar att punkt D31 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 11 (enligt ändring i juni 2012).
- 39T *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebar att punkterna D16, D17 och bilaga C ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidigare tillämpning av *Investmentföretag* är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det samtidigt också tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag*.
- 39U [utgår]
- 39V Genom IFRS 14 *Regulatory Deferral Accounts* (ej antagen på svenska), utfärdad i januari 2014, ändrades punkt D8B. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar IFRS 14 för en tidigare period, ska ändringen tillämpas för denna tidigare period.
- 39W *Redovisning av andelsförvärv i gemensamma verksamheter* (ändringar i IFRS 11), som utfärdades i maj 2014, innebar ändring av punkt C5. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Om ett företag tillämpar relaterade ändringar i IFRS 11 från *Redovisning av andelsförvärv i gemensamma verksamheter* (ändringar i IFRS 11) för en tidigare period, ska ändringen i punkt C5 tillämpas för denna tidigare period.
- 39X IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkt D1 ändrades, att punkt D24 med tillhörande rubrik ströks och att punkterna D34–D35 med tillhörande rubrik lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.
- 39Y IFRS 9 *Finansiella instrument*, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna 29, B1–B6, D1, D14, D15, D19 och D20, strök punkterna 39B, 39G och 39U och lade till punkterna 29A, B8–B8G, B9, D19A–D19C, D33, E1 och E2. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.
- 39Z *Kapitalandelsmetoden i separata finansiella rapporter* (ändringar i IAS 27), utfärdad i augusti 2014, ändrade punkt D14 och lade till punkt D15A. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 39AA [utgår]
- 39AB Genom IFRS 16 *Leasingavtal*, utfärdad i januari 2016, ändrades punkterna 30, C4, D1, D7, D8B och D9, ströks punkt D9A och punkterna D9B–D9E lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 16.
- 39AC Genom IFRIC 22 *Transaktioner i utländsk valuta och förskottsättning* lades punkt D36 till och punkt D1 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRIC 22.
- 39AD Genom *Den årliga förbättringscykeln 2014–2016 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2016, ändrades punkterna 39L och 39T och punkterna 39D, 39F, 39AA och E3–E7 ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2018 eller senare.
- 39AE Genom IFRS 17 *Försäkringsavtal*, utfärdad i maj 2017, ändrades punkterna B1 och D1, ströks rubriken före punkt D4 och punkt D4, och efter punkt B12 lades en ny rubrik och punkt B13 till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 17.
- 39AF IFRIC 23 *Osäkerhet i fråga om inkomstskattemässig behandling* lade till punkt E8. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRIC 23.
- 39AG *Årliga förbättringar av IFRS-standarder 2018–2020*, som utfärdades i maj 2020, innebar att punkt D1 f ändrades och att punkt D13A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2022 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

39AH *Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som härrör från en enda transaktion*, utfärdad i maj 2021, innebär att punkt B1 ändrades och att punkt B14 lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2023 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

UPPHÄVANDE AV IFRS 1 (UTFÄRDAD 2003)

40 Denna IFRS ersätter IFRS 1 (utfärdad 2003 och ändrad i maj 2008).

*Bilaga A***Definitioner**

*Denna bilaga är en del av standarden.*

**Tidpunkt för övergång till IFRS**

Början på den tidigaste perioden för vilken ett företag upprättar fullständig jämförande information enligt IFRS i sina **första finansiella rapporter enligt IFRS**.

**Antaget anskaffningsvärde**

Ett belopp som används som ersättning för anskaffningsvärde eller avskrivet anskaffningsvärde vid en viss tidpunkt. Efterföljande avskrivning förutsätter att företaget inledningsvis hade redovisat tillgången eller skulden per denna tidpunkt och att anskaffningsvärdet var lika med antaget anskaffningsvärde.

**Verkligt värde**

Det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller betalas vid överlåtelse av en skuld genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer. (Se IFRS 13.)

**Första finansiella rapporter enligt IFRS**

De första finansiella rapporter för helår i vilka ett företag tillämpar **International Financial Reporting Standards (IFRS)**, med ett uttryckligt uttalande utan förbehåll om att IFRS följs.

**Första rapportperiod enligt IFRS**

Den senaste rapportperiod som täcks av ett företags **första finansiella rapporter enligt IFRS**.

**Förstagångstillämpare**

Ett företag som upprättar sina **första finansiella rapporter enligt IFRS**.

**International Financial Reporting Standards (IFRS)**

Standarder och tolkningar som utfärdats av International Accounting Standards Board (IASB). De består av

- a) International Financial Reporting Standards (IFRS),
- b) internationella redovisningsstandarder (IAS),
- c) IFRIC-tolkningar, och
- d) SIC-tolkningar <sup>(31)</sup>.

**Rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS**

Ett företags rapport över finansiell ställning per **tidpunkten för övergång till IFRS**.

**Tidigare redovisningsprinciper**

Den redovisningsgrund en **förstagångstillämpare** använde omedelbart före övergången till IFRS.

<sup>(31)</sup> Definitionen av IFRS har ändrats efter de namnändringar som infördes genom omarbetningen 2010 av IFRS Foundations stadgar.

*Bilaga B***Undantag från retroaktiv tillämpning av andra IFRS**

*Denna bilaga är en del av standarden.*

B1 Ett företag ska tillämpa följande undantag:

- a) borttagande av finansiella tillgångar och finansiella skulder från rapporten över finansiell ställning (punkterna B2 och B3),
- b) säkringsredovisning (punkterna B4–B6),
- c) innehav utan bestämmande inflytande (punkt B7),
- d) klassificering och värdering av finansiella tillgångar (punkterna B8–B8C),
- e) nedskrivning av finansiella tillgångar (punkterna B8D–B8G),
- f) inbäddade derivat (punkt B9),
- g) statliga lån (punkterna B10–B12),
- h) försäkringsavtal (punkt B13), och
- i) uppskjuten skatt avseende leasingavtal och nedmontering, återställande och liknande åtgärder (punkt B14).

**Borttagande av finansiella tillgångar och finansiella skulder från rapporten över finansiell ställning**

B2 Förutom vad som tillåts enligt punkt B3 ska en förstagångstillämpare tillämpa kraven om borttagande från rapporten över finansiell ställning i IFRS 9 framåtriktat för transaktioner som sker på eller efter tidpunkten för övergång till IFRS. Exempelvis, om en förstagångstillämpare tog bort finansiella tillgångar som inte är derivat eller finansiella skulder som inte är derivat från rapporten över finansiell ställning enligt sina tidigare redovisningsprinciper till följd av en transaktion som skedde före tidpunkten för övergång till IFRS, ska förstagångstillämparen inte redovisa dessa tillgångar och skulder enligt IFRS (såvida de inte uppfyller kraven för redovisning till följd av en senare transaktion eller händelse).

B3 Oaktat punkt B2 får ett företag tillämpa kraven om borttagande från rapporten över finansiell i IFRS 9 retroaktivt från ett datum som företaget väljer, förutsatt att den information som behövs för att tillämpa IFRS 9 på finansiella tillgångar och finansiella skulder som tagits bort från rapporten över finansiell ställning till följd av tidigare transaktioner erhöles vid den tidpunkt när dessa transaktioner redovisades för första gången.

**Säkringsredovisning**

B4 Enligt kraven i IFRS 9 och vid tidpunkten för övergång till IFRS, ska företaget

- a) värdera alla derivat till verkligt värde, och
- b) eliminera alla uppskjutna förluster och vinster som uppkommer för derivat som redovisades enligt tidigare redovisningsprinciper som om de vore tillgångar eller skulder.

- B5 Ett företag ska inte avspegla i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS ett säkringsförhållande som inte uppfyller villkoren för säkringsredovisning enligt IFRS 9 (exempelvis många säkringsförhållanden där säkringsinstrumentet är en fristående utfärdad option eller en utfärdad nettooption, eller när den säkrade posten är en nettoposition i en kassaflödessäkring för en annan risk än valutarisk). Om ett företag dock identifierade en nettoposition som en säkrad post enligt tidigare redovisningsprinciper får det identifiera som en säkrad post enligt IFRS en enskild post i den nettopositionen, eller en nettoposition som uppfyller kraven i punkt 6.6.1 i IFRS 9, under förutsättning att det inte gör det senare än vid tidpunkten för övergång till IFRS.
- B6 Om ett företag före tidpunkten för övergång till IFRS hade identifierat en transaktion som en säkring, men säkringen inte uppfyller villkoren för säkringsredovisning i IFRS 9, ska företaget tillämpa punkterna 6.5.6 och 6.5.7 i IFRS 9 för att upphöra med säkringsredovisning. Transaktioner som ingicks före tidpunkten för övergång till IFRS ska inte identifieras som säkringar retroaktivt.

#### **Innehav utan bestämmande inflytande**

- B7 En förstagångstillämpare ska tillämpa följande krav i IFRS 10 framåtriktat från tidpunkten för övergång till IFRS:
- a) kravet i punkt B94 att summa totalresultat ska hänföras till moderföretagets ägare och till innehaven utan bestämmande inflytande, även om detta leder till ett negativt värde för innehaven utan bestämmande inflytande,
- b) kraven i punkterna 23 och B96 avseende redovisning av ändringar i moderföretagets ägarintresse i ett dotterföretag som inte leder till en förlust av bestämmande inflytande, och
- c) kraven i punkterna B97–B99 avseende redovisning av en förlust av bestämmande inflytande över ett dotterföretag och de därmed sammanhängande kraven i punkt 8A i IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*.

Om en förstagångstillämpare väljer att tillämpa IFRS 3 retroaktivt på tidigare rörelseförvärv ska företaget också tillämpa IFRS 10 i enlighet med punkt C1 i denna IFRS.

#### **Klassificering och värdering av finansiella instrument**

- B8 Ett företag ska bedöma om en finansiell tillgång uppfyller villkoren i punkt 4.1.2 i IFRS 9 eller villkoren i punkt 4.1.2A i IFRS 9 på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger vid tidpunkten för övergång till IFRS.
- B8A Om det är praktiskt ogenomförbart att bedöma modifieringen av elementet pengars tidsvärde i enlighet med punkterna B4.1.9B–B4.1.9D i IFRS 9 på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger vid tidpunkten för övergång till IFRS ska företaget bedöma egenskaperna hos de avtalsenliga kassaflödena från den finansiella tillgången på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger vid tidpunkten för övergång till IFRS, utan beaktande av kraven avseende modifiering av elementet pengars tidsvärde i punkterna B4.1.9B–B4.1.9D i IFRS 9. (I detta fall ska företaget också tillämpa punkt 42R i IFRS 7, men hänvisningarna till "punkt 7.2.4 i IFRS 9" ska tolkas som hänvisningar till denna punkt och hänvisningar till "den första redovisningen av den finansiella tillgången" ska tolkas som "vid tidpunkten för övergång till IFRS".)
- B8B Om det är praktiskt ogenomförbart att bedöma huruvida det verkliga värdet för en option till förtida inlösen är obetydligt i enlighet med punkt B4.1.12 c i IFRS 9 på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger vid tidpunkten för övergång till IFRS ska företaget bedöma egenskaperna hos de avtalsenliga kassaflödena från den finansiella tillgången på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger vid tidpunkten för övergång till IFRS, utan hänsyn till undantaget avseende en option till förtida inlösen i punkt B4.1.12 i IFRS 9. (I detta fall ska företaget också tillämpa punkt 42S i IFRS 7, men hänvisningarna till "punkt 7.2.5 i IFRS 9" ska tolkas som hänvisningar till denna punkt och hänvisningar till "den första redovisningen av den finansiella tillgången" ska tolkas som "vid tidpunkten för övergång till IFRS".)

- B8C Om det är praktiskt ogenomförbart (enligt definitionen i IAS 8) för ett företag att retroaktivt tillämpa effektivräntemetoden i IFRS 9 ska det verkliga värdet för den finansiella tillgången eller den finansiella skulden vid tidpunkten för övergång till IFRS vara det nya redovisade bruttovärdet för den finansiella tillgången eller det nya upplupna anskaffningsvärdet för den finansiella skulden vid tidpunkten för övergång till IFRS.

#### **Nedskrivning av finansiella tillgångar**

- B8D Ett företag ska tillämpa nedskrivningskraven i avsnitt 5.5 i IFRS 9 retroaktivt, om inte annat följer av punkterna B8E–B8G och E1–E2.

- B8E Vid tidpunkten för övergång till IFRS ska företaget använda rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser för att fastställa kreditrisken vid den tidpunkt då de finansiella instrumenten redovisades för första gången (eller för låneåtaganden och finansiella garantiavtal, den tidpunkt då företaget blev avtalspart i ett oåterkalleligt åtagande i enlighet med punkt 5.5.6 i IFRS 9) och jämföra den med kreditrisken vid tidpunkten för övergång till IFRS (se även punkterna B7.2.2–B7.2.3 i IFRS 9).

- B8F För att avgöra om det har skett en betydande ökning av kreditrisken efter det första redovisningstillfället kan ett företag tillämpa

a) kraven i punkterna 5.5.10 och B5.5.22–B5.5.24 i IFRS 9, och

b) den motbevisbara presumptionen i punkt 5.5.11 i IFRS 9 för avtalsenliga betalningar som varit förfallna till betalning i mer än 30 dagar, om ett företag kommer att tillämpa nedskrivningskraven genom att identifiera betydande ökning av kreditrisk efter det första redovisningstillfället för dessa finansiella instrument på grundval information om förfall till betalning.

- B8G Om det, vid tidpunkten för övergång till IFRS, för att avgöra om det föreligger en betydande ökning av kreditrisk sedan den första redovisningen av ett finansiellt instrument skulle krävas onödiga kostnader eller insatser ska företaget redovisa en förlustreserv till ett belopp motsvarande förväntade kreditförluster för återstående löptid vid varje rapportdatum till dess att detta finansiella instrument tas bort från rapporten över finansiell ställning (såvida inte det finansiella instrumentet har låg kreditrisk vid rapportdatumet, i vilket fall punkt B8F a är tillämplig).

#### **Inbäddade derivat**

- B9 En förstagångstillämpare ska bedöma huruvida ett inbäddat derivat ska avskiljas från värdkontraktet och redovisas som derivat i enlighet med de villkor som gällde på den senare av den dag då företaget först blev avtalspart och den dag då en ny bedömning krävs i enlighet med punkt B4.3.11 i IFRS 9.

#### **Statliga lån**

- B10 En förstagångstillämpare ska klassificera alla erhållna statliga lån som en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument i enlighet med IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering*. Förutom vad som tillåts enligt punkt B11 ska en förstagångstillämpare framåtriktat tillämpa kraven i IFRS 9 *Finansiella instrument* och IAS 20 *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd* på befintliga statliga lån vid tidpunkten för övergång till IFRS och ska inte redovisa den motsvarande förmånen av det statliga lånet med en räntesats som understiger marknadsräntan som ett statligt bidrag. Följaktligen, om en förstagångstillämpare, enligt dess tidigare redovisningsprinciper, inte redovisade och värderade ett statligt lån till en räntesats som understiger marknadsräntan i överensstämmelse med IFRS krav, ska den använda lånets enligt tidigare redovisningsprinciper redovisade värde vid tidpunkten för övergång till IFRS som det lånets redovisade värde i rapporten över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS. Ett företag ska tillämpa IFRS 9 på värderingen av sådana lån efter tidpunkten för övergång till IFRS.

- B11 Oaktat punkt B10 får ett företag tillämpa kraven i IFRS 9 och IAS 20 retroaktivt på alla statliga lån som erhöles före tidpunkten för övergång till IFRS, under förutsättning att den information som krävs för att göra så hade erhållits när lånet ursprungligen togs upp i redovisningen.

- B12 Kraven och vägledningen i punkterna B10 och B11 hindrar inte ett företag från att kunna utnyttja de undantag som beskrivs i punkterna D19–D19C och som avser identifieringen av tidigare redovisade finansiella instrument som värderade till verkligt värde via resultatet.

#### **Försäkringsavtal**

- B13 Ett företag ska tillämpa övergångsbestämmelserna i punkterna C1–C24 och C28 i bilaga C till IFRS 17 på avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17. Hänvisningarna i dessa punkter i IFRS 17 till övergångsdagen ska läsas som tidpunkten för övergång till IFRS.

#### **Uppskjuten skatt avseende leasingavtal och nedmontering, återställande och liknande åtgärder**

- B14 Punkterna 15 och 24 i IAS 12 *Inkomstskatter* innebär undantag för ett företag från att redovisa en uppskjuten skattefordran eller uppskjuten skatteskuld under särskilda omständigheter. Trots detta undantag ska företag som för första gången tillämpar IFRS vid dagen för övergången redovisa en uppskjuten skattefordran – i den omfattning det är sannolikt att det kommer att uppkomma skattepliktiga överskott mot vilka de avdragsgilla temporära skillnaderna kan utnyttjas – och en uppskjuten skatteskuld för alla avdragsgilla och skattepliktiga temporära skillnader som är förknippade med
- a) nyttjanderättstillgångar och leasingkulder och
  - b) nedmontering, återställande och liknande åtgärder och motsvarande belopp som redovisas som en del av anskaffningsvärdet för den hänförliga tillgången.



## Bilaga C

## Undantag för rörelseförvärv

Denna bilaga är en del av standarden. Ett företag ska tillämpa följande krav på rörelseförvärv som företaget redovisade före tidpunkten för övergång till IFRS. Denna bilaga bör endast tillämpas på rörelseförvärv som omfattas av IFRS 3 Rörelseförvärv.

- C1 En förstagångstillämpare kan välja att inte tillämpa IFRS 3 retroaktivt på tidigare rörelseförvärv (rörelseförvärv som gjordes före tidpunkten för övergång till IFRS). Om en förstagångstillämpare räknar om ett rörelseförvärv så att det uppfyller kraven i IFRS 3 ska dock företaget räkna om alla rörelseförvärv efter detta rörelseförvärv och dessutom tillämpa IFRS 10 från samma datum. Om en förstagångstillämpare exempelvis väljer att räkna om ett rörelseförvärv som skedde den 30 juni 20X6, ska alla rörelseförvärv som skedde mellan den 30 juni 20X6 och tidpunkten för övergång till IFRS räknas om och dessutom ska IFRS 10 tillämpas från och med den 30 juni 20X6.
- C2 Ett företag behöver inte tillämpa IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser* retroaktivt på justeringar till verkligt värde och goodwill som uppkommer vid rörelseförvärv som gjordes före tidpunkten för övergång till IFRS. Om företaget inte tillämpar IAS 21 retroaktivt på sådana justeringar till verkligt värde och denna goodwill, ska det redovisa dem som tillgångar och skulder i företaget och inte som tillgångar och skulder i det förvärvade företaget. Därför är sådan goodwill och sådana justeringar till verkligt värde antingen redan uttryckta i företagets funktionella valuta eller så är de icke-monetära poster i utländsk valuta, som redovisas till den valutakurs som användes enligt de tidigare redovisningsprinciperna.
- C3 Ett företag kan tillämpa IAS 21 retroaktivt på justeringar till verkligt värde och goodwill som uppkommer vid antingen
- a) alla rörelseförvärv som gjordes före tidpunkten för övergång till IFRS, eller
  - b) alla rörelseförvärv som företaget väljer att räkna om för att de ska överensstämma med IFRS 3, som det tillåts enligt punkt C1 ovan.
- C4 Om en förstagångstillämpare inte tillämpar IFRS 3 retroaktivt på ett tidigare rörelseförvärv, ger det följande konsekvenser för detta rörelseförvärv:
- a) Förstagångstillämparen ska behålla samma klassificering (som ett förvärv av den legala förvärvaren, ett omvänt förvärv av det legala förvärvade företaget eller ett samgående) som i de finansiella rapporterna enligt tidigare redovisningsprinciper.
  - b) Förstagångstillämparen ska vid tidpunkten för övergång till IFRS redovisa samtliga sina tillgångar och skulder som förvärvades eller övertogs vid ett tidigare rörelseförvärv, förutom
    - i) vissa finansiella tillgångar och finansiella skulder som tagits bort från rapporten över finansiell ställning enligt tidigare redovisningsprinciper (se punkt B2), och
    - ii) tillgångar, däribland goodwill, och skulder som inte redovisades i förvärvarens konsoliderade rapport över finansiell ställning enligt tidigare redovisningsprinciper och som inte heller skulle uppfylla kraven för redovisning enligt IFRS i det förvärvade företagets separata rapport över finansiell ställning (se f-i nedan).

Förstagångstillämparen ska redovisa eventuella uppkomna förändringar genom att justera balanserade vinstmedel (eller, i tillämpliga fall, en annan post under eget kapital), såvida inte förändringen uppkommer till följd av redovisning av en immateriell tillgång som tidigare innefattades i goodwill (se g i nedan).

- c) Förstagångstillämparen ska i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS undanta poster som redovisats enligt tidigare redovisningsprinciper, men som inte uppfyller kraven för redovisning som tillgång eller skuld enligt IFRS. Förstagångstillämparen ska redovisa uppkommen förändring enligt följande:
- i) Förstagångstillämparen kan ha klassificerat ett tidigare rörelseförvärv som ett förvärv och som en immateriell tillgång redovisat en post som inte uppfyller kraven för redovisning som tillgång enligt IAS 38 *Immateriella tillgångar*. Företaget ska omklassificera den posten (och eventuella uppskjutna skatter och innehav utan bestämmande inflytande som är hänförliga till den) till att utgöra en del av goodwill (om det inte redovisade goodwill som en direkt avdragspost från eget kapital enligt tidigare redovisningsprinciper, se leden g i och i nedan).
  - ii) Förstagångstillämparen ska redovisa alla andra uppkomna förändringar direkt i balanserade vinstmedel <sup>(32)</sup>.
- d) Enligt IFRS krävs att efterföljande värdering av vissa tillgångar och skulder ska ske utifrån en grund som inte bygger på anskaffningsvärde, såsom verkligt värde. Förstagångstillämparen ska värdera dessa tillgångar och skulder utifrån den grunden i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS, även om de anskaffades eller övertogs vid ett tidigare rörelseförvärv. Företaget ska redovisa eventuellt uppkommen förändring i det redovisade värdet genom att justera balanserade vinstmedel (eller, i tillämpliga fall, en annan post under eget kapital), och inte under goodwill.
- e) Omedelbart efter rörelseförvärvet ska det redovisade värdet enligt tidigare redovisningsprinciper för anskaffade tillgångar och övertagna skulder vid det rörelseförvärvet utgöra det antagna anskaffningsvärdet enligt IFRS per denna tidpunkt. Om det enligt IFRS krävs en värdering som bygger på anskaffningsvärde för dessa tillgångar och skulder per en senare tidpunkt, ska detta antagna anskaffningsvärde utgöra grunden för avskrivning som bygger på anskaffningsvärde från och med tidpunkten för rörelseförvärvet.
- 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 periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS. I stället ska förvärvaren i koncernens rapport över finansiell ställning redovisa och värdera den utifrån vad som enligt IFRS krävs i det förvärvade företags rapport över finansiell ställning. Detta kan illustreras med följande: Om förvärvaren enligt sina tidigare redovisningsprinciper inte hade aktiverat leasingavtal som förvärvats vid ett tidigare rörelseförvärv i vilket det förvärvade företaget 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 förvärvaren, 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 kvarstå som goodwill, såvida det inte enligt IFRS skulle krävas att den redovisas i det förvärvade företags finansiella rapporter.
- g) Det redovisade värdet för goodwill i rapporten över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS ska vara goodwillens redovisade värde enligt tidigare redovisningsprinciper vid tidpunkten för övergång till IFRS, efter följande två justeringar:
- i) Om det krävs enligt c i ovan ska förstagångstillämparen öka det redovisade värdet för goodwill när företaget omklassificerar en post som det redovisade som en immateriell tillgång enligt tidigare redovisningsprinciper. På motsvarande sätt, om det krävs enligt f ovan att förstagångstillämparen redovisar en immateriell tillgång som innefattades i redovisad goodwill enligt tidigare redovisningsprinciper, ska förstagångstillämparen minska det redovisade värdet för goodwill enligt detta (och, i tillämpliga fall, justera uppskjuten skatt och innehav utan bestämmande inflytande).
  - ii) Oavsett om det finns någon indikation på att goodwillen behöver skrivas ned eller ej, ska förstagångstillämparen tillämpa IAS 36 för att pröva om det föreligger ett nedskrivningsbehov vid tidpunkten för övergång till IFRS och för att redovisa eventuell nedskrivning i balanserade vinstmedel (eller i omvärderingsreserven, om detta krävs enligt IAS 36). Prövning av nedskrivningsbehovet ska utgå från förhållandena vid tidpunkten för övergång till IFRS.

<sup>(32)</sup> Sådana förändringar innefattar omklassificeringar från eller till immateriella tillgångar om goodwill enligt tidigare redovisningsprinciper inte redovisades som en tillgång. Detta blir fallet om företaget, enligt tidigare redovisningsprinciper, a) drog av goodwill direkt från eget kapital eller b) inte redovisade rörelseförvärvet som ett förvärv.

- h) Inga andra justeringar ska göras av goodwillens redovisade värde vid tidpunkten för övergång till IFRS. Exempelvis ska en förstagångstillämpare inte räkna om det redovisade värdet av goodwill för att
- i) undanta pågående forskning och utveckling som förvärvats i rörelseförvärvet i fråga (om inte den hänförliga immateriella tillgången skulle uppfylla kraven för redovisning enligt IAS 38 i det förvärvade företags rapport över finansiell ställning),
  - ii) justera tidigare avskrivning av goodwill,
  - iii) återföra justeringar av goodwill som inte skulle tillåtas enligt IFRS 3, men som gjordes enligt tidigare redovisningsprinciper, på grund av justeringar av tillgångar och skulder mellan tidpunkten för rörelseförvärvet och tidpunkten för övergång till IFRS.
- i) Om förstagångstillämparen redovisade goodwill som en minskning av eget kapital enligt tidigare redovisningsprinciper
- i) ska den inte redovisa den goodwillen i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS, och inte heller omklassificera goodwillen till resultatet om den avyttrar dotterföretaget eller om innehavet i dotterföretaget skrivs ned,
  - ii) ska justeringar som är hänförliga till ett efterföljande utfall av en eventalförpliktelse eller eventualtillgång som påverkar köpeskillingen redovisas i balanserade vinstmedel.
- j) Enligt förstagångstillämparens tidigare redovisningsprinciper kanske ett dotterföretag som förvärvades i ett tidigare rörelseförvärv inte omfattades av företags koncernredovisning (exempelvis eftersom moderföretaget inte betraktade det som ett dotterföretag enligt tidigare redovisningsprinciper eller inte upprättade någon koncernredovisning). Förstagångstillämparen ska justera det redovisade värdet för dotterföretags tillgångar och skulder till det värde som skulle krävas enligt IFRS i dotterföretags rapport över finansiell ställning. Det antagna anskaffningsvärdet för goodwill är lika med skillnaden, vid tidpunkten för övergång till IFRS, mellan
- i) moderföretags andel av dessa justerade redovisade värden, och
  - ii) anskaffningsvärdet för moderföretags innehav i dotterföretaget, i moderföretags separata finansiella rapporter.
- k) Värderingen av innehav utan bestämmande inflytande och uppskjuten skatt är en följd av värderingen av andra tillgångar och skulder. Därför påverkar ovanstående justeringar av redovisade tillgångar och skulder innehav utan bestämmande inflytande och uppskjuten skatt.
- C5 Undantaget för tidigare rörelseförvärv gäller även för tidigare förvärv av innehav i intresseföretag, andelar i joint ventures och andelar i gemensamma verksamheter vars aktivitet utgör en verksamhet/rörelse enligt definitionen i IFRS 3. Vidare gäller den tidpunkt som valts för punkt C1 för alla sådana förvärv.

*Bilaga D***Undantag från andra standarder**

*Denna bilaga är en del av standarden.*

- D1 Ett företag kan välja att utnyttja ett eller flera av följande undantag:
- a) aktierelaterade ersättningar (punkterna D2 och D3),
  - b) [utgår]
  - c) antaget anskaffningsvärde (punkterna D5–D8B),
  - d) leasingavtal (punkterna D9 och D9B–D9E),
  - f) ackumulerade omräkningsdifferenser (punkterna D12–D13A),
  - g) innehav i dotterföretag, joint ventures och intresseföretag (punkterna D14 och D15A),
  - h) tillgångar och skulder i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures (punkterna D16 och D17),
  - i) sammansatta finansiella instrument (punkt D18),
  - j) identifiering av tidigare redovisade finansiella instrument (punkterna D19–D19C),
  - k) värdering till verkligt värde av finansiella tillgångar eller finansiella skulder vid det första redovisnings-tillfället (punkt D20),
  - l) skyldigheter avseende nedläggning som innefattas i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar (punkterna D21 och D21A),
  - m) finansiella tillgångar eller immateriella tillgångar som redovisas enligt IFRIC 12 *Avtal om ekonomiska eller samhällliga tjänster* (punkt D22),
  - n) låneutgifter (punkt D23),
  - o) [utgår]
  - p) utsläckning av finansiella skulder med egetkapitalinstrument (punkt D25),
  - q) kraftig höginflation (punkterna D26–D30),
  - r) samarbetsarrangemang (punkt D31),
  - s) avrymningskostnader under ett dagbrotts produktionsfas (punkt D32),
  - t) identifiering av avtal om att köpa eller sälja en icke-finansiell post (punkt D33),
  - u) intäkter (punkterna D34 och D35), och

v) transaktioner i utländsk valuta och förskottsersättning (punkt D36).

Ett företag ska inte tillämpa dessa undantag på motsvarande sätt på andra poster.

#### **Aktierelaterade ersättningar**

- D2 En förstagångstillämpare uppmanas att, men måste inte, tillämpa IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar* på egetkapitalinstrument som tilldelades den 7 november 2002 eller tidigare. En förstagångstillämpare uppmanas också att, men måste inte, tillämpa IFRS 2 på egetkapitalinstrument som tilldelades efter den 7 november 2002 och som blivit intjänade före den senare av a) tidpunkten för övergång till IFRS och b) den 1 januari 2005. Om en förstagångstillämpare väljer att tillämpa IFRS 2 på sådana egetkapitalinstrument, kan förstagångstillämparen emellertid endast göra detta om företaget offentliggjort det verkliga värdet för dessa egetkapitalinstrument, fastställt per värderingstidpunkten och enligt definitioner i IFRS 2. Företaget ska dock även lämna upplysningar, enligt kraven i punkterna 44 och 45 i IFRS 2, om alla tilldelningar av egetkapitalinstrument på vilka IFRS 2 inte har tillämpats (såsom egetkapitalinstrument som tilldelats den 7 november 2002 eller tidigare). Om en förstagångstillämpare ändrar villkoren eller bestämmelserna för en tilldelning av egetkapitalinstrument på vilka IFRS 2 inte har tillämpats, behöver företaget inte tillämpa punkterna 26–29 i IFRS 2 om ändringen skedde före tidpunkten för övergång till IFRS.
- D3 En förstagångstillämpare uppmanas att, men måste inte, tillämpa IFRS 2 på skulder som uppkommer vid aktierelaterade ersättningar som reglerades före tidpunkten för övergång till IFRS. En förstagångstillämpare uppmanas också att, men måste inte, tillämpa IFRS 2 på skulder som reglerades före den 1 januari 2005. För skulder på vilka IFRS 2 tillämpas behöver en förstagångstillämpare inte räkna om jämförande information till den del den informationen är hänförlig till en period eller ett datum före den 7 november 2002.
- D4 [utgår]

#### **Antaget anskaffningsvärde**

- D5 Ett företag kan vid tidpunkten för övergång till IFRS välja att värdera en materiell anläggningstillgång till dess verkliga värde och använda detta verkliga värde som antaget anskaffningsvärde per denna tidpunkt.
- D6 En förstagångstillämpare kan välja att använda en omvärdering av en materiell anläggningstillgång enligt tidigare redovisningsprinciper per, eller före, tidpunkten för övergång till IFRS, som antaget anskaffningsvärde vid omvärderingstidpunkten, om det omvärderade värdet vid tidpunkten för omvärderingen i stort sett motsvarade
- a) verkligt värde, eller
- b) anskaffningsvärde eller avskrivet anskaffningsvärde enligt IFRS, justerat för att exempelvis återspegla förändringar i ett allmänt eller särskilt prisindex.
- 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) nyttjanderättstillgångar (IFRS 16 *Leasingavtal*), och
- b) immateriella tillgångar som uppfyller
- i) kriterierna för att redovisas som tillgångar enligt IAS 38 (inklusive tillförlitlig värdering av ursprungligt anskaffningsvärde), och
- ii) kriterierna i IAS 38 för omvärdering (inklusive förekomst av en aktiv marknad).

Ett företag ska inte använda dessa val för andra tillgångar eller för skulder.

- D8 En förstagångstillämpare kan ha fastställt ett antaget anskaffningsvärde enligt tidigare redovisningsprinciper för vissa eller samtliga tillgångar och skulder genom att värdera dem till verkligt värde vid en viss tidpunkt på grund av händelser som t.ex. en privatisering eller börsintroduktion.
- a) Om värderingstidpunkten *sammanfaller med eller infaller före* tidpunkten för övergång till IFRS får företaget som antaget anskaffningsvärde använda en sådan händelsestyd beräkning av verkligt värde för IFRS per denna värderingstidpunkt.
- b) Om värderingstidpunkten *infaller efter* tidpunkten för övergång till IFRS men under den period som omfattas av de första finansiella rapporterna enligt IFRS, får den händelsestyrda beräkningen av verkligt värde användas som antaget anskaffningsvärde när händelsen inträffar. Ett företag ska redovisa de därav uppkomna justeringarna direkt i balanserade vinstmedel (eller, i tillämpliga fall, i en annan post under eget kapital) vid värderingstidpunkten. Vid tidpunkten för övergång till IFRS ska företaget antingen fastställa antaget anskaffningsvärde genom att tillämpa kriterierna i punkterna D5–D7 eller värdera tillgångar och skulder enligt de övriga kraven i denna standard.
- D8A Enligt vissa nationella redovisningskrav ska kostnader för utvinning och utveckling av olje- och gastillgångar i utvecklings- eller produktionsfaserna redovisas i kostnadscenter som inkluderar samtliga anläggningar inom ett stort geografiskt område. En förstagångstillämpare som använder en sådan redovisning enligt tidigare redovisningsprinciper kan välja att värdera olje- och gastillgångar vid tidpunkten för övergång till IFRS på följande grund:
- a) prospekterings- och utvärderingstillgångar till det belopp som fastställts enligt företagets tidigare redovisningsprinciper, och
- b) tillgångar i utvecklings- eller produktionsfaserna till de belopp som fastställts för kostnadscentret enligt de tidigare redovisningsprinciperna. Företaget ska fördela detta belopp proportionellt på kostnadscentrets underliggande tillgångar genom att använda reservvolymer eller reservvärden per det datumet.
- Ett företag ska pröva nedskrivningsbehovet för prospekterings- och utvärderingstillgångar samt för tillgångar i utvecklings- eller produktionsfaserna vid tidpunkten för övergång till IFRS i enlighet med IFRS 6 *Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar* respektive IAS 36 och, vid behov, minska det belopp som fastställts enligt a eller b ovan. Vid tillämpning av denna punkt inbegriper olje- och gastillgångar enbart de tillgångar som används i prospektering, utvärdering, utveckling eller produktion av olja och gas.
- D8B Vissa företag innehar materiella anläggningstillgångar, nyttjanderättstillgångar eller immateriella tillgångar som används, eller tidigare användes, i verksamheter som omfattas av prisreglering. Det redovisade värdet för 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 övergång till IFRS. Ett företag som utnyttjar detta undantag för ett objekt behöver inte tillämpa det för alla objekt. Vid tidpunkten för övergång till IFRS ska företaget i enlighet med IAS 36 för varje objekt för vilket undantaget utnyttjas pröva nedskrivningsbehovet. Vid tillämpning 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 om 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 att tillämpa 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 nyttjanderättstillgångar kan den tillämpa följande tillvägagångssätt på alla sina leasingavtal (med de lätttnadsregler som beskrivs i punkt D9D):
- a) Värdera en leasingskuld vid tidpunkten för övergång till IFRS. En leasetagare som tillämpar detta tillvägagångssätt ska värdera leasingskulden till nuvärdet av återstående leasingbetalningar (se punkt D9E), diskonterat med leasetagarens marginella upplåningsränta (se punkt D9E) vid tidpunkten för övergång till IFRS.

- b) Värdera en nyttjanderättstillgång vid tidpunkten för övergång till IFRS. Leasetagaren ska välja, för varje enskilt avtal, att värdera nyttjanderättstillgången till antingen
- dess redovisade värde som om IFRS 16 hade tillämpats sedan inledningsdatumet för leasingavtalet (se punkt D9E), men diskonterat med leasetagarens marginella upplåningsränta vid tidpunkten för övergång till IFRS, eller
  - ett belopp som motsvarar leasingkulden, justerat för eventuella förutbetalda eller upplupna leasingbetalningar relaterade till leasingavtalet i fråga och redovisade i rapporten över finansiell ställning omedelbart före tidpunkten för övergång till IFRS.
- c) Tillämpa IAS 36 på nyttjanderättstillgångar vid tidpunkten för övergång till IFRS.
- D9C Utan hinder av bestämmelserna i punkt D9B ska en förstagångstillämpare som är leasetagare värdera nyttjanderättstillgången till verkligt värde vid tidpunkten för övergång till IFRS för leasingavtal som motsvarar definitionen av förvaltningsfastigheter i IAS 40 och som värderas till verkligt värde enligt 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:
- Tillämpa en enda diskonteringsränta på en portfölj av leasingavtal med någorlunda liknande egenskaper (till exempel leasingavtal vars återstående leasingperiod är liknande och omfattar en liknande klass av underliggande tillgångar i en liknande ekonomisk miljö).
  - 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. I stället ska företaget redovisa dessa leasingavtal (inklusive upplysningar om dem) som om de vore korttidsleasingavtal redovisade i enlighet med punkt 6 i IFRS 16.
  - 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.
  - Utesluta initiala direkta utgifter (se punkt D9E) från värderingen av nyttjanderättstillgången vid tidpunkten för övergång till IFRS.
  - Använda i efterhand erhållen information, vid exempelvis fastställandet av leasingperioden om avtalet innehåller optioner förlänga eller säga upp leasingavtalet.
- D9E Leasingbetalningar, leasetagare, leasetagarens marginella upplåningsränta, inledningsdatum för leasingavtalet, initiala direkta utgifter och leasingperiod är begrepp som definieras i IFRS 16 och används i denna standard med samma betydelse.
- D10-D11 [utgår]
- Ackumulerade omräkningsdifferenser**
- D12 IAS 21 kräver att ett företag
- redovisar vissa omräkningsdifferenser i övrigt totalresultat och ackumulerar dessa i en separat komponent i eget kapital, och

- b) vid avyttring av en utlandsverksamhet, omklassificerar den ackumulerade omräkningsdifferensen för den utlandsverksamheten (inklusive, i tillämpliga fall, vinster och förluster från säkringar som är hänförliga till den) från eget kapital till resultatet, som en del av vinsten eller förlusten vid den avyttringen.

D13 En förstagångstillämpare behöver dock inte följa dessa krav för ackumulerade omräkningsdifferenser som förelåg vid tidpunkten för övergång till IFRS. Om en förstagångstillämpare använder detta undantag

- a) bedöms de ackumulerade omräkningsdifferenserna för all utlandsverksamhet uppgå till noll vid tidpunkten för övergång till IFRS, och
- b) ska vinsten eller förlusten vid en efterföljande avyttring av en utlandsverksamhet inte innefatta omräkningsdifferenser som uppkom före tidpunkten för övergång till IFRS och ska innefatta omräkningsdifferenser som uppkommer senare.

D13A I stället för att tillämpa punkt D12 eller punkt D13 kan ett dotterföretag som använder undantaget i punkt D16 a i sina finansiella rapporter välja att värdera ackumulerade omräkningsdifferenser för all utlandsverksamhet till det redovisade värde som skulle ha tagits upp i moderföretagets koncernredovisning, baserat på tidpunkten för moderföretagets övergång till IFRS, om inga justeringar hade gjorts för att upprätta koncernredovisning och beakta effekterna av det rörelseförvärv där moderföretaget förvärvade dotterföretaget. Ett liknande val kan göras av ett intresseföretag eller joint venture som utnyttjar undantaget i punkt D16 a.

#### **Innehav i dotterföretag, joint ventures och intresseföretag**

D14 När ett företag upprättar separata finansiella rapporter krävs enligt IAS 27 att det ska redovisa sina innehav i dotterföretag, joint ventures och intresseföretag antingen

- a) till anskaffningsvärde,
- b) i enlighet med IFRS 9, eller
- c) enligt kapitalandelsmetoden såsom beskriven i IAS 28.

D15 Om en förstagångstillämpare värderar ett sådant innehav till anskaffningsvärde enligt IAS 27 ska det värdera detta innehav till ett av följande belopp i sin separata rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS:

- a) anskaffningsvärde fastställt enligt IAS 27, eller
- b) antaget anskaffningsvärde. Det antagna anskaffningsvärdet för ett sådant innehav ska vara dess
- i) verkliga värde per företagets tidpunkt för övergång till IFRS i dess separata finansiella rapporter, eller
- ii) redovisade värde enligt tidigare redovisningsprinciper per den tidpunkten.

En förstagångstillämpare kan välja antingen i eller ii ovan för att värdera sitt innehav i varje dotterföretag, joint venture eller intresseföretag som det väljer att värdera till antaget anskaffningsvärde.

D15A Om en förstagångstillämpare redovisar ett sådant innehav med tillämpning av kapitalandelsmetoden såsom beskriven i IAS 28

- a) tillämpar förstagångstillämparen undantaget för tidigare rörelseförvärv (bilaga C) vid förvärvet av innehavet,



b) om företaget blir förstagångstillämpare med avseende på sina separata finansiella rapporter tidigare än avseende på dess koncernredovisning, och

i) senare än dess moderföretag, ska företaget tillämpa punkt D16 i sina separata finansiella rapporter,

ii) senare än dess dotterföretag, ska företaget tillämpa punkt D17 i sina separata finansiella rapporter.

#### **Tillgångar och skulder i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures**

D16 Om ett dotterföretag blir förstagångstillämpare senare än sitt moderföretag, ska dotterföretaget i sina finansiella rapporter värdera sina tillgångar och skulder till antingen

a) det redovisade värde som skulle ha tagits upp i moderföretagets koncernredovisning, baserat på tidpunkten för moderföretagets övergång till IFRS, om inga justeringar hade gjorts för att upprätta koncernredovisning och beakta effekterna av det rörelseförvärv där moderföretaget förvärvade dotterföretaget (detta val är inte tillgängligt för ett dotterföretag till ett investmentföretag, enligt definitionen i IFRS 10, som måste värderas till verkligt värde via resultatet), eller

b) de redovisade värden som krävs i övrigt i denna standard, baserat på dotterföretagets tidpunkt för övergång till IFRS. Dessa redovisade värden kan skilja sig från dem som beskrivs i a

i) när undantagen i denna standard leder till värderingar som är beroende av tidpunkten för övergång till IFRS.

ii) när de redovisningsprinciper som använts i dotterföretagets finansiella rapporter skiljer sig från dem som använts i koncernredovisningen. Exempelvis kanske dotterföretaget använder metoden som bygger på anskaffningsvärde, enligt IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*, medan koncernen använder omvärderingsmetoden.

Ett intresseföretag eller joint venture som blir förstagångstillämpare senare än ett företag som har ett betydande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande över det kan göra ett likartat val.

D17 Om ett företag blir förstagångstillämpare senare än sitt dotterföretag (eller intresseföretag eller joint venture), ska dock detta företag i koncernredovisningen värdera dotterföretagets (eller intresseföretagets eller joint venture-företagets) tillgångar och skulder till samma redovisade värden som i dotterföretagets (eller intresseföretagets eller joint venture-företagets) finansiella rapporter, efter justeringar på grund av konsolidering och justeringar på grund av att kapitalandelsmetoden tillämpas samt justeringar på grund av effekterna av det rörelseförvärv där företaget förvärvade dotterföretaget. Oaktat detta krav ska ett moderföretag som inte är ett investmentföretag inte tillämpa det undantag från konsolidering som används för investmentföretags dotterföretag. Om ett moderföretag blir förstagångstillämpare i sina separata finansiella rapporter före eller efter koncernredovisningen, ska det värdera sina tillgångar och skulder till samma belopp i båda de finansiella rapporterna, med undantag för justeringar i konsolideringssyfte.

#### **Sammansatta finansiella instrument**

D18 Enligt IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering* måste ett företag dela upp sammansatta finansiella instrument vid avtalets ingående i separata skuld- och egetkapitaldelar. Om skulddelen inte längre är utestående, skulle retroaktiv tillämpning av IAS 32 innebära uppdelning av två delar av eget kapital. Den första delen finns i balanserade vinstmedel och utgör den ackumulerade räntan för skulddelen. Den andra delen utgör den ursprungliga egetkapitaldelen. Enligt denna standard behöver dock inte en förstagångstillämpare särredovisa dessa två delar om skulddelen inte längre är utestående vid tidpunkten för övergång till IFRS.

#### **Identifiering av tidigare redovisade finansiella instrument**

D19 IFRS 9 tillåter att en finansiell skuld (såvida den uppfyller vissa kriterier) får identifieras som en finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultatet. Trots detta krav tilläts ett företag att identifiera, per tidpunkten för övergång till IFRS, vilken finansiell skuld som helst som värderad till verkligt värde via resultatet förutsatt att skulden uppfyller kriterierna i punkt 4.2.2 i IFRS 9 vid denna tidpunkt.

- D19A Ett företag får identifiera en finansiell tillgång som värderad till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 4.1.5 i IFRS 9 på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger vid tidpunkten för övergång till IFRS.
- D19B Ett företag får identifiera en investering i ett egetkapitalinstrument till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5 i IFRS 9 på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger vid tidpunkten för övergång till IFRS.
- D19C För en finansiell skuld som identifieras som en finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultatet ska ett företag fastställa huruvida den behandling som anges i punkt 5.7.7 i IFRS 9 skulle medföra en bristande överensstämmelse i resultatet, baserat på de fakta och omständigheter som råder vid tidpunkten för övergång till IFRS.

**Värdering till verkligt värde av finansiella tillgångar eller finansiella skulder vid det första redovisningstillfället**

- D20 Oaktat kraven i punkterna 7 och 9 kan ett företag tillämpa kraven i punkt B5.1.2A b i IFRS 9 framåtriktat för transaktioner som ingås vid eller efter tidpunkten för övergång till IFRS.

**Skyldigheter avseende nedläggning som innefattas i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar**

- D21 IFRIC 1 *Förändringar i befintliga skyldigheter avseende nedläggning, återställande och liknande åtgärder* kräver att preciserade förändringar i en skyldighet avseende nedläggning, återställande och liknande åtgärder läggs till eller dras av från anskaffningsvärdet för den tillgång till vilken den är hänförlig, och att det justerade avskrivningsbara beloppet för tillgången därefter skrivs av framåtriktat över dess återstående nyttjandeperiod. En förstagångstillämpare behöver inte följa dessa krav för förändringar i sådana skyldigheter som uppkom före tidpunkten för övergång till IFRS. Om en förstagångstillämpare använder detta undantag ska förstagångstillämparen

- a) värdera skyldigheten per tidpunkten för övergång till IFRS enligt IAS 37,
- b) till den del skyldigheten ingår i tillämpningsområdet för IFRIC 1, uppskatta det belopp som skulle ha innefattats i anskaffningsvärdet för den hänförliga tillgången när skyldigheten först uppkom, genom att diskontera skyldigheten till denna tidpunkt med användande av företagets bästa uppskattning av den eller de historiska riskjusterade diskonteringsräntor som skulle ha tillämpats för den skyldigheten under den mellanliggande perioden, och
- c) beräkna den ackumulerade avskrivningen på detta belopp, per tidpunkten för övergång till IFRS, med utgångspunkt i den aktuella uppskattningen av tillgångens nyttjandeperiod, genom att använda de regler för avskrivning som företaget antagit enligt IFRS.

- D21A Ett företag som utnyttjar undantaget i punkt D8A b (för olje- och gastillgångar i utvecklings- eller produktionsfaserna som redovisas i kostnadscenter som inkluderar samtliga anläggningar inom ett stort geografiskt område enligt tidigare redovisningsprinciper) ska i stället för att tillämpa punkt D21 eller IFRIC 1 göra följande:

- a) värdera befintliga skyldigheter avseende nedläggning, återställande och liknande åtgärder per tidpunkten för övergång till IFRS enligt IAS 37, och
- b) redovisa direkt i balanserade vinstmedel en eventuell differens mellan det beloppet och det redovisade värde av skyldigheterna vid tidpunkten för övergången till IFRS som fastställts enligt tidigare redovisningsprinciper.

**Finansiella tillgångar eller immateriella tillgångar som redovisas enligt IFRIC 12**

- D22 En förstagångstillämpare får tillämpa övergångsbestämmelserna i IFRIC 12.

**Låneutgifter**

- D23 En förstagångstillämpare kan välja att tillämpa kraven i IAS 23 från och med dagen för övergången eller från ett tidigare datum enligt vad som tillåts i punkt 28 i IAS 23. Från och med den dag då ett företag som tillämpar detta undantag börjar att tillämpa IAS 23 ska företaget
- a) inte omräkna den låneutgiftskomponent som aktiverades enligt tidigare redovisningsprinciper och som inkluderades i det redovisade värdet för tillgångar vid den tidpunkten, och
  - b) redovisa låneutgifter som uppkommit på eller efter den tidpunkten i enlighet med IAS 23, inklusive de låneutgifter som uppkommit på eller efter den tidpunkten för kvalificerade tillgångar som redan är under uppförande.

D24 [utgår]

**Utsläckning av finansiella skulder med egetkapitalinstrument**

- D25 En förstagångstillämpare får tillämpa övergångsbestämmelserna i IFRIC 19 *Utsläckning av finansiella skulder med egetkapitalinstrument*.

**Kraftig höginflation**

- D26 Om ett företag har en funktionell valuta som var, eller är, valutan i ett höginflationsland, ska företaget fastställa huruvida det utsatts för kraftig höginflation före tidpunkten för övergång till IFRS. Detta gäller för företag som tillämpar IFRS för första gången, samt för företag som tidigare har tillämpat IFRS.
- D27 Valutan i ett höginflationsland lider av kraftig höginflation om den kännetecknas av båda av följande egenskaper:
- a) Ett tillförlitligt allmänt prisindex är inte tillgängligt för alla företag som har transaktioner och saldon i den valutan.
  - b) Möjlighet att växla valutan mot en relativt stabil utländsk valuta finns inte.
- D28 Ett företags funktionella valuta upphör att vara en valuta som lider av kraftig höginflation den dag den funktionella valutan normaliseras. Detta är den dag då den funktionella valutan inte längre har antingen en eller båda av de egenskaper som anges i punkt D27, eller när företagets funktionella valuta ändras till en valuta som inte lider av kraftig höginflation.
- D29 När ett företags tidpunkt för övergång till IFRS infaller på den dag som, eller efter det att, den funktionella valutan normaliseras, får företaget välja att värdera alla tillgångar och skulder som innehades före den dag den funktionella valutan normaliserades till verkligt värde vid tidpunkten för övergång till IFRS. Företaget får använda detta verkliga värde som det antagna anskaffningsvärdet för dessa tillgångar och skulder i rapporten över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS.
- D30 När tidpunkten för den funktionella valutans normalisering infaller inom en tolv månaders jämförelseperiod, får jämförelseperioden vara kortare än tolv månader, under förutsättning att fullständiga finansiella rapporter (i enlighet med kraven i punkt 10 i IAS 1) läggs fram för den kortare perioden.

**Samarbetsarrangemang**

- D31 En förstagångstillämpare får tillämpa övergångsbestämmelserna i IFRS 11 med följande undantag:
- a) Vid tillämpning av övergångsbestämmelserna i IFRS 11 ska en förstagångstillämpare tillämpa dessa bestämmelser vid tidpunkten för övergång till IFRS.

- b) Vid övergång från klyvningsmetoden till kapitalandelsmetoden ska en förstagångstillämpare pröva om nedskrivning av innehavet i enlighet med IAS 36 behövs per tidpunkten för övergång till IFRS, oavsett om det finns någon indikation på ett nedskrivningsbehov eller inte. Eventuell nedskrivning ska redovisas som justering av balanserade vinstmedel vid tidpunkten för övergång till IFRS.

#### **Avrymningskostnader under ett dagbrotts produktionsfas**

- D32 En förstagångstillämpare får tillämpa övergångsbestämmelserna i punkterna A1–A4 i IFRIC 20 *Avrymningskostnader under ett dagbrotts produktionsfas*. I de punkterna ska hänvisning till ikraftträdandedatum tolkas som den 1 januari 2013 eller inledningen av den första rapportperioden enligt IFRS, beroende på vilken tidpunkt som inträffar sist.

#### **Identifiering av avtal om att köpa eller sälja en icke-finansiell post**

- D33 IFRS 9 medger att vissa avtal om att köpa eller sälja icke-finansiella poster får identifieras vid avtalets ingående som värderade till verkligt värde via resultatet (se punkt 2.5 i IFRS 9). Trots detta krav tillåts ett företag att identifiera, per tidpunkten för övergång till IFRS, avtal som redan finns vid denna tidpunkt som värderade till verkligt värde via resultatet, men endast om de uppfyller kraven i punkt 2.5 i IFRS 9 vid den tidpunkten och företaget identifierar alla liknande avtal.

#### **Intäkter**

- D34 En förstagångstillämpare får tillämpa övergångsbestämmelserna i punkt C5 i IFRS 15. I dessa punkter ska hänvisningar till "den första tillämpningsdagen" tolkas som inledningen av den första rapportperioden enligt IFRS. Om en förstagångstillämpare väljer att tillämpa dessa övergångsbestämmelser ska även punkt C6 i IFRS 15 tillämpas.
- D35 En förstagångstillämpare måste inte räkna om avtal som avslutats före den tidigaste period som redovisas. Ett avslutat avtal är ett avtal för vilket företaget har överfört samtliga varor eller tjänster som identifierats enligt tidigare redovisningsprinciper.

#### **Transaktioner i utländsk valuta och förskottsersättning**

- D36 En förstagångstillämpare behöver inte tillämpa IFRIC 22 *Transaktioner i utländsk valuta och förskottsersättning* på tillgångar, utgifter och inkomster inom ramen för den tolkningen som redovisats för första gången före tidpunkten för övergång till IFRS.

## Bilaga E

**Kortfristiga undantag från IFRS**

Denna bilaga är en del av standarden.

**Undantag från kravet att räkna om jämförande information för IFRS 9**

- E1 Om företagets första rapportperiod enligt IFRS börjar före den 1 januari 2019 och företaget tillämpar den fullständiga versionen av IFRS 9 (som utfärdades 2014) behöver den jämförande informationen i företagets första finansiella rapporter enligt IFRS inte uppfylla kraven i IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar* eller den fullständiga versionen av IFRS 9 (som utfärdades 2014), i den mån som de upplysningar som krävs enligt IFRS 7 hänför sig till poster inom tillämpningsområdet för IFRS 9. För sådana företag ska hänvisningar till "tidpunkten för övergång till IFRS" i fråga om IFRS 7 och IFRS 9 (2014) endast innebära inledningen av den första rapportperioden enligt IFRS.
- E2 Ett företag som väljer att presentera jämförande information som inte uppfyller kraven i IFRS 7 och den fullständiga versionen av IFRS 9 (som utfärdades 2014) under sitt första år efter övergången ska
- tillämpa kraven i sina tidigare redovisningsprinciper i stället för kraven i IFRS 9 på jämförande information i fråga om poster som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 9,
  - upplysa om detta samt den grund som använts för att upprätta informationen,
  - behandla varje justering mellan rapporten över finansiell ställning per jämförelseperiodens rapportdatum (dvs. den rapport över finansiell ställning som innehåller jämförande information enligt tidigare redovisningsprinciper) och rapporten över finansiell ställning vid inledningen av den första rapportperioden enligt IFRS (dvs. den första period som innehåller information som uppfyller kraven i IFRS 7 och den fullständiga versionen av IFRS 9 (som utfärdades 2014)) som en följd av ett byte av redovisningsprincip och lämna de upplysningar som krävs enligt punkt 28 a–e och 28 f i) i IAS 8; punkt 28 f i är bara tillämplig på belopp som lämnas i rapporten över finansiell ställning per jämförelseperiodens rapportdatum,
  - tillämpa punkt 17 c i IAS 1 för att lämna ytterligare upplysningar när tillämpning av de särskilda kraven i IFRS inte är tillräcklig för att göra det möjligt för användarna att förstå inverkan av vissa transaktioner, andra händelser och förhållanden på företagets finansiella ställning och finansiella resultat.
- E3 – E7 [utgår]

**Osäkerhet i fråga om inkomstskattemässig behandling**

- E8 En förstagångstillämpare vars tidpunkt för övergång till IFRS infaller före den 1 juli 2017 får välja att inte låta tillämpningen av IFRIC 23 *Osäkerhet i fråga om inkomstskattemässig behandling* återspeglas i den jämförande informationen i sina första finansiella rapporter enligt IFRS. Ett företag som gör det valet ska redovisa de ackumulerade effekterna av att tillämpa IFRIC 23 som en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel (eller, i tillämpliga fall, annan komponent i eget kapital) vid inledningen av sin första rapportperiod enligt IFRS.

## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD (IFRS) 2

**Aktierelaterade ersättningar**

## SYFTE

- 1 Syftet med denna standard är att ange hur de finansiella rapporterna ska utformas med avseende på ett företags *aktierelaterade ersättningar*. I synnerhet krävs att effekterna av aktierelaterade ersättningar, exempelvis kostnader som är hänförliga till transaktioner i vilka personal tilldelas *aktieoptioner*, återspeglas i företagets resultat och finansiella ställning.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 2 Ett företag ska tillämpa IFRS 2 på alla aktierelaterade ersättningar, oberoende av om företaget kan identifiera antingen vissa eller alla erhållna varor eller tjänster, inbegripet

- a) aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument,
- b) *aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter*, och
- c) transaktioner där företaget erhåller eller köper varor eller tjänster under avtalsvillkor som innebär att antingen företaget eller leverantören av dessa varor eller tjänster har möjlighet att välja om företaget ska reglera transaktionen med kontanter (eller andra tillgångar) eller genom emission av egetkapitalinstrument,

förutom enligt vad som anges i punkterna 3A–6. I avsaknad av identifierbara varor eller tjänster kan andra sakförhållanden indikera att varor eller tjänster har erhållits (eller kommer att erhållas), varvid IFRS 2 är tillämplig.

- 3 [utgår]

- 3A En aktierelaterad ersättning får regleras av annat koncernföretag (eller aktieägare i ett koncernföretag) för det företag som erhåller eller förvärvar varorna eller tjänsterna. Punkt 2 är också tillämplig på företag som

- a) erhåller varor eller tjänster när ett annat koncernföretag (eller aktieägare i ett koncernföretag) ska reglera den aktierelaterade ersättningen, eller
- b) ska reglera en aktierelaterad ersättning när ett annat koncernföretag erhåller varorna eller tjänsterna

om inte transaktionen uppenbarligen har ett annat syfte än betalning av varor eller tjänster som levereras till det företag som erhåller dem.

- 4 I denna standard är en transaktion med en anställd (eller annan part) i dennes egenskap av innehavare av företagets egetkapitalinstrument inte aktierelaterade ersättningar. Exempelvis gäller att när ett företag tilldelar alla innehavare av ett visst slag av dess egetkapitalinstrument rätt att förvärva ytterligare egetkapitalinstrument av företaget till ett pris som är lägre än dessas verkliga värde och en anställd erhåller en sådan rätt eftersom han eller hon är innehavare av egetkapitalinstrument av just det slaget, omfattas inte tilldelningen eller utnyttjandet av denna rätt av kraven i denna standard.

- 5 Enligt vad som anges i punkt 2 tillämpas denna standard på aktierelaterade ersättningar genom vilka ett företag förvärvar eller erhåller varor eller tjänster. Med varor avses varulager, förbrukningsmaterial, materiella anläggningstillgångar, immateriella tillgångar och andra icke-finansiella tillgångar. Ett företag ska dock inte tillämpa denna standard på transaktioner i vilka de förvärvade varorna ingår i de nettotillgångar som förvärvats i samband med ett rörelseförvärv enligt definition i IFRS 3 *Rörelseförvärv* (enligt omarbetning 2008), avseende rörelseförvärv som inbegriper företag eller verksamheter under samma bestämmande inflytande enligt beskrivning i punkt B1–B4 i IFRS 3, eller avseende verksamhet som part bidragit med vid bildandet av ett joint venture enligt definition i IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*. Följaktligen ligger inte egetkapitalinstrument som emitteras i samband med ett rörelseförvärv i utbyte mot det bestämmande inflytandet över det förvärvade företaget inom tillämpningsområdet för denna standard. Egetkapitalinstrument som erbjuds till det förvärvade företagets anställda i deras egenskap av

anställda (exempelvis som ersättning för fortsatt tjänst) ligger emellertid inom tillämpningsområdet för denna standard. Likaså ska indragning, ersättning eller andra förändringar av *avtal om aktierelaterade ersättningar* på grund av ett rörelseförvärv eller annan omstrukturering av eget kapital, redovisas enligt denna standard. IFRS 3 innehåller vägledning vid fastställande av huruvida egetkapitalinstrument emitterade i ett rörelseförvärv är del av köpeskillingen för bestämmande inflytande över det förvärvade företaget (och därför ingår i tillämpningsområdet för IFRS 3) eller är ersättning för fortsatt tjänst som ska redovisas i perioden efter förvärvet (och därför ingår i tillämpningsområdet för denna standard).

- 6 Denna standard tillämpas inte på aktierelaterade ersättningar genom vilka företaget erhåller eller köper varor eller tjänster enligt avtal som ligger inom tillämpningsområdet för punkterna 8–10 i IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering* (enligt omarbetning 2003)<sup>(33)</sup> eller punkterna 2.4–2.7 i IFRS 9 *Finansiella instrument*.
- 6A I denna standard används begreppet "verkligt värde" på ett sätt som i vissa avseenden skiljer sig från definitionen av verkligt värde i IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*. När ett företag tillämpar IFRS 2 ska det därför göra en värdering till verkligt värde enligt denna standard, inte enligt IFRS 13.

#### REDOVISNING

- 7 **Ett företag ska redovisa de varor eller tjänster som erhålls eller köps genom aktierelaterade ersättningar vid den tidpunkt då varorna eller tjänsterna erhålls. Företaget ska redovisa en motsvarande ökning av eget kapital om varorna eller tjänsterna erhålls genom aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument, eller som en skuld om varorna eller tjänsterna förvärvats genom aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter.**
- 8 **Om varorna eller tjänsterna som erhållits eller köpts genom aktierelaterade ersättningar inte uppfyller kraven för att redovisas som tillgångar, redovisas de som kostnader.**
- 9 Vanligtvis uppkommer en kostnad när varorna förbrukas eller tjänsterna nyttjas. Tjänster, exempelvis, förbrukas vanligtvis omedelbart och i dessa fall redovisas en kostnad när motparten utför tjänsten. Varor kan förbrukas över en viss period eller, i fråga om varulager, säljas vid ett senare tillfälle, och i dessa fall redovisas en kostnad när varorna har förbrukats eller sålts. Om varorna inte uppfyller kraven för att redovisas som tillgångar kan det emellertid bli nödvändigt att redovisa en kostnad innan varorna förbrukats eller tjänsterna nyttjats. Ett företag kan exempelvis behöva köpa varor under forskningsfasen av ett projekt för att utveckla en ny produkt. Även om dessa varor inte har förbrukats kan det vara så att de inte uppfyller kraven för att redovisas som tillgång enligt tillämplig standard.

#### AKTIERELATERADE ERSÄTTNINGAR SOM REGLERAS MED EGETKAPITALINSTRUMENT

##### Översikt

- 10 **När det gäller aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument ska företaget omedelbart värdera de erhållna varorna eller tjänsterna och den motsvarande ökningen av eget kapital till det verkliga värdet för de erhållna varorna eller tjänsterna, såvida inte detta verkliga värde inte kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt. Om företaget inte kan uppskatta de erhållna varornas eller tjänsternas verkliga värde på ett tillförlitligt sätt, ska det beräkna dessas värde och den motsvarande ökningen av eget kapital, indirekt, genom hänvisning till<sup>(34)</sup> de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde.**
- 11 För att tillämpa kraven i punkt 10 på transaktioner med *anställda och andra personer som utför liknande tjänster*<sup>(35)</sup>, ska företaget beräkna de erhållna tjänsternas verkliga värde genom hänvisning till de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde, eftersom det vanligtvis inte är möjligt att uppskatta det verkliga värdet för de erhållna tjänsterna på ett tillförlitligt sätt, enligt förklaringen i punkt 12. Det verkliga värdet för dessa egetkapitalinstrument ska beräknas per *tilldelningstidpunkten*.

<sup>(33)</sup> Titeln på IAS 32 ändrades 2005.

<sup>(34)</sup> I denna standard används frasen "genom hänvisning till" snarare än "till" eftersom transaktionen ytterst värderas genom att de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde, enligt den värdering som gjordes vid tidpunkten som anges i punkt 11 eller 13 (beroende på vilken som är tillämplig), multipliceras med antalet intjänade egetkapitalinstrument, enligt förklaringen i punkt 19.

<sup>(35)</sup> I denna standard inbegriper fortsättningsvis alla referenser till anställda även andra personer som utför liknande tjänster.

- 12 Aktier, aktieoptioner eller andra egetkapitalinstrument tilldelas vanligtvis till anställda som en del av deras ersättningspaket, i tillägg till en kontantlön och andra anställningsförmåner. Vanligtvis går det inte att värdera de erhållna tjänsterna direkt för enskilda delar av den anställdes ersättningspaket. Det är vanligtvis inte heller möjligt att beräkna det verkliga värdet för hela ersättningspaketet fristående, utan att direkt beräkna det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten. Dessutom tilldelas aktier eller aktieoptioner ibland som del av ett bonussystem, snarare än som del av grundlönen, exempelvis för att motivera de anställda att stanna kvar i företaget eller som belöning för deras insatser för att förbättra företagets resultat. Genom att tilldela aktier eller aktieoptioner, vid sidan av annan ersättning, betalar företaget ytterligare ersättning för att erhålla ytterligare fördelar. Det är troligen svårt att beräkna det verkliga värdet för sådana tillkommande fördelar. På grund av svårigheterna att direkt beräkna de erhållna tjänsternas verkliga värde, ska företaget beräkna det verkliga värdet för den anställdes tjänster på basis av det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten.
- 13 För tillämpning av kraven i punkt 10 på transaktioner med parter som inte är anställda, antas, om inte annat kan påvisas, att de erhållna varornas eller tjänsternas verkliga värde kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt. Detta verkliga värde ska beräknas per den tidpunkt då företaget erhåller varorna eller motparten utför tjänsten. I sällsynta fall då företaget avvisar detta antagande eftersom det inte kan uppskatta de erhållna varornas eller tjänsternas verkliga värde på ett tillförlitligt sätt, ska företaget beräkna värdet och den motsvarande ökningen av eget kapital indirekt, genom hänvisning till de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde enligt den värdering som görs per den tidpunkt då företaget erhåller varorna eller motparten utför tjänsten.
- 13A I det fall en identifierbar (eventuellt) erhållen ersättning förefaller understiga det verkliga värdet på de erbjudna egetkapitalinstrumenten eller skuldförpliktelsen, ska detta sakförhållande anses indikera att annan ersättning (dvs. icke identifierbara varor eller tjänster) har erhållits av företaget (eller kommer att erhållas). Företaget ska värdera identifierbara varor eller tjänster som det erhållit i enlighet med denna standard. Ett företag ska värdera de icke identifierbara varor eller tjänster det erhållit (eller kommer att erhålla) som skillnaden mellan den aktierelaterade ersättningens verkliga värde och det verkliga värdet på identifierbara varor eller tjänster som erhållits (eller kommer att erhållas). De icke identifierbara varor eller tjänster som företaget erhållit ska värderas vid tilldelningstidpunkten. Vid likvida transaktioner ska skulden dock omvärderas vid varje rapporttillfälle tills den reglerats i enlighet med punkterna 30–33.

#### Transaktioner i vilka tjänster erhålls

- 14 Om de tilldelade egetkapitalinstrumenten *intjänas* direkt, behöver inte motparten fullgöra en viss tjänstgöringsperiod innan han eller hon har ovillkorad rätt till dessa egetkapitalinstrument. Såvida det inte finns belägg för motsatsen, ska företaget anta att tjänsterna som motparten får ersättning för genom egetkapitalinstrumenten har utförts. I det fallet ska företaget vid tilldelningstidpunkten redovisa de erhållna tjänsterna i sin helhet samt en motsvarande ökning av eget kapital.
- 15 Om de tilldelade egetkapitalinstrumenten *intjänas* först när motparten fullgjort en viss tjänstgöringsperiod, ska företaget anta att tjänsterna som motparten ska utföra som ersättning för dessa egetkapitalinstrument kommer att utföras i framtiden, under *intjänandeperioden*. Företaget ska redovisa dessa tjänster när de utförs av motparten under intjänandeperioden, med en motsvarande ökning av eget kapital. Exempelvis:
- a) Om en anställd tilldelas aktieoptioner som är villkorade av en treårig tjänstgöringsperiod, ska företaget anta att tjänsterna som den anställda ska utföra som ersättning för aktieoptionerna, kommer att utföras i framtiden, under den treåriga intjänandeperioden.
- b) Om en anställd tilldelas aktieoptioner som är villkorade av uppnåendet av ett prestationsvillkor samt fortsatt anställning i företaget tills detta prestationsvillkor uppfyllts, och längden på intjänandeperioden är beroende av när det prestationsvillkoret uppfyllts, ska företaget anta att de tjänster den anställda ska utföra som ersättning för aktieoptionerna kommer att utföras i framtiden, under den förväntade intjänandeperioden. Företaget ska per tilldelningstidpunkten göra en uppskattning av den förväntade intjänandeperiodens längd, baserat på det mest troliga utfallet av prestationsvillkoret. Om prestationsvillkoret är ett *marknadsvillkor*, ska uppskattningen av intjänandeperiodens längd överensstämja med antagandena som användes vid uppskattningen av de tilldelade optionernas verkliga värde och ska inte ändras i efterskott. Om prestationsvillkoret inte är ett marknadsvillkor ska företaget, i erforderliga fall, ändra uppskattningen av intjänandeperiodens längd om senare information skulle visa att periodlängden skiljer sig från tidigare uppskattningar.



**Transaktioner som värderas genom hänvisning till de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde***Fastställande av verkligt värde för tilldelade egetkapitalinstrument*

- 16 För transaktioner som värderas genom hänvisning till de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde, ska företag beräkna det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten per värderingstidpunkten, baserat på eventuellt tillgängliga marknadspriser och med beaktande av de villkor och bestämmelser som gällde för tilldelningen av dessa egetkapitalinstrument (i enlighet med kraven i punkterna 19–22).
- 17 Om det inte finns några tillgängliga marknadspriser ska företaget uppskatta det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten och använda en värderingsteknik för att uppskatta vad priset för dessa egetkapitalinstrument skulle ha varit vid värderingstidpunkten i en transaktion mellan kunniga och intresserade parter som är oberoende av varandra. Värderingstekniken ska vara i överensstämmelse med allmänt accepterade metoder för värdering av finansiella instrument och ska omfatta alla faktorer och antaganden som kunniga och intresserade marknadsaktörer skulle beakta för att fastställa priset (i enlighet med kraven i punkterna 19–22).
- 18 Bilaga B innehåller ytterligare vägledning om beräkning av det verkliga värdet för aktier och aktieoptioner, med fokus på de villkor och bestämmelser som är gemensamma för tilldelning av aktier och aktieoptioner till anställda.

*Hur intjäningsvillkor beaktas*

- 19 En tilldelning av egetkapitalinstrument kan vara villkorad av att angivna intjäningsvillkor uppfylls. Exempelvis är en tilldelning av aktier eller aktieoptioner till en anställd normalt villkorad av att den anställde kvarstår i sin anställning i företaget under en angiven tidsperiod. Det kan finnas prestationsvillkor som måste uppfyllas, såsom att företaget uppnår en viss vinstökning eller en viss ökning av företagets aktiekurs. Intjäningsvillkor, andra än marknadsvillkor, ska inte beaktas vid uppskattningen av det verkliga värdet på aktierna eller aktieoptionerna vid värderingstidpunkten. I stället ska intjäningsvillkor, andra än marknadsvillkor, beaktas genom justering av det antal egetkapitalinstrument som ingår i beräkningen av beloppet så att, slutligen, det redovisade beloppet för de varor eller tjänster som erhållits som ersättning för de tilldelade egetkapitalinstrumenten ska baseras på det antal egetkapitalinstrument som slutligen intjänas. Följaktligen, ackumulerat, redovisas inte något belopp för erhållna varor eller tjänster, om de tilldelade egetkapitalinstrumenten inte intjänas på grund av att ett *intjäningsvillkor*, annat än ett marknadsvillkor, inte uppfyllts, exempelvis om motparten inte fullgjort en viss tjänstgöringsperiod, eller på grund av att prestationsvillkoret inte uppfyllts, i enlighet med kraven i punkt 21.
- 20 Vid tillämpning av kraven i punkt 19, ska företaget redovisa ett värde för de varor eller tjänster som erhålls under intjänandeperioden baserat på bästa möjliga uppskattning av det antal egetkapitalinstrument som förväntas bli intjänade och det ska, om så krävs, ändra den uppskattningen om det senare skulle visa sig att det antal egetkapitalinstrument som förväntas intjänas skiljer sig från tidigare uppskattningar. Vid intjänandetidpunkten, det vill säga vid slutet av intjänandeperioden ska företaget ändra uppskattningen så att den överensstämmer med det antal egetkapitalinstrument som slutligen intjänades, i enlighet med kraven i punkt 21.
- 21 Marknadsvillkor, exempelvis en aktiemålkurs på vilken intjänande (eller möjlighet till inlösen) beror, ska beaktas vid uppskattningen av det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten. I fråga om tilldelning av egetkapitalinstrument som är behäftad med marknadsvillkor ska företaget därför redovisa de varor eller tjänster som erhålls av en motpart som uppfyller alla andra intjäningsvillkor (exempelvis tjänster som utförs av en anställd som kvarstår i sin anställning i företaget under den angivna tjänstgöringsperioden), oavsett om marknadsvillkoret uppfyllts eller inte.

*Hur villkor som inte är intjäningsvillkor beaktas*

- 21A På liknande sätt ska ett företag beakta alla villkor som inte är intjäningsvillkor vid uppskattning av det verkliga värdet på de tilldelade egetkapitalinstrumenten. När det gäller tilldelningar av egetkapitalinstrument som är behäftade med villkor som inte är intjäningsvillkor ska företaget därför redovisa de varor eller tjänster som erhålls av en motpart som uppfyller alla intjäningsvillkor som inte är marknadsvillkor (exempelvis tjänster som utförs av en anställd som kvarstår i sin anställning i företaget under den angivna tjänstperioden), oavsett om dessa villkor som inte är intjäningsvillkor uppfyllts eller ej.

*Hur villkor som ger ägaren rätt att erhålla nya optioner beaktas*

- 22 För optioner med villkor som ger ägaren rätt att erhålla nya optioner, gäller att detta villkor inte ska beaktas vid uppskattningen av det verkliga värdet för tilldelade optioner per värderingstidpunkten. I stället ska en option med villkor som ger ägaren rätt att erhålla nya optioner redovisas som en ny tilldelad option, om och när en option med villkor som ger ägaren rätt att erhålla nya optioner senare tilldelas.

*Efter intjänandetidpunkten*

- 23 När företaget har redovisat de erhållna varorna och tjänsterna enligt punkterna 10–22, och redovisat en motsvarande ökning av eget kapital, ska ingen efterföljande justering av totalt eget kapital göras efter intjänandetidpunkten. Företaget ska exempelvis inte vid ett senare tillfälle återföra det belopp som redovisats för en anställds utförda tjänster om de intjänade egetkapitalinstrumenten senare förverkas eller, i fråga om aktieoptioner, inte löses in. Detta krav förhindrar emellertid inte företaget från att redovisa en omföring inom eget kapital, exempelvis från en del av eget kapital till en annan.

*Om egetkapitalinstrumentens verkliga värde inte kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt*

- 24 Kraven i punkterna 16–23 tillämpas när ett företag värderar aktierelaterade ersättningar genom hänvisning till det verkliga värdet för tilldelade egetkapitalinstrument. I sällsynta fall kan det vara så att företaget vid värderingstidpunkten inte är i stånd att uppskatta det verkliga värdet för tilldelade egetkapitalinstrument på ett tillförlitligt sätt, i enlighet med kraven i punkterna 16–22. Endast i dessa sällsynta fall ska företaget i stället

a) värdera egetkapitalinstrumenten till deras realvärde, första gången per den tidpunkt när företaget erhåller varorna eller motparten utför tjänsten och därefter per varje rapportperiods slut samt per tidpunkten för slutlig reglering, där varje förändring av realvärdet ska redovisas i resultatet; när det gäller tilldelning av aktieoptioner görs en slutlig reglering av avtalet om aktierelaterade ersättningar när optionerna löses in, är förverkade (exempelvis vid anställningens upphörande) eller utlöper (exempelvis när optionen förfaller),

b) redovisa erhållna varor eller tjänster baserat på antalet egetkapitalinstrument som slutligen intjänas eller (i tillämpliga fall) slutligen lösts in. För att tillämpa detta krav på exempelvis aktieoptioner, ska företaget redovisa de under intjänandeperioden eventuellt erhållna varorna eller tjänsterna, i enlighet med punkterna 14 och 15, förutom att kraven i punkt 15 b avseende marknadsvillkor inte gäller. Det belopp som redovisas för de varor eller tjänster som erhålls under intjänandeperioden ska baseras på det antal aktieoptioner som förväntas bli intjänade. Företaget ska, om så krävs, ändra den uppskattningen om det senare visar sig att det antal aktieoptioner som väntas intjänas skiljer sig från tidigare uppskattningar. Vid intjänandetidpunkten ska företaget ompröva uppskattningen så att den överensstämmer med det antal egetkapitalinstrument som slutligen intjänades. Efter intjänandetidpunkten ska företaget återföra det belopp som redovisats för erhållna varor eller tjänster om aktieoptionerna senare förverkas eller löper ut vid slutet av aktieoptionens löptid.

- 25 Om ett företag tillämpar punkt 24 behöver inte punkterna 26–29 tillämpas eftersom eventuella ändringar av de villkor och bestämmelser enligt vilka egetkapitalinstrument tilldelades kommer att beaktas när den realvärdesmetod som beskrivs i punkt 24 tillämpas. Om ett företag reglerar en tilldelning av egetkapitalinstrument på vilken punkt 24 har tillämpats gäller emellertid följande:

a) Om regleringen inträffar under intjänandeperioden, ska företaget redovisa regleringen som en förkortning av intjänandeperioden, och ska därför omedelbart redovisa det belopp som i annat fall hade redovisats för erhållna tjänster under återstoden av intjänandeperioden.

b) Eventuell betalning vid regleringen ska redovisas som återköp av egetkapitalinstrument, det vill säga som en minskning av eget kapital, förutom till den del betalningen överstiger realvärdet för egetkapitalinstrumenten, enligt värderingen per återköpstidpunkten. Det eventuella överskjutande beloppet redovisas som kostnad.

**Förändringar av villkoren och bestämmelserna enligt vilka egetkapitalinstrument tilldelades, inklusive indragningar och regleringar**

- 26 Företag kan förändra de villkor och bestämmelser enligt vilka egetkapitalinstrument tilldelats. De kan exempelvis sänka lösenpriset på optioner som personalen tilldelats (det vill säga ange ett nytt pris på optionerna), vilket innebär att det verkliga värdet för dessa optioner ökar. Kraven i punkterna 27–29 att redovisa effekterna av förändringar beskrivs med utgångspunkt från aktierelaterade ersättningar till anställda. Kraven ska emellertid även tillämpas på aktierelaterade ersättningar med parter som inte är anställda, där ersättningarna värderas genom hänvisning till det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten. I det senare fallet avser eventuella hänvisningar i punkterna 27–29 till tilldelningstidpunkten i stället den tidpunkt då företaget erhåller varorna eller motparten utför tjänsten.
- 27 Företaget ska redovisa, som ett minimum, de erhållna tjänsterna värderade till det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten per tilldelningspunkten, såvida inte egetkapitalinstrumenten inte blir intjänade på grund av att ett intjäningsvillkor (annat än ett marknadsvillkor) som angivits per tilldelningstidpunkten inte har uppfyllts. Detta gäller även om det skett förändringar av de villkor och bestämmelser enligt vilka egetkapitalinstrumenten tilldelades och även om denna tilldelning har dragits in eller reglerats. Dessutom ska företaget redovisa effekterna av förändringar som ökar det sammanlagda verkliga värdet för avtalet gällande aktierelaterade ersättningar eller som på annat sätt gynnar den anställde. Vägledning om hur detta krav tillämpas finns i bilaga B.
- 28 Om en tilldelning av egetkapitalinstrument dras in eller regleras under intjänandeperioden (på annat sätt än att en tilldelning dras in genom förverkande på grund av att intjäningsvillkoren inte uppfyllts):
- Ska företaget redovisa indragningen eller regleringen som en förkortning av intjänandeperioden, och därför omedelbart redovisa det belopp som i annat fall hade redovisats för erhållna tjänster under återstoden av intjänandeperioden.
  - Ska eventuell betalning till den anställde vid indragningen eller regleringen av tilldelningen redovisas som återköp av en egetkapitalandel, det vill säga som en minskning av eget kapital, förutom till den del ersättningen överstiger det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten, enligt värderingen vid återköpstidpunkten. Det eventuella överskjutande beloppet redovisas som kostnad. Om avtalet om aktierelaterade ersättningar innefattade skulddelar ska företaget emellertid göra en ny beräkning av det verkliga värdet på skulden per datumet för indragning eller reglering. Eventuell betalning för att reglera skulddelen ska redovisas som en utsläckning av skulden.
  - Om nya egetkapitalinstrument tilldelas den anställde och företaget, vid den tidpunkt då dessa nya egetkapitalinstrument tilldelas, betraktas de nya tilldelade egetkapitalinstrumenten som ersättning för dem som dragits in, ska företaget redovisa tilldelningen av de nya egetkapitalinstrumenten som ersätter de indragna på samma sätt som det redovisar en förändring av den ursprungliga tilldelningen, i enlighet med punkt 27 och vägledningen i bilaga B. Det tillkommande verkliga värdet är skillnaden mellan det verkliga värdet för de egetkapitalinstrument som ersätter de indragna egetkapitalinstrumenten och det verkliga värdet netto för de indragna egetkapitalinstrumenten, per tidpunkten för tilldelningen av de nya egetkapitalinstrumenten. Det verkliga värdet netto för de indragna egetkapitalinstrumenten är deras verkliga värde, omedelbart innan indragningen, minus beloppet för eventuella ersättningar till den anställde vid indragningen av de egetkapitalinstrument vilka redovisas som en minskning av eget kapital i enlighet med b ovan. Om företaget inte betraktar de nya tilldelade egetkapitalinstrumenten som en ersättning för dem som dragits in, ska företaget redovisa dessa nya egetkapitalinstrument som en ny tilldelning av egetkapitalinstrument.
- 28A Om ett företag eller motpart kan välja huruvida det ska uppfylla ett villkor som inte är ett intjäningsvillkor ska företaget behandla företagets eller motpartens underlåtenhet att uppfylla detta villkor som inte är ett intjäningsvillkor under intjänandeperioden som en indragning.
- 29 Om ett företag återköper egetkapitalinstrument som blivit intjänade ska betalningen till den anställde redovisas som en minskning av eget kapital, förutom till den del betalningen överstiger det verkliga värdet för de återköpta egetkapitalinstrumenten, enligt värderingen per återköpstidpunkten. Det eventuella överskjutande beloppet redovisas som kostnad.

## AKTIERELATERADE ERSÄTTNINGAR SOM REGLERAS MED KONTANTER

- 30** När det gäller aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter ska företaget värdera de varor och tjänster som köps och de skulder som uppkommer till det verkliga värdet för skulden, med beaktande av kraven i punkterna 31–33D. Fram till dess att skulden är reglerad ska företaget omvärdera det verkliga värdet för skulden per slutet av varje rapportperiod samt per likviddagen, där varje förändring av det verkliga värdet redovisas i periodens resultat.
- 31 Ett företag kan exempelvis som en del av ersättningspaketet tilldela syntetiska optioner till sina anställda, vilket medför att de anställda är berättigade till en framtida kontantersättning (i stället för egetkapitalinstrument), baserad på ökningen i företagets aktiekurs från en viss nivå och under en angiven tidsperiod. Alternativt kan ett företag ge sina anställda en rätt att erhålla en framtida kontantersättning genom att tilldela dem rätt till aktier (inklusive aktier som ska emitteras när aktieoptionerna löses in) som är inlösningsbara, antingen genom tvingande inlösen (exempelvis vid anställningens upphörande) eller på den anställdes begäran. Dessa arrangemang är exempel på aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter. Syntetiska optioner används för att illustrera några av kraven i punkterna 32–33D. Kraven i de punkterna gäller emellertid för alla aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter.
- 32 Företaget ska redovisa de erhållna tjänsterna, och den uppkomna skulden avseende ersättningen för dessa, när de anställda utför tjänsterna. Exempelvis intjänas vissa syntetiska optioner direkt och då behöver inte de anställda fullgöra en viss tjänstgöringsperiod för att vara berättigade till kontantersättningen. Såvida det inte finns belägg för motsatsen, ska företaget anta att de tjänster som de anställda utför som ersättning för syntetiska optioner har erhållits. Företaget ska således omedelbart redovisa de erhållna tjänsterna och skulden avseende ersättningen för dessa. Om de tilldelade syntetiska optionerna inte intjänas förrän de anställda fullgjort en viss tjänstgöringsperiod, ska företaget redovisa de erhållna tjänsterna och skulden avseende ersättningen för dessa, när de anställda utför tjänsterna under den tjänstgöringsperioden.
- 33 Skulden ska värderas, vid första redovisningstillfället och per varje rapportperiods slut till dess att skulden är reglerad, till det verkliga värdet för de syntetiska optionerna genom tillämpning av en optionsvärderingsmodell, med beaktande av gällande villkor och bestämmelser för tilldelningen av de syntetiska optionerna och till den del de anställda per rapportperiodens slut har utfört tjänsterna, med beaktande av kraven i punkterna 33A–33D. Ett företag kan förändra de villkor och bestämmelser enligt vilka aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter tilldelas. Vägledning för en ändring av en aktierelaterad ersättning vars klassificering ändras från reglerad med kontanter till reglerad med egetkapitalinstrument återfinns i punkterna B44A–B44C i bilaga B.

**Hur intjäningsvillkor och andra villkor beaktas**

- 33A En tilldelning av aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter kan vara villkorad av att angivna intjäningsvillkor uppfylls. Det kan finnas prestationsvillkor som måste uppfyllas, såsom att företaget uppnår en viss vinstökning eller en viss ökning av företagets aktiekurs. Intjäningsvillkor, andra än marknadsvillkor, ska vid värderingstidpunkten inte beaktas vid bedömningen av det verkliga värdet av aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter. I stället beaktas intjäningsvillkor, andra än marknadsvillkor, genom justering av det antal tilldelningar som ingår i värderingen av skulden till följd av transaktionen.
- 33B Vid tillämpning av kraven i punkt 33A ska företaget redovisa ett värde för de varor eller tjänster som erhålls under intjänandeperioden. Värdet ska vara baserat på bästa möjliga bedömning av det antal tilldelningar som förväntas intjänas. Företaget ska, om så krävs, ompröva den bedömningen om det senare visar sig att det antal tilldelningar som förväntas intjänas skiljer sig från tidigare bedömningar. Vid intjänandetidpunkten ska företaget ompröva bedömningen så att den överensstämmer med det antal tilldelningar som slutligen intjänades.
- 33C Marknadsvillkor, exempelvis en målkurs för en aktie som intjänandet (eller möjligheten till inlösen) är villkorad av, samt villkor som inte är intjänandevillkor, ska beaktas vid uppskattningen av det verkliga värdet av de tilldelade aktierelaterade ersättningarna som regleras med kontanter och vid omvärdering av det verkliga värdet i slutet av varje rapportperiod samt per likviddagen.

- 33D Till följd av tillämpningen av punkterna 30–33C motsvaras det sammanlagda värde som slutligen redovisas för erhållna varor eller tjänster som ersättning för aktierelaterad ersättning som regleras med kontanter, de likvida medel som betalas ut.

#### AKTIERELATERADE ERSÄTTNINGAR MED EN NETTOREGLERINGSBESTÄMMELSE FÖR SKYLDIGHET ATT HÅLLA INNE KÄLLSKATT

- 33E Företag kan enligt skattelagstiftning eller andra skattebestämmelser vara ålagda att hålla inne ett belopp för den anställdes skattskyldighet till följd av aktierelaterad ersättning och överföra detta belopp, vanligtvis i kontanter, till skattemyndigheten å den anställdes vägnar. För att uppfylla denna skyldighet kan villkoren i avtalet om aktierelaterad ersättning medge eller kräva att företaget håller inne ett antal egetkapitalinstrument, som motsvarar det monetära värdet av den anställdes skattskyldighet, från det totala antalet egetkapitalinstrument som annars skulle ha emitterats till den anställde vid inlösen (eller intjänande) av aktierelaterad ersättning (det vill säga att avtalet om aktierelaterad ersättning har en "netto regleringsbestämmelse").
- 33F Som ett undantag från bestämmelserna i punkt 34 ska den transaktion som beskrivs i punkt 33E i sin helhet klassificeras som en aktierelaterad ersättning som regleras med egetkapitalinstrument om den skulle ha klassificerats så i avsaknad av netto regleringsbestämmelsen.
- 33G Företaget tillämpar punkt 29 i denna standard för att redovisa aktier som hålls inne för att finansiera betalning till skattemyndigheten avseende den anställdes skattskyldighet till följd av den aktierelaterade ersättningen. Betalningen ska därför redovisas som ett avdrag från eget kapital för de aktier som hålls inne, utom eventuell del av betalningen som överstiger det verkliga värdet på dagen för netto regleringen av de egetkapitalinstrument som hålls inne.
- 33H Undantaget i punkt 33F gäller inte
- ett avtal om aktierelaterade ersättningar med en netto regleringsbestämmelse där det inte finns någon skyldighet för företaget enligt skattelagstiftning eller andra skattebestämmelser att hålla inne ett belopp för den anställdes skattskyldighet till följd av den aktierelaterade ersättningen, eller
  - egetkapitalinstrument som företaget håller inne utöver den anställdes skattskyldighet till följd av den aktierelaterade ersättningen (dvs. företaget höll inne aktier till ett värde som överstiger det monetära värdet av den anställdes skattskyldighet). Sådana innehållna överskjutande aktier ska redovisas som aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter när beloppet betalas kontant (eller med andra tillgångar) till den anställde.

#### AKTIERELATERADE ERSÄTTNINGAR MED KONTANTREGLERING SOM ALTERNATIV

- 34 När det gäller aktierelaterade ersättningar där avtalsvillkoren ger antingen företaget eller dess motpart rätten att avgöra om företaget ska reglera transaktionerna med kontanter (eller andra tillgångar) eller genom att emittera egetkapitalinstrument, ska företaget redovisa transaktionerna, eller delar av dem, som aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter om, och till den del som, företaget ådragit sig en skyldighet att reglera transaktionerna med kontanter eller andra tillgångar, eller som aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument om, och till den del som, en sådan skyldighet inte uppkommit.**

#### **Aktierelaterade ersättningar med avtalsvillkor som ger motparten valmöjlighet i fråga om regleringen**

- 35 Om ett företag har tilldelat motparten rätten att välja om aktierelaterade ersättningar ska regleras med kontanter<sup>(36)</sup> eller genom emission av egetkapitalinstrument, har företaget tilldelat ett sammansatt finansiellt instrument, som omfattar en skulddel (det vill säga motpartens rätt att kräva kontant ersättning) och en egetkapitaldel (det vill säga motpartens rätt att kräva reglering med egetkapitalinstrument i stället för med kontanter). När det gäller transaktioner med parter som inte är anställda, i vilka det verkliga värdet för erhållna varor eller tjänster beräknas direkt, ska företaget värdera egetkapitaldelen i det sammansatta finansiella instrumentet som skillnaden mellan det verkliga värdet för erhållna varor eller tjänster och det verkliga värdet för skulddelen, per den tidpunkt då varorna eller tjänsterna erhålls.

<sup>(36)</sup> I punkterna 35–43 omfattar alla hänvisningar till kontanter även andra tillgångar i företaget.

- 36 För andra transaktioner, inklusive transaktioner med anställda, ska företaget beräkna det verkliga värdet för det sammansatta finansiella instrumentet per värderingstidpunkten, med beaktande av de villkor och bestämmelser enligt vilka rätten till kontanter eller egetkapitalinstrument tilldelades.
- 37 För att tillämpa punkt 36 ska företaget först beräkna det verkliga värdet för skulddelen och sedan beräkna det verkliga värdet för egetkapitaldelen – med beaktande av att motparten måste förverka rätten att erhålla kontanter för att kunna erhålla egetkapitalinstrumentet. Det verkliga värdet för det sammansatta finansiella instrumentet är summan av de två delarnas verkliga värden. Aktierelaterade ersättningar där motparten har möjlighet att välja hur regleringen ska gå till har emellertid ofta en struktur som innebär att det är samma verkliga värde för båda alternativen. Motparten kan exempelvis ha en valmöjlighet att erhålla aktieoptioner eller syntetiska optioner som regleras med kontanter. I sådana fall är det verkliga värdet för egetkapitaldelen noll, och det verkliga värdet för det sammansatta finansiella instrumentet blir följaktligen lika med det verkliga värdet för skulddelen. Omvänt gäller att om regleringsalternativens verkliga värden skiljer sig från varandra, är det verkliga värdet för egetkapitaldelen vanligen större än noll, i vilket fall det verkliga värdet för det sammansatta finansiella instrumentet blir större än det verkliga värdet för skulddelen.
- 38 Företaget ska redovisa erhållna eller köpta varor eller tjänster separat för varje del av det sammansatta finansiella instrumentet. När det gäller skulddelen ska företaget redovisa de köpta varorna eller tjänsterna och en skuld motsvarande ersättningen för dessa varor eller tjänster när motparten levererar varorna eller utför tjänsterna, i enlighet med de krav som gäller för aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter (punkterna 30–33). När det gäller en eventuell egetkapitaldel ska företaget redovisa de erhållna varorna eller tjänsterna, och en ökning av eget kapital, när motparten levererar varorna eller utför tjänsterna, i enlighet med kraven som gäller för aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument (punkterna 10–29).
- 39 Per regleringstidpunkten ska företaget omvärdera skulden till dess verkliga värde. Om företaget reglerar skulden genom att emittera egetkapitalinstrument i stället för att betala med kontanter, ska skulden överföras direkt till eget kapital, som ersättning för de emitterade egetkapitalinstrumenten.
- 40 Om företaget reglerar skulden genom att betala med kontanter i stället för att emittera egetkapitalinstrument, gäller ersättningen som en reglering av skulden i sin helhet. En eventuell tidigare redovisad egetkapitaldel kvarstår som eget kapital. Genom att välja att reglera skulden med kontanter har motparten förverkat rätten att erhålla egetkapitalinstrument. Detta krav förhindrar emellertid inte företaget från att redovisa en omföring inom eget kapital, exempelvis från en del av eget kapital till en annan.

#### **Aktierelaterade ersättningar med villkor som ger företaget valmöjlighet i fråga om regleringen**

- 41 När det gäller aktierelaterade ersättningar där avtalsvillkoren ger företaget valmöjlighet att reglera antingen med kontanter eller genom att emittera egetkapitalinstrument, ska företaget fastställa om det har en befintlig förpliktelse att reglera med kontanter och redovisa den aktierelaterade ersättningen i enlighet med detta. Företaget har en befintlig förpliktelse att reglera med kontanter om alternativet att reglera med egetkapitalinstrument saknar kommersiell innebörd (exempelvis då företaget av rättsliga skäl är förhindrat från att emittera aktier), eller om företagets tidigare praxis eller uttalade policy har varit att reglera med kontanter, eller om det i allmänhet brukar reglera med kontanter när det är ett önskemål hos motparten.
- 42 Om företaget har en befintlig förpliktelse att reglera med kontanter ska det redovisa transaktionen i enlighet med kraven för aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter, i punkterna 30–33.
- 43 Om det inte finns en sådan förpliktelse ska företaget redovisa transaktionen i enlighet med kraven för aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument, i punkterna 10–29. Vid reglering gäller följande:
- a) Om företaget väljer att reglera med kontanter, ska kontantärsättningen redovisas som ett återköp av en andel, det vill säga som en minskning av eget kapital, förutom enligt vad som anges i c nedan.

- b) Om företaget väljer att reglera genom att emittera egetkapitalinstrument, behövs ingen ytterligare redovisning (annat än, när så krävs, en omföring från en del av eget kapital till en annan), förutom enligt vad som anges i c nedan.
- c) Om företaget väljer att reglera enligt det alternativ som, per regleringstidpunkten, har det högre verkliga värdet, ska det redovisa en extra kostnad för det erlagda överskjutande värdet, det vill säga skillnaden mellan de erlagda kontanterna och det verkliga värdet för de egetkapitalinstrument som annars hade emitterats, eller skillnaden mellan det verkliga värdet för de emitterade egetkapitalinstrumenten och den kontantlikvid som annars hade erlagts, beroende på vilket som är tillämpligt.

#### AKTIERELATERADE ERSÄTTNINGAR MELLAN KONCERNFÖRETAG (ÄNDRINGAR 2009)

43A För aktierelaterade ersättningar mellan koncernföretag i dessas separata eller individuella finansiella rapporter ska företaget som erhåller varorna eller tjänsterna värdera dessa som en aktierelaterad ersättning som antingen reglerats med egetkapitalinstrument eller med kontanter, där följande värderas:

- a) Karaktären på den ersättning som tilldelats, och
- b) dess egna rättigheter och förpliktelser.

Beloppet som redovisas av företaget som erhåller varorna eller tjänsterna kan avvika från beloppet som redovisas av koncernen eller av annat koncernföretag som reglerar den aktierelaterade ersättningen.

43B Företaget som erhåller varorna eller tjänsterna ska värdera de erhållna varorna eller tjänsterna som en aktierelaterad ersättning som regleras med egetkapitalinstrument när

- a) ersättningarna som tilldelats är dess egna egetkapitalinstrument, eller
- b) företaget inte har någon förpliktelse att reglera den aktierelaterade ersättningen.

Företaget ska senare bara omvärdera sådan aktierelaterad ersättning som regleras med egetkapitalinstrument, om intjäningsvillkor som inte utgör marknadsvillkor förändras enligt punkterna 19–21. I övriga fall ska företaget som erhåller varorna eller tjänsterna värdera de erhållna varorna eller tjänsterna som en aktierelaterad ersättning som regleras med kontanter.

43C Det företag som reglerar en aktierelaterad ersättning när annat koncernföretag erhåller varorna eller tjänsterna ska bara redovisa transaktionen som en aktierelaterad ersättning som regleras med egetkapitalinstrument, om den reglerats med företagets egna egetkapitalinstrument. I annat fall ska transaktionen redovisas som en aktierelaterad ersättning som regleras med kontanter.

43D Vissa koncerntransaktioner innebär återbetalningar som kräver att ett koncernföretag betalar ett annat för de aktierelaterade ersättningarna till leverantörerna av varorna eller tjänsterna. I sådana fall ska det företag som erhåller varorna eller tjänsterna redovisa den aktierelaterade ersättningen enligt punkt 43B, oavsett koncerninternt avtal om återbetalning.

#### UPPLYSNINGAR

44 Ett företag ska lämna upplysningar som hjälper användarna av de finansiella rapporterna att förstå karaktären och innebörden avseende eventuella avtal om aktierelaterade ersättningar under perioden.

45 För att uppfylla principen i punkt 44 ska företaget lämna minst följande upplysningar:

- a) En beskrivning av varje typ av avtal om aktierelaterade ersättningar som förelåg vid något tillfälle under perioden, inklusive allmänna villkor och bestämmelser för varje avtal, exempelvis intjäningskrav, längsta löptid för tilldelade optioner samt regleringsmetod (exempelvis med kontanter eller eget kapital). Ett företag med i allt väsentligt liknande typer av avtal om aktierelaterade ersättningar kan slå samman informationen, såvida det inte behövs upplysningar för varje avtal för att uppfylla principen i punkt 44.

- b) Antalet och vägda genomsnittliga lösenpriser för aktieoptioner för var och en av följande grupper:
- i) Utestående vid periodens början.
  - ii) Tilldelade under perioden.
  - iii) Förverkade under perioden.
  - iv) Inlösta under perioden.
  - v) Förfallna under perioden.
  - vi) Utestående vid periodens slut.
  - vii) Inlösningsbara vid periodens slut.
- c) För aktieoptioner som lösts in under perioden, den vägda genomsnittliga aktiekursen per lösendagen. Om optionerna lösts in regelbundet under hela perioden, kan företaget i stället lämna upplysningar om den vägda genomsnittliga aktiekursen under perioden.
- d) För aktieoptioner som är utestående vid periodens slut, upplysningar om intervallet för lösenpriset och den vägda genomsnittliga återstående avtalade löptiden. Om intervallet för lösenpriser är stort ska de utestående optionerna delas in i mer lämpliga intervall så att det bättre går att bedöma hur många ytterligare aktier som kan komma att emitteras, tidpunkten för emissionen samt vilket kontantbelopp som kan komma att erhållas när dessa optioner löses in.
- 46 Företaget ska lämna upplysningar som hjälper användarna av de finansiella rapporterna att förstå hur det verkliga värdet fastställdes för de under perioden erhållna varorna eller tjänsterna eller tilldelade egetkapitalinstrumenten.**
- 47 Om företaget indirekt har uppskattat det verkliga värdet för varor eller tjänster som erhållits som ersättning för företagets egetkapitalinstrument, genom hänvisning till det verkliga värdet för tilldelade egetkapitalinstrument, ska företaget, för att uppfylla principen i punkt 46, minst lämna upplysningar om följande:
- a) För aktieoptioner som tilldelats under perioden, det vid värderingstidpunkten vägda genomsnittliga verkliga värdet för dessa optioner samt information om hur detta verkliga värde beräknades, inklusive
    - i) vilken optionsvärderingsmodell som använts och indata i modellen, inklusive vägd genomsnittlig aktiekurs, lösenpris, förväntad volatilitet, optionens löptid, förväntad utdelning, riskfri ränta samt andra indata, såsom vilken metod som använts och vilka antaganden som gjorts i syfte att beakta effekterna av förväntad tidig inlösen,
    - ii) hur den förväntade volatiliteten fastställdes, inklusive en förklaring av i vilken utsträckning den förväntade volatiliteten baserades på tidigare volatilitet, och
    - iii) huruvida och på vilket sätt eventuella andra inslag i optionstilldelningen beaktades i beräkningen av det verkliga värdet, såsom ett marknadsvillkor.
  - b) För andra egetkapitalinstrument som tilldelats under perioden (det vill säga andra än aktieoptioner), det vid värderingstidpunkten vägda genomsnittliga verkliga värdet för dessa egetkapitalinstrument, antalet egetkapitalinstrument samt information om hur detta verkliga värde beräknats, inklusive
    - i) om det verkliga värdet inte beräknades baserat på ett observerbart marknadspris, hur det fastställdes,
    - ii) huruvida och på vilket sätt förväntad utdelning beaktades i beräkningen av det verkliga värdet, och
    - iii) huruvida och på vilket sätt eventuella andra inslag i de tilldelade egetkapitalinstrumenten beaktades i beräkningen av det verkliga värdet.



- c) För avtal om aktierelaterade ersättningar som förändrades under perioden,
- i) en förklaring av dessa förändringar,
  - ii) det tilldelade tillkommande verkliga värdet (som ett resultat av dessa förändringar), och
  - iii) information om hur det tilldelade tillkommande verkliga värdet beräknades, i överensstämmelse med kraven som anges i a och b ovan, i tillämpliga fall.
- 48 Om företaget har beräknat det verkliga värdet för de varor eller tjänster som erhållits under perioden direkt, ska företaget lämna upplysning om hur detta verkliga värde fastställdes, exempelvis huruvida det verkliga värdet beräknades utifrån ett marknadspris för dessa varor eller tjänster.
- 49 Om företaget har frångått antagandet i punkt 13, ska det lämna upplysning om detta och förklara orsaken till detta.
- 50 Företag ska lämna upplysningar som hjälper användarna av de finansiella rapporterna att förstå effekterna av aktierelaterade ersättningar på företagets resultat för perioden och på företagets finansiella ställning.
- 51 För att uppfylla principen i punkt 50 ska företaget lämna minst följande upplysningar:
- a) Den sammanlagda kostnad som redovisats för perioden, som uppkommit i samband med aktierelaterade ersättningar där de erhållna varorna eller tjänsterna inte uppfyllt kraven för att redovisas som tillgångar och följaktligen direkt redovisats som kostnad, inklusive en separat upplysning om den andel av den sammanlagda kostnaden som uppkommit vid transaktioner som redovisats som aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument.
  - b) För skulder som uppkommer vid aktierelaterade ersättningar,
    - i) det sammanlagda redovisade värdet vid periodens slut, och
    - ii) det sammanlagda realvärdet vid periodens slut för skulder för vilka motpartens rätt, vid periodens slut, till ersättning i kontanter eller andra tillgångar hade intjänats (exempelvis en intjänad syntetisk option).
- 52 Om det visar sig att de upplysningar som ska lämnas enligt kraven i denna standard inte uppfyller principerna i punkterna 44, 46 och 50, ska företaget lämna ytterligare erforderliga upplysningar för att uppfylla dem. Om exempelvis ett företag har klassificerat aktierelaterade ersättningar som reglerade med egetkapitalinstrument i enlighet med punkt 33F, ska företaget lämna upplysning om det beräknade belopp som det räknar med att överföra till skattemyndigheten för att reglera den anställdes skattskyldighet när det är nödvändigt att informera användarna om effekterna på de framtida kassaflödena till följd av avtalet om aktierelaterade ersättningar.

#### ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- 53 När det gäller aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument, ska företaget tillämpa denna standard på de tilldelningar av aktier, aktieoptioner eller andra egetkapitalinstrument som tilldelats efter den 7 november 2002 och som fortfarande inte var intjänade när denna standard träder i kraft.
- 54 Företaget uppmuntras, men det är inget krav, att tillämpa denna standard på andra tilldelningar av egetkapitalinstrument om företaget har offentliggjort det vid värderingstidpunkten fastställda verkliga värdet för dessa egetkapitalinstrument.
- 55 När det gäller tilldelningar av egetkapitalinstrument på vilka denna standard tillämpas, ska företaget räkna om den jämförande informationen och, i tillämpliga fall, göra en justering av balanserade vinstmedel i ingående balans för den tidigaste perioden som presenteras.
- 56 Företaget ska dock även lämna upplysningar, i enlighet med kraven i punkterna 44 och 45, om alla tilldelningar av egetkapitalinstrument på vilka denna standard inte har tillämpats (såsom egetkapitalinstrument som tilldelats den 7 november 2002 eller tidigare).
- 57 Om, efter ikraftträdandet av denna standard, ett företag ändrar villkoren eller bestämmelserna för en tilldelning av egetkapitalinstrument på vilka denna standard inte har tillämpats, ska företaget ändå tillämpa punkterna 26–29 vid redovisningen av sådana eventuella förändringar.

- 58 För skulder som uppkommer i samband med aktierelaterade ersättningar som föreligger vid ikraftträdandet av denna standard, ska denna standard tillämpas retroaktivt. När det gäller dessa skulder ska företaget räkna om den jämförande informationen, inklusive göra en justering av balanserade vinstmedel i ingående balans för den tidigaste perioden som presenteras, för vilken den jämförande informationen har räknats om, det krävs emellertid inte att företaget räknar om den jämförande informationen till den del informationen avser en period eller ett datum före den 7 november 2002.
- 59 Företaget uppmuntras, men det är inget krav, att tillämpa denna standard retroaktivt på andra skulder som uppkommit i samband med aktierelaterade ersättningar, exempelvis på skulder som reglerades under en period för vilken jämförande information lämnas.
- 59A Ett företag ska tillämpa ändringarna i punkterna 30, 31, 33–33H och B44A–B44C enligt vad som anges nedan. Tidigare perioder ska inte omräknas.
- a) Ändringarna i punkterna B44A–B44C tillämpas endast på ändringar som inträffar den dag då företaget först tillämpar ändringarna eller senare.
- b) Ändringarna i punkterna 30, 31 och 33–33D tillämpas på aktierelaterade ersättningar som inte är intjänade vid den tidpunkt då företaget först tillämpar ändringarna och på aktierelaterade ersättningar med en tilldelningsdag som infaller den dag då företaget först tillämpar ändringarna eller senare. För aktierelaterade ersättningar som inte är intjänade och som tilldelats före den dag då företaget först tillämpar ändringarna ska företaget omvärdera skulden vid denna tidpunkt och redovisa omvärderingseffekten som ingående balanserat resultat (eller annan komponent i eget kapital, efter vad som är lämpligt) för den rapportperiod då ändringarna börjar tillämpas.
- c) Ändringarna i punkterna 33E–33H och ändringarna i punkt 52 tillämpas på aktierelaterade ersättningar som inte är intjänade (eller intjänade men inte inlösta) vid den tidpunkt då företaget först tillämpar ändringarna, och på aktierelaterade ersättningar med en tilldelningsdag som infaller den dag då företaget först tillämpar ändringarna eller senare. För icke intjänade (eller intjänade men inte inlösta) aktierelaterade ersättningar (eller delar därav) som tidigare klassificerats som aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter, men nu klassificeras som reglerade med egetkapitalinstrument i enlighet med ändringarna, ska företaget omklassificera det redovisade värdet av skulden för de aktierelaterade ersättningarna till eget kapital vid den tidpunkt då företaget först tillämpar ändringarna.
- 59B Trots kraven i punkt 59A får ett företag tillämpa ändringarna i punkt 63D retroaktivt, med beaktande av övergångsbestämmelserna i punkterna 53–59 i denna standard, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, om, och endast om, detta är möjligt utan användning av i efterhand erhållen information. Om ett företag väljer retroaktiv tillämpning måste detta gälla för alla ändringar som införts genom *Klassificering och värdering av aktierelaterade ersättningar* (Ändring av IFRS 2).

#### IKRAFTTRÄDANDE

- 60 Ett 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 en period som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.
- 61 IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) och *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009 innebar att punkt 5 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (omarbete 2008) för en tidigare period ska ändringarna även tillämpas för denna tidigare period.
- 62 Ett företag ska tillämpa följande ändringar retroaktivt för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare:
- a) Kraven i punkt 21A avseende behandlingen av villkor som inte är intjäningsvillkor,

b) de ändrade definitionerna av "bli intjänad" och "intjäningsvillkor" i bilaga A,

c) ändringarna i punkterna 28 och 28A avseende indragningar.

Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar på en period som börjar före den 1 januari 2009 ska företaget lämna upplysning om detta.

63 Ett företag ska retroaktivt tillämpa följande ändringar som införts genom *Koncerninterna aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter*, utfärdad i juni 2009, med beaktande av övergångsbestämmelserna i punkterna 53–59, i enlighet med IAS 8 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare:

a) Ändringen av punkt 2, strykningen av punkt 3 och tillägget av punkterna 3A och 43A–43D samt punkterna B45, B47, B50, B54, B56–B58 och B60 i bilaga B beträffande redovisning av transaktioner mellan koncernföretag.

b) De omarbetade definitionerna i bilaga A av följande termer:

- Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter
- Aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument
- Avtal om aktierelaterade ersättningar
- Aktierelaterade ersättningar.

Om uppgifter för retroaktiv tillämpning saknas, ska företag i sina separata eller individuella finansiella rapporter redovisa de belopp som tidigare redovisats i koncernredovisningen. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar på en period som börjar före den 1 januari 2010, ska det lämna upplysning om detta.

63A IFRS 10 *Koncernredovisning* och IFRS 11, utfärdade i maj 2011, ändrade punkt 5 i bilaga A. Ett företag ska tillämpa denna ändring när de tillämpar IFRS 10 och IFRS 11.

63B Genom *Årliga förbättringscykeln 2010–2012 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2013, ändrades punkterna 15 och 19. I bilaga A ändrades definitionerna av "intjäningsvillkor" och "marknadsvillkor", och definitionerna av "prestationsvillkor" och "tjänstgöringsvillkor" lades till. Företagen ska tillämpa den ändringen framåtriktad på aktierelaterade ersättningar vars tilldelningstidpunkt är den 1 juli 2014 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

63C IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkt 6. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 9.

63D *Klassificering och värdering av aktierelaterade ersättningar* (Ändring av IFRS 2), som utfärdades i juni 2016, innebar ändring av punkterna 19, 30–31, 33, 52 och 63 samt tillägg av punkterna 33A–33H, 59A–59B, 63D och B44A–B44C och tillhörande rubriker. 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.

63E Genom *Ändringar av hänvisningar till det konceptuella ramverket i IFRS-standarder*, utfärdad 2018, ändrades fotnoten till definitionen av ett egetkapitalinstrument i bilaga A. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten om företaget samtidigt tillämpar alla andra ändringar enligt *Ändringar av hänvisningar till det konceptuella ramverket i IFRS-standarder*. Ett företag ska tillämpa ändringarna av IFRS 2 retroaktivt, med beaktande av övergångsbestämmelserna i punkterna 53–59 i denna standard, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar samt fel*. Om ett företag fastställer att en retroaktiv tillämpning skulle vara praktiskt ogenomförbar eller medföra onödiga kostnader eller insatser ska det dock tillämpa ändringen av IFRS 2 med hänvisning till punkterna 23–28, 50–53 och 54F i IAS 8.

## UPPHÄVANDE AV TOLKNINGAR

64 *Koncerninterna aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter*, utfärdad i juni 2009, ersätter IFRIC 8 *Tillämpningsområde för IFRS 2* och IFRIC 11 *IFRS 2 – Transaktioner med egna aktier, även koncerninterna*. I det dokumentets ändringar ingick följande tidigare krav i IFRIC 8 och IFRIC 11:

- a) Ändring av punkt 2 och tillägg av punkt 13A beträffande redovisning av transaktioner där företaget inte kan identifiera alla eller vissa av de erhållna varorna eller tjänsterna. Dessa krav tillämpades för räkenskapsår som började den 1 maj 2006 eller senare.
- b) Tillägg av punkterna B46, B48, B49, B51–B53, B55, B59 och B61 i bilaga B beträffande transaktioner mellan koncernföretag. Kraven tillämpades för räkenskapsår som började den 1 mars 2007 eller senare.

Kraven tillämpades retroaktivt i enlighet med kraven i IAS 8, som omfattas av övergångsbestämmelserna till IFRS 2.

## Bilaga A

## Definitioner

Denna bilaga är en del av standarden.

**aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter**

**Aktierelaterade ersättningar** genom vilka företaget förvärvar varor eller tjänster genom att påta sig en förpliktelse att överföra kontanter eller andra tillgångar till leverantören av varorna eller tjänsterna mot belopp som baseras på kursen (eller värdet) på företagets eller annat koncernföretags  **egetkapitalinstrument** (inklusive aktier eller **aktieoptioner**).

**anställda eller andra personer som tillhandahåller liknande tjänster**

Personer som själva utför tjänster för företaget och som antingen a) betraktas som anställda av juridiska eller skattemässiga skäl, b) arbetar åt företaget under företagets ledning på samma sätt som de personer som betraktas som anställda av juridiska eller skattemässiga skäl eller c) utför tjänster av samma slag som dem som de anställda utför. Begreppet omfattar exempelvis all ledningspersonal, det vill säga de personer som har befogenhet och ansvar för planering, ledning och styrning av företaget, inklusive styrelseledamöter som ej är anställda i företaget.

 **egetkapitalinstrument**

Ett avtal som styrker en residual rätt i ett företags tillgångar efter avdrag för alla dess skulder <sup>(37)</sup>.

**tilldelat egetkapitalinstrument**

Rätten (villkorad eller ovillkorad) till ett  **egetkapitalinstrument** i företaget och som det överlåtit på annan part genom ett avtal om **aktierelaterade ersättningar**.

**aktierelaterade ersättningar som regleras genom egetkapitalinstrument**

**Aktierelaterade ersättningar** där företaget

- a) erhåller varor eller tjänster som ersättning för sina egna  **egetkapitalinstrument** (inklusive aktier eller **aktieoptioner**), eller
- b) erhåller varor eller tjänster men utan förpliktelse att reglera transaktionen med leverantören.

**verkligt värde**

Det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas, en skuld regleras, eller ett **tilldelat egetkapitalinstrument** överlåtas, mellan kunniga och intresserade parter som är oberoende av varandra.

**tilldelningstidpunkt**

Det datum då ett företag och en annan part (exempelvis en anställd) ingår ett **avtal om aktierelaterade ersättningar**, det vill säga när företaget och motparten är överens om villkoren och bestämmelserna för avtalet. Per tilldelningstidpunkten tilldelar företaget motparten rätten till kontanter, andra tillgångar eller  **egetkapitalinstrument** i företaget, under förutsättning att eventuella angivna **intjäningsvillkor**, är uppfyllda. Om avtalet är beroende av en godkännandeprocess (exempelvis genom aktieägarerna), är tilldelningstidpunkten den tidpunkt då godkännandet erhålls.

<sup>(37)</sup> I det konceptuella ramverket för finansiell rapportering, utfärdat 2018, definieras en skuld som "en befintlig förpliktelse för företaget att överföra en ekonomisk resurs till följd av inträffade händelser".

**realvärde**

Skillnaden mellan det **verkliga värdet** för aktierna som motparten har (en villkorad eller ovillkorad) rätt att teckna sig för eller erhålla, och den eventuella aktiekurs som motparten ska (eller kommer att bli tvungen att) betala för dessa aktier. Så har exempelvis en *aktieoption* med ett lösenpris om 15 VE<sup>(38)</sup>, för en aktie med ett verkligt värde om 20 VE, realvärdet 5 VE.

**marknadsvillkor**

Ett **prestationsvillkor** som lösenpriset, intjänandet av eller möjligheten till inlösen för ett **egetkapitalinstrument** är beroende av och som är relaterat till marknadspriset (eller värdet) av företags **egetkapitalinstrument** (eller egetkapitalinstrumenten i ett annat företag i samma koncern), såsom

- a) uppnående av en angiven aktiekurs eller ett angivet **realvärde** av en **aktieoption**, eller
- b) uppnående av ett angivet mål som grundas på marknadspriset (eller värdet) av företags **egetkapitalinstrument** (eller egetkapitalinstrumenten i ett annat företag inom samma koncern) i förhållande till ett index av marknadspriser på andra företags **egetkapitalinstrument**.

Ett marknadsvillkor kräver att motparten fullgör en angiven tjänstgöringsperiod (dvs. ett **tjänstgöringsvillkor**); tjänstgöringskravet kan vara uttryckligt eller underförstått.

**värderingstidpunkt**

Det datum då det **verkliga värdet** för tilldelade egetkapitalinstrument beräknas enligt denna standard. När det gäller transaktioner med **anställda och andra personer som tillhandahåller liknande tjänster** är värderingstidpunkten **tilldelningstidpunkten**. När det gäller transaktioner med parter som inte är anställda (och som tillhandahåller liknande tjänster), är värderingstidpunkten det datum då företaget erhåller varorna eller motparten utför tjänsterna.

**prestationsvillkor**

Ett **intjäningsvillkor** som kräver

- a) att motparten fullgör en angiven tjänstgöringsperiod (dvs. ett **tjänstgöringsvillkor**); tjänstgöringskravet kan vara uttryckligt eller underförstått, och
- b) Att angivna prestationsmål ska uppnås medan motparten fullgör den tjänst som krävs i a

Perioden för fullgörandet av prestationsmålen

- a) får inte sträcka sig utöver tjänstgöringsperiodens slut, och
- b) får inledas före tjänstgöringsperioden på villkor att den första dagen för prestationsmålet inte ligger betydligt före den första dagen i tjänstgöringsperioden.

<sup>(38)</sup> I den här bilagan betecknas monetära belopp i "valutaenheter" (VE).

Ett prestationsmål definieras med hänvisning till

- a) företagets egna verksamheter (eller aktiviteter) eller verksamheter eller aktiviteter som bedrivs av något annat företag i samma koncern (dvs. ett icke-marknadsrelaterat villkor), eller
- b) priset (eller värdet) på företagets  **egetkapitalinstrument**  eller på egetkapitalinstrumenten i något annat företag i samma koncern (inklusive aktier och  **aktieoptioner** ) (dvs. ett  **marknadsvillkor** ).

Ett prestationsmål kan vara relaterat antingen till resultatet för hela företaget eller till någon del av företaget (eller till någon del av koncernen), t.ex. en division eller en enskild anställd.

#### villkor som ger ägaren rätt att erhålla nya optioner

Villkor som ger ägaren rätt att erhålla ytterligare  **aktieoptioner**  närhelst ägaren löser in tidigare tilldelade optioner, där företagets aktier och inte kontanter används för att betala lösenpriset.

#### option med villkor som ger ägaren rätt att erhålla nya optioner

En ny  **aktieoption**  som tilldelas när en aktie används för att betala lösenpriset för en tidigare aktieoption.

#### tjänstgöringsvillkor

Ett  **intjäningsvillkor**  som kräver att motparten fullgör en given tjänstgöringsperiod under vilken tjänster tillhandahålls till företaget. Om motparten, oavsett skälet, upphör att tillhandahålla tjänsten under  **intjänandeperioden** , har motparten inte uppfyllt villkoret. Ett tjänstgöringsvillkor kräver inte att ett prestationsmål ska vara uppfyllt.

#### avtal om aktierelaterade ersättningar

Ett avtal mellan företaget (eller annat koncernföretag<sup>(39)</sup>) eller aktieägare i annat koncernföretag och en annan part (inklusive en anställd) som berättigar den andra parten att erhålla

- a) kontanter eller andra tillgångar från företaget för belopp baserade på kursen (eller värdet) på företagets eller annat koncernföretags  **egetkapitalinstrument**  (inklusive aktier eller  **aktieoptioner** ), eller
- b) företagets eller annat koncernföretags  **egetkapitalinstrument**  (inklusive aktier eller  **aktieoptioner** ),

under förutsättning att eventuella angivna  **intjäningsvillkor**  är uppfyllda.

#### aktierelaterade ersättningar

En transaktion där företaget

- a) erhåller varor eller tjänster från dess leverantör (inklusive en anställd) genom ett avtal om  **aktierelaterade ersättningar** , eller
- b) förpliktigas att reglera transaktionen med leverantören genom ett  **avtal om aktierelaterade ersättningar**  när ett annat koncernföretag erhåller varorna eller tjänsterna.

<sup>(39)</sup> En "koncern" definieras i bilaga A till IFRS 10 *Koncernredovisning* som "ett moderföretag och dess dotterföretag" utifrån det rapporterade företags yttersta moderföretag.

---

<b>aktieoption</b>	Ett avtal som ger innehavaren rätt, utan att det innebär en förpliktelse, att teckna aktier i företaget till en fastställd eller fastställbar kurs under en viss tidsperiod.
<b>bli intjänad</b>	Bli berättigad till. Enligt ett <b>avtal om aktierelaterade ersättningar</b> blir motpartens rätt att erhålla kontanter, andra tillgångar eller <b>egetkapitalinstrument</b> från företaget, intjänad när motpartens rätt inte längre beror på att eventuella <b>intjäningsvillkor</b> uppfylls.
<b>intjäningsvillkor</b>	Ett villkor som bestämmer om företaget får de tjänster som ger motparten rätt att erhålla kontanter, andra tillgångar eller företagets <b>egetkapitalinstrument</b> enligt ett <b>avtal om aktierelaterade ersättningar</b> . Ett intjäningsvillkor är antingen ett <b>tjänstgöringsvillkor</b> eller ett <b>prestationsvillkor</b> .
<b>intjänandeperiod</b>	Den period under vilken alla angivna <b>intjäningsvillkor</b> i ett <b>avtal om aktierelaterade ersättningar</b> ska uppfyllas.



*Bilaga B***Vägledning vid tillämpning**

Denna bilaga är en del av standarden.

**Uppskattning av verkligt värde för tilldelade egetkapitalinstrument**

B1 I punkterna B2–B41 i denna bilaga diskuteras hur det verkliga värdet för tilldelade aktier och aktieoptioner beräknas, med inriktning på de villkor och bestämmelser som är gemensamma för tilldelning av aktier och aktieoptioner till anställda. Diskussionen är därför inte fullständig. Eftersom de värderingsfrågor som behandlas nedan är inriktade på aktier och aktieoptioner som de anställda tilldelats, antas dessutom att det verkliga värdet för aktier eller aktieoptioner beräknas vid tilldelningstidpunkten. Många av värderingsfrågorna nedan (exempelvis fastställandet av förväntad volatilitet) gäller emellertid även för beräkningen av det verkliga värdet för aktier eller aktieoptioner som tilldelats parter som inte är anställda vid den tidpunkt då företaget erhåller varorna eller motparten utför tjänsterna.

*Aktier*

B2 När det gäller aktier som tilldelas de anställda ska det verkliga värdet för aktierna beräknas med utgångspunkt från marknadspriset på företagets aktier (eller ett uppskattat marknadspris, om företagets aktier inte är föremål för allmän handel), med justering för de villkor och bestämmelser som gäller för tilldelningen av aktierna (förutom avseende sådana intjäningsvillkor som undantas från beräkningen av det verkliga värdet i enlighet med punkterna 19–21).

B3 Om den anställde exempelvis inte har rätt att erhålla utdelning under intjänandeperioden, ska denna omständighet beaktas vid uppskattningen av det verkliga värdet för de tilldelade aktierna. På samma sätt gäller att om aktierna är underställda begränsningar vad gäller överlåtelse efter intjänandetidpunkten, ska detta beaktas, men endast till den del denna begränsning påverkar det pris som kunniga och intresserade marknadsaktörer skulle vara beredda att betala för den aktien. Så gäller exempelvis att om aktierna är föremål för aktiv handel på en fungerande och likvid marknad, kan det vara så att begränsningar avseende överlåtelse efter intjänande har liten, om ens någon, inverkan på det pris som kunniga och intresserade marknadsaktörer skulle vara beredda att betala för aktierna. Dessa begränsningar när det gäller överlåtelse samt andra begränsningar som gäller under intjänandeperioden, ska inte beaktas vid uppskattningen av det per tilldelningstidpunkten verkliga värdet för tilldelade aktier, eftersom dessa begränsningar beror på förekomsten av intjäningsvillkor, vilka redovisas i enlighet med punkterna 19–21.

*Aktieoptioner*

B4 För aktieoptioner som tilldelas anställda är kurser i många fall inte tillgängliga, eftersom de tilldelade optionerna omfattas av villkor och bestämmelser som inte är tillämpliga på optioner som är föremål för handel. Om det inte finns några optioner som är föremål för handel och som omfattas av liknande villkor och bestämmelser, ska det verkliga värdet för de tilldelade optionerna beräknas genom tillämpning av en optionsvärderingsmodell.

B5 Vid valet av optionsvärderingsmodell ska företaget beakta samma faktorer som kunniga och intresserade marknadsaktörer skulle beakta. Exempelvis har många optioner utställda till anställda lång löptid, de kan vanligtvis lösas in under perioden mellan intjänandetidpunkten och när optionen förfaller, och löses ofta in tidigt. Dessa faktorer bör beaktas vid uppskattningen av optionernas verkliga värde per tilldelningstidpunkten. För många företag innebär detta att de inte kan använda Black-Scholes-Mertons modell, eftersom den inte tillåter att optionen löses in innan optionen förfaller och kanske inte tillräckligt väl återspeglar effekterna av en förväntad tidig inlösen. Den tillåter inte heller möjligheten att den förväntade volatiliteten och andra indata varierar under optionens löptid. För aktieoptioner med relativt kort avtalad löptid eller som måste lösas in inom en kort tidsperiod efter intjänandetidpunkten, är eventuellt inte ovan angivna faktorer tillämpliga. I dessa fall kan Black-Scholes-Mertons modell ge ett värde som i stort överensstämmer med en mer flexibel optionsvärderingsmodell.

B6 Alla optionsvärderingsmodeller beaktar minst följande faktorer:

- a) Optionens inlösenpris.
- b) Optionens löptid.
- c) Aktuell aktiekurs på underliggande aktier.

- d) Aktiekursens förväntade volatilitet.
- e) Förväntad utdelning på aktierna (i tillämpliga fall).
- f) Riskfri ränta under optionens löptid.
- B7 Andra faktorer som kunniga och intresserade marknadsaktörer skulle beakta i sin värdering ska också beaktas (med undantag av intjäningsvillkor och villkor som ger ägaren rätt att erhålla nya optioner som undantas från beräkningen av det verkliga värdet i enlighet med punkterna 19–22).
- B8 Så gäller exempelvis att aktieoptioner som en anställd tilldelats vanligtvis inte kan lösas in under vissa perioder (exempelvis under intjänandeperioden eller under de perioder som tillsynsmyndigheter angivit). Denna faktor ska beaktas om den tillämpade optionsvärderingsmodellen annars skulle utgå från att optionen kunde lösas in när som helst under optionens löptid. Om ett företag använder en optionsvärderingsmodell som värderar optioner som endast kan lösas in när optionen förfaller, behöver emellertid ingen justering göras för det faktum att det inte går att lösa in dem under intjänandeperioden (eller vid andra tidpunkter under optionens löptid), eftersom modellen förutsätter att optionerna inte kan lösas in under dessa perioder.
- B9 Möjligheten till tidig inlösen av optioner, exempelvis på grund av att optionerna inte är fritt överlåtbara eller på grund av att de anställda vid anställningens upphörande måste lösa alla optioner som intjänats, är på motsvarande sätt en annan vanligt förekommande faktor för aktieoptioner till anställda. Effekterna av förväntad tidig inlösen ska beaktas, enligt punkterna B16–B21.
- B10 Faktorer som kunniga och intresserade marknadsaktörer inte skulle beakta vid värderingen av en aktieoption (eller andra egetkapitalinstrument) ska inte beaktas vid beräkningen av det verkliga värdet för tilldelade aktieoptioner (eller andra egetkapitalinstrument). För exempelvis aktieoptioner som anställda tilldelats, gäller att de faktorer som endast påverkar optionsvärdet från en enskild anställds synvinkel, inte är relevanta för uppskattningen av den prisuppskattning som kunniga och intresserade marknadsaktörer skulle göra.

*Indata i optionsvärderingsmodeller*

- B11 Vid uppskattningen av förväntad volatilitet för och utdelning på underliggande aktier, är målsättningen att göra en approximation av förväntningarna som skulle återspeglas i ett aktuellt marknadsvärde eller ett förhandlat pris på optionen. Vid uppskattningen av effekterna av tidig inlösen av anställdas aktieoptioner, är målsättningen på samma sätt att göra en approximation av de förväntningar som en oberoende part med tillgång till utförlig information om anställdas inlösenmönster skulle ha baserat på den information som finns tillgänglig per tilldelningstidpunkten.
- B12 Vanligtvis finns det en rad olika rimliga uppskattningar om framtida volatilitet, utdelning och inlösenmönster. Om så är fallet beräknas det förväntade värdet genom att varje värde i intervallet med rimliga uppskattningar vägs med sannolikheten för att det kommer att inträffa.
- B13 Generellt baseras förväntningar avseende framtiden på erfarenhet, med justeringar i de fall framtida utveckling rimligen väntas skilja sig från tidigare utfall. I vissa fall kan identifierbara faktorer tyda på att ojusterade historiska fakta skulle vara en relativt svag indikator när det gäller att göra antaganden om den framtida utvecklingen. Om exempelvis ett företag med två helt olika affärgrenar avyttrar den verksamhet som varit utsatt för betydligt mindre risker än den andra, är det antagligen inte lämpligt att i första hand basera rimliga antaganden om framtiden på den volatilitet som gällt tidigare.
- B14 I vissa fall finns det inga tillgängliga historiska data. Det gäller exempelvis ett företag som nyligen börsnoterats, vilket har få eller inga historiska data om volatiliteten för företagets aktiekurs. Nedan diskuteras företag som är noterade och företag som inte är noterade på börs mer utförligt.
- B15 Sammanfattningsvis ska ett företag inte basera uppskattningar av volatilitet, inlösenmönster och utdelning enbart på historiska data eller utan att överväga i vilken utsträckning den historiska erfarenheten är användbar för rimliga förutsägelser om framtiden.

*Förväntad tidig inlösen*

- B16 Anställda löser ofta in aktieoptioner tidigt, vilket kan bero på olika orsaker. Anställdas aktieoptioner kan exempelvis sällan överlätas. Detta medför ofta att de anställda löser in sina aktieoptioner tidigt, eftersom det är det enda sättet för dem att avveckla positionen. Dessutom krävs det vanligtvis att anställda vars anställning upphör löser in eventuella intjänade optioner inom en kort tidsperiod, eftersom aktieoptionerna förverkas annars. Denna omständighet leder också till tidig inlösen av anställdas aktieoptioner. Andra faktorer som påverkar tidig inlösen är riskaversion och frånvaro av förmögenhetsdiversifiering.
- B17 Metoderna för att hantera effekterna av förväntad tidig inlösen beror på vilken slags optionsvärderingsmodell som tillämpas. Förväntad tidig inlösen kan exempelvis beaktas genom att använda en uppskattning av den förväntade löptiden för optionen (vilket, när det gäller anställdas aktieoptioner, innebär tidsperioden mellan tilldelningstidpunkten och den tidpunkt då optionen väntas bli inlöst) som indata i en optionsvärderingsmodell (exempelvis Black-Scholes-Mertons modell). Alternativt kan förväntad tidig inlösen beräknas genom en binomialfördelningsmodell eller en liknande optionsvärderingsmodell i vilken avtalad löptid kan användas som indata.
- B18 Omständigheter att beakta vid uppskattningen av tidig inlösen innefattar:
- Längden på intjänandeperioden, eftersom aktieoptioner vanligtvis inte kan lösas in före utgången av denna period. Fastställandet av värderingskonsekvenserna av förväntad tidig inlösen baseras därför på antagandet att optionerna kommer att intjänas. Konsekvenserna av intjäningsvillkoren diskuteras i punkterna 19–21.
  - Den genomsnittliga tid optioner av liknande typ tidigare har förblivit utestående.
  - Aktiekurs på underliggande aktier. Tidigare erfarenheter kan tyda på att anställda brukar lösa in optioner när aktiekursen når en viss nivå över lösenpriset.
  - Den anställdes position i organisationen. Tidigare erfarenheter kan exempelvis tyda på att anställda med högre befattning tenderar att lösa in sina optioner senare än anställda med lägre befattning (vilket diskuteras mer utförligt i punkt B21).
  - Förväntad volatilitet för underliggande aktier. Normalt tenderar anställda att lösa in optioner på aktier med hög volatilitet tidigare än optioner på aktier med låg volatilitet.
- B19 Enligt vad som anges i punkt B17 kan effekterna av tidig inlösen beaktas genom att uppskattningen av optionens förväntade löptid används som indata i en optionsvärderingsmodell. Vid uppskattningen av den förväntade löptiden för aktieoptioner som tilldelats en grupp av anställda, kan företaget basera denna uppskattning på ett på lämpligt sätt vägt genomsnitt av den förväntade löptiden avseende hela gruppen av anställda eller på ett på lämpligt sätt vägt genomsnitt av löptiden avseende undergrupper inom gruppen av anställda, baserat på mer utförlig information om de anställdas inlösenmönster (vilket diskuteras utförligare nedan).
- B20 Det är troligen viktigt att dela upp en optionstilldelning i grupper med anställda med relativt likartade inlösenmönster. Optionsvärdet ökar eller minskar inte linjärt med optionens löptid, utan takten på värdeökningen minskar när löptiden förlängs. Exempelvis är värdet på en tvåårig option visserligen högre än värdet på en ettårig option, vid i övrigt likartade förutsättningar, men det är inte dubbelt så högt. Med detta följer att om det uppskattade optionsvärdet beräknas på basis av en enda vägd genomsnittlig löptid som omfattar vitt skilda enskilda löptider, kommer det sammanlagda verkliga värdet för de tilldelade aktieoptionerna att överskattas. Genom att dela upp de tilldelade optionerna i flera grupper, där var och en har ett förhållandevis snävt intervall av löptider inom den vägda genomsnittliga löptiden, minskar denna överskattning.
- B21 Liknande överväganden görs vid användandet av binomialfördelningsmodeller eller liknande modeller. Ett företags tidigare erfarenhet av, exempelvis, optionstilldelning på alla nivåer av anställda kan ha visat att ledande befattningshavare tenderar att behålla sina optioner längre tid än mellanchefer, och att anställda på lägre nivå tenderar att lösa in sina optioner tidigare än övriga grupper. Dessutom kan det visa sig att personer som uppmuntras att, eller har krav på sig att, behålla ett visst lägsta innehav av arbetsgivarens eget kapitalinstrument, inklusive optioner, i genomsnitt löser in optionerna senare än anställda som inte utsätts för sådan påverkan. I dessa situationer, leder uppdelningen av optioner i grupper av mottagare med relativt likartade inlösenmönster till en mer korrekt uppskattning av det sammanlagda verkliga värdet för de tilldelade aktieoptionerna.

*Förväntad volatilitet*

- B22 Den förväntade volatiliteten är ett mått på omfattningen av prisfluktuationer under en period. Det volatilitetsmått som används i optionsvärderingsmodeller utgörs av standardavvikelsen, uttryckt på årsbasis, för kontinuerligt beräknad avkastning på en aktie under en viss tidsperiod. Volatiliteten uttrycks vanligen på årsbasis vilket gör att den kan användas i jämförelser oavsett vilken tidsperiod som använts vid beräkningen, exempelvis kursobservationerna per dag, vecka eller månad.
- B23 Avkastningen på en aktie (som kan vara positiv eller negativ) över en viss period är ett mått på hur mycket en ägare har tjänat på utdelning och aktiekursens ökning (eller minskning).
- B24 Den förväntade volatiliteten uttryckt på årsbasis för en aktie är det intervall inom vilket den kontinuerligt beräknade årsavkastningen förväntas ligga under ungefär två tredjedelar av tiden. Exempelvis, om en aktie med en förväntad kontinuerligt beräknad avkastning om 12 procent har en volatilitet på 30 procent betyder det att sannolikheten för att avkastningen på aktien under ett år kommer att ligga mellan -18 procent (12 % - 30 %) och 42 procent (12 % + 30 %) är ungefär två tredjedelar. Om aktiekursen är 100 VE vid årets början och om det inte sker någon utdelning, förväntas aktiekursen vid årets slut ligga mellan 83,53 VE ( $100 \text{ VE} \times e^{-0,18}$ ) och 152,20 VE ( $100 \text{ VE} \times e^{0,42}$ ) ungefär två tredjedelar av perioden.
- B25 Faktorer som måste beaktas vid uppskattningen av förväntad volatilitet innefattar:
- Implicit volatilitet för sådana optioner i företagets aktier som är föremål för handel, eller andra av företagets instrument som är föremål för handel och som innehåller villkor av optionskaraktär (såsom konvertibla skuldebrev).
  - Den historiska volatiliteten för aktiekursen under den senaste period som i stort motsvarar den förväntade löptiden för optionen (med beaktande av den återstående avtalade löptiden för optionen och effekterna av förväntad tidig inlösen).
  - Längden på den period under vilken ett företags aktier har varit föremål för allmän handel. Ett företag som nyligen noterats på börsen kan ha en hög historisk volatilitet, jämfört med liknande företag som varit noterat en längre tid. Nedan ges ytterligare vägledning för företag som nyligen noterats på börsen.
  - Volatilitetens tendens att återgå till sitt medelvärde, det vill säga den långsiktiga genomsnittliga nivån, och andra faktorer som tyder på att den förväntade framtida volatiliteten kan komma att skilja sig från den tidigare. Om exempelvis ett företags aktiekurs varit extremt volatil under en viss identifierbar period på grund av ett misslyckat uppköpsförsök eller en större omstrukturering, kan den perioden eventuellt utelämnas vid beräkningen av den historiska genomsnittliga årliga volatiliteten.
  - Lämpliga och regelbundna intervall för kursobservationer. Kursobservationerna ska vara konsekventa från period till annan. Ett företag kan exempelvis använda slutkursen för varje vecka eller veckans högsta kurs, men det ska inte använda slutkursen för vissa veckor och den högsta kursen för andra veckor. Kursobservationerna ska vidare uttryckas i samma valuta som lösenpriset.

*Företag som nyligen noterats på en börs*

- B26 Enligt vad som anges i punkt B25, ska ett företag beakta aktiekursens historiska volatilitet under den senaste period som i stort motsvarar den förväntade löptiden för optionen. Om ett nyligen börsnoterat företag inte har tillräcklig information om tidigare volatilitet, ska det ändå beräkna den historiska volatiliteten för den längsta perioden för vilken det finns handelsuppgifter. Det kan även beakta den historiska volatiliteten för liknande företag och följa en jämförbar period i dessas historia. Ett företag som, exempelvis, har varit börsnoterat under endast ett år och som tilldelar optioner med en genomsnittlig förväntad löptid på fem år kan beakta hur den historiska volatiliteten varierat för andra företag i samma bransch under de första sex åren då dessa företags aktier var föremål för allmän handel.

*Företag som inte är noterade på en börs*

- B27 Företag som inte är noterade på börsen har inte tillgång till historiska data när de ska uppskatta den förväntade volatiliteten. Nedan anges vissa andra faktorer som i stället kan beaktas.
- B28 I vissa fall kan företag som inte är börsnoterade, som regelbundet utfärdar optioner eller aktier till sina anställda (eller andra parter), upprätta en intern marknad för sina aktier. Volatiliteten för dessa aktiekurser skulle kunna beaktas vid uppskattningen av den förväntade volatiliteten.

- B29 Alternativt kan företagen beakta den historiska eller implicita volatiliteten för liknande börsnoterade företag för vilka det finns tillgänglig information om aktiekurser eller optionspriser, vilka kan användas vid uppskattningen av den förväntade volatiliteten. Detta förfarande skulle kunna vara lämpligt när ett företag har baserat värdet på sina aktier på liknande börsnoterade företags aktiekurser.
- B30 Om ett företag valt att inte basera uppskattningen av de egna aktiernas värde på liknande börsnoterade företags aktiekurser, och i stället använder en annan värderingsmetod vid aktievärderingen, kan det härleda en uppskattning av förväntad volatilitet i överensstämmelse med denna värderingsmetod. Företaget kan exempelvis värdera sina aktier utifrån nettotillgångar eller intjäning. Det skulle kunna beakta den förväntade volatiliteten för dessa nettotillgångar eller intjäning.

#### *Förväntad utdelning*

- B31 Huruvida förväntad utdelning ska beaktas vid beräkning av verkligt värde för tilldelade aktier eller optioner beror på om motparten har rätt till utdelning eller någon motsvarande ersättning, eller ej.
- B32 Exempelvis, om anställda tilldelats optioner och har rätt till utdelning på de underliggande aktierna eller motsvarande (som kan betalas med kontanter eller användas för att sänka lösenpriset) mellan tilldelningstidpunkten och lösendagen, ska de tilldelade optionerna värderas som om ingen utdelning kommer att betalas på de underliggande aktierna, det vill säga indata för förväntad utdelning ska vara noll.
- B33 På motsvarande sätt, när det verkliga värdet vid tilldelningstidpunkten för aktier som tilldelats anställda uppskattas, krävs ingen justering för förväntad utdelning om den anställde har rätt att erhålla utdelning som betalats ut under intjänandeperioden.
- B34 Omvänt, om de anställda inte har rätt till utdelning eller motsvarande under intjänandeperioden (eller före lösen, när det gäller en option) ska värderingen vid tilldelningstidpunkten av rättigheterna till aktier eller optioner beakta förväntad utdelning. Det vill säga, när det verkliga värdet för en optionstilldelning uppskattas ska förväntad utdelning innefattas vid tillämpning av en optionsvärderingsmodell. När det verkliga värdet för en aktie-tilldelning uppskattas, ska denna värdering minskas med nuvärdet av den utdelning som väntas bli betald under intjänandeperioden.
- B35 Optionsvärderingsmodeller förutsätter vanligen att förväntad utdelning anges som ett procenttal. Modellerna kan emellertid ändras så att de använder ett förväntat utdelningsbelopp i stället för en procentsats. Ett företag kan använda antingen den förväntade procentsatsen eller förväntad betalning. Om ett företag använder det senare, ska det beakta det historiska mönstret för höjd utdelning. Om exempelvis ett företag har haft som utdelningspolitik att höja utdelningen med cirka 3 procent per år, ska inte dess uppskattade optionsvärde förutsätta ett fastställt utdelningsbelopp under hela optionens löptid såvida det inte finns belägg för detta antagande.
- B36 I allmänhet ska antagandet om förväntad utdelning baseras på information som är tillgänglig offentligt. Ett företag som inte betalar utdelning och inte har några planer på att göra så förutsätter en förväntad utdelning om noll procent. Dock kan ett tillväxtföretag som inte har någon utdelningshistorik vänta sig att börja betala utdelning under den förväntade löptiden för företagets aktieoptioner till de anställda. Dessa företag skulle kunna använda ett genomsnitt av den tidigare utdelningen (noll procent) och genomsnittlig utdelning i procent för en grupp med jämförbara företag.

#### *Risikfri ränta*

- B37 Den typiska riskfria räntan är den ränta som finns implicit i tillgängliga statsobligationer utan räntekuponger emitterade i det land i vars valuta lösenpriset är uttryckt och med en återstående löptid som motsvarar den förväntade löptiden för den option som värderas (baserat på optionens återstående avtalade löptid och med beaktande av effekterna av förväntad tidig inlösen). Det kan vara nödvändigt att använda ett lämpligt substitut, om inga sådana statsobligationer finns eller om omständigheter tyder på att den implicita räntan för statsobligationer utan räntekupong inte är representativ för den riskfria räntan (exempelvis i höginflationsländer). Dessutom ska ett lämpligt substitut användas om marknadsdeltagare vanligen skulle fastställa den riskfria räntan genom att använda ett substitut och inte den implicita räntan för statsobligationer utan räntekupong, vid uppskattning av det verkliga värdet för en option med en löptid motsvarande den förväntade löptiden för den option som värderas.

#### *Kapitalstruktureffekter*

- B38 Vanligen är det en tredje part och inte företaget som utfärdar aktieoptioner som är föremål för handel. När dessa aktieoptioner löses in, levererar utfärdaren aktier till optionsägaren. Dessa aktier förvärvas av befintliga aktieägare. Detta innebär att inlösen av aktieoptioner som är föremål för handel inte har någon utspädningseffekt.

- B39 Å andra sidan, om aktieoptioner utfärdas av företaget emitteras nya aktier när dessa aktieoptioner löses in (antingen faktiskt utfärdas eller utfärdas enligt ekonomisk innebörd om aktier som tidigare återköpts och som innehas som egna aktier används). Med tanke på att aktierna kommer att emitteras till lösenpriset och inte till aktuellt marknadspris per lösendagen, kan denna faktiska eller potentiella utspädning sänka aktiekursen, så att optionsägaren inte kommer att göra så stor vinst vid inlösen som vid inlösen av en annan option som är föremål för likartad handel som inte späder ut aktiekursen.
- B40 Huruvida detta har en betydande inverkan på värdet för de tilldelade aktieoptionerna beror på olika faktorer, såsom det antal nya aktier som kommer att emitteras vid inlösen av optionerna jämfört med det antal aktier som redan har emitterats. Dessutom, om marknaden redan förväntar sig att en optionstilldelning kommer att äga rum, kan marknaden redan ha diskonterat den potentiella utspädningen i aktiekursen per tilldelningstidpunkten.
- B41 Företaget bör emellertid överväga huruvida den möjliga utspädningseffekten av framtida inlösen av de tilldelade aktieoptionerna kan ha en inverkan på deras uppskattade verkliga värde per tilldelningstidpunkten. Optionsvärderingsmodeller kan anpassas så att de beaktar denna potentiella utspädningseffekt.

#### **Ändringar av avtal om aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument**

- B42 Punkt 27 kräver att oavsett vilka ändringar som genomförts av de villkor och bestämmelser enligt vilka egetkapitalinstrumentet tilldelades, eller vid indragning eller reglering av denna tilldelning av egetkapitalinstrument, ska företaget minst redovisa de erhållna tjänsterna värderade per tilldelningstidpunkten till verkligt värde för de tilldelade egetkapitalinstrumenten, såvida dessa egetkapitalinstrument inte intjänas på grund att de inte uppfyller ett intjäningsvillkor (annat än ett marknadsvillkor) som angavs per tilldelningstidpunkten. Dessutom ska företaget redovisa effekterna av förändringar som ökar det sammanlagda verkliga värdet på avtalet om aktierelaterade ersättningar eller som på annat sätt kan gynna den anställde.
- B43 För tillämpning av kraven i punkt 27 gäller följande:
- Om förändringen ökar det verkliga värdet på de tilldelade egetkapitalinstrumenten (exempelvis genom att minska lösenpriset), enligt värderingar omedelbart före och efter förändringen, ska företaget innefatta det tillkommande tilldelade verkliga värdet i värderingen av det belopp som redovisas för erhållna tjänster som ersättning för de tilldelade egetkapitalinstrumenten. Det tillkommande tilldelade verkliga värdet är skillnaden mellan det verkliga värdet för det förändrade egetkapitalinstrumentet och det för det ursprungliga egetkapitalinstrumentet, båda uppskattade per förändringstidpunkten. Om förändringen inträffar under intjänandeperioden, innefattas det tillkommande verkliga värdet i värderingen av det belopp som redovisas för de erhållna tjänsterna under perioden från förändringstidpunkten till och med det datum när de förändrade egetkapitalinstrumenten blir intjänade, utöver det belopp som baseras på verkligt värde vid tilldelningstidpunkten för de ursprungliga egetkapitalinstrumenten, som redovisas över återstoden av den ursprungliga intjänandeperioden. Om förändringen inträffar efter intjänandetidpunkten, redovisas det tillkommande tilldelade verkliga värdet omedelbart, eller över intjänandeperioden om den anställde måste fullgöra ytterligare en tjänstgöringsperiod innan den anställde har en ovillkorad rätt till dessa förändrade egetkapitalinstrument.
  - På motsvarande sätt, om förändringen ökar antalet tilldelade egetkapitalinstrument, ska företaget innefatta det verkliga värdet för ytterligare tilldelade egetkapitalinstrument, värderade per förändringstidpunkten, i värderingen av det belopp som redovisas för erhållna tjänster som ersättning för de tilldelade egetkapitalinstrumenten, i överensstämmelse med kraven i a ovan. Om förändringen exempelvis inträffar under intjänandeperioden, innefattas det verkliga värdet för ytterligare tilldelade egetkapitalinstrument i värderingen av det belopp som redovisas för de erhållna tjänsterna under perioden från förändringstidpunkten till och med det datum när de tillkommande egetkapitalinstrumenten intjänas, utöver det belopp som baseras på verkligt värde vid tilldelningstidpunkten för de ursprungliga tilldelade egetkapitalinstrumenten, som redovisas över återstoden av den ursprungliga intjänandeperioden.
  - Om företaget förändrar intjäningsvillkoren på ett sätt som gynnar den anställde, exempelvis genom att förkorta intjänandeperioden eller genom att förändra eller ta bort ett prestationsvillkor (annat än ett marknadsvillkor, för vilka förändringar redovisas enligt a ovan) ska företaget beakta de förändrade intjäningsvillkoren när det tillämpar kraven i punkterna 19–21.

B44 Dessutom, om företaget förändrar villkoren eller bestämmelserna för de tilldelade egetkapitalinstrumenten på ett sätt som minskar det sammanlagda verkliga värdet för avtalet om aktierelaterade ersättningar, eller inte på annat sätt gynnar den anställda, ska företaget ändå fortsätta att redovisa de erhållna tjänsterna som ersättning för de tilldelade egetkapitalinstrumenten som om förändringen inte hade inträffat (förutom vid indragning av vissa eller alla de tilldelade egetkapitalinstrumenten, som ska redovisas i enlighet med punkt 28). Exempelvis:

- a) Om förändringen minskar det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten, beräknat omedelbart före och efter förändringen, ska företaget inte beakta denna minskning i verkligt värde och ska fortsätta att värdera det belopp som redovisats som ersättning för egetkapitalinstrumenten baserat på det verkliga värdet vid tilldelningstidpunkten för de tilldelade egetkapitalinstrumenten.
- b) Om förändringen minskar antalet tilldelade egetkapitalinstrument till en anställd, ska denna minskning redovisas som en indragning av denna andel av tilldelningen, i enlighet med kraven i punkt 28.
- c) Om företaget förändrar intjäningsvillkoren på ett sätt som inte gynnar den anställda, exempelvis genom att förlänga intjänandeperioden eller genom att förändra eller lägga till ett prestationsvillkor (annat än ett marknadsvillkor, för vilka förändringar redovisas enligt a ovan) ska företaget inte beakta de förändrade intjäningsvillkoren när det tillämpar kraven i punkterna 19–21.

#### **Redovisning av en ändring av en aktierelaterad ersättning som ändrar dess klassificering från reglerad med kontanter till reglerad med egetkapitalinstrument**

B44A Om villkoren för en aktierelaterad ersättning som regleras med kontanter ändras så att den blir en aktierelaterad ersättning som regleras med egetkapitalinstrument, ska den redovisas som sådan från och med dagen för ändringen. Framför allt gäller följande:

- a) Aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument ska värderas genom hänvisning till de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde på dagen för ändringen. Aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument ska redovisas i eget kapital på dagen för ändringen i den mån varorna eller tjänsterna har mottagits.
- b) Skulden avseende aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter per dagen för ändringen ska tas bort från rapporten över finansiell ställning den dagen.
- c) Eventuell skillnad mellan det redovisade värdet av skulden som tas bort från rapporten över finansiell ställning och värdet av det egna kapital som redovisas på dagen för ändringen ska redovisas direkt i resultatet.

B44B Om intjänandeperioden till följd av ändringen förlängs eller förkortas avspeglar tillämpningen av kraven i punkt B44A den ändrade intjänandeperioden. Kraven i punkt B44A tillämpas även om ändringen inträffar efter denna period.

B44C En transaktion med aktierelaterad ersättning som regleras med kontanter kan dras in eller regleras (på annat sätt än genom förverkande på grund av att intjäningsvillkoren inte uppfyllts). Om egetkapitalinstrument tilldelas och om företaget på dagen för tilldelningen betraktar dem som ersättning för den indragna aktierelaterade ersättning som regleras med kontanter, ska företaget tillämpa punkterna B44A och B44B.

#### **Aktierelaterade ersättningar mellan koncernföretag (ändringar från 2009)**

B45 I punkterna 43A–43C behandlas redovisningen av aktierelaterade ersättningar mellan koncernföretag i respektive företags separata eller individuella finansiella rapporter. I punkterna B46–B61 resoneras kring hur kraven i punkterna 43A–43C ska tillämpas. Enligt punkt 43D kan aktierelaterade ersättningar mellan koncernföretag ske av flera skäl beroende på fakta och omständigheter. Därför är detta resonemang inte uttömmande och det antas att när företaget som erhåller varorna eller tjänsterna inte åläggs reglera transaktionen, utgör den ett moderföretags tillskott av eget kapital till dotterföretaget, oberoende av återbetalningsavtal inom koncernen.

B46 Även om detta resonemang inriktas på transaktioner med anställda, är den också tillämplig på liknande aktierelaterade ersättningar till sådana leverantörer av varor eller tjänster som inte är anställda. Det kan föreligga ett avtal mellan ett moderföretag och dess dotterföretag, enligt vilket dotterföretaget ska betala moderföretaget för dess tillhandahållande av egetkapitalinstrument till de anställda. I resonemanget nedan behandlas inte hur ett sådant koncerninternt avtal om ersättningar ska redovisas.

B47 Det finns fyra vanligt förekommande frågor vid aktierelaterade ersättningar mellan koncernföretag. För enkelhetens skull diskuteras frågorna i exemplen nedan med avseende på ett moderföretag och dess dotterföretag.

*Avtal om aktierelaterade ersättningar som innefattar ett företags egna egetkapitalinstrument*

B48 Den första frågan är huruvida enligt IFRS 2 nedanstående transaktioner med ett företags egna egetkapitalinstrument ska redovisas som om de reglerats med egetkapitalinstrument eller som om de reglerats med kontanter.

a) Ett företag tilldelar sina anställda rättigheter till företagets egetkapitalinstrument (exempelvis aktieoptioner) och väljer eller tvingas att köpa egetkapitalinstrument (dvs. egna aktier) från en annan part för att kunna fullgöra sina skyldigheter mot de anställda.

b) Ett företags anställda tilldelas rättigheter till företagets egetkapitalinstrument (exempelvis aktieoptioner) av antingen företaget självt eller av dess aktieägare, och företagets aktieägare tillhandahåller nödvändiga egetkapitalinstrument.

B49 Aktierelaterade ersättningar som innebär att ett företag erhåller tjänster som ersättning för sina egna egetkapitalinstrument ska företaget redovisa som om de reglerats med egetkapitalinstrument. Detta gäller oavsett om företaget väljer eller tvingas att köpa dessa egetkapitalinstrument från en annan part, för att kunna fullgöra sina förpliktelser mot de anställda enligt avtalet om aktierelaterade ersättningar. Det gäller också oavsett

a) om den anställdes rättigheter till företagets egetkapitalinstrument har tilldelats av företaget självt eller av dess aktieägare, eller

b) om avtalet om aktierelaterade ersättningar har reglerats av företaget självt eller av dess aktieägare.

B50 Om aktieägaren är skyldig att reglera transaktionen med sitt investeringsobjekts anställda, ska denne tillhandahålla investeringsobjektets egetkapitalinstrument snarare än sina egna. Om aktieägaren tillhör samma koncern som sitt investeringsobjekt, enligt punkt 43C, ska aktieägarens förpliktelse således redovisas i dennes separata finansiella rapporter i enlighet med reglerna för aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter och i dennes koncernredovisning i enlighet med reglerna för aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument.

*Avtal om aktierelaterade ersättningar som innefattar moderföretagets egetkapitalinstrument*

B51 Den andra frågan gäller aktierelaterade ersättningar mellan två eller flera företag inom samma koncern som inbegriper ett annat koncernföretags egetkapitalinstrument. Som ett exempel tilldelas anställda i ett dotterföretag rättigheter till moderföretagets egetkapitalinstrument som ersättning för de tjänster som de tillhandahåller dotterföretaget.

B52 Således avser denna andra fråga följande avtal om aktierelaterade ersättningar:

a) Ett moderföretag tilldelar rättigheter till sina egetkapitalinstrument direkt till ett dotterföretags anställda. Moderföretaget (inte dotterföretaget) är förpliktigt att tillhandahålla egetkapitalinstrumenten till dotterföretagets anställda.

b) Ett dotterföretag tilldelar till sina anställda rättigheter till moderföretagets egetkapitalinstrument. Dotterföretaget är förpliktigt att tillhandahålla egetkapitalinstrumenten till sina anställda.

Ett moderföretag tilldelar rättigheter till sina egetkapitalinstrument till ett dotterföretags anställda (punkt B 5 2 a)

B53 Dotterföretaget är inte förpliktigt att tillhandahålla moderföretagets egetkapitalinstrument till dotterföretagets anställda. De tjänster som dotterföretagets anställda tillhandahåller det ska dotterföretaget i enlighet med punkt 43B således redovisa i enlighet med reglerna för aktierelaterade ersättningar som reglerats med egetkapitalinstrument och redovisa en motsvarande ökning av det egna kapitalet som ett tillskott från moderföretaget.



- B54 Moderföretaget är förpliktigt att reglera transaktionen med dotterföretagets anställda genom att tillhandahålla moderföretagets egna egetkapitalinstrument. I enlighet med punkt 43C ska således moderföretaget redovisa sin förpliktelse i enlighet med reglerna för aktierelaterade ersättningar som reglerats med egetkapitalinstrument.

Ett dotterföretag tilldelar sina anställda rättigheter till sitt moderföretags egetkapitalinstrument (punkt B 52 b)

- B55 Eftersom dotterföretaget inte uppfyller något av kraven i punkt 43B, ska det redovisa transaktionen med sina anställda som reglerad med kontanter. Detta gäller oavsett hur dotterföretaget erhåller egetkapitalinstrumenten för att fullgöra sina förpliktelser mot sina anställda.

*Avtal om aktierelaterade ersättningar som inbegriper kontantutbetalningar till anställda*

- B56 Den tredje frågan gäller hur ett företag som erhåller varor eller tjänster från sina leverantörer (inklusive personal) ska redovisa aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter, om företaget självt inte är förpliktigt att betala sina leverantörer. Tag exempelvis följande avtal där moderföretaget (inte företaget självt) är förpliktigt att göra de nödvändiga kontantutbetalningarna till företagets anställda:

- a) Företagets anställda kommer att erhålla kontantutbetalningar relaterade till priset på företagets egetkapitalinstrument.
- b) Företagets anställda kommer att få kontantutbetalningar relaterade till priset på moderföretagets egetkapitalinstrument.

- B57 Dotterföretaget är inte förpliktigt att reglera transaktionen med sina anställda. Således ska dotterföretaget redovisa transaktionen med sina anställda som reglerad med egetkapitalinstrument och redovisa en motsvarande ökning av eget kapital som tillskott från moderföretaget. Dotterföretaget ska senare bara omvärdera transaktionskostnaden vid förändringar till följd av att intjäningsvillkor som inte utgör marknadsvillkor inte beaktas enligt punkterna 19–21. Detta skiljer sig från redovisningen av transaktionen som reglerad med kontanter i koncernredovisningen.

- B58 Eftersom moderföretaget är förpliktigt att reglera transaktionen med de anställda och ersättningen är likvid, ska moderföretaget (och koncernen) redovisa sin förpliktelse i enlighet med reglerna i punkt 43C om aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter.

*Överföring av anställda mellan koncernföretag*

- B59 Den fjärde frågan gäller koncerninterna avtal om aktierelaterade ersättningar som omfattar anställda i fler än ett koncernföretag. Exempelvis kan ett moderföretag tilldela rättigheter till sina egetkapitalinstrument till sina dotterföretags anställda, på villkor att de tjänstgör kontinuerligt inom koncernen under en viss angiven period. En anställd i ett dotterföretag kan anställas i ett annat dotterföretag under den angivna intjänandeperioden, utan att detta påverkar dennes rättigheter till moderföretagets egetkapitalinstrument enligt det ursprungliga avtalet om aktierelaterade ersättningar. Om dotterföretagen inte är förpliktigade att reglera den aktierelaterade ersättningen med sina anställda, redovisar de den som en transaktion reglerad med ett egetkapitalinstrument. Varje dotterföretag ska värdera de tjänster som erhålls från den anställde genom hänvisning till egetkapitalinstrumentens verkliga värde per den tidpunkt moderföretaget ursprungligen tilldelade dessa rättigheter till egetkapitalinstrumenten, enligt bilaga A, och genom hänvisning till den andel av intjänandeperioden som den anställde fullgjort inom dotterföretaget.

- B60 Om dotterföretaget är förpliktigt att med moderföretagets egetkapitalinstrument reglera transaktionen med sina anställda, redovisar det den som en transaktion reglerad med kontanter. Varje dotterföretag ska värdera de tjänster som erhålls på grundval av egetkapitalinstrumentens verkliga värde per den tidpunkt de tilldelades och för den andel av intjänandeperioden som den anställde fullgjort inom dotterföretaget. Dessutom ska varje dotterföretag redovisa förändringar av egetkapitalinstrumentens verkliga värde under den anställdes tjänstgöringsperiod på respektive dotterföretag.

- B61 Efter att ha bytt anställning mellan koncernföretag uppfyller en sådan anställd eventuellt inte längre ett intjäningsvillkor som inte utgör ett marknadsvillkor enligt definitionen i bilaga A, exempelvis att den anställde lämnar koncernen innan tjänstgöringsperioden fullgjorts. I detta fall ska varje dotterföretag justera det belopp som tidigare redovisats för de tjänster som erhållits från den anställde i enlighet med principerna i punkt 19, eftersom intjäningsvillkoret är tjänstgöring inom koncernen. Om rättigheterna till de av moderföretaget tilldelade egetkapitalinstrumenten således inte intjänas för att en anställd inte uppfyller ett intjäningsvillkor som inte utgör ett marknadsvillkor, ska inget sammanlagt värde för den anställdes tjänster redovisas i något koncernföretags finansiella rapporter.

## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD (IFRS) 3

**Rörelseförvärv**

## SYFTE

- 1 Syftet med denna standard är att förbättra relevansen, tillförlitligheten och jämförbarheten på den information som ett rapporterande företag tillhandahåller om ett *rörelseförvärv* och dess effekter i sina finansiella rapporter. För att uppnå detta fastställs i denna standard principer och krav för hur *förvärvaren*
  - a) i sina finansiella rapporter redovisar och värderar de *identifierbara* förvärvade tillgångarna, de övertagna skulderna och eventuella *innehav utan bestämmande inflytande* i det *förvärvade företaget*,
  - b) redovisar och värderar den *goodwill* som förvärvas i rörelseförvärvet eller en vinst vid ett förvärv till lågt pris, och
  - c) fastställer vilka upplysningar som ska lämnas för att möjliggöra för användare av de finansiella rapporterna att bedöma rörelseförvärvets karaktär och finansiella effekter.

## TILLÄMPNINGSOMRÅDE

- 2 Denna standard tillämpas på en transaktion eller annan händelse som uppfyller definitionen av ett rörelseförvärv. Denna IFRS-standard tillämpas inte vid:
  - a) Redovisning av bildandet av ett samarbetsarrangemang i de finansiella rapporterna för detta samarbetsarrangemang i sig självt.
  - b) Förvärv av en tillgång eller en grupp av tillgångar som inte utgör en *verksamhet/rörelse*. I dessa fall ska förvärvaren identifiera och redovisa de enskilda identifierbara förvärvade tillgångarna (inklusive de tillgångar som uppfyller definitionen av, och redovisningskriterierna för, *immateriella tillgångar* i IAS 38 *Immateriella tillgångar*) och övertagna skulderna. Anskaffningsvärdet för gruppen ska fördelas på de enskilda identifierbara tillgångarna och skulderna med grund i deras relativa *verkliga värden* per anskaffningstidpunkten. En sådan transaktion eller händelse ger inte upphov till goodwill.
  - c) Ett förvärv av företag eller verksamheter/rörelser under samma bestämmande inflytande (punkterna B1–B4 innehåller vägledning vid tillämpning).
- 2A Kraven i denna standard är inte tillämpliga på förvärv som ett investmentföretag, enligt definitionen i IFRS 10 Koncernredovisning, gör av ett dotterföretag som måste värderas till verkligt värde via resultatet.

## IDENTIFIERING AV ETT RÖRELSEFÖRVÄRV

- 3 **Ett företag ska fastställa om en transaktion eller annan händelse är ett rörelseförvärv genom att tillämpa definitionen i denna standard, som kräver att de förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna utgör en verksamhet/rörelse. Om de förvärvade tillgångarna inte är en verksamhet/rörelse ska det rapporterande företaget redovisa transaktionen eller annan händelse som ett tillgångsförvärv. Punkterna B5–B12D innehåller vägledning om hur ett rörelseförvärv identifieras och om definitionen av en verksamhet/rörelse.**

## FÖRVÄRVSMETODEN

- 4 **Ett företag ska redovisa varje rörelseförvärv genom tillämpning av förvärvsmetoden.**
- 5 Tillämpning av förvärvsmetoden kräver
  - a) identifiering av förvärvare,
  - b) fastställande av *förvärvstidpunkten*,

- c) redovisning och värdering av identifierbara förvärvade tillgångar, övertagna skulder och eventuella innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget och
- d) redovisning och värdering av goodwill eller vinst vid ett förvärv till lågt pris.

#### Identifiering av förvärvare

**6 Vid varje rörelseförvärv ska ett av de företag som ingår i rörelseförvärvet identifieras som förvärvaren.**

- 7 Vägledningen i IFRS 10 ska användas för att identifiera förvärvaren– det företag som erhåller *bestämmande inflytande* över det förvärvade företaget. Om ett rörelseförvärv har skett men tillämpningen av vägledningen i IFRS 10 inte tydligt visar vilket av företagen som är förvärvaren, ska faktorerna i punkterna B14–B18 beaktas vid fastställandet av detta.

#### Fastställande av förvärvstidpunkten

**8 Förvärvaren ska identifiera förvärvstidpunkten, som är den tidpunkt då förvärvaren erhåller det bestämmande inflytandet över det förvärvade företaget.**

- 9 Den tidpunkt då förvärvaren erhåller det bestämmande inflytandet över det förvärvade företaget är normalt den tidpunkt då förvärvaren juridiskt överför ersättningen, förvärvar tillgångarna och övertar skulderna i det förvärvade företaget. Förvärvaren kan emellertid erhålla det bestämmande inflytandet vid en tidpunkt som antingen ligger före eller efter denna tidpunkt. Exempelvis ligger förvärvstidpunkten före denna tidpunkt om det finns ett skriftligt avtal om att förvärvaren erhåller bestämmande inflytande över det förvärvade företaget vid en tidigare tidpunkt. En förvärvare ska överväga alla relevanta fakta och omständigheter vid identifiering av förvärvstidpunkten.

#### Redovisning och värdering av identifierbara förvärvade tillgångar, övertagna skulder och eventuella innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget

##### Redovisningsprincip

- 10 Förvärvaren ska per förvärvstidpunkten, skilt från goodwill, redovisa de identifierbara förvärvade tillgångarna, de övertagna skulderna och eventuella innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget. Redovisning av identifierbara förvärvade tillgångar och övertagna skulder ska uppfylla de villkor som anges i punkterna 11 och 12.**

##### Redovisningsvillkor

- 11 De identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna måste, för att uppfylla villkoren för redovisning enligt förvärvsmetoden, per förvärvstidpunkten uppfylla definitionen av tillgångar och skulder i *det konceptuella ramverket för finansiell rapportering*. Exempelvis är utgifter som förvärvaren förväntar sig, men inte är förpliktad att ådra sig för att genomföra sin plan att dra sig ur ett förvärvat företags aktivitet eller säga upp eller omplacera det förvärvade företags anställda, inte skulder per förvärvstidpunkten. Förvärvaren redovisar därför inte dessa utgifter enligt förvärvsmetoden. Förvärvaren redovisar i stället dessa utgifter i sina finansiella rapporter efter rörelseförvärvet enligt andra standarder.
- 12 För att de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna ska uppfylla villkoren för redovisning enligt förvärvsmetoden måste de dessutom ingå i det som förvärvaren och det förvärvade företaget (eller dess tidigare *ägare*) utbytte vid rörelseförvärvet och inte vara resultatet av separata transaktioner. Förvärvaren ska tillämpa vägledningen i punkterna 51–53 för att bestämma vilka förvärvade tillgångar eller övertagna skulder som ingår i utbytet för det förvärvade företaget och vilka, om sådana finns, som är följderna av separata transaktioner som ska redovisas enligt dessas karaktär och tillämpliga standarder.
- 13 Förvärvarens tillämpning av redovisningsprincipen och redovisningsvillkoren kan leda till redovisning av vissa tillgångar och skulder som det förvärvade företaget inte tidigare redovisat som tillgångar och skulder i sina finansiella rapporter. Exempelvis redovisar förvärvaren förvärvade identifierbara immateriella tillgångar, såsom ett varumärkesnamn, ett patent eller en kundrelation, som det förvärvade företaget inte redovisat som tillgångar i sina finansiella rapporter, eftersom det har utvecklat dem internt och redovisat hänförliga utgifter som kostnader.
- 14 Punkterna B31–B40 innehåller vägledning om redovisning av immateriella tillgångar. Punkterna 21A–28B anger de typer av identifierbara tillgångar och skulder som omfattar poster för vilka denna standard medger begränsade undantag från redovisningsprincipen och redovisningsvillkoren.

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

- 15 **Per förvärvstidpunkten ska förvärvaren klassificera eller identifiera de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna efter vad som är tillämpligt för senare tillämpning av andra standarder. Förvärvaren ska göra dessa klassificeringar eller identifieringar med utgångspunkt i avtalsvillkor, ekonomiska förhållanden, operativa strategier eller redovisningsprinciper och andra relevanta förhållanden som föreligger per förvärvstidpunkten.**
- 16 I vissa situationer medger standarder olika redovisning beroende på hur ett företag klassificerar eller identifierar en viss tillgång eller skuld. Exempel på klassificeringar eller identifieringar som förvärvaren ska göra med utgångspunkt i relevanta förhållanden som föreligger per förvärvstidpunkten omfattar, men är inte begränsade till
- a) klassificering av vissa finansiella tillgångar och skulder som värderade till verkligt värde via resultatet eller till upplupet anskaffningsvärde, eller som en finansiell tillgång som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat enligt IFRS 9 *Finansiella instrument*,
  - b) identifiering av ett derivatinstrument som ett säkringsinstrument i enlighet med IFRS 9, och
  - c) bedömning av huruvida ett inbäddat derivat bör avskiljas från värdekontraktet enligt IFRS 9 (vilket är en fråga om "klassificering", som termen används i denna standard).
- 17 Denna standard medger ett undantag från principen i punkt 15:
- a) Klassificering av ett leasingavtal i vilket det förvärvade företaget är leasegivare som antingen ett operationellt leasingavtal eller ett finansiellt leasingavtal enligt IFRS 16 *Leasingavtal*.

b) [utgår]

Förvärvaren ska klassificera sådana avtal med utgångspunkt i avtalsvillkoren och andra faktorer per avtalets början (eller, om avtalsvillkoren har modifierats så att klassificeringen ändras, per tidpunkten för den modifieringen, som kan vara förvärvstidpunkten).

*Värderingsprincip*

- 18 **Förvärvaren ska värdera de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna till deras verkliga värden per förvärvstidpunkten.**
- 19 För varje rörelseförvärv ska förvärvaren vid tidpunkten för förvärvet värdera de delar av innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget som har ett befintligt ägarintresse och berättigar innehavarna till en proportionell andel av företagets nettotillgångar i händelse av likvidation till antingen
- a) verkligt värde, eller
  - b) de nuvarande ägarinstrumentens proportionella andel i det redovisade värdet av det förvärvade företags identifierbara nettotillgångar.

Alla andra delar av innehav utan bestämmande inflytande ska värderas till verkligt värde vid tidpunkten för förvärvet, såvida inte någon annan värderingsgrund krävs enligt IFRS.

- 20 I punkterna 24–31A anges de typer av identifierbara tillgångar och skulder som innefattar poster för vilka denna standard medger begränsade undantag från värderingsprincipen.

*Undantag från redovisnings- eller värderingsprinciperna*

- 21 Denna standard medger begränsade undantag från dess redovisnings- och värderingsprinciper. I punkterna 21A–31A anges både de särskilda poster för vilka undantag medges och karaktären på dessa undantag. Förvärvaren ska redovisa dessa poster genom tillämpning av kraven i punkterna 21A–31A, vilket leder till att vissa poster

- a) redovisas antingen genom tillämpning av redovisningsvillkor utöver dem i punkterna 11 och 12 eller genom tillämpning av kraven i andra standarder, med resultat som skiljer sig från tillämpning av redovisningsprincipen och -villkoren,
- b) värderas till ett annat belopp än det verkliga värdet per förvärvstidpunkten.

#### Undantag från redovisningsprincipen

Skulder och eventalförpliktelser som omfattas av tillämpningsområdet för IAS 37 eller IFRIC 21

- 21A Punkt 21B är tillämplig på skulder och eventalförpliktelser som skulle omfattas av tillämpningsområdet för IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar* eller IFRIC 21 *Avgifter* om de snarare uppkom separat än togs över i ett rörelseförvärv.
- 21B I *det konceptuella ramverket för finansiell rapportering* definieras en skuld som "en befintlig förpliktelse för företaget att överföra en ekonomisk resurs till följd av inträffade händelser". För en avsättning eller eventalförpliktelse som skulle omfattas av tillämpningsområdet för IAS 37 ska förvärvaren tillämpa punkterna 15–22 i IAS 37 för att avgöra om det per förvärvstidpunkten föreligger en befintlig förpliktelse som en följd av inträffade händelser. För en avgift som skulle omfattas av tillämpningsområdet för IFRIC 21, ska förvärvaren tillämpa IFRIC 21 för att avgöra om den förpliktande händelse som ger upphov till skyldigheten att erlagga avgiften har uppstått per förvärvstidpunkten.
- 21C En befintlig förpliktelse som har identifierats i enlighet med punkt 21B kan motsvara definitionen av en eventalförpliktelse enligt punkt 22 b. Om så är fallet ska punkt 23 tillämpas på denna eventalförpliktelse.

#### Eventalförpliktelser och eventaltillgångar

- 22 I IAS 37 definieras en eventalförpliktelse som
  - a) en möjlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir, eller
  - b) en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser, men som inte redovisas som skuld eller avsättning eftersom
    - i) det inte är sannolikt att ett utflöde av resurser innefattande ekonomiska fördelar kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, eller
    - ii) beloppet för förpliktelsen inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.
- 23 Förvärvaren ska per förvärvstidpunkten redovisa en eventalförpliktelse som övertagits i ett rörelseförvärv om den är en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och dess verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Till skillnad från punkterna 14 b, 23, 27, 29 och 30 i IAS 37 redovisar förvärvaren därför en eventalförpliktelse som övertagits i ett rörelseförvärv per förvärvstidpunkten även om det inte är sannolikt att ett utflöde av resurser innefattande ekonomiska fördelar kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. I punkt 56 i denna IFRS ges vägledning om efterföljande redovisning av eventalförpliktelser.
- 23A I IAS 37 definieras en eventaltillgång som "en möjlig tillgång som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir". Förvärvaren ska inte redovisa en eventaltillgång per förvärvstidpunkten.

#### Undantag från både redovisnings- och värderingsprinciper

##### Inkomstskatter

- 24 Förvärvaren ska redovisa och värdera en uppskjuten skattefordran eller -skuld som uppkommer från de förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna i ett rörelseförvärv enligt IAS 12 *Inkomstskatter*.
- 25 Förvärvaren ska redovisa de potentiella skatteeffekterna av ett förvärvat företags temporära skillnader och underskottsavdrag som föreligger per förvärvstidpunkten eller som uppkommer till följd av förvärvet enligt IAS 12.

*Ersättningar till anställda*

- 26 Förförvärvaren ska redovisa och värdera en skuld (eller eventuell tillgång) som är hänförlig till det förvärvade företagets avtal om ersättningar till anställda enligt IAS 19 *Ersättningar till anställda*.

*Tillgångar avseende rätt till gottgörelse*

- 27 Säljaren i ett rörelseförvärv kan enligt avtal gottgöra förförvärvaren för utfallet av en händelse eller osäkerhet hänförlig till hela eller del av en viss tillgång eller skuld. Exempelvis kan säljaren gottgöra förförvärvaren för förluster utöver ett angivet belopp för en skuld som uppkommer i samband med en viss händelse; med andra ord garanterar säljaren att förförvärvarens skuld inte kommer att överstiga ett visst belopp. Följden blir att förförvärvaren erhåller en tillgång avseende rätt till gottgörelse. Förförvärvaren ska redovisa en tillgång avseende rätt till gottgörelse per samma tidpunkt som det redovisar det gottgjorda objektet värderat på samma grund som det gottgjorda objektet, beroende på behovet av en värderingsreserv för belopp för vilka betalning inte är sannolik. Om gottgörelsen är hänförlig till en tillgång eller en skuld som redovisas per förvärvstidpunkten och värderas till det verkliga värdet per förvärvstidpunkten, ska förförvärvaren därför redovisa tillgången avseende rätt till gottgörelse per förvärvstidpunkten värderad till dess verkliga värde per förvärvstidpunkten. För en tillgång avseende rätt till gottgörelse värderad till verkligt värde innefattas effekterna av osäkerhet om framtida kassaflöden när det gäller möjligheten att erhålla betalning i beräkningen av verkligt värde, och därför behövs ingen separat värderingsreserv (punkt B41 innehåller vägledning vid tillämpning).
- 28 Under vissa omständigheter kan gottgörelsen röra en tillgång eller en skuld som är ett undantag från redovisnings- eller värderingsprinciperna. Exempelvis kan gottgörelse röra en eventalförpliktelse som inte är redovisad per förvärvstidpunkten på grund av att dess verkliga värde per den tidpunkten inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Alternativt kan gottgörelse röra en tillgång eller en skuld, exempelvis en som uppstår på grund av ersättning till anställda som värderas på en annan grund än verkligt värde per förvärvstidpunkten. Under dessa omständigheter ska tillgången avseende rätt till gottgörelse redovisas och värderas enligt antaganden som överensstämmer med dem som användes för att värdera den gottgjorda posten, beroende på företagsledningens bedömning av möjligheten att erhålla betalning för tillgången avseende rätt till gottgörelse och eventuella avtalsmässiga begränsningar när det gäller det gottgjorda beloppet. Punkt 57 innehåller vägledning vid efterföljande redovisning av en tillgång avseende rätt till gottgörelse.

*Leasingavtal där det förvärvade företaget är leasetagaren*

- 28A Köparen ska redovisa nyttjanderättstillgångar och leasingkulder i enlighet med IFRS 16 för leasingavtal där det förvärvade företaget är leasetagaren. Förförvärvaren är inte skyldig att redovisa nyttjanderättstillgångar och leasingkulder 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 Förförvärvaren ska värdera leasingkulden till nuvärdet av de återstående leasingbetalningarna (enligt definitionen i IFRS 16) som om det förvärvade leasingavtalet var nytt vid förvärvstidpunkten. Förförvärvaren ska värdera nyttjanderättstillgången till samma belopp som leasingkulden, justerad för att återspegla gynnsamma eller ogynnsamma villkor i leasingavtalet jämfört med marknadsmässiga villkor.

*Undantag från värderingsprincipen**Återköpta rättigheter*

- 29 Förförvärvaren ska beräkna värdet av en återköpt rättighet som redovisats som en immateriell tillgång med utgångspunkt i den återstående avtalstiden för det hänförliga avtalet, oavsett om marknadsaktörer skulle överväga potentiella avtalsförnyelser när de värderar dess verkliga värde. Punkt B35 och B36 innehåller vägledning vid tillämpning.

*Transaktioner som avser aktierelaterade ersättningar*

- 30 Förförvärvaren ska värdera en skuld eller ett egetkapitalinstrument som är relaterat till det förvärvade företagets aktierelaterade ersättningar eller byte av det förvärvade företagets aktierelaterade ersättningar mot förförvärvarens aktierelaterade ersättningar enligt metoden i IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar* vid tidpunkten för förvärvet. (I denna standard hänvisas till resultatet av denna metod som det "marknadsbaserade värdet" av aktierelaterade ersättningar.)

*Tillgångar som innehas för försäljning*

- 31 Förföraren ska värdera en förvärvad anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp) klassificerad som att den innehas för försäljning enligt IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter* per förvärvstidpunkten, till verkligt värde minus försäljningskostnader enligt punkterna 15–18 i den standarden.

*Försäkringsavtal*

- 31A Förföraren ska per förvärvstidpunkten värdera en grupp av avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17 *Försäkringsavtal* och som förvärvats i ett rörelseförvärv, och alla tillgångar för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal enligt definitionen i IFRS 17, som en skuld eller tillgång i enlighet med punkterna 39 och B93–B95F i IFRS 17.

**Redovisning och beräkning av goodwill eller vinst från ett förvärv till lågt pris**

- 32 Förföraren ska redovisa goodwill från och med förvärvstidpunkten, beräknad som summan av a) minus b) nedan:

**a) Summan av**

i) **den överförda ersättningen värderad enligt denna standard, som normalt kräver verkligt värde per förvärvstidpunkten (se punkt 37),**

ii) **beloppet för eventuella innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget värderade enligt denna standard, och**

iii) i ett rörelseförvärv som genomförs i flera steg (se punkt 41 och 42), det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på förförarens tidigare *egetkapitalandel* i det förvärvade företaget.

**b) Nettot per förvärvstidpunkten av beloppen för de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna värderade enligt denna standard.**

- 33 I ett rörelseförvärv där förföraren och det förvärvade företaget (eller dess tidigare ägare) endast byter egetkapitalandelar kan det verkliga värdet på det förvärvade företagens egetkapitalandelar per förvärvstidpunkten gå att beräkna på ett mer tillförlitligt sätt än det verkliga värdet på förförarens egetkapitalandelar per förvärvstidpunkten. Om så är fallet ska förföraren fastställa beloppet för goodwill genom att använda det verkliga värdet på det förvärvade företagens egetkapitalandelar per förvärvstidpunkten i stället för det verkliga värdet på de överförda egetkapitalandelarna per förvärvstidpunkten. För att fastställa beloppet för goodwill i ett rörelseförvärv där ingen ersättning överförs ska förföraren använda det verkliga värdet på förförarens andel i det förvärvade företaget per förvärvstidpunkten i stället för det verkliga värdet på den överförda ersättningen per förvärvstidpunkten (punkt 32 a i). Punkterna B46–B49 innehåller vägledning vid tillämpning.

*Förvärv till lågt pris*

- 34 Ibland kan en förförare göra ett förvärv till lågt pris, som är ett rörelseförvärv i vilket beloppet i punkt 32 b överstiger de sammanlagda beloppen som anges i punkt 32 a. Om detta överskott kvarstår efter tillämpning av kraven i punkt 36 ska förföraren redovisa den uppkomna vinsten i resultatet per förvärvstidpunkten. Vinsten ska hänföras till förföraren.
- 35 Förvärv till lågt pris kan exempelvis inträffa i ett rörelseförvärv som är en tvångsförsäljning där säljaren agerar under tvång. Emellertid kan undantagen när det gäller redovisning eller värdering av vissa poster, som diskuterades i punkterna 22–31A, också leda till redovisning av en vinst (eller till ett ändrat belopp för en redovisad vinst) vid ett förvärv till lågt pris.
- 36 Före redovisning av en vinst på ett förvärv till lågt pris ska förföraren göra en ny bedömning av huruvida alla förvärvade tillgångar och alla övertagna skulder blivit korrekt identifierade och ska redovisa eventuella ytterligare tillgångar och skulder som identifieras vid denna genomgång. Förföraren ska sedan granska de tillvägagångssätt som användes vid beräkning av de belopp som enligt kraven i denna standard ska redovisas per förvärvstidpunkten för samtliga av följande:

a) De identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna,

b) innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget, om sådant finns,

- c) för ett rörelseförvärv som sker i flera steg, förvärvarens tidigare egetkapitalandel i det förvärvade företaget, och
- d) den överförda ersättningen.

Syftet med genomgången är att säkerställa att värderingarna på ett korrekt sätt återspeglar beaktande av all tillgänglig information per förvärvstidpunkten.

#### *Överförd ersättning*

- 37 Den ersättning som överförs vid ett rörelseförvärv ska värderas till verkligt värde, vilket ska beräknas som summan av de verkliga värdena av de tillgångar som överförs av förvärvaren per förvärvstidpunkten, de skulder som förvärvaren ådrar sig till tidigare ägare av det förvärvade företaget och de egetkapitalandelar som emitteras av förvärvaren. (Emellertid ska alla delar av förvärvarens aktierelaterade tilldelningar som utbyts mot tilldelningar som innehas av det förvärvade företagens anställda och som ingår i den överförda ersättningen i rörelseförvärvet värderas enligt punkt 30 i stället för till verkligt värde.) Exempel på möjliga former av ersättning är kontanter, andra tillgångar, en verksamhet/rörelse eller ett dotterföretag till förvärvaren, *villkorad köpeskillning*, egetkapitalinstrument som är stam- eller preferensaktier, optioner, teckningsoptioner och medlemsandelar i *ömsesidiga företag*.
- 38 Den överförda ersättningen kan innefatta förvärvarens tillgångar eller skulder med redovisade värden som skiljer sig från deras verkliga värden per förvärvstidpunkten (exempelvis icke-monetära tillgångar eller en verksamhet/rörelse som tillhör förvärvaren). Om så är fallet ska förvärvaren omvärdera de överförda tillgångarna och skulderna till deras verkliga värden per förvärvstidpunkten och redovisa de eventuella uppkomna vinsterna eller förlusterna i resultatet. Emellertid kvarstår ibland de överförda tillgångarna eller skulderna i det sammanslagna företaget efter rörelseförvärvet (exempelvis på grund av att tillgångarna eller skulderna överfördes till det förvärvade företaget i stället för till dess tidigare ägare), och förvärvaren behåller därför det bestämmande inflytandet över dem. I det fallet ska förvärvaren värdera dessa tillgångar och skulder till deras redovisade värden omedelbart före förvärvstidpunkten och ska inte redovisa en vinst eller förlust i resultatet för tillgångar eller skulder som det har bestämmande inflytande över både före och efter rörelseförvärvet.

#### *Villkorad köpeskillning*

- 39 Den ersättning som förvärvaren överför i utbyte mot det förvärvade företaget innefattar varje tillgång eller skuld som är följden av ett avtal om villkorad köpeskillning (se punkt 37). Förvärvaren ska redovisa den villkorade köpeskillningens verkliga värde per förvärvstidpunkten som del av den ersättning som överförts i utbyte mot det förvärvade företaget.
- 40 Förvärvaren ska klassificera en skyldighet att betala villkorad köpeskillning som motsvarar definitionen av ett finansiellt instrument som en finansiell skuld eller som eget kapital i enlighet med definitionerna av ett egetkapitalinstrument och en finansiell skuld i punkt 11 i IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering*. Förvärvaren ska klassificera en rätt till avkastningen på tidigare överförd ersättning som en tillgång om angivna villkor är uppfyllda. Punkt 58 innehåller vägledning vid efterföljande redovisning av villkorad köpeskillning.

#### **Ytterligare vägledning vid tillämpning av förvärvsmetoden på vissa typer av rörelseförvärv**

##### *Rörelseförvärv som genomförs i flera steg*

- 41 En förvärvare erhåller ibland det bestämmande inflytandet över ett förvärvat företag i vilken det hade egetkapitalandelar omedelbart före förvärvstidpunkten. Exempel: Den 31 december 20X1 har företag A ett innehav utan bestämmande inflytande på 35 procent i företag B. Det datumet köper företag A ytterligare 40 procent i företag B, vilket ger det bestämmande inflytande över företag B. Denna standard behandlar en sådan transaktion som ett rörelseförvärv som genomförs i flera steg, vilket också kallas ett stegvist förvärv.
- 42 Vid ett rörelseförvärv som genomförs i flera steg ska förvärvaren omvärdera de tidigare egetkapitalandelarna i det förvärvade företaget till dess verkliga värde per förvärvstidpunkten och redovisa den eventuellt uppkomna vinsten eller förlusten i resultatet eller övrigt totalresultat, enligt vad som är lämpligt. Under tidigare rapportperioder kan förvärvaren ha redovisat förändringar i värdet på sin egetkapitalandel i det förvärvade företaget i övrigt totalresultat. Om så är fallet ska det belopp som redovisades i övrigt totalresultat redovisas utifrån samma grund som skulle krävas om förvärvaren genast hade avyttrat den tidigare egetkapitalandelen.



42A Om en part i ett samarbetsarrangemang (enligt definitionen i IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*) får bestämmande inflytande över en verksamhet/rörelse som är en gemensam verksamhet (enligt definitionen i IFRS 11) och hade rätt till de tillgångar och förpliktelser avseende de skulder som rör den gemensamma verksamheten omedelbart före förvärvstidpunkten är transaktionen ett rörelseförvärv som genomförs i flera steg. Förvärvaren ska därför tillämpa kraven för ett rörelseförvärv som genomförs i flera steg, inbegripet att omvärdera sin tidigare andel i den gemensamma verksamheten på det sätt som beskrivs i punkt 42. Därmed ska förvärvaren omvärdera hela sin tidigare andel i den gemensamma verksamheten.

*Ett rörelseförvärv som genomförs utan överföring av ersättning*

- 43 En förvärvare erhåller ibland det bestämmande inflytandet över ett förvärvat företag utan att överföra ersättning. Förvärvsmetoden tillämpas vid redovisning av sådana rörelseförvärv. Bland sådana omständigheter finns:
- Det förvärvade företaget återköper ett tillräckligt antal av sina egna aktier för att en befintlig investerare (förvärvaren) ska erhålla bestämmande inflytande.
  - Minoritetens vetorätter, som tidigare hindrade förvärvaren från att få bestämmande inflytande över ett förvärvat företag i vilket förvärvaren hade majoriteten av de röstberättigade aktierna, har förfallit.
  - Förvärvaren och det förvärvade företaget kommer överens om att slå samman sina verksamheter/rörelser genom enbart avtal. Förvärvaren överför ingen ersättning i utbyte mot bestämmande inflytande i ett förvärvat företag och innehar inga egetkapitalandelar i det förvärvade företaget, varken per förvärvstidpunkten eller tidigare. Exempel på rörelseförvärv som uppnås genom endast avtal omfattar sammanslagningen av två verksamheter/rörelser i ett s.k. "stapling arrangement" eller bildandet av ett företag som är noterat på två börser.
- 44 Vid rörelseförvärv som sker genom endast avtal ska förvärvaren till ägarna av de förvärvade företaget fördela det belopp av det förvärvade företags nettotillgångar som redovisats enligt denna standard. Med andra ord, egetkapitalandelarna i det förvärvade företaget som innehas av andra parter än förvärvaren är ett innehav utan bestämmande inflytande i förvärvarens finansiella rapporter efter förvärvet, även om det leder till att alla egetkapitalandelar i det förvärvade företaget hänförs till innehavet utan bestämmande inflytande.

#### Värderingsperiod

- 45 Om den första redovisningen av ett rörelseförvärv är ofullständig i slutet av den rapportperiod i vilken förvärvet sker ska förvärvaren i sina finansiella rapporter redovisa preliminära belopp för de poster för vilka redovisningen är ofullständig. Under värderingsperioden ska förvärvaren retroaktivt justera de preliminära belopp som redovisades per förvärvstidpunkten så att de återspeglar ny information om de fakta och omständigheter som förelåg per förvärvstidpunkten och som, om de hade varit kända, hade påverkat beräkningen av de belopp som redovisades per den tidpunkten. Under värderingsperioden ska förvärvaren också redovisa ytterligare tillgångar eller skulder om ny information erhålls om fakta och omständigheter som förelåg per förvärvstidpunkten och som, om de hade varit kända, hade lett till redovisning av dessa tillgångar och skulder per den tidpunkten. Värderingsperioden avslutas så snart förvärvaren erhåller informationen om fakta och omständigheter som förelåg per förvärvstidpunkten eller får veta att det inte går att erhålla mer information. Emellertid ska värderingsperioden inte överstiga ett år från förvärvstidpunkten.
- 46 Värderingsperioden är den period efter förvärvstidpunkten under vilken förvärvaren kan justera de preliminära belopp som redovisas för ett rörelseförvärv. Värderingsperioden ger förvärvaren rimlig tid att inhämta nödvändig information för att identifiera och beräkna följande per förvärvstidpunkten enligt kraven i denna standard:
- De identifierbara förvärvade tillgångarna, övertagna skulderna och eventuella innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget,
  - den ersättning som överförts avseende det förvärvade företaget (eller annat belopp som använts vid beräkning av goodwill),
  - när det gäller ett rörelseförvärv som genomförs i flera steg, den egetkapitalandel i det förvärvade företaget som förvärvaren tidigare har innehaft, och
  - uppkommen goodwill eller vinst vid ett förvärv till lågt pris.

- 47 Förförvärvaren ska beakta alla relevanta faktorer vid fastställandet av huruvida information som erhållits efter förvärvstidpunkten bör leda till en justering av de preliminära beloppen som redovisats eller huruvida den informationen är ett resultat av händelser som inträffat efter förvärvstidpunkten. Relevanta faktorer är bland annat den tidpunkt när ytterligare information erhålls och huruvida förförvärvaren kan ange ett skäl för att ändra preliminära belopp. Information som erhålls kort efter förvärvstidpunkten återspeglar mer troligt de omständigheter som förelåg per förvärvstidpunkten än information som erhålls flera månader senare. Exempelvis, om det inte går att identifiera en mellanliggande händelse som ändrat dess verkliga värde, är försäljningen av en tillgång till tredje part kort efter förvärvstidpunkten till ett värde som skiljer sig i betydande utsträckning från dess preliminära verkliga värde värderat per den tidpunkten ett tecken på ett fel i det preliminära beloppet.
- 48 Förförvärvaren redovisar en ökning (minskning) av det preliminära belopp som redovisats för en identifierbar tillgång (skuld) genom en minskning (ökning) av goodwill. Emellertid kan ny information som erhålls under värderingsperioden ibland leda till en justering av det preliminära beloppet för mer än en tillgång eller skuld. Exempelvis kan förförvärvaren ha övertagit en skyldighet att betala skadestånd i samband med en olycka i en av det förvärvade företagets lokaler, som helt eller delvis täcks av det förvärvade företagets ansvarsförsäkring. Om förförvärvaren erhåller ny information under värderingsperioden om den skyldighetens verkliga värde per förvärvstidpunkten, skulle den justering av goodwill som är följden av en förändring av det preliminära belopp som redovisats för skyldigheten kvittas (helt eller delvis) mot en motsvarande justering av goodwill som uppstår på grund av förändringen av det preliminära belopp som redovisas för anspråket på försäkringsbolaget.
- 49 Under värderingsperioden ska förförvärvaren redovisa justeringar av de preliminära beloppen som om redovisningen av rörelseförvärvet hade varit slutfört per förvärvstidpunkten. Således ska förförvärvaren vid behov ändra jämförande information för tidigare perioder som presenterats i de finansiella rapporterna, vilket innefattar att göra eventuella ändringar i avskrivningar eller andra intäktseffekter som redovisades vid slutförandet av den första redovisningen.
- 50 Efter att värderingsperioden avslutats ska förförvärvaren ändra redovisningen för ett rörelseförvärv endast för att rätta ett fel enligt IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

#### **Fastställande av vad som utgör del av rörelseförvärvet**

- 51 **Förförvärvaren och det förvärvade företaget kan ha ett befintligt förhållande eller annan överenskommelse innan förhandlingar om rörelseförvärvet inleddes, eller kan under förhandlingarna ingå en överenskommelse som är skild från rörelseförvärvet. I endera situationen ska förförvärvaren identifiera eventuella belopp som inte utgör del av vad förförvärvaren och det förvärvade företaget (eller dess tidigare ägare) utbytte vid rörelseförvärvet, det vill säga belopp som inte ingår i utbytet för det förvärvade företaget. Förförvärvaren ska, som del av tillämpning av förförvärvsmetoden, endast redovisa den ersättning som överförts för det förvärvade företaget och de förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna i utbytet mot det förvärvade företaget. Separata transaktioner ska redovisas enligt relevant standard.**
- 52 En transaktion som ingåtts av förförvärvaren eller för förförvärvarens räkning eller främst är gynnsam för förförvärvaren eller det sammanslagna företaget, i stället för främst gynnsam för det förvärvade företaget (eller dess tidigare ägare) före förvärvet, är förmodligen en separat transaktion. Följande är exempel på separata transaktioner som inte ska ingå vid tillämpning av förförvärvsmetoden:
- En transaktion som i praktiken reglerar befintliga förhållanden mellan förförvärvaren och det förvärvade företaget,
  - en transaktion som ger anställda eller tidigare ägare i det förvärvade företaget ersättning för framtida tjänster, och
  - en transaktion som ersätter det förvärvade företaget eller dess tidigare ägare för förförvärvarens förvärvsrelaterade kostnader.

Punkterna B50–B62 innehåller vägledning vid tillämpning.

#### *Förförvärvsrelaterade kostnader*

- 53 Förförvärvsrelaterade kostnader är kostnader som förförvärvaren ådrar sig vid genomförande av ett rörelseförvärv. Dessa kostnader omfattar ersättning till den som förmedlar en affär, arvoden för rådgivning, juridisk hjälp, bokföring, värdering och övriga arvoden för konsulttjänster, allmänna administrationskostnader, däribland utgifter för en avdelning som hanterar förvärv, samt kostnader för registrering och emission av värdepapper. Förförvärvaren ska redovisa utgifter i samband med förvärvet som kostnader under de perioder då de uppkommer och tjänsterna erhålls, med ett undantag. Kostnaderna för att emittera skuldebrev och värdepapper ska redovisas enligt IAS 32 och IFRS 9.

## EFTERFÖLJANDE VÄRDERING OCH REDOVISNING

54 I allmänhet ska en förvärvare i efterhand värdera och redovisa förvärvade tillgångar, övertagna eller uppkomna skulder och emitterade egetkapitalinstrument vid ett rörelseförvärv enligt andra tillämpliga standarder för dessa poster, beroende på deras karaktär. Denna standard ger emellertid vägledning vid efterföljande värdering och redovisning av följande förvärvade tillgångar, övertagna eller uppkomna skulder och emitterade egetkapitalinstrument vid ett rörelseförvärv:

- a) Återköpta rättigheter.
- b) Eventualförpliktelser som redovisas per förvärvstidpunkten.
- c) Tillgångar avseende rätt till gottgörelse.
- d) Villkorad köpeskilling.

Punkt B63 innehåller vägledning vid tillämpning.

**Återköpta rättigheter**

55 En återköpt rättighet som redovisas som en immateriell tillgång ska skrivas av över den återstående avtalstiden för det avtal i vilket rättigheten tilldelades. En förvärvare som senare säljer en återköpt rättighet till en tredje part ska ta med det redovisade värdet för den immateriella tillgången vid fastställande av vinst eller förlust på försäljningen.

**Eventualförpliktelser**

56 Efter den första redovisningen och fram till dess att förpliktelsen regleras, annulleras eller förfaller ska förvärvaren värdera en eventualförpliktelse som redovisas i ett rörelseförvärv till det högre värdet av

- a) det belopp som skulle redovisas enligt IAS 37, och
- b) det belopp som ursprungligen redovisades efter avdrag, i tillämpliga fall, för ackumulerade belopp av inkomst som redovisas i enlighet med principerna i IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*.

Detta krav tillämpas inte på avtal som redovisas i enlighet med IFRS 9.

**Tillgångar avseende rätt till gottgörelse**

57 I slutet av varje efterföljande rapportperiod ska förvärvaren värdera en tillgång avseende rätt till gottgörelse som redovisats per förvärvstidpunkten på samma grund som den gottgjorda skulden eller tillgången, beroende på eventuella avtalsbegränsningar avseende detta belopp och, för en tillgång avseende rätt till gottgörelse som inte i efterhand värderas till sitt verkliga värde, företagsledningens bedömning av möjligheten att erhålla betalning för tillgången avseende rätt till gottgörelse. Förvärvaren ska ta bort tillgången avseende rätt till gottgörelse från rapporten över finansiell ställning endast när den erhåller, säljer eller på annat sätt förlorar rätten till den.

**Villkorad köpeskilling**

58 Vissa förändringar i det verkliga värdet på villkorad köpeskilling som förvärvaren redovisar efter förvärvstidpunkten kan uppkomma på grund av ytterligare information som förvärvaren erhållit efter den tidpunkten om fakta och förhållanden som förelåg per förvärvstidpunkten. Sådana förändringar justeras under värderingsperioden enligt punkterna 45–49. När det gäller förändringar som uppkommer från händelser efter förvärvstidpunkten, exempelvis uppfyllande av ett resultatmål, uppnående av en viss aktiekurs eller uppnående av en milstolpe i ett FoU-projekt, är dessa emellertid inte justeringar under värderingsperioden. Förvärvaren ska redovisa förändringar i det verkliga värdet på villkorad köpeskilling som inte är justeringar under värderingsperioden enligt nedan:

- a) Villkorad köpeskilling som klassificeras som eget kapital ska inte omvärderas och den efterföljande regleringen ska redovisas under eget kapital.
- b) Annan villkorad köpeskilling som

- i) ingår i tillämpningsområdet för IFRS 9 ska värderas till verkligt värde per varje balansdag och förändringar i verkligt värde ska redovisas i resultatet i enlighet med IFRS 9,
- ii) inte ingår i tillämpningsområdet för IFRS 9 ska värderas till verkligt värde per varje balansdag och förändringar i verkligt värde ska redovisas i resultatet.

## UPPLYSNINGAR

**59 Förfärvaren ska lämna upplysningar som hjälper användare av förfärvarens finansiella rapporter att bedöma karaktären på och den finansiella effekten av ett rörelseförvärv som genomförs antingen**

a) under den aktuella rapportperioden, eller

b) efter rapportperiodens slut, men innan de finansiella rapporterna har godkänts för utfärdande.

60 För att uppnå syftet med punkt 59 ska förfärvaren lämna de upplysningar som anges i punkterna B64–B66.

**61 Förfärvaren ska lämna upplysningar som hjälper användare av förfärvarens finansiella rapporter att bedöma de finansiella effekterna av justeringar som redovisats i den aktuella rapportperioden som är hänförliga till rörelseförvärv som genomförts under perioden eller under tidigare rapportperioder.**

62 För att uppnå syftet med punkt 61 ska förfärvaren lämna upplysning om den information som anges i punkt B67.

63 Om de särskilda upplysningar som krävs enligt denna och andra standarder inte uppfyller syftet i punkt 59 och 61 ska förfärvaren lämna de ytterligare upplysningar som behövs för att uppfylla dessa syften.

## IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

**Ikraftträdande**

64 Denna standard ska tillämpas framåtriktat för rörelseförvärv för vilka förvärvstidpunkten är per eller efter början av det första räkenskapsåret som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Emellertid ska denna standard endast tillämpas från början av ett räkenskapsår som börjar 30 juni 2007 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard före den 1 juli 2009 ska det upplysa om detta och samtidigt tillämpa IAS 27 (enligt ändring 2008).

64A [utgår]

64B Genom *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i maj 2010 ändrades punkterna 19, 30 och B56 och punkterna B62A och B62B lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysningar om detta. Tillämpningen ska gälla från och med den tidpunkt då företaget först tillämpade denna standard och i fortsättningen.

64C Punkterna 65A–65E lades till genom *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i maj 2010. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysningar om detta. Ändringarna ska tillämpas på villkorad tilläggsköpeskilling i samband med rörelseförvärv som genomfördes före tillämpningen av denna standard, såsom den utfärdades 2008.

64D [utgår]

64E IFRS 10, utfärdad i maj 2011, ändrade punkterna 7, B13, B63 e och bilaga A. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när de tillämpar IFRS 10.

64F IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkterna 20, 29, 33 och 47 ändrades, att definitionen av verkligt värde i bilaga A ändrades och att punkterna B22, B40, B43–B46, B49 och B64 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.

- 64G *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebär att punkt 7 ändrades och att punkt 2A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidigare tillämpning av *Investmentföretag* är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det också tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag* samtidigt.
- 64H [utgår]
- 64I Genom *Årliga förbättringscykeln 2010–2012 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2013, ändrades punkterna 40 och 58 och punkt 67A med tillhörande rubrik lades till. Ett företag ska tillämpa den ändringen framåtriktad på rörelseförvärv vars förvärvstidpunkt är den 1 juli 2014 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Ett företag får tillämpa ändringen tidigare om IFRS 9 och IAS 37 (båda enligt ändring genom *Årliga förbättringscykeln 2010–2012 för IFRS-standarder*) också har tillämpats. Om ett företag tillämpar denna ändring tidigare ska det lämna upplysning om detta.
- 64J Genom *Årliga förbättringscykeln 2011–2013 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2013, ändrades punkt 2 a. Ett företag ska tillämpa ändringen framåtriktad för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2014 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 64K IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebär att punkt 56 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 15.
- 64L IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna 16, 42, 53, 56, 58 och B41 och strök punkterna 64A, 64D och 64H. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.
- 64M Genom 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 när det tillämpar IFRS 16.
- 64N Genom IFRS 17, utfärdad i maj 2017, ändrades punkterna 17, 20, 21, 35 och B63, och efter punkt 31 lades en rubrik och punkt 31A till. Genom *Ändringar av IFRS 17*, utfärdad i juni 2020, ändrades punkt 31A. Ett företag ska tillämpa ändringarna i punkt 17 på rörelseförvärv vars förvärvstidpunkt ligger efter den första tillämpningen av IFRS 17. Ett företag ska tillämpa de andra ändringarna när det tillämpar IFRS 17.
- 64O Genom *Årliga förbättringscykeln 2015–2017 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2017, lades punkt 42A till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar på rörelseförvärv för vilka förvärvstidpunkten är per eller efter början av det första räkenskapsår som börjar den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det lämna upplysning om detta.
- 64P Genom *Definition av en verksamhet/rörelse*, utfärdad i oktober 2018, lades punkterna B7A–B7C, B8A och B12A–B12D till, definitionen av termen "verksamhet/rörelse" i bilaga A ändrades, punkterna 3, B7–B9, B11 och B12 ändrades och punkt B10 ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar på rörelseförvärv där förvärvstidpunkten är per eller efter början av det första räkenskapsåret som inleds den 1 januari 2020 eller senare och på tillgångsförvärv som sker per eller efter början av den perioden. Tidigare tillämpning av dessa ändringar är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 64Q *Hänvisning till det konceptuella ramverket*, som utfärdades i maj 2020, innebär att punkterna 11, 14, 21, 22 och 23 ändrades och att punkterna 21A, 21B, 21C och 23A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar på rörelseförvärv för vilka förvärvstidpunkten är per eller efter början av det första räkenskapsår som börjar den 1 januari 2022 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten om ett företaget samtidigt, eller tidigare tillämpar alla andra ändringar enligt *Ändringar av hänvisningar till det konceptuella ramverket i IFRS-standarder*, som utfärdades i mars 2018.

### Övergång

- 65 Tillgångar och skulder som uppkom vid rörelseförvärv vars förvärvstidpunkt föregick tillämpningen av denna standard ska inte justeras vid tillämpningen av denna standard.

- 65A Villkorad köpeskilling i samband med rörelseförvärv som genomfördes innan ett företag för första gången tillämpade denna standard såsom den utfärdades 2008 ska inte justeras vid den första tillämpningen av denna standard. Punkterna 65B–65E ska tillämpas i den efterföljande redovisningen av dessa saldon. Punkterna 65B–65E ska inte tillämpas på redovisning av villkorad tilläggsköpeskilling i samband med rörelseförvärv om tidpunkten för förvärvet sammanföll med eller inföll efter den tidpunkt då företaget för första gången tillämpade denna standard såsom den utfärdades 2008. I punkterna 65B–65E avser rörelseförvärv enbart rörelseförvärv som genomfördes före tillämpningen av denna standard såsom den utfärdades 2008.
- 65B Om ett avtal om ett rörelseförvärv innehåller en möjlighet att justera anskaffningsvärdet baserat på framtida händelser ska förvärvaren inkludera detta justeringsbelopp i anskaffningsvärdet vid tidpunkten för förvärvet, om justeringen är sannolik och kan värderas på ett tillförlitligt sätt.
- 65C Ett avtal om ett rörelseförvärv kan tillåta justeringar av anskaffningsvärdet för förvärvet baserat på en eller flera framtida händelser. Justeringen kan exempelvis vara beroende av att en viss vinstnivå ska upprätthållas eller uppnås under kommande perioder eller av att marknadspriset för de emitterade instrumenten ska upprätthållas. När förvärvet redovisas för första gången är det vanligen möjligt att uppskatta beloppet för eventuella sådana justeringar, utan att informationens tillförlitlighet påverkas negativt, även om viss osäkerhet kan råda. Om de framtida händelserna inte inträffar, eller om uppskattningarna behöver revideras, ändras anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet i enlighet med detta.
- 65D Om ett avtal om ett rörelseförvärv innehåller en sådan möjlighet att justera anskaffningsvärdet för förvärvet görs emellertid ingen ändring av anskaffningsvärdet vid första redovisningen av förvärvet om justeringen antingen inte är sannolik eller inte kan värderas på ett tillförlitligt sätt. Om denna justering senare blir sannolik och kan värderas på ett tillförlitligt sätt ska denna ytterligare ersättning behandlas som en justering av anskaffningsvärdet.
- 65E Under vissa omständigheter kan förvärvaren behöva göra en efterföljande betalning till säljaren som ersättning för en värdeminskning på de erlagda tillgångarna, emitterade egetkapitalinstrumenten eller uppkomna eller övertagna skulderna som ingår i förvärvarens åtaganden i utbyte mot det bestämmande inflytandet över den förvärvade enheten. Detta är fallet när förvärvaren exempelvis har garanterat marknadspriset på de egetkapitalinstrument eller skuldebrev som är emitterade som del av anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet och måste emittera ytterligare egetkapitalinstrument eller skuldebrev för att återställa det ursprungligen fastställda anskaffningsvärdet. I sådana fall redovisas ingen ökning av anskaffningsvärdet för förvärvet. När det gäller egetkapitalinstrument kvittas det verkliga värdet av tillkommande betalningar mot en motsvarande minskning av värdet på de instrument som ursprungligen emitterades. När det gäller skuldebrev betraktas tillkommande betalningar som en minskning av överkurs eller en ökning av underkurs på den ursprungliga emissionen.
- 66 Ett företag, exempelvis ett ömsesidigt företag, som inte ännu har tillämpat IFRS 3 och som genomfört ett eller flera rörelseförvärv som redovisats enligt förvärvsmetoden ska tillämpa övergångsbestämmelserna i punkterna B68 och B69.

#### **Inkomstskatter**

- 67 För rörelseförvärv där förvärvstidpunkten var före denna standards tillämpning ska förvärvaren framåtriktat tillämpa kraven i punkt 68 i IAS 12, enligt ändring genom denna standard. Förvärvaren ska alltså inte justera redovisningen av tidigare rörelseförvärv för tidigare redovisade förändringar i redovisade uppskjutna skattefordringar. Från det datum när denna standard tillämpas ska förvärvaren emellertid redovisa, som en justering av resultatet (eller om det krävs enligt IAS 12, utanför resultatet), förändringar i redovisade uppskjutna skattefordringar.

#### **HÄNVISNING TILL IFRS 9**

- 67A Om ett företag tillämpar denna standard men ännu inte tillämpar IFRS 9, ska varje hänvisning till IFRS 9 tolkas som en hänvisning till IAS 39.

#### **UPPHÄVANDE AV IFRS 3 (2004)**

- 68 Denna standard ersätter IFRS 3 *Rörelseförvärv* (utfärdad 2004).

## Bilaga A

## Definitioner

Denna bilaga är en del av standarden.

<b>förvärvat företag</b>	Den verksamhet/rörelse eller de verksamheter/rörelser som <b>förvärvaren</b> erhåller bestämmande inflytande över i ett <b>rörelseförvärv</b> .
<b>förvärvare</b>	Det företag som erhåller bestämmande inflytande över det <b>förvärvade företaget</b> .
<b>förvärvstidpunkt</b>	Den tidpunkt vid vilken <b>förvärvaren</b> erhåller det bestämmande inflytandet över det <b>förvärvade företaget</b> .
<b>verksamhet/rörelse</b>	En integrerad uppsättning aktiviteter och tillgångar som kan bedrivas och ledas i syfte att tillhandahålla varor eller tjänster till kunder, generera investeringsinkomst (såsom utdelning eller ränta) eller generera annan inkomst från ordinarie verksamhet.
<b>rörelseförvärv</b>	En transaktion eller annan händelse i vilken en <b>förvärvare</b> erhåller det bestämmande inflytandet i en eller flera <b>verksamheter/rörelser</b> . Transaktioner mellan jämbördiga parter är också <b>rörelseförvärv</b> såsom termen används i denna standard.
<b>villkorad köpeskilling</b>	Vanligen <b>förvärvarens</b> förpliktelse att överföra ytterligare tillgångar eller <b> egetkapitalandelar</b> till de tidigare ägarna av ett <b>förvärvat företag</b> som del av utbytet för <b>bestämmande inflytande</b> över det <b>förvärvade företaget</b> om angivna framtida händelser inträffar eller villkor uppfylls. <i>Villkorad köpeskilling</i> kan emellertid också ge <b>förvärvaren</b> rätt till avkastningen på tidigare överförd ersättning om angivna villkor är uppfyllda.
<b>egetkapitalandelar</b>	I denna standard används <i>egetkapitalandelar</i> i huvudsak i betydelsen ägarintressen i företag som ägs av investerare och ägar-, medlems- eller deltagarintressen i <b>ömsesidiga företag</b> .
<b>verkligt värde</b>	<i>Verkligt värde</i> är det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller betalas vid överlåtelse av en skuld genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer. (Se IFRS 13.)
<b>goodwill</b>	En tillgång som representerar framtida ekonomiska fördelar som uppkommer från andra tillgångar förvärvade i ett <b>rörelseförvärv</b> som inte är enskilt identifierade och separata redovisade.
<b>Identifierbar</b>	En tillgång är <i>identifierbar</i> om den antingen <ol style="list-style-type: none"><li>är avskiljbar, det vill säga att det går att avskilja eller dela av den från företaget och sälja, överlåta, licensiera, hyra ut eller byta den, antingen enskilt eller tillsammans med hänförligt avtal, identifierbar tillgång eller skuld, oavsett om företaget har för avsikt att göra detta eller ej, eller</li><li>uppkommer ur avtalsenliga eller juridiska rättigheter, oavsett om dessa rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser.</li></ol>
<b>immateriell tillgång</b>	En <b>identifierbar</b> icke-monetär tillgång utan fysisk form.

**ömsesidigt företag**

Ett företag som inte ägs av investerare, som ger avkastning, lägre kostnader eller andra ekonomiska fördelar direkt till företagets **ägare**, medlemmar eller deltagare. Ett ömsesidigt försäkringsbolag, en kreditkassa eller ett kooperativ är exempel på ömsesidiga företag.

**innehav utan  
bestämmande inflytande**

Eget kapital i ett dotterföretag som inte, direkt eller indirekt, är hänförligt till ett moderföretag.

**ägare**

I denna standard används ägare i huvudsak i betydelsen innehavare av **egetkapitalandelar** i företag som ägs av investerare och ägare eller medlemmar av eller deltagare i **ömsesidiga företag**.



## Bilaga B

## Vägledning vid tillämpning

Denna bilaga är en del av standarden.

## RÖRELSEFÖRVARV AV FÖRETAG UNDER SAMMA BESTÄMMANDE INFLYTANDE (TILLÄMPNING AV PUNKT 2 c)

- B1 Denna standard är inte tillämplig vid ett rörelseförvärv av företag eller verksamheter/rörelser under samma bestämmande inflytande. Ett rörelseförvärv som inbegriper företag eller verksamheter/rörelser under samma bestämmande inflytande är ett rörelseförvärv där det ytterst är samma part eller parter som har ett bestämmande inflytande över samtliga sammanslagna företag eller verksamheter/rörelser både före och efter rörelseförvärvet, och där det bestämmande inflytandet inte är av tillfälligt slag.
- B2 En grupp enskilda individer ska anses ha bestämmande inflytande över ett företag när personerna i gruppen genom avtalsbaserade överenskommelser gemensamt har rätten att utforma de finansiella och operativa strategierna för den ekonomiska verksamheten i syfte att erhålla ekonomiska fördelar. Av den anledningen faller ett rörelseförvärv utanför tillämpningsområdet för denna standard när samma grupp enskilda individer genom avtalsbaserade överenskommelser har en gemensam yttersta rätt att utforma de finansiella och operativa strategierna för varje företag som ingår i rörelseförvärvet i syfte att erhålla ekonomiska fördelar och där denna gemensamma yttersta rätt inte är av tillfälligt slag.
- B3 Ett företag kan styras av en person eller av flera personer som agerar gemensamt enligt ett samarbetsavtal och denna person eller dessa personer behöver inte omfattas av kraven på finansiell rapportering enligt IFRS. Det är därför inte nödvändigt att de företag som ingår i rörelseförvärvet ingår i samma koncernredovisning för att det ska anses vara fråga om ett rörelseförvärv av företag under samma bestämmande inflytande.
- B4 Storleken på innehaven utan bestämmande inflytande före och efter förvärvet, i vart och ett av de företag som ingår i rörelseförvärvet, har ingen betydelse vid fastställande av om rörelseförvärvet inbegriper företag under samma bestämmande inflytande. I händelse av att ett av företagen i rörelseförvärvet är ett dotterföretag som undantagits från koncernredovisningen saknar även detta betydelse för att avgöra huruvida rörelseförvärvet inbegriper företag under samma bestämmande inflytande.

## IDENTIFIERING AV ETT RÖRELSEFÖRVARV (TILLÄMPNING AV PUNKT 3)

- B5 I denna standard definieras ett rörelseförvärv som en transaktion eller annan händelse i vilken en förvärvare erhåller det bestämmande inflytandet över en eller flera verksamheter/rörelser. En förvärvare kan erhålla bestämmande inflytande över ett förvärvat företag på många sätt, exempelvis
- a) genom överföring av likvida medel eller andra tillgångar (inklusive nettotillgångar som utgör en verksamhet/rörelse),
  - b) genom att ådra sig skulder,
  - c) genom att emittera egetkapitalandelar,
  - d) genom att tillhandahålla mer än en typ av ersättning, eller
  - e) utan att överföra ersättning, däribland genom endast avtal (se punkt 43).
- B6 Ett rörelseförvärv kan struktureras på olika sätt av juridiska eller skattemässiga skäl eller av andra orsaker som omfattar, men inte begränsas till att
- a) en eller flera verksamheter/rörelser blir dotterföretag till en förvärvare eller en eller flera verksamheter/rörelser nettotillgångar legalt införlivas i förvärvaren,
  - b) ett företag i rörelseförvärvet överför sina nettotillgångar, eller dess ägare överför sina egetkapitalandelar till ett annat företag i rörelseförvärvet eller dess ägare,

- c) alla företag i rörelseförvärvet överför sina nettotillgångar, eller dessa företags ägare överför sina egetkapitalandelar till ett nybildat företag, eller
- d) en grupp av tidigare ägare till ett av företagen i rörelseförvärvet erhåller bestämmande inflytande över det sammanslagna företaget.

DEFINITION AV EN VERKSAMHET/RÖRELSE (TILLÄMPNING AV PUNKT 3)

B7 En verksamhet/rörelse består av input och processer som tillämpas på denna input och som kan bidra till att skapa output. En verksamhets/rörelses tre beståndsdelar definieras enligt följande (se punkterna B8–B12D för vägledning om verksamhetens/rörelsens beståndsdelar):

- a) **Input:** Alla ekonomiska resurser som skapar, eller kan bidra till skapandet av output när en eller flera processer tillämpas på dem. Exempel på input är anläggningstillgångar (inklusive immateriella tillgångar eller rättigheter att använda anläggningstillgångar), immateriella rättigheter, möjlighet att få tillgång till nödvändigt material eller rättigheter samt anställda.
- b) **Process:** System, standarder, protokoll, praxis eller regel som, vid tillämpning på en eller flera input, skapar output eller kan bidra till att skapa output. Exempel på processer är processer för strategisk ledning, driftsprocesser och resurshanteringsprocesser. Dessa processer finns vanligen dokumenterade, men den intellektuella kapaciteten hos en organiserad arbetsstyrka med nödvändiga färdigheter och erfarenhet och som följer regler och praxis kan tillhandahålla de nödvändiga processer som kan tillämpas på input för att skapa output. (Bokföring, fakturering, lönehanteringssystem och andra administrativa system är vanligen inte processer som används för att skapa output.)
- c) **Output:** Resultatet av input och processer som tillämpas på denna input som tillhandahåller varor eller tjänster till kunder, genererar investeringsinkomster (såsom utdelning eller ränta) eller genererar annan inkomst från ordinarie verksamhet.

**Frivilligt test för att identifiera koncentration av verkligt värde**

B7A I punkt B7B beskrivs ett frivilligt test (koncentrationstest) för att möjliggöra en förenklad bedömning av om en förvärvad uppsättning aktiviteter och tillgångar inte är en verksamhet/rörelse. Ett företag får välja att tillämpa eller att inte tillämpa testet. Ett företag får göra ett sådant val separat för varje transaktion eller annan händelse. Koncentrationstestet har följande konsekvenser:

- a) Om kriterierna i koncentrationstestet är uppfyllda är det fastställt att uppsättningen aktiviteter och tillgångar inte är en verksamhet/rörelse, och ingen ytterligare bedömning behövs.
- b) Om kriterierna i koncentrationstestet inte är uppfyllda, eller om företaget väljer att inte tillämpa testet ska företaget göra den bedömning som anges i punkterna B8–B12D.

B7B Kriterierna i koncentrationstestet är uppfyllda om i allt väsentligt hela det verkliga värdet av de bruttotillgångar som förvärvats är koncentrerade till en enskild identifierbar tillgång eller grupp av likartade identifierbara tillgångar. Följande gäller för koncentrationstestet:

- a) De förvärvade bruttotillgångarna ska exkludera likvida medel, uppskjutna skattefordringar och goodwill som uppkommit från effekterna av uppskjutna skatteskulder.
- b) Det verkliga värdet av de förvärvade bruttotillgångarna ska inkludera eventuell överförd ersättning (plus det verkliga värdet av eventuella innehav utan bestämmande inflytande och det verkliga värdet av eventuella tidigare innehav) utöver det verkliga värdet av de identifierbara förvärvade nettotillgångarna. Det verkliga värdet av de förvärvade bruttotillgångarna kan i normala fall fastställas som den erhållna totalsumman av det verkliga värdet av den överförda ersättningen (plus det verkliga värdet av eventuella innehav utan bestämmande inflytande och det verkliga värdet av eventuella tidigare innehav) och det verkliga värdet av övertagna skulder (andra än uppskjutna skatteskulder), med avdrag för de poster som identifieras i stycke a. Om det verkliga värdet av de förvärvade bruttotillgångarna skulle vara större än denna totalsumma kan emellertid en mer exakt beräkning ibland behöva göras.

- c) En enskild identifierbar tillgång ska inkludera alla tillgångar eller grupper av tillgångar som skulle redovisas och värderas som en enda identifierbar tillgång i ett rörelseförvärv.
- d) Om en materiell tillgång hör ihop med och inte fysiskt kan avlägsnas och användas separat från en annan materiell tillgång (eller från en underliggande tillgång som är föremål för ett leasingavtal, enligt definitionen i IFRS 16 *Leasingavtal*) utan att detta medför betydande kostnader eller en betydande minskning av någon av tillgångarnas användbarhet eller verkliga värde (exempelvis mark och byggnader), ska dessa tillgångar anses vara en enskild identifierbar tillgång.
- e) Vid bedömning av om tillgångar är likartade ska ett företag beakta varje enskild identifierbar tillgångs egenskaper och de risker som är förknippade med förvaltningen och genererandet av output från tillgångarna (dvs. riskegenskaperna).
- f) Följande ska inte betraktas som likartade tillgångar:
- i) En materiell tillgång och en immateriell tillgång.
  - ii) Materiella tillgångar av olika tillgångsslag (t.ex. varulager, tillverkningsutrustning och bilar) såvida de inte anses utgöra en enskild identifierbar tillgång i enlighet med kriteriet i stycke d.
  - iii) Identifierbara immateriella tillgångar av olika tillgångsslag (t.ex. varumärken, licenser och immateriella tillgångar under utveckling).
  - iv) En finansiell tillgång och en icke-finansiell tillgång.
  - v) Finansiella tillgångar av olika tillgångsklass (t.ex. kundfordringar och investeringar i egetkapitalinstrument).
  - vi) Identifierbara tillgångar inom samma tillgångsslag men som har avsevärt olika riskegenskaper.

B7C Kraven i punkt B7B ändrar varken vägledningen om likartade tillgångar i IAS 38 *Immateriella tillgångar* eller betydelsen av begreppet "tillgångsslag" eller "klass" i IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*, IAS 38 och IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar*.

#### **En verksamhets/rörelses beståndsdelar**

- B8 Även om verksamheter/rörelser vanligen genererar output krävs inte output för att en integrerad mängd aktiviteter och tillgångar ska utgöra en verksamhet/rörelse. För att en integrerad mängd aktiviteter och tillgångar ska kunna bedrivas och styras för de definierade syftena, krävs två viktiga beståndsdelar – input och processer som tillämpas på denna input. En verksamhet/rörelse behöver inte omfatta all input och alla processer som säljaren använde för att driva verksamheten/rörelsen. För att betraktas som en verksamhet/rörelse måste dock en integrerad mängd aktiviteter och tillgångar minst omfatta en input och en betydande process som tillsammans avsevärt bidrar till möjligheten att generera output. I punkterna B12–B12D specificeras hur bedömningen av om en process är betydande ska göras.
- B8A Om en förvärvad uppsättning aktiviteter och tillgångar genererat output är fortsatta intäkter inte i sig en indikation på att både en input och en betydande process har förvärvats.
- B9 Karaktären på en verksamhets/rörelses beståndsdelar varierar från bransch till bransch och med ett företags driftsstruktur (aktiviteter), däribland dess utvecklingsstadium. Etablerade verksamheter/rörelser har ofta många olika typer av input, processer och output, medan nya verksamheter/rörelser ofta har få input och processer och ibland bara en enstaka output. Nästan alla verksamheter/rörelser har också skulder, men en verksamhet/rörelse behöver inte ha skulder. Vidare kan en förvärvad mängd aktiviteter och tillgångar som inte är en verksamhet/rörelse ha skulder.
- B10 [utgåår]

- B11 Fastställande av om en viss uppsättning av aktiviteter och tillgångar utgör en verksamhet/rörelse ska göras med utgångspunkt från om den integrerade uppsättningen kan bedrivas och ledas som en verksamhet/rörelse av en marknadsaktör. Således är det vid utvärdering av om en viss uppsättning är en verksamhet/rörelse inte relevant huruvida en säljare drev uppsättningen som en verksamhet/rörelse eller om förvärvaren ämnar driva uppsättningen som en verksamhet/rörelse.

#### **Bedömning av om en förvärvad process är betydande**

- B12 Punkterna B12A–B12D beskriver hur bedömningen görs för att avgöra om en förvärvad process är betydande om den förvärvade uppsättningen aktiviteter och tillgångar saknar output (punkt B12B) och om den har output (punkt B12C).

- B12A Ett exempel på en förvärvad uppsättning aktiviteter och tillgångar som inte har någon output vid förvärvstidpunkten är ett företag som befinner sig i uppstartsfasen och som ännu inte börjat generera intäkter. Om en förvärvad uppsättning aktiviteter och tillgångar genererade intäkter vid förvärvstidpunkten anses den ha output vid den tidpunkten, även om den därefter inte längre kommer att generera intäkter från externa kunder, exempelvis för att den kommer att integreras av förvärvaren.

- B12B Om en mängd aktiviteter och tillgångar inte har någon output vid förvärvstidpunkten ska en förvärvad process (eller grupp av processer) anses vara betydande endast om

- a) den är kritisk för förmågan att utveckla eller omvandla en eller flera förvärvade input till output, och
- b) förvärvad input innehåller både en organiserad arbetsstyrka med nödvändiga färdigheter, kunskaper eller erfarenhet för att utföra processen (eller gruppen av processer) och andra input som den organiserade arbetsstyrkan kan utveckla eller omvandla till output. Denna andra input kan innefatta
  - i) immateriella rättigheter som kan användas för att utveckla en vara eller tjänst,
  - ii) andra ekonomiska resurser som kan utvecklas för att skapa output, eller
  - iii) åtkomsträttigheter till material eller rättigheter som behövs för att skapa framtida output.

Exempel på sådan input som nämns i styckena b i–iii inbegriper teknik, pågående FoU-projekt, fastigheter och mineralinnehav.

- B12C Om en uppsättning aktiviteter och tillgångar har output vid förvärvstidpunkten ska en förvärvad process (eller grupp av processer) anses vara betydande om den, när den tillämpas på en eller flera förvärvade input,

- a) är av kritisk betydelse för möjligheten att fortsätta produktionen, och förvärvad input inbegriper en organiserad arbetsstyrka med nödvändiga färdigheter, kunskaper eller erfarenhet för att utföra den processen (eller gruppen av processer), eller
- b) avsevärt bidrar till förmågan att fortsätta att producera output och
  - i) anses vara unik eller sällsynt, eller
  - ii) inte kan ersättas utan betydande kostnader, insatser eller förseningar av den fortsatta produktionen.

- B12D Följande ytterligare diskussion stöder både punkt B12B och punkt B12C:

- a) Ett förvärvat avtal är en input och inte en betydande process. Icke desto mindre kan ett förvärvat avtal, t. ex. ett avtal om utlagd verksamhet avseende fastighetsförvaltning eller tillgångsförvaltning, ge tillgång till en organiserad arbetsstyrka. Ett företag ska bedöma om en organiserad arbetsstyrka som tillgängliggjorts för företaget genom ett sådant avtal utför en betydande process som företaget kontrollerar, och därmed har förvärvat. Faktorer som ska beaktas vid en sådan bedömning är bland annat avtalets löptid och villkoren för förlängning av denna.

- b) Svårigheter att ersätta en organiserad arbetsstyrka kan tyda på att den förvärvade organiserade arbetsstyrkan utför en process som är kritisk för skapandet av output.
- c) En process (eller grupp av processer) är inte kritisk om den t.ex. är en stödprocess eller underordnad process inom ramen för de processer som krävs för att generera output.

## IDENTIFIERING AV FÖRVÄRVAREN (TILLÄMPNING AV PUNKTERNA 6 OCH 7)

- B13 Vägledningen i IFRS 10 *Koncernredovisning* ska användas för att identifiera förvärvaren – det företag som erhåller bestämmande inflytande över det förvärvade företaget. Om ett rörelseförvärv har skett men tillämpningen av vägledningen i IFRS 10 inte tydligt visar vilket av företagen som är förvärvaren, ska faktorerna i punkterna B14–B18 beaktas vid fastställandet av detta.
- B14 I ett rörelseförvärv som primärt genomförs genom överföring av kontanter eller andra tillgångar eller genom att skulder uppkommer, är förvärvaren vanligen det företag som överför kontanter eller andra tillgångar eller ådrar sig skulder.
- B15 I ett rörelseförvärv som primärt genomförs genom utbyte av egetkapitalandelar, är förvärvaren vanligen det företag som emitterar egetkapitalandelar. Vid vissa rörelseförvärv, som vanligen kallas "omvända förvärv", är emellertid det emitterande företaget det förvärvade företaget. Punkterna B19–B27 innehåller vägledning vid redovisning av omvända förvärv. Andra relevanta fakta och omständigheter ska också beaktas vid identifiering av förvärvaren i ett rörelseförvärv som genomförs genom utbyte av egetkapitalandelar, däribland:
- a) *De relativa röstandelarna i det sammanslagna företaget efter ett rörelseförvärv*— Förvärvaren är vanligen det företag vars ägare som grupp behåller eller erhåller den största röstandelen i det sammanslagna företaget. Vid fastställandet av vilken grupp ägare som behåller eller erhåller den största röstandelen ska ett företag beakta om det finns ovanliga eller speciella röstarrangemang och optioner, teckningsoptioner eller konvertibla värdepapper.
- b) *Förekomsten av en stor minoritetsröstandel i det sammanslagna företaget om ingen annan ägare eller organiserad grupp ägare har en betydande röstandel*— Förvärvaren är vanligen det företag vars enda ägare eller organiserade grupp ägare innehar den största minoritetsröstandelen i det sammanslagna företaget.
- c) *Sammansättningen i det sammanslagna företagens ledningsorgan*— Förvärvaren är vanligen det företag vars ägare har möjlighet att välja eller tillsätta eller avsätta en majoritet av medlemmarna i det sammanslagna företagens ledningsorgan.
- d) *Sammansättningen i det sammanslagna företagens högsta ledning*— Förvärvaren är vanligen det företag vars (tidigare) ledning dominerar ledningen i det sammanslagna företaget.
- e) *Villkoren för utbytet av egetkapitalandelar*— Förvärvaren är vanligen det företag som betalar en premie utöver det verkliga värdet för det andra företagens eller de andra företagens egetkapitalandelar före förvärvet.
- B16 Förvärvaren är vanligen det företag vars relativa storlek (mätt i, exempelvis, tillgångar, intäkter eller vinst) är avsevärt större än det andra företagens eller företagens storlek.
- B17 Vid ett rörelseförvärv som omfattar fler än två företag ska det vid fastställande av förvärvare ingå att bland annat beakta vilket av företagen som initierade förvärvet, liksom företagens relativa storlek.
- B18 Ett nytt företag som bildas för att få till stånd ett rörelseförvärv är inte nödvändigtvis förvärvaren. Om ett nytt företag bildas för att emittera egetkapitalandelar i syfte att få till stånd ett rörelseförvärv ska ett av företagen som fanns före förvärvet identifieras som förvärvaren genom tillämpning av vägledningen i punkterna B13–B17. Däremot kan ett nytt företag som överför kontanter eller andra tillgångar eller ådrar sig skulder som köpeskilling vara förvärvaren.

## OMVÄNDA FÖRVÄRV

B19 Ett omvänt förvärv sker när det företag som emitterar värdepapper (den legala förvärvaren) identifieras som det förvärvade företaget i redovisningssyfte, med utgångspunkt i vägledningen i punkterna B13–B18. Det företag vars egetkapitalandelar förvärvas (det legala förvärvade företaget) måste vara förvärvaren i redovisningssyfte för att transaktionen ska betraktas som ett omvänt förvärv. Omvända förvärv sker exempelvis när ett privat företag vill bli börsnoterat men inte vill registrera sina aktier. För att uppnå detta ordnar det privata företaget så att ett börsnoterat företag förvärvar dess egetkapitalandelar i utbyte mot egetkapitalandelar i det börsnoterade företaget. I detta exempel är det börsnoterade företaget den **legala förvärvaren** eftersom det emitterade egetkapitalandelar, och det privata företaget är det **legala förvärvade företaget** eftersom dess egetkapitalandelar förvärvades. Emellertid leder tillämpning av vägledningen i punkterna B13–B18 till identifiering av

a) det börsnoterade företaget som det **förvärvade företaget** i redovisningssyfte (det redovisande förvärvade företaget) och

b) det privata företaget som **förvärvare** i redovisningssyfte (den redovisande förvärvaren).

Det redovisande förvärvade företaget måste uppfylla definitionen av en verksamhet/rörelse för att transaktionen ska kunna redovisas som ett omvänt förvärv, och alla redovisnings- och värderingsprinciper i denna standard, inklusive kravet att redovisa goodwill, tillämpas.

**Värdering av den överförda ersättningen**

B20 Vid ett omvänt förvärv utfärdar vanligen den redovisande förvärvaren ingen ersättning för det förvärvade företaget. I stället är det vanligen det redovisande förvärvade företaget som utfärdar sina aktier till ägarna av den redovisande förvärvaren. I enlighet med detta är det verkliga värdet per förvärvstidpunkten för den ersättning som överförs av den redovisande förvärvaren för dennes innehav i den redovisande förvärvade företaget baserat på antalet egetkapitalandelar som det legala dotterföretaget hade behövt emittera för att ge ägarna av det legala moderföretaget samma procentandel egetkapitalandelar i det sammanslagna företaget som blir resultatet av det omvända förvärvet. Det verkliga värdet för antalet egetkapitalandelar som beräknas på detta sätt kan användas som verkligt värde på den ersättning som överförs i utbyte mot det förvärvade företaget.

**Upprättande och utformning av koncernredovisningar**

B21 Koncernredovisningar som upprättas efter ett omvänt förvärv utfärdas i det legala moderföretagets namn (redovisande förvärvat företag) men beskrivs i noterna som en fortsättning av det legala dotterföretagets finansiella rapporter (redovisande förvärvare) med en justering, nämligen en retroaktiv justering av den redovisande förvärvarens bundna eget kapital så att det återspeglar det redovisande förvärvade företagets bundna eget kapital. Den justeringen krävs för att återspegla det legala moderföretagets kapital (det redovisande förvärvade företaget). Jämförande information som presenteras i koncernredovisningen justeras också retroaktivt för att återspegla det legala moderföretagets bundna eget kapital (redovisande förvärvat företag).

B22 Eftersom koncernredovisningen utgör en fortsättning på det legala dotterföretagets finansiella rapporter, förutom vad gäller dess kapitalstruktur, återspeglar koncernredovisningen:

a) Det legala dotterföretagets tillgångar och skulder (den redovisande förvärvaren) redovisade och värderade till sina redovisade värden före förvärvet.

b) Det legala moderföretagets tillgångar och skulder (det redovisande förvärvade företaget) redovisade och värderade enligt denna standard.

c) Det legala dotterföretagets (redovisande förvärvare) balanserade vinstmedel och övriga komponenter i det egna kapitalet **före** rörelseförvärvet.

d) Det belopp som redovisas som emitterade egetkapitalandelar i koncernredovisningen, fastställda genom att lägga ihop det legala dotterföretagets emitterade egetkapitalandelar (den redovisande förvärvaren) som var utestående omedelbart före rörelseförvärvet, med det legala moderföretagets (redovisande förvärvade företag) verkliga värde. Emellertid återspeglar kapitalstrukturen (det vill säga antal och typ av emitterade egetkapitalandelar) kapitalstrukturen hos det legala moderföretaget (det redovisande förvärvade företaget), däribland egetkapitalandelar som det legala moderföretaget emitterat för att genomföra förvärvet. I enlighet med detta räknas det legala dotterföretagets (den redovisande förvärvaren) struktur om med det utbytesförhållande som fastställts i förvärvsavtalet för att återspegla det legala moderföretagets antal aktier (det redovisande förvärvade företaget) som emitteras i det omvända förvärvet.

- e) Den proportionella andelen av innehav utan bestämmande inflytande i det legala dotterföretagets (den redovisande förvärvaren) redovisade värden för balanserade vinstmedel och övriga egetkapitalandelar före förvärvet vilket diskuteras i punkterna B23 och B24.

#### **Innehav utan bestämmande inflytande**

- B23 I ett omvänt förvärv kanske några av ägarna av det legala förvärvade företaget (den redovisande förvärvaren) inte byter ut sina egetkapitalandelar mot egetkapitalandelar i det legala moderföretaget (det redovisande förvärvade företaget). Dessa ägare behandlas som innehav utan bestämmande inflytande i koncernredovisningen efter det omvända förvärvet. Detta beror på att det legala förvärvade företagens ägare, som inte byter sina egetkapitalandelar mot egetkapitalandelar i den legala förvärvaren, endast innehar en andel av det legala förvärvade företagens resultat och nettotillgångar – inte i det sammanslagna företagens resultat och nettotillgångar. Omvänt har ägarna till den legala förvärvaren, även om den legala förvärvaren är det förvärvade företaget i redovisningssyfte, en andel i det sammanslagna företagens resultat och nettotillgångar.
- B24 Det legala förvärvade företagens tillgångar och skulder värderas och redovisas i koncernredovisningen till sina redovisade värden före förvärvet (se punkt B22 a). Därför återspeglar i ett omvänt förvärv innehavet utan bestämmande inflytande den proportionella andelen av aktieägarnas innehav utan bestämmande inflytande av de redovisade värdena för det legala förvärvade företagens nettotillgångar före förvärvet, även om innehaven utan bestämmande inflytande i andra förvärv värderas till verkligt värde per förvärvstidpunkten.

#### **Resultat per aktie**

- B25 Enligt vad som anges i punkt B22 d ska strukturen på eget kapital i koncernredovisningen efter ett omvänt förvärv återspegla strukturen på den legala förvärvarens (det redovisande förvärvade företaget) eget kapital, inklusive de egetkapitalandelar som emitteras av den legala förvärvaren för att genomföra förvärvet.
- B26 Vid beräkning av ett vägt genomsnitt av utestående stamaktier (nämnaren vid beräkning av resultat per aktie) under den period då det omvända förvärvet sker ska
- a) antalet utestående stamaktier från början av den perioden till förvärvstidpunkten beräknas med utgångspunkt från det legala förvärvade företagens vägda genomsnittliga antal stamaktier (redovisande förvärvare) som var utestående under perioden, multiplicerat med det utbytesförhållande som fastställdes i samgåendeavtalet, och
  - b) antalet utestående stamaktier från och med förvärvstidpunkten fram till periodens slut utgörs av det faktiska antalet stamaktier i den legala förvärvaren (det redovisande förvärvade företaget) som var utestående under perioden.
- B27 Resultatet per aktie för alla jämförelseperioder före förvärvstidpunkten som presenteras i koncernredovisningen efter ett omvänt förvärv ska beräknas genom att dividera
- a) det förvärvade företagens resultat hänförligt till stamaktierna i var och en av dessa perioder med
  - b) det legala förvärvade företagens tidigare utestående vägda genomsnittliga antal stamaktier, multiplicerade med det utbytesförhållande som fastställdes i förvärvsavtalet.

REDOVISNING AV VISSA FÖRVÄRVADE TILLGÅNGAR OCH ÖVERTAGNA SKULDER (TILLÄMPNING AV PUNKTERNA 10–13)  
B28-B30 [utgåår]

#### **Immateriella tillgångar**

- B31 Förvärvaren ska, skilt från goodwill, redovisa de identifierbara immateriella tillgångar som förvärvats i ett rörelseförvärv. En immateriell tillgång är identifierbar om den uppfyller antingen kriteriet för avskiljbarhet eller kriteriet för avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter.

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. Exempelvis

a) [utgår]

b) Ett förvärvat företag äger och driver ett kärnkraftverk. Licensen för att driva kraftverket är en immateriell tillgång som uppfyller avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter för redovisning skild från goodwill, även om förvärvaren inte kan sälja eller överlåta den skilt från det förvärvade kraftverket. En förvärvare kan redovisa driftslicensens verkliga värde och kraftverkets verkliga värde som en enda tillgång i de finansiella rapporterna om dessa tillgångar har likartade nyttjandeperioder.

c) Ett förvärvat företag äger ett teknikpatent. Det har licensierat patentet till andra för exklusiv användning utanför den inhemska marknaden, och får en angiven andel av framtida utländska intäkter i utbyte. Både teknikpatentet och det hänförliga licensavtalet uppfyller avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter för redovisning skilt från goodwill även om det inte skulle vara genomförbart med försäljning eller byte av patentet och det aktuella licensavtalet skilda från varandra.

B33 Kriteriet för avskiljbarhet innebär att en förvärvad immateriell tillgång kan skiljas av eller delas av från det förvärvade företaget och säljas, överlåtas, licensieras, hyras ut eller bytas, antingen enskilt eller tillsammans med ett hänförligt avtal, identifierbar tillgång eller skuld. En immateriell tillgång som förvärvaren skulle kunna sälja, licensiera eller på annat sätt byta mot något annat av värde uppfyller kriteriet för avskiljbarhet även om förvärvaren inte avser att sälja, licensiera eller på annat sätt byta den. En förvärvad immateriell tillgång uppfyller kriteriet för avskiljbarhet om det finns belägg för bytestransaktioner för den typen av tillgång eller en tillgång av likartad typ, även om dessa transaktioner sker sällan och oavsett om förvärvaren är inblandad i dem eller ej. Till exempel är kund- och prenumerantförteckningar ofta licensierade och uppfyller således kriteriet för avskiljbarhet. Även om ett förvärvat företag anser att dess kundförteckningar har andra egenskaper än andra kundförteckningar, innebär vanligen det faktum att kundförteckningar ofta licensieras, att den förvärvade kundförteckningen uppfyller kriteriet för avskiljbarhet. Emellertid uppfyller inte en kundförteckning som förvärvats i ett rörelseförvärv kriteriet för avskiljbarhet om villkoren i sekretessavtal eller andra avtal förbjuder ett företag att sälja, leasa eller på annat sätt utbyta information om sina kunder.

B34 En immateriell tillgång som inte är enskilt avskiljbar från det förvärvade företaget eller det sammanslagna företaget uppfyller avskiljbarhetskriteriet om den är avskiljbar i kombination med hänförligt kontrakt, hänförlig identifierbar tillgång eller skuld. Exempelvis

a) Marknadsaktörer utbyter förpliktelser avseende inlåning och hänförliga immateriella tillgångar avseende relationer med inlåningskunder i observerbara bytestransaktioner. Förvärvaren bör därför redovisa den immateriella tillgången avseende relationer med inlåningskunder skilt från goodwill.

b) Ett förvärvat företag äger ett registrerat varumärke och dokumenterad, men icke patenterad teknisk kompetens som används för tillverkning av den varumärkesskyddade produkten. För att kunna överlåta ägande av ett varumärke måste ägaren också överlåta allt annat som behövs för att den nya ägaren ska kunna producera en produkt eller tjänst som inte går att skilja från den som producerades av den tidigare ägaren. Eftersom den opatenterade tekniska kompetensen måste skiljas från det förvärvade företaget eller det sammanslagna företaget och säljas om det hänförliga varumärket säljs, uppfyller den kriteriet för avskiljbarhet.

#### Återköpta rättigheter

B35 En förvärvare kan, som en del av ett rörelseförvärv, köpa tillbaka en rättighet som det tidigare tilldelat till det förvärvade företaget att använda en eller flera av förvärvarens redovisade eller oredovisade tillgångar. Exempel på sådana rättigheter innefattar rätt att använda förvärvarens firmanamn enligt ett franchisingavtal eller rätt att använda förvärvarens teknik enligt ett tekniklicensavtal. En återköpt rättighet är en identifierbar immateriell tillgång som förvärvaren redovisar skilt från goodwill. Punkt 29 innehåller vägledning om värdering av en återköpt rättighet och punkt 55 innehåller vägledning om den efterföljande redovisningen av en återköpt rättighet.

B36 Om villkoren i avtalet som ger upphov till en återköpt rättighet är förmånliga eller oförmånliga i förhållande till aktuella marknadstransaktioner för samma eller likartade poster, ska förvärvaren redovisa en vinst eller förlust för regleringen. Punkt B52 innehåller vägledning för värdering av den regleringsvinsten eller -förlusten.



*Sammanlagd personalstyrka och andra icke identifierbara poster*

- B37 Förföraren innefattar i goodwill värdet av en förvärvad immateriell tillgång som inte är identifierbar vid förvärvstidpunkten. En förvärvare kan exempelvis fördela värde på förekomsten av en samlad personalstyrka, som är en befintlig grupp anställda som tillåter förföraren att fortsätta att driva en förvärvad verksamhet/rörelse från förvärvstidpunkten. En samlad personalstyrka representerar inte den yrkeskunniga personalstyrkans intellektuella kapital – den (ofta specialiserade) kunskap och erfarenhet som de anställda på det förvärvade företaget tillför arbetet. Eftersom den samlade personalstyrkan inte är en identifierbar tillgång som ska redovisas skilt från goodwill kan det eventuella värde som fördelas på den innefattas i goodwill.
- B38 Förföraren innefattar också i goodwill det eventuella värde som fördelas på poster som inte uppfyller villkoren för att betraktas som tillgångar per förvärvstidpunkten. Exempelvis kan förföraren fördela värde på potentiella avtal som det förvärvade företaget förhandlar om med presumtiva nya kunder per förvärvstidpunkten. Eftersom dessa potentiella kontrakt inte i sig själva är tillgångar per förvärvstidpunkten redovisar förföraren dem inte skilt från goodwill. Förföraren ska inte därefter omklassificera värdet av dessa kontrakt från goodwill för händelser som inträffar efter förvärvstidpunkten. Emellertid ska förföraren bedöma fakta och omständigheter kring händelser som inträffar kort efter förvärvet för att bestämma huruvida en immateriell tillgång som kunde redovisas separat existerade per förvärvstidpunkten.
- B39 Efter det första redovisningstillfället redovisar förföraren immateriella tillgångar som förvärvats i ett rörelseförvärv enligt bestämmelserna i IAS 38 *Immateriella tillgångar*. Enligt vad som beskrivs i punkt 3 i IAS 38 är emellertid redovisningen av vissa förvärvade immateriella tillgångar efter det första redovisningstillfället angiven i andra standarder.
- B40 Kriterierna för identifierbarhet bestämmer huruvida en immateriell tillgång redovisas skilt från goodwill. Emellertid ger kriterierna varken vägledning vid värdering av en immateriell tillgång till verkligt värde eller begränsar de antaganden som används vid värdering av en immateriell tillgång till verkligt värde. Förföraren skulle exempelvis ta hänsyn till de antaganden som marknadsaktörer skulle använda vid prissättning av den immateriella tillgången, exempelvis förväntningar på framtida avtalsförlängningar, vid värdering till verkligt värde. Det är inte nödvändigt att förlängningarna i sig uppfyller kriterierna för identifierbarhet. (Se emellertid punkt 29, som fastställer ett undantag från principen om värdering till verkligt värde för återköpta rättigheter som redovisas i ett rörelseförvärv.) Punkterna 36 och 37 i IAS 38 innehåller vägledning för fastställande av huruvida immateriella tillgångar ska läggas samman till en enda redovisningsenhet tillsammans med andra immateriella eller materiella tillgångar.

**BERÄKNING AV DET VERKLIGA VÄRDET FÖR VISSA IDENTIFIERBARA TILLGÅNGAR OCH ETT INNEHAV UTAN BESTÄMMANDE INFLYTANDE I ETT FÖRVÄRVAT FÖRETAG (TILLÄMPNING AV PUNKTERNA 18 OCH 19)****Tillgångar med osäkra kassaflöden (värdejusteringar)**

- B41 Förföraren ska inte redovisa en separat värdejustering per förvärvstidpunkten för tillgångar förvärvade i ett rörelseförvärv som värderas till verkligt värde per förvärvstidpunkten eftersom effekterna av osäkerhet i fråga om framtida kassaflöden finns med i beräkningen av det verkliga värdet. Exempelvis, eftersom det enligt denna standard krävs att förföraren värderar förvärvade fordringar, inklusive lån, till deras verkliga värden per förvärvstidpunkten i redovisningen av ett rörelseförvärv redovisar förföraren inte en separat värdejustering för de avtalsenliga kassaflöden som bedöms vara osäkra per den tidpunkten eller en förlust för förväntade kreditförluster.

**Tillgångar som omfattas av operationella leasingavtal i vilka 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 förföraren beakta villkoren i leasingavtalet. Förföraren ska inte redovisa en separat tillgång eller skuld om villkoren i ett operationellt leasingavtal är antingen gynnsamma eller ogynnsamma jämfört med marknadsmässiga villkor.

**Tillgångar som förföraren avser att inte använda eller använda på ett sätt som skiljer sig från det sätt på vilket andra marknadsaktörer skulle använda dem**

- B43 För att skydda sitt konkurrensläge eller av andra skäl kan förföraren avse att inte använda en förvärvad icke-finansiell tillgång aktivt, eller kan avse att inte använda tillgången på det maximala och bästa sättet. Det kan exempelvis gälla en förvärvad immateriell tillgång avseende forskning och utveckling som förföraren planerar använda defensivt genom att hindra andra från att använda den. Förföraren ska likväl värdera den icke-finansiella tillgången till verkligt värde enligt dess maximala och bästa användning av marknadsaktörer i enlighet med lämpligt värderingsantagande, både inledningsvis och vid värdering till verkligt värde efter avdrag för kostnader vid avyttring för efterföljande prövning av nedskrivningsbehovet.

**Innehav utan bestämmande inflytande i ett förvärvat företag**

- B44 Enligt denna standard får förvärvaren värdera ett innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget till dess verkliga värde per förvärvstidpunkten. Ibland kommer en förvärvare att kunna beräkna det verkliga värdet per förvärvstidpunkten för ett innehav utan bestämmande inflytande utifrån ett noterat pris på en aktiv marknad för aktier (dvs. sådana som inte innehas av förvärvaren). I andra situationer kommer emellertid ett noterat pris på en aktiv marknad för aktierna inte att vara tillgängligt. I sådana situationer skulle förvärvaren beräkna det verkliga värdet för innehavet utan bestämmande inflytande genom att använda andra värderingstekniker.
- B45 De verkliga värdena på förvärvarens innehav i det förvärvade företaget och innehavet utan bestämmande inflytande per aktie kan skilja sig åt. Den huvudsakliga skillnaden är sannolikt att en premie avseende bestämmande inflytande innefattas i det verkliga värdet per aktie på förvärvarens innehav i det förvärvade företaget eller omvänt att en rabatt för bristen på bestämmande inflytande (kallas även rabatt för innehav utan bestämmande inflytande) innefattas i det verkliga värdet per aktie på innehavet utan bestämmande inflytande, om marknadsaktörerna skulle ta hänsyn till en sådan premie eller rabatt vid prissättningen av innehavet utan bestämmande inflytande.

## VÄRDERING AV GOODWILL ELLER VINST VID ETT FÖRVARV TILL LÅGT PRIS

**Beräkning av det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på förvärvarens innehav i det förvärvade företaget genom användande av värderingstekniker (tillämpning av punkt 33)**

- B46 I ett rörelseförvärv som genomförs utan att ersättning överförs måste förvärvaren byta ut det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på sitt innehav i det förvärvade företaget mot det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på den ersättning som överförs för att värdera goodwill eller en vinst på ett förvärv till lågt pris (se punkterna 32–34).

**Särskilda överväganden vid tillämpning av förvärvsmetoden på sammanslagningar av ömsesidiga företag (tillämpning av punkt 33)**

- B47 När två ömsesidiga företag slås samman kan det verkliga värdet på egetkapitalandelar eller medlemsandelar i det förvärvade företaget (eller det verkliga värdet på det förvärvade företaget) gå att beräkna på ett mer tillförlitligt sätt än det verkliga värdet på de medlemsandelar som överförs av förvärvaren. I den situationen krävs enligt punkt 33 att förvärvaren ska fastställa beloppet för goodwill genom att använda det verkliga värdet på det förvärvade företagens egetkapitalandelar per förvärvstidpunkten i stället för det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på förvärvarens egetkapitalandelar som överförs som ersättning. Dessutom ska förvärvaren i en sammanslagning av ömsesidiga företag redovisa det förvärvade företagens nettotillgångar som ett direkt tillskott till kapital eller eget kapital i sin rapport över finansiell ställning, och inte som ett tillskott till balanserade vinstmedel, vilket stämmer överens med det sätt på vilket andra typer av företag tillämpar förvärvsmetoden.
- B48 Även om ömsesidiga företag på många sätt liknar andra verksamheter/rörelser har de tydliga egenskaper som främst beror på att deras medlemmar är både kunder och ägare. Medlemmar i ömsesidiga företag väntar sig vanligen att erhålla förmåner för medlemskapet, ofta i form av lägre avgifter för varor och tjänster eller utdelning av kundåterbäring. Andelen utdelning i form av kundåterbäring som fördelas på varje medlem bygger ofta på mängden affärer medlemmen gjort med det ömsesidiga företaget under året.
- B49 En värdering till verkligt värde för ett ömsesidigt företag bör innefatta de antaganden som marknadsaktörer skulle göra om framtida medlemsförmåner samt varje annat relevant antagande som marknadsaktörer skulle göra om det ömsesidiga företaget. Exempelvis skulle en nuvärdeteknik kunna användas för att värdera ett ömsesidigt företag till verkligt värde. De kassaflöden som används som indata i modellen bör bygga på det ömsesidiga företagens förväntade kassaflöden, som troligen återspeglar avdrag för medlemsförmåner, såsom lägre avgifter för varor och tjänster.

## FASTSTÄLLANDE AV VAD SOM UTGÖR DEL AV RÖRELSEFÖRVARVET (TILLÄMPNING AV PUNKTERNA 51 OCH 52)

- B50 Förvärvaren bör beakta följande faktorer, som vare sig är ömsesidigt uteslutande eller enskilt avgörande, för att fastställa om en transaktion är del av utbytet för det förvärvade företaget eller om transaktionen är skild från rörelseförvärvet:
- a) **Anledningarna till transaktionen**— Kunskap om anledningarna till varför parterna i rörelseförvärvet (förvärvaren och det förvärvade företaget och deras ägare, styrelseledamöter och chefer – och deras ombud) ingick en viss transaktion eller överenskommelse kan ge insikt om huruvida den är del av den överförda ersättningen och de förvärvade tillgångarna eller övertagna skulderna. Exempelvis, om en

transaktion är genomförd främst till förvärvarens eller det sammanslagna företags nytta i stället för främst till det förvärvade företags eller dess tidigare ägares nytta före förvärvet är den andelen av erlagd köpeskilling (och hänförliga tillgångar eller skulder) mindre troligt del av utbytet för det förvärvade företaget. Därför skulle förvärvaren redovisa den andelen skilt från rörelseförvärvet.

- b) **Vem som tog initiativ till transaktionen**— Kunskap om vem som tog initiativ till transaktionen kan också ge insikt om huruvida den är del av utbytet för det förvärvade företaget. Exempelvis, en transaktion eller annan händelse som initieras av förvärvaren kan ingås i syfte att tillhandahålla framtida ekonomiska fördelar till förvärvaren eller det sammanslagna företaget med liten eller ingen fördel för det förvärvade företaget eller dess tidigare ägare före förvärvet. Å andra sidan är en transaktion eller överenskommelse som initieras av det förvärvade företaget eller dess tidigare ägare mindre troligt gynnsam för förvärvaren eller det sammanslagna företaget och mer troligt del av rörelseförvärvet.
- c) **Tidpunkten för transaktionen**— Tidpunkten för transaktionen kan också ge insikt om huruvida den är del av utbytet för det förvärvade företaget. Exempelvis, en transaktion mellan förvärvaren och det förvärvade företaget som sker under förhandlingar om villkoren för ett rörelseförvärv kan ha ingåtts med avseende på rörelseförvärvet för att tillhandahålla framtida ekonomiska fördelar till förvärvaren eller det sammanslagna företaget. Om så är fallet är det troligt att det förvärvade företaget eller dess tidigare ägare erhåller liten eller ingen fördel av transaktionen förutom de fördelar de erhåller som del av det sammanslagna företaget.

#### **Effektiv reglering av ett befintligt förhållande mellan förvärvaren och det förvärvade företaget i ett rörelseförvärv (tillämpning av punkt 52 a)**

- B51 Förvärvaren och det förvärvade företaget kan ha haft ett förhållande redan innan de övervägde rörelseförvärvet, vilket här kallas "befintligt förhållande". Ett befintligt förhållande mellan förvärvaren och det förvärvade företaget kan vara avtalat (exempelvis leverantör och kund eller licensgivare och licenstagare) eller ej avtalat (exempelvis målsägare och svarande).
- B52 Om rörelseförvärvet i praktiken reglerar ett befintligt förhållande redovisar förvärvaren en vinst eller förlust som beräknas enligt nedan:
- a) För ett befintligt ej avtalat förhållande (såsom en rättegång), till verkligt värde.
- b) För ett befintligt avtalat förhållande, det lägre av i) och ii).
- i) Det belopp med vilket avtalet är förmånligt eller oförmånligt för förvärvaren, jämfört med villkoren för aktuella marknadstransaktioner för samma eller liknande objekt. (Ett oförmånligt avtal är ett avtal som är oförmånligt sett i termer av aktuella marknadsvillkor. Det är inte nödvändigtvis ett förlustavtal, i vilket de oundvikliga utgifterna för att uppfylla avtalets förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av det.)
- ii) Beloppet för angivna leveransförbehåll i avtalet som är tillgängliga för den motpart för vilket avtalet är oförmånligt.

Om ii) är lägre än i) innefattas skillnaden som del av redovisningen av rörelseförvärvet.

Redovisad vinst eller förlust kan delvis bero på huruvida förvärvaren tidigare hade redovisat en hänförlig tillgång eller skuld, och den redovisade vinsten eller förlusten kan därför skilja sig från det belopp som beräknats genom att tillämpa ovanstående krav.

- B53 Ett befintligt förhållande kan vara ett avtal som förvärvaren redovisar som en återköpt rättighet. Om avtalet innehåller villkor som är förmånliga eller oförmånliga när de jämförs med priserna på aktuella marknadstransaktioner för samma eller liknande objekt redovisar förvärvaren, skilt från rörelseförvärvet, en vinst eller förlust för den faktiska regleringen av avtalet, beräknad enligt punkt B52.

**Överenskommelser för villkorade betalningar till anställda eller säljande aktieägare (tillämpning av punkt 52 b)**

- B54 Huruvida överenskommelser för villkorade betalningar till anställda eller säljande aktieägare är villkorad köpeskillning i rörelseförvärvet eller är separata transaktioner beror på överenskommelsernas karaktär. Förståelse för anledningarna till varför avtalet innefattar ett villkor om villkorade betalningar, vem som tog initiativ till avtalet och när parterna ingick avtalet kan vara till hjälp vid bedömning av avtalets karaktär.
- B55 Om det inte är tydligt om en överenskommelse om betalningar till anställda eller säljande aktieägare är del av utbytet för det förvärvade företaget eller är en transaktion som är skild från rörelseförvärvet ska förvärvaren beakta följande indikatorer:
- Fortsatt anställning*— Villkoren för fortsatt anställning av de säljande aktieägare som blir nyckelpersoner kan vara en indikator på innebörden i en överenskommelse om villkorad köpeskillning. De relevanta villkoren för fortsatt anställning kan finnas i ett anställningsavtal, förvärvsavtal eller annat dokument. Ett avtal om villkorad köpeskillning i vilket betalningarna automatiskt förverkas om anställningen upphör är vederlag för tjänst efter förvärvet. Avtal i vilka de villkorade betalningarna inte påverkas av att anställningen upphör kan tyda på att de villkorade betalningarna snarare är tilläggsköpeskillning och inte vederlag.
  - Varaktighet för fortsatt anställning*— Om perioden för erforderlig anställning sammanfaller med eller är längre än perioden för villkorad betalning kan detta tyda på att de villkorade betalningarna i praktiken är vederlag.
  - Nivå på vederlag*— Situationer i vilka annat vederlag till anställda än de villkorade betalningarna ligger på en rimlig nivå jämfört med den för andra nyckelpersoner i det sammanslagna företaget kan tyda på att de villkorade betalningarna snarare är tilläggsköpeskillning och inte vederlag.
  - Tillkommande betalningar till anställda*— Om säljande aktieägare som inte blir anställda erhåller lägre villkorade betalningar räknat per aktie än de säljande aktieägare som blir anställda i det sammanslagna företaget kan detta tyda på att det tillkommande beloppet för villkorade betalningar till de säljande aktieägarna som blir anställda är vederlag.
  - Antal ägda aktier*— Det relativa antal aktier som ägs av säljande aktieägare som kvarstår som nyckelpersoner kan vara en indikator på innebörden i avtalet om villkorad köpeskillning. Exempelvis kan det faktum att de säljande aktieägare som ägde i allt väsentligt samtliga aktier i det förvärvade företaget fortsätter som nyckelpersoner tyda på att överenskommelsen i praktiken är en vinstdelningsplan avsedd att betala vederlag för tjänster efter förvärvet. Alternativt kan det faktum att säljande aktieägare som fortsätter som nyckelpersoner endast ägde ett litet antal aktier i det förvärvade företaget och alla säljande aktieägare erhåller samma belopp villkorad köpeskillning räknat per aktie tyda på att de villkorade betalningarna är tilläggsköpeskillning. Agarintressen före förvärvet som ägs av parter som är närstående till säljande aktieägare som fortsätter som nyckelpersoner, såsom familjemedlemmar, bör också beaktas.
  - Koppling till värderingen*— Om den inledande ersättning som överförs per förvärvstidpunkten bygger på den lägre delen av ett intervall fastställt i värderingen av det förvärvade företaget och formeln för villkorade betalningar har koppling till denna värderingsmetod kan det tyda på att de villkorade betalningarna är tilläggsköpeskillning. Alternativt, om formeln för villkorade betalningar stämmer överens med tidigare vinstdelningsplaner kan det tyda på att innebörden av överenskommelsen är att betala vederlag.
  - Formel för fastställande av ersättning*— Den formel som används för att fastställa den villkorade betalningen kan vara till nytta vid bedömning av överenskommelsens innebörd. Exempelvis, om en villkorad betalning fastställs utifrån en vinstmultipel kan det tyda på att förpliktelsen är villkorad köpeskillning i rörelseförvärvet och att formeln är avsedd att fastställa eller bekräfta det verkliga värdet på det förvärvade företaget. Däremot kan en villkorad betalning som är en angiven andel av vinsten tyda på att förpliktelsen till anställda är en vinstdelningsplan för att betala anställda för utförda tjänster.

- h) *Övriga överenskommelser och frågor*— De villkor i andra överenskommelser med säljande aktieägare (såsom överenskommelser om att inte konkurrera, kontrakt att verkställa längre fram, konsultavtal och leasingavtal avseende fastigheter) och hur villkorade betalningar ska behandlas skattemässigt kan tyda på att villkorade betalningar är hänförliga till något annat än köpeskilling för det förvärvade företaget. Exempelvis kan förvärvaren i samband med förvärvet ingå ett leasingavtal avseende egendom med en betydande säljande aktieägare. Om de leasingbetalningar som anges i leasingavtalet är betydligt under marknadsnivå kan vissa eller samtliga villkorade betalningar till leasegivaren (den säljande aktieägaren) som krävs genom en separat överenskommelse om villkorade betalningar till sin innebörd vara betalningar för användandet av den leasade egendomen som förvärvaren ska redovisa separat i sina finansiella rapporter efter förvärvet. Däremot, om leasingavtalet anger leasingbetalningar som är i överensstämmelse med marknadsvillkoren för den leasade egendomen kan överenskommelsen om villkorade betalningar till den säljande aktieägaren vara villkorad köpeskilling i rörelseförvärvet.

#### **Förvärvarens aktierelaterade tilldelningar som byts mot tilldelningar som innehas av det förvärvade företags anställda (tillämpning av punkt 52 b)**

- B56 En förvärvare kan byta sina aktierelaterade tilldelningar <sup>(40)</sup> (utbytestilldelningar) mot tilldelningar som innehas av anställda i det förvärvade företaget. Byten av aktieoptioner eller andra aktierelaterade tilldelningar i samband med ett rörelseförvärv redovisas som modifieringar av aktierelaterade tilldelningar enligt IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar*. Om förvärvaren ersätter tilldelningarna avseende det förvärvade företaget, ska antingen hela eller en del av det marknadsbaserade värdet på det förvärvade företags utbytestilldelningar innefattas i beräkningen av den överförda köpeskillingen i rörelseförvärvet. Punkterna B57–B62 ger vägledning om hur det marknadsbaserade värdet ska fördelas. I situationer då det förvärvade företags tilldelningar skulle löpa ut som en följd av rörelseförvärvet och om förvärvaren ersätter dessa tilldelningar utan att vara skyldig att göra det, ska alla marknadsbaserade värden för utbytestilldelningar redovisas som ersättningskostnad i enlighet med IFRS 2 i bokslut som upprättas efter förvärvet. Ingen del av det marknadsbaserade värdet på dessa tilldelningar ska alltså inkluderas i beräkningen av den köpeskilling som överförs i rörelseförvärvet. Förvärvaren är förpliktad att ersätta det förvärvade företags tilldelningar om det förvärvade företaget eller dess anställda har möjlighet att framtvunga utbyte. Vid tillämpningen av denna vägledning är exempelvis förvärvaren förpliktad att byta ut det förvärvade företags tilldelningar om utbyte krävs enligt
- a) villkoren i förvärvsavtalet,
  - b) villkoren i det förvärvade företags tilldelningar, eller
  - c) tillämpliga lagar eller föreskrifter.
- B57 För att fastställa den andel av utbytestilldelningen som är del av den köpeskilling som överförs för det förvärvade företaget och den andel som är vederlag för tjänst efter förvärvet ska förvärvaren värdera både de utbytestilldelningar som tilldelats av förvärvaren och det förvärvade företags tilldelningar per förvärvstidpunkten enligt IFRS 2. Andelen marknadsbaserat värde på utbytestilldelningen som är del av den ersättning som överförs i utbyte mot det förvärvade företaget motsvarar den andel av det förvärvade företags tilldelning som är hänförlig till tjänst före rörelseförvärvet.
- B58 Andelen av utbytestilldelningen hänförlig till tjänst före förvärvet är det marknadsbaserade värdet på det förvärvade företags tilldelning multiplicerat med kvoten mellan andelen av den slutförda intjäningsperioden och det större värdet av den sammanlagda intjäningsperioden eller av den ursprungliga intjäningsperioden för det förvärvade företags tilldelning. Intjäningsperioden är den period under vilka alla de angivna intjäningsvillkoren ska uppfyllas. Intjäningsvillkor definieras i IFRS 2.
- B59 Andelen ej intjänad utbytestilldelning som är hänförlig till en tjänst efter förvärvet och som därför redovisas som en kostnad för vederlag i de finansiella rapporterna efter förvärvet motsvarar det sammanlagda marknadsbaserade värdet på utbytestilldelning minus det belopp som är hänförligt till tjänst före förvärvet. Därför fördelar förvärvaren det belopp för det marknadsbaserade värdet på utbytestilldelningen som överstiger det marknadsbaserade värdet på det förvärvade företags tilldelning till tjänst efter förvärvet och redovisar detta överskjutande belopp som kostnad för vederlag i de finansiella rapporterna efter förvärvet. Förvärvaren ska fördela en andel av en utbytestilldelning till tjänst efter förvärvet om förvärvaren kräver tjänst efter förvärvet oavsett om anställda hade utfört alla tjänster som krävdes för att deras tilldelningar skulle bli intjänade före förvärvstidpunkten.

<sup>(40)</sup> I punkterna B 56–B 62 avser termen "aktierelaterade tilldelningar" intjänade eller intjänade aktierelaterade ersättningar.

- B60 Andelen ej intjänad utbytestilldelning hänförlig till tjänst före förvärvet samt den andel som är hänförlig till tjänst efter förvärvet ska återspegla den bästa tillgängliga uppskattningen av det antal utbytestilldelningar som väntas bli intjänade. Exempelvis, om det marknadsbaserade värdet på andelen av en utbytestilldelning hänförlig till tjänst före förvärvet är 100 VU och förvärvaren väntar sig att enbart 95 procent av tilldelningen blir intjänad är det belopp som innefattas i köpeskillingen för rörelseförvärvet 95 VU. Förändringar i uppskattat antal utbytestilldelningar som väntas bli intjänade återspeglas i kostnaden för vederlag för perioderna i vilka förändringarna eller förverkandena inträffar – inte som justeringar av köpeskillingen för rörelseförvärvet. På motsvarande sätt redovisas effekterna av andra händelser, såsom modifieringar eller det slutliga utfallet av tilldelningar med prestationsvillkor, som sker efter förvärvstidpunkten enligt IFRS 2 vid fastställande av kostnad för vederlag för den period i vilken en händelse inträffar.
- B61 Samma krav för fastställande av andelarna av en utbytestilldelning hänförlig till tjänst före och efter förvärv tillämpas oavsett om en utbytestilldelning klassificeras som en skuld eller som ett egetkapitalinstrument enligt villkoren i IFRS 2. Alla förändringar i det marknadsbaserade värdet på tilldelningar klassificerade som skulder efter förvärvstidpunkten och de hänförliga skatteeffekterna redovisas i förvärvarens finansiella rapporter efter förvärvet för den period eller de perioder i vilken eller vilka förändringarna inträffar.
- B62 Skatteeffekterna för utbytestilldelningar av aktierelaterade ersättningar ska redovisas enligt villkoren i IAS 12 *Inkomstskatter*.

#### **Aktierelaterade ersättningar som regleras med det förvärvade företagets egetkapitalinstrument**

- B62A Det förvärvade företaget kan ha utestående aktierelaterade ersättningar som förvärvaren inte byter ut mot sina aktierelaterade ersättningar. Om de är intjänade ingår dessa aktierelaterade ersättningar för det förvärvade företaget i innehavet utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget och värderas enligt sitt marknadsbaserade värde. Om de inte är intjänade värderas de enligt sitt marknadsbaserade värde som om tidpunkten för förvärvet var tilldelningsdatumet enligt punkterna 19 och 30.
- B62B Det marknadsbaserade värdet av ej intjänade aktierelaterade ersättningar fördelas till innehav utan bestämmande inflytande på basis av det som ger störst resultat av antingen den fullgjorda intjänandeperioden i proportion till hela intjänandeperioden eller den ursprungliga intjänandeperioden för den aktierelaterade ersättningen. Saldot fördelas till tjänster efter förvärvet.

#### **ANDRA STANDARDSOM INNEHÅLLER VÄGLEDNING OM EFTERFÖLJANDE VÄRDERING OCH REDOVISNING (TILLÄMPNING AV PUNKT 54)**

- B63 Exempel på andra standarder som innehåller vägledning om efterföljande värdering och redovisning av förvärvade tillgångar och övertagna eller uppkomna skulder i ett rörelseförvärv:
- IAS 38 föreskriver redovisningen av identifierbara immateriella tillgångar som förvärvats i ett rörelseförvärv. Förvärvaren beräknar goodwill till det belopp som redovisades per förvärvstidpunkten efter avdrag för ackumulerade nedskrivningar. IAS 36 *Nedskrivningar* föreskriver redovisningen av nedskrivningar.
  - [utgår]
  - IAS 12 föreskriver den efterföljande redovisningen av uppskjutna skattefordringar (inklusive oredovisade uppskjutna skattefordringar) och skulder som förvärvats i ett rörelseförvärv.
  - IFRS 2 innehåller vägledning om efterföljande värdering och redovisning av andelen av aktierelaterade tilldelningar avseende utbytestilldelningar som emitterats av en förvärvare och som är hänförliga till de anställdas framtida tjänster.
  - IFRS 10 innehåller vägledning om redovisning av ändringar i ett moderföretags ägarintresse i ett dotterföretag efter att bestämmande inflytande har erhållits.

#### **UPPLYSNINGAR (TILLÄMPNING AV PUNKTERNA 59 OCH 61)**

- B64 För att uppnå syftet med punkt 59 ska förvärvaren för varje rörelseförvärv som sker under rapportperioden lämna följande upplysningar:
- Namnet på och en beskrivning av det förvärvade företaget.

- b) Förvärvstidpunkten.
- c) Den procentuella andelen av förvärvade egetkapitalandelar som medför rösträtt.
- d) De främsta anledningarna till rörelseförvärvet och en beskrivning av hur förvärvaren erhöll bestämmande inflytande över det förvärvade företaget.
- e) En kvalitativ beskrivning av de faktorer som utgör redovisad goodwill, såsom förväntade synergieffekter av att slå samman verksamheten i det förvärvade företaget med förvärvarens verksamhet, immateriella tillgångar som inte uppfyller villkoren för separat redovisning eller andra faktorer.
- f) Det verkliga värdet per förvärvstidpunkten av total överförd ersättning och det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på varje större slag av ersättning, såsom
- i) kontanter,
  - ii) andra materiella eller immateriella tillgångar, inklusive en verksamhet/rörelse eller ett dotterföretag som tillhör förvärvaren,
  - iii) uppkomna skulder, som exempelvis en skuld för villkorad köpeskilling, och
  - iv) förvärvarens egetkapitalandelar, inklusive antalet utgivna eller utgivningsbara instrument eller intressen och metoden som används för värdering av dessa instrument eller intressen till verkligt värde.
- g) För avtal som gäller villkorad köpeskilling och tillgångar avseende rätt till gottgörelse:
- i) Det belopp som redovisats per förvärvstidpunkten,
  - ii) en beskrivning av överenskommelsen och grunden för fastställande av betalningsbeloppet, och
  - iii) en uppskattning av intervallet med möjliga utfall (odiskonterade) eller, om det inte går att uppskatta ett intervall, detta faktum och anledningarna till att ett intervall inte kan uppskattas. Om det högsta beloppet för betalningen är obegränsat ska förvärvaren upplysa om detta.
- h) För förvärvade fordringar:
- i) Fordringarnas verkliga värde,
  - ii) avtalade fordringar brutto, och
  - iii) den bästa uppskattningen per förvärvstidpunkten för de avtalade kassaflöden som inte väntas bli uppburna.
- Upplysningarna ska lämnas för varje större slag av fordran, såsom lån, direkta finansiella leasingavtal och andra slag av fordringar.
- i) De belopp som redovisats per förvärvstidpunkten för varje större slag av förvärvade tillgångar och övertagna skulder.
- j) För varje eventalförpliktelse som redovisas enligt punkt 23, den information som krävs i punkt 85 i IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar*. Om en eventalförpliktelse inte redovisas på grund av att dess verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska förvärvaren upplysa om
- i) den information som krävs enligt punkt 86 i IAS 37, och

- ii) anledningarna till varför förpliktelsen inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- k) Det sammanlagda beloppet för goodwill som väntas vara skattemässigt avdragsgillt.
- l) För transaktioner som är redovisade skilt från förvärvet av tillgångar och övertagandet av skulder i rörelseförvärvet enligt punkt 51:
  - i) En beskrivning av varje transaktion,
  - ii) hur förvärvaren redovisat varje transaktion,
  - iii) de redovisade beloppen för varje transaktion och den post i de finansiella rapporterna i vilken varje belopp är redovisat, och
  - iv) om transaktionen är den faktiska regleringen av ett befintligt förhållande, den metod som används för att fastställa regleringsbeloppet.
- m) De upplysningar om separat redovisade transaktioner som krävs enligt l) ska innefatta beloppet för förvärvsrelaterade utgifter och, för sig, beloppet för dessa utgifter som redovisats som en kostnad och den post eller de poster i rapporten över totalresultat i vilken dessa kostnader är redovisade. Upplysningar om beloppet för emissionsutgifter som inte redovisats som kostnad och hur de redovisades ska också lämnas.
- n) I ett förvärv till lågt pris (se punkterna 34–36):
  - i) Det belopp för varje vinst som redovisas enligt punkt 34 och den post i rapporten över totalresultat i vilken vinsten redovisas, och
  - ii) en beskrivning av anledningarna till att transaktionen ledde till en vinst.
- o) För varje rörelseförvärv i vilket förvärvaren innehar mindre än 100 procent av egetkapitalandelarna i det förvärvade företaget per förvärvstidpunkten:
  - i) Beloppet för innehavet utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget redovisat per förvärvstidpunkten och den värderingsgrund som använts för beloppet, och
  - ii) för varje innehav utan bestämmande inflytande i ett förvärvat företag värderat till verkligt värde, de värderingstekniker och betydande indata som använts för att värdera detta värde.
- p) I ett rörelseförvärv som genomförs i flera steg:
  - i) Det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på förvärvarens innehav av egetkapitalandelar i det förvärvade företaget omedelbart före förvärvstidpunkten, och
  - ii) beloppet för vinst eller förlust redovisad till följd av omvärdering till verkligt värde av förvärvarens innehav av egetkapitalandelar i det förvärvade företaget före rörelseförvärvet (se punkt 42) och den post i rapporten över totalresultat i vilken denna vinst eller förlust redovisas.
- q) Följande information:
  - i) Beloppet för intäkter och resultat för det förvärvade företaget sedan förvärvstidpunkten innefattat i koncernens rapport över totalresultat för rapportperioden, och
  - ii) det förvärvade företagens intäkter och resultat för den aktuella rapportperioden som om förvärvstidpunkten för alla rörelseförvärv som skett under året hade varit per början av räkenskapsåret.



Om det är praktiskt ogenomförbart att lämna någon av de upplysningar som krävs enligt denna delpunkt ska förvärvaren upplysa om detta och förklara varför det är praktiskt ogenomförbart att lämna dessa upplysningar. I denna standard används begreppet "praktiskt ogenomförbart" med samma innebörd som i IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

- B65 För enskilt oväsentliga rörelseförvärv som skett under rapportperioden, som tillsammans är väsentliga, ska förvärvaren lämna sammanslagna upplysningar enligt vad som krävs i punkt B64 e–q.
- B66 Om förvärvstidpunkten för ett rörelseförvärv är efter rapportperiodens slut men innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande ska förvärvaren lämna de upplysningar som krävs enligt punkt B64 såvida inte den första redovisningen av rörelseförvärvet är ofullständig per den tidpunkt när de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande. I den situationen ska förvärvaren beskriva vilka upplysningar som inte kunde lämnas och anledningarna till att de inte kan lämnas.
- B67 För att uppnå syftet med punkt 61 ska förvärvaren lämna följande upplysningar för varje väsentligt rörelseförvärv eller sammanslaget för enskilt oväsentliga rörelseförvärv som tillsammans är väsentliga:
- a) Om den första redovisningen av ett rörelseförvärv är ofullständig (se punkt 45) för vissa tillgångar, skulder, innehav utan bestämmande inflytande eller poster under övervägande och de redovisade beloppen i de finansiella rapporterna för det rörelseförvärvet därmed har fastställts endast preliminärt:
    - i) Anledningarna till varför den första redovisningen av rörelseförvärvet är ofullständig,
    - ii) de tillgångar, skulder, egetkapitalandelar eller poster under övervägande för vilket den första redovisningen är ofullständig, och
    - iii) karaktären på och beloppet för justeringar under den värderingsperiod som redovisats under rapportperioden enligt punkt 49.
  - b) För varje rapportperiod efter förvärvstidpunkten fram till att företaget erhåller, säljer eller på annat sätt förlorar rätten till en tillgång avseende villkorad köpeskilling, eller fram till att företaget reglerar en skuld avseende villkorad köpeskilling eller skulden annulleras eller förfaller:
    - i) Förändringar av de redovisade beloppen, inklusive skillnader som uppkommer vid reglering,
    - ii) förändringar i intervallet av utfall (odiskonterade) och anledningarna till dessa förändringar, och
    - iii) de värderingstekniker och viktiga indata i modellen som använts för att beräkna villkorad köpeskilling.
  - c) För eventalförpliktelser som redovisas i ett rörelseförvärv ska förvärvaren lämna de upplysningar som krävs enligt punkterna 84 och 85 i IAS 37 för varje slag av avsättning.
  - d) En avstämning av det redovisade värdet för goodwill vid rapportperiodens början och slut separat utvisande
    - i) bruttovärde och ackumulerade nedskrivningar vid rapportperiodens början,
    - ii) goodwill som tillkommit under rapportperioden, förutom sådan goodwill som ingår i en avyttringsgrupp som vid förvärvstidpunkten uppfyller villkoren för att klassificeras som att den innehas för försäljning enligt IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*,
    - iii) justeringar till följd av senare redovisning av uppskjutna skattefordringar under rapportperioden enligt punkt 67,

- iv) goodwill som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning enligt IFRS 5 och goodwill som under rapportperioden tagits bort från rapporten över finansiell ställning utan att dessförinnan ha ingått i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning,
  - v) nedskrivningar som redovisas under rapportperioden enligt IAS 36, (enligt IAS 36 krävs upplysningar om återvinningsvärdet och nedskrivning av goodwill utöver detta krav),
  - vi) nettot av uppkomna valutakursdifferenser under rapportperioden enligt IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser*,
  - vii) varje annan justering av det redovisade värdet under rapportperioden,
  - viii) bruttovärdet och ackumulerade nedskrivningar vid rapportperiodens slut.
- e) Beloppet för och en förklaring av en eventuell vinst eller förlust som redovisas i den aktuella rapportperioden som både
- i) är hänförlig till identifierbara förvärvade tillgångar eller skulder som övertagits i ett rörelseförvärv som genomförts under den aktuella eller föregående rapportperioden, och
  - ii) har en sådan storlek, karaktär eller omfattning att upplysningar om den har betydelse för förståelsen av det sammanslagna företags finansiella rapporter.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER FÖR RÖRELSEFÖRVÄRV SOM INNEFATTAR ENDAST ÖMSESIDIGA FÖRETAG ELLER GENOM ENDAST AVTAL (TILLÄMPNING AV PUNKT 66)

- B68 Enligt punkt 64 ska denna standard tillämpas framåtriktat för rörelseförvärv där förvärvstidpunkten är per eller efter början av det första räkenskapsåret som inleds 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Emellertid ska ett företag endast tillämpa denna standard från början av ett räkenskapsår som börjar 30 juni 2007 eller senare. Om ett företag tillämpar denna IFRS före ikraftträdandedatumet ska företaget upplysa om detta och samtidigt tillämpa IAS 27 (enligt ändring 2008).
- B69 Kravet att tillämpa denna standard framåtriktat har följande effekt för ett rörelseförvärv som innefattar endast ömsesidiga företag eller genom endast avtal om förvärvstidpunkten för det rörelseförvärvet är före tillämpningen av denna standard:
- a) *Klassificering*— Ett företag ska fortsätta att klassificera det tidigare rörelseförvärvet enligt företagets tidigare redovisningsprinciper för sådana förvärv.
  - b) *Tidigare redovisad goodwill*— Vid början av det första räkenskapsåret under vilket denna IFRS tillämpas ska det redovisade värdet för goodwill som uppkommer från tidigare rörelseförvärv vara dess redovisade värde per det datumet enligt företagets tidigare redovisningsprinciper. Vid fastställande av detta belopp ska företaget eliminera det redovisade värdet för ackumulerade avskrivningar av denna goodwill och den motsvarande minskningen av goodwill. Inga andra justeringar ska göras av det redovisade värdet för goodwill.
  - c) *Goodwill som tidigare redovisats som ett avdrag från eget kapital*— Företagets tidigare redovisningsprinciper kan ha lett till att goodwill uppkom i det tidigare rörelseförvärvet som redovisades som ett avdrag från eget kapital. I den situationen ska företaget inte redovisa denna goodwill som en tillgång per början av det första räkenskapsåret i vilket denna IFRS tillämpas. Dessutom ska företaget i resultatet inte redovisa någon del av denna goodwill när det avyttrar hela eller del av den verksamhet/rörelse till vilken denna goodwill är hänförlig eller när en kassagenererande enhet till vilken denna goodwill är hänförlig behöver skrivas ned.
  - d) *Efterföljande redovisning av goodwill*— Från början av det första räkenskapsåret för vilket denna IFRS tillämpas ska ett företag upphöra att skriva av goodwill som uppkommit vid det tidigare rörelseförvärvet och ska pröva goodwill för nedskrivning enligt IAS 36.

- e) *Tidigare redovisad negativ goodwill*— Ett företag som redovisade det tidigare rörelseförvärvet genom tillämpning av förvärvsmetoden kan ha redovisat en förutbetalad intäkt för beloppet för dess innehav i det verkliga värdet netto av det förvärvade företagets identifierbara tillgångar och skulder minus anskaffningsvärdet för detta innehav (ibland kallad negativ goodwill). Om så är fallet ska företaget ta bort det redovisade värdet för denna förutbetalda intäkt från rapporten över finansiell ställning per början av det första räkenskapsår för vilket denna IFRS tillämpas med en motsvarande justering av ingående balans för balanserade vinstmedel per detta datum.

## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD (IFRS) 5

**Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter**

## SYFTE

- 1 Denna standards syfte är att ange hur anläggningstillgångar som innehas för försäljning ska redovisas och hur upplysningar ska lämnas om *avvecklade verksamheter*. Standarden uppställer följande särskilda krav:
  - a) Att tillgångar som uppfyller villkoren för att klassificeras som anläggningstillgångar som innehas för försäljning ska värderas till det lägsta av det redovisade värdet och *verkligt värde* efter avdrag för *försäljningskostnaderna* och att avskrivningar av sådana tillgångar ska upphöra, och
  - b) att tillgångar som uppfyller villkoren för att klassificeras som att de innehas för försäljning ska redovisas separat i rapporten över finansiell ställning och resultatet av avvecklade verksamheter ska redovisas separat i rapporten över totalresultat.

## TILLÄMPNINGSOMRÅDE

- 2 Kraven avseende klassificering och redovisning i denna standard är tillämpliga för samtliga redovisade *anläggningstillgångar* <sup>(41)</sup> och samtliga *avyttringsgrupper* i ett företag. Värderingskraven i denna standard är tillämpliga på alla redovisade anläggningstillgångar och avyttringsgrupper (enligt punkt 4), förutom sådana tillgångar enligt uppräknningen i punkt 5 som även fortsättningsvis ska värderas enligt där angiven standard.
- 3 Tillgångar som enligt IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* klassificerats som anläggningstillgångar ska inte omklassificeras som *omsättningstillgångar* förrän de uppfyller villkoren för att klassificeras som att de innehas för försäljning enligt denna standard. Tillgångar i ett tillgångsslag som ett företag normalt skulle beteckna som anläggningstillgångar och som företaget förvärvat uteslutande i syfte att sälja vidare, får inte klassificeras som omsättningstillgångar såvida de inte uppfyller villkoren för att klassificeras som att de innehas för försäljning enligt denna standard.
- 4 Det förekommer att ett företag i en enda transaktion säljer en grupp tillgångar, ibland tillsammans med därtill hänförliga skulder. En sådan avyttringsgrupp kan utgöra en grupp av *kassagenererande enheter*, en enskild kassagenererande enhet eller en del av en kassagenererande enhet <sup>(42)</sup>. Gruppen kan innehålla vilka slags tillgångar och skulder som helst som företaget har, även omsättningstillgångar, kortfristiga skulder och tillgångar som enligt punkt 5 är undantagna från värderingskraven i denna standard. Om en anläggningstillgång som omfattas av värderingskraven i denna standard ingår i en avyttringsgrupp, är värderingskraven i denna standard tillämpliga på hela gruppen, så att gruppen värderas till det lägsta av det redovisade värdet och det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader. Värderingskraven för enskilda tillgångar och skulder inom avyttringsgruppen anges i punkterna 18, 19 och 23.
- 5 Värderingskraven i denna IFRS <sup>(43)</sup> är inte tillämpliga på följande tillgångar, som faller under respektive standards tillämpningsområde, vare sig som enskilda tillgångar eller som delar av en avyttringsgrupp:
  - a) Uppskjutna skattefordringar (IAS 12 *Inkomstskatter*).
  - b) Tillgångar hänförliga till ersättningar till anställda (IAS 19 *Ersättningar till anställda*).
  - c) Finansiella tillgångar som omfattas av IFRS 9 *Finansiella instrument*.
  - d) Anläggningstillgångar som redovisas i enlighet med principen om värdering till verkligt värde enligt IAS 40 *Förvaltningsfastigheter*.
  - e) Anläggningstillgångar som värderas till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader i enlighet med IAS 41 *Jord- och skogsbruk*.
  - f) Grupper av avtal inom tillämpningsområdet för IFRS 17 *Försäkringsavtal*.

<sup>(41)</sup> När tillgångar redovisas i likviditetsordning är anläggningstillgångar sådana tillgångar som innefattar belopp som förväntas bli återvunna mer än tolv månader efter rapportperiodens slut. Punkt 3 är tillämplig på klassificeringen av sådana tillgångar.

<sup>(42)</sup> När kassaflöden från en tillgång eller en grupp av tillgångar väntas främst uppstå vid försäljning och inte genom fortlöpande användning blir de emellertid mindre beroende av kassaflöden från andra tillgångar och en avyttringsgrupp som har varit del av en kassagenererande enhet blir till en särskild kassagenererande enhet.

<sup>(43)</sup> Undantag gäller för punkterna 18 och 19 enligt vilka respektive tillgångsslag måste värderas i enlighet med andra tillämpliga IFRS.

- 5A Kraven på klassificering, utformning och värdering i denna standard, som gäller en anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp) som är klassificerad som att den innehas för försäljning gäller även en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) som är klassificerad som att den innehas för värdeöverföring till ägare, som agerar i egenskap av ägare (innehas för värdeöverföring till ägare).
- 5B Denna standard preciserar de upplysningar som krävs avseende anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som klassificeras som att de innehas för försäljning eller som avvecklade verksamheter. Upplysningar i andra IFRS gäller inte för sådana tillgångar (eller avyttringsgrupper) såvida dessa IFRS inte kräver
- a) särskilda upplysningar avseende anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som klassificeras som att de innehas för försäljning eller som avvecklade verksamheter eller
- b) upplysningar om värdering av tillgångar och skulder i en avyttringsgrupp som inte omfattas av kravet på värdering i IFRS 5 om sådana upplysningar inte redan lämnas i de andra noterna till de finansiella rapporterna.
- Ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som klassificeras som att de innehas för försäljning eller som avvecklade verksamheter kan behövas för att följa de allmänna kraven i IAS 1, i synnerhet punkterna 15 och 125 i den standarden.

KLASSIFICERING AV ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR (ELLER AVYTTRINGSGRUPPER) SOM INNEHAS FÖR FÖRSÄLJNING ELLER SOM INNEHAS FÖR VÄRDEÖVERFÖRING TILL ÄGARE

- 6 Ett företag ska klassificera en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) som att den innehas för försäljning om dess redovisade värde kommer att återvinnas i huvudsak genom försäljning, inte genom fortlöpande användning.
- 7 För att uppfylla detta krav måste tillgången (eller avyttringsgruppen) vara tillgänglig för omedelbar försäljning i förevarande skick och endast underkastad sådana villkor som är normala och sedvanliga vid försäljning av sådana tillgångar (eller avyttringsgrupper). Det måste vidare vara *mycket sannolikt* att försäljning kommer att ske.
- 8 För att en försäljning ska framstå som mycket sannolik måste beslut om en plan för försäljning av tillgången (eller avyttringsgruppen) ha fattats på behörig nivå i företagsledningen och ett aktivt arbete måste ha påbörjats för att finna en köpare och fullborda planen. Tillgången (eller avyttringsgruppen) måste vidare marknadsföras till ett pris som är rimligt i förhållande till dess aktuella verkliga värde. Dessutom ska en fullbordad försäljning förväntas kunna bli redovisad inom ett år från klassificeringstidpunkten, med undantag för fall enligt punkt 9, och åtgärder som vidtagits för att sätta planen i verket ska visa att det framstår som osannolikt att planen kommer att undergå betydande förändringar eller att den kommer att dras tillbaka. Sannolikheten för aktieägarnas godkännande (om detta krävs i jurisdiktionen) bör betraktas som del av bedömningen av om försäljningen är mycket sannolik.
- 8A Ett företag som har fattat beslut om en plan för försäljning som innebär att kontrollen över ett dotterföretag förloras ska klassificera alla detta dotterföretags tillgångar och skulder som att de innehas för försäljning när kriterierna i punkterna 6-8 är uppfyllda, oavsett om företaget kommer att behålla ett innehav utan bestämmande inflytande i det tidigare dotterföretaget efter försäljningen eller inte.
- 9 Det kan inträffa händelser och omständigheter som utsträcker perioden innan en försäljning fullbordats till mer än ett år. Att den tidsperiod som behövs för att fullborda en försäljning förlängs utesluter inte att en tillgång (eller en avyttringsgrupp) kan klassificeras som att den innehas för försäljning, om dröjsmålet beror på händelser och omständigheter utom företagets kontroll och om förhållandena i övrigt visar att företaget alltjämt står fast vid planen att sälja tillgången (eller avyttringsgruppen). Så är fallet om villkoren i bilaga B är uppfyllda.
- 10 Försäljningstransaktioner innefattar byte av anläggningstillgångar mot andra anläggningstillgångar, när bytet har kommersiell innebörd i enlighet med IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*.
- 11 När ett företag förvärvar en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) uteslutande för att senare avyttra den, får företaget på förvärvstidpunkten klassificera anläggningstillgången (eller avyttringsgruppen) som att den innehas för försäljning endast om ettårskravet i punkt 8 är uppfyllt (med undantag för fallen i punkt 9) och om det är mycket sannolikt att de övriga villkoren i punkterna 7 och 8 som inte är uppfyllda vid förvärvet kommer att bli uppfyllda kort tid därefter (vanligen inom tre månader).

- 12 Om villkoren i punkterna 7 och 8 uppfylls efter rapportperiodens slut ska ett företag inte klassificera en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) som att den innehas för försäljning i de aktuella finansiella rapporterna när dessa utfärdas. Om emellertid dessa villkor uppfylls efter rapportperiodens slut, men innan de finansiella rapporterna godkänts för utfärdande, ska företaget lämna upplysningar enligt punkt 41 a, b och d i noterna.
- 12A En anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp) klassificeras som att den innehas för värdeöverföring till ägare när företaget har åtagit sig att dela ut tillgången (eller avyttringsgruppen) till ägarna. Om detta ska kunna vara fallet måste tillgångarna vara tillgängliga för omedelbar värdeöverföring i nuvarande skick och värdeöverföringen måste vara mycket sannolik. Om värdeöverföringen ska kunna vara mycket sannolik måste åtgärderna för att genomföra värdeöverföringen ha påbörjats och väntas vara genomförda inom ett år från tidpunkten för klassificering. Åtgärder som krävs för att slutföra värdeöverföringen tyder på att det inte är sannolikt att betydande ändringar kommer att göras av värdeöverföringen eller att värdeöverföringen kommer att dras tillbaka. Sannolikheten för aktieägarnas godkännande (om detta krävs i jurisdiktionen) bör betraktas som del av bedömningen av om värdeöverföringen är mycket sannolik.

### **Anläggningstillgångar som ska läggas ned**

- 13 Ett företag får inte klassificera en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) som ska läggas ned som att den innehas för försäljning. Detta beror på att dess redovisade värde kommer att återvinnas huvudsakligen genom fortlöpande användning. Om den avyttringsgrupp som ska läggas ned uppfyller villkoren i punkt 32 a–c, ska företaget dock per det datum avyttringsgruppen inte längre nyttjas redovisa resultat och kassaflöde från avyttringsgruppen som en utvecklade verksamhet i enlighet med punkterna 33 och 34. Anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som ska läggas ned innefattar anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som är avsedda för användning till slutet av deras ekonomiska livslängd och anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som ska tas ur bruk, och inte säljas.
- 14 Ett företag ska inte redovisa en anläggningstillgång som tillfälligt har tagits ur bruk som om den hade lagts ned.

### **VÄRDERING AV ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR (ELLER AVYTTRINGSGRUPPER) SOM ÄR KLASSIFICERADE SOM ATT DE INNEHAS FÖR FÖRSÄLJNING**

#### **Värdering av en anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp)**

- 15 Ett företag ska värdera en anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp) till det lägsta av det redovisade värdet och det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader.
- 15A Ett företag ska värdera en anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp) som klassificeras som att den innehas för värdeöverföring till ägare till det lägsta av det redovisade värdet och det verkliga värdet efter avdrag för kostnader för värdeöverföring<sup>(44)</sup>.**
- 16 Om en nyförvärd tillgång (eller avyttringsgrupp) uppfyller villkoren för att klassificeras som att den innehas för försäljning (se punkt 11) kommer tillämpning av punkt 15 att medföra att tillgången (eller avyttringsgruppen) vid första redovisningstillfället värderas till det lägsta av det redovisade värdet – utan hänsyn tagen till denna klassificering, exempelvis anskaffningsvärdet – och det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader. Om tillgången (eller avyttringsgruppen) alltså förvärvas som en del av ett rörelseförvärv ska den värderas till det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader.
- 17 När försäljningen väntas äga rum först mer än ett år efter förvärvet ska företaget värdera försäljningskostnaderna till deras nuvärde. Varje ökning på grund av tidseffekten av försäljningskostnadernas nuvärde ska redovisas i resultatet som en finansieringskostnad.
- 18 Omedelbart före tillgångens (eller avyttringsgruppens) första klassificering som att den innehas för försäljning ska det redovisade värdet för tillgången (eller för samtliga tillgångar och skulder i gruppen) bestämmas i enlighet med tillämpliga standarder.
- 19 Vid efterföljande omvärdering av en avyttringsgrupp ska de redovisade värdena för samtliga tillgångar och skulder, som inte omfattas av värderingskraven i denna standard men som ingår i en avyttringsgrupp som klassificerats som att den innehas för försäljning, räknas om i enlighet med tillämpliga standarder innan det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader räknas om för avyttringsgruppen.

<sup>(44)</sup> Kostnader för värdeöverföring är sådana tillkommande kostnader som är direkt hänförliga till värdeöverföringen, exklusive kostnader för finansiering och inkomstskatter.

**Redovisning av nedskrivningar och återföringar**

- 20 Ett företag ska redovisa en förlust på grund av värdenedgång för varje första eller efterföljande nedskrivning av tillgången (eller avyttringsgruppen) till motsvarande verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader, till den del denna värdenedgång inte har redovisats i enlighet med punkt 19.
- 21 Ett företag ska redovisa en vinst för varje efterföljande ökning av det verkliga värdet efter avdrag för kostnaderna för att sälja en tillgång, men inte till högre belopp än det ackumulerade värdet för nedskrivningar som har redovisats antingen i enlighet med denna standard eller tidigare i enlighet med IAS 36 *Nedskrivningar*.
- 22 Ett företag ska redovisa en vinst för varje efterföljande ökning av det verkliga värdet efter avdrag för kostnaderna för att sälja en avyttringsgrupp
- a) i den mån den inte har redovisats i enlighet med punkt 19, men
- b) inte till högre belopp än det ackumulerade värdet för nedskrivningar som har redovisats, antingen i enlighet med denna standard eller tidigare i enlighet med IAS 36, avseende de anläggningstillgångar som omfattas av värderingskraven i denna standard.
- 23 Den förlust på grund av värdenedgång (eller varje efterföljande vinst) som redovisas för en avyttringsgrupp ska minska (respektive öka) det redovisade värdet för de anläggningstillgångar inom den grupp som omfattas av värderingskraven i denna standard i den fördelningsordning som anges i punkterna 104 a och b och 122 i IAS 36 (efter omarbetning 2004).
- 24 En vinst eller förlust, som inte tidigare redovisats när en anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp) säljs, ska redovisas per det datum när tillgången eller avyttringsgruppen tas bort ur rapporten över finansiell ställning. Krav avseende borttagande ur rapporten över finansiell ställning återfinns i
- a) punkterna 67–72 i IAS 16 (enligt omarbetning 2003) när det gäller materiella anläggningstillgångar, och
- b) punkterna 112–117 i IAS 38 *Immateriella tillgångar* (enligt omarbetning 2004) när det gäller immateriella tillgångar.
- 25 Ett företag får inte skriva av en anläggningstillgång så länge den är klassificerad som att den innehas för försäljning eller så länge den ingår i en avyttringsgrupp som är klassificerad som att den innehas för försäljning. Ränta och andra kostnader hänförliga till skulderna i en avyttringsgrupp som innehas för försäljning ska fortlöpande redovisas.

**Ändringar i en försäljningsplan eller en plan för värdeöverföring till ägare**

- 26 Om ett företag har klassificerat en tillgång (eller en avyttringsgrupp) som att den innehas för försäljning eller för värdeöverföring till ägare, men kriterierna i punkterna 7–9 (innehas för försäljning) eller i punkt 12A (innehas för värdeöverföring till ägare) inte längre är uppfyllda, ska företaget upphöra att klassificera tillgången (eller avyttringsgruppen) som att den innehas för försäljning eller för värdeöverföring till ägare. I sådana fall ska företaget följa vägledningen i punkterna 27–29 för att ta hänsyn till denna förändring, utom när punkt 26A är tillämplig.
- 26A Om ett företag omklassificerar en tillgång (eller en avyttringsgrupp) som att den innehas för försäljning direkt till att den innehas för värdeöverföring till ägare eller som att den innehas för värdeöverföring till ägare direkt till att den innehas för försäljning, betraktas omklassificeringen som en fortsättning på den ursprungliga avyttringsplanen. Företaget
- a) ska inte följa vägledningen i punkterna 27–29 för att ta hänsyn till denna förändring. Företaget ska tillämpa den klassificering, presentation och de värderingskrav i denna IFRS som är tillämpliga på den nya avyttringsmetoden,
- b) ska värdera en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) genom att följa kraven i punkt 15 (om den omklassificerats som att den innehas för försäljning) eller 15A (om den omklassificerats som att den innehas för värdeöverföring till ägare) och redovisa en eventuell minskning eller ökning av verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader/kostnader för värdeöverföring av anläggningstillgången (eller en avyttringsgrupp) genom att följa kraven i punkterna 20–25,
- c) ska inte ändra datum för klassificering i enlighet med punkterna 8 och 12A. Detta utesluter inte en förlängning av den period som krävs för att fullborda en försäljning eller värdeöverföring till ägare om villkoren i punkt 9 är uppfyllda.

- 27 Företaget ska värdera en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) som upphör att klassificeras som att den innehas för försäljning eller för värdeöverföring till ägare (eller inte längre ingår i en avyttringsgrupp som klassificeras som att den innehas för försäljning eller för värdeöverföring till ägare) till det lägre av
- a) dess redovisade värde innan tillgången (eller avyttringsgruppen) klassificerades som att den innehas för försäljning eller för värdeöverföring till ägare, efter justering för alla avskrivningar eller omvärderingar som skulle ha redovisats om tillgången (eller avyttringsgruppen) inte hade klassificerats som att den innehas för försäljning eller för värdeöverföring till ägare, och
  - b) dess återvinningsvärde vid tidpunkten för det efterföljande beslutet att inte sälja eller värdeöverföra <sup>(45)</sup>.
- 28 Företaget ska lägga till alla erforderliga justeringar av det redovisade värdet för en anläggningstillgång som inte längre klassificeras som att den innehas för försäljning eller för värdeöverföring till ägare i resultatet <sup>(46)</sup> från kvarvarande verksamheter för den period då villkoren i punkterna 7–9 eller 12A inte längre är uppfyllda. De finansiella rapporterna för de perioder som löpt sedan innehavet klassificerades som att den innehas för försäljning eller för värdeöverföring till ägare ska ändras i enlighet därmed om den avyttringsgrupp eller anläggningstillgång som inte längre klassificeras som att den innehas för försäljning eller för värdeöverföring till ägare är ett dotterföretag, en gemensam verksamhet, ett joint venture, ett intresseföretag eller en del av ett innehav i ett joint venture eller ett intresseföretag. Företaget ska redovisa justeringen under samma rubrik i rapporten över totalresultat som sådan vinst eller förlust som, i förekommande fall, redovisas i enlighet med punkt 37.
- 29 Om ett företag tar bort en enskild tillgång eller skuld från en avyttringsgrupp som har klassificerats som att den innehas för försäljning, får den för försäljning avsedda avyttringsgruppens återstående tillgångar och skulder alltjämt värderas som en grupp endast om gruppen uppfyller villkoren i punkterna 7–9. Om ett företag tar bort en enskild tillgång eller skuld från en avyttringsgrupp som har klassificerats som att den innehas för värdeöverföring till ägare, får den för värdeöverföring avsedda avyttringsgruppens återstående tillgångar och skulder alltjämt värderas som en grupp endast om gruppen uppfyller villkoren i punkt 12A. I annat fall ska gruppens återstående anläggningstillgångar som var och en för sig uppfyller kriterierna för att klassificeras som att de innehas för försäljning (eller som att de innehas för värdeöverföring till ägare) värderas var för sig till det lägsta av det redovisade värdet och det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader (eller kostnader för värdeöverföring) per detta datum. Alla anläggningstillgångar som inte uppfyller kriterierna för innehav för försäljning ska upphöra att vara klassificerade som att de innehas för försäljning i enlighet med punkt 26. Alla anläggningstillgångar som inte uppfyller kriterierna för innehav för värdeöverföring till ägare ska upphöra att vara klassificerade som att de innehas för värdeöverföring till ägare i enlighet med punkt 26.

#### REDOVISNING OCH UPPLYSNINGAR

- 30 Ett företag ska redovisa och lämna upplysningar på ett sätt som innebär att användarna av de finansiella rapporterna kan bedöma de finansiella effekterna av avvecklade verksamheter och anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som innehas för försäljning.

#### Redovisning av avvecklade verksamheter

- 31 En del av ett företag består av verksamheter och kassaflöden som är klart särskiljbara från resten av företaget, såväl rörelse- som rapporteringsmässigt. En del av ett företag ska med andra ord ha varit en kassagenererande enhet eller en grupp av kassagenererande enheter så länge som den nyttjades.
- 32 En avvecklad verksamhet är en del av ett företag som antingen har avyttrats eller är klassificerad som att den innehas för försäljning, och
- a) utgör en självständig viktig rörelsegren eller verksamhet som bedrivs inom ett geografiskt område,
  - b) ingår i en enda samordnad plan för att avyttra en självständig viktig rörelsegren eller verksamhet som bedrivs inom ett geografiskt område, eller
  - c) är ett dotterföretag som förvärvats uteslutande i syfte att vidaresälja.
- 33 Ett företag ska lämna följande upplysningar:

<sup>(45)</sup> Om anläggningstillgången är en del av en kassagenererande enhet, är dess återvinningsvärde lika med det redovisade värde som skulle ha redovisats efter fördelning av alla värdeminskningar som härrör från den kassagenererande enheten i enlighet med IAS 36.

<sup>(46)</sup> Dock inte i fall då tillgången är en materiell anläggningstillgång eller en immateriell tillgång som omvärderats enligt IAS 16 eller IAS 38 innan den klassificerades som avsedd för försäljning, då justeringen ska behandlas som en värdeökning eller värdeminskning.



- a) Summan av följande som ett enda belopp i rapporten över totalresultat:
- i) Resultatet efter skatt av avvecklade verksamheter och
  - ii) det resultat efter skatt som redovisats vid värderingen till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader eller vid avyttringen av de tillgångar eller den avyttringsgrupp (de avyttringsgrupper) som utgör den avvecklade verksamheten.
- b) En uppställning av beloppet under a uppdelat på
- i) intäkterna, kostnaderna och resultatet före skatt av de avvecklade verksamheterna,
  - ii) därtill hänförlig inkomstskatt i enlighet med punkt 81 h i IAS 12,
  - iii) det resultat som redovisats vid värderingen till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader eller vid avyttringen av de tillgångar eller den avyttringsgrupp (de avyttringsgrupper) som utgör den avvecklade verksamheten, samt
  - iv) därtill hänförlig inkomstskatt i enlighet med punkt 81 h i IAS 12.

Uppställningen kan redovisas i noterna eller i själva rapporten över totalresultatet. Om den ingår i rapporten över totalresultat ska den presenteras i ett avsnitt som tydligt anges avser avvecklade verksamheter, det vill säga skild från kvarvarande verksamheter. Uppställningen krävs inte för avyttringsgrupper som utgörs av nyförvärvade dotterföretag som redan vid förvärvstidpunkten uppfyller villkoren för att klassificeras som att de innehas för försäljning (se punkt 11).

- c) Nettokassaflöden avseende avvecklade verksamheters löpande verksamhet, investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet. Dessa upplysningar kan lämnas antingen i noterna eller direkt i de finansiella rapporterna. Dessa upplysningar krävs inte för avyttringsgrupper som utgörs av nyförvärvade dotterföretag som redan vid förvärvstidpunkten uppfyller villkoren för att anses som att de innehas för försäljning (se punkt 11).
- d) Resultat från kvarvarande verksamheter och från avvecklade verksamheter hänförliga till moderföretagets ägare. Dessa upplysningar kan lämnas antingen i noterna eller i rapporten över totalresultat.
- 33A Om ett företag redovisar resultatposterna i en separat rapport enligt beskrivning i punkt 10A i IAS 1 (enligt ändring 2011) redovisas ett avsnitt som identifieras som hänförligt till avvecklade verksamheter i den rapporten.
- 34 Ett företag ska även lämna upplysningar enligt punkt 33 för de tidigare perioder som presenterats i de finansiella rapporterna, så att upplysningarna omfattar alla verksamheter som har avvecklats fram till rapportperiodens slut för den senaste period som redovisas.
- 35 Justeringar under innevarande period av belopp som tidigare har redovisats för avvecklade verksamheter och som är direkt hänförliga till avyttringen av en avvecklad verksamhet under en tidigare period ska anges separat under avvecklade verksamheter. Upplysningar ska lämnas om sådana justeringars karaktär och belopp. Sådana justeringar kan bli nödvändiga under exempelvis följande förhållanden:
- a) När osäkerheter rörande villkoren för försäljningen har undanröjts, exempelvis köpeskillingsjusteringar och uppgörelser med köparen på grund av lämnade garantier.
  - b) När osäkerheter som härrör från och har direkt samband med företagsdelens verksamhet före avyttringen har undanröjts, exempelvis beträffande kvarstående miljö- och produktansvar för säljaren.
  - c) När förpliktelser på grund av planer för ersättningar till anställda har reglerats, under förutsättning att regleringen har direkt samband med avyttringen.

- 36 Om ett företag upphör att klassificera en del av ett företag som att den innehas för försäljning, ska resultatet av företagsdelens verksamhet, som tidigare redovisades som en avvecklad verksamhet i enlighet med punkterna 33–35, klassificeras om och innefattas i intäkterna från kvarvarande verksamheter för alla redovisade perioder. Beträffande beloppen för tidigare perioder ska särskilt anges att dessa upplysningar har ändrats.
- 36A Ett företag som har fattat beslut om en plan för försäljning som innebär att det bestämmande inflytandet över ett dotterföretag förloras ska lämna den information som föreskrivs i punkterna 33–36 när dotterföretaget är en avyttringsgrupp som kan definieras som en avvecklad verksamhet enligt punkt 32.

#### **Resultat hänförliga till kvarvarande verksamheter**

- 37 Varje vinst eller förlust, som uppstår vid omvärdering av en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) som klassificerats som att den innehas för försäljning men som inte uppfyller kraven för en avvecklad verksamhet, ska innefattas i resultatet från kvarvarande verksamheter.

#### **Redovisning av en anläggningstillgång eller en avyttringsgrupp som innehas för försäljning**

- 38 Ett företag ska i rapporten över finansiell ställning särredovisa en anläggningstillgång som klassificerats som att den innehas för försäljning och tillgångarna i en avyttringsgrupp som klassificerats som att den innehas för försäljning. Skulder hänförliga till en avyttringsgrupp som klassificerats som att den innehas för försäljning ska redovisas skilt från andra skulder i rapporten över finansiell ställning. Sådana tillgångar och skulder får inte kvittas och redovisas som ett enda belopp. Beträffande de viktigaste slagen av tillgångar och skulder som klassificerats som att de innehas för försäljning ska separata upplysningar lämnas antingen i rapporten över finansiell ställning eller i noterna, utom i de fall som anges i punkt 39. Ett företag ska lämna särskilda upplysningar om alla ackumulerade intäkter och kostnader, som redovisats i övrigt totalresultat och är hänförliga till en anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp) som är klassificerad som att den innehas för försäljning.
- 39 Om avyttringsgruppen är ett nyligen förvärvat dotterföretag som vid förvärvstidpunkten uppfyller villkoren för klassificering som att den innehas för försäljning (se punkt 11) krävs inte information om de viktigaste slagen av tillgångar och skulder.
- 40 Ett företag ska ej omklassificera eller förändra upplysningar om belopp, som redovisats för anläggningstillgångar eller för tillgångar och skulder i en avyttringsgrupp som klassificerats som att de innehas för försäljning, i rapporten över finansiell ställning för tidigare perioder för att återspegla klassificeringen i rapporten över finansiell ställning för den senaste period som redovisas.

#### **Ytterligare upplysningar**

- 41 Ett företag ska lämna följande upplysningar i noterna för den period under vilken en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) har antingen klassificerats som att den innehas för försäljning eller sålts:
- a) En beskrivning av anläggningstillgången (eller avyttringsgruppen).
  - b) En beskrivning av fakta om försäljningen eller de omständigheter som kommer att leda fram till den förväntade avyttringen och det förväntade sättet och tidpunkten för den avyttringen.
  - c) Det resultat som redovisas i enlighet med punkterna 20–22 och, om dessa inte särredovisas i rapporten över totalresultat, under vilken rubrik i rapporten över totalresultat resultatet i fråga förekommer.
  - d) I tillämpliga fall det rapporterbara segment där anläggningstillgången (eller avyttringsgruppen) redovisas i enlighet med IFRS 8 *Rörelsesegment*.
- 42 Om någon av punkterna 26 eller 29 är tillämplig, ska ett företag – under den period då beslutet fattades om att ändra planen att sälja anläggningstillgången (eller avyttringsgruppen) – lämna upplysningar om fakta och omständigheter som ledde fram till beslutet och beslutets effekt på verksamhetens resultat för den perioden och för de tidigare perioder som redovisas.

## ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- 43 Denna standard ska tillämpas framåtriktat beträffande anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som uppfyller villkoren för att bli klassificerade som att de innehas för försäljning och beträffande verksamheter som uppfyller villkoren för att klassificeras som avvecklade efter den dag standarden träder i kraft. Ett företag får redan före denna standards ikraftträdande tillämpa den på alla anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som uppfyller villkoren för att klassificeras som att de innehas för försäljning och på alla verksamheter som uppfyller villkoren för att klassificeras som avvecklade, under förutsättning att värderingar och annan information som krävs för standardens tillämpning fanns tillgängliga när villkoren ursprungligen var uppfyllda.

## IKRAFTTRÄDANDE

- 44 Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.
- 44A IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 3 och 38 och punkt 33A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.
- 44B IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter* (enligt ändring 2008) lade till punkt 33 d. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 27 (ändrad 2008) för en tidigare period ska ändringen tillämpas för denna tidigare period. Ändringen ska tillämpas med retroaktiv verkan.
- 44C Punkterna 8A och 36A lades till genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Ett företag ska dock inte tillämpa ändringarna för räkenskapsår som börjar före den 1 juli 2009 om det inte också tillämpar IAS 27 (enligt ändring i januari 2008). Om ett företag tillämpar ändringarna före den 1 juli 2009 ska det lämna upplysning om detta. Ett företag ska tillämpa ändringarna framåtriktat från det datum då det först tillämpade IFRS 5, med förbehåll för övergångsbestämmelserna i punkt 45 i IAS 27 (ändrad i januari 2008).
- 44D Punkt 5A, 12A och 15A lades till och punkt 8 ändrades i och med IFRIC 17 *Värdeöverföring av icke-kontanta tillgångar genom utdelning till ägare* som utfärdades i november 2008. Dessa ändringar ska tillämpas framåtriktat på anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som klassificeras som att de innehas för värdeöverföring till ägare för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Retroaktiv tillämpning är inte tillåten. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en period som börjar före den 1 juli 2009 ska det lämna upplysning om detta och även tillämpa IFRS 3 *Rörelseförvärv* (enligt omarbetning 2008), IAS 27 (enligt ändring i januari 2008) och IFRIC 17.
- 44E Punkt 5B lades till i och med *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009. Ett företag ska tillämpa ändringen framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 44F [utgår]
- 44G IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkt 28 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 11.
- 44H IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*, som utfärdades i maj 2011, innebar att definitionen av verkligt värde och definitionen av återvinningsvärde i bilaga A ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.
- 44I *Redovisning av poster i övrigt totalresultat* (ändringar av IAS 1), utfärdad i juni 2011, ändrade punkt 33A. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IAS 1 enligt ändring i juni 2011.
- 44K IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkt 5 och strök punkterna 44F och 44J. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

44L Genom *Årliga förbättringscykeln 2012–2014 för IFRS-standarder*, som utfärdades i september 2014, ändrades punkterna 26–29 och punkt 26A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för ändringar av en avyttringsmetod som inträffar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

44M Genom IFRS 17, utfärdad i maj 2017, ändrades punkt 5. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 17.

UPPHÄVANDE AV IAS 35

45 Denna standard ersätter IAS 35 *Verksamheter under avveckling*.

## Bilaga A

## Definitioner

Denna bilaga är en del av standarden.

<b>kassagenererande enhet</b>	Den minsta identifierbara grupp av tillgångar som ger upphov till inbetalningar som i allt väsentligt är oberoende av inbetalningar från andra tillgångar eller grupper av tillgångar.
<b>del av ett företag</b>	Verksamheter och kassaflöden som är klart särskiljbara från resten av företaget, såväl rörelse- som redovisningsmässigt.
<b>försäljningskostnader</b>	Kostnader som är direkt hänförliga till avyttringen av en tillgång (eller <b>avyttringsgrupp</b> ), exklusive kostnader för finansiering och inkomstskatter.
<b>omsättningstillgång</b>	Ett företag ska klassificera en tillgång som omsättningstillgång när <ol style="list-style-type: none"><li>det förväntas realisera tillgången, eller avser att sälja eller förbruka den, under företagets normala verksamhetscykel,</li><li>det innehar tillgången primärt för handelsändamål,</li><li>det förväntas realisera tillgången inom tolv månader efter rapportperioden, eller</li><li>tillgången utgörs av likvida medel (enligt definition i IAS 7) såvida inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller att bytas eller användas för att reglera en skuld i minst tolv månader efter rapportperioden.</li></ol>
<b>avvecklad verksamhet</b>	En <b>del av ett företag</b> som antingen har avyttrats eller klassificerats som att den innehas för försäljning, och <ol style="list-style-type: none"><li>utgör en självständig viktig rörelsegren eller verksamhet som bedrivs inom ett geografiskt område,</li><li>ingår i en enda samordnad plan för att avyttra en självständig viktig rörelsegren eller verksamhet som bedrivs inom ett geografiskt område, eller</li><li>är ett dotterföretag som förvärvats uteslutande i syfte att vidare sälja.</li></ol>
<b>avyttringsgrupp</b>	En grupp tillgångar avsedda att avyttras sammanhållet i en enda transaktion genom försäljning eller på annat sätt samt de skulder som är direkt hänförliga till de tillgångar som kommer att överlåtas genom transaktionen. Gruppen inkluderar goodwill som ingått i ett rörelseförvärv om gruppen är en <b>kassagenererande enhet</b> med goodwill i enlighet med kraven i punkterna 80–87 i IAS 36 <i>Nedskrivningar</i> (enligt omarbetning 2004) eller om det är en verksamhet ingående i en sådan kassagenererande enhet.
<b>verkligt värde</b>	<i>Verkligt värde</i> är det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller betalas vid överlåtelse av en skuld genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer. (Se IFRS 13.)
<b>bindande köpåtagande</b>	En överenskommelse med en oberoende motpart som är bindande för båda parter, vanligen verkställbar enligt lag och a) anger alla betydande villkor, inklusive pris och tidpunkt för transaktionerna, samt b) innehåller en påföljd för utebliven fullgörelse som är tillräckligt allvarlig för att göra fullgörelse <b>mycket sannolik</b> .

---

<b>mycket sannolik</b>	Betydligt mer trolig än <b>sannolik</b> .
<b>anläggningstillgång</b>	En tillgång som inte är en <b>omsättningstillgång</b> .
<b>sannolik</b>	Mer trolig än inte trolig.
<b>återvinningsvärde</b>	Det högsta av en tillgångs <b>verkliga värde</b> efter avdrag för <b>försäljningskostnaderna</b> och dess <b>nyttjandevärde</b> .
<b>nyttjandevärde</b>	Nuvärdet av de uppskattade framtida kassaflöden som väntas uppstå genom fortlöpande användning av en tillgång och dess avyttrande vid slutet av dess nyttjandeperiod.

*Bilaga B***Tillämpningsbilaga**

*Denna bilaga är en del av standarden.*

**FÖRLÄNGNING AV DEN PERIOD SOM KRÄVS FÖR ATT FULLBORDA EN FÖRSÄLJNING**

- B1 Att den tidsperiod som behövs för att fullborda en försäljning förlängs utesluter inte, som framgår av punkt 9, att en tillgång (eller en avyttringsgrupp) kan klassificeras som att den innehas för försäljning, om dröjsmålet beror på händelser eller omständigheter utanför företagets kontroll och om förhållandena i övrigt visar att företaget alljämt står fast vid planen att sälja tillgången (eller avyttringsgruppen). Undantag från ettårskravet i punkt 8 ska därför gälla i följande situationer där sådana händelser eller omständigheter inträffar:
- a) Om företaget, vid den tidpunkt det förbinder sig till en plan att sälja en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp), har skäl att anta att någon utomstående (som inte är en köpare) kommer att ställa sådana villkor för överlåtelsen av tillgången (eller avyttringsgruppen) att den period som behövs för att fullborda försäljningen förlängs, och
    - i) nödvändiga åtgärder för att uppfylla dessa villkor inte kan påbörjas förrän ett bindande köpåtagande har erhållits, och
    - ii) ett bindande köpåtagande är mycket sannolikt inom ett års tid.
  - b) Ett företag erhåller ett bindande köpåtagande, till följd av vilket en köpare eller någon utomstående oväntat ställer upp villkor för överlåtelsen av en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp), som tidigare har klassificerats som att den innehas för försäljning, villkor som innebär att den tid som behövs för att försäljningen ska fullbordas förlängs, och
    - i) nödvändiga åtgärder för att uppfylla villkoren har vidtagits i god tid, och
    - ii) de problem som förorsakat dröjsmålet väntas gå att lösa.
  - c) Om det under den inledande ettårsperioden inträffar omständigheter som tidigare ansågs osannolika och som får till följd att en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) som tidigare klassificerats som att den innehas för försäljning inte blir såld före periodens utgång, och
    - i) företaget under denna inledande ettårsperiod vidtog nödvändiga åtgärder för att anpassa sig till de förändrade omständigheterna,
    - ii) anläggningstillgången (eller avyttringsgruppen) aktivt marknadsförs till ett pris som, med hänsyn till de förändrade omständigheterna, framstår som rimligt, och
    - iii) villkoren i punkterna 7 och 8 är uppfyllda.

## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD (IFRS) 6

**Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar**

## SYFTE

- 1 Syftet med denna standard är att precisera hur *prospekteringen efter samt utvärderingen av mineraltillgångar ska redovisas*.
- 2 Denna IFRS kräver särskilt följande:
  - a) Begränsade förbättringar av befintliga redovisningsmetoder för *prospekterings- och utvärderingsutgifter*.
  - b) Att företag som redovisar *prospekterings- och utvärderingstillgångar* bedömer sådana tillgångars värdenedgång enligt denna IFRS och värderar varje värdenedgång i enlighet med IAS 36 *Nedskrivningar*.
  - c) Upplysningar som identifierar och förklarar de belopp i företagets finansiella rapporter som uppkommer genom *prospekteringen efter samt utvärderingen av mineraltillgångar* och hjälper användare av dessa finansiella rapporter att förstå storleken på, tidpunkten för och sannolikheten för framtida kassaflöden från varje redovisad *prospekterings- och utvärderingstillgång*.

## TILLÄMPNINGSOMRÅDE

- 3 Ett företag ska tillämpa denna IFRS på sina utgifter för *prospekterings- och utvärderingsutgifter*.
- 4 Denna IFRS behandlar inte andra redovisningsaspekter för företag som sysslar med *prospektering efter och utvärdering av mineraltillgångar*.
- 5 Ett företag ska inte tillämpa denna standard på utgifter som uppkommer
  - a) före *prospekteringen efter samt utvärderingen av mineraltillgångar*, såsom utgifter företaget har haft innan det erhållit legala rättigheter till *prospektering* på ett visst område,
  - b) efter att den tekniska möjligheten och kommersiella genomförbarheten av att utvinna en *mineraltillgång* kan påvisas.

## REDOVISNING AV PROSPEKTERINGS- OCH UTVÄRDERINGSTILLGÅNGAR

**Tillfälligt undantag från punkterna 11 och 12 i IAS 8**

- 6 När ett företag som redovisar *prospekterings- och utvärderingstillgångar* tar fram sina redovisningsprinciper ska det tillämpa punkt 10 i IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.
- 7 I punkterna 11 och 12 i IAS 8 anges ursprung till myndighetskrav och vägledning som företagsledningen ska beakta vid framtagande av en redovisningsprincip för en post om ingen standard särskilt tillämpas på denna post. Med beaktande av punkterna 9 och 10 nedan, undantar denna standard ett företag från att tillämpa dessa punkter på sina redovisningsprinciper för redovisningen och värderingen av *prospekterings- och utvärderingstillgångar*.

## VÄRDERING AV PROSPEKTERINGS- OCH UTVÄRDERINGSTILLGÅNGAR

**Värdering vid det första redovisningstillfället**

- 8 **Prospekterings- och utvärderingstillgångar ska värderas till anskaffningsvärde.**

**Anskaffningsvärdets beståndsdelar för prospekterings- och utvärderingstillgångar**

- 9 Ett företag ska fastställa en redovisningsprincip som anger vilka utgifter som redovisas som *prospekterings- och utvärderingstillgångar* och tillämpa denna princip på ett konsekvent sätt. Vid detta fastställande beaktar företaget i vilken grad utgiften kan kopplas till att hitta särskilda *mineraltillgångar*. Följande är exempel på utgifter som kan innefattas i den första värderingen av *prospekterings- och utvärderingstillgångar* (listan är inte fullständig).
  - a) Förvärv av *prospekteringsrättigheter*,



- b) topografiska, geologiska, geokemiska och geofysiska studier,
  - c) prospekteringsborrning,
  - d) dikning,
  - e) provtagning, och
  - f) aktiviteter i samband med utvärdering av den tekniska möjligheten och den kommersiella genomförbarheten att utvinna en mineraltillgång.
- 10 Utgifter som är hänförliga till utvecklingen av mineraltillgångar ska inte redovisas som prospekterings- och utvärderingstillgångar. I *det konceptuella ramverket för finansiell rapportering* och IAS 38 *Immateriella tillgångar* finns vägledning om redovisningen av tillgångar som uppkommer vid utveckling.
- 11 I enlighet med IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar* redovisar ett företag de förpliktelser för bortforslande och återställande som det ådrar sig under en viss period som följd av att ha genomfört prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar.

#### **Värdering efter det första redovisningstillfället**

- 12 Efter det första redovisningstillfället ska ett företag tillämpa antingen anskaffningsvärdemetoden eller omvärderingsmetoden på prospekterings- och utvärderingstillgångarna. Om omvärderingsmetoden tillämpas (metoden i IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* eller metoden i IAS 38) ska det ske i överensstämmelse med klassificeringen av tillgångarna (se punkt 15).

#### **Byten av redovisningsprinciper**

- 13 Ett företag får byta sina redovisningsprinciper för prospekterings- och utvärderingsutgifter om bytet gör de finansiella rapporterna mer relevanta för användarnas behov för att fatta ekonomiska beslut och inte mindre tillförlitliga, eller mer tillförlitliga och inte mindre relevanta för dessa behov. Ett företag ska bedöma relevans och tillförlitlighet genom att använda kriterierna i IAS 8.
- 14 För att motivera ett byte av redovisningsprinciper för prospekterings- och utvärderingsutgifter ska ett företag visa att bytet innebär att de finansiella rapporterna i högre grad uppfyller kriterierna i IAS 8, men bytet behöver inte leda till fullständig överensstämmelse med dessa kriterier.

#### **KLASSIFICERING**

##### **Klassificering av prospekterings- och utvärderingstillgångar**

- 15 Ett företag ska klassificera prospekterings- och utvärderingstillgångar som materiella eller immateriella enligt de förvärvade tillgångarnas karaktär och tillämpa klassificeringen på ett konsekvent sätt.
- 16 Vissa prospekterings- och utvärderingstillgångar behandlas som immateriella (såsom borrhätigheter) medan andra är materiella (såsom fordon och borrar). Till den del en materiell tillgång förbrukas vid utveckling av en immateriell tillgång, är det belopp som återspeglar denna förbrukning del av den immateriella tillgångens anskaffningsvärde. Användande av en materiell tillgång för att utveckla en immateriell tillgång innebär emellertid inte att den materiella tillgången omvandlas till en immateriell tillgång.

##### **Omklassificering av prospekterings- och utvärderingstillgångar**

- 17 En prospekterings- och utvärderingstillgång ska inte längre klassificeras som sådan när den tekniska möjligheten och den kommersiella genomförbarheten av att utvinna en mineraltillgång kan påvisas. Prospekterings- och utvärderingstillgångar ska prövas för värdenedgång och eventuell nedgång redovisas, innan omklassificering sker.

## VÄRDENEDGÅNG

**Redovisning och värdering**

- 18** Prospekterings- och utvärderingstillgångar ska prövas för värdenedgång när fakta och omständigheter tyder på att det redovisade värdet för en prospekterings- och utvärderingstillgång kan överstiga dess återvinningsvärde. När fakta och omständigheter tyder på att det redovisade värdet överstiger återvinningsvärdet ska ett företag värdera, klassificera och lämna upplysning om varje nedskrivning i enlighet med IAS 36, förutom enligt vad som anges i punkt 21 nedan.
- 19 Endast vad det gäller prospekterings- och utvärderingstillgångar ska punkt 20 i denna standard tillämpas i stället för punkterna 8–17 i IAS 36 vid identifiering av en prospekterings- och utvärderingstillgång som kan ha gått ned i värde. I punkt 20 används begreppet "tillgångar" men detta gäller såväl prospekterings- och utvärderingstillgångar var för sig som en kassagenererande enhet.
- 20 En eller flera av följande fakta och omständigheter indikerar att ett företag bör pröva prospekterings- och utvärderingstillgångar för värdenedgång (listan är inte fullständig):
- Den period för vilken företaget har rätt att prospektera det angivna området har löpt ut under perioden eller kommer att löpa ut inom en nära framtid och väntas inte bli förnyad.
  - Betydande utgifter för ytterligare prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar i området i fråga är varken budgeterade eller planerade.
  - Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar i området i fråga har inte lett till upptäckt av mineraltillgångar i kvantiteter som är av kommersiell storlek och företaget har beslutat att upphöra med sådan verksamhet i området i fråga.
  - Tillräckliga uppgifter föreligger för att indikera, trots att en utveckling i området i fråga troligen fortsätter, att det redovisade värdet för prospekterings- och utvärderingstillgången troligen inte kan återvinnas helt genom framgångsrik utveckling eller vid en försäljning.

I varje sådant fall, eller liknande fall, ska företag utföra en värdenedgångsprövning i enlighet med IAS 36. Varje nedskrivning redovisas som en kostnad i enlighet med IAS 36.

**Angivande av den nivå vid vilken prospekterings- och utvärderingstillgångar prövas för värdenedgång**

- 21** Ett företag ska fastställa en redovisningsprincip för fördelning av prospekterings- och utvärderingstillgångar på kassagenererande enheter eller grupper av kassagenererande enheter i syfte att bedöma sådana tillgångar för värdenedgång. Varje kassagenererande enhet eller grupp av enheter på vilken en prospekterings- och utvärderingstillgång fördelas ska inte vara större än ett rörelsesegment som fastställts i enlighet med IFRS 8 *Rörelsesegment*.
- 22 Den nivå som identifieras av företaget vad gäller prövning av prospekterings- och utvärderingstillgångar för värdenedgång kan innehålla en eller flera kassagenererande enheter.

## UPPLYSNINGAR

- 23** Ett företag ska lämna upplysningar som identifierar och förklarar de redovisade belopp i företagets finansiella rapporter som uppkommer vid prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar.
- 24 För att uppfylla punkt 23 ska ett företag lämna upplysning om
- sina redovisningsprinciper för prospekterings- och utvärderingsutgifter inklusive redovisningen av prospekterings- och utvärderingstillgångar,
  - de belopp avseende tillgångar, skulder, kostnader och intäkter samt kassaflöden från den löpande verksamheten och investeringsverksamheten som uppkommer vid prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar.

- 25 Ett företag ska behandla prospekterings- och utvärderingstillgångar som ett eget tillgångsslag och följa upplysningskraven i IAS 16 eller IAS 38 utifrån hur tillgångarna klassificeras.

#### IKRAFTTRÄDANDE

- 26 Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före den 1 januari 2006, ska företaget lämna upplysning om detta.
- 26A Genom *Ändringar av hänvisningar till det konceptuella ramverket i IFRS-standarder*, utfärdad 2018, ändrades punkt 10. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten om företaget samtidigt tillämpar alla andra ändringar enligt *Ändringar av hänvisningar till det konceptuella ramverket i IFRS-standarder*. Ett företag ska tillämpa ändringen av IFRS 6 retroaktivt, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*. Om ett företag fastställer att en retroaktiv tillämpning skulle vara praktiskt ogenomförbar eller medföra onödiga kostnader eller insatser ska dock det tillämpa ändringen av IFRS 6 med hänvisning till punkterna 23–28, 50–53 och 54F i IAS 8.

#### ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- 27 Om det är praktiskt ogenomförbart att tillämpa ett visst krav i punkt 18 på jämförande information som rör räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2006, ska företaget lämna upplysning om detta. I IAS 8 förklaras begreppet "praktiskt ogenomförbart".

*Bilaga A***Definitioner**

*Denna bilaga är en del av standarden.*

**prospekterings- och utvärderingstillgångar**

**prospekterings- och utvärderingsutgifter**

**prospektering efter samt utvärdering  
av mineraltillgångar**

**Prospekterings- och utvärderingsutgifter** som redovisas som tillgångar i enlighet med företagets redovisningsprincip.

Utgifter som ett företag ådragit sig i samband med **prospekteringen samt utvärderingen av mineraltillgångar** innan den tekniska möjligheten och kommersiella genomförbarheten i att utvinna en mineraltillgång kan påvisas.

Sökandet efter mineraltillgångar, innefattande mineraler, olje- och gasfyndigheter och andra liknande icke förnyelsebara naturtillgångar efter att företaget har erhållit legala rättigheter att prospektera i ett visst område, som fastställandet av den tekniska möjligheten och den kommersiella genomförbarheten att utvinna mineraltillgången.

## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD (IFRS) 7

**Finansiella instrument Upplysningar**

## SYFTE

- 1 Syftet med denna standard är att kräva att företag lämnar upplysningar i sina finansiella rapporter som gör det möjligt för användare att bedöma
  - a) betydelsen av finansiella instrument för företagets finansiella ställning och resultat, och
  - b) karaktären och omfattningen av risker till följd av finansiella instrument som företaget är exponerat för under perioden och vid rapportperiodens slut samt hur företaget hanterar dessa risker.
- 2 Principerna i denna standard kompletterar principerna för redovisning, värdering och klassificering av finansiella tillgångar och finansiella skulder i IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering* och IFRS 9 *Finansiella instrument*.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 3 Denna standard ska tillämpas av alla företag för alla typer av finansiella instrument, förutom följande:
  - a) De intressen i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures som redovisas i enlighet med IFRS 10 *Koncernredovisning*, IAS 27 *Separata finansiella rapporter* eller IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures*. I vissa fall kräver eller tillåter emellertid IFRS 10, IAS 27 eller IAS 28 att ett företag redovisar ett innehav i ett dotterföretag, intresseföretag eller joint venture i enlighet med IFRS 9. I dessa fall ska företagen tillämpa kraven i denna IFRS och, där värdering görs till verkligt värde, kraven i IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*. Företag ska även tillämpa denna standard på alla derivat avseende intressen i dotterföretag, intresseföretag eller joint ventures, såvida inte derivatet uppfyller definitionen av ett egetkapitalinstrument i IAS 32.
  - b) Arbetsgivares rättigheter och förpliktelser enligt planer för ersättningar till anställda, för vilka IAS 19 *Ersättningar till anställda* tillämpas.
  - d) Försäkringsavtal enligt definitionen i IFRS 17 *Försäkringsavtal* eller investeringsavtal med diskretionära resultatandelar som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17. Denna standard ska dock tillämpas på
    - i) derivat som är inbäddade i avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17, om IFRS 9 kräver att företaget redovisar dem separat,
    - ii) investeringskomponenter som skiljs av från avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17, om IFRS 17 kräver sådan avskiljning, såvida inte den avskilda investeringskomponenten är ett investeringsavtal med diskretionära resultatandelar,
    - iii) en emittents rättigheter och skyldigheter till följd av försäkringsavtal som uppfyller definitionen av *finansiella garantiavtal* om emittenten tillämpar IFRS 9 vid redovisning och värdering av avtalen; men emittenten ska tillämpa IFRS 17 om emittenten väljer att, i enlighet med punkt 7 e i IFRS 17, tillämpa IFRS 17 vid redovisning och värdering av avtalen,
    - iv) ett företags rättigheter och skyldigheter som är finansiella instrument till följd av kreditkortsavtal, eller liknande avtal som tillhandahåller kredit- eller betalningsarrangemang, som ett företag utfärdar och som uppfyller definitionen av ett försäkringsavtal om företaget tillämpar IFRS 9 på dessa rättigheter och skyldigheter i enlighet med punkt 7 h i IFRS 17 och punkt 2.1 e iv i IFRS 9,
    - v) ett företags rättigheter och skyldigheter som är finansiella instrument till följd av försäkringsavtal som ett företag utfärdar som begränsar ersättningen för försäkrade händelser till det belopp som annars krävs för att reglera försäkringstagarens skyldighet enligt avtalet, om företaget väljer att, i enlighet med punkt 8A i IFRS 17, tillämpa IFRS 9 i stället för IFRS 17 på sådana avtal.

- e) Finansiella instrument, avtal och förpliktelser enligt transaktioner avseende aktierelaterade ersättningar på vilka IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar* tillämpas, förutom att denna standard tillämpas på avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 9.
- f) Instrument som ska klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i IAS 32.
- 4 Denna standard tillämpas på finansiella instrument oavsett om de redovisats i rapporten över finansiell ställning eller inte. Redovisade finansiella instrument innefattar finansiella tillgångar och finansiella skulder som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 9. Finansiella instrument som inte redovisats i rapporten över finansiell ställning innefattar vissa finansiella instrument som, även om de inte ingår i tillämpningsområdet för IFRS 9, ingår i tillämpningsområdet för denna standard.
- 5 Denna standard tillämpas på avtal om att köpa eller sälja en icke-finansiell post som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 9.
- 5A Upplysningskraven för kreditrisk i punkterna 35A–35N tillämpas på de rättigheter som IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder* anger ska redovisas i enlighet med IFRS 9, i syfte att redovisa nedskrivningsvinster eller -förluster. Varje hänvisning till finansiella tillgångar eller finansiella instrument i dessa punkter ska inbegripa dessa rättigheter såvida inte annat anges.

#### KLASSER AV FINANSIELLA INSTRUMENT OCH OMFATTNINGEN AV UPPLYSNINGAR

- 6 När denna standard kräver upplysningar om klasser av finansiella instrument ska ett företag gruppera finansiella instrument i klasser som är lämpliga med hänsyn till karaktären på de lämnade upplysningarna och med beaktande av instrumentens egenskaper. Företag ska lämna tillräcklig information för att möjliggöra avstämning mot posterna i rapporten över finansiell ställning.

#### DE FINANSIELLA INSTRUMENTENS BETYDELSE FÖR FÖRETAGETS FINANSIELLA STÄLLNING OCH RESULTAT

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

#### Rapport över finansiell ställning

##### *Kategorier av finansiella tillgångar och finansiella skulder*

- 8 De redovisade värdena för var och en av följande kategorier, enligt definitionen i IFRS 9, ska anges i rapporten över finansiell ställning eller i not:
- a) Finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via resultatet, med ytterligare uppdelning på i) de som vid första redovisningstillfället eller därefter har identifierats som sådana i enlighet med punkt 6.7.1 i IFRS 9, ii) de som värderas som sådana enligt valet i punkt 3.3.5 i IFRS 9, iii) de som värderas som sådana enligt valet i punkt 33A i IAS 32, och iv) de som obligatoriskt ska värderas till verkligt värde via resultatet i enlighet med IFRS 9.
- b)–d) [utgår]
- e) Finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultatet, med ytterligare uppdelning på i) de som vid första redovisningstillfället eller därefter har identifierats som sådana i enlighet med punkt 6.7.1 i IFRS 9 och ii) de som motsvarar definitionen av att innehas för handel i IFRS 9.
- f) Finansiella tillgångar värderade till upplupet anskaffningsvärde.
- g) Finansiella skulder värderade till upplupet anskaffningsvärde.
- h) Finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via övrigt totalresultat, med ytterligare uppdelning på i) finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A i IFRS 9, och ii) investeringar i egetkapitalinstrument som är identifierade som sådana vid första redovisningstillfället i enlighet med punkt 5.7.5 i IFRS 9.

*Finansiella tillgångar eller finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultatet*

- 9 Om företaget har identifierat som värderad till verkligt värde via resultatet en finansiell tillgång (eller grupp av finansiella tillgångar) som annars skulle värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat eller upplupet anskaffningsvärde, ska företaget lämna upplysning om följande:
- a) Den maximala exponeringen för *kreditrisk* (se punkt 36 a) för en finansiell tillgång (eller grupp av finansiella tillgångar) i slutet av rapportperioden.
  - b) Det belopp till vilket varje hänförligt kreditderivat eller liknande instrument minskar den maximala exponeringen för *kreditrisk* (se punkt 36 b).
  - c) Storleken på förändringar, under perioden och ackumulerat, i den finansiella tillgångens (eller gruppen av finansiella tillgångar) verkliga värde som härrör från förändringar i *kreditrisk* för den finansiella tillgången bestämt antingen
    - i) som värdet av den förändring i dess verkliga värde som inte härrör från förändringar i marknadsvillkor som ger upphov till *marknadsrisk*, eller
    - ii) enligt en alternativ metod som företaget bedömer mer troget återger värdet av den förändring i dess verkliga värde som härrör från förändringar i *kreditrisken* för tillgången.

Förändringar i marknadsförhållanden som ger upphov till *marknadsrisk* inkluderar förändringar i en observerbar (referens)ränta, ett råvarupris, en valutakurs eller ett pris- eller ränteindex.
  - d) Storleken på förändringen i verkligt värde för hänförliga kreditderivat eller liknande instrument som har uppkommit under perioden och ackumulerat sedan den finansiella tillgången identifierades.
- 10 Om företaget har identifierat en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 4.2.2 i IFRS 9 och är skyldigt att redovisa effekterna av förändringar i skuldens *kreditrisk* i övrigt totalresultat (se punkt 5.7.7 i IFRS 9) ska det lämna upplysning om följande:
- a) Storleken på förändringar, ackumulerat, i verkligt värde på den finansiella skulden som härrör från förändringarna i *kreditrisk* för den skulden (se punkterna B5.7.13–B5.7.20 i IFRS 9 för vägledning om fastställande av effekterna av förändringar i skuldens *kreditrisk*).
  - b) Skillnaden mellan den finansiella skuldens redovisade värde och det belopp som företaget enligt kontraktet skulle betala på förfallodagen till innehavaren av förpliktelsen.
  - c) Varje överföring av ackumulerad vinst eller förlust i eget kapital under perioden, inklusive skälen för sådana överföringar.
  - d) Om en skuld tas bort från rapporten över finansiell ställning under perioden, det belopp (i förekommande fall) som redovisas i övrigt totalresultat som realiserades vid borttagande från rapporten över finansiell ställning.
- 10A Om ett företag har identifierat en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 4.2.2 i IFRS 9 och är skyldigt att redovisa alla förändringar i det verkliga värdet för den skulden (inklusive effekterna av förändringar i skuldens *kreditrisk*) i resultatet (se punkterna 5.7.7 och 5.7.8 i IFRS 9) ska det lämna upplysning om följande:
- a) Storleken på förändringar, under perioden och ackumulerat, i verkligt värde på den finansiella skulden som härrör från förändringarna i den skuldens *kreditrisk* (se punkterna B5.7.13–B5.7.20 i IFRS 9 för vägledning om fastställande av effekterna av förändringar i skuldens *kreditrisk*), och
  - b) skillnaden mellan den finansiella skuldens redovisade värde och det belopp som företaget enligt kontraktet skulle betala på förfallodagen till innehavaren av förpliktelsen.

- 11 Företaget ska då lämna
- a) en detaljerad beskrivning av de metoder som använts för att uppfylla kraven i punkterna 9 c, 10 a och 10A a och punkt 5.7.7 a i IFRS 9, inklusive en förklaring till varför metoden är lämplig,
  - b) om företaget anser att de upplysningar som det har lämnat, antingen i rapporten över finansiell ställning eller i noterna, för att uppfylla kraven i punkt 9 c, 10 a eller 10A a eller punkt 5.7.7 a i IFRS 9 inte troget återger den förändring i det verkliga värdet för den finansiella tillgången eller finansiella skulden som är hänförlig till förändringar i kreditrisk, skälen till denna slutsats och de faktorer som företaget anser är relevanta,
  - c) en detaljerad redogörelse för den eller de metoder som används för att avgöra om redovisning av effekterna av förändringar i skuldens kreditrisk i övrigt totalresultat skulle skapa eller förstärka en bristande överensstämmelse i resultatet (se punkterna 5.7.7 och 5.7.8 i IFRS 9). Om ett företag är skyldigt att redovisa effekterna av förändringar i skuldens kreditrisk i resultatet (se punkt 5.7.8 i IFRS 9) måste upplysningarna innehålla en detaljerad beskrivning av det ekonomiska förhållande som beskrivs i punkt B5.7.6 i IFRS 9.

*Investeringar i egetkapitalinstrument som identifieras som värderade till verkligt värde via övrigt totalresultat*

- 11A Om företaget har identifierat investeringar i egetkapitalinstrument som värderade till verkligt värde via övrigt totalresultat, enligt vad som är tillåtet enligt punkt 5.7.5 i IFRS 9, ska det lämna upplysningar om
- a) vilka investeringar i egetkapitalinstrument som har identifierats som värderade till verkligt värde via övrigt totalresultat,
  - b) skälen till att använda detta alternativ,
  - c) det verkliga värdet för varje sådan investering i slutet av rapportperioden,
  - d) utdelningar som redovisats under perioden, med separat angivelse av de investeringar som tagits bort från rapporten över finansiell ställning under rapportperioden och de som rör investeringar som innehas per rapportperiodens slut,
  - e) varje överföring av ackumulerad vinst eller förlust i eget kapital under perioden, inklusive skälen för sådana överföringar.

- 11B Om ett företag tog bort investeringar i egetkapitalinstrument som värderade till verkligt värde via övrigt totalresultat från rapporten över finansiell ställning under rapportperioden ska det lämna upplysning om
- a) skälen till avyttringen av investeringarna,
  - b) det verkliga värdet för investeringarna vid tidpunkten för borttagandet från rapporten över finansiell ställning,
  - c) den ackumulerade vinsten eller förlusten vid avyttringen.

*Omklassificering*

12–12A [utgår]

- 12B Ett företag ska upplysa om det, under den aktuella perioden eller under tidigare rapportperioder, har omklassificerat finansiella tillgångar i enlighet med punkt 4.4.1 i IFRS 9. För varje sådant fall ska företaget lämna upplysningar om
- a) tidpunkten för omklassificeringen,
  - b) en detaljerad redogörelse av den ändrade affärsmodellen och en kvalitativ beskrivning av dess inverkan på företagets finansiella rapporter,



- c) summan av omklassificeringarna för varje kategori.
- 12C För varje rapportperiod efter omklassificeringen fram till borttagande från rapporten över finansiell ställning ska företaget lämna upplysningar om följande för tillgångar som omklassificerats från verkligt värde via resultatet så att de värderas till upplupet anskaffningsvärde eller verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.4.1 i IFRS 9:
- a) Den effektivränta som fastställs på dagen för omklassificeringen, och
- b) de ränteintäkter som redovisas.
- 12D Om ett företag, sedan den senaste årsredovisningen, har omklassificerat finansiella tillgångar från verkligt värde via övrigt totalresultat så att de värderas till upplupet anskaffningsvärde, eller från verkligt värde via resultatet så att de värderas till upplupet anskaffningsvärde eller verkligt värde via övrigt totalresultat ska det lämna upplysningar om
- a) det verkliga värdet för de finansiella tillgångarna per rapportperiodens slut och
- b) den vinst eller förlust i verkligt värde som skulle ha redovisats i resultatet eller i övrigt totalresultat under rapportperioden om de finansiella tillgångarna inte hade omklassificerats.
- 13 [utgår]
- Kvittning av finansiella tillgångar och finansiella skulder*
- 13A Upplysningarna i punkterna 13B–13E kompletterar de andra upplysningskraven i denna IFRS och krävs för alla redovisade finansiella instrument som kvittas i enlighet med punkt 42 i IAS 32. Dessa upplysningskrav tillämpas också på redovisade finansiella instrument som omfattas av ett rättsligt bindande ramavtal om nettning eller ett liknande avtal, oavsett om de kvittas enligt punkt 42 i IAS 32 eller inte.
- 13B Ett företag ska lämna upplysningar som hjälper användare av dess finansiella rapporter att bedöma effekter eller potentiella effekter av nettningens avtal på företagets ställning. Detta inbegriper effekter eller potentiella effekter av kvittningsrätter som är förbundna med företagets finansiella tillgångar och finansiella skulder som omfattas av punkt 13A.
- 13C För att uppfylla syftet i punkt 13B ska ett företag i slutet av rapportperioden lämna följande kvantitativa upplysningar separat för redovisade finansiella tillgångar och redovisade finansiella skulder som omfattas av punkt 13A:
- a) Bruttobelopp för de redovisade finansiella tillgångarna och de redovisade finansiella skulderna.
- b) De belopp som kvittas enligt kriterierna i punkt 42 i IAS 32 vid fastställande av de nettobelopp som presenteras i rapporten över finansiell ställning.
- c) De nettobelopp som presenteras i rapporten över finansiell ställning.
- d) De belopp som omfattas av ett rättsligt bindande ramavtal om nettning eller ett liknande avtal och som inte omfattas av punkt 13C b, inklusive
- i) belopp som är relaterade till redovisade finansiella instrument som inte uppfyller vissa eller alla villkor för kvittning som anges i punkt 42 i IAS 32, och
- ii) belopp som är relaterade till finansiella säkerheter (inklusive kontantsäkerheter).
- e) Nettobelopp efter avdrag av beloppen i d från beloppen i c ovan.

De upplysningar som krävs enligt denna punkt ska presenteras i tabellform. Finansiella tillgångar och finansiella skulder ska anges separat, såvida inte ett annat format är lämpligare.

- 13D Det totalbelopp som anges för ett instrument enligt punkt 13C d ska begränsas till beloppet i punkt 13C c för det instrumentet.
- 13E En beskrivning ska ingå i de upplysningar som lämnas av företaget om de kvittningsrätter som är kopplade till de av företagets redovisade finansiella tillgångar och redovisade finansiella skulder som omfattas av rättsligt bindande ramavtal om kvittning och liknande avtal enligt punkt 13C d, inbegripet karaktären hos dessa rättigheter.
- 13F Om de upplysningar som krävs enligt punkterna 13B–13E lämnas i mer än en not i årsredovisningen, ska hänvisningar göras mellan dessa noter.

#### *Säkerheter*

- 14 Ett företag ska lämna följande upplysningar:
- a) Det redovisade värdet för finansiella tillgångar som lämnats som säkerhet för skulder och eventalförpliktelser, inklusive belopp som har omklassificerats i enlighet med punkt 3.2.23 a i IFRS 9, och
- b) villkor och förutsättningar för ianspråktagande av tillgångarna.
- 15 När ett företag har accepterat en säkerhet (vare sig det är finansiella eller icke-finansiella tillgångar) som det kan sälja eller pantsätta även om ägaren av säkerheten inte underlåtit att betala, ska företaget lämna upplysning om
- a) verkligt värde för den accepterade säkerheten,
- b) verkligt värde för eventuell såld eller pantsatt säkerhet och huruvida företaget har en förpliktelse att återlämna dessa, och
- c) villkor och förutsättningar avseende företagets användning av säkerheten.

#### *Avsättningskonton för förluster*

- 16 [utgår]
- 16A Det redovisade värdet på finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A i IFRS 9 minskas inte genom en förlustreserv och ett företag ska inte redovisa förlustreserven separat i rapporten över finansiell ställning som en minskning av det redovisade värdet av den finansiella tillgången. Ett företag ska dock lämna upplysningar om förlustreserven i noterna till de finansiella rapporterna.

#### *Sammansatta finansiella instrument med flera inbäddade derivat*

- 17 Om ett företag har emitterat ett instrument som innehåller både en skulddel och en egetkapitaldel (se punkt 28 i IAS 32) och om instrumentet har flera inbäddade derivat vilkas värden är beroende av varandra (exempelvis inlösningsbara konvertibla skuldebrev), ska det lämna upplysning om förekomsten av dessa derivat.

#### *Uteblivna betalningar och avtalsbrott*

- 18 För vid rapportperiodens slut redovisade låneskulder ska ett företag lämna upplysning om
- a) detaljer om eventuella uteblivna betalningar under perioden beträffande nominellt belopp, ränta, medel som avsatts för återbetalning eller villkor gällande återköp och inlösen för dessa låneskulder,
- b) det redovisade värdet per rapportperiodens slut avseende de låneskulder för vilka de uteblivna betalningarna gällde, och

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

- 19 Om det, under perioden, har inträffat andra avtalsbrott avseende låneavtal än dem som beskrivs i punkt 18, ska ett företag lämna samma upplysningar som krävs enligt punkt 18 om dessa avtalsbrott gav långivaren rätt att kräva tidigare lagd återbetalning (såvida inte avtalsbrotten gottgjorts eller lånevillkoren omförhandlats, vid eller före rapportperiodens slut).

### Rapport över totalresultat

*Intäktsposter, kostnadsposter, vinster eller förluster*

- 20 Ett företag ska lämna upplysningar om följande intäktsposter, kostnadsposter, vinster eller förluster antingen i rapporten över totalresultat eller i not:

- a) Nettovinster eller nettoförluster på

- i) finansiella tillgångar eller finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultatet, med separat angivelse av de finansiella tillgångar eller finansiella skulder som vid första redovisningstillfället har identifierats som sådana eller därefter i enlighet med punkt 6.7.1 i IFRS 9, och de finansiella tillgångar eller finansiella skulder som är obligatoriskt värderade till verkligt värde via resultatet i enlighet med IFRS 9 (exempelvis finansiella skulder som uppfyller definitionen av innehas för handel i IFRS 9); för finansiella skulder som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet ska företaget separat redovisa det belopp avseende vinst eller förlust som redovisas i övrigt totalresultat och det belopp som redovisas i resultatet,

- ii)–iv) [utgår]

- v) finansiella skulder värderade till upplupet anskaffningsvärde,

- vi) finansiella tillgångar värderade till upplupet anskaffningsvärde,

- vii) investeringar i egetkapitalinstrument identifierade till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5 i IFRS 9,

- viii) finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A i IFRS 9, med separat angivelse av det vinstbelopp eller förlustbelopp som redovisats i övrigt totalresultat under perioden och det belopp som omklassificerats vid borttagande från ackumulerat övrigt totalresultat till resultatet för perioden.

- b) Summa ränteintäkter och summa räntekostnader (beräknade enligt effektivräntemetoden) för finansiella tillgångar som värderas till upplupet anskaffningsvärde eller som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A i IFRS 9 (som visar beloppen separat), eller finansiella skulder som inte värderas till verkligt värde via resultatet.

- c) Avgiftsintäkter och -kostnader (andra än belopp som räknats med vid bestämmande av effektivränta) som härrör från

- i) finansiella tillgångar och finansiella skulder som inte värderas till verkligt värde via resultatet, och

- ii) depositions- och annan förvaltningsverksamhet som innebär innehav eller investeringar av tillgångar på uppdrag av enskilda personer, stiftelser, planer för pensionsförmåner eller andra institut.

- d) [utgår]

- e) [utgår]

- 20A Ett företag ska lämna en analys av de resultat som redovisas i rapporten över totalresultat till följd av borttagande från rapporten över finansiell ställning av finansiella tillgångar som värderas till upplupet anskaffningsvärde, med separat angivelse av vinster och förluster från borttagande från rapporten över finansiell ställning av sådana finansiella tillgångar. Dessa upplysningar ska innehålla skälen till borttagande av dessa finansiella tillgångar.

### Övriga upplysningar

#### *Redovisningsprinciper*

- 21 I enlighet med punkt 117 i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007) ska ett företag upplysa om väsentlig information om redovisningsprinciper. Information om den värderingsgrund (eller de värderingsgrunder) för finansiella instrument som används vid upprättandet av de finansiella rapporterna förväntas vara väsentlig information om redovisningsprinciper.

#### *Säkringsredovisning*

- 21A Ett företag ska tillämpa upplysningskraven i punkterna 21B–24F på de riskexponeringar som ett företag säkrar och för vilka det väljer att tillämpa säkringsredovisning. Upplysningar om säkringsredovisning ska innehålla uppgifter om

- a) företagets riskhanteringsstrategi och hur den tillämpas för att hantera risker,
- b) hur företagets risksäkring kan påverka belopp, tidpunkt och osäkerhet i fråga om företagets framtida kassaflöden, och
- c) den effekt som säkringsredovisning har haft på företagets rapport över finansiell ställning, rapport över totalresultat och redogörelse för förändringar i eget kapital.

- 21B Ett företag ska lämna de upplysningar som krävs i en enda not eller separat avsnitt i sina finansiella rapporter. Ett företag behöver dock inte upprepa information som redan finns på annan plats, under förutsättning att denna information införlivas genom hänvisning i de finansiella rapporterna till andra rapporter, exempelvis företagsledningens kommentarer eller riskrapportering, som finns tillgängliga för användarna av de finansiella rapporterna på samma villkor och vid samma tidpunkt. Utan den information som införlivas genom hänvisning är de finansiella rapporterna ofullständiga.

- 21C När punkterna 22A–24F kräver att företaget avskiljer lämnade upplysningar enligt riskkategori ska företaget bestämma varje kategori på grundval av de riskexponeringar som ett företag beslutar att säkra och för vilka säkringsredovisning tillämpas. Ett företag ska fastställa riskkategorier genomgående för alla upplysningar om säkringsredovisning.

- 21D I syfte att uppnå målen i punkt 21A ska ett företag (såvida inte annat anges nedan) avgöra hur pass detaljerade upplysningar det ska lämna, hur stor vikt som ska fästas på olika aspekter av upplysningskraven, lämplig aggregeringsnivå eller uppdelningsnivå, och om användare av finansiella rapporter behöver ytterligare information för att kunna utvärdera den kvantitativa information som lämnas. Ett företag ska använda samma aggregeringsnivå eller uppdelningsnivå som det använder för upplysningskrav för relaterad information i denna standard och IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*.

#### *Riskhanteringsstrategi*

- 22 [utgår]

- 22A Ett företag ska förklara sin riskhanteringsstrategi för varje kategori av riskexponeringar som det beslutar att säkra och för vilka säkringsredovisning tillämpas. Denna förklaring bör göra det möjligt för användarna av de finansiella rapporterna att bedöma (till exempel)

- a) hur varje risk uppstår,
- b) hur företaget hanterar varje risk; detta inbegriper huruvida företaget säkrar en post i sin helhet för alla risker eller säkrar en riskkomponent (eller komponenter) i en post och varför,

c) omfattningen av de riskexponeringar som företaget hanterar.

22B För att uppfylla kraven i punkt 22A bör informationen omfatta (men är inte begränsad till) en beskrivning av

a) de säkringsinstrument som används (och hur de används) för att säkra riskexponeringar,

b) hur företaget fastställer det ekonomiska sambandet mellan den säkrade posten och säkringsinstrumentet för bedömning av säkringseffektiviteten, och

c) hur företaget fastställer säkringskvoten och vad källorna till säkringsineffektivitet är.

22C Om ett företag identifierar en specifik riskkomponent i en säkrad post (se punkt 6.3.7 i IFRS 9) ska det lämna, utöver de upplysningar som krävs enligt punkterna 22A och 22B, kvalitativa eller kvantitativa uppgifter om

a) hur företaget bestämt den riskkomponent som identifieras som den säkrade posten (inklusive en beskrivning av karaktären på sambandet mellan riskkomponenten och posten som helhet), och

b) hur riskkomponenten förhåller sig till posten i sin helhet (t.ex. den identifierade riskkomponenten har tidigare i genomsnitt omfattat 80 procent av förändringarna i verkligt värde för posten som helhet).

Belopp, tidpunkter och osäkerhet beträffande framtida kassaflöden

23 [utgår]

23A Såvida det inte är undantaget enligt punkt 23C ska ett företag lämna kvantitativ information per riskkategori för att göra det möjligt för användarna av de finansiella rapporterna att bedöma villkoren för säkringsinstrument och hur de påverkar storleken på och tidpunkten samt riskerna för framtida kassaflöden från företaget.

23B För att uppfylla kraven i punkt 23A ska företaget lämna en uppdelning som upplyser om

a) en profil av tidpunkterna av det nominella beloppet för säkringsinstrumentet, och

b) i tillämpliga fall, det genomsnittliga priset eller kursen (t.ex. lösen- eller terminspriser osv.) för säkringsinstrumentet.

23C I situationer där ett företag ofta återställer (dvs. upphör med och startar om) säkringsförhållanden eftersom både säkringsinstrumentet och den säkrade posten ofta ändras (dvs. företaget använder en dynamisk process där både exponeringen och det säkringsinstrument som används för att förvalta denna exponering inte är desamma under lång tid – som i exemplet i punkt B6.5.24 b i IFRS 9) ska företaget

a) vara undantaget från att lämna de upplysningar som krävs enligt punkterna 23A och 23B,

b) lämna följande upplysningar:

i) Information om vilken den ultimata riskhanteringsstrategin är i förhållande till dessa säkringsförhållanden.

ii) En beskrivning av hur det återspeglar företagets riskhanteringsstrategi med hjälp av säkringsredovisning och identifiering av dessa särskilda säkringsförhållanden.

iii) En uppgift om hur ofta säkringsförhållanden upphör och startas om som en del av företagets process för dessa säkringsförhållanden.

- 23D Ett företag ska per riskkategori lämna en beskrivning av de källor till säkringsineffektivitet som väntas påverka säkringsförhållandet under dess löptid.
- 23E Om andra källor till säkringsineffektivitet framträder i ett säkringsförhållande ska företaget lämna upplysning om dessa källor per riskkategori och förklara resulterande säkringsineffektivitet.
- 23F Vid kassaflödessäkringar ska ett företag lämna en beskrivning av eventuella prognostiserade transaktioner för vilka säkringsredovisning använts tidigare, men som inte längre väntas inträffa.
- Effekterna av säkringsredovisning på företagets finansiella ställning och resultat
- 24 [utgår]
- 24A Ett företag ska i tabellform lämna upplysning om följande belopp relaterade till poster som är identifierade som säkringsinstrument separat per riskkategori för varje typ av säkring (säkring av verkligt värde, kassaflödessäkring eller säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet):
- Det redovisade värdet av säkringsinstrument (finansiella tillgångar separat från finansiella skulder).
  - Den post i rapporten över finansiell ställning som omfattar säkringsinstrumentet.
  - Den förändring i verkligt värde för säkringsinstrumentet som används för redovisning av säkringsineffektivitet för perioden.
  - Säkringsinstrumentens nominella belopp (inklusive t.ex. ton eller kubikmeter).
- 24B Ett företag ska i tabellform lämna upplysning om följande belopp för säkrade poster separat per riskkategori för säkringstyper enligt följande:
- För säkringar av verkligt värde:
    - Det redovisade värdet av den säkrade post som redovisas i rapporten över finansiell ställning (som redovisar tillgångar separat från skulder).
    - Det upplupna beloppet för justeringar av säkring av verkligt värde för den säkrade post som ingår i det redovisade värdet av den säkrade posten som redovisas i rapporten över finansiell ställning (som redovisar tillgångar separat från skulder).
    - Den post i rapporten över finansiell ställning som innefattar den säkrade posten.
    - Den förändring i verkligt värde för den säkrade posten som används för redovisning av säkringsineffektivitet för perioden.
    - Det upplupna återstående beloppet för justeringar av säkring av verkligt värde i rapporten över finansiell ställning för säkrade poster som man har upphört att justera för att säkra vinster och förluster i enlighet med punkt 6.5.10 i IFRS 9.
  - För kassaflödessäkringar och säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet:
    - Förändringen i värdet av den säkrade post som används för redovisning av säkringsineffektivitet för perioden (dvs. vid kassaflödessäkringar, den värdeförändring som används för att fastställa den redovisade säkringsineffektiviteten i enlighet med punkt 6.5.11 c i IFRS 9).
    - De saldon i den reserv som härrör från säkring av kassaflöden och valutaomräkningsreserven för att fortsätta med säkringar som redovisas i enlighet med punkterna 6.5.11 och 6.5.13 a i IFRS 9.

- iii) De saldon som återstår i den reserv som härrör från säkring av kassaflöden och valutaomräkningsreserven från säkringsförhållanden där säkringsredovisning inte längre tillämpas.
- 24C Ett företag ska i tabellform lämna upplysning om följande belopp separat per riskkategori för säkringstyper enligt följande:
- a) För säkringar av verkligt värde:
- i) Säkringsineffektivitet – dvs. skillnaden mellan säkringsvinster eller -förluster på säkringsinstrumentet och den säkrade posten – som redovisas i resultatet (eller i övrigt totalresultat för säkringar av ett egetkapitalinstrument för vilket företaget har valt att redovisa förändringar i verkligt värde i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5 i IFRS 9).
- ii) Den post i rapporten över totalresultat som omfattar den redovisade säkringsineffektiviteten.
- b) För kassaflödessäkringar och säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet:
- i) Säkringsvinster eller -förluster under rapportperioden som redovisades i övrigt totalresultat.
- ii) Säkringsineffektivitet som redovisas i resultatet.
- iii) Den post i rapporten över totalresultat som omfattar den redovisade säkringsineffektiviteten.
- iv) Det belopp som omklassificerats från den reserv som härrör från säkring av kassaflöden eller valutaomräkningsreserven till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1) (med åtskillnad mellan belopp för vilka säkringsredovisning tidigare använts, men för vilka säkrade framtida kassaflöden inte längre förväntas uppkomma, och belopp som har överförts eftersom den säkrade posten har påverkat resultatet).
- v) Den post i rapporten över totalresultat som omfattar omklassificeringsjusteringen (se IAS 1).
- vi) När det gäller säkringar av nettopositioner, säkringsvinster eller -förluster som redovisats i en separat post i rapporten över totalresultat (se punkt 6.6.4 i IFRS 9).
- 24D När den volym säkringsförhållanden som undantaget i punkt 23C gäller inte är representativ för normala volymer under perioden (dvs. att volymen på balansdagen inte återspeglar volymerna under perioden) ska ett företag upplysa om detta och skälen till varför det anser att volymerna inte är representativa.
- 24E Ett företag ska göra en avstämning av varje komponent i eget kapital och en analys av övrigt totalresultat i enlighet med IAS 1 som tillsammans
- a) åtminstone gör åtskillnad mellan de belopp som avser upplysningarna i punkt 24C b i och 24C b iv samt de belopp som redovisas i enlighet med punkt 6.5.11 d i och 6.5.11 d iii i IFRS 9,
- b) gör åtskillnad mellan de belopp som hör samman med tidsvärdet för optioner som säkrar transaktionsrelaterade säkrade poster och de belopp som hör samman med tidsvärdet för optioner som säkrar tidsrelaterade säkrade poster när ett företag redovisar en options tidsvärde i enlighet med punkt 6.5.15 i IFRS 9, och

- c) gör åtskillnad mellan de belopp som avser terminsdelar av terminskontrakt och valutabasisspreaden för finansiella instrument som säkrar transaktionsrelaterade säkrade poster, och de belopp som avser terminsdelar av terminskontrakt och valutabasisspreaden för finansiella instrument som säkrar tidsrelaterade säkrade poster när ett företag redovisar dessa belopp i enlighet med punkt 6.5.16 i IFRS 9.

24F Ett företag ska lämna de upplysningar som krävs i punkt 24E separat per riskkategori. Denna uppdelning av risk kan lämnas i noterna till de finansiella rapporterna.

*Möjligheten att identifiera en kreditexponering som värderad till verkligt värde via resultatet*

24G Om ett företag identifierade ett finansiellt instrument, eller en del av det, som värderat till verkligt värde via resultatet eftersom det använder ett kreditderivat för att hantera kreditrisken för detta finansiella instrument ska det lämna upplysning om följande:

- a) För kreditderivat som använts för att hantera kreditrisker för finansiella instrument som är identifierade som värderade till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 6.7.1 i IFRS 9, en avstämning av det nominella värdet och det verkliga värdet i början och slutet av perioden.
- b) Den vinst eller förlust som redovisats i resultatet vid identifieringen av ett finansiellt instrument, eller en del av det, som värderat till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 6.7.1 i IFRS 9.
- c) När man upphör att värdera det finansiella instrument, eller en del av det, till verkligt värde via resultatet, det finansiella instrumentets verkliga värde som har blivit det nya redovisade värdet i enlighet med punkt 6.7.4 b i IFRS 9 och tillhörande nominella värde eller kapitalbelopp (med undantag för tillhandahållande av jämförande information i enlighet med IAS 1 behöver ett företag inte fortsätta med denna upplysning under efterföljande perioder).

*Osäkerhet till följd av referensräntereform*

24H För säkringsförhållanden på vilka ett företag tillämpar de undantag som anges i punkterna 6.8.4–6.8.12 i IFRS 9 eller punkterna 102D–102N i IAS 39 ska företaget följande upplysningar:

- a) De signifikanta referensräntor som företagets säkringsförhållanden är exponerade för,
- b) omfattningen av den riskexponering som företaget förvaltar som påverkas direkt av referensräntereformen,
- c) hur företaget hanterar processen för att övergå till alternativa referensräntor,
- d) en beskrivning av viktiga antaganden eller bedömningar som företaget gjort vid tillämpningen av dessa punkter (till exempel antaganden eller bedömningar om när den osäkerhet som uppstår till följd av referensräntereform inte längre föreligger med avseende på tidpunkten och beloppet för referensräntebaserade kassaflöden), och
- e) det nominella beloppet för säkringsinstrument i dessa säkringsförhållanden.

*Ytterligare upplysningar avseende en referensräntereform*

24I För att ge användare av finansiella rapporter möjlighet att förstå effekten av en referensräntereform på ett företags finansiella instrument och riskhanteringsstrategi ska företaget lämna uppgifter om

- a) karaktären på och omfattningen av risker för vilka företaget exponeras som uppkommer till följd av finansiella instrument som omfattas av en referensräntereform och hur företaget hanterar dessa risker, och
- b) företagets framsteg i att slutföra övergången till alternativa referensräntor och hur företaget hanterar övergången.



- 24J För att uppfylla syftena i punkt 24I ska företaget lämna upplysningar om följande:
- a) Hur företaget hanterar övergången till alternativa referensräntor, dess framsteg per rapportdagen och de risker det exponeras för från finansiella instrument på grund av övergången.
  - b) Uppdelat per signifikant referensränta som omfattas av en referensräntereform, kvantitativa uppgifter om finansiella instrument för vilka det ännu inte har skett någon övergång till en alternativ referensräntesats per slutet av rapportperioden, med separat angivande av
    - i) finansiella tillgångar som inte är derivat,
    - ii) finansiella skulder som inte är derivat, och
    - iii) derivat.
  - c) Om de risker som identifieras i punkt 24J a har lett till ändringar i ett företags riskhanteringsstrategi (se punkt 22A), en beskrivning av dessa ändringar.

*Verkligt värde*

- 25 Med undantag för vad som anges i punkt 29 ska ett företag, för varje klass av finansiella tillgångar eller finansiella skulder, lämna upplysningar om verkligt värde för den klassen av tillgångar och skulder (se punkt 6) på ett sätt som möjliggör jämförelse med det redovisade värdet.
- 26 När ett företag lämnar upplysning om verkligt värde ska det gruppera finansiella tillgångar och finansiella skulder i klasser, men ska endast kvitta dem om en nettoredovisning av deras redovisade värden sker i rapporten över finansiell ställning.
- 27-27B [utgår]
- 28 I vissa fall redovisar ett företag inte vinst eller förlust vid första redovisningstillfället för en finansiell tillgång eller finansiell skuld, eftersom det verkliga värdet varken styrks av ett noterat pris på en aktiv marknad för en identisk tillgång eller skuld (dvs. indata på Nivå 1) eller baseras på en värderingsteknik som endast använder uppgifter från observerbara marknader (se punkt B5.1.2A i IFRS 9). I sådana fall ska företaget för varje klass av finansiella tillgångar eller finansiella skulder lämna upplysning om
- a) sina redovisningsprinciper för att i resultatet redovisa skillnaden mellan det verkliga värdet vid första redovisningstillfället och transaktionspriset i syfte att återspegla en förändring av faktorer (inklusive tid) som marknadsaktörer skulle beakta vid prissättning av tillgången eller skulden (se punkt B5.1.2A b i IFRS 9),
  - b) den ackumulerade skillnad som ännu inte redovisats i resultatet vid periodens början och slut samt en avstämning av förändringar i saldot avseende denna skillnad,
  - c) varför företaget drog slutsatsen att transaktionspriset inte var det bästa uttrycket för det verkliga värdet, samt en beskrivning av beläggen för det verkliga värdet.
- 29 Upplysningar om verkligt värde behöver inte lämnas
- a) när det redovisade värdet är en rimlig uppskattning av det verkliga värdet, exempelvis för finansiella instrument såsom kortfristiga kundfordringar eller leverantörsskulder, eller
  - b) [utgår]
  - c) [utgår]
  - d) för leasingskulder.

30 [utgår]

#### KARAKTÄR OCH OMFATTNING AV RISKER SOM HÄRRÖR FRÅN FINANSIELLA INSTRUMENT

**31 Ett företag ska lämna upplysningar som gör det möjligt för användare av de finansiella rapporterna att bedöma karaktär och omfattning av de risker som uppstår genom finansiella instrument och som företaget är exponerat för vid rapportperiodens slut.**

32 De upplysningar som krävs enligt punkterna 33–42 fokuserar på risker som härrör från finansiella instrument och hur de har använts. Dessa risker innefattar normalt, men är inte begränsade till, kreditrisk, likviditetsrisk och marknadsrisk.

32A Genom att kvalitativa upplysningar lämnas i samband med kvantitativa upplysningar kan användarna koppla ihop relaterade upplysningar och därmed få en helhetsbild av typen och omfattningen av risker som finansiella instrument ger upphov till. Samspelet mellan kvalitativa och kvantitativa upplysningar bidrar till information som gör det lättare för användarna att bedöma företagets riskexponering.

#### **Kvalitativa upplysningar**

33 För varje typ av risk som härrör från finansiella instrument ska ett företag lämna upplysning om

- a) exponeringen för risk och dess uppkomst,
- b) företagets mål, principer och metoder för att hantera risk samt metoder för att mäta risken, och
- c) eventuella förändringar i a eller b i förhållande till föregående period.

#### **Kvantitativa upplysningar**

34 För varje typ av risk som härrör från finansiella instrument ska ett företag lämna följande:

- a) Sammanfattande kvantitativa uppgifter om företagets exponering mot denna risk i slutet av rapportperioden. Dessa upplysningar ska baseras på information som internt rapporteras till nyckelpersoner i ledande ställning inom företaget (enligt definitionen i IAS 24 *Upplysningar om närstående*), till exempel företagets styrelse eller verkställande direktör.
- b) De upplysningar som krävs enligt punkterna 35A–42, om dessa inte tillhandahålls i enlighet med a.
- c) Uppgifter om koncentrationer av risker, om detta inte framgår av de upplysningar som görs i enlighet med a och b.

35 Om de kvantitativa uppgifter som lämnas per rapportperiodens slut inte är representativa för företagets riskexponering under rapportperioden, ska företaget lämna ytterligare upplysningar som är representativa.

#### *Kreditrisk*

#### *Tillämpningsområde och mål*

35A Ett företag ska tillämpa upplysningskraven i punkterna 35F–35N på finansiella instrument för vilka nedskrivningskraven i IFRS 9 tillämpas. Emellertid gäller följande:

- a) För kundfordringar, avtalstillgångar och leasingfordringar: Punkt 35J a gäller de kundfordringar, avtalstillgångar eller leasingfordringar för vilka förväntade kreditförluster för återstående löptid redovisas i enlighet med punkt 5.5.15 i IFRS 9, om dessa finansiella tillgångar modifieras mer än 30 dagar efter förfallodagen.
- b) Punkt 35K b gäller inte leasingfordringar.

- 35B Kreditrisksupplysningar som lämnas i enlighet med punkterna 35F–35N ska göra det möjligt för användarna av de finansiella rapporterna att förstå kreditriskens effekter på storlek, tidpunkt och risker beträffande framtida kassaflöden. För att uppnå detta mål ska kreditriskupplysningar tillhandahålla följande:
- a) Information om företagets kreditriskhanteringsmetoder och hur de förhåller sig till redovisning och värdering av förväntade kreditförluster, inklusive metoder, antaganden och uppgifter som används för att värdera förväntade kreditförluster.
  - b) Kvantitativ och kvalitativ information som gör det möjligt för användarna av de finansiella rapporterna att bedöma beloppen i de finansiella rapporterna till följd av förväntade kreditförluster, inklusive förändringar i förväntade kreditförluster och skälen till dessa förändringar.
  - c) Information om ett företags kreditriskexponering (dvs. den kreditrisk som är förbunden med företagets finansiella tillgångar och åtaganden om att bevilja kredit), inklusive betydande kreditriskkoncentrationer.
- 35C Ett företag behöver inte upprepa information som redan finns på annan plats, under förutsättning att denna information införlivas genom hänvisning i de finansiella rapporterna till andra rapporter, exempelvis företagsledningens kommentarer eller riskrapportering som finns tillgängliga för användarna av de finansiella rapporterna på samma villkor och vid samma tidpunkt. Utan den information som införlivas genom hänvisning är de finansiella rapporterna ofullständiga.
- 35D I syfte att uppnå målen i punkt 35B ska ett företag (om inte annat anges) överväga hur pass detaljerade upplysningar det ska lämna, hur stor vikt som ska fästas på olika aspekter av upplysningskraven, lämplig aggregeringsnivå eller uppdelningsnivå, och huruvida användarna av finansiella rapporter behöver ytterligare information för att kunna utvärdera den kvantitativa information som lämnas.
- 35E Om de upplysningar som lämnats i enlighet med punkterna 35F–35N är otillräckliga för att uppnå målen i punkt 35B ska ett företag lämna de ytterligare upplysningar som behövs för att uppfylla dessa mål.

#### Metoder för kreditriskhantering

- 35F Ett företag ska förklara sina metoder för kreditriskhantering och hur de förhåller sig till redovisning och värdering av förväntade kreditförluster. För att uppfylla detta mål ska ett företag lämna upplysningar som hjälper användarna av de finansiella rapporterna att förstå och utvärdera
- a) hur ett företag fastställde huruvida kreditrisken för finansiella instrument har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället, inbegripet, om och hur
    - i) finansiella instrument anses ha en låg kreditrisk i enlighet med punkt 5.5.10 i IFRS 9, inklusive de klasser av finansiella instrument som det gäller, och
    - ii) presumtionen i punkt 5.5.11 i IFRS 9, om att det har skett betydande ökning av kreditrisk efter det första redovisningstillfället när finansiella tillgångar har förfallit till betalning med mer än 30 dagar, har motbevisats,
  - b) ett företags definitioner av fallissemang, inbegripet skälen till valet av dessa definitioner,
  - c) hur instrumenten grupperades om förväntade kreditförluster värderades på kollektiv basis,
  - d) hur ett företag fastställt att finansiella tillgångar är kreditförsämrade finansiella tillgångar,
  - e) företagets principer för bortskrivningar, inklusive indikatorer på att det inte finns några rimliga förväntningar på återbetalning och information om principer för finansiella tillgångar som är bortskrivna men som fortfarande omfattas av efterlevnadsåtgärder, och

- f) hur kraven i punkt 5.5.12 i IFRS 9 om modifiering av avtalsenliga kassaflöden för finansiella tillgångar har tillämpats, inklusive hur ett företag
- i) avgör om kreditrisken för en finansiell tillgång som har modifierats medan förlustreserven värderades till ett belopp motsvarande förväntade kreditförluster för återstående löptid har ökat i sådan omfattning att förlustreserven återgår till att värderas till ett belopp motsvarande 12 månaders förväntade kreditförluster i enlighet med punkt 5.5.5 i IFRS 9, och
  - ii) övervakar i vilken utsträckning förlustreserven för finansiella tillgångar som uppfyller kriterierna i led i därefter värderas på nytt till ett belopp motsvarande förväntade kreditförluster för återstående löptid i enlighet med punkt 5.5.3 i IFRS 9.

35G Ett företag ska förklara vilka indata, antaganden och skattningsmetoder som använts för att tillämpa kraven i avsnitt 5.5 i IFRS 9. För detta ändamål ska ett företag lämna upplysning om följande:

- a) Grunden till indatan och antagandena samt de skattningsmetoder som används för att:
- i) Värdera 12 månaders och kreditförluster och förväntade kreditförluster för återstående löptid.
  - ii) Fastställa huruvida kreditrisken för finansiella instrument har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället.
  - iii) Fastställa huruvida en finansiell tillgång är en kreditförsämrade finansiell tillgång.
- b) Hur långsiktig information har införlivats i fastställandet av förväntade kreditförluster, inklusive användningen av makroekonomisk information.
- c) Förändringar av skattningsmetoder eller betydande antaganden som gjorts under rapportperioden och skälen till dessa förändringar.

Kvantitativ och kvalitativ information om belopp som följer av förväntade kreditförluster

35H För att förklara förändringar i förlustreserven och skälen till dessa ska ett företag tillhandahålla en avstämning av förlustreservens ingående balans till utgående balans i en tabell för varje klass av finansiellt instrument, med särskilt angivande av periodens förändringar i

- a) förlustreserven värderad till ett belopp motsvarande 12 månaders förväntade kreditförluster,
- b) förlustreserven värderad till ett belopp motsvarande förväntade kreditförluster för återstående löptid för
- i) finansiella instrument för vilka kreditrisken har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället men som inte är kreditförsämrade finansiella tillgångar,
  - ii) finansiella tillgångar som är kreditförsämrade på balansdagen (men som inte är kreditförsämrade när de köps eller ges ut), och
  - iii) kundfordringar, avtalstillgångar eller leasingfordringar för vilka förlustreserverna värderas i enlighet med punkt 5.5.15 i IFRS 9,
- c) finansiella tillgångar som är kreditförsämrade när de köps eller ges ut. Utöver avstämning ska företaget lämna upplysning om det sammanlagda beloppet av ej diskonterade förväntade kreditförluster vid första redovisningstillfället för finansiella tillgångar som redovisas för första gången under rapportperioden.

- 35I För att göra det möjligt för användare av finansiella rapporter att förstå de förändringar i förlustreserv som företaget lämnat upplysning om i enlighet med punkt 35H ska företaget lämna en förklaring till hur betydande förändringar i finansiella tillgångars redovisade bruttovärde under perioden har bidragit till förändringar i förlustreserven. Informationen ska lämnas separat för förlustreserver för finansiella instrument som förtecknas i punkt 35H a–c och ska omfatta relevant kvalitativ och kvantitativ information. Exempel på förändringar i finansiella tillgångars redovisade bruttovärde som bidrog till förändringar i förlustreserven kan omfatta
- a) förändringar på grund av finansiella instrument som gavs ut eller köptes under rapportperioden,
  - b) modifiering av avtalsenliga kassaflöden för finansiella tillgångar som inte leder till ett borttagande från rapporten över finansiell ställning av dessa finansiella tillgångar i enlighet med IFRS 9,
  - c) förändringar på grund av finansiella instrument som togs bort från rapporten över finansiell ställning (inklusive de som skrevs bort) under rapportperioden, och
  - d) förändringar som beror på huruvida förlustreserven värderas till ett belopp motsvarande förväntade kreditförluster för 12 månader eller för återstående löptid.
- 35J För att göra det möjligt för användare av finansiella rapporter att förstå arten och effekten av modifieringar av avtalsenliga kassaflöden för finansiella tillgångar som inte har lett till borttagande från rapporten över finansiell ställning och effekten av sådana modifieringar på värderingen av förväntade kreditförluster ska ett företag lämna upplysning om
- a) det upplupna anskaffningsvärdet före modifieringen och den nettomodifieringsvinst eller -förlust som redovisats för finansiella tillgångar för vilka de avtalsenliga kassaflödena har modifierats under rapportperioden medan de hade en förlustreserv värderad till ett belopp motsvarande förväntade kreditförluster för återstående löptid, och
  - b) det redovisade bruttovärdet per rapportperiodens slut för finansiella tillgångar som har modifierats sedan det första redovisningstillfället vid en tidpunkt då förlustreserven värderades till ett belopp motsvarande förväntade kreditförluster för återstående löptid och för vilka förlustreserven har ändrats under rapportperioden till ett belopp motsvarande 12 månaders förväntade kreditförluster.
- 35K För att göra det möjligt för användare av finansiella rapporter att förstå effekten av säkerheter och andra former av kreditförstärkning på de belopp som följer av förväntade kreditförluster ska ett företag för varje klass av finansiella instrument lämna upplysning om följande:
- a) Det belopp som bäst motsvarar den maximala kreditriskexponeringen i slutet av rapportperioden utan hänsyn till erhållna säkerheter eller andra former av kreditförstärkning (t.ex. överenskommelser om nettning som inte uppfyller kraven för kvittning enligt IAS 32).
  - b) En beskrivning av erhållna säkerheter eller andra former av kreditförstärkning, inklusive
    - i) en beskrivning av arten av och kvaliteten på de säkerheter som innehas,
    - ii) en förklaring av eventuella betydande förändringar i kvaliteten på denna säkerhet eller dessa kreditförstärkningar på grund av försämring eller förändringar i företagets policy för säkerheter under rapportperioden, och
    - iii) information om finansiella instrument för vilka företaget inte har redovisat en förlustreserv på grund av säkerheten.
  - c) Kvantitativ information om erhållna säkerheter eller andra former av kreditförstärkning (t.ex. kvantifiering av i vilken omfattning säkerheter och andra former av kreditförstärkning minskar kreditrisken) för finansiella tillgångar som är kreditförsämrade på balansdagen.
- 35L Ett företag ska upplysa om de avtalsenliga belopp som är utestående för finansiella tillgångar som avskrivits under rapportperioden och som fortfarande omfattas av efterlevnadsåtgärder.

### Kreditriskexponering

- 35M För att göra det möjligt för användare av finansiella rapporter att bedöma företagets kreditriskexponering och förstå dess betydande kreditriskkoncentrationer ska företaget, per *kreditriskbetyg*, upplysa om de finansiella tillgångarnas redovisade bruttovärde och exponeringen för kreditrisker för låneåtaganden och finansiella garantiavtal. Dessa upplysningar ska anges separat för finansiella instrument
- a) för vilka förlustreserven värderas till ett belopp motsvarande 12 månaders förväntade kreditförluster,
  - b) för vilka förlustreserven värderas till ett belopp motsvarande förväntade kreditförluster för återstående löptid och som är
    - i) finansiella instrument för vilka kreditrisken har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället men som inte är kreditförsämrade finansiella tillgångar,
    - ii) finansiella tillgångar som är kreditförsämrade på balansdagen (men som inte är kreditförsämrade när de köps eller ges ut), och
    - iii) kundfordringar, avtalsstillgångar eller leasingfordringar för vilka förlustreserverna värderas i enlighet med punkt 5.5.15 i IFRS 9,
  - c) som är finansiella tillgångar som är kreditförsämrade när de köps eller ges ut.
- 35N För kundfordringar, avtalsstillgångar och leasingfordringar för vilka ett företag tillämpar punkt 5.5.15 i IFRS 9 kan den information som tillhandahålls i enlighet med punkt 35M baseras på en matris (se punkt B5.5.35 i IFRS 9).
- 36 För alla finansiella instrument som ingår i tillämpningsområdet för denna standard, men för vilka nedskrivningskraven i IFRS 9 inte tillämpas, ska ett företag för varje klass av finansiella instrument lämna upplysning om
- a) det belopp som bäst motsvarar den maximala kreditriskexponeringen i slutet av rapportperioden utan hänsyn till erhållna säkerheter eller andra former av kreditförstärkning (t.ex. överenskommelser om nettning som inte uppfyller kraven för kvittning enligt IAS 32); denna upplysning krävs inte för finansiella instrument vilkas redovisade värde bäst motsvarar den maximala kreditriskexponeringen,
  - b) en beskrivning av säkerheter som innehas och andra former av kreditförstärkning, och deras finansiella effekt (t.ex. kvantifiering av i vilken omfattning säkerheter och andra former av kreditförstärkning minskar kreditrisken) med avseende på det belopp som bäst motsvarar den maximala kreditriskexponeringen (om detta anges i enlighet med a eller motsvaras av det redovisade värdet för ett finansiellt instrument).
  - c) [utgår]
  - d) [utgår]
- 37 [utgår]
- ### Erhållna säkerheter och andra former av kreditförstärkning
- 38 Om ett företag har erhållit finansiella eller icke-finansiella tillgångar under perioden genom att ta kontroll över säkerheter eller ta i anspråk andra former av kreditförstärkning (till exempel garantier) och sådana tillgångar uppfyller kriterierna för redovisning enligt andra standarder, ska företaget ange följande för tillgångar som innehas på balansdagen:
- a) Typen av tillgångar och deras redovisade värden.
  - b) Sina strategier för att avyttra tillgångarna eller använda dem i rörelsen, när tillgångarna inte är direkt konverteringsbara till kontanter.

*Likviditetsrisk*

39 Ett företag ska lämna följande upplysningar:

- a) En löptidsanalys för finansiella skulder som inte är derivat ( däribland utfärdade finansiella garantiavtal) som visar återstående avtalade löptider.
- b) En löptidsanalys för finansiella skulder som är derivat. Löptidsanalysen ska innefatta de återstående avtalade löptiderna för dessa finansiella skulder som är derivatinstrument för vilka avtalade löptider är avgörande för en förståelse av valen av tidpunkter för kassaflödena (se punkt B11B).
- c) En beskrivning av hur företaget hanterar den inneboende likviditetsrisken i a och b.

*Marknadsrisk**Känslighetsanalys*

40 Om ett företag inte uppfyller kraven i punkt 41 ska det lämna

- a) en känslighetsanalys för varje typ av marknadsrisk som företaget är exponerat vid rapportperiodens slut, utvisande hur resultatet och eget kapital hade påverkats av rimligt möjliga förändringar i den relevanta riskvariabeln per rapportperiodens slut,
- b) de metoder och antaganden som känslighetsanalysen bygger på, och
- c) förändringar i metoder och antaganden sedan föregående period samt orsakerna till sådana förändringar.

41 Om ett företag utarbetar en känslighetsanalys såsom Value at Risk (VaR), som återspeglar samband mellan riskvariabler (exempelvis ränterisk och valutarisk) och använder denna för att hantera finansiella risker, får det använda denna känslighetsanalys i stället för den analys som anges i punkt 40. Företaget ska då lämna

- a) en beskrivning av den metod som en sådan känslighetsanalys bygger på, samt viktiga parametrar och antaganden som ligger till grund för de uppgifter som lämnats, och
- b) en beskrivning av målen med den använda metoden samt begränsningar som kan innebära att informationen inte helt återspeglar verkligt värde på berörda tillgångar och skulder.

*Andra upplysningar om marknadsrisk*

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

*ÖVERFÖRINGAR AV FINANSIELLA TILLGÅNGAR*

42A Upplysningskraven i punkterna 42B–42H om överföringar av finansiella tillgångar kompletterar övriga upplysningskrav i denna IFRS. Ett företag ska lämna de upplysningar som krävs i punkterna 42B–42H i en enda not i de finansiella rapporterna. Ett företag ska lämna de upplysningar som krävs för samtliga överförda finansiella tillgångar som inte har tagits bort från rapporten över finansiell ställning och för allt fortsatt engagemang i en överförd tillgång, vid rapportperiodens slut, oavsett när överföringen i fråga ägde rum. Vid tillämpningen av upplysningskraven i dessa punkter, ska ett företag överföra en hel eller en del av en finansiell tillgång (den överförda finansiella tillgången) om, och endast om, företaget

- a) antingen överför de avtalsenliga rättigheterna att erhålla kassaflödena från den finansiella tillgången, eller
- b) behåller de avtalsenliga rättigheterna att erhålla kassaflödena från den finansiella tillgången, men påtar sig en avtalsenlig förpliktelse att betala kassaflödena till en eller flera mottagare i en överenskommelse.

42B Ett företag ska lämna upplysningar som gör det möjligt för dem som använder dess finansiella rapporter att

- a) att förstå sambandet mellan de överförda finansiella tillgångar som inte har tagits bort från rapporten över finansiell ställning helt och hållet och de skulder som är knutna till dem, och
- b) att bedöma karaktären av, och de risker som är förenade med, företagets fortsatta engagemang i de finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning.

42C Vid tillämpningen av upplysningskraven i punkterna 42E–42H har ett företag ett fortsatt engagemang i en överförd finansiell tillgång om företaget, som en del av överföringen, behåller några av de avtalsenliga rättigheter eller skyldigheter som följer med den överförda finansiella tillgången eller erhåller eventuella nya avtalsenliga rättigheter eller skyldigheter som rör den överförda finansiella tillgången. Vid tillämpningen av upplysningskraven i punkterna 42E–42H utgör följande inte något fortsatt engagemang:

- a) Normala intyganden och garantier när det gäller gäldenärsbrott och begreppen rimlighet, god tro och rättvisa uppgörelser som skulle kunna ogiltigförklara en överföring till följd av rättsliga åtgärder.
- b) Terminskontrakt, optionskontrakt och andra kontrakt för att återköpa den överförda finansiella tillgången där det avtalade priset (eller lösenpriset) utgör det verkliga värdet för den överförda finansiella tillgången.
- c) Ett avtal där ett företag behåller de avtalsenliga rättigheterna att erhålla kassaflöden från en finansiell tillgång, men påtar sig en avtalsenlig förpliktelse att betala kassaflödena till ett eller flera företag och där villkoren i punkt 3.2.5 a–c i IFRS 9 uppfylls.

#### **Överförda finansiella tillgångar som inte har tagits bort från rapporten över finansiell ställning helt och hållet**

42D Ett företag kan ha överfört finansiella tillgångar på ett sådant sätt att en del av eller samtliga överförda finansiella tillgångar inte uppfyller kraven för borttagande från rapporten över finansiell ställning. För att uppfylla kraven i punkt 42B a ska företaget, vid varje rapportperiods slut och för varje klass av de överförda finansiella tillgångar som inte har tagits bort från rapporten över finansiell ställning helt och hållet, lämna upplysning om

- a) de överförda tillgångarnas karaktär,
- b) karaktären på de risker och fördelar som är förknippade med ägandet och som företaget är exponerat för,
- c) en beskrivning av karaktären på sambandet mellan de överförda tillgångarna och de skulder som är knutna till dessa, inklusive restriktioner till följd av överföringen på det rapporterande företagets användning av de överförda tillgångarna,
- d) när motparten (motparterna) till de hänförliga skulderna endast håller sig till de överförda tillgångarna, en analys som anger de överförda tillgångarnas verkliga värde, det verkliga värdet av de skulder som är knutna till dessa och nettopositionen (skillnaden mellan de överförda tillgångarnas verkliga värde och de skulder som är knutna till dessa),
- e) när företaget fortsätter att redovisa samtliga överförda tillgångar, de redovisade värdena för de överförda tillgångarna och de skulder som är knutna till dem, och
- f) när företaget fortsätter att redovisa tillgångarna i en omfattning motsvarande företagets fortsatta engagemang (se punkterna 3.2.6 c ii och 3.2.16 i IFRS 9), det totala redovisade värdet för de ursprungliga tillgångarna före överföringen, det redovisade värdet för de tillgångar som företaget fortsätter att redovisa och det redovisade värdet för de skulder som är knutna till dem.

#### **Överförda finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning helt och hållet**

42E För att uppfylla kraven i punkt 42B b ska ett företag, när det tar bort överförda finansiella tillgångar från rapporten över finansiell ställning helt och hållet (se punkt 3.2.6 a och c i) i IFRS 9) men har fortsatt engagemang i dessa, lämna minst följande upplysningar om varje slags fortsatt engagemang vid varje rapportperiods slut:



- a) Det redovisade värdet för de tillgångar och skulder som redovisas i företagets rapport över finansiell ställning och utgör företagets fortsatta engagemang i de finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning, och de poster där det redovisade värdet för dessa tillgångar och skulder redovisas.
- b) Det verkliga värdet på de tillgångar och skulder som utgör företagets fortsatta engagemang i de finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning.
- c) Det belopp som bäst motsvarar företagets maximala förlustexponering till följd av företagets fortsatta engagemang i de finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning, och information om hur den maximala förlustexponeringen fastställs.
- d) De ej diskonterade utbetalningar som skulle eller kan behövas för att återköpa finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning (t.ex. lösenpriset i ett optionsavtal) eller andra skulder till mottagaren beträffande de överförda tillgångarna. Om utbetalningarna varierar ska det angivna beloppet baseras på de förhållanden som föreligger vid varje rapportperiods slut.
- e) En löptidsanalys av de ej diskonterade utbetalningar som skulle eller kan behövas för att återköpa de finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning eller andra skulder till mottagaren beträffande de överförda tillgångarna, vilken visar återstående avtalade förfallotidpunkter för företagets fortsatta engagemang.
- f) Kvalitativ information som förklarar och stödjer de kvalitativa upplysningar som krävs i a–e.
- 42F Ett företag får sammanställa den information som krävs i punkt 42E beträffande en särskild tillgång om företaget har mer än ett slags fortsatt engagemang i denna finansiella tillgång som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning, och rapportera detta som ett slags fortsatt engagemang.
- 42G Dessutom ska ett företag lämna följande upplysningar för varje slags fortsatt engagemang:
- a) Den vinst eller förlust som redovisats det datum när tillgångarna överförs.
- b) Inkomster och utgifter som har redovisats, både under rapportperioden och totalt sett, när det gäller företagets fortsatta engagemang i de finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning (t.ex. förändringar i verkligt värde när det gäller derivat).
- c) Om det totala beloppet av inkomster från överföringsaktivitet (som uppfyller villkoren för borttagande från rapporten över finansiell ställning) under en rapportperiod inte är jämnt fördelat över hela rapportperioden (t.ex. om en betydande del av den totala överföringsaktiviteten äger rum de sista dagarna i en rapportperiod) ska följande upplysningar lämnas:
- i) När den främsta överföringsaktiviteten ägde rum inom rapportperioden (t.ex. de sista fem dagarna före rapportperiodens slut),
- ii) det redovisade beloppet (t.ex. tillhörande vinster eller förluster) från överföringsaktivitet under den delen av rapportperioden, och
- iii) det totala beloppet intäkter från överföringsaktivitet under den delen av rapportperioden.
- Ett företag ska lämna dessa upplysningar för varje period som en rapport över totalresultat lämnas.

#### **Kompletterande upplysningar**

- 42H Ett företag ska lämna alla de kompletterande upplysningar som enligt företaget är nödvändiga för att förverkliga upplysningsmålen i punkt 42B.

## DEN FÖRSTA TILLÄMPNINGEN AV IFRS 9

42I Under den rapportperiod som omfattar den första tillämpningsdagen för IFRS 9 ska företaget lämna följande uppgifter för varje klass av finansiella tillgångar eller finansiella skulder per den första tillämpningsdagen:

- a) Den ursprungliga värderingskategorin och det redovisade värde som fastställts i enlighet med IAS 39 eller i enlighet med en tidigare version av IFRS 9 (om företags val att tillämpa IFRS 9 omfattar mer än ett datum för första tillämpning för olika krav).
- b) Den nya värderingskategorin och det redovisade värdet som fastställts i enlighet med IFRS 9.
- c) Beloppet för eventuella finansiella tillgångar och finansiella skulder i rapporten över finansiell ställning som tidigare identifierats som värderade till verkligt värde via resultatet men inte längre är identifierade som sådana, med åtskillnad mellan sådana som ett företag enligt IFRS 9 måste omklassificera och sådana som ett företag väljer att omklassificera på den första tillämpningsdagen.

I enlighet med punkt 7.2.2 i IFRS 9, beroende på företags valda metod för tillämpning av IFRS 9, kan övergången gälla fler än en första tillämpningsdag. Därför kan denna punkt leda till upplysningar om fler än en första tillämpningsdag. Ett företag ska redovisa dessa kvantitativa upplysningar i tabellform, såvida inte ett annat format är lämpligare.

42J Under den rapportperiod som omfattar den första tillämpningsdagen för IFRS 9 ska ett företag lämna kvalitativa uppgifter för att göra det möjligt för användarna att förstå:

- a) Hur det tillämpade klassificeringskraven i IFRS 9 på sådana finansiella tillgångar vilkas klassificering ändrades till följd av tillämpningen av IFRS 9.
- b) Skälen till eventuell identifiering eller upphörande av identifiering av finansiella tillgångar eller finansiella skulder som värderade till verkligt värde via resultatet på den första tillämpningsdagen.

I enlighet med punkt 7.2.2 i IFRS 9, beroende på företags valda metod för tillämpning av IFRS 9, kan övergången gälla fler än en första tillämpningsdag. Därför kan denna punkt leda till upplysningar om fler än en första tillämpningsdag.

42K Under den rapportperiod då ett företag för första gången tillämpar klassificerings- och värderingskraven för finansiella tillgångar i IFRS 9 (dvs. när företaget går över från IAS 39 till IFRS 9 för finansiella tillgångar) ska det lämnas de upplysningar som anges i punkterna 42L–42O i denna IFRS i enlighet med punkt 7.2.15 i IFRS 9.

42L När detta krävs enligt punkt 42K ska ett företag upplysa om förändringar i klassificeringen av finansiella tillgångar och finansiella skulder på den första tillämpningsdagen för IFRS 9, med separat angivande av följande:

- a) Förändringar i redovisade värden på grundval av deras värderingskategorier i enlighet med IAS 39 (dvs. inte till följd av en förändring i värderingsattribut vid övergången till IFRS 9).
- b) Förändringar i redovisade värden som härrör från en förändring i värderingsattribut vid övergången till IFRS 9.

Upplysningarna i denna punkt behöver inte lämnas efter det räkenskapsår under vilket företaget för första gången tillämpar klassificerings- och värderingskraven för finansiella tillgångar i IFRS 9.

42M När detta krävs enligt punkt 42K ska ett företag lämna följande upplysningar om finansiella tillgångar och finansiella skulder som har omklassificerats så att de värderas till upplupet anskaffningsvärde och, när det gäller finansiella tillgångar, som har omklassificerats från verkligt värde via resultatet så att de värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat, till följd av övergången till IFRS 9:

- a) Det verkliga värdet av finansiella tillgångar eller finansiella skulder i slutet av rapportperioden.
- b) Den vinst eller förlust i verkligt värde som skulle ha redovisats i resultatet eller i övrigt totalresultat under rapportperioden om de finansiella tillgångarna eller de finansiella skulderna inte hade omklassificerats.

Upplysningarna i denna punkt behöver inte lämnas efter det räkenskapsår under vilket företaget för första gången tillämpar klassificerings- och värderingskraven för finansiella tillgångar i IFRS 9.

42N När detta krävs enligt punkt 42K ska ett företag lämna följande upplysningar om finansiella tillgångar och finansiella skulder som har omklassificerats från värderade till verkligt värde via kategorin resultaträkning till följd av övergången till IFRS 9:

- a) Den effektivränta som fastställts på den första tillämpningsdagen.
- b) De ränteintäkter eller räntekostnader som redovisas.

Om ett företag behandlar det verkliga värdet av en finansiell tillgång eller en finansiell skuld som det nya redovisade bruttovärdet per den första tillämpningsdagen (se punkt 7.2.11 i IFRS 9) ska upplysningarna enligt denna punkt lämnas för varje rapportperiod fram till borttagande från rapporten över finansiell ställning. Annars behöver upplysningarna i denna punkt inte lämnas efter det räkenskapsår under vilket företaget för första gången tillämpar klassificerings- och värderingskraven för finansiella tillgångar i IFRS 9.

42O När ett företag lämnar de upplysningar som anges i punkterna 42K–42N måste dessa upplysningar, och upplysningarna i punkt 25 i denna IFRS, möjliggöra avstämning mellan

- a) de värderingskategorier som redovisas i enlighet med IAS 39 och IFRS 9, och
- b) det finansiella instrumentets klass,

på den första tillämpningsdagen.

42P På den första tillämpningsdagen för avsnitt 5.5 i IFRS 9 måste ett företag lämna upplysningar som skulle möjliggöra avstämning av reserveringar i enlighet med IAS 39 och avsättningar i enlighet med IAS 37 mot den ingående balansen av förlustreserver som fastställs i enlighet med IFRS 9. För finansiella tillgångar ska denna upplysning lämnas enligt de relaterade finansiella tillgångarnas värderingskategorier i enlighet med IAS 39 och IFRS 9, och effekten av förändringar i värderingskategorin på förlustreserven vid denna tidpunkt ska visas separat.

42Q Under den rapportperiod som omfattar den första tillämpningsdagen för IFRS 9 är ett företag inte skyldigt att lämna upplysning om beloppen i de poster som skulle ha redovisats i enlighet med klassificerings- och värderingskraven (vilka innefattar krav rörande värdering av upplupet anskaffningsvärde av finansiella tillgångar och nedskrivning i avsnitten 5.4 och 5.5 i IFRS 9) i

- a) IFRS 9 för tidigare perioder, och
- b) IAS 39 för den aktuella perioden.

42R Ett företag ska bedöma egenskaperna hos de avtalsenliga kassaflödena från den finansiella tillgången baserat på de fakta och omständigheter som förelåg vid det första redovisningstillfället för den finansiella tillgången, utan beaktande av kraven i punkterna B4.1.9B–B4.1.9D i IFRS 9 avseende modifiering av elementet pengars tidsvärde, om det i enlighet med punkten 7.2.4 i IFRS 9 är praktiskt ogenomförbart (enligt definitionen i IAS 8) på den första tillämpningsdagen av IFRS 9 för företaget att uppskatta en modifiering av elementet pengars tidsvärde i enlighet med punkterna B4.1.9B–B4.1.9D i IFRS 9 baserat på de fakta och omständigheter som förelåg vid det första redovisningstillfället för den finansiella tillgången. Företaget ska lämna upplysning om det redovisade värdet på balansdagen för finansiella tillgångar vars avtalsenliga kassaflödens egenskaper har bedömts baserat på de fakta och omständigheter som förelåg vid det första redovisningstillfället för den finansiella tillgången, utan att beakta kraven relaterade till modifiering av elementet pengars tidsvärde i punkterna B4.1.9B–B4.1.9D i IFRS 9 fram till dess att dessa finansiella tillgångar har tagits bort från rapporten över finansiell ställning.

42S Ett företag ska bedöma egenskaperna hos de avtalsenliga kassaflödena från den finansiella tillgången baserat på fakta och omständigheter som förelåg vid det första redovisningstillfället för den finansiella tillgången, utan beaktande av undantaget för rättigheter till förtida lösen i punkt B4.1.12 i IFRS 9, om det i enlighet med punkt 7.2.5 i IFRS 9 är praktiskt ogenomförbart (enligt definitionen i IAS 8) att bedöma om verkligt värde på rättigheten till förtida inlösen var obetydlig i enlighet med punkt B4.1.12 d i IFRS 9 baserat på de fakta och omständigheter som förelåg vid det första redovisningstillfället. Företaget ska lämna upplysning om det redovisade värdet på balansdagen för de finansiella tillgångar vars avtalsenliga kassaflödens egenskaper har bedömts baserat på fakta och omständigheter som förelåg vid det första redovisningstillfället för den finansiella tillgången, utan att beakta undantaget för rättigheter till förtida inlösen i punkt B4.1.12 i IFRS 9 fram till dess dessa finansiella tillgångar tas bort från rapporten över finansiell ställning.

#### IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

43 Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2007 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar standarden för en tidigare period ska det upplysa om detta.

44 Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2006, behöver det inte redovisa jämförande information avseende de upplysningar som krävs enligt punkterna 31–42 om karaktär och omfattning av risker som härrör från finansiella instrument.

44A IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändras punkterna 20, 21, 23 c och d, 27 c och B5 i bilaga B. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

44B IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) innebar att punkt 3 c ströks. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) för en tidigare period, ska också ändringen tillämpas för denna tidigare period. Ändringen gäller dock inte för villkorad köpeskilling i samband med ett rörelseförvärv med förvärvstidpunkt före tillämpningen av IFRS 3 (omarbetad 2008). I stället ska ett företag redovisa sådan köpeskilling enligt punkterna 65A–65E i IFRS 3 (ändrad 2010).

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.

44D Punkt 3 a ändrades genom *Förbättringar av IFRS*, utfärdad i maj 2008. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysningar om detta och tillämpa ändringarna i punkt 1 i IAS 28, punkt 1 i IAS 31 och punkt 4 i IAS 32 från maj 2008 för denna tidigare period. Ett företag får tillämpa ändringen framåtriktat.

44E [utgår]

44F [utgår]

44G Genom *Förbättringar i upplysningar om Finansiella instrument* (ändringar i IFRS 7), som utfärdades i mars 2009, ändrades punkt 27, 39 och B11 och punkt 27A, 27B, B10A och B11A–B11F lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Ett företag behöver inte lämna de upplysningar som krävs genom ändringen för

a) helårs- eller delårsperiod, inklusive rapporter över finansiell ställning, som läggs fram inom en jämförbar årsperiod som avslutats före den 31 december 2009, eller

b) rapporter över finansiell ställning som vid början av den tidigaste jämförbara perioden per ett datum före den 31 december 2009.

Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta <sup>(47)</sup>.

44H–44J [utgår]

44K Punkt 44B ändrades genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2010. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

44L Genom *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i maj 2010 lades punkt 32A till och punkt 34 och punkterna 36–38 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysningar om detta.

44M Genom *Upplysningar – Överföringar av finansiella tillgångar* (ändringar i IFRS 7), som utfärdades i oktober 2010, ströks punkt 13 och punkterna 42A–42H och B29–B39 lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2011 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta. Ett företag behöver inte lämna de uppgifter som krävs i dessa ändringar för en redovisad period som inleds före det datum då ändringarna tillämpas för första gången.

44N [utgår]

44O IFRS 10 och IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*, utfärdade i maj 2011, ändrade punkt 3. Ett företag ska tillämpa denna ändring när de tillämpar IFRS 10 och IFRS 11.

44P IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkterna 3, 28 och 29 samt bilaga A ändrades och att punkterna 27–27B ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.

44Q *Redovisning av poster i övrigt totalresultat* (ändringar i IAS 1), utfärdad i juni 2011, ändrade punkt 27B. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IAS 1 enligt ändring i juni 2011.

44R *Upplysningar – kvittning av finansiella tillgångar och finansiella skulder* (ändringar i IFRS 7), utfärdad i december 2011, lade till punkterna 13A–13F och B40–B53. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Företaget ska lämna de upplysningar som krävs enligt dessa ändringar retroaktivt.

44S–44W [utgår]

44X *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebar att punkt 3 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidigare tillämpning av *Investmentföretag* är tillåten. Om ett företag tillämpar den ändringen tidigare ska det också tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag* samtidigt.

44Y [utgår]

44Z IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna 2–5, 8–11, 14, 20, 28–30, 36, 42C–42E, bilaga A och punkterna B1, B5, B9, B10, B22 och B27, strök punkterna 12, 12A, 16, 22–24, 37, 44E, 44F, 44H–44J, 44N, 44S–44W, 44Y, B4 och bilaga D, och lade till punkterna 5A, 10A, 11A, 11B, 12B–12D, 16A, 20A, 21A–21D, 22A–22C, 23A–23F, 24A–24G, 35A–35N, 42I–42S, 44ZA och B8A–B8J. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9. Dessa ändringar behöver inte tillämpas på jämförande information för perioder som föregår den första tillämpningsdagen för IFRS 9.

<sup>(47)</sup> Genom *Begränsat undantag för förstagångstillämpare från kravet enligt IFRS 7 att presentera jämförande information* (Ändringar i IFRS 1) som utfärdades i januari 2010 ändrades punkt 44G. Styrelsen ändrade punkt 44G för att förtydliga sina slutsatser och den väntade övergången för *Förbättringar i upplysningar om Finansiella instrument* (ändringar i IFRS 7).

- 44ZA I enlighet med punkt 7.1.2 i IFRS 9, för räkenskapsår före den 1 januari 2018, kan ett företag välja att endast tillämpa de krav för redovisning av vinster och förluster för finansiella skulder som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet i punkterna 5.7.1 c, 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 och B5.7.5–B5.7.20 i IFRS 9 utan tillämpning av de övriga kraven i IFRS 9. Om ett företag väljer att endast tillämpa de punkterna i IFRS 9 ska det lämna upplysning om detta och fortlöpande tillhandahålla de upplysningar som anges i punkterna 10–11 i denna standard (enligt ändring genom IFRS 9 [2010]).
- 44AA Genom *Årliga förbättringscykeln 2012–2014 för IFRS-standarder*, som utfärdades i september 2014, ändrades punkterna 44R och B30 och punkt B30A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar retroaktivt, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare, med undantag för att ett företag inte behöver tillämpa ändringarna i punkterna B30 och B30A för varje redovisad period som inleds före det räkenskapsår för vilket företaget först tillämpar dessa ändringar. Tidigare tillämpning av ändringarna i punkterna 44R, B30 och B30A är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 44BB *Upplysningsinitiativ* (ändringar i IAS 1), utfärdad i december 2014, innebar ändringar av punkt 21 och B5. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning av dessa ändringar är tillåten.
- 44CC I IFRS 16 *Leasingavtal*, utfärdad i januari 2016, ändrades punkterna 29 och B11D. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 16.
- 44DD Genom IFRS 17, utfärdad i maj 2017, ändrades punkterna 3, 8 och 29, och ströks punkt 30. Genom *Ändringar av IFRS 17*, utfärdad i juni 2020, ändrades punkt 3 ytterligare. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 17.
- 44EE *Referensräntereform*, som ändrade IFRS 9, IAS 39 och IFRS 7, utfärdad i september 2019, lade till punkterna 24H och 44FF. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när de tillämpar IFRS 9 och IAS 39.
- 44FF För den rapportperiod då ett företag för första gången tillämpar *Referensräntereform*, utfärdad i september 2019, måste företaget inte lämna de kvantitativa uppgifter som krävs enligt punkt 28 f i IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.
- 44GG *Referensräntereform – fas 2*, som ändrade IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 och IFRS 16, utfärdad i augusti 2020, lade till punkterna 24I–24J och 44HH. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när de tillämpar IFRS 9, IAS 39, IFRS 4 eller IAS 16.
- 44HH Ett företag måste inte lämna de uppgifter som annars krävs enligt punkt 28 f i IAS 8 för den rapportperiod då det för första gången tillämpar *Referensräntereform – fas 2*.
- 44II *Upplysning om redovisningsprinciper*, som innebär att IAS 1 och IFRS Practice Statement 2 *Making Materiality Judgements* ändras, utfärdades i februari 2021 och ändrar punkterna 21 och B5. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2023 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

## UPPHÄVANDE AV IAS 30

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

*Bilaga A***Definitioner**

Denna bilaga är en del av standarden.

<b>kreditrisk</b>	Risken för att en part i ett finansiellt instrument inte kan fullgöra en skyldighet och därigenom förorsaka motparten en finansiell förlust.
<b>kreditriskbetyg</b>	Värdering av kreditrisker baserat på risken för ett fallissemang för det finansiella instrumentet.
<b>valutarisk</b>	Risken för att verkligt värde på eller framtida kassaflöden från ett finansiellt instrument varierar på grund av förändringar i utländska valutakurser.
<b>ränterisk</b>	Risken för att verkligt värde på eller framtida kassaflöden från ett finansiellt instrument varierar på grund av förändringar i marknadsräntor.
<b>likviditetsrisk</b>	Risken för att ett företag får svårigheter att fullgöra förpliktelser som sammanhänger med finansiella skulder som regleras med kontanter eller annan finansiell tillgång.
<b>låneskulder</b>	Låneskulder är finansiella skulder, förutom kortsiktiga leverantörsskulder med normala betalningsvillkor.
<b>marknadsrisk</b>	Risken för att verkligt värde på eller framtida kassaflöden från ett finansiellt instrument varierar på grund av förändringar i marknadspriser. Det finns tre typer av marknadsrisker: <b>valutarisk</b> , <b>ränterisk</b> och <b>andra prISRISKER</b> .
<b>andra prISRISKER</b>	Risken för att verkligt värde på eller framtida kassaflöden från ett finansiellt instrument varierar på grund av förändringar i marknadspriser (andra än sådana som härrör från <b>ränterisk</b> eller <b>valutarisk</b> ), oavsett om dessa förändringar orsakas av faktorer som rör det enskilda finansiella instrumentet eller dess emittent, eller av faktorer som påverkar alla likartade finansiella instrument som handlas på marknaden.

Följande begrepp definieras i punkt 11 i IAS 32, punkt 9 i IAS 39, bilaga A till IFRS 9 eller bilaga A till IFRS 13 och används i denna standard med de innebörder som anges i IAS 32, IAS 39, IFRS 9 och IFRS 13:

- upplupet anskaffningsvärde för en finansiell tillgång eller finansiell skuld
- avtalstillgång
- kreditförsämrade finansiella tillgångar
- borttagande från rapporten över finansiell ställning

- derivat
- utdelningar
- effektivräntemetoden
- egetkapitalinstrument
- förväntade kreditförluster
- verkligt värde
- finansiell tillgång
- finansiellt garantiavtal
- finansiellt instrument
- finansiell skuld
- finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultatet
- prognostiserad transaktion
- redovisat bruttovärde för en finansiell tillgång
- säkringsinstrument
- innehas för handel
- nedskrivningsvinster eller -förluster
- förlustreserv
- förfallen till betalning
- köpta eller utgivna kreditförsämrade finansiella tillgångar
- dag för omklassificering
- avistaköp eller avistaförsäljning.



## Bilaga B

## Vägledning vid tillämpning

Denna bilaga är en del av standarden.

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

- B1 Enligt punkt 6 ska ett företag gruppera finansiella instrument i klasser som är lämpliga med hänsyn till typen av lämnade upplysningar och med beaktande av de finansiella instrumentens egenskaper. De klasser som beskrivs i punkt 6 fastställs av företaget och skiljer sig, sålunda, från de kategorier av finansiella instrument som anges i IFRS 9 (som definierar hur finansiella instrument värderas och när förändringar i verkligt värde redovisas).
- B2 Vid fastställande av klasser av finansiella instrument, ska ett företag, som ett minimum
- a) göra åtskillnad mellan instrument som värderas till upplupet anskaffningsvärde och sådana som värderas till verkligt värde.
  - b) behandla sådana finansiella instrument som inte omfattas av tillämpningsområdet för denna standard som en egen klass eller som egna klasser.
- B3 Ett företag avgör, beroende på omständigheterna, hur pass detaljerade uppgifter det lämnar för att uppfylla kraven i denna standard, vilken tonvikt det lägger på olika aspekter av kraven och hur det sammanställer information för att visa på den övergripande bilden utan att slå ihop information med olika karaktäristika. Det är viktigt att uppnå en balans mellan risken för att tynga de finansiella rapporterna med allt för detaljerade uppgifter som kan vara mindre värdefulla för användarna av finansiella rapporter och risken för att viktig information döljs till följd av en alltför hög aggregationsnivå. Ett företag ska exempelvis inte dölja viktig information genom att presentera dem tillsammans med en mängd obetydliga detaljer. Ett företag ska inte heller lämna upplysningar som har aggregerats på ett sätt som döljer viktiga skillnader mellan enskilda transaktioner eller de risker som sammanhänger med dem.
- B4 [utgår]

**Övriga upplysningar – Redovisningsprinciper (punkt 21)**

- B5 Punkt 21 kräver upplysning om väsentlig information om redovisningsprinciper vilken förväntas inbegripa information om den värderingsgrund (eller de värderingsgrunder) för finansiella instrument som används vid upprättandet av de finansiella rapporterna. För finansiella instrument kan sådana upplysningar omfatta följande:
- a) För finansiella skulder som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet:
    - i) Vilken typ av finansiella skulder som företaget har identifierat som värderade till verkligt värde via resultatet.
    - ii) Kriterier för att identifiera sådana finansiella tillgångar vid det första redovisningstillfället.
    - iii) Hur företaget har uppfyllt villkoren i punkt 4.2.2 i IFRS 9 för sådan identifiering.
      - aa) För finansiella tillgångar som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet:
        - i) Typen av finansiella tillgångar som företaget har identifierat som värderade till verkligt värde via resultatet.
        - ii) Hur företaget har uppfyllt kriterierna i punkt 4.1.5 i IFRS 9 för sådan identifiering.
  - b) [utgår]
  - c) Huruvida avistaköp och avistaförsäljningar av finansiella tillgångar redovisas per affärsdag eller likviddag (se punkt 3.1.2 i IFRS 9).

d) [utgår]

e) Hur nettovinster eller nettoförluster bestäms för varje kategori av finansiella instrument (se punkt 20 a), exempelvis om nettoförluster eller -vinster för poster som värderas till verkligt värde via resultatet innefattar ränta eller utdelning.

f) [utgår]

g) [utgår]

Enligt punkt 122 i IAS 1 (enligt omarbetning 2007) ska företag också, tillsammans med information om väsentliga redovisningsprinciper eller andra noter, upplysa om de bedömningar, förutom sådana som innefattar uppskattningar, företagsledningen har gjort när den har tillämpat företagets redovisningsprinciper och som har den mest betydande effekten på de redovisade beloppen i de finansiella rapporterna.

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

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

#### Kvantitativa upplysningar (punkt 34)

B7 Enligt punkt 34 a ska företag lämna sammanfattande kvantitativa uppgifter om företagets exponering för risk utifrån den information som internt rapporteras till nyckelpersoner i ledande ställning inom företaget. Om ett företag använder flera riskhanteringsmetoder ska upplysningarna bygga på den eller de metoder som ger mest relevant och tillförlitlig information. I IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* tas relevans och tillförlitlighet upp.

B8 Enligt punkt 34 c ska upplysning lämnas om koncentrationer av risker. Koncentrationer av risker uppkommer från finansiella instrument med likartade egenskaper som påverkas på ett likartat sätt av makroekonomiska och andra omvärldsförändringar. Identifieringen av koncentrationer av risker kräver en bedömning med hänsyn tagen till företagets förhållanden. Information om koncentrationer av risker ska omfatta en beskrivning av

a) hur ledningen fastställer koncentrationer,

b) de gemensamma faktorer som kännetecknar varje koncentration (exempelvis motpart, geografiskt område, valuta eller marknad), och

c) storleken på kreditrisken avseende samtliga finansiella instrument som påverkas av dessa faktorer.

#### Metoder för kreditriskhantering (punkterna 35F–35G)

B8A Punkt 35F b kräver att upplysningar lämnas om hur ett företag har definierat fallissemang för olika finansiella instrument och skälen till valet av dessa definitioner. I enlighet med punkt 5.5.9 i IFRS 9 baseras fastställandet av huruvida förväntade kreditförluster för återstående löptid bör redovisas baserat på ökningen av risken för ett fallissemang sedan det första redovisningstillfället. Information om ett företags definitioner av fallissemang som hjälper användare av finansiella rapporter att förstå hur ett företag har tillämpat kraven gällande förväntade kreditförluster i IFRS 9 kan omfatta

a) de kvalitativa och kvantitativa faktorer som beaktas vid definitionen av fallissemang,

b) huruvida olika definitioner har tillämpats på olika typer av finansiella instrument, och

c) antaganden om andelen inte längre fallerade tillgångar (dvs. antalet finansiella tillgångar som återgår till en status av att vara presterande) efter att ett fallissemang inträffat avseende den finansiella tillgången.

B8B För att hjälpa användare av finansiella rapporter att bedöma ett företags omstrukturerings- och modifieringsrutiner krävs det enligt punkt 35F f i att upplysningar lämnas om hur ett företag övervakar i vilken utsträckning den förlustreserv för finansiella tillgångar som tidigare meddelats i enlighet med punkt 35F f i därefter värderas till ett belopp motsvarande förväntade kreditförluster för återstående löptid i enlighet med punkt 5.5.3 i IFRS 9. Kvantitativa uppgifter som kommer att hjälpa användarna att förstå ökningen av kreditrisken för ändrade finansiella tillgångar kan inkludera uppgifter om modifierade finansiella tillgångar som uppfyller kriterierna i punkt 35F f i för vilka förlustreserven har återgått till att värderas till ett belopp motsvarande förväntade kreditförluster för återstående löptid (dvs. en försämringsgrad).

B8C Punkt 35G a kräver att upplysningar lämnas om grunden för indata och antaganden samt de skattningsmetoder som används för att tillämpa nedskrivningskraven i IFRS 9. De antaganden och indata som ett företag använder för att värdera förväntade kreditförluster eller för att fastställa omfattningen av ökning av kreditrisk sedan det första redovisningstillfället kan inkludera uppgifter som erhållits från interna historiska uppgifter eller rapporter om rating värderingsrapporter och antagandena om den förväntade löptiden för finansiella instrument och tidpunkten för försäljning av säkerheter.

*Förändringar i förlustreserven (punkt 35H)*

B8D I enlighet med punkt 35H måste ett företag förklara skälen till förändringar i förlustreserven under perioden. Utöver avstämningen av ingående balans mot utgående balans för förlustreserven kan det vara nödvändigt att ge en beskrivning av förändringarna. Denna beskrivning kan inkludera en analys av skälen till förändringar i förlustreserven under perioden, inklusive

- a) portföljsammansättningen,
- b) volymen av finansiella instrument som köps eller ges ut, och
- c) svårighetsgraden för förväntade kreditförluster.

B8E För låneåtaganden och finansiella garantiavtal redovisas förlustreserven som en avsättning. Ett företag ska upplysa om förändringar i förlustreserv för finansiella tillgångar separat från förändringarna för låneåtaganden och finansiella garantiavtal. Men om ett finansiellt instrument omfattar både en lånedel (dvs. en finansiell tillgång) och en outnyttjad låneåtagandedel (dvs. ett låneåtagande) och företaget inte kan identifiera de förväntade kreditförlusterna för låneåtagandedelen separat från de för den finansiella tillgångsdelen ska förväntade kreditförluster på låneåtagandet redovisas tillsammans med förlustreserven för den finansiella tillgången. I den mån de sammanlagda förväntade kreditförlusterna överstiger en finansiell tillgångs redovisade bruttovärde ska förväntade kreditförluster redovisas som en avsättning.

*Säkerhet (punkt 35K)*

B8F Punkt 35K kräver att upplysningar lämnas som gör det möjligt för användare av de finansiella rapporterna att förstå effekterna av säkerheter och andra former av kreditförstärkning på storleken på de förväntade kreditförlusterna. Ett företag måste varken upplysa om det verkliga värdet av säkerheter och andra former av kreditförstärkning eller beräkna det exakta värdet av de säkerheter som ingick i beräkningen av förväntade kreditförluster (dvs. förlusten vid fallissemang).

B8G En beskrivning av säkerheter och deras inverkan på storleken på förväntade kreditförluster skulle kunna innehålla upplysningar om

- a) de viktigaste typerna av erhållna säkerheter och andra former av kreditförstärkning (exempel på detta är garantier, kreditderivat och nettningsöverenskommelser som inte uppfyller kraven för kvittning enligt IAS 32),
- b) volymen av erhållna säkerheter och andra former av kreditförstärkning samt dess betydelse när det gäller förlustreserven,
- c) rutiner och metoder för värdering och hantering av säkerheter eller andra former av kreditförstärkning,
- d) de viktigaste typerna av motparter för säkerheter och andra former av kreditförstärkning och deras kreditvärdighet, och

e) information om riskkoncentrationer inom en säkerhet och andra former av kreditförstärkning.

*Kreditriskexponering (punkterna 35M–35N)*

- B8H Punkt 35M kräver upplysning om ett företags kreditriskexponering och betydande koncentrationer av kreditrisk på balansdagen. En koncentration av kreditrisk föreligger när ett antal motparter är belägna i en geografisk region eller deltar i liknande verksamhet och har liknande ekonomiska egenskaper som skulle leda till att deras förmåga att uppfylla avtalsenliga skyldigheter skulle påverkas på samma sätt av ekonomiska eller andra omständigheter. Ett företag ska lämna upplysningar som hjälper användare av de finansiella rapporterna att förstå om det finns grupper eller portföljer av finansiella instrument med särskilda egenskaper som kan påverka en stor del av denna grupp av finansiella instrument såsom koncentration av särskilda risker. Detta kan t.ex. omfatta grupperingar av belåningsgrader eller koncentrationer baserade på geografi, industri eller typ av emittent.
- B8I Det antal kreditriskbetyg som används för att lämna upplysningar i enlighet med punkt 35M ska överensstämma med det antal som företaget rapporterar till nyckelpersoner i ledande ställning i kreditriskhanterings syfte. Om information om förfall till betalning är de enda specifika uppgifter om låntagaren som finns tillgängliga och ett företag använder information om förfall till betalning för att bedöma huruvida kreditrisken har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället i enlighet med punkt 5.5.11 i IFRS 9 ska företaget tillhandahålla en analys av hur länge de finansiella tillgångarna har varit förfallna.
- B8J När ett företag har värderat förväntade kreditförluster på kollektiv basis kanske företaget inte kan hänföra det redovisade bruttovärdet av enskilda finansiella tillgångar eller exponeringen för kreditrisk för låneåtaganden och finansiella garantiavtal till de kreditriskbetyg enligt vilka de förväntade kreditförlusterna för återstående löptid redovisas. I detta fall ska ett företag tillämpa kraven i punkt 35M på de finansiella instrument som direkt kan hänföras till ett visst kreditriskbetyg och lämna separat upplysning om det redovisade bruttovärdet för finansiella instrument för vilka förväntade kreditförluster för återstående löptid har värderats på kollektiv basis.

**Maximal kreditriskexponering (punkt 36 a)**

- B9 Punkterna 35K a och 36 a kräver att upplysning lämnas om det belopp som bäst motsvarar företagets maximala kreditriskexponering. För en finansiell tillgång är detta normalt det redovisade bruttovärdet, med avdrag för
- a) alla nettoredovisade belopp i enlighet med IAS 32, och
- b) eventuella förlustreserver som redovisas i enlighet med IFRS 9.
- B10 Verksamheter som ger upphov till kreditrisk och den hänförliga maximala kreditriskexponeringen omfattar, men är inte begränsade till, följande:
- a) Lånefordringar och kundfordringar samt inlåning i andra företag. I dessa fall utgörs den maximala exponeringen för kreditrisk av det redovisade värdet på de hänförliga finansiella tillgångarna.
- b) Derivatkontrakt, exempelvis valutakontrakt, ränteswappar och kreditderivat. När denna tillgång värderas till verkligt värde kommer den maximala exponeringen för kreditrisk vid rapportperiodens slut att motsvara det redovisade värdet.
- c) Utfärdande av finansiella garantier. I detta fall är den maximala exponeringen för kreditrisk det högsta belopp företaget skulle behöva betala om garantin blir inlöst, vilket kan vara betydligt högre än det belopp som redovisats som en skuld.
- d) Låneåtaganden som är oåterkalleliga under kreditens löptid eller endast kan återkallas till följd av en väsentlig negativ förändring. Om emittenten inte kan reglera låneåtaganden med kontanter eller med något annat finansiellt instrument, är den maximala kreditexponeringen löftets totala belopp. Detta beror på att det är osäkert huruvida beloppet avseende eventuell outnyttjad del kan lyftas i framtiden. Detta kan vara betydligt högre belopp än det belopp som redovisats som en skuld.

**Kvantitativa upplysningar om likviditetsrisk (punkt 34 a samt 39 a och b)**

- B10A Enligt punkt 34 a lämnar ett företag sammanfattande kvantitativa uppgifter om företagets exponering för likviditetsrisk utifrån den information som rapporteras internt till nyckelpersoner i ledande ställning. Ett företag ska förklara hur dessa data fastställs. Om de kassautflöden (eller annan finansiell tillgång) som innefattats i dessa data antingen skulle kunna
- inträffa betydligt tidigare än vad data anger, eller
  - gälla belopp som skiljer sig betydligt från dem som anges i data (t.ex. ett derivat som tagits med i data utifrån att det ska nettoregleras men där motparten har möjlighet att kräva bruttoreglering),
- ska företaget ange detta och lämna kvantitativ information som ger användare av dess finansiella rapporter möjlighet att utvärdera omfattningen av denna risk, såvida inte den informationen ingår i den analys av avtalade löptider som krävs enligt punkt 39 a eller b.
- B11 Vid upprättandet av analysen över avtalade löptider som krävs enligt punkt 39 a och b använder ett företag bedömning för att fastställa ett lämpligt antal tidsintervall. Exempelvis kan ett företag fastställa att följande tidsintervall är lämpliga:
- Upp till en månad.
  - Längre än en månad men högst tre månader.
  - Längre än sex månader men högst ett år.
  - Längre än ett år men högst fem år.
- B11A När företaget följer punkt 39 a och b ska det inte avskilja ett inbäddat derivat från ett hybridinstrument (sammansatt finansiellt instrument). För sådant instrument ska ett företag tillämpa punkt 39 a.
- B11B Punkt 39 b kräver att ett företag lämnar upplysningar i form av löptidsanalyser för finansiella skulder som är derivat, utvisande återstående avtalade löptider om de avtalade löptiderna är avgörande för en förståelse av kassaflödenas tidpunkter. Detta skulle exempelvis vara fallet för
- en ränteswap med en återstående löptid på fem år i en kassaflödessäkring av en finansiell tillgång eller skuld med rörlig ränta,
  - alla låneåtaganden.
- B11C Punkt 39 a och b kräver att ett företag lämnar upplysning i form av löptidsanalyser för finansiella skulder som visar de återstående avtalade löptiderna för vissa finansiella skulder. I denna upplysning
- fördelas, i det fall en motpart kan välja när ett belopp betalas, skulden till det tidigaste datum då företaget kan krävas på betalning. Exempelvis inkluderas finansiella skulder som ett företag kan tvingas att återbetala på anmodan (exempelvis avistainlåning) i det tidigaste tidsintervallet.
  - fördelas, i det fall ett företag har ett åtagande att återbetala belopp i delbetalningar, varje delbetalning på den tidigaste perioden under vilken företaget kan tvingas att återbetala beloppet. Exempelvis inkluderas ett utnyttjat låneåtagande i det tidsintervall som omfattar det tidigaste datum det kan lyftas.
  - fördelas, för utfärdade finansiella garantiavtal, det högsta beloppet för garantin till den tidigaste tidpunkt när garantin skulle kunna utnyttjas.

B11D De avtalade belopp som ingår i löptidsanalysen enligt kraven i punkterna 39 a och b är de avtalade odiskonterade kassaflödena, exempelvis

- a) leasingkulder, brutto (före avdrag för finansieringskostnader),
- b) priser fastställda i terminskontrakt för att köpa finansiella tillgångar för kontanter,
- c) nettobelopp för ränteswappar (betala rörlig ränta/erhålla fast ränta) för vilka nettokassaflöden byts,
- d) avtalade belopp som ska bytas i ett finansiellt derivatinstrument (exempelvis en valutaswap) för vilket kassaflöden brutto byts, och
- e) låneåtaganden brutto.

Sådana icke diskonterade kassaflöden skiljer sig från det belopp som inkluderats i rapporten över finansiell ställning eftersom beloppet i denna rapport bygger på diskonterade kassaflöden. När det belopp som ska betalas inte är fastställt, fastställs det belopp som upplysning lämnas om genom hänvisning till förhållandena vid rapportperiodens slut. När exempelvis det belopp som ska betalas varierar med förändringar i ett index, kan beloppet i upplysningen utgå från indexnivån per periodens slut.

B11E Punkt 39 c kräver att ett företag ska beskriva hur det hanterar den inneboende likviditetsrisken i de poster som ingår i de kvantitativa upplysningarna som krävs i punkt 39 a och b. Ett företag ska göra en löptidsanalys av de finansiella tillgångar som det innehar för hantering av likviditetsrisk (dvs. finansiella tillgångar som enkelt kan säljas eller som väntas generera kassaflöden som matchar kassautflödena för finansiella skulder), om den informationen krävs för att användare av företagets finansiella rapporter ska kunna bedöma karaktären på och omfattningen av likviditetsrisk.

B11F Andra faktorer som ett företag kan överväga när det lämnar de upplysningar som krävs enligt punkt 39 c innefattar, men är inte begränsade till, om företaget

- a) har beviljad kredit (exempelvis certifikatprogram) eller andra krediter (exempelvis kreditlöften) som det kan använda för att tillgodose likviditetsbehov,
- b) har inlåning i centralbank för att tillgodose likviditetsbehov,
- c) har mycket varierade finansieringskällor,
- d) har betydande koncentrationer av likviditetsrisk i antingen sina tillgångar eller finansieringskällor,
- e) har rutiner avseende intern kontroll och beredskapsplaner för hantering av likviditetsrisk,
- f) har instrument som innefattar villkor för tidigarelagd återbetalning (exempelvis vid en nedgradering av företagets kreditbetyg),
- g) har instrument som skulle kunna kräva att säkerhet ställs (exempelvis s.k. margin call för derivat),
- h) har instrument som innebär att företaget kan välja om det reglerar sina finansiella skulder med kontanter (eller annan finansiell tillgång) eller med sina egna aktier, eller
- i) har instrument som omfattas av ramavtal rörande kvittning.

#### **Marknadsrisk – känslighetsanalys (punkterna 40 och 41)**

B17 Enligt punkt 40 a ska en känslighetsanalys lämnas för varje typ av marknadsrisk som företaget är exponerat för. I enlighet med punkt B3 avgör ett företag hur det sammanställer information för att visa på den övergripande bilden utan att slå ihop information av olika karaktär om riskexponeringar som härrör från ekonomiska miljöer som skiljer sig åt i betydande utsträckning. Exempelvis

- a) skulle ett företag som handlar med finansiella instrument kunna lämna upplysning om detta separat för finansiella instrument som innehas för handel och instrument som inte innehas för handel,
- b) skulle ett företag inte slå samman sin exponering för marknadsrisk i områden med hyperinflation med sin exponering för samma marknadsrisk i områden med mycket låg inflation.

Om ett företag endast är exponerat för en typ av marknadsrisk i endast en ekonomisk miljö skulle det inte behöva dela upp informationen.

B18 Enligt punkt 40 a ska känslighetsanalysen utvisa hur resultatet och eget kapital skulle ha påverkats av rimligt möjliga förändringar i den relevanta riskvariabeln (exempelvis aktuella marknadsräntor, växelkurser, aktiekurser eller råvarupriser). I detta syfte

- a) behöver inte företag fastställa vad resultatet för perioden skulle ha blivit om de relevanta riskvariablerna hade varit annorlunda; i stället lämnar företag upplysning om effekten på resultatet och eget kapital per rapportperiodens slut, förutsatt att en rimligt möjlig förändring i den relevanta riskvariabeln hade inträffat vid rapportperiodens slut och hade tillämpats på den riskexponering som förelåg per det datumet; om ett företag exempelvis har en skuld med rörlig ränta i slutet av året, skulle företaget lämna upplysning om effekten på resultatet (det vill säga räntekostnad) för det innevarande året om räntan hade varierat med rimligt möjliga belopp,
- b) behöver inte företag lämna upplysning om effekten på resultatet eller eget kapital för varje förändring inom ramen för ett intervall med rimligt möjliga förändringar av den relevanta riskvariabeln. Det skulle vara tillräckligt att lämna upplysningar om effekterna av förändringar vid gränserna för detta intervall med rimligt möjliga förändringar.

B19 Vid fastställandet av vad en rimligt möjlig förändring i den relevanta riskvariabeln är, bör ett företag beakta följande:

- a) De ekonomiska miljöer i vilka det är verksamt. En rimligt möjlig förändring bör inte inkludera avlägsna eller "worst case"-scenarier eller stresstester. Om dessutom förändringstakten i den underliggande riskvariabeln är stabil behöver företaget inte ändra den valda rimligt möjliga förändringen i riskvariabeln. Exempelvis, om räntan är 5 procent och ett företag fastställer att en fluktuation i räntan på  $\pm 50$  punkter är rimligt möjlig, skulle det lämna upplysning om effekten på resultatet eller eget kapital om räntan skulle ändras till 4,5 procent eller 5,5 procent. Under nästa period har räntan ökat till 5,5 procent. Företaget fortsätter att anse att räntan kan fluktuera med  $\pm 50$  räntepunkter (det vill säga att förändringstakten i räntan är stabil). Företaget skulle lämna upplysning om effekten på resultatet eller eget kapital om räntan skulle ändras till 5 procent eller 6 procent. Företaget skulle inte behöva revidera sin bedömning att räntan rimligen kan fluktuera med  $\pm 50$  räntepunkter, såvida det inte finns belegg för att räntorna har blivit betydligt mer volatila.
- b) Den tidsram inom vilken det gör bedömningen. Känslighetsanalysen ska utvisa effekterna av förändringar som anses rimligt möjliga under perioden fram till det att företaget redovisar dessa upplysningar nästa gång, vilket normalt är för nästa räkenskapsår.

B20 Enligt punkt 41 kan ett företag använda en känslighetsanalys som återspeglar samband mellan riskvariabler, såsom Value at Risk (VaR), om det använder denna analys för att hantera sin exponering för finansiella risker. Detta gäller även om en sådan metod endast mäter den potentiella förlusten och inte den potentiella vinsten. Ett sådant företag skulle kunna uppfylla punkt 41 a genom att lämna uppgift om den typ av VaR-modell som använts (exempelvis huruvida modellen bygger på Monte Carlo-simulering), en förklaring om hur modellen fungerar och de viktigaste antagandena (exempelvis innehavsperiod och konfidensintervall). Företag skulle också kunna lämna upplysning om den historiska observationsperiod och viktningar som tillämpats på observationer inom den perioden, en förklaring om hur optioner hanteras i beräkningarna, och vilka volatiliteter och korrelationer (eller, alternativt, Monte Carlo-simuleringar för sannolikhetsfördelning) som använts.

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

*Ränterisk*

- B22 *Ränterisk* uppstår på räntebärande finansiellt instrument som redovisas i rapporten över finansiell ställning (t.ex. förvärvade eller emitterade skuldinstrument) och på vissa finansiella instrument som inte redovisas i rapporten över finansiell ställning (t.ex. vissa låneåtaganden).

*Valutarisk*

- B23 *Valutarisk* (eller växelkursrisk) uppstår på finansiella instrument som är denominerade i en utländsk valuta, det vill säga i en valuta annan än den funktionella valutan i vilken de är värderade. Vid tillämpningen av denna standard uppstår valutarisk inte från finansiella instrument som är icke-monetära poster eller från finansiella instrument denominerade i den funktionella valutan.
- B24 En känslighetsanalys lämnas för varje valuta för vilken ett företag har betydande exponering.

*Andra prisrisker*

- B25 *Andra prisrisker* uppkommer för finansiella instrument till följd av förändringar i exempelvis råvarupriser eller aktiekurser. I enlighet med punkt 40 kan ett företag lämna upplysning om effekten av en nedgång i ett visst börsindex, råvarupris eller annan riskvariabel. Om ett företag exempelvis lämnar restvärdegarantier som är finansiella instrument, lämnar företaget upplysning om en ökning eller minskning av värdet på de tillgångar för vilka garantin gäller.
- B26 Två exempel på finansiella instrument som ger upphov till aktiekursrisker är a) innehav av aktier i ett annat företag, och b) en investering i en förvaltningsfond, som i sin tur innehar investeringar i egetkapitalinstrument. Andra exempel inkluderar terminskontrakt och optioner att köpa eller sälja angivna kvantiteter av ett egetkapitalinstrument och swappar som är knutna till aktiekurser. Det verkliga värdet på sådana finansiella instrument påverkas av förändringar i marknadspriset på det underliggande egetkapitalinstrumentet.
- B27 Enligt punkt 40 a redovisas resultatets känslighet (som exempelvis uppstår från instrument som värderas till verkligt värde via resultatet) skild från övrigt totalresultats känslighet (som exempelvis uppstår från investeringar i egetkapitalinstrument vars förändringar i verkligt värde redovisas i övrigt totalresultat).
- B28 Finansiella instrument som ett företag klassificerar som egetkapitalinstrument ska inte omvärderas. Varken resultatet eller eget kapital påverkas av aktiekursrisken för dessa instrument. Följaktligen krävs det inte någon känslighetsanalys.

## BORTTAGANDE FRÅN RAPPORTEN ÖVER FINANSIELL STÄLLNING (PUNKTERNA 42C–42H)

**Fortsatt engagemang (punkt 42C)**

- B29 Bedömningen om fortsatt engagemang i en överförd finansiell tillgång med tanke på upplysningskraven i punkterna 42E–42H görs av det rapporterande företaget. Till exempel, om ett dotterföretag överför en finansiell tillgång till en fristående tredje part i vilken moderföretaget till dotterföretaget har ett fortsatt engagemang, ska dotterföretaget inte ta med moderföretagets engagemang i bedömningen om huruvida det har ett fortsatt engagemang i den överförda tillgången i sina separata eller individuella finansiella rapporter (dvs. när dotterföretaget är det rapporterande företaget). Ett moderföretag tar dock med sitt (eller ett annat koncernföretags) fortsatta engagemang i en finansiell tillgång som har överförts av dotterföretaget för att fastställa om det har ett fortsatt engagemang i den överförda tillgången i dess koncernredovisning (dvs. när det rapporterande företaget är koncernen).
- B30 Ett företag har inte något fortsatt engagemang i en överförd finansiell tillgång om företaget, som en del av överföringen, varken behåller några av de avtalsenliga rättigheterna eller skyldigheterna till följd av den överförda finansiella tillgången eller erhåller några nya avtalsenliga rättigheter eller skyldigheter som rör den överförda finansiella tillgången. Ett företag har inte något fortsatt engagemang i en överförd finansiell tillgång om företaget varken har något intresse i den överförda finansiella tillgångens framtida utveckling eller har något som helst ansvar att göra betalningar med avseende på den överförda finansiella tillgången i framtiden. I detta sammanhang omfattar termen "betalning" inte kassaflöden för de överförda finansiella tillgångar som ett företag samlar in och som det ska överföra till motparten.



- B30A När ett företag överför en finansiell tillgång, får företaget behålla rätten att förvalta tillgången mot en avgift som ingår i, till exempel, ett förvaltningsavtal. Företaget bedömer förvaltningsavtalet i enlighet med vägledningen i punkterna 42C och B30 för att avgöra om företaget har ett fortsatt engagemang till följd av förvaltningsavtalet med tanke på upplysningskraven. Exempelvis kommer ett förvaltningsföretag att ha ett fortsatt engagemang i den överförda finansiella tillgången med tanke på upplysningskraven om förvaltningsavgiften beror på beloppet eller tidpunkten för de kassaflöden som samlats in från den överförda finansiella tillgången. På liknande sätt har förvaltningsföretaget ett fortsatt engagemang med tanke på upplysningskraven om en fast avgift inte skulle betalas in i sin helhet på grund av utebliven fullgörelse av den överförda finansiella tillgången. I dessa exempel har förvaltningsföretaget ett intresse i den överförda finansiella tillgångens framtida utveckling. Denna bedömning är oberoende av om den avgift som ska erhållas förväntas kompensera företaget på ett lämpligt sätt för förvaltningen.
- B31 Ett fortsatt engagemang i en överförd finansiell tillgång kan vara en följd av avtalsmässiga villkor i överföringsavtalet eller i ett separat avtal med överföraren eller tredje part, vilket har ingåtts i samband med överföringen.

#### **Överförda finansiella tillgångar som inte har tagits bort från rapporten över finansiell ställning helt och hållet (punkt 42D)**

- B32 Punkt 42D kräver upplysningar när en del av eller samtliga överförda finansiella tillgångar inte uppfyller kraven för borttagande från rapporten över finansiell ställning. Dessa upplysningar krävs vid varje rapportperiods slut då företaget fortsätter att redovisa den överförda finansiella tillgången, oavsett när överföringen ägde rum.

#### **Fortsatt engagemang av olika slag (punkterna 42E–42H)**

- B33 Punkterna 42E–42H kräver kvalitativa och kvantitativa upplysningar för varje slags fortsatt engagemang i finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning. Ett företag ska dela in sitt fortsatta engagemang i typer som återspeglar företagets riskexponering. Till exempel kan ett företag dela in sitt fortsatta engagemang efter typ av finansiellt instrument (t.ex. garantier eller köpoptioner) eller efter typ av överföring (t.ex. factoring av kundfordringar, värdepapperisering och värdepapperslån).

#### **Löptidsanalys av ej diskonterade utbetalningar för att återköpa överförda tillgångar (punkt 42E e)**

- B34 Punkt 42E e kräver att ett företag ska uppvisa en löptidsanalys av de ej diskonterade utbetalningarna för att återköpa finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning eller andra skulder till mottagaren beträffande de överförda tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning, vilken visar de återstående avtalade förfallotidpunkterna för företagets fortsatta engagemang. Denna analys gör åtskillnad mellan kassaflöden som ska betalas (t.ex. terminskontrakt), kassaflöden som företaget kan tvingas betala (t.ex. utställda optioner) och kassaflöden som företaget kan välja att betala (t.ex. köpta köpoptioner).
- B35 Ett företag ska använda sitt omdöme för att fastställa ett lämpligt antal tidsintervall vid upprättandet av den löptidsanalys som krävs i punkt 42E e. Till exempel kan ett företag fastställa att följande tidsintervall för löptidsanalysen är lämpliga:

- a) Upp till en månad.
- b) Längre än en månad men högst tre månader.
- c) Längre än tre månader men högst sex månader.
- d) Längre än sex månader men högst ett år.
- e) Längre än ett år men högst tre år.
- f) Längre än tre år men högst fem år.
- g) Längre än fem år.

- B36 Om olika löptider är möjliga tas kassaflöden med utifrån det tidigaste datum då ett företag kan krävas på betalning eller får betala.

#### **Kvalitativa upplysningar (punkt 42E f)**

- B37 De kvalitativa upplysningar som krävs i punkt 42E f innefattar en beskrivning av de finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning samt karaktären och syftet när det gäller det fortsatta engagemang som bibehålls efter överföringen av tillgångarna. De innefattar även en beskrivning av de risker som ett företag exponeras för, däribland följande:

- a) En beskrivning av hur företaget hanterar riskerna till följd av sitt fortsatta engagemang i de finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning.
- b) En redogörelse för om företaget bär förluster före andra parter, och rangordningen och beloppen av förluster hos parter vars intressen har lägre rangordning än företagens intresse i tillgången (dvs. företagens fortsatta engagemang i tillgången).
- c) En beskrivning av eventuella utlösande faktorer i samband med förpliktelser att ge finansiellt stöd eller återköpa en överförd finansiell tillgång.

#### **Vinst eller förlust vid borttagande från rapporten över finansiell ställning (punkt 42G a)**

- B38 Punkt 42G a kräver att ett företag ska lämna upplysning om vinsten eller förlusten vid borttagande från rapporten över finansiell ställning av sådana finansiella tillgångar som företaget har ett fortsatt engagemang i. Företaget ska lämna upplysning om huruvida en vinst eller förlust vid borttagande från rapporten över finansiell ställning har uppstått eftersom de verkliga värdena för delarna i den tidigare redovisade tillgången (dvs. intresset i den tillgång som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning och företagens kvarvarande del) skiljer sig från det verkliga värdet för den tidigare redovisade tillgången som helhet. I en sådan situation ska företaget även lämna upplysning om huruvida beräkningen av det verkliga värdet innefattade betydande indata som inte baserades på observerbara marknadsdata, vilket anges i punkt 27A.

#### **Kompletterande upplysningar (punkt 42H)**

- B39 De upplysningar som krävs i punkterna 42D–42G kan vara otillräckliga för att förverkliga upplysningsmålen i punkt 42B. Om så är fallet ska företaget lämna alla de kompletterande upplysningar som är nödvändiga för att förverkliga upplysningsmålen. Företaget ska, beroende på omständigheterna, avgöra hur många kompletterande upplysningar företaget behöver lämna för att tillgodose användarnas behov av upplysningar och hur mycket tonvikt det lägger på olika aspekter av de kompletterande upplysningarna. Det är viktigt att uppnå en balans mellan risken att tynga de finansiella rapporterna med alltför detaljerade uppgifter som kan vara mindre värdefulla för användarna av finansiella rapporter och risken att viktig information döljs till följd av en alltför hög aggregationsnivå.

#### **Kvittning av finansiella tillgångar och finansiella skulder (punkterna 13A–13F)**

##### **Omfattning (punkt 13A)**

- B40 Upplysningskraven i punkterna 13B–13E ska tillämpas på alla redovisade finansiella instrument som kvittas i enlighet med punkt 42 i IAS 32. Dessutom omfattas finansiella instrument av upplysningskraven i punkterna 13B–13E om de omfattas av ett rättsligt bindande ramavtal om kvittning eller ett liknande avtal som täcker liknande finansiella instrument och transaktioner, oavsett om dessa finansiella instrument kvittas enligt punkt 42 i IAS 32 eller inte.
- B41 De liknande avtal som avses i punkterna 13A och B40 inbegriper clearingavtal av derivat, GMRA-återköpsavtal (Global Master Repurchase Agreements), GMSLA-värdepapperslån (Global Master Securities Lending Agreements) samt eventuella relaterade rättigheter till finansiella säkerheter. De liknande finansiella instrument och transaktioner som avses i punkt B40 omfattar derivat, köp- och återköpsavtal, omvända köp- och återköpsavtal och värdepapperslån. Exempel på finansiella instrument som inte omfattas av punkt 13A är ut- och inlåning i samma institut (om de inte kvittas i rapporten över finansiell ställning) och finansiella instrument som endast omfattas av ett avtal om säkerheter.

*Kvantitativa upplysningar om redovisade finansiella tillgångar och skulder som omfattas av punkt 13A (punkt 13C)*

- B42 Finansiella upplysningar som lämnas i enlighet med punkt 13C kan omfattas av andra värderingskrav (en skuld i samband med ett återköpsavtal värderas till exempel till upplupet anskaffningsvärde, medan ett derivat värderas till verkligt värde). Företaget ska ange instrumentens redovisade värde och beskriva eventuella skillnader i värderingen till följd av detta i de berörda upplysningarna.

*Upplysning om bruttobelopp för redovisade finansiella tillgångar och finansiella skulder som omfattas av punkt 13A (punkt 13C a)*

- B43 De belopp som krävs enligt punkt 13C a rör redovisade finansiella instrument som kvittas i enlighet med punkt 42 i IAS 32. De belopp som krävs enligt punkt 13C a rör också redovisade finansiella instrument som omfattas av ett rättsligt bindande ramavtal om kvittning eller ett liknande avtal, oavsett om de uppfyller kriterierna för kvittning eller inte. De upplysningar som krävs enligt punkt 13C a har emellertid inte samband med några belopp som redovisas till följd av avtal om säkerheter som inte uppfyller kvittningskriterierna i punkt 42 i IAS 32. Företaget ska i stället lämna upplysning om sådana belopp enligt punkt 13C d.

*Upplysning om belopp som kvittas enligt kriterierna i punkt 42 i IAS 32 (punkt 13C b)*

- B44 Enligt punkt 13C b ska företagen lämna upplysning om de belopp som kvittas enligt punkt 42 i IAS 32 vid fastställande av de nettobelopp som presenteras i rapporten över finansiell ställning. Både beloppen för finansiella tillgångar och beloppen för finansiella skulder som omfattas av kvittning enligt samma avtal ska anges i såväl upplysningarna om finansiella tillgångar som upplysningarna om finansiella skulder. De belopp som företaget lämnar upplysning om (till exempel i en tabell) begränsas emellertid till de belopp som omfattas av kvittning. Ett företag kan till exempel inneha en redovisad derivattillgång och en redovisad derivatskuld som uppfyller kriterierna för kvittning i punkt 42 i IAS 32. Om bruttobeloppet för derivattillgången är större än bruttobeloppet för derivatskulden, ska upplysningen i tabellform om finansiella tillgångar omfatta hela beloppet för derivattillgången (enligt punkt 13C a) och hela beloppet för derivatskulden (enligt punkt 13C b). Även om hela beloppet för derivatskulden anges i tabellen över finansiella skulder (enligt punkt 13C a), ska endast det belopp för derivattillgången (enligt punkt 13C b) som motsvarar beloppet för derivatskulden anges i tabellen.

*Upplysning om nettobelopp som presenteras i rapporten över finansiell ställning (punkt 13C c)*

- B45 Om ett företag innehar instrument som omfattas av dessa upplysningskrav (enligt punkt 13A), men som inte uppfyller kriterierna för kvittning i punkt 42 i IAS 32, motsvarar de belopp som omfattas av upplysningskraven enligt punkt 13C c de belopp som omfattas av upplysningskraven enligt punkt 13C a.
- B46 De belopp som omfattas av upplysningskraven enligt punkt 13C c måste stämmas av mot beloppen i de enskilda poster som presenteras i rapporten över finansiell ställning. Om ett företag till exempel anser att upplysningarna blir mer relevanta om de enskilda beloppen i posterna i den finansiella rapporten läggs till eller delas upp måste en avstämning göras av de tillagda eller uppdelade beloppen i upplysningarna enligt punkt 13C c, ända tillbaka till de enskilda belopp i posterna som presenteras i rapporten över finansiell ställning.

*Upplysning om belopp som omfattas av ett rättsligt bindande ramavtal om kvittning eller liknande avtal som inte omfattas av punkt 13C b (punkt 13C d)*

- B47 Enligt punkt 13C d ska företagen lämna upplysningar om belopp som omfattas av ett rättsligt bindande ramavtal om kvittning eller liknande avtal som inte omfattas av punkt 13C b. Punkt 13C d i avser belopp i samband med redovisade finansiella tillgångar som inte uppfyller några eller alla kriterierna för kvittning i punkt 42 i IAS 32 (till exempel gällande kvittningsrätter som inte uppfyller kriteriet i punkt 42 b i IAS 32, eller villkorade kvittningsrätter som endast är rättsligt bindande och möjliga att utnyttja vid betalningsinställelse eller vid insolvens eller konkurs, av några av motparterna).

- B48 Punkt 13C d ii avser belopp för finansiella säkerheter, inbegripet kontantsäkerheter, både mottagna och pantsatta. Företaget ska lämna upplysning om verkligt värde på de finansiella instrument som har pantsatts eller mottagits som säkerhet. Upplysningarna om belopp enligt punkt 13C d ii ska avse den säkerhet som faktiskt har mottagits eller pantsatts, och inte eventuella obetalda eller förutbetalda redovisade skulder för att återlämna eller åter erhålla en sådan säkerhet.

*Gränser för de belopp som omfattas av upplysningskraven enligt punkt 13C d (punkt 13D)*

- B49 När ett företag lämnar upplysning om belopp enligt punkt 13C d måste det ta hänsyn till effekterna av säkerhetsmarginalen för det finansiella instrumentet i fråga. För att göra detta måste företaget först dra av de belopp som anges enligt punkt 13C d i från det belopp som anges enligt punkt 13C c. Företaget ska sedan begränsa de belopp som anges enligt punkt 13C d ii till det återstående beloppet i punkt 13C c för det berörda finansiella instrumentet. Om rättigheter till en säkerhet omfattar olika finansiella instrument, kan sådana rättigheter emellertid inbegripas i de upplysningar som lämnas enligt punkt 13D.

*Beskrivning av de kvittningsrätter som omfattas av rättsligt bindande ramavtal om kvittning och liknande avtal (punkt 13E)*

- B50 Ett företag ska beskriva de typer av kvittningsrätter och liknande avtal i de upplysningar som lämnas enligt punkt 13C d, inbegripet karaktären hos dessa rättigheter. Företaget ska till exempel beskriva sina villkorade rättigheter. När det gäller instrument som omfattas av kvittningsrätter som inte är beroende av en framtida händelse, men som inte heller uppfyller de återstående kriterierna i punkt 42 i IAS 32, ska företaget ange skäl till att kriterierna inte uppfylls. I fråga om eventuella mottagna eller pantsatta säkerheter ska företaget ange villkoren för avtalet om säkerheten (till exempel när säkerheten är begränsad).

*Upplysning per typ av finansiellt instrument eller per motpart*

- B51 De kvantitativa upplysningar som krävs enligt punkt 13C a–e kan grupperas per typ av finansiellt instrument eller transaktion (till exempel återköp av derivat och omvända återköpsavtal eller avtal om inlåning och utlåning av säkerheter).
- B52 Alternativt kan företaget gruppera de kvantitativa upplysningar som krävs enligt punkt 13C a–c per typ av finansiellt instrument, och de kvantitativa upplysningar som krävs enligt punkt 13C c–e per motpart. Om företaget väljer att lämna upplysningar per motpart är det inte skyldigt att identifiera motparterna med deras namn. För att uppgifterna ska vara jämförbara måste emellertid samma motparter (motpart A, motpart B, motpart C osv.) anges varje år. Kvalitativa upplysningar bör övervägas, så att ytterligare upplysningar kan lämnas om de olika typerna av motparter. När upplysningar om belopp enligt punkt 13C c–e lämnas per motpart ska enskilt betydande belopp i totalbeloppen för motparterna anges separat, och de återstående enskilt betydande beloppen för motparter ska läggas ihop i en gemensam post.

*Övrigt*

- B53 De särskilda upplysningar som krävs enligt punkterna 13C–13E är minimikrav. För att uppfylla syftet i punkt 13B kan företaget behöva komplettera dem med ytterligare (kvalitativa) upplysningar, beroende på villkoren i det rättsligt bindande ramavtalet om nettning och relaterade avtal, inbegripet kvittningsrätternas karaktär och deras effekt eller eventuella effekt på företagets finansiella ställning.

## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD (IFRS) 8

**Rörelsesegment**

## GRUNDPRINCIP

- 1 Ett företag ska lämna upplysningar som hjälper användarna av de finansiella rapporterna att bedöma karaktären och de finansiella effekterna av den affärsverksamhet som det bedriver och den ekonomiska miljö där det är verksamt.**

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 2 Denna standard ska tillämpas på
- a) separata eller individuella finansiella rapporter för ett företag
    - i) vars skuldebrev eller egetkapitalinstrument är föremål för allmän handel (på inhemsk eller utländsk fondbörs eller på en OTC-marknad, inklusive lokala och regionala marknader), eller
    - ii) som har ingivit, eller är i färd med att inge, sina finansiella rapporter till en värdepappersövervakande myndighet eller annan tillsynsmyndighet i syfte att emittera värdepapper, oavsett slag, på en offentlig marknad, och
  - b) koncernredovisningar i koncerner med moderföretag
    - i) vars skuldebrev eller egetkapitalinstrument är föremål för allmän handel (på inhemsk eller utländsk fondbörs eller på en OTC-marknad, inklusive lokala och regionala marknader), eller
    - ii) som har ingivit, eller är i färd med att inge, sina finansiella rapporter till en värdepappersövervakande myndighet eller annan tillsynsmyndighet i syfte att emittera värdepapper, oavsett slag, på en offentlig marknad.
- 3 Om ett företag som inte är skyldigt att följa denna standard väljer att frivilligt lämna information om segment som inte överensstämmer med standarden får inte företaget kalla informationen för information om segment.
- 4 Om en finansiell rapport innehåller både koncernredovisning för ett moderföretag som omfattas av tillämpningsområdet för denna standard och separata finansiella rapporter för moderföretaget behöver information om segment enbart lämnas i koncernredovisningen.

## RÖRELSESEGMENT

- 5 Ett rörelsesegment är en del av ett företag
- a) som bedriver affärsverksamhet från vilken den kan få intäkter och ådra sig kostnader (inklusive intäkter och kostnader i samband med transaktioner med andra delar av samma företag),
  - b) vars resultat inom rörelsen regelbundet granskas av företagets högste verkställande beslutsfattare som underlag för beslut om fördelning av resurser till segmentet och bedömning av dess resultat, och
  - c) för vilket det finns fristående finansiell information.

Ett rörelsesegment kan bedriva affärsverksamhet som ännu inte gett några inkomster, exempelvis kan en uppstartsverksamhet vara ett rörelsesegment innan den börjar ge intäkter.

- 6 Alla delar av ett företag måste inte nödvändigtvis vara rörelsesegment eller delar av ett rörelsesegment. Ett huvudkontor för en koncern eller vissa funktionsbaserade avdelningar kan exempelvis inte få några intäkter, eller så är deras intäkter av underordnad betydelse för dess verksamhet och skulle därmed inte utgöra något rörelsesegment. I denna standard betraktas inte ett företags ersättningar efter avslutad anställning som rörelsesegment.

- 7 Med begreppet "högste verkställande beslutsfattare" avses en funktion och inte nödvändigtvis en chef med en särskild befattning. Denna funktion är att fördela resurser och bedöma resultatet för företagets rörelsesegment. Den högste verkställande beslutsfattaren vid ett företag är ofta dess verkställande direktör eller den operativt ansvarige, men det kan exempelvis också vara en grupp arbetande styrelseledamöter eller andra.
- 8 I många företag är de tre egenskaperna hos rörelsesegment som beskrivs i punkt 5 typiska för deras rörelsesegment. Ett företag kan dock utarbeta rapporter där dess affärsverksamhet beskrivs på flera olika sätt. Om den högste verkställande beslutsfattaren använder mer än en uppsättning information om segment kan andra faktorer användas för att fastställa vilken uppsättning som utgör ett företags rörelsesegment, däribland karaktären på affärsverksamheten i varje del, förekomsten av chefer som ansvarar för den samt information som läggs fram för styrelsen.
- 9 Ett rörelsesegment har i regel en segmentschef som är direkt ansvarig inför och har regelbunden kontakt med den högste verkställande beslutsfattaren för att diskutera löpande verksamhet, finansiella resultat, prognoser och planer för segmentet. Begreppet "segmentschef" avser en funktion, och inte nödvändigtvis en chef med en särskild befattning. Den högste verkställande beslutsfattaren kan också vara segmentschef för vissa rörelsesegment. En chef kan vara segmentschef för mer än ett rörelsesegment. Om egenskaperna i punkt 5 gäller för mer än en uppsättning delar i en organisation, men det bara finns en uppsättning som segmentscheferna ansvarar för, ska denna uppsättning utgöra rörelsesegmentet.
- 10 Egenskaperna i punkt 5 kan tillämpas på två eller fler överlappande uppsättningar delar med ansvariga chefer. Denna struktur kallas ibland för matrisorganisation. I vissa företag är exempelvis några chefer ansvariga för olika produkter och tjänstelinjer på global nivå, medan andra chefer ansvarar för särskilda geografiska områden. Den högste verkställande beslutsfattaren granskar regelbundet resultaten inom rörelsen från båda uppsättningarna och den finansiella informationen är också tillgänglig för båda. I en sådan situation ska företaget genom hänvisning till standardens grundprincip avgöra vilken uppsättning som utgör rörelsesegmentet.

#### RAPPORTERBARA SEGMENT

- 11 Ett företag ska separat lämna information om varje rörelsesegment som
  - a) har fastställts i enlighet med punkterna 5–10 eller som uppstått efter sammanslagning av två eller fler av dessa segment i enlighet med punkt 12, och
  - b) överskrider det kvantitativa gränsvärdet i punkt 13.

I punkterna 14–19 definieras andra förhållanden där separat information om ett rörelsesegment ska lämnas.

#### Förutsättningar för sammanslagningar

- 12 Rörelsesegment uppvisar ofta likartade långsiktiga finansiella resultat om de har likartade ekonomiska egenskaper. Likartade långsiktiga bruttoresultat kan exempelvis förväntas för två rörelsesegment som har likartade ekonomiska egenskaper. Två eller flera rörelsesegment kan slås samman till ett enda rörelsesegment om sammanslagningen är förenlig med denna standards grundprincip, segmenten har likartade ekonomiska egenskaper och även liknar varandra med avseende på
  - a) produkternas och tjänsternas karaktär,
  - b) karaktären på produktionsprocessen,
  - c) de kundkategorier som använder produkten eller tjänsten,
  - d) hur produkterna distribueras eller tjänsterna utförs, och
  - e) i vilken utsträckning verksamheten, i tillämpliga fall, påverkas av olika regelverk, exempelvis banker, försäkringsföretag och offentliga verksamheter.

**Kvantitativa gränsvärden**

- 13 Ett företag ska lämna separat information om ett rörelsesegment uppnår något av följande kvantitativa gränsvärden:
- Dess redovisade intäkter från såväl försäljning till externa kunder som intern försäljning eller överföring till andra segment uppgår till 10 procent eller mer av de sammanlagda interna och externa intäkterna för samtliga rörelsesegment.
  - Dess redovisade resultat uppgår till 10 procent eller mer av det största beloppet i absoluta tal av i) den sammanlagda redovisade vinsten för samtliga rörelsesegment som inte redovisade någon förlust och ii) den sammanlagda redovisade förlusten för samtliga rörelsesegment som redovisade en förlust.
  - Dess tillgångar uppgår till 10 procent eller mer av samtliga rörelsesegments sammanlagda tillgångar.

Rörelsesegment som inte uppnår något av de kvantitativa gränsvärdena kan anses vara rapporterbara segment, och redovisas separat, om företagsledningen anser att informationen kan vara till nytta för de finansiella rapporternas användare.

- 14 Ett företag får kombinera information om rörelsesegment som inte uppnår de kvantitativa gränsvärdena med information om andra rörelsesegment som inte heller uppnår de kvantitativa gränsvärdena för att ta fram ett rapporterbart segment, om segmenten har likartade ekonomiska egenskaper och uppfyller en majoritet av de förutsättningar för sammanslagning som anges i punkt 12.
- 15 Om de sammanlagda externa intäkterna som redovisas av rörelsesegmenten utgör mindre än 75 procent av företagets intäkter ska fler rörelsesegment definieras som rapporterbara segment (även om de inte uppfyller kriterierna i punkt 13) tills minst 75 procent av företagets intäkter inkluderas i rapporterbara segment.
- 16 Information om annan affärsverksamhet och om rörelsesegment som inte är rapporterbara ska sammanföras i en separat kategori, "övriga segment", för vilken upplysningar ska lämnas. Kategorin ska vara åtskild från övriga avstämningposter i de avstämningar som krävs enligt punkt 28. Intäktskällorna i kategorin "övriga segment" ska beskrivas.
- 17 Om företagsledningen bedömer att ett rörelsesegment, som under den närmast föregående perioden fastställts som rapporterbart segment, även fortsättningsvis är betydelsefullt ska information om detta segment redovisas separat även under innevarande period, trots att det inte längre uppfyller kriterierna för ett rapporterbart segment enligt punkt 13.
- 18 Om ett rörelsesegment i enlighet med de kvantitativa gränsvärdena fastställs som ett rapporterbart segment under innevarande period ska de uppgifter som under en tidigare period lämnats i jämförande syfte räknas om för att visa att det segment som nyligen blivit ett rapporterbart segment är separat, även om detta segment under föregående period inte uppfyllde kriterierna för ett rapporterbart segment enligt punkt 13. Detta ska gälla såvida inte erforderlig information saknas och kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig.
- 19 Det kan finnas en praktisk gräns för hur många rapporterbara segment ett företag kan redovisa separat – informationen kan bli alltför detaljerad med för många segment. Någon exakt gräns har inte fastställts, men företaget bör överväga om en sådan praktisk gräns har uppnåtts när antalet rapporterbara segment i enlighet med 13–18 överstiger tio.

## UPPLYSNINGAR

- 20 Ett företag ska lämna upplysningar som hjälper användarna av de finansiella rapporterna att bedöma karaktären och de finansiella effekterna av den affärsverksamhet som det bedriver och den ekonomiska miljö där det är verksamt.**
- 21 För att uppfylla syftet enligt punkt 20 ska företag lämna följande upplysningar för varje period för vilken en rapport över totalresultat redovisas:
- Allmän information enligt beskrivningen i punkt 22,

- b) information om redovisat resultat, inklusive angivna intäkter och kostnader i resultatet, segmentets tillgångar och skulder och värderingsgrunden enligt beskrivningen i punkterna 23–27, och
- c) avstämningar mellan de sammanlagda segmentintäkterna, det redovisade resultatet för segmentet, tillgångarna och skulderna i segmentet samt andra väsentliga poster och motsvarande belopp för företaget enligt beskrivningen i punkt 28.

Avstämningar av beloppen i rapporten över finansiell ställning för rapporterbara segment mot beloppen i företagets rapport över finansiell ställning krävs för varje datum per vilket en rapport över finansiell ställning utformas. Information om tidigare perioder ska räknas om enligt beskrivning i punkterna 29–30.

### Allmän information

22 Företag ska lämna följande allmänna information:

- a) Faktorer som används för att identifiera företagets rapporterbara segment, inbegripet organisationens uppbyggnad (exempelvis huruvida företagsledningen har valt att organisera företaget kring olikheter i produkter och tjänster, geografiska områden, regelverk eller en kombination av faktorer, och huruvida rörelsesegmenten har slagits samman).
- aa) Företagsledningens bedömningar vid tillämpning av sammanslagningskriterierna i punkt 12. I detta ingår en kort beskrivning av de rörelsesegment som har slagits samman på detta sätt och de ekonomiska indikatorer som har bedömts för att fastställa att de sammanslagna rörelsesegmenten har likartade ekonomiska egenskaper.
- b) Typer av produkter och tjänster från vilka varje rapporterbart segment får sina intäkter.

### Information om resultat, tillgångar och skulder

- 23 Ett företag ska redovisa ett resultatmått för varje rapporterbart segment. Ett företag ska redovisa ett mått på summa tillgångar och skulder för varje rapporterbart segment, om sådana belopp regelbundet redovisas för högste verkställande beslutsfattare. Ett företag ska också lämna följande upplysningar om varje rapporterbart segment om upplysningarna ingår i det resultatmått för segmentet som brukar granskas av den högste verkställande beslutsfattaren eller som på annat sätt regelbundet lämnas till den högste verkställande beslutsfattaren – även om upplysningarna inte ingår i detta resultatmått för segmentet:
- a) Intäkter från externa kunder.
  - b) Intäkter från transaktioner med andra rörelsesegment i samma företag.
  - c) Ränteintäkter.
  - d) Räntekostnader.
  - e) Avskrivningar.
  - f) Upplysningar om väsentliga intäkt- och kostnadsposter enligt punkt 97 i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007).
  - g) Upplysningar om företagets andel av resultatet för intresseföretag och joint ventures som redovisas enligt kapitalandelsmetoden.
  - h) Skattekostnader eller skatteintäkter.
  - i) Väsentliga icke kassaflödespåverkande poster utöver avskrivningar.



Ett företag ska redovisa ränteintäkter åtskilda från räntekostnaderna för varje rapporterbart segment såvida inte en majoritet av segmentets intäkter härrör från räntor och den högste verkställande beslutsfattaren i huvudsak använder nettoränteintäkter för att bedöma segmentets resultat och fatta beslut om vilka resurser som ska fördelas till det. Under dessa förhållanden får ett företag redovisa segmentets nettoränteintäkter i förhållande till räntekostnaderna och upplysa om att det har gjort det.

- 24 Ett företag ska lämna följande upplysningar om varje rapporterbart segment, om upplysningarna ingår i det mått för tillgångar i segmentet som brukar granskas av den högste verkställande beslutsfattaren eller som på annat sätt regelbundet lämnas till den högste verkställande beslutsfattaren – även om upplysningarna inte ingår i måttet för tillgångar i segmentet:
- Investeringar i intresseföretag och joint ventures som redovisas enligt kapitalandelsmetoden.
  - Belopp för tillägg avseende anläggningstillgångar <sup>(48)</sup> som inte är finansiella instrument, uppskjutna skattefordringar, förmånsbestämda nettotillgångar (se IAS 19 *Ersättning till anställda*) eller rättigheter som uppkommer enligt försäkringsavtal.

#### VÄRDERING

- 25 Varje redovisad segmentpost ska motsvara det mått som rapporteras till den högste verkställande beslutsfattaren och utgör underlag för beslut om fördelning av resurser till segmentet och bedömning av dess resultat. Justeringar och elimineringar som görs vid upprättandet av ett företags finansiella rapporter, liksom fördelningar av intäkter, kostnader, vinster och förluster, ska endast ingå i segmentets redovisade resultat om de också ingår i det resultatmått för segmentet som den högste verkställande beslutsfattaren använder. På samma sätt ska endast de tillgångar och skulder som ingår i måtten för tillgångarna och skulderna i segmentet och som används av den högste verkställande beslutsfattaren redovisas för detta segment. Om belopp fördelas till redovisat resultat, tillgångar eller skulder för ett segment ska dessa belopp fördelas på ett rimligt sätt.
- 26 Om den högste verkställande beslutsfattaren använder endast ett mått för rörelsesegmentets resultat, tillgångarna och skulderna i segmentet för att bedöma resultatet för segmentet och besluta om fördelning av resurser, så ska detta mått för resultatet för segmentet samt skulder och tillgångar i segmentet redovisas till dessa mått. Om den högste verkställande beslutsfattaren använder mer än ett mått för ett rörelsesegments resultat, tillgångar och skulder så ska de mått som redovisas motsvara dem som företagsledningen anser har fastställts i enlighet med de värderingsprinciper som är mest förenliga med dem som används vid beräkningen av motsvarande belopp i företagets finansiella rapporter.
- 27 Ett företag ska förklara hur beräkningen gjorts för varje mått på resultat, tillgångar och skulder i varje rapporterbart segment. Företaget ska minst upplysa om följande:
- Principerna för redovisningen av transaktioner mellan rapporterbara segment.
  - Karaktären på skillnader mellan beräkningarna av resultat för rapporterbara segment och företagets resultat före skattekostnader, skatteintäkter och avvecklade verksamheter (om detta inte framgår av de avstämningar som beskrivs i punkt 28). Dessa skillnader kan bestå av olika redovisningsprinciper och principer för fördelning av centralt uppkomna kostnader som måste förklaras för att den redovisade informationen om segment ska kunna tolkas.
  - Karaktären på skillnader mellan värderingarna av tillgångarna i rapporterbara segment och företagets tillgångar (om detta inte framgår av de avstämningar som beskrivs i punkt 28). Dessa skillnader kan bestå av olika redovisningsprinciper och principer för fördelning av centralt uppkomna kostnader som måste förklaras för att den redovisade informationen om segment ska kunna tolkas.
  - Karaktären på skillnader mellan värderingarna av skulderna i rapporterbara segment och företagets skulder (om detta inte framgår av de avstämningar som beskrivs i punkt 28). Dessa skillnader kan bestå av olika redovisningsprinciper och principer för fördelning av gemensamt uppkomna skulder som måste förklaras för att den redovisade informationen om segment ska kunna tolkas.

<sup>(48)</sup> När tillgångar redovisas i likviditetsordning är anläggningstillgångar sådana tillgångar som innefattar belopp som förväntas bli återvunna mer än tolv månader efter rapportperiodens slut.

- e) Karaktären på förändringar, jämfört med föregående perioder, i de värderingsmetoder som används för att fastställa det redovisade segmentets resultat samt de eventuella konsekvenserna av dessa förändringar för värderingen av segmentets resultat.
- f) Karaktären på och konsekvensen av asymmetriska fördelningar till rapporterbara segment. Ett företag kan exempelvis fördela avskrivningar på ett segment utan att fördela de aktuella avskrivningsbara tillgångarna av samma segment.

### Avstämningar

28 Ett företag ska göra följande avstämningar:

- a) Mellan de sammanlagda intäkterna för de rapporterbara segmenten och företagets intäkter.
- b) Mellan den sammanlagda värderingen av resultatet för de rapporterbara segmenten och företagets resultat före skattekostnader (skatteintäkter) och avvecklade verksamheter. Om ett företag däremot fördelar poster såsom skattekostnader (skatteintäkter) på rapporterbara segment kan företaget göra en avstämning mellan den sammanlagda värderingen av resultatet för segmenten och företagets resultat efter dessa poster.
- c) Mellan de sammanlagda tillgångarna i de rapporterbara segmenten och företagets tillgångar, om tillgångarna i segmenten redovisas i enlighet med punkt 23.
- d) Mellan de sammanlagda skulderna i de rapporterbara segmenten och företagets skulder, om skulderna i segmenten redovisas i enlighet med punkt 23.
- e) Mellan summan av övriga väsentliga poster för de rapporterbara segmenten och motsvarande belopp för företaget.

Alla väsentliga avstämningsposter ska identifieras separat och beskrivas. Så ska exempelvis summan av varje väsentlig justering som gjorts på grund av olika redovisningsprinciper och som behövs för avstämningen mellan resultatet för segmentet och företagets resultat identifieras separat och beskrivas.

### Omräkning av tidigare redovisad information

- 29 Om ett företag ändrar strukturen på sin interna organisation så att sammansättningen ändras på de rapporterbara segmenten, ska relevant information från tidigare perioder, inklusive delårsperioder, räknas om, såvida inte erforderlig information saknas och kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig. Beslut om huruvida informationen saknas och huruvida kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig ska fattas för varje enskild post för vilken upplysningar ska lämnas. Om sammansättningen av rapporterbara segment har ändrats ska ett företag upplysa om huruvida det har räknat om motsvarande poster i informationen för segment för tidigare perioder.
- 30 Om ett företag ändrar strukturen på sin interna organisation så att sammansättningen ändras på de rapporterbara segmenten, och om informationen om segment från tidigare perioder, inklusive delårsperioder, inte omräknas för att återspegla denna förändring, ska företaget under det år förändringen görs lämna information om segment för innevarande period, som gäller både den gamla och nya segmentindelningen – såvida inte erforderlig information saknas och kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig.

### UPPLYSNINGAR PER FÖRETAG

- 31 Punkterna 32–34 ska gälla för alla företag som omfattas av denna standard, inklusive de företag som endast har ett rapporterbart segment. Vissa företag organiserar inte sin affärsverksamhet efter olika produkter och tjänster eller olika geografiska verksamhetsområden. Ett sådant företags rapporterbara segment kan redovisa intäkter från en lång rad olika produkter och tjänster, eller så kan fler än ett av de rapporterbara segmenten leverera i stort sett samma produkter och tjänster. På samma sätt kan ett företags rapporterbara segment ha tillgångar i olika geografiska områden och redovisa intäkter från kunder i olika geografiska områden, eller så kan fler än ett av dess rapporterbara segment vara verksamma i samma geografiska område. Den information som krävs enligt punkterna 32–34 ska endast lämnas om den inte redan lämnas för ett rapporterbart segment enligt denna standard.

**Information om produkter och tjänster**

- 32 Företag ska redovisa sina intäkter från externa kunder för varje produkt och tjänst, eller varje grupp av likartade produkter och tjänster, såvida inte erforderlig information saknas och kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig. I dessa fall ska upplysning lämnas om detta faktum. De intäkter som redovisas ska bygga på den finansiella information som används för att ta fram företagets finansiella rapporter.

**Information om geografiska områden**

- 33 Företag ska redovisa följande geografiska information, såvida inte erforderlig information saknas och kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig:
- Intäkter från externa kunder i) i det land där företaget har sitt säte och ii) i samtliga övriga länder från vilka företaget får intäkter. Om intäkterna från externa kunder i ett enskilt annat land är väsentliga ska dessa redovisas separat. Företag ska upplysa om på vilken grund intäkter från externa kunder är hänförliga till enskilda länder.
  - Anläggningstillgångar<sup>(49)</sup> som inte är finansiella instrument, uppskjutna skattefordringar, tillgångar avseende ersättningar efter avslutad anställning och rättigheter som uppkommer enligt försäkringsavtal i) i det land där företaget har sitt säte och ii) i samtliga andra länder där företaget har tillgångar. Om tillgångarna i ett enskilt annat land är väsentliga ska de redovisas separat.

De belopp som redovisas ska baseras på den finansiella information som används för att ta fram företagets finansiella rapporter, såvida inte erforderlig information saknas och kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig. Utöver den information som krävs enligt denna punkt kan företagen uppge delsummor för den geografiska indelningen av grupper av länder.

**Information om större kunder**

- 34 Företag ska lämna information om i vilken mån de har större kunder. Om intäkterna från transaktionerna med en kund utgör 10 procent eller mer av företagets intäkter ska företaget upplysa om detta och även upplysa om de sammanlagda intäkterna från varje sådan kund och om vilket eller vilka segment som redovisar dessa intäkter. Företaget behöver inte upplysa om de större kundernas identitet eller hur stora intäkter varje segment redovisar avseende denna kund. Vid tillämpningen av denna standard ska en grupp företag som enligt det rapporterade företagets kännedom styrs gemensamt betraktas som en enda kund. Det krävs emellertid urskillning för att bedöma huruvida en stat (inklusive offentliga myndigheter och liknande organ oavsett om dessa är lokala, nationella eller internationella) och företag som enligt det rapporterade företagets kännedom styrs av denna stat ska betraktas som en enda kund. För att bedöma detta ska det rapporterade företaget beakta graden av ekonomisk integration mellan företagen.

**ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER OCH IKRAFTTRÄDANDE**

- 35 Ett företag ska tillämpa denna standard för sina finansiella rapporter för helår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar standarden i sina finansiella rapporter före den 1 januari 2009 ska det upplysa om detta.
- 35A Punkt 23 ändrades i och med *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 36 Segmentinformation för tidigare år som det första tillämpningsåret lämnas i jämförande syfte (däribland tillämpningen på ändringen av punkt 23 som gjordes i april 2009) ska räknas om för att följa kraven i denna standard, såvida inte erforderlig information saknas och kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig.
- 36A IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 23 f. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

<sup>(49)</sup> När tillgångar redovisas i likviditetsordning är anläggningstillgångar sådana tillgångar som innefattar belopp som förväntas bli återvunna mer än tolv månader efter rapportperiodens slut.

36B I IAS 24 *Upplysningar om närstående* (enligt omarbetning 2009) ändrades punkt 34 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 24 (enligt omarbetning 2009) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas på denna tidigare period.

36C Genom *Årliga förbättringscykeln 2010–2012 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2013, ändrades punkterna 22 och 28. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2014 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

#### UPPHÄVANDE AV IAS 14

37 Denna standard ersätter IAS 14 *Segmentrapportering*.

*Bilaga A***Definitioner**

*Denna bilaga är en del av standarden.*

**rörelsesegment**

Ett rörelsesegment är en del av ett företag

- a) som bedriver affärsverksamhet från vilken den kan få intäkter och ådra sig kostnader (inklusive intäkter och kostnader i samband med transaktioner med andra delar av samma företag),
- b) vars resultat inom rörelsen regelbundet granskas av företagets högste verkställande beslutsfattare som underlag för beslut om fördelning av resurser till segmentet och bedömning av dess resultat, och
- c) för vilket det finns fristående finansiell information.

## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD (IFRS) 9

*Finansiella instrument*

## KAPITEL 1 Syfte

- 1.1 Syftet med denna standard är att fastställa principer för redovisning av *finansiella tillgångar* och *finansiella skulder* som kommer att ge relevant och användbar information till användarna av finansiella rapporter för bedömning av belopp, tidpunkter och osäkerhet för ett företags framtida kassaflöden.

## KAPITEL 2 Tillämpningsområde

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

- a) De intressen i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures som redovisas i enlighet med IFRS 10 *Koncernredovisning*, IAS 27 *Separata finansiella rapporter* eller IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures*. I vissa fall kräver eller tillåter emellertid IFRS 10, IAS 27 eller IAS 28 att ett företag redovisar intressen i ett dotterföretag, intresseföretag eller joint venture i enlighet med vissa eller alla krav i denna standard. Företag ska också tillämpa denna standard på derivat på intressen i ett dotterföretag, intresseföretag eller joint venture såvida inte derivatet uppfyller definitionen på ett egetkapitalinstrument för ett företag enligt IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering*.
- 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, och**
  - iii) **derivat som är inbäddade i leasingavtal är föremål för bestämmelserna om inbäddade derivat i denna standard.**
- c) Arbetsgivares rättigheter och förpliktelser enligt planer för ersättningar till anställda för vilka IAS 19 *Ersättningar till anställda* tillämpas.
- d) **Finansiella instrument som företaget emitterat och som uppfyller definitionen av ett egetkapitalinstrument i IAS 32 (inklusive optioner och teckningsoptioner) eller som ska klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i IAS 32. Dock ska innehavaren av sådana egetkapitalinstrument tillämpa denna standard på dessa instrument, såvida de inte motsvarar undantaget i a.**
- e) Rättigheter och skyldigheter till följd av ett försäkringsavtal enligt definitionen i IFRS 17 *Försäkringsavtal* eller investeringsavtal med diskretionära resultatandelar som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17. Denna standard ska dock tillämpas på
- i) **derivat som är inbäddade i avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17, såvida derivaten i sig själva inte är avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17,**

- ii) investeringskomponenter som skiljs av från avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17, om IFRS 17 kräver sådan avskiljning, såvida inte den avskilda investeringskomponenten är ett investeringsavtal med diskretionära resultatandelar som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17,
  
- iii) en emittents rättigheter och skyldigheter enligt försäkringsavtal som uppfyller definitionen av ett finansiellt garantiavtal; men om en emittent av finansiella garantiavtal tidigare uttryckligen har försäkrat att denne betraktar sådana avtal som försäkringsavtal och har använt den redovisning som är tillämplig på försäkringsavtal får emittenten välja att tillämpa antingen denna standard eller IFRS 17 på sådana finansiella garantiavtal (se punkterna B2.5–B2.6); emittenten har möjlighet att göra detta val för varje avtal, men valet för varje avtal är oåterkalleligt,
  
- iv) ett företags rättigheter och skyldigheter som är finansiella instrument till följd av kreditkortsavtal, eller liknande avtal som tillhandahåller kredit- eller betalningsarrangemang, som ett företag utfärdar och som uppfyller definitionen av ett försäkringsavtal men som enligt punkt 7 h i IFRS 17 undantas från tillämpningsområdet för IFRS 17; men om, och endast om, försäkringsskyddet är ett avtalsvillkor för ett sådant finansiellt instrument ska företaget skilja av den komponenten och tillämpa IFRS 17 på den (se punkt 7 h i IFRS 17),
  
- v) ett företags rättigheter och skyldigheter som är finansiella instrument till följd av försäkringsavtal som ett företag utfärdar som begränsar ersättningen för försäkrade händelser till det belopp som annars krävs för att reglera försäkringstagarens skyldighet enligt avtalet, om företaget väljer att, i enlighet med punkt 8A i IFRS 17, tillämpa IFRS 9 i stället för IFRS 17 på sådana avtal.
  
- f) Alla terminskontrakt mellan en förvärvare och en säljande aktieägare om köp eller försäljning av ett förvärvsobjekt som kommer att leda till ett rörelseförvärv som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 3 *Rörelseförvärv* vid en framtida förvärvstidpunkt. Löptiden för terminskontraktet ska inte överstiga en period som normalt rimligen kan krävas för att inhämta nödvändiga godkännanden och kunna slutföra affären.
  
- g) Låneåtaganden, andra än de låneåtaganden som beskrivs i punkt 2.3. En emittent av låneåtaganden ska dock tillämpa den minskning som krävs i denna standard på sådana låneåtaganden som annars inte omfattas av tillämpningsområdet för denna standard. Dessutom ska alla låneåtaganden omfattas av kraven på borttagande från rapporten över finansiell ställning i denna standard.
  
- h) Finansiella instrument, avtal och förpliktelser enligt transaktioner avseende aktierelaterade ersättningar på vilka IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar* tillämpas, förutom vad gäller avtal som ingår i tillämpningsområdet för punkterna 2.4–2.7 i denna standard, på vilka denna standard tillämpas.
  
- i) Rättigheter till betalningar för att ersätta företaget för utgifter det tvingas ådra sig för att reglera en skuld som det redovisar som en avsättning i enlighet med IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar* eller för vilka, under en tidigare period, det redovisade en avsättning i enlighet med IAS 37.
  
- j) Rättigheter och förpliktelser inom tillämpningsområdet för IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder* som är finansiella instrument, utom för sådana som enligt IFRS 15 ska redovisas i enlighet med denna standard.

- 2.2** Nedskrivningskraven i denna standard ska tillämpas på sådana rättigheter som enligt IFRS 15 ska redovisas i enlighet med denna standard, i syfte att redovisa nedskrivningsvinster eller nedskrivningsförluster.
- 2.3** Följande låneåtaganden omfattas av tillämpningsområdet för denna standard:
- a) Låneåtaganden som företaget definierar som finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultatet (se punkt 4.2.2). Ett företag som har som praxis att kort efter det att lånen getts ut sälja de tillgångar som blivit följden av dess låneåtaganden ska tillämpa denna standard på alla låneåtaganden av samma slag.
  - b) Låneåtaganden som kan regleras netto med kontanter eller genom att överlämna eller emittera ett annat finansiellt instrument. Sådana låneåtaganden är derivat. Ett låneåtagande betraktas inte som att det regleras netto endast på grund av att lånet betalas ut i form av delbetalningar (exempelvis ett hypotekslån som betalas ut i form av delbetalningar som följer husuppförandets utveckling).
  - c) Ett löfte om ett lån till en ränta som ligger under marknadsränta (se punkt 4.2.1 d).
- 2.4** Denna standard ska tillämpas på sådana avtal om att köpa eller sälja icke-finansiella poster som kan regleras netto med kontanter eller med andra finansiella instrument, eller genom byte av finansiella instrument, som om avtalen var finansiella instrument med undantag för de avtal som ingåtts och som fortfarande innehas med syftet att erhålla eller leverera en icke-finansiell post i enlighet med företagets förväntade behov avseende förvärv, försäljning eller förbrukning. Denna standard ska emellertid tillämpas på de avtal som företaget identifierar som värderade till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 2.5.
- 2.5** Ett avtal att köpa eller sälja en icke-finansiell post som kan regleras netto med kontanter eller andra finansiella instrument eller genom byte av finansiella instrument, som om avtalet vore ett finansiellt instrument, kan vara oåterkalleligen identifierade som värderade till verkligt värde via resultatet även om det ingicks med syftet att erhålla eller leverera en icke-finansiell post i enlighet med företagets förväntade behov avseende förvärv, försäljning eller förbrukning. Denna identifiering finns endast tillgänglig i början av avtalet och endast om den eliminerar eller i betydande utsträckning minskar inkonsekvenser i resultatavräkningen ("bristande överensstämmelse i redovisningen"), som annars skulle uppkomma genom att inte resultatavräkna det avtalet eftersom det är undantaget från denna standards tillämpningsområde (se punkt 2.4).
- 2.6** Det finns olika tillvägagångssätt för hur ett avtal om att köpa eller sälja icke-finansiella poster kan regleras netto med kontanter eller andra finansiella instrument eller genom byte av finansiella instrument. Dessa innefattar
- a) när avtalsvillkoren tillåter endera parten att reglera avtalet med kontanter eller med ett annat finansiellt instrument eller genom byte av finansiella instrument,
  - b) när möjligheten att reglera avtalet genom kontanter eller ett annat finansiellt instrument, eller genom byte av finansiella instrument, inte uttryckligen framgår av avtalsvillkoren, men företaget har som praxis att reglera liknande avtal med kontanter eller andra finansiella instrument eller genom byte av finansiella instrument (antingen med motparten, genom att ingå avtal med omvända villkor eller genom att sälja avtalet innan inlösen eller förfall),
  - c) när, avseende likartade avtal, företaget har som praxis att erhålla leverans av underliggande poster och att sälja dessa kort efter leverans i syfte att generera vinst på kortfristiga fluktuationer i priser eller genom handlarens marginal, och



d) när den icke-finansiella posten som omfattas av avtalet lätt kan omvandlas till kontanter.

Ett avtal som b eller c är tillämpliga på har inte ingåtts för mottagande eller leverans av den icke-finansiella posten i enlighet med företagets förväntade behov avseende förvärv, försäljning eller förbrukning och faller följaktligen inom tillämpningsområdet för denna standard. Andra avtal på vilka punkt 2.4 är tillämpliga ska utvärderas för att fastställa om de ingåtts och fortfarande innehas med för mottagande eller leverans av den icke-finansiella posten i enlighet med företagets förväntade behov avseende förvärv, försäljning eller förbrukning, och följaktligen huruvida de ingår i tillämpningsområdet för denna standard.

- 2.7 En utfärdad option att köpa eller sälja en icke-finansiell post som kan regleras med kontanter eller andra finansiella instrument eller genom byte av finansiella instrument, i enlighet med punkt 2.6 a eller 2.6 d, ingår i tillämpningsområdet för denna standard. Ett sådant avtal kan inte ingås för mottagande eller leverans av den icke-finansiella posten i enlighet med företagets förväntade behov avseende förvärv, försäljning eller förbrukning.

### KAPITEL 3 Redovisning i och borttagande från rapporten över finansiell ställning

#### 3.1 DET FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET

- 3.1.1 Ett företag ska redovisa en finansiell tillgång eller finansiell skuld i rapporten över finansiell ställning när, och endast när, företaget blir part i instrumentets avtalsmässiga villkor (se punkterna B3.1.1 och B3.1.2). När ett företag för första gången redovisar en finansiell tillgång ska den klassificeras i enlighet med punkterna 4.1.1–4.1.5 och värderas i enlighet med punkterna 5.1.1–5.1.3. När ett företag för första gången redovisar en finansiell skuld ska den klassificeras i enlighet med punkterna 4.2.1 och 4.2.2 och värderas i enlighet med punkt 5.1.1.**

#### **Avistaköp eller avistaförsäljning av finansiella tillgångar**

- 3.1.2** Ett *avistaköp* eller en *avistaförsäljning* av finansiella tillgångar ska redovisas i och tas bort från rapporten över finansiell ställning, enligt vad som är tillämpligt, genom användande av affärsdagsredovisning eller likviddagsredovisning (se punkterna B3.1.3–B3.1.6).

#### 3.2 BORTTAGANDE FRÅN RAPPORTEN ÖVER FINANSIELL STÄLLNING AV FINANSIELLA TILLGÅNGAR

- 3.2.1 I koncernredovisning tillämpas punkterna 3.2.2–3.2.9, B3.1.1, B3.1.2 och B3.2.1–B3.2.17 på koncernnivå. Därför tar ett företag först in alla sina dotterföretag i koncernredovisningen enligt IFRS 10, och tillämpar därefter de punkterna på den koncern som detta resulterar i.

- 3.2.2** Före bedömningen av huruvida, och i vilken omfattning, *borttagande från rapporten över finansiell ställning* är lämpligt enligt punkterna 3.2.3–3.2.9 fastställer företaget huruvida dessa punkter ska tillämpas på en del av en finansiell tillgång (eller en del av en grupp av likartade finansiella tillgångar) eller en finansiell tillgång (eller en grupp av likartade finansiella tillgångar) i sin helhet, enligt följande:

- a) Punkterna 3.2.3–3.2.9 tillämpas på en del av en finansiell tillgång (eller en del av en grupp av likartade finansiella tillgångar) om, och endast om, den del vars borttagande från rapporten över finansiell ställning övervägs uppfyller ett av följande tre villkor:**

- i) **Delen innefattar endast särskilt identifierade kassaflöden från en finansiell tillgång (eller grupp med likartade finansiella tillgångar). Exempelvis, när ett företag ingår en räntestrip där motparten erhåller rätten till räntebetalningarna men inte till amorteringar av kapitalbeloppet för ett skuldinstrument tillämpas punkterna 3.2.3–3.2.9 på räntebetalningarna.**

ii) Delen utgörs endast av en helt och hållet proportionell andel av kassaflödena från en finansiell tillgång (eller grupp av likartade finansiella tillgångar). Exempelvis, när ett företag ingår ett avtal där motparten får rätt till 90 procent av alla kassaflöden från ett skuldinstrument tillämpas punkterna 3.2.3–3.2.9 på 90 procent av dessa kassaflöden. Om det finns fler än en motpart behöver inte varje motpart ha en proportionell andel av kassaflödena förutsatt att det överförande företaget har en helt och hållet proportionell andel.

iii) Delen utgörs endast av en helt och hållet proportionell andel av särskilt identifierade kassaflöden från en finansiell tillgång (eller grupp av likartade finansiella tillgångar). Exempelvis, när ett företag ingår ett avtal där motparten får rätt till 90 procent av alla räntebetalningar från en finansiell tillgång tillämpas punkterna 3.2.3–3.2.9 på 90 procent av dessa kassaflöden. Om det finns mer än en motpart behöver inte varje motpart ha en proportionell andel av de särskilt identifierade kassaflödena förutsatt att det överförande företaget har en helt och hållet proportionell andel.

b) I alla övriga fall tillämpas punkterna 3.2.3–3.2.9 på den finansiella tillgången i sin helhet (eller på gruppen av likartade finansiella tillgångar i sin helhet). Exempelvis, när ett företag överför i) rätten till de första eller sista 90 procenten av kontantbetalningarna från en finansiell tillgång (eller grupp av finansiella tillgångar), eller ii) rätten till 90 procent av kassaflödena från en grupp fordringar, men erbjuder en garanti för att kompensera köparen för eventuella kreditförluster upp till 8 procent av kapitalbeloppet för fordringarna, tillämpas punkterna 3.2.3–3.2.9 på den finansiella tillgången (eller en grupp av likartade finansiella tillgångar) i sin helhet.

I punkterna 3.2.3–3.2.12 hänvisar begreppet "finansiell tillgång" till antingen en del av en finansiell tillgång (eller en del av en grupp av likartade finansiella tillgångar) enligt vad som identifieras i a ovan eller, annars, en finansiell tillgång (eller grupp av likartade finansiella tillgångar) i sin helhet.

**3.2.3** Ett företag ska ta bort en finansiell tillgång från rapporten över finansiell ställning när, och endast när,

a) de avtalsenliga rättigheterna till kassaflödena från den finansiella tillgången upphör, eller

b) det överför den finansiella tillgången, enligt vad som anges i punkterna 3.2.4 och 3.2.5, och överföringen uppfyller villkoren för borttagande från rapporten över finansiell ställning i enlighet med punkt 3.2.6.

(Se punkt 3.1.2 vad gäller avistaförsäljning av finansiella tillgångar.)

**3.2.4** Ett företag överför en finansiell tillgång om, och endast om, det antingen

a) överför de avtalsenliga rättigheterna att erhålla kassaflödena från den finansiella tillgången, eller

b) behåller de avtalsenliga rättigheterna att erhålla kassaflödena från den finansiella tillgången, men påtar sig en avtalsenlig förpliktelse att betala kassaflödena till en eller flera mottagare i en överenskommelse som uppfyller villkoren i punkt 3.2.5.

**3.2.5** När ett företag behåller de avtalsenliga rättigheterna att erhålla kassaflödena från en finansiell tillgång ("ursprungstillgången"), men påtar sig en avtalsenlig förpliktelse att erlagga dessa kassaflöden till ett eller flera företag ("de slutliga mottagarna"), behandlar företaget transaktionen som en överföring av en finansiell tillgång om, och endast om, nedanstående tre villkor är uppfyllda.

- a) Företaget har ingen förpliktelse att betala belopp till de slutliga mottagarna såvida det inte erhåller motsvarande belopp från ursprungstillgången. Kortfristiga förskott från företaget, med rätten till fullständig återvinning av utlånat belopp plus upplupen ränta till marknadsränta, strider inte mot detta villkor.
- b) Företaget är förbjudet, enligt villkoren i överföringsavtalet, att sälja eller pantsätta ursprungstillgången förutom som säkerhet för de slutliga mottagarna gällande förpliktelsen att erlagga kassaflöden till dem.
- c) Företaget har en förpliktelse att vidarebefordra varje kassaflöde det erhåller på slutliga mottagares vägnar utan väsentlig försening. Dessutom har inte företaget rätt att återinvestera sådana kassaflöden, utom när det gäller investeringar i likvida medel (enligt definition i IAS 7 *Rapport över kassaflöden*) under den korta betalningsperiod från inlämningsdatum till dagen för överföring till de slutliga mottagarna, och den intjänade räntan på sådana investeringar överförs till de slutliga mottagarna.

**3.2.6** När ett företag överför en finansiell tillgång (se punkt 3.2.4) ska det utvärdera i vilken grad det behåller de risker och fördelar som är förknippade med ägande av den finansiella tillgången. Här gäller:

- a) Om företaget i allt väsentligt överför samtliga de risker och fördelar som är förknippade med ägande av den finansiella tillgången ska företaget ta bort den finansiella tillgången från rapporten över finansiell ställning och separat redovisa som tillgångar eller skulder varje rättighet och förpliktelse som uppkommit eller behållits vid överföringen.
- b) Om företaget i allt väsentligt behåller alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande av den finansiella tillgången ska företaget fortsätta att redovisa den finansiella tillgången i rapporten över finansiell ställning.
- c) Om företaget varken överför eller behåller i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande av den finansiella tillgången ska företaget bestämma huruvida det behållit kontrollen över den finansiella tillgången. Här gäller:
  - i) Om företaget inte har behållit kontrollen ska det ta bort den finansiella tillgången från rapporten över finansiell ställning och separat redovisa som tillgångar eller skulder varje rättighet och förpliktelse som uppkommit eller behållits vid överföringen.
  - ii) Om företaget har behållit kontrollen ska det fortsätta att redovisa tillgången i rapporten över finansiell ställning i den grad företaget är fortsatt engagerat i den finansiella tillgången (se punkt 3.2.16).

**3.2.7** Överföringen av risker och fördelar (se punkt 3.2.6) utvärderas genom att jämföra företagets exponering, före och efter överföringen, för variabilitet i belopp och tidpunkt för den överförda tillgångens nettokassaflöden. Ett företag har i allt väsentligt behållit alla de risker och fördelar som är förknippade med ägandet av en finansiell tillgång om dess exponering mot variabilitet i nuvärdet av de framtida nettokassaflödena från den finansiella tillgången inte förändras betydande till följd av överföringen (exempelvis för att företaget har sålt en finansiell tillgång som är föremål för ett avtal att köpa tillbaka den till ett fastställt pris eller försäljningspriset plus en långivares avkastning). Ett företag har i allt väsentligt överfört alla de risker och fördelar som är förknippade med ägandet av en finansiell tillgång om dess exponering för sådan variabilitet inte längre är betydande i förhållande till den totala variabiliteten i nuvärdet av de framtida nettokassaflöden som är förknippade med den finansiella tillgången (exempelvis för att företaget har sålt en finansiell tillgång med en option för att köpa tillbaka den till *verkligt värde* vid tidpunkten för återköpet eller har överfört en helt och hållet proportionell andel av kassaflödena från en större finansiell tillgång i en överenskommelse, såsom en så kallad "loan sub-participation", som uppfyller villkoren i punkt 3.2.5).

3.2.8 Ofta kommer det att vara uppenbart om företaget har överfört eller behållit i allt väsentligt alla risker och fördelar som är förknippade med ägande och några beräkningar behöver inte utföras. I andra fall behöver företaget göra beräkningar och jämföra företagets exponering för variabilitet i nuvärdet av de framtida nettokassaflödena före och efter överföringen. Beräkningen och jämförelsen görs genom att som diskonteringsränta använda en lämplig aktuell marknadsränta. All rimligt möjlig variabilitet i nettokassaflöden beaktas, där större vikt ges till de utfall som har större sannolikhet att inträffa.

3.2.9 Huruvida företaget har behållit kontrollen (se punkt 3.2.6 c) över den överförda tillgången beror på mottagarens möjlighet att sälja tillgången. Om mottagaren har praktisk möjlighet att sälja tillgången i sin helhet till en fristående tredje part och ensidigt kan utnyttja denna möjlighet utan att behöva införa ytterligare begränsningar på överföringen har företaget inte behållit kontrollen. I alla andra fall har företaget behållit kontrollen. I alla andra fall har företaget behållit kontrollen.

#### **Överföringar som uppfyller villkoren för borttagande från rapporten över finansiell ställning**

3.2.10 Om ett företag överför en finansiell tillgång i en överföring som uppfyller villkoren för borttagande från rapporten över finansiell ställning i sin helhet och behåller rätten att förvalta tillgången mot en avgift, ska det redovisa antingen en förvaltningstillgång eller en förvaltningsskuld för detta förvaltningsavtal. Om den avgift som ska erhållas inte väntas kompensera företaget på ett lämpligt sätt för förvaltningen ska en förvaltningsskuld för förvaltningsförpliktelsen redovisas till verkligt värde. Om den avgift som ska erhållas väntas överstiga adekvat ersättning för förvaltningen ska en förvaltningstillgång redovisas för förvaltningsrätten till ett belopp som fastställs utifrån en fördelning av det redovisade värdet för den större finansiella tillgången i enlighet med punkt 3.2.13.

3.2.11 Om, till följd av överföringen, en finansiell tillgång tas bort från rapporten över den finansiella ställningen i sin helhet men överföringen får till följd att företaget erhåller en ny finansiell tillgång eller påtar sig en ny finansiell skuld, eller en förvaltningsskuld, ska företaget redovisa den nya finansiella tillgången, finansiella skulden eller förvaltningsskulden till verkligt värde.

3.2.12 När en finansiell tillgång tas bort från rapporten över den finansiella ställningen i sin helhet, ska skillnaden mellan

- a) det redovisade värdet (värderat vid datumet för borttagande från rapporten över finansiell ställning), och
- b) erhållen ersättning (inklusive eventuell ny tillgång som erhållits efter avdrag för eventuell ny skuld som påtagits)

redovisas i resultatet.

3.2.13 Om den överförda tillgången är del av en större finansiell tillgång (exempelvis när ett företag överför räntebetalningar som är del av ett skuldinstrument, se punkt 3.2.2 a) och den överförda delen uppfyller villkoren för att tas bort från rapporten över finansiell ställning i sin helhet ska det tidigare redovisade värdet för den större finansiella tillgången fördelas mellan den del som fortsätter att redovisas i rapporten över finansiell ställning och den del som tas bort från rapporten över finansiell ställning, baserat på de relativa verkliga värdena för dessa delar vid överföringstidpunkten. I detta syfte ska en förvaltningstillgång som behållits behandlas som en del som fortsätter att redovisas i rapporten över finansiell ställning. Skillnaden mellan

- a) det redovisade värdet (värderat vid datumet för borttagande från rapporten över finansiell ställning) som fördelats på den del som tagits bort från rapporten över finansiell ställning, och
- b) erhållen ersättning för den del som tagits bort från rapporten över finansiell ställning (inklusive eventuell ny tillgång som erhållits efter avdrag för eventuell ny skuld som påtagits)

**redovisas i resultatet.**

- 3.2.14 När ett företag fördelar det tidigare redovisade värdet för en större finansiell tillgång på den del som fortsätter att redovisas i rapporten över finansiell ställning och den del som tas bort från rapporten över finansiell ställning måste det verkliga värdet för den del som fortsätter att redovisas i rapporten över finansiell ställning värderas. Om företaget under en längre tidsperiod har sålt delar som liknar den del som även fortsättningsvis ska redovisas i rapporten över finansiell ställning eller det finns andra marknadstransaktioner för sådana delar, utgör de senaste priserna vid faktiska transaktioner den bästa uppskattningen av delens verkliga värde. När det saknas prisnoteringar eller nyligen genomförda transaktioner till stöd för det verkliga värdet på den del som även fortsättningsvis ska redovisas i rapporten över finansiell ställning är den bästa uppskattningen av det verkliga värdet skillnaden mellan det verkliga värdet på den större finansiella tillgången i sin helhet och den ersättning som erhållits av motparten för den del som tas bort från rapporten över finansiell ställning.

**Överföringar som inte uppfyller villkoren för borttagande från rapporten över finansiell ställning**

- 3.2.15 Om en överföring inte leder till ett borttagande från rapporten över finansiell ställning på grund av att företaget har behållit i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägandet av den överförda tillgången, ska företaget fortsätta att redovisa tillgången i sin helhet i rapporten över den finansiella ställningen och ska redovisa en finansiell skuld för den erhållna ersättningen. Under efterföljande perioder ska företaget redovisa varje intäkt från den överförda tillgången och varje uppkommen kostnad för den finansiella skulden.

**Fortsatt engagemang i överförda tillgångar**

- 3.2.16 Om ett företag varken överför eller behåller i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande av en överförd tillgång och behåller kontrollen över den överförda tillgången, fortsätter företaget att redovisa den överförda tillgången i den omfattning företaget har ett fortsatt engagemang i den. Den omfattning som företaget har ett fortsatt engagemang i den överförda tillgången är den omfattning i vilken det är exponerat för förändringar i värdet på den överförda tillgången. Till exempel:

- a) När ett företags fortsatta engagemang tar formen av en garanti för den överförda tillgången motsvarar företagets fortsatta engagemang det lägre av i) tillgångens belopp och ii) det högsta ersättningsbelopp som företaget skulle kunna tvingas att återbetala ("garantibeloppet").
- b) När ett företags fortsatta engagemang tar formen av en utfärdad eller köpt option (eller båda) på den överförda tillgången motsvarar företagets engagemang beloppet för den överförda tillgång som företaget kan återköpa. När det gäller en utfärdad säljoption på en tillgång som värderas till verkligt värde begränsas företagets fortsatta engagemang dock till det lägre av det verkliga värdet på den överförda tillgången och optionens lösenpris (se punkt B3.2.13).
- c) När företagets fortsatta engagemang tar formen av en kontantreglerad option eller liknande villkor avseende den överförda tillgången värderas företagets fortsatta engagemang på samma sätt som det som skulle vara följden av optioner som inte kontantregleras enligt punkt b ovan.

- 3.2.17 När ett företag fortsätter att redovisa en tillgång till den del det har ett fortsatt engagemang i den, redovisar också företaget en hänförlig skuld. Oaktat de andra värderingskraven i denna standard värderas den överförda tillgången och den hänförliga skulden på en grundval som återspeglar de rättigheter och förpliktelser som företaget har behållit. Den hänförliga skulden värderas på ett sådant sätt att det redovisade värdet netto för den överförda tillgången och den hänförliga skulden är

- a) upplupet anskaffningsvärde för de rättigheter och förpliktelser som företaget behållit, om den överförda tillgången värderas till upplupet anskaffningsvärde, eller

b) lika med det verkliga värdet på de rättigheter och förpliktelser som företaget behållit vid värdering på fristående grund, om den överförda tillgången värderas till verkligt värde.

3.2.18 Företaget ska fortsätta att redovisa varje intäkt från den överförda tillgången till den del som motsvarar dess fortsatta engagemang och ska redovisa varje uppkommen kostnad för den hänförliga skulden.

3.2.19 Vad gäller efterföljande värdering ska redovisade förändringar i det verkliga värdet på den överförda tillgången och den hänförliga skulden redovisas i överensstämmelse med varandra i enlighet med punkt 5.7.1 och ska inte kvittas.

3.2.20 Om ett företags fortsatta engagemang endast är en del av en finansiell tillgång (exempelvis när ett företag behåller en option för att återköpa en del av en överförd tillgång eller behåller en residual rätt som inte leder till ett bibehållande av i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande och företaget behåller kontrollen) fördelar företaget det tidigare redovisade värdet för den finansiella tillgången på den del som det fortsätter att redovisa enligt fortsatta engagemang, och den del som det inte längre redovisar utifrån de relativa verkliga värdena för dessa delar vid överföringstidpunkten. I detta syfte tillämpas kraven i punkt 3.2.14. Skillnaden mellan

a) det redovisade värdet (värderat vid datumet för borttagande från rapporten över finansiell ställning) som fördelas på den del som inte längre redovisas i rapporten över finansiell ställning, och

b) erhållen ersättning för den del som inte längre redovisas i rapporten över finansiell ställning

redovisas i resultatet.

3.2.21 Om den överförda tillgången värderas till upplupet anskaffningsvärde är alternativet i denna standard att identifiera en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet inte tillämpligt på den hänförliga skulden.

**Alla överföringar**

3.2.22 Om en överförd tillgång fortsätter att redovisas ska tillgången och den skuld som är knuten till den inte kvittas. På liknande sätt ska företaget inte kvitta en intäkt som uppkommer från den överförda tillgången mot en kostnad som uppkommer från den skuld som hänförlig till tillgången (se punkt 42 i IAS 32).

3.2.23 Om överföraren tillhandahåller en säkerhet som inte utgörs av kontanter (såsom skuld- eller egetkapitalinstrument) till motparten, beror redovisningen av säkerheten hos överföraren respektive motparten på om mottagaren har rätt att sälja eller pantsätta säkerheten och på huruvida överföraren har underlåtit att betala skulden. Överföraren och motparten ska redovisa säkerheten enligt nedan:

a) Om motparten har rätt enligt avtal eller sedvänja att sälja eller pantsätta säkerheten ska överföraren omklassificera den tillgången i sin rapport över finansiell ställning (exempelvis som utlånad tillgång, pantsatt egetkapitalinstrument eller fordran enligt återköpsavtal) skilt från andra tillgångar.

b) Om motparten säljer den pantsatta säkerheten ska motparten redovisa försäljningsintäkten och en skuld värderad till verkligt värde för förpliktelsen att återlämna säkerheten.

- c) Om överföraren underlåter att betala enligt avtalsvillkoren och inte längre har rätt att lösa in säkerheten ska överföraren ta bort säkerheten från rapporten över finansiell ställning och motparten ska redovisa säkerheten som sin tillgång som vid första redovisningstillfället redovisas till verkligt värde eller, om motparten redan har sålt säkerheten, från rapporten över finansiell ställning ta bort sin förpliktelse att återlämna säkerheten.
- d) Med undantag av vad som anges i punkt c ska överföraren fortsätta att redovisa säkerheten som sin tillgång och motparten ska inte redovisa säkerheten som en tillgång.

### 3.3 BORTTAGANDE FRÅN RAPPORTEN ÖVER FINANSIELL STÄLLNING AV FINANSIELLA SKULDER

- 3.3.1 Ett företag ska ta bort en finansiell skuld (eller del av en finansiell skuld) från sin rapport över finansiell ställning när, och endast när, den är utsläckt, dvs. när den förpliktelse som är angiven i avtalet fullgörs, annulleras eller upphör.
- 3.3.2 Ett byte mellan en befintlig låntagare och långivare av skuldinstrument med villkor som i allt väsentligt är olika ska redovisas som en utsläckning av den gamla finansiella skulden och redovisning av en ny finansiell skuld. På motsvarande sätt ska en modifiering i betydande utsträckning av villkoren för en finansiell skuld eller del av den (oavsett om den är hänförlig till låntagarens finansiella svårigheter eller ej) redovisas som en utsläckning av den ursprungliga finansiella skulden och redovisning av en ny finansiell skuld.
- 3.3.3 Skillnaden mellan det redovisade värdet för en finansiell skuld (eller del av en finansiell skuld) som utsläckts eller överförs till en annan part och en ersättning som erlagts, inklusive överförda tillgångar som inte är kontanter eller påtagna skulder, ska redovisas i resultatet.
- 3.3.4 Om ett företag återköper en del av en finansiell skuld ska företaget fördela det tidigare redovisade värdet för den finansiella skulden på den del som fortsätter att bli redovisad och den del som tas bort från rapporten över den finansiella ställningen utifrån de relativa verkliga värdena för dessa delar vid återköpstidpunkten. Skillnaden mellan a) det redovisade värdet som fördelats på den del som tagits bort från rapporten över finansiell ställning och b) erlagd ersättning, inklusive överförda tillgångar som inte är kontanter eller påtagna skulder, för den del som tagits bort från rapporten över finansiell ställning, ska redovisas i resultatet.
- 3.3.5 Vissa företag driver, antingen internt eller externt, en investeringsfond som ger investerare ersättningar baserade på enheter i fonden och redovisar finansiella skulder för de belopp som ska betalas till dessa investerare. På ett liknande sätt utfärdar vissa företag grupper av försäkringsavtal med direkt resultatandel och innehar de underliggande posterna. Några av dessa fonder eller underliggande poster innefattar en finansiell skuld för företaget (exempelvis en emitterad företagsobligation). Trots de övriga kraven i denna standard om borttagande av finansiella skulder från rapporten över finansiell ställning, får ett företag välja att inte ta bort den del av dess finansiella skuld som innefattas i en sådan fond eller utgör en underliggande post när, och endast när, företaget återköper sin finansiella skuld för detta ändamål. I stället kan företaget välja att fortsätta att redovisa det instrumentet som en finansiell skuld och redovisa det återköpta instrumentet som om det vore en finansiell tillgång, och värdera det till verkligt värde via resultatet i enlighet med denna standard. Detta val är oåterkalleligt och ska göras enskilt för varje instrument. När detta val görs ska försäkringsavtal anses innefatta investeringsavtal med diskretionära resultatandelar. (Se IFRS 17 när det gäller de begrepp som används i denna punkt och som definieras i den standarden.)

## KAPITEL 4 Klassificering

### 4.1 KLASSIFICERING AV FINANSIELLA TILLGÅNGAR

- 4.1.1 Om inte punkt 4.1.5 gäller ska ett företag klassificera finansiella tillgångar som därefter värderade till upplupet anskaffningsvärde, verkligt värde via övrigt totalresultat eller verkligt värde via resultatet på grundval av både

- a) företagets affärsmodell för förvaltningen av finansiella tillgångar, och
- b) egenskaperna hos de avtalsenliga kassaflödena från den finansiella tillgången.

4.1.2 En finansiell tillgång ska värderas till upplupet anskaffningsvärde om båda följande villkor är uppfyllda:

- a) Den finansiella tillgången innehas inom ramen för en affärsmodell vars mål är att inneha finansiella tillgångar i syfte att inkassera avtalsenliga kassaflöden.
- b) De avtalade villkoren för den finansiella tillgången ger vid bestämda tidpunkter upphov till kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet.

Punkterna B4.1.1–B4.1.26 ger vägledning om hur man tillämpar dessa villkor.

4.1.2A En finansiell tillgång ska värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat om båda följande villkor är uppfyllda:

- a) Den finansiella tillgången innehas enligt en affärsmodell vars mål kan uppnås både genom att samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar.
- b) De avtalade villkoren för den finansiella tillgången ger vid bestämda tidpunkter upphov till kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet.

Punkterna B4.1.1–B4.1.26 ger vägledning om hur man tillämpar dessa villkor.

4.1.3 Vid tillämpning av punkterna 4.1.2 b och 4.1.2A b

- a) är den finansiella tillgångens verkliga värde kapitalbeloppet vid första redovisningstillfället. Punkt B4.1.7B ger ytterligare vägledning beträffande innebörden av kapitalbelopp.
- b) Ränta utgörs av ersättning för pengars tidsvärde, för kreditrisker som är kopplade till det utestående kapitalbeloppet under en viss tid och för andra grundläggande utlåningsrisker och -kostnader samt en vinstmarginal. Punkterna B4.1.7A och B4.1.9A–B4.1.9E ger ytterligare vägledning beträffande innebörden av ränta, inbegripet definitionen av pengars tidsvärde.

4.1.4 En finansiell tillgång ska värderas till verkligt värde via resultatet om den inte värderas till upplupet anskaffningsvärde i enlighet med punkt 4.1.2 eller till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A. Ett företag kan dock göra ett oåterkalleligt val vid första redovisningstillfället för särskilda investeringar i  *egetkapitalinstrument*  som annars skulle värderas till verkligt värde via resultatet för att redovisa efterföljande förändringar i verkligt värde i övrigt totalresultat (se punkterna 5.7.5–5.7.6).



**Möjlighet att identifiera en finansiell tillgång värderad till verkligt värde via resultatet**

- 4.1.5** Trots punkterna 4.1.1–4.1.4 kan ett företag, vid första redovisningstillfället, oåterkalleligen identifiera en finansiell tillgång som värderad till verkligt värde via resultatet om detta eliminerar eller i betydande utsträckning minskar inkonsekvenser i värdering eller redovisning ("bristande överensstämmelse i redovisningen") som annars skulle uppkomma vid värdering av tillgångar eller skulder eller redovisning av vinsterna och förlusterna avseende dem på olika grunder (se punkterna B4.1.29–B4.1.32).

**4.2** KLASSIFICERING AV FINANSIELLA SKULDER**4.2.1** Ett företag ska klassificera alla finansiella skulder som därefter värderade till upplupet anskaffningsvärde, med undantag av

- a) *finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultatet*; sådana skulder, inklusive *derivat* som är skulder, ska därefter värderas till verkligt värde,
- b) *finansiella skulder som uppkommer när en överföring av en finansiell tillgång inte uppfyller villkoren för att tas bort från rapporten över finansiell ställning eller när fortsatt engagemang är tillämpligt*; punkterna 3.2.15 och 3.2.17 tillämpas på värderingen av sådana finansiella skulder,
- c) *finansiella garantiavtal*; efter det första redovisningstillfället ska en emittent av ett sådant avtal (om inte punkt 4.2.1 a eller b är tillämplig) värdera avtalet till det högre av
- i) beloppet i den *förlustreserv* som fastställs i enlighet med punkt 5.5, och
- ii) det belopp som ursprungligen redovisades (se punkt 5.1.1) efter avdrag, i tillämpliga fall, för det ackumulerade belopp som redovisas i enlighet med IFRS 15,
- d) ett löfte om ett lån till en ränta som ligger under marknadsränta; en emittent av ett sådant löfte ska (om inte punkt 4.2.1 a är tillämplig) därefter redovisa det till det högre av
- i) beloppet i den *förlustreserv* som fastställs i enlighet med punkt 5.5, och
- ii) det belopp som ursprungligen redovisades (se punkt 5.1.1) efter avdrag, i tillämpliga fall, för det ackumulerade belopp som redovisas i enlighet med IFRS 15,
- e) *villkorad köpeskillning som redovisas av en förvärvare, i samband med ett rörelseförvärv som omfattas av IFRS 3*. Sådan villkorad köpeskillning ska därefter värderas till verkligt värde med förändringar som redovisas i resultatet.

**Möjlighet att identifiera en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet**

- 4.2.2** Ett företag kan, vid första redovisningstillfället, oåterkalleligen identifiera en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet när så tillåts enligt punkt 4.3.5, eller när detta leder till mer relevant information, eftersom

- a) den eliminerar eller i betydande utsträckning minskar inkonsekvenser i värdering eller redovisning ("bristande överensstämmelse i redovisningen") som annars skulle uppkomma vid värdering av tillgångar eller skulder eller redovisning av vinsterna och förlusterna avseende dem på olika grunder (se punkterna B4.1.29–B4.1.32), eller
- b) en grupp av finansiella skulder eller finansiella tillgångar och finansiella skulder förvaltas och dess resultat utvärderas baserat på verkligt värde, i enlighet med en dokumenterad riskhanterings- eller investeringsstrategi och information om gruppen tillhandahålls internt på denna grund till företagets nyckelpersoner i ledande ställning (enligt definition i IAS 24 *Upplysningar om närstående*), exempelvis företagets styrelse och verkställande direktör (se punkterna B4.1.33–B4.1.36).

#### 4.3 INBÄDDADE DERIVAT

- 4.3.1 Ett inbäddat derivat är en del av ett sammansatt kontrakt som också omfattar ett värdekontrakt som inte är ett derivat, vilket innebär att vissa av det sammansatta instrumentets kassaflöden varierar på ett sätt som liknar kassaflödena för fristående derivat. Ett inbäddat derivat ger upphov till modifieringar i vissa eller samtliga av de kassaflöden som annars skulle uppkomma enligt avtalet enligt en angiven räntesats, ett pris på ett finansiellt instrument, ett råvarupris, en valutakurs, ett pris- eller ränteindex, ett kreditbetyg eller kreditindex eller en annan variabel, förutsatt att variabeln inte är specifik för någon avtalspart när det gäller en icke-finansiell variabel. Ett derivat som är knutet till ett *finansiellt instrument* men som är avtalsenligt överlåtbart oberoende av detta instrument, eller har en annan motpart, är inte ett inbäddat derivat utan ett separat finansiellt instrument.

#### Sammansatta kontrakt med värdekontrakt som är finansiella tillgångar

- 4.3.2 Om ett sammansatt kontrakt innehåller ett värdekontrakt som är en tillgång inom tillämpningsområdet för denna standard ska företaget tillämpa kraven i punkterna 4.1.1–4.1.5 för hela det sammansatta kontraktet.

#### Andra sammansatta kontrakt

- 4.3.3 Om ett sammansatt kontrakt innehåller ett värdekontrakt som inte är en tillgång inom tillämpningsområdet för denna standard ska ett inbäddat derivat skiljas från värdekontraktet och redovisas som ett derivat i enlighet med denna standard om, och endast om

- a) det inbäddade derivatets ekonomiska egenskaper och risker inte är nära förknippade med värdekontraktets ekonomiska egenskaper och risker (se punkterna B4.3.5 och B4.3.8),
- b) ett separat instrument med samma villkor som det inbäddade derivatet skulle uppfylla definitionen på ett derivat, och
- c) det sammansatta kontraktet inte värderas till verkligt värde med förändringar i verkligt värde redovisade i resultatet (dvs. ett derivat som är inbäddat i en finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultatet avskiljs inte).

- 4.3.4 Om ett inbäddat derivat avskiljs ska värdekontraktet redovisas i enlighet med tillämpliga standarder. Denna standard behandlar inte huruvida ett inbäddat derivat ska redovisas separat i rapporten över finansiell ställning.

**4.3.5** Trots punkterna 4.3.3 och 4.3.4, i det fall ett kontrakt innehåller ett eller flera inbäddade derivat och värdekontraktet inte är en tillgång inom tillämpningsområdet för denna standard, kan ett företag identifiera hela det sammansatta kontraktet som värderat till verkligt värde via resultatet såvida

- a) det inbäddade derivatet (eller derivaten) inte i betydande utsträckning modifierar de kassaflöden som annars skulle krävas enligt avtalet, eller
- b) det tydligt framgår, med liten eller ingen analys, när ett liknande sammansatt instrument först beaktas, att avskiljande av det inbäddade derivatet (eller derivaten) är förbjudet, såsom en option med rätt till förtida inlösen som är inbäddad i ett lån som tillåter innehavaren att i förväg betala lånet motsvarande ungefär dess upplupna anskaffningsvärde.

**4.3.6** Om ett företag enligt denna standard måste avskilja ett inbäddat derivat från dess värdekontrakt, men inte kan värdera det inbäddade derivatet separat vare sig vid anskaffningen eller vid slutet av en efterföljande rapportperiod, ska det identifiera hela det sammansatta kontraktet som värderat till verkligt värde via resultatet.

4.3.7 Om ett företag inte på ett tillförlitligt sätt kan värdera ett inbäddat derivat till verkligt värde utifrån derivatets villkor och krav är det inbäddade derivatets verkliga värde skillnaden mellan det sammansatta kontraktets verkliga värde och värdekontraktets verkliga värde. Om företaget inte kan värdera det inbäddade derivatet till verkligt värde med denna metod tillämpas punkt 4.3.6 och det sammansatta kontraktet identifieras som värderat till verkligt värde via resultatet.

4.4 OMKLASSIFICERING

**4.4.1** När, och endast när, ett företag byter affärsmodell för förvaltning av finansiella tillgångar ska företaget omklassificera alla berörda finansiella tillgångar i enlighet med punkterna 4.1.1–4.1.4. Se punkterna 5.6.1–5.6.7, B4.4.1–B4.4.3 och B5.6.1–B5.6.2 för ytterligare vägledning om omklassificering av finansiella tillgångar.

**4.4.2** Ett företag får inte omklassificera någon finansiell skuld.

4.4.3 Följande ändrade omständigheter betraktas inte som omklassificeringar enligt punkterna 4.4.1–4.4.2:

- a) En post som tidigare har varit ett identifierat och effektivt säkringsinstrument i en kassaflödessäkring eller nettoinvesteringssäkring utgör inte längre ett sådant.
- b) En post blir ett identifierat och effektivt säkringsinstrument i en kassaflödessäkring eller nettoinvesteringssäkring.
- c) Förändringar i värdering i enlighet med avsnitt 6.7.

## KAPITEL 5 Värdering

5.1 FÖRSTA VÄRDERINGEN

**5.1.1** Med undantag för kundfordringar som omfattas av punkt 5.1.3 ska ett företag vid första redovisningstillfället värdera en finansiell tillgång eller finansiell skuld till det verkliga värdet plus eller minus, när det gäller en finansiell tillgång eller finansiell skuld som inte värderas till verkligt värde via resultatet, *transaktionskostnader* som är direkt hänförliga till förvärv eller emission av den finansiella tillgången eller finansiella skulden.

**5.1.1A Om emellertid den finansiella tillgångens eller finansiella skuldens verkliga värde vid första redovisningstillfället skiljer sig från transaktionspriset ska ett företag tillämpa punkt B5.1.2A.**

5.1.2 När ett företag använder likviddagsredovisning för en tillgång som därefter värderas till upplupet anskaffningsvärde redovisas tillgången vid första redovisningstillfället till sitt verkliga värde på affärsdagen (se punkterna B3.1.3–B3.1.6).

5.1.3 Trots kravet i punkt 5.1.1 ska ett företag vid första redovisningstillfället värdera kundfordringar till deras transaktionspris (enligt definitionen i IFRS 15) om de inte har en betydande finansieringskomponent i enlighet med IFRS 15 (eller om företaget tillämpar lätttnadsregeln enligt punkt 63 i IFRS 15).

#### 5.2 EFTERFÖLJANDE VÄRDERING AV FINANSIELLA TILLGÅNGAR

**5.2.1 Efter det första redovisningstillfället ska ett företag värdera en finansiell tillgång i enlighet med punkterna 4.1.1–4.1.5 till**

a) **upplupet anskaffningsvärde,**

b) **verkligt värde via övrigt totalresultat, eller**

c) **verkligt värde via resultatet.**

5.2.2 Ett företag ska tillämpa nedskrivningskraven i avsnitt 5.5 på finansiella tillgångar som värderas till upplupet anskaffningsvärde i enlighet med punkt 4.1.2 samt på finansiella tillgångar som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A.

5.2.3 Ett företag ska tillämpa kraven på säkringsredovisning i punkterna 6.5.8–6.5.14 (och, i tillämpliga fall, i punkterna 89–94 i IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* för säkringsredovisning av verkligt värde för en portföljsäkring av ränterisk) på en finansiell tillgång som identifieras som en säkrad post<sup>(50)</sup>.

#### 5.3 EFTERFÖLJANDE VÄRDERING AV FINANSIELLA SKULDER

**5.3.1 Efter det första redovisningstillfället ska ett företag värdera en finansiell skuld i enlighet med punkterna 4.2.1–4.2.2.**

**5.3.2 Ett företag ska tillämpa kraven på säkringsredovisning i punkterna 6.5.8–6.5.14 (och, i tillämpliga fall, i punkterna 89–94 i IAS 39 för säkringsredovisning av verkligt värde för en portföljsäkring av ränterisk) på en finansiell skuld som identifieras som en säkrad post.**

<sup>(50)</sup> I enlighet med punkt 7.2.21 kan ett företag som redovisningsprincip välja att fortsätta att tillämpa kraven på säkringsredovisning i IAS 39 i stället för kraven i kapitel 6 i denna standard. Om ett företag har gjort detta val är hänvisningarna i denna standard till särskilda krav på säkringsredovisning i kapitel 6 inte relevanta. I stället tillämpar företaget relevanta krav på säkringsredovisning i IAS 39.

## 5.4 VÄRDERING AV UPPLUPET ANSKAFFNINGSVÄRDE

**Finansiella tillgångar***Effektivräntemetoden*

**5.4.1** Ränteintäkter ska beräknas med *effektivräntemetoden* (se bilaga A och punkterna B5.4.1–B5.4.7). Denna ska beräknas genom tillämpning av *effektivräntan* på det *redovisade bruttovärdet för en finansiell tillgång* med undantag av följande:

- a) Köpta eller utgivna kreditförsämrade finansiella tillgångar. För dessa finansiella tillgångar ska företaget tillämpa *kreditjusterad effektivränta* på en *finansiell tillgångs upplupna anskaffningsvärde* från första redovisningstillfället.
- b) Finansiella tillgångar som inte är köpta eller utgivna kreditförsämrade finansiella tillgångar men som senare har blivit *kreditförsämrade finansiella tillgångar*. För dessa finansiella tillgångar ska företaget tillämpa *effektivräntan* på den finansiella tillgångens upplupna anskaffningsvärde under efterföljande rapportperioder.

5.4.2 Ett företag som inom en rapportperiod beräknar ränteintäkter genom tillämpning av *effektivräntemetoden* på det upplupna anskaffningsvärdet för en finansiell tillgång i enlighet med punkt 5.4.1 b ska under efterföljande rapportperioder beräkna ränteintäkter genom tillämpning av *effektivräntan* på det redovisade bruttovärdet, om kreditrisken för det finansiella instrumentet förbättras så att den finansiella tillgången inte längre är kreditförsämrad och förbättringen objektivt kan hänföras till en händelse som inträffade efter det att kraven i punkt 5.4.1 b tillämpades (såsom en förbättring av låntagarens kreditbetyg).

*Modifiering av avtalsenliga kassaflöden*

5.4.3 När avtalsenliga kassaflöden från en finansiell tillgång omförhandlas eller på annat sätt modifieras och omförhandling eller modifiering inte leder till ett borttagande av den finansiella tillgången från redovisningen i enlighet med denna standard, ska företaget räkna om den finansiella tillgångens redovisade bruttovärde och redovisa en *modifieringsvinst eller -förlust*, i resultatet. Det redovisade bruttovärdet för den finansiella tillgången ska beräknas på nytt som nuvärdet för omförhandlade eller modifierade avtalsenliga kassaflöden som diskonteras med utgångspunkt i den finansiella tillgångens ursprungliga effektivränta (eller kreditjusterad effektivränta för köpta eller utgivna kreditförsämrade finansiella tillgångar) eller, i tillämpliga fall, den reviderade effektivräntan som har beräknats enligt punkt 6.5.10. Eventuella uppkomna utgifter eller arvoden justerar det redovisade värdet för den modifierade finansiella tillgången och skrivs av över återstående löptid för den modifierade finansiella tillgången.

*Bortskrivning*

**5.4.4** Ett företag ska direkt minska en finansiell tillgångs redovisade bruttovärde om företaget inte har några rimliga förväntningar på att återvinna en finansiell tillgång i sin helhet eller en del av den. En bortskrivning är ett borttagande från rapporten över finansiell ställning (se punkt B 3.2.16 r).

**Ändringar i grunden för fastställande av de avtalsenliga kassaflödena till följd av en referensräntereform**

5.4.5 Ett företag ska tillämpa punkterna 5.4.6–5.4.9 på en finansiell tillgång eller finansiell skuld om, och endast om, grunden för fastställande av de avtalsenliga kassaflödena för den finansiella tillgången eller den finansiella skulden ändras till följd av en referensräntereform. I detta syfte avser termen referensräntereform den marknadsomfattande reform av referensränta som beskrivs i punkt 6.8.2.

5.4.6 Grunden för fastställande av de avtalsenliga kassaflödena för en finansiell tillgång eller finansiell skuld kan ändras

- a) genom en ändring av de avtalsvillkor som angavs vid det första redovisningstillfället för det finansiella instrumentet (t.ex. att avtalsvillkoren ändras för att byta ut referensräntan mot en alternativ referensränta),

- b) på ett sätt som inte beaktades – eller övervägdes – i avtalsvillkoren vid den första redovisningen av det finansiella instrumentet, utan att avtalsvillkoren ändras (t.ex. att metoden som används för beräkning av referensräntan ändras utan att avtalsvillkoren ändras), och/eller
- c) på grund av aktivering av ett befintligt avtalsvillkor (t.ex. att en befintlig reservklausul utlöses).

5.4.7 Som en lättnadsregel ska ett företag tillämpa punkt B5.4.5 för att redovisa en ändring i grunden för fastställande av de avtalsenliga kassaflödena för en finansiell tillgång eller finansiell skuld som krävs till följd av en referensräntereform. Denna lättnadsregel gäller endast sådana ändringar och i den mån ändringen krävs till följd av en referensräntereform (se även punkt 5.4.9). I detta syfte krävs en ändring i grunden för fastställande av de avtalsenliga kassaflödena till följd av en referensräntereform om, och endast om, båda följande villkor är uppfyllda:

- a) Ändringen är nödvändig som en direkt konsekvens av en referensräntereform, och
- b) den nya grunden för fastställande av de avtalsenliga kassaflödena är ekonomiskt likvärdig med den föregående grunden (dvs. den grund som användes omedelbart före ändringen).

5.4.8 Exempel på ändringar som leder till en ny grund för fastställande av de avtalsenliga kassaflödena som är ekonomiskt likvärdig med den föregående grunden (dvs. den grund som användes omedelbart före ändringen):

- a) Utbyte av en befintlig referensränta som använts för att fastställa de avtalsenliga kassaflödena för en finansiell tillgång eller finansiell skuld mot en alternativ referensränta – eller genomförande av en sådan referensräntereform genom ändring av den metod som används för att beräkna referensräntan – med tillägg av en fast spread som krävs för att kompensera för skillnaden i grund mellan den befintliga referensräntan och den alternativa referensräntan.
- b) Ändringar av återställningsperiod, återställningsdatum eller antalet dagar mellan kupongbetalningsdatum för att genomföra en referensräntereform.
- c) Tillägg av ett reservvillkor till avtalsvillkoren för en finansiell tillgång eller en finansiell skuld så att förändringar enligt a och b ovan kan genomföras.

5.4.9 Om det görs ändringar av en finansiell tillgång eller finansiell skuld utöver de ändringar i grunden för fastställande av de avtalsenliga kassaflödena som krävs enligt en referensräntereform ska företaget först tillämpa lättnadsregeln i punkt 5.4.7 på de ändringar som krävs på grund av referensräntereformen. Därefter ska företaget tillämpa de tillämpliga kraven i denna standard på alla ytterligare ändringar på vilka lättnadsregeln inte är tillämplig. Om den ytterligare ändringen inte leder till att den finansiella tillgången eller finansiella skulden tas bort från rapporten över finansiell ställning ska företaget tillämpa punkt 5.4.3 eller punkt B5.4.6, enligt vad som är tillämpligt, för att redovisa denna ytterligare ändring. Om den ytterligare ändringen leder till att den finansiella tillgången eller finansiella skulden tas bort från rapporten över finansiell ställning ska företaget tillämpa kraven för borttagande från rapporten över finansiell ställning.

## 5.5 NEDSKRIVNINGAR

### **Redovisning av förväntade kreditförluster**

#### *Allmän riktlinje*

5.5.1 Ett företag ska redovisa en förlustreserv för förväntade kreditförluster på en finansiell tillgång som värderas i enlighet med punkterna 4.1.2 eller 4.1.2A, en leasingfordran, en avtalstillgång eller ett låneåtagande och ett finansiellt garantiavtal som nedskrivningskraven tillämpas på i enlighet med punkterna 2.1 g, 4.2.1 c och 4.2.1 d.

- 5.5.2 Ett företag ska tillämpa nedskrivningskraven för redovisning och värdering av en förlustreserv för finansiella tillgångar som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A. Dock ska förlustreserven redovisas i övrigt totalresultat och ska inte minska det redovisade värdet för den finansiella tillgången i rapporten över finansiell ställning.
- 5.5.3 Om inte annat följer av punkterna 5.5.13–5.5.16, per varje balansdag, ska ett företag värdera förlustreserven för ett finansiellt instrument till ett belopp som motsvarar de *föväntade kreditförlusterna för återstående löptid* om kreditrisken för det finansiella instrumentet har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället.
- 5.5.4 Syftet med nedskrivningskraven är att redovisa de föväntade kreditförlusterna för återstående löptid för alla finansiella instrument för vilka det har skett betydande ökning av kreditrisken sedan det första redovisningstillfället, antingen bedömt enskilt eller kollektivt, med beaktande av alla rimliga och verifierbara uppgifter, inklusive framåtblickande sådana.
- 5.5.5 Om inte annat följer av punkterna 5.5.13–5.5.16 ska ett företag på balansdagen värdera förlustreserven för ett finansiellt instrument till ett belopp som motsvarar *12 månaders föväntade kreditförluster* om kreditrisken för det finansiella instrumentet inte har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället.
- 5.5.6 För låneåtaganden och finansiella garantiavtal ska det datum då företaget blir avtalspart till det oåterkalleliga åtagandet anses vara dagen för det första redovisningstillfället vid tillämpningen av nedskrivningskraven.
- 5.5.7 Om ett företag har värderat en förlustreserv för ett finansiellt instrument till ett belopp som motsvarar de föväntade kreditförlusterna för återstående löptid under den föregående rapportperioden, men avgör på nuvarande balansdag att punkt 5.5.3 inte längre uppfylls, ska företaget beräkna en förlustreserv till ett belopp som motsvarar 12 månaders föväntade kreditförluster på nuvarande balansdag.
- 5.5.8 Ett företag ska redovisa det belopp av föväntade kreditförluster (eller återläggning) som krävs för att justera förlustreserven på balansdagen till det belopp som ska redovisas i enlighet med denna standard som en *nedskrivningsvinst eller -förlust* i resultatet.

*Bestämning av betydande ökning av kreditrisk*

- 5.5.9 Per varje balansdag ska företaget bedöma om kreditrisken för ett finansiellt instrument har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället. Vid denna bedömning ska företaget använda förändringen i risken för ett fallissemang under det finansiella instrumentets föväntade löptid i stället för förändringen i föväntade kreditförluster. För att göra denna bedömning ska företaget jämföra risken för fallissemang för ett finansiellt instrument på balansdagen med risken för fallissemang för ett finansiellt instrument vid första redovisningstillfället och beakta rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser, som vittnar om betydande ökning av kreditrisk efter det första redovisningstillfället.
- 5.5.10 Ett företag får förutsätta att kreditrisken för ett finansiellt instrument inte har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället om det finansiella instrumentet fastställs ha en låg kreditrisk på balansdagen (se punkterna B5.5.22–B5.5.24).

- 5.5.11 Om rimliga och verifierbara långsiktiga uppgifter är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser kan ett företag inte enbart förlita sig på information om *förfall till betalning* när det fastställs om kreditrisken har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället. När uppgifter som är mer långsiktiga än uppgifter om förfallna betalningar (antingen individuellt eller kollektivt) inte är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser kan ett företag använda information om förfall till betalning för att avgöra om det har skett betydande ökning av kreditrisken efter det första redovisningstillfället. Oberoende av hur företag bedömer betydande ökning av kreditrisken finns det en motbevisbar presumtion att kreditrisken för en finansiell tillgång har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället när avtalsenliga betalningar är förfallna till betalning med mer än 30 dagar. Ett företag kan motbevisa denna presumtion om företaget har rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser som visar att kreditrisken inte har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället även om de avtalsenliga betalningarna är förfallna till betalning med mer än 30 dagar. När ett företag fastställer att det har skett betydande ökning av kreditrisken före avtalsenliga betalningar är förfallna till betalning med mer än 30 dagar gäller inte den motbevisbara presumtionen.

#### *Modifierade finansiella tillgångar*

- 5.5.12 Om avtalsenliga kassaflöden från en finansiell tillgång har omförhandlats eller modifierats och den finansiella tillgången inte har tagits bort från rapporten över finansiell ställning ska företaget bedöma om det har skett en betydande ökning i kreditrisk för det finansiella instrumentet i enlighet med punkt 5.5.3 genom att jämföra
- risken för ett fallissemang på balansdagen (baserat på de modifierade avtalsvillkoren), och
  - risken för ett fallissemang vid första redovisningstillfället (grundat på de ursprungliga, omodifierade avtalsvillkoren).

#### *Köpta eller utgivna kreditförsämrade finansiella tillgångar*

- 5.5.13 **Trots punkterna 5.5.3 och 5.5.5 ska företaget på balansdagen endast redovisa ackumulerade förändringar i förväntade kreditförluster för återstående löptid sedan det första redovisningstillfället som en förlustreserv för köpta eller utgivna kreditförsämrade finansiella tillgångar.**
- 5.5.14 Per varje balansdag ska företaget i resultatet redovisa förändringen i förväntade kreditförluster för återstående löptid som en nedskrivningsvinst eller -förlust. Ett företag ska redovisa positiva förändringar i förväntade kreditförluster för återstående löptid som en nedskrivningsvinst, även om de totala förväntade kreditförlusterna är lägre än de förväntade kreditförlusterna i de uppskattade kassaflödena vid det första redovisningstillfället.

#### **Förenklad metod för kundfordringar, avtalstillgångar och leasingfordringar**

- 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**
- kundfordringar eller avtalstillgångar som härrör från transaktioner som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 15, och**
    - som inte innehåller en betydande finansieringskomponent i enlighet med IFRS 15 (eller när företaget tillämpar en lättnadsregel enligt punkt 63 i IFRS 15, eller**
    - som innehåller en betydande finansieringskomponent i enlighet med IFRS 15, om företaget som sin redovisningsprincip väljer att värdera en förlustreserv till ett belopp som motsvarar de förväntade kreditförlusterna för återstående löptid; denna redovisningsprincip ska tillämpas på alla sådana kundfordringar eller avtalstillgångar men får tillämpas separat på kundfordringar och avtalstillgångar,**



- 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.**

5.5.16 Ett företag kan välja sina redovisningsprinciper för kundfordringar, leasingfordringar och avtalstillgångar oberoende av varandra.

#### Värdering av förväntade kreditförluster

5.5.17 **Ett företag ska värdera förväntade kreditförluster från ett finansiellt instrument på ett sätt som återspeglar**

- a) **ett objektivt och sannolikhetsvägt belopp som bestäms genom att utvärdera ett intervall av möjliga utfall,**

- b) **pengarnas tidsvärde, och**

- c) **rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser på balansdagen för tidigare händelser, nuvarande förhållanden och prognoser för framtida ekonomiska förutsättningar.**

5.5.18 Vid mätning av förväntade kreditförluster behöver ett företag inte nödvändigtvis identifiera varje tänkbart scenario. Det ska dock beakta risken eller sannolikheten att en förlust uppstår genom att överväga möjligheten att en kreditförlust uppstår samt möjligheten att någon kreditförlust inte inträffar, även om möjligheten att en kreditförlust inträffar är mycket liten.

5.5.19 Den maximala period som ska beaktas vid värdering av förväntade kreditförluster är den maximala avtalsperiod (inbegripet möjlighet till förlängning) under vilken företaget är exponerat för kreditrisk och inte en längre period, även om en längre period är förenlig med affärspraxis.

5.5.20 Vissa finansiella instrument omfattar både ett lån och ett outnyttjat åtagande och företagets avtalsenliga möjlighet att kräva återbetalning och ta tillbaka det outnyttjade åtagandet begränsar inte företagets exponering för kreditförluster till avtalets avtalsenliga uppsägningstid. För sådana finansiella instrument, och endast dessa finansiella instrument, ska företaget värdera förväntade kreditförluster under den period som företaget är exponerat för kreditrisk och förväntade kreditförluster inte skulle mildras av riskhanteringsåtgärderna, även om denna period är längre än den maximala avtalstiden.

5.6 OMKLASSIFICERING AV FINANSIELLA TILLGÅNGAR

5.6.1 Om ett företag omklassificerar finansiella tillgångar i enlighet med punkt 4.4.1 ska det tillämpa omklassificeringen framåtriktat från *dagen för omklassificeringen*. Företaget ska inte räkna om tidigare redovisade vinster och förluster (inklusive nedskrivningsvinster eller -förluster) eller ränta. Punkterna 5.6.2–5.6.7 fastställer kraven för omklassificeringar.

5.6.2 **Om ett företag omklassificerar en finansiell tillgång från värderingskategorin upplupet anskaffningsvärde till verkligt värde via värderingskategorin resultaträkning värderas dess verkliga värde på dagen för omklassificeringen. Eventuell vinst eller förlust som uppstår genom en skillnad mellan den finansiella tillgångens tidigare upplupna anskaffningsvärde och verkligt värde redovisas i resultatet.**

- 5.6.3** Om ett företag omklassificerar en finansiell tillgång från värderingskategorin verkligt värde via resultatet till värderingskategorin upplupet anskaffningsvärde blir dess verkliga värde på dagen för omklassificeringen dess nya redovisade bruttovärde. (Se punkt B5.6.2 för vägledning om bestämning av en effektivränta och en förlustreserv på dagen för omklassificeringen.)
- 5.6.4** Om ett företag omklassificerar en finansiell tillgång från värderingskategorin upplupet anskaffningsvärde till värderingskategorin verkligt värde via övrigt totalresultat värderas dess verkliga värde på dagen för omklassificeringen. Eventuell vinst eller förlust som uppstår genom en skillnad mellan den finansiella tillgångens tidigare upplupna anskaffningsvärde och verkligt värde redovisas i övrigt totalresultat. Effektivräntan och värderingen av förväntade kreditförluster justeras inte till följd av omklassificeringen. (Se punkt B5.6.1).
- 5.6.5** Om ett företag omklassificerar en finansiell tillgång från värderingskategorin verkligt värde via övrigt totalresultat till värderingskategorin upplupet anskaffningsvärde omklassificeras denna finansiella tillgång till dess verkliga värde på dagen för omklassificeringen. Den ackumulerade vinst eller förlust som tidigare redovisats i övrigt totalresultat ska emellertid tas bort från eget kapital och justeras mot den finansiella tillgångens verkliga värde på dagen för omklassificeringen. Resultatet blir att den finansiella tillgången, på dagen för omklassificeringen, värderas som om den alltid hade värderats till upplupet anskaffningsvärde. Denna justering påverkar övrigt totalresultat men inte resultatet och därför är det inte en omklassificeringsjustering (se IAS 1 *Utförning av finansiella rapporter*). Effektivräntan och värderingen av förväntade kreditförluster justeras inte till följd av omklassificeringen. (Se punkt B5.6.1).
- 5.6.6** Om ett företag omklassificerar en finansiell tillgång från värderingskategorin verkligt värde via resultatet till värderingskategorin verkligt värde via övrigt totalresultat fortsätter den finansiella tillgången att värderas till verkligt värde. (Se punkt B5.6.2 för vägledning om bestämning av en effektivränta och en förlustreserv på dagen för omklassificeringen.)
- 5.6.7** Om ett företag omklassificerar en finansiell tillgång från värderingskategorin verkligt värde via övrigt totalresultat till värderingskategorin verkligt värde via resultatet fortsätter den finansiella tillgången att värderas till verkligt värde. Den ackumulerade vinst eller förlust som tidigare redovisats i övrigt totalresultat omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1) per dagen för omklassificeringen.
- 5.7** VINSTER OCH FÖRLUSTER
- 5.7.1** En vinst eller förlust på en finansiell tillgång eller finansiell skuld som värderas till verkligt värde ska redovisas i resultatet såvida inte
- a) den är del av ett säkringsförhållande (se punkterna 6.5.8–6.5.14 och, i tillämpliga fall, punkterna 89–94 i IAS 39 för säkringsredovisning av verkligt värde för en portföljsäkring av ränterisk),
  - b) den är en investering i ett egetkapitalinstrument och företaget har valt att redovisa vinster och förluster från den investeringen i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5,
  - c) den är en finansiell skuld som identifieras som värderad till verkligt värde via resultatet och företaget är skyldigt att redovisa effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.7, eller

- d) den är en finansiell tillgång som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A och företaget är skyldigt att redovisa vissa förändringar i verkligt värde i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.10.

5.7.1A Utdelningar redovisas i resultatet endast i följande fall:

- a) Företagets rätt att erhålla betalning av utdelningen är fastslagen.
- b) Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med utdelningen kommer att tillfalla företaget.
- c) Utdelningen kan värderas på ett tillförlitligt sätt.

5.7.2 En vinst eller förlust på en finansiell tillgång som värderas till upplupet anskaffningsvärde och inte är del av ett säkringsförhållande (se punkterna 6.5.8–6.5.14 och punkterna 89–94 i IAS 39 för säkringsredovisning av verkligt värde för en portföljsäkring av ränterisk) ska redovisas i resultatet när den finansiella tillgången tas bort från rapporten över finansiell ställning, omklassificeras i enlighet med punkt 5.6.2, genom periodisering eller i syfte att redovisa nedskrivningsvinster eller -förluster. Företaget ska tillämpa punkterna 5.6.2 och 5.6.4 om det omklassificerar finansiella tillgångar ur värderingskategorin upplupet anskaffningsvärde. En vinst eller förlust på en finansiell skuld som värderas till upplupet anskaffningsvärde och inte är del av ett säkringsförhållande (se punkterna 6.5.8–6.5.14 och punkterna 89–94 i IAS 39 för säkringsredovisning av verkligt värde för en portföljsäkring av ränterisk) ska redovisas i resultatet när den finansiella skulden tas bort från rapporten över finansiell ställning samt genom periodisering. (Se punkt B5.7.2 för vägledning om valutakursvinster eller valutakursförluster.)

5.7.3 En vinst eller förlust på finansiella tillgångar eller finansiella skulder som är säkringsposter i ett säkringsförhållande ska redovisas i enlighet med punkterna 6.5.8–6.5.14 och, om tillämpligt, punkterna 89–94 i IAS 39 för säkringsredovisning av verkligt värde för en portföljsäkring av ränterisk.

5.7.4 Om ett företag redovisar finansiella tillgångar genom att använda likvidagsredovisning (se punkterna 3.1.2, B3.1.3 och B3.1.6) redovisas inte eventuella förändringar i det verkliga värdet för tillgången som ska erhållas under perioden mellan affärsdag och likviddag för tillgångar som är värderade till upplupet anskaffningsvärde. För tillgångar som värderas till verkligt värde ska emellertid förändringar i verkligt värde redovisas i resultatet eller i övrigt totalresultat, enligt vad som är lämpligt i enlighet med punkt 5.7.1. Med affärsdag avses dagen för det första redovisningstillfället för tillämpning av nedskrivningskraven.

#### Investeringar i egetkapitalinstrument

5.7.5 Vid första redovisningstillfället kan ett företag göra ett oåterkalleligt val att i övrigt totalresultat redovisa efterföljande förändringar av det verkliga värdet för en investering i ett egetkapitalinstrument som ingår i tillämpningsområdet för denna standard som varken *innehåller för handel* eller är en villkorad köpeskilling som erkänns av en förvärvare i samband med ett rörelseförvärv som omfattas av IFRS 3. (Se punkt B5.7.3 för vägledning om valutakursvinster eller valutakursförluster.)

5.7.6 Om ett företag gör valet i punkt 5.7.5 ska det redovisa utdelningar från den investeringen i resultatet i enlighet med punkt 5.7.1A.

**Skulder som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet**

5.7.7 Ett företag ska redovisa en vinst eller förlust på en finansiell skuld som identifieras som värderad till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 4.2.2 eller punkt 4.3.5 enligt följande:

a) Den förändring i verkligt värde för den finansiella skulden som härrör från förändringar i kreditrisk för den skulden ska redovisas i övrigt totalresultat (se punkterna B5.7.13–B5.7.20), och

b) det återstående beloppet för förändringen i verkligt värde för skulden ska redovisas i resultatet

såvida inte behandlingen av effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk enligt a skulle skapa eller förstärka en bristande överensstämmelse i resultatet (i vilket fall punkt 5.7.8 är tillämplig). Punkterna B5.7.5–B5.7.7 och B5.7.10–B5.7.12 ger vägledning om hur man fastställer huruvida en bristande överensstämmelse i redovisningen kommer att skapas eller utökas.

5.7.8 Om kraven i punkt 5.7.7 skulle skapa eller förstärka en bristande överensstämmelse i resultatet ska företaget ta upp alla vinster eller förluster på skulden (inbegripet effekterna av förändringar i kreditrisk för skulden) i resultatet.

5.7.9 Trots kraven i punkterna 5.7.7 och 5.7.8 ska företag i resultatet ta upp alla vinster och förluster på låneåtaganden och finansiella garantiavtal som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet.

**Tillgångar som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat**

5.7.10 En vinst eller förlust på en finansiell tillgång som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A ska redovisas i övrigt totalresultat, förutom vad gäller nedskrivningsvinster eller -förluster (se avsnitt 5.5) och valutavinster och valutaförluster (se punkterna B5.7.2–B5.7.2A) till dess att den finansiella tillgången tas bort från rapporten över finansiell ställning eller omklassificeras. När en finansiell tillgång tas bort från rapporten över finansiell ställning omklassificeras den ackumulerade vinsten eller förlusten som tidigare redovisats i övrigt totalresultat från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1). Om en finansiell tillgång omklassificeras från värderingskategorin verkligt värde via övrigt totalresultat ska företaget redovisa den ackumulerade vinst eller förlust som tidigare redovisades i övrigt totalresultat i enlighet med punkterna 5.6.5 och 5.6.7. Ränta beräknad enligt effektivräntemetoden tas upp i resultatet.

5.7.11 Enligt beskrivningen i punkt 5.7.10 är de belopp som redovisas i resultatet desamma som de belopp som skulle ha redovisats i resultatet om den finansiella tillgången hade värderats till upplupet anskaffningsvärde om en finansiell tillgång värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A.

**KAPITEL 6 Säkringsredovisning**

6.1 SYFTE OCH OMFATTNING FÖR SÄKRINGSREDOVISNING

6.1.1 Syftet med säkringsredovisning är att, i de finansiella rapporterna, redovisa effekten av ett företags riskhantering som använder finansiella instrument för att hantera exponering som härrör från särskilda risker som skulle kunna påverka resultatet (eller övrigt totalresultat, vid investeringar i egetkapitalinstrument för vilka ett företag har valt att redovisa förändringar i verkligt värde i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5). Denna ansats syftar till att presentera sammanhanget för säkringsinstrument för vilka säkringsredovisning tillämpas för att ge insikt i deras mål och effekt.

6.1.2 Ett företag kan välja att utse ett säkringsförhållande mellan ett säkringsinstrument och en säkrad post i enlighet med punkterna 6.2.1–6.3.7 och B6.2.1–B6.3.25. För säkringsförhållanden som uppfyller kvalificeringskriterierna ska företaget redovisa vinsten eller förlusten på säkringsinstrumentet och den säkrade posten i enlighet med punkterna 6.5.1–6.5.14 och B6.5.1–B6.5.28. Om den säkrade posten är en grupp av poster ska företaget uppfylla de ytterligare kraven i punkterna 6.6.1–6.6.6 och B6.6.1–B6.6.16.

6.1.3 För en säkring av verkligt värde avseende ränterisikexponeringen för en portfölj med finansiella tillgångar eller finansiella skulder (och endast för en sådan säkring) kan ett företag tillämpa kraven på säkringsredovisning i IAS 39 i stället för kraven i denna standard. I sådant fall ska företaget också tillämpa de särskilda kraven på säkringsredovisning av verkligt värde för en portföljsäkring av ränterisk och identifiera som den säkrade posten en andel som är ett valutabelopp (se punkterna 81A, 89A och VT114–VT132 i IAS 39).

## 6.2 SÄKRINGSINSTRUMENT

### **Instrument som uppfyller villkoren för säkringsredovisning**

6.2.1 Ett derivat som värderas till verkligt värde via resultatet kan identifieras som ett säkringsinstrument, förutom vad gäller vissa utfärdade optioner (se punkt B6.2.4).

6.2.2 En finansiell tillgång som inte är ett derivat eller en finansiell skuld som inte är ett derivat som värderas till verkligt värde via resultatet kan identifieras som ett säkringsinstrument såvida den inte är en finansiell skuld som identifieras som värderad till verkligt värde via resultatet för vilket beloppet av de förändringar i verkligt värde som härrör från förändringar i kreditrisk för den skulden redovisas i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.7. För en säkring av valutarisk kan emellertid valutarisken för en finansiell tillgång som inte är ett derivat eller en finansiell skuld som inte är ett derivat identifieras som ett säkringsinstrument förutsatt att detta inte är en investering i ett egetkapitalinstrument för vilket företaget har valt att redovisa förändringar i verkligt värde i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5.

6.2.3 För säkringsredovisning kan endast kontrakt med en extern part (dvs. som står utanför den koncern eller det enskilda företag som rapporteringen gäller) identifieras som säkringsinstrument.

### **Identifiering av säkringsinstrument**

6.2.4 Instrument som uppfyller villkoren måste identifieras som ett säkringsinstrument i sin helhet. De enda tillåtna undantagen är

- a) att skilja realvärdet och tidsvärdet åt i ett optionsavtal och som säkringsinstrument identifiera endast förändringen i optionens realvärde och inte dess tidsvärde (se punkterna 6.5.15 och B6.5.29–B6.5.33),
- b) att skilja på terminsdelen och avistadelen i ett terminskontrakt och endast identifiera förändringarna i värdet för avistadelen i ett terminskontrakt som ett säkringsinstrument, och inte terminsdelen; likaså kan valutabasisspreaden åtskiljas och exkluderas från identifieringen av ett finansiellt instrument som säkringsinstrument (se punkterna 6.5.16 och B6.5.34–B6.5.39), och
- c) en andel av hela säkringsinstrumentet, exempelvis 50 procent av det nominella beloppet, kan identifieras som säkringsinstrumentet i ett säkringsförhållande. Ett säkringsinstrument får dock inte identifieras för en del av denna förändring i verkligt värde som härrör från endast en del av den period under vilken säkringsinstrumentet förblir utestående.

6.2.5 Ett företag kan betrakta tillsammans, och gemensamt identifiera en kombination av följande (inklusive när den risk eller de risker som uppkommer från vissa säkringsinstrument kvittar dem som härrör från andra) som säkringsinstrument:

a) Derivat eller en del av dem.

b) Instrument som inte är derivat eller en del av dem.

6.2.6 Ett derivatinstrument som kombinerar en utfärdad option och en köpt option (t.ex. en räntecollar) uppfyller inte villkoren för ett säkringsinstrument om det, i praktiken, är en utfärdad nettooption per tidpunkten för identifieringen (såvida det inte uppfyller villkoren enligt punkt B6.2.4). På motsvarande sätt kan två eller flera instrument (eller delar av dem) gemensamt identifieras som säkringsinstrumentet endast om kombinationen av dem, i praktiken, inte är en utfärdad nettooption per tidpunkten för identifieringen (såvida det inte uppfyller villkoren enligt punkt B6.2.4).

6.3 SÄKRADE POSTER

**Poster som uppfyller villkoren för att vara säkrade poster**

6.3.1 En säkrad post kan vara en redovisad tillgång eller skuld, ett ej redovisat *bindande åtagande*, en *prognostiserad transaktion* eller en nettoinvestering i en utlandsverksamhet. Den säkrade posten kan vara

a) **en enskild post, eller**

b) **en grupp av poster (med förbehåll för punkterna 6.6.1–6.6.6 och B6.6.1–B6.6.16).**

En säkrad post kan också vara en del av en sådan post eller grupp av poster (se punkterna 6.3.7 och B6.3.7–B6.3.25).

6.3.2 Den säkrade posten måste kunna värderas på ett tillförlitligt sätt.

6.3.3 Om den säkrade posten är en prognostiserad transaktion (eller en del därav) måste transaktionen vara mycket sannolik.

6.3.4 En aggregerad exponering som är en kombination av en exponering som kan uppfylla villkoren för en säkrad post i enlighet med punkt 6.3.1 och ett derivat kan identifieras som en säkrad post (se punkterna B6.3.3–B6.3.4). Detta inbegriper en prognostiserad transaktion på en aggregerad exponering (dvs. ej bindande men förväntade framtida transaktioner som ger upphov till en exponering och ett derivat) om den aggregerade exponeringen är mycket sannolik och, när den redan har uppstått och därför inte längre är en prognos, är möjlig som en säkrad post.

6.3.5 När det gäller säkringsredovisning kan endast tillgångar, skulder, bindande åtaganden och mycket sannolika prognostiserade transaktioner med en extern part identifieras som säkrade poster. Säkringsredovisning kan tillämpas på transaktioner mellan företag i samma koncern endast i dessa företags individuella eller separata finansiella rapporter och inte i koncernredovisningen, förutom i koncernredovisning för ett investmentföretag, såsom det definieras i IFRS 10, där transaktioner mellan investmentföretaget och dess dotterföretag som värderas till verkligt värde via resultatet inte elimineras i koncernredovisningen.

- 6.3.6 Genom undantag från punkt 6.3.5 kan emellertid valutarisken för en koncernintern monetär post (exempelvis en skuld/fordran mellan två dotterföretag) uppfylla villkoren för en säkrad post i koncernredovisningen om den leder till en exponering för vinster eller förluster i utländsk valuta som inte elimineras i koncernredovisningen i enlighet med IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser*. I enlighet med IAS 21 kan valutakursvinster och valutakursförluster som uppstår på grund av koncerninternerna monetära poster inte helt elimineras mot andra koncerninternerna mellanhavanden om den monetära posten ingår i en transaktion mellan två företag i koncernen som använder olika funktionella valutor. Dessutom kan valutarisken för en mycket sannolik prognostiserad transaktion uppfylla villkoren för en säkrad post i koncernredovisningen under förutsättning att transaktionen är uttryckt i en annan valuta än den funktionella valutan för det företag som är part i transaktionen och valutarisken kommer att påverka koncernens resultat.

#### **Identifiering av säkrade poster**

- 6.3.7 Ett företag kan identifiera en post i sin helhet eller en del av en post som den säkrade posten i ett säkringsförhållande. En hel post omfattar alla ändringar i kassaflöden eller verkligt värde för en post. En del omfattar mindre än hela förändringen i verkligt värde eller variabilitet i kassaflödet för en post. I sådana fall kan ett företag endast identifiera följande typer av komponenter (även i kombination) som säkrade poster:
- a) Enbart ändringar i kassaflödena eller det verkliga värdet för en post som är hänförlig till en viss risk eller vissa risker (riskkomponent), under förutsättning att, baserat på en bedömning inom ramen för den särskilda marknadsstrukturen, riskkomponenten går att identifiera separat och kan värderas på ett tillförlitligt sätt (se punkterna B6.3.8–B6.3.15). Riskkomponenter innehåller en identifiering av enbart ändringar i kassaflödena eller det verkliga värdet för en säkrad post över eller under ett angivet pris eller annan variabel (en ensidig risk).
  - b) En eller flera utvalda avtalsenliga kassaflöden.
  - c) Komponenter av ett nominellt belopp, dvs. en viss specificerad del av ett belopp för en post (se punkterna B6.3.16–B6.3.20).

#### 6.4 VILLKOR FÖR SÄKRINGSREDOVISNING

##### **6.4.1 Ett säkringsförhållande uppfyller endast villkoren för säkringsredovisning om samtliga följande kriterier är uppfyllda:**

- a) **Säkringsförhållandet består endast av möjliga säkringsinstrument och möjliga säkrade poster.**
- b) I början av säkringsförhållandet finns det en formell identifiering och dokumentation med avseende på säkringsförhållandet samt företagets mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen. Denna dokumentation ska omfatta identifiering av säkringsinstrumentet, den säkrade posten, karaktären hos den risk som säkras samt hur företaget kommer att bedöma huruvida ett säkringsförhållande uppfyller säkringseffektivitetskraven (inklusive dess analys av källorna till säkringsineffektivitet och hur det fastställer *säkringskvoten*).
- c) **Säkringsförhållandet uppfyller samtliga följande säkringseffektivitetskrav:**
  - i) **Det föreligger ett ekonomiskt samband mellan den säkrade posten och säkringsinstrumentet (se punkterna B6.4.4–B6.4.6),**
  - ii) **effekten av kreditrisken dominerar inte de förändringar som följer av det ekonomiska sambandet (se punkterna B6.4.7–B6.4.8), och**

- iii) säkringskvoten för säkringsförhållandet är densamma som den som följer av den kvantitet av den säkrade posten som företaget faktiskt säkrar och den kvantitet av säkringsinstrumentet som företaget faktiskt använder för att säkra mängden säkrade poster. Denna identifiering ska emellertid inte återspegla en obalans mellan viktningen av en säkrad post och säkringsinstrumentet som skulle skapa säkringsineffektivitet (oavsett om den redovisas eller inte) som skulle kunna leda till ett utfall i redovisningen som skulle vara oförenligt med säkringsredovisningens syfte (se punkterna B6.4.9–B6.4.11).

## 6.5 REDOVISNING AV GODKÄNDA SÄKRINGSFÖRHÅLLANDEN

**6.5.1** Ett företag tillämpar säkringsredovisning på säkringsförhållanden som uppfyller kvalificeringskriterierna i punkt 6.4.1 (vilket inbegriper företagets beslut att identifiera säkringsförhållandet).

**6.5.2** Det finns tre slags säkringsförhållanden:

- a) **Säkring av verkligt värde:** en säkring av exponeringen för förändringar i verkligt värde för en redovisad tillgång eller skuld eller ett oredovisat bindande åtagande, eller en del av en sådan post, som är hänförlig till en viss risk och som skulle kunna påverka resultatet.
- b) **Kassaflödessäkring:** en säkring av exponeringen för variabilitet i kassaflöden som är hänförliga till en viss risk som är kopplad till alla, eller en del av, en redovisad tillgång eller skuld (såsom alla eller vissa framtida räntebetalningar på en skuld med rörlig ränta) eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion och som skulle kunna påverka resultatet.
- c) **Säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet enligt definitionen i IAS 21.**

**6.5.3** Om den säkrade posten är ett egetkapitalinstrument för vilket företaget har valt att redovisa förändringar i verkligt värde i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5 ska den säkrade exponering som avses i punkt 6.5.2 a vara en som skulle kunna påverka övriga totalresultat. I detta fall, och endast i detta fall, redovisas säkringsineffektivitet i övrigt totalresultat.

**6.5.4** En säkring av en utländsk valutarisk i ett bindande åtagande kan redovisas som en säkring av verkligt värde eller en kassaflödessäkring.

**6.5.5** Om ett säkringsförhållande inte längre uppfyller säkringseffektivitetskraven avseende säkringskvoten (se punkt 6.4.1 c iii), men målet med riskhantering för det identifierade säkringsförhållandet förblir detsamma, ska företaget justera säkringskvoten för säkringsförhållandet så att det uppfyller kvalificeringskriterierna igen (detta kallas i denna standard för "omfördelning" – se punkterna B6.5.7–B6.5.21).

**6.5.6** Ett företag ska framåtriktat upphöra med säkringsredovisning endast när säkringsförhållandet (eller en del av ett säkringsförhållande) inte längre uppfyller kvalificeringskriterierna (efter beaktande av eventuell omfördelning av säkringsförhållandet, om tillämpligt). Detta omfattar fall då säkringsinstrumentet förfaller eller säljs, avvecklas eller löses in. I detta syfte är ersättning eller överflyttning av ett säkringsinstrument till ett annat säkringsinstrument inte förfall eller avveckling om sådan ersättning eller överflyttning är en del av och stämmer överens med företagets dokumenterade riskhanteringsmål. Dessutom är det i detta sammanhang inte fråga om förfall eller avveckling av säkringsinstrumentet om



- a) parterna i ett säkringsinstrument till följd av gällande lagar och andra författningar eller införandet av lagar och andra författningar avtalar om att en eller flera clearingmotparter ersätter deras ursprungliga motpart och blir den nya motparten till var och en av parterna; i detta sammanhang är en clearingmotpart en central motpart (kallas ibland för "clearingorganisation" eller "clearingagentur") eller ett företag eller flera företag, exempelvis en clearingmedlem i en clearingorganisation eller en kund till en clearingmedlem i en clearingorganisation, som fungerar som motpart för att effektuera en central motparts clearing, när parterna i säkringsinstrumentet ersätter sina ursprungliga motparter med andra motparter uppfylls dock endast kravet i detta stycke om var och en av dessa parter effektuerar clearing med samma centrala motpart;
- b) **andra eventuella ändringar av säkringsinstrumentet är begränsade till de ändringar som är nödvändiga för att effektuera ett sådant utbyte av motparten; Sådana ändringar är begränsade till de som är i linje med de villkor som kunde förväntas om säkringsinstrumentet ursprungligen hade clearats med clearingmotparten. Dessa ändringar inbegriper ändringar i kraven på ställda säkerheter, rätten att kvitta utestående fordringar och skulder samt påförda avgifter.**

**Att upphöra med säkringsredovisning kan antingen påverka ett säkringsförhållande i sin helhet eller bara en del av den (då säkringsredovisning fortsätter under återstoden av säkringsförhållandet).**

6.5.7 Ett företag ska tillämpa

- a) punkt 6.5.10 när det upphör med säkringsredovisning för en säkring av verkligt värde för vilken den säkrade posten är (eller är en del av) ett finansiellt instrument värderat till upplupet anskaffningsvärde, och
- b) punkt 6.5.12 när det upphör med säkringsredovisning för kassaflödessäkringar.

**Säkring av verkligt värde**

6.5.8 Så länge en säkring av verkligt värde uppfyller kvalificeringskriterierna i punkt 6.4.1 ska säkringsförhållandet redovisas enligt följande:

- a) **Vinsten eller förlusten för säkringsinstrumentet ska redovisas i resultatet (eller i övrigt totalresultat om säkringsinstrumentet säkrar ett egetkapitalinstrument för vilket företaget har valt att redovisa förändringar i verkligt värde i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5).**
- b) **Säkringsvinsten eller -förlusten för den säkrade posten ska justera det redovisade värdet av den säkrade posten (om tillämpligt) och redovisas i resultatet. Om den säkrade posten är en finansiell tillgång (eller en del därav) som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A ska säkringsvinsten eller -förlusten för den säkrade posten redovisas i resultatet. Om den säkrade posten är ett egetkapitalinstrument för vilket företaget har valt att redovisa förändringar i verkligt värde i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5 ska dessa belopp dock förbli i övrigt totalresultat. När en säkrad post är ett oredovisat bindande åtagande (eller en del av ett sådant) ska den ackumulerade förändringen i verkligt värde för den säkrade posten efter sin identifiering redovisas som en tillgång eller skuld med en motsvarande vinst eller förlust redovisad i resultatet.**

6.5.9 När en säkrad post i en säkring av verkligt värde är ett bindande åtagande (eller en del av ett sådant) om att förvärva en tillgång eller ta på sig en skuld justeras det första redovisade värdet för tillgången eller skulden som är följden av att företaget uppfyller det bindande åtagandet för att inbegripa den ackumulerade förändringen i verkligt värde för den säkrade posten som redovisades i rapporten över finansiell ställning.

- 6.5.10 Varje justering som härrör från punkt 6.5.8 b ska periodiseras i resultatet om den säkrade posten är ett finansiellt instrument (eller en del därav) som värderas till upplupet anskaffningsvärde. Periodiseringen kan påbörjas så snart en justering finns och får inte påbörjas senare än när man upphör att justera för säkringsvinster och säkringsförluster. Periodiseringen baseras på en omräknad effektivränta per det datum när periodiseringen börjar. När det gäller en finansiell tillgång (eller en del därav) som är en säkrad post och som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A tillämpas periodisering på samma sätt, men till det belopp som motsvarar den ackumulerade vinst eller förlust som tidigare redovisats i enlighet med punkt 6.5.8 b i stället för genom att justera det redovisade värdet.

#### Kassaflödessäkringar

- 6.5.11 Så länge som en kassaflödessäkring uppfyller kvalificeringskriterierna i punkt 6.4.1 ska säkringsförhållandet redovisas enligt följande:
- a) Den separata komponenten i eget kapital som är förknippad med den säkrade posten (reserv som härrör från säkring av kassaflöden) ska justeras till det lägre av följande (i absoluta belopp):
    - i) Den ackumulerade vinsten eller förlusten från säkringsinstrumentet från den tidpunkt säkringen ingicks.
    - ii) Den ackumulerade förändringen i verkligt värde (nuvärde) för den säkrade posten (dvs. nuvärdet för den ackumulerade förändringen i det säkrade förväntade framtida kassaflödet) från den tidpunkt säkringen ingicks.
  - b) Den del av vinsten eller förlusten för säkringsinstrumentet som bestämts vara en effektiv säkring (dvs. den del som kvittas av en förändring i den reserv som härrör från säkring av kassaflöden som beräknats enligt a) ska redovisas i övrigt totalresultat.
  - c) Återstående vinst eller förlust för säkringsinstrumentet (eller eventuell vinst eller förlust som krävs för att balansera förändringen av den reserv som härrör från säkring av kassaflöden och som beräknats enligt a) är säkringsineffektivitet som ska redovisas i resultatet.
  - d) Det belopp som har ackumulerats i den reserv som härrör från säkring av kassaflöden i enlighet med a ska redovisas enligt följande:
    - i) Om en säkrad prognostiserad transaktion därefter leder till redovisning av en icke-finansiell tillgång eller en icke-finansiell skuld, eller en säkrad prognostiserad transaktion för en icke-finansiell tillgång eller icke-finansiell skuld blir ett bindande åtagande för vilket säkringsredovisning av verkligt värde tillämpas, ska företaget ta bort det beloppet från den reserv som härrör från säkring av kassaflöden och ta med det direkt i det första anskaffningsvärdet eller annat redovisat värde för tillgången eller skulden. Detta är inte en omklassificeringsjustering (se IAS 1) och följaktligen påverkar det inte övrigt totalresultat.
    - ii) För alla kassaflödessäkringar förutom dem som omfattas av i) ska detta belopp omklassificeras från den reserv som härrör från säkring av kassaflöden till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1) under samma period eller samma perioder under vilken eller vilka de säkrade förväntade framtida kassaflödena påverkar resultatet (såsom under de perioder där ränteintäkt eller räntekostnad redovisas eller när en prognostiserad försäljning inträffar).

**iii) Om detta belopp är en förlust och ett företag väntar sig att hela eller en del av förlusten inte kommer att återvinnas under en eller flera framtida perioder ska det dock omedelbart omklassificera det belopp som inte väntas bli återvunnet till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1).**

6.5.12 Om ett företag upphör med säkringsredovisning för en kassaflödessäkring (se punkterna 6.5.6 och 6.5.7 b) ska det redovisa det belopp som har ackumulerats i den reserv som härrör från säkring av kassaflöden i enlighet med punkt 6.5.11 a enligt följande:

- a) Om säkrade framtida kassaflöden fortfarande förväntas inträffa ska detta belopp kvarstå i den reserv som härrör från säkring av kassaflöden till dess att de framtida kassaflödena inträffar eller till dess att punkt 6.5.11 d iii tillämpas. När de framtida kassaflödena inträffar gäller punkt 6.5.11 d.
- b) Om säkrade framtida kassaflöden inte längre förväntas inträffa ska detta belopp omedelbart omklassificeras från den reserv som härrör från säkring av kassaflöden till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1). Ett säkrat framtida kassaflöde som det inte längre är mycket sannolikt att det inträffar kan fortfarande förväntas inträffa.

#### **Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet**

6.5.13 **Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet, inklusive en säkring av en monetär post som redovisas som en del av en nettoinvestering (se IAS 21), ska redovisas på ett liknande sätt som kassaflödessäkringar:**

- a) **Den del av vinsten eller förlusten för säkringsinstrumentet som bestämts vara en effektiv säkring ska redovisas i övrigt totalresultat (se punkt 6.5.11).**
- b) **Den ineffektiva delen ska redovisas i resultatet.**

6.5.14 **Den ackumulerade vinsten eller förlusten för säkringsinstrumentet som är hänförlig till den effektiva delen av säkringen och som har ackumulerats i valutaomräkningsreserven ska omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1) i enlighet med punkterna 48–49 i IAS 21 vid avyttring eller delavyttring av utlandsverksamheten.**

#### **Redovisning av optioners tidsvärde**

6.5.15 När ett företag skiljer realvärdet och tidsvärdet åt i ett optionsavtal och som säkringsinstrument endast identifierar förändringen i optionens realvärde (se punkt 6.2.4 a) ska det redovisa optionens tidsvärde enligt följande (se punkterna B6.5.29–B6.5.33):

- a) Ett företag ska särskilja optionernas tidsvärde genom den typ av säkrad post som optionen säkrar (se punkt B6.5.29):
  - i) En transaktionsrelaterad säkrad post, eller
  - ii) en tidsrelaterad säkrad post.
- b) Förändringen i verkligt värde av en options tidsvärde som säkrar en transaktionsrelaterad säkrad post ska redovisas i övrigt totalresultat i den mån den är hänförlig till den säkrade posten och ska ackumuleras i en separat komponent i eget kapital. Den ackumulerade förändringen i verkligt värde som härrör från optionens tidsvärde som har ackumulerats i en separat komponent i eget kapital ("beloppet") ska redovisas enligt följande:

- i) Om den säkrade posten därefter leder till redovisning av en icke-finansiell tillgång eller en icke-finansiell skuld, eller ett bindande åtagande för en icke-finansiell tillgång eller en icke-finansiell skuld för vilket säkringsredovisning av verkligt värde tillämpas, ska företaget ta bort beloppet från den separata komponenten i eget kapital och ta med den direkt i det första anskaffningsvärdet eller annat redovisat värde för tillgången eller skulden. Detta är inte en omklassificeringsjustering (se IAS 1) och påverkar följaktligen inte övrigt totalresultat.
- ii) För säkringsförhållanden som inte omfattas av i) ska beloppet omklassificeras från en separat komponent i eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1) under samma period eller samma perioder under vilken eller vilka det säkrade förväntade framtida kassaflödet påverkar resultatet (exempelvis när en prognostiserad försäljning inträffar).
- iii) Om hela eller en del av detta belopp inte förväntas återvinnas under en eller flera framtida perioder ska det belopp som inte väntas bli återvunnet omedelbart omklassificeras till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1).
- c) Förändringen i verkligt värde av en options tidsvärde som säkrar en tidsrelaterad säkrad post ska redovisas i övrigt totalresultat i den mån den är hänförlig till den säkrade posten och ska ackumuleras i en separat komponent i eget kapital. Tidsvärdet per tidpunkten för identifiering av en option som ett säkringsinstrument, i den mån den är hänförlig till den säkrade posten, ska periodiseras på ett systematiskt och rimligt sätt över den period under vilken säkringsjusteringen av optionens realvärde skulle kunna påverka resultatet (eller övrigt totalresultat, om den säkrade posten är ett egetkapitalinstrument för vilket företaget har valt att redovisa förändringar i verkligt värde i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5). Under varje rapportperiod ska därför periodiseringsbeloppet omklassificeras från en separat komponent i eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1). Om säkringsredovisningen upphör för det säkringsförhållande som omfattar ändringen i optionens realvärde som säkringsinstrument ska det nettobelopp (dvs. inklusive ackumulerade periodiseringar) som har ackumulerats i en separat komponent i eget kapital omedelbart omklassificeras till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1).

#### **Redovisning av terminsdelen av terminskontrakt och finansiella instruments valutabasissspread**

- 6.5.16 När ett företag skiljer terminsdelen och avistadelen åt i ett terminskontrakt och som säkringsinstrumentet endast identifierar förändringen i värdet för avistadelen i terminskontraktet, eller när ett företag avskiljer en valutabasissspread från ett finansiellt instrument och undantar det från identifieringen för det finansiella instrumentet som säkringsinstrumentet (se punkt 6.2.4 b) kan företaget tillämpa punkt 6.5.15 på terminsdelen av terminskontraktet eller valutabasissspreaden på samma sätt som den tillämpas på en options tidsvärde. I så fall ska företaget tillämpa vägledningen i punkterna B6.5.34–B6.5.39.

#### **6.6 SÄKRINGAR AV EN GRUPP AV POSTER**

##### **Möjligheten för en grupp av poster att vara den säkrade posten**

- 6.6.1 En grupp av poster (inbegripet en grupp av poster som utgör en nettoposition, se punkterna B6.6.1–B6.6.8) är endast möjlig för säkringsredovisning om

- a) den består av poster (inbegripet delar av poster) som individuellt är möjliga för säkringsredovisning,

- b) **posterna i gruppen förvaltas tillsammans på gruppnivå för riskhanteringsändamål, och**
- c) **när det gäller en kassaflödessäkring av en grupp poster vars variabilitet i kassaflöden inte förväntas vara ungefär proportionell i förhållande till den sammanlagda variationen i kassaflöden i gruppen så att riskpositioner som motverkar varandra uppstår**
- i) **är det en säkring av valutarisk, och**
- ii) **identifieringen av denna nettoposition anger den rapportperiod under vilken de prognostiserade transaktionerna väntas påverka resultatet, samt deras art och omfattning (se punkterna B6.6.7–B6.6.8).**

#### **Identifiering av en komponent av ett nominellt belopp**

- 6.6.2 En komponent som utgör en andel av en grupp av poster som är möjliga för säkringsredovisning är en post som är möjlig för säkringsredovisning under förutsättning att identifieringen är i linje med företagets riskhanteringsmål.
- 6.6.3 Ett skikt av en samlad grupp poster (till exempel ett bottenskikt) är endast möjligt för säkringsredovisning om
- a) det går att identifiera separat och kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,
- b) målet med riskhanteringen är att säkra ett skikt,
- c) de poster i den samlade grupp från vilka skiktet identifieras exponeras för samma säkrade risk (så att värderingen av det säkrade skiktet inte påverkas märkbart av vilka enskilda poster från den samlade gruppen som utgör en del av det säkrade skiktet),
- d) ett företag för en säkring av befintliga poster (t.ex. ett oredovisat bindande åtagande eller en redovisad tillgång) kan identifiera och spåra den samlade grupp av poster från vilka det säkrade skiktet definieras (så att företaget kan uppfylla kraven på redovisning av kvalificerade säkringsförhållanden), och
- e) alla poster i gruppen som innehåller optioner med rätt till förtida inlösen uppfyller kraven för komponenter i ett nominellt belopp (se punkt B6.3.20).

#### **Klassificering**

- 6.6.4 För en säkring av en grupp poster med riskpositioner som motverkar varandra (dvs. i en säkring av en nettoposition) vars säkrade risk påverkar olika poster i rapporten över resultat och i övrigt totalresultat ska eventuella säkringsvinster eller säkringsförluster i denna rapport redovisas i en post som är separat från dem som rör de säkrade posterna. I denna rapport påverkas därför inte beloppet i den post som är hänförlig till den säkrade posten (exempelvis intäkt eller kostnad för sålda varor).
- 6.6.5 För tillgångar och skulder som är säkrade tillsammans som en grupp i en säkring av verkligt värde ska vinster eller förluster i rapporten över finansiell ställning för enskilda tillgångar och skulder redovisas som en justering av det redovisade värdet för respektive enskilda post som utgör gruppen i enlighet med punkt 6.5.8 b.

### **Nollnettopositioner**

- 6.6.6 Om den säkrade posten är en grupp som är en nollnettoposition (dvs. de säkrade posterna kvittar sinsemellan helt upp den risk som hanteras på gruppnivå) tillåts ett företag att identifiera den i ett säkringsförhållande som inte inbegriper ett säkringsinstrument, förutsatt att
- a) säkringen är en del av en rullande strategi för nettorisksäkring där företaget rutinmässigt säkrar nya positioner av samma typ över tiden (t.ex. när transaktioner flyttar in i den tidsram som företaget säkrar i),
  - b) den säkrade nettopositionen förändras i storlek under den löpande strategin för nettorisksäkring och företaget använder möjliga säkringsinstrument för att säkra nettorisken (dvs. när nettopositionen inte är noll),
  - c) säkringsredovisning vanligtvis används för dessa nettopositioner när nettopositionen inte är noll och den är säkrad med möjliga säkringsinstrument, och
  - d) det faktum att inte tillämpa säkringsredovisning för nollnettopositionen skulle leda till inkonsekventa utfall i redovisningen, eftersom redovisningen inte skulle redovisa de riskpositioner som motverkar varandra som annars skulle redovisas i en säkring av en nettoposition.

- 6.7 MÖJLIGHETEN ATT VÄLJA ATT IDENTIFIERA EN KREDITEXPONERING SOM VÄRDERAD TILL VERKLIGT VÄRDE VIA RESULTATET

### **Kreditexponeringars möjlighet att identifieras till verkligt värde via resultatet**

- 6.7.1 **Om ett företag använder ett kreditderivat som värderas till verkligt värde via resultatet för att hantera kreditrisker i hela eller en del av ett finansiellt instrument (kreditexponering) får det identifiera detta finansiella instrument, i den mån det är så förvalt, (dvs. hela eller en del av detta) som värderat till verkligt värde via resultatet om**
- a) namnet på kreditexponeringen (t.ex. låntagaren eller innehavaren av ett låneåtagande) motsvarar referensenheten för kreditderivatet ("namnmatchning"), och
  - b) **förmånsrätten för det finansiella instrumentet matchar den för de instrument som kan levereras i enlighet med kreditderivatet.**

**Ett företag kan göra denna identifiering oavsett om dessa finansiella instrument som förvaltas för kreditrisk ingår i tillämpningsområdet för denna standard (exempelvis kan ett företag identifiera låneåtaganden som inte ingår i tillämpningsområdet för denna standard). Företaget kan identifiera det finansiella instrumentet vid eller efter det första redovisningstillfället, eller så länge det inte redovisas. Företaget ska samtidigt dokumentera identifieringen.**

### **Redovisning av kreditexponeringar som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet**

- 6.7.2 Om ett finansiellt instrument identifieras i enlighet med punkt 6.7.1 som värderat till verkligt värde via resultatet efter dess första redovisningstillfälle, eller som inte har redovisats tidigare, ska skillnaden mellan det redovisade värdet, i förekommande fall, och det verkliga värdet omedelbart redovisas i resultatet vid tidpunkten för identifieringen. För finansiella tillgångar som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A ska den ackumulerade vinst eller förlust som tidigare redovisats i övrigt totalresultat omedelbart omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1).

- 6.7.3 Ett företag ska upphöra med att värdera det finansiella instrument som orsakar kreditrisken, eller en andel av det finansiella instrumentet, till verkligt värde via resultatet om
- a) kvalificeringskriterierna i punkt 6.7.1 inte längre uppfylls, till exempel
    - i) kreditderivatet eller det relaterade finansiella instrument som orsakar kreditrisken förfaller eller säljs, avvecklas eller regleras, eller
    - ii) kreditrisken för det finansiella instrumentet inte längre hanteras med kreditderivat; detta skulle till exempel kunna inträffa på grund av förbättringar av låntagarens eller innehavarens av ett låneåtagandes kreditkvalitet eller ändringar av kapitalkrav som gäller för ett företag, och
  - b) det finansiella instrument som orsakar kreditrisken måste inte värderas till verkligt värde via resultatet (dvs. företagets affärsmodell har inte ändrats under tiden så att en omklassificering i enlighet med punkt 4.4.1 krävdes).
- 6.7.4 Om ett företag upphör att värdera finansiella instrument som orsakar kreditrisk, eller en andel av det finansiella instrumentet, till verkligt värde via resultatet blir det finansiella instrumentets verkliga värde vid tidpunkten för upphörandet dess nya redovisade värde. Därmed ska samma värdering som användes före identifiering av ett finansiellt instrument till verkligt värde via resultatet tillämpas (inbegripet periodiseringar från det nya redovisade värdet). Ett exempel är att en finansiell tillgång som ursprungligen klassificerades som värderad till upplupet anskaffningsvärde skulle återgå till den värderingen och dess effektivränta skulle räknas om på grundval av dess nya redovisade bruttovärde på dagen för upphörande av värderingen till verkligt värde via resultatet.
- 6.8 Tillfälliga undantag från tillämpning av särskilda villkor för säkringsredovisning
- 6.8.1 Ett företag ska tillämpa punkterna 6.8.4–6.8.12 och punkterna 7.1.8 och 7.2.26 d på alla säkringsförhållanden som direkt påverkas av en referensräntereform. Dessa punkter gäller endast sådana säkringsförhållanden. Ett säkringsförhållande påverkas direkt av en referensräntereform endast om reformen ger upphov till osäkerhet om
- a) referensräntan (avtalsenligt eller icke-avtalsenligt angiven) som har identifierats som en säkrad risk, och/eller
  - b) tidpunkten eller beloppet för den säkrade postens eller säkringsinstrumentets referensräntebaserade kassaflöden.
- 6.8.2 Vid tillämpning av punkterna 6.8.4–6.8.12 avses med referensräntereform en marknadsomfattande reform av en referensränta, inbegripet utbyte av en referensränta mot en alternativ referensränta, såsom den som följer av rekommendationerna i rapporten från rådet för finansiell stabilitet från juli 2014, *Reforming Major Interest Rate Benchmarks* <sup>(51)</sup>.
- 6.8.3 Punkterna 6.8.4–6.8.12 anger undantag endast för de villkor som anges i de punkterna. Ett företag ska fortsätta att tillämpa alla andra villkor för säkringsredovisning på säkringsförhållanden som påverkas direkt av en referensräntereform.

<sup>(51)</sup> Rapporten *Reforming Major Interest Rate Benchmarks* finns på [http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r\\_140722.pdf](http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf)

**Villkoret mycket sannolik när det gäller kassaflödessäkringar**

- 6.8.4 För att fastställa huruvida en prognostiserad transaktion (eller en del därav) är mycket sannolik enligt vad som krävs enligt punkt 6.3.3 ska ett företag anta att den referensränta som de säkrade kassaflödena (avtalsenligt eller icke-avtalsenligt angiven) är baserade på inte ändras till följd av en referensräntereform.

**Omklassificering av det ackumulerade beloppet i den reserv som härrör från säkring av kassaflöden**

- 6.8.5 Vid tillämpning av villkoret i punkt 6.5.12, för att fastställa huruvida de säkrade framtida kassaflödena förväntas inträffa, ska ett företag anta att den referensränta som de säkrade kassaflödena (avtalsenligt eller icke-avtalsenligt angiven) är baserade på inte ändras till följd av en referensräntereform.

**Bedömning av det ekonomiska sambandet mellan den säkrade posten och säkringsinstrumentet**

- 6.8.6 Vid tillämpning av villkoren i punkterna 6.4.1 c i och B6.4.4–B6.4.6 ska ett företag anta att den referensränta som de säkrade kassaflödena och/eller den säkrade risken (avtalsenligt eller icke-avtalsenligt angiven) är baserade på, eller den referensränta som säkringsinstrumentets kassaflöden är baserade på, inte ändras till följd av en referensräntereform.

**Identifiering av en komponent av en post som en säkrad post**

- 6.8.7 Om punkt 6.8.8 inte är tillämplig, ska ett företag, för säkring av en icke-avtalsenligt angiven referensräntekomponent av ränterisken, tillämpa villkoren i punkterna 6.3.7 a och B6.3.8 – att riskkomponenten går att identifiera separat – endast när säkringsförhållandet ingår.
- 6.8.8 När ett företag, i överensstämmelse med sin säkringsdokumentation, ofta återställer (dvs. upphör med och startar om) ett säkringsförhållande eftersom både säkringsinstrumentet och den säkrade posten ofta ändras (dvs. företaget använder en dynamisk process där både de säkrade posterna och de säkringsinstrument som används för att förvalta denna exponering inte förblir desamma under lång tid), ska företaget tillämpa villkoret i punkterna 6.3.7 a och B6.3.8 – att riskkomponenten går att identifiera separat – endast när det ursprungligen identifierar en säkrad post i detta säkringsförhållande. En säkrad post som har bedömts vid tidpunkten för sin ursprungliga identifiering i säkringsförhållandet, oavsett om det var vid tidpunkten då säkringen ingicks eller senare, bedöms inte på nytt vid en senare omidentifiering i samma säkringsförhållande.

**Tillämpningens upphörande**

- 6.8.9 Ett företag ska framåtriktat upphöra att tillämpa punkt 6.8.4 på en säkrad post vid det som infaller tidigast av
- när den osäkerhet som uppstår till följd av en referensräntereform inte längre föreligger med avseende på tidpunkten och beloppet för den säkrade postens referensräntebaserade kassaflöden, och
  - när det säkringsförhållande som den säkrade posten ingår i upphör.
- 6.8.10 Ett företag ska framåtriktat upphöra att tillämpa punkt 6.8.5 vid det som infaller tidigast av
- när den osäkerhet som uppstår till följd av en referensräntereform inte längre föreligger med avseende på tidpunkten och beloppet för den säkrade postens referensräntebaserade kassaflöden, och



- b) när hela det belopp som ackumulerats i den reserv som härrör från säkring av kassaflöden med avseende på det säkringsförhållande som upphör har omklassificerats till resultatet.

6.8.11 Ett företag ska framåtriktat upphöra att tillämpa punkt 6.8.6

- a) på en säkrad post när den osäkerhet som uppstår till följd av en referensräntereform inte längre föreligger med avseende på den säkrade risken eller tidpunkten och beloppet för den säkrade postens referensräntebaserade kassaflöden, och
- b) på ett säkringsinstrument när den osäkerhet som uppstår till följd av en referensräntereform inte längre föreligger med avseende på tidpunkten och beloppet för den säkrade postens referensräntebaserade kassaflöden.

Om det säkringsförhållande som den säkrade posten och säkringsinstrumentet är en del av upphör tidigare än den dag som anges i punkt 6.8.11 a eller den dag som anges i punkt 6.8.11 b, ska företaget framåtriktat upphöra att tillämpa punkt 6.8.6 på det säkringsförhållandet vid dagen för upphörandet.

6.8.12 När en grupp av poster identifieras som den säkrade posten, eller en kombination av finansiella instrument som säkringsinstrumentet, ska ett företag framåtriktat upphöra att tillämpa punkterna 6.8.4–6.8.6 på en enskild post eller ett enskilt finansiellt instrument i enlighet med punkterna 6.8.9, 6.8.10 eller 6.8.11, beroende på vad som är tillämpligt, när den osäkerhet som uppstår till följd av en referensräntereform inte längre föreligger med avseende på den säkrade risken och/eller tidpunkten och beloppet för den postens eller det finansiella instrumentets referensräntebaserade kassaflöden.

6.8.13 Ett företag ska framåtriktat upphöra att tillämpa punkterna 6.8.7 och 6.8.8 vid det som infaller tidigast av

- a) datumet när ändringar som krävs till följd av en referensräntereform görs av den icke avtalsmässigt specificerade riskkomponenten genom tillämpning av punkt 6.9.1, eller
- b) datumet när det säkringsförhållande i vilket den icke avtalsenliga riskkomponenten är identifierad upphör.

6.9 YTTERLIGARE TILLFÄLLIGA UNDANTAG TILL FÖLJD AV EN REFERENSRÄNTEREFORM

6.9.1 När kraven i punkterna 6.8.4–6.8.8 upphör att gälla för ett säkringsförhållande (se punkterna 6.8.9–6.8.13) ska ett företag ändra den formella identifieringen av det säkringsförhållandet enligt tidigare dokumentation för att återspegla de ändringar som krävs till följd av referensräntereformen, dvs. ändringarna är förenliga med kraven i punkterna 5.4.6–5.4.8. I detta sammanhang ska identifieringen av säkringen endast ändras för att genomföra en eller flera av följande ändringar:

- a) Identifiering av en alternativ referensränta (avtalsenligt eller icke-avtalsenligt angiven) som en säkrad risk.
- b) Ändring av beskrivningen av den säkrade posten, inbegripet beskrivningen av den identifierade delen av de kassaflöden eller det verkliga värde som säkras..
- c) Ändring av beskrivningen av säkringsinstrumentet.

- 6.9.2 Ett företag ska också tillämpa kravet i punkt 6.9.1 c om följande tre villkor är uppfyllda:
- a) Företaget gör en ändring som krävs till följd av en referensräntereform genom att använda en annan metod än att ändra grunden för fastställande av de avtalsenliga kassaflödena för säkringsinstrumentet (enligt beskrivningen i punkt 5.4.6).
  - b) Det ursprungliga säkringsinstrumentet tas inte bort från rapporten över finansiell ställning.
  - c) Den valda metoden är ekonomiskt likvärdig med en ändring av grunden för fastställande av de avtalsenliga kassaflödena för det ursprungliga säkringsinstrumentet (enligt beskrivningen i punkterna 5.4.7 och 5.4.8).
- 6.9.3 Kraven i punkterna 6.8.4–6.8.8 kan komma att upphöra att gälla vid olika tidpunkter. Vid tillämpning av punkt 6.9.1 kan ett företag därför bli skyldigt att ändra den formella identifieringen av sina säkringsförhållanden vid olika tidpunkter, eller kan bli skyldigt att ändra den formella identifieringen av ett säkringsförhållande mer än en gång. När, och endast när, en sådan ändring görs av identifieringen av säkringen ska företaget tillämpa punkterna 6.9.7–6.9.12 enligt vad som är tillämpligt. Företaget ska också tillämpa punkt 6.5.8 (för en säkring av verkligt värde) eller punkt 6.5.11 (för en kassaflödessäkring) för att redovisa förändringar i det verkliga värdet för den säkrade posten eller säkringsinstrumentet.
- 6.9.4 Ett företag ska ändra ett säkringsförhållande enligt kraven i punkt 6.9.1 senast vid slutet av den rapportperiod under vilken en ändring som krävs till följd av en referensräntereform görs av den säkrade risken, den säkrade posten eller säkringsinstrumentet. För att undvika tvivel innebär en sådan ändring av den formella identifieringen av ett säkringsförhållande varken att säkringsförhållandet upphör eller att ett nytt säkringsförhållande identifieras.
- 6.9.5 Om ändringar görs utöver de ändringar som krävs till följd av en referensräntereform av den finansiella tillgång eller finansiella skuld som är identifierad i ett säkringsförhållande (enligt beskrivningen i punkterna 5.4.6–5.4.8) eller av identifieringen av säkringsförhållandet (enligt kraven i punkt 6.9.1) ska ett företag först tillämpa de tillämpliga kraven i denna standard för att avgöra om dessa ytterligare ändringar leder till att säkringsredovisningen upphör. Om de ytterligare ändringarna inte leder till att säkringsredovisningen upphör ska företaget ändra den formella identifieringen av säkringsförhållandet enligt vad som anges i punkt 6.9.1.
- 6.9.6 Punkterna 6.9.7–6.9.13 anger undantag endast från de villkor som anges i de punkterna. Ett företag ska tillämpa alla andra krav för säkringsredovisning i denna standard, inbegripet villkoren i punkt 6.4.1, på säkringsförhållanden som påverkades direkt av referensräntereformen.

### **Redovisning av godkända säkringsförhållanden**

#### *Kassaflödessäkringar*

- 6.9.7 Vid tillämpning av punkt 6.5.11 ska, när ett företag ändrar beskrivningen av en säkrad post enligt kraven i punkt 6.9.1 b, det belopp som ackumulerats i kassaflödessäkringsreserven antas vara baserat på den alternativa referensränta som använts för att fastställa de säkrade framtida kassaflödena.
- 6.9.8 För ett säkringsförhållande som upphört ska, när den referensränta på vilken de säkrade framtida kassaflödena är baserade ändras till följd av en referensräntereform, vid tillämpning av punkt 6.5.12 för att fastställa om de säkrade framtida kassaflödena förväntas inträffa, det belopp som ackumulerats i kassaflödessäkringsreserven för det säkringsförhållandet antas vara baserat på den alternativa referensränta som kommer att användas för att fastställa de säkrade framtida kassaflödena.

**Grupper av poster**

- 6.9.9 När ett företag tillämpar punkt 6.9.1 på grupper av poster som identifieras som säkrade poster i en säkring av verkligt värde eller en kassaflödessäkring ska företaget fördela de säkrade posterna på undergrupper baserat på den referensränta som säkras och identifiera referensräntan som den säkrade risken för varje undergrupp. I t.ex. ett säkringsförhållande i vilket en grupp av poster säkras mot ändringar i en referensränta som omfattas av en referensräntereform kan de säkrade kassaflödena eller det säkrade verkliga värdet för vissa poster i gruppen ändras så att de hänvisar till en alternativ referensränta innan andra poster i gruppen ändras. I det här exemplet identifierar företaget vid tillämpning av punkt 6.9.1 den alternativa referensräntan som den säkrade risken för den berörda undergruppen av säkrade poster. Företaget fortsätter att identifiera den befintliga referensräntan som den säkrade risken för den andra undergruppen av säkrade poster fram till att de säkrade kassaflödena eller det säkrade verkliga värdet för dessa poster ändras så att de hänvisar till den alternativa referensräntan eller posterna löper ut och ersätts av säkrade poster som hänvisar till den alternativa referensräntan.
- 6.9.10 Ett företag ska separat bedöma om varje undergrupp uppfyller kraven i punkt 6.6.1 för att vara möjlig för säkringsredovisning. Om en undergrupp inte uppfyller kraven i punkt 6.6.1 ska företaget framåtriktat upphöra med säkringsredovisning för säkringsförhållandet i sin helhet. Företaget ska också tillämpa kraven i punkt 6.5.8 och 6.5.11 för att redovisa ineffektivitet avseende säkringsförhållandet i sin helhet.

**Identifiering av riskkomponenter**

- 6.9.11 En alternativ referensränta som identifieras som en icke avtalsenligt angiven riskkomponent som inte är separat identifierbar (se punkterna 6.3.7 a och B6.3.8) per det datum den identifieras ska antas ha uppfyllt kravet per det datumet om, och endast om, företaget rimligen kan förvänta sig att den alternativa referensräntan kommer att vara separat identifierbar inom 24 månader. Denna 24-månadersperiod gäller varje alternativ referensränta separat och börjar gälla från och med det datum företaget första gången identifierar den alternativa referensräntan som en icke avtalsenligt angiven riskkomponent (dvs. 24-månadersperioden gäller separat för varje räntesats).
- 6.9.12 Om ett företag därefter rimligen kan förvänta sig att den alternativa referensräntan inte kommer att vara separat identifierbar inom 24 månader från det datum när företaget för första gången identifierade den som en icke avtalsenligt angiven riskkomponent ska företaget upphöra att tillämpa kravet i punkt 6.9.11 på denna alternativa referensränta och framåtriktat upphöra med säkringsredovisning från datumet för denna nya bedömning för alla säkringsförhållanden där den alternativa referensräntan har identifierats som en icke avtalsenligt angiven riskkomponent.
- 6.9.13 Utöver de säkringsförhållanden som är angivna i punkt 6.9.1 ska ett företag tillämpa kraven i punkterna 6.9.11 och 6.9.12 på nya säkringsförhållanden i vilka en alternativ referensränta har identifierats som en icke avtalsenligt angiven riskkomponent (se punkterna 6.3.7 a och B6.3.8) när, på grund av referensräntereformen, den riskkomponenten inte är separat identifierbar per det datum den identifieras.

**KAPITEL 7 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser****7.1 IKRAFTTRÄDANDE**

- 7.1.1 Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2018 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag väljer att tillämpa denna standard tidigare ska det uppge detta och tillämpa samtliga krav i denna standard samtidigt (se även punkterna 7.1.2, 7.2.21 och 7.3.2). Det ska också samtidigt tillämpa ändringarna i bilaga C.

- 7.1.2 Trots kraven i punkt 7.1.1 för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2018 kan ett företag välja att endast tillämpa kraven på utformningen av vinster och förluster för finansiella skulder som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet i punkterna 5.7.1 c, 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 och B5.7.5–B5.7.20 utan att tillämpa övriga krav i denna standard. Om ett företag väljer att tillämpa endast dessa punkter ska det lämna upplysning om detta och fortlöpande tillhandahålla de uppgifter som anges i punkterna 10–11 i IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar* (ändrad genom IFRS 9 [2010]). (Se även punkterna 7.2.2 och 7.2.15.)
- 7.1.3 Genom *Årliga förbättringscykeln 2010–2012 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2013, ändrades punkterna 4.2.1 och 5.7.5 som en följdändring av ändringen av IFRS 3. Ett företag ska tillämpa denna ändring framåttriktat för rörelseförvärv som ändringen av IFRS 3 är tillämplig på.
- 7.1.4 IFRS 15, som utfärdades i maj 2014, ändrade punkterna 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 och C42 och strök punkt C16 och tillhörande rubrik. Punkterna 5.1.3 och 5.7.1A och en definition i bilaga A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.
- 7.1.5 IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrade punkterna 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 och B5.5.46. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 16.
- 7.1.6 Genom IFRS 17, utfärdad i maj 2017, ändrades punkterna 2.1, B2.1, B2.4, B2.5 och B4.1.30, och lades punkt 3.3.5 till. Genom *Ändringar av IFRS 17*, utfärdad i juni 2020, ändrades ytterligare punkt 2.1 och punkterna 7.2.36–7.2.42 lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 17.
- 7.1.7 *Rätt till förtida inlösen med negativ ersättning* (Ändringar av IFRS 9), utfärdad i oktober 2017, lade till punkterna 7.2.29–7.2.34 och B4.1.12A och ändrade punkterna B4.1.11 b och B4.1.12 b. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 7.1.8 *Referensräntereform*, som ändrade IFRS 9, IAS 39 och IFRS 7, utfärdad i september 2019, lade till avsnitt 6.8 och ändrade punkt 7.2.26. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 7.1.9 Genom *Årliga förbättringar av IFRS-standarder 2018–2020*, som utfärdades i maj 2020, lades punkterna 7.2.35 och B3.3.6A till och punkt B3.3.6 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2022 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 7.1.10 *Referensräntereform – fas 2*, som ändrade IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 och IFRS 16, utfärdad i augusti 2020, lade till punkterna 5.4.5–5.4.9, punkt 6.8.13, avsnitt 6.9 och punkterna 7.2.43–7.2.46. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2021 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 7.2 ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER
- 7.2.1 Ett företag ska tillämpa denna standard retroaktivt, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, med undantag av vad som anges i punkterna 7.2.4–7.2.26 och 7.2.28. Denna standard ska inte tillämpas på poster som redan har tagits bort från rapporten över finansiell ställning på den första tillämpningsdagen.

- 7.2.2 Vid tillämpning av övergångsbestämmelserna i punkterna 7.2.1, 7.2.3–7.2.28 och 7.3.2 är den första tillämpningsdagen det datum när ett företag för första gången tillämpar kraven i denna standard och måste vara början av en rapportperiod efter utfärdandet av denna standard. Beroende på företagets valda metod för tillämpning av IFRS 9 kan övergången innebära en eller flera första tillämpningsdagar för olika bestämmelser.

#### **Övergångsbestämmelser för klassificering och värdering (kapitlen 4 och 5)**

- 7.2.3 På den första tillämpningsdagen ska ett företag bedöma huruvida en finansiell tillgång uppfyller villkoren i punkterna 4.1.2 a eller 4.1.2A a på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger den dagen. Den resulterande klassificeringen ska tillämpas retroaktivt, oberoende av företagets affärsmodell under tidigare rapportperioder.
- 7.2.4 Om det vid den första tillämpningsdagen är praktiskt ogenomförbart (enligt definitionen i IAS 8) för ett företag att bedöma en ändring av elementet pengars tidsvärde i enlighet med punkterna B4.1.9B–B4.1.9D på grundval av de fakta och omständigheter som förelåg vid den första redovisningen av den finansiella tillgången, ska företaget bedöma egenskaperna hos de avtalsenliga kassaflödena från den finansiella tillgången på grundval av de fakta och omständigheter som förelåg vid det första redovisningstillfället för den finansiella tillgången, utan beaktande av kraven för ändring av elementet pengars tidsvärde i punkterna B4.1.9B–B4.1.9D. (Se även punkt 42R i IFRS 7.)
- 7.2.5 Om det vid den första tillämpningsdagen är praktiskt ogenomförbart (enligt definitionen i IAS 8) för ett företag att bedöma huruvida det verkliga värdet för rättighet till förtida inlösen var obetydligt i enlighet med punkt B4.1.12 c på grundval av de fakta och omständigheter som förelåg vid den första redovisningen av den finansiella tillgången ska företaget bedöma egenskaperna hos de avtalsenliga kassaflödena från den finansiella tillgången på grundval av de fakta och omständigheter som förelåg vid det första redovisningstillfället för den finansiella tillgången utan att beakta undantaget för rättighet till förtida inlösen i punkt B4.1.12. (Se även punkt 42S i IFRS 7.)
- 7.2.6 Om ett företag värderar ett sammansatt kontrakt till verkligt värde i enlighet med punkterna 4.1.2A, 4.1.4 eller 4.1.5 men det sammansatta kontraktets verkliga värde inte hade värderats under jämförbara rapportperioder ska det sammansatta kontraktets verkliga värde under de jämförbara rapportperioderna vara summan av beståndsdelarnas verkliga värden (dvs. värdkontraktet som inte är ett derivat och det inbäddade derivatet) vid slutet av varje jämförbar rapportperiod om ett företag räknar om tidigare perioder (se punkt 7.2.15).
- 7.2.7 Om ett företag har tillämpat punkt 7.2.6 ska företaget på den första tillämpningsdagen redovisa eventuella skillnader mellan det verkliga värdet för hela det sammansatta kontraktet på den första tillämpningsdagen och summan av de verkliga värdena för beståndsdelarna i det sammansatta kontraktet på den första tillämpningsdagen i ingående balanserade vinstmedel (eller annan komponent i eget kapital, beroende på vad som är tillämpligt) för den rapportperiod som omfattar den första tillämpningsdagen.
- 7.2.8 På den första tillämpningsdagen kan ett företag identifiera
- a) en finansiell tillgång som värderad till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 4.1.5, eller
  - b) en investering i ett egetkapitalinstrument till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5.

En sådan identifiering ska göras på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger den första tillämpningsdagen. Denna klassificering ska tillämpas retroaktivt.

7.2.9 På den första tillämpningsdagen

- a) ska ett företag återkalla sin tidigare identifiering av en finansiell tillgång som värderad till verkligt värde via resultatet om den finansiella tillgången inte uppfyller villkoret i punkt 4.1.5,
- b) får ett företag återkalla sin tidigare identifiering av en finansiell tillgång som värderad till verkligt värde via resultatet om den finansiella tillgången uppfyller villkoren i punkt 4.1.5.

Ett sådant återkallande ska göras på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger den första tillämpningsdagen. Denna klassificering ska tillämpas retroaktivt.

7.2.10 På den första tillämpningsdagen

- a) kan ett företag identifiera en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 4.2.2 a,
- b) ska ett företag återkalla sin tidigare identifiering av en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet om denna identifiering gjordes vid det första redovisningstillfället i enlighet med villkoret i punkt 4.2.2 a och en sådan identifiering inte uppfyller detta villkor på den första tillämpningsdagen,
- c) får ett företag återkalla sin tidigare identifiering av en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet om denna identifiering gjordes vid första redovisningstillfället i enlighet med villkoret i punkt 4.2.2 a och denna identifiering uppfyller detta villkor på den första tillämpningsdagen.

En sådan identifiering och ett sådant återkallande ska göras på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger den första tillämpningsdagen. Denna klassificering ska tillämpas retroaktivt.

7.2.11 Om det är praktiskt ogenomförbart (enligt definitionen i IAS 8) för ett företag att retroaktivt tillämpa effektivräntemetoden ska företaget behandla

- a) det verkliga värdet för den finansiella tillgången eller den finansiella skulden i slutet av varje jämförelseperiod som redovisas som det redovisade bruttovärdet för den finansiella tillgången eller den finansiella skuldens upplupna anskaffningsvärde om ett företag räknar om tidigare perioder, och
- b) det verkliga värdet för den finansiella tillgången eller den finansiella skulden på den första tillämpningsdagen som det nya redovisade bruttovärdet för den finansiella tillgången eller det nya upplupna anskaffningsvärdet för den finansiella skulden på den första tillämpningsdagen för denna standard.

- 7.2.12 Om ett företag tidigare redovisade till anskaffningsvärde (enligt IAS 39) för en investering i ett egetkapitalinstrument som inte har ett noterat pris på en aktiv marknad för ett identiskt instrument (dvs. indata på Nivå 1) (eller ett derivat som är kopplat till och måste regleras genom leverans av ett sådant egetkapitalinstrument) ska det värdera detta instrument till verkligt värde på första tillämpningsdagen. Eventuell skillnad mellan det tidigare redovisade värdet och det verkliga värdet redovisas i de ingående balanserade vinstmedlen (eller annan komponent i eget kapital, beroende på vad som är tillämpligt) för den rapportperiod som omfattar den första tillämpningsdagen.
- 7.2.13 Om ett företag tidigare redovisade ett skuldderivat som är kopplat till och måste regleras genom leverans av ett egetkapitalinstrument som inte har ett noterat pris på en aktiv marknad för ett identiskt instrument (dvs. indata på Nivå 1) till anskaffningsvärdet i enlighet med IAS 39 ska det värdera detta skuldderivat till verkligt värde på första tillämpningsdagen. Eventuell skillnad mellan det tidigare redovisade värdet och det verkliga värdet redovisas i ingående balanserade vinstmedel för den rapportperiod som omfattar den första tillämpningsdagen.
- 7.2.14 På den första tillämpningsdagen ska ett företag bedöma huruvida den behandling som anges i punkt 5.7.7 skulle skapa eller förstärka en bristande överensstämmelse i redovisningen i resultatet på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger den första tillämpningsdagen. Denna standard ska tillämpas retroaktivt på grundval av denna bedömning.
- 7.12.14A På den första tillämpningsdagen får ett företag göra den identifiering som avses i punkt 2.5 för avtal som redan finns vid denna tidpunkt, men endast om det identifierar alla liknande avtal. Förändringen i nettotillgångar som följer på en sådan identifiering ska redovisas i balanserade vinstmedel på den första tillämpningsdagen.
- 7.2.15 Trots kravet i punkt 7.2.1 ska ett företag som antar klassificerings- och värderingskraven i denna standard (inklusive de krav som hänför sig till värdering av upplupet anskaffningsvärde för finansiella tillgångar och nedskrivning i avsnitten 5.4 och 5.5) lämna de upplysningar som anges i punkterna 42L–42O i IFRS 7, men behöver inte räkna om tidigare perioder. Företaget får räkna om tidigare perioder om, och endast om, det är möjligt utan användning av i efterhand erhållen information. Om ett företag inte räknar om tidigare perioder ska företaget redovisa varje skillnad mellan det tidigare redovisade värdet och det redovisade värdet vid början av det räkenskapsår som omfattar den första tillämpningsdagen i ingående balanserade vinstmedel (eller annan komponent i eget kapital enligt vad som är lämpligt) för det räkenskapsår som omfattar den första tillämpningsdagen. Om ett företag justerar värdet av tidigare perioder måste dock de omräknade finansiella rapporterna återspegla samtliga krav i denna standard. Om ett företag har valt att tillämpa IFRS 9 och detta leder till mer än en första tillämpningsdag för olika krav gäller denna punkt vid varje första tillämpningsdag (se punkt 7.2.2). Detta skulle vara fallet exempelvis om ett företag väljer att endast tillämpa kraven på redovisning av vinster och förluster för finansiella skulder som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 7.1.2 innan övriga krav i denna standard tillämpas.
- 7.2.16 Om ett företag upprättar en finansiell rapport för delår enligt IAS 34 *Delårsrapportering* behöver företaget inte tillämpa kraven i denna standard på mellanliggande perioder som föregår den första tillämpningsdagen om detta är praktiskt genomförbart (enligt definitionen i IAS 8).

*Nedskrivningar (avsnitt 5.5)*

- 7.2.17 Ett företag ska tillämpa nedskrivningskraven i avsnitt 5.5 retroaktivt i enlighet med IAS 8, med förbehåll för punkterna 7.2.15 och 7.2.18–7.2.20.

- 7.2.18 På den första tillämpningsdagen ska ett företag använda rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser för att fastställa kreditrisken vid den tidpunkt då ett finansiellt instrument redovisades första gången (eller för låneåtaganden och finansiella garantiavtal vid den tidpunkt då företaget blev part i oåterkalleligt åtagande i enlighet med punkt 5.5.6) och jämföra dem med kreditrisken vid den första tillämpningsdagen för denna standard.
- 7.2.19 För att avgöra om det har skett en betydande ökning av kreditrisken efter det första redovisningstillfället kan ett företag tillämpa
- a) kraven i punkterna 5.5.10 och B5.5.22–B5.5.24, och
  - b) den motbevisbara presumtionen i punkt 5.5.11 för avtalsenliga betalningar som är förfallna till betalning med mer än 30 dagar om ett företag kommer att tillämpa nedskrivningskraven genom att identifiera betydande ökning av kreditrisk efter det första redovisningstillfället för dessa finansiella instrument på grundval av information om förfall till betalning.
- 7.2.20 Om det vid den första tillämpningsdagen skulle krävas onödiga kostnader eller insatser för att fastställa huruvida det föreligger en betydande ökning av kreditrisken efter det första redovisningstillfället ska företaget redovisa en förlustreserv till ett belopp som motsvarar förväntade kreditförluster för återstående löptid vid varje balansdag till dess att detta finansiella instrument tas bort från rapporten över finansiell ställning (såvida inte det finansiella instrumentet har en låg kreditrisk på balansdagen, i vilket fall punkt 7.2.19 a är tillämplig).

#### **Övergångsbestämmelser för säkringsredovisning (kapitel 6)**

- 7.2.21 När ett företag tillämpar denna standard för första gången får den som redovisningsprincip välja att fortsätta att tillämpa kraven på säkringsredovisning i IAS 39 i stället för kraven i kapitel 6 i denna standard. Ett företag ska tillämpa denna princip på företagets samtliga säkringsförhållanden. Ett företag som väljer denna princip ska också tillämpa IFRIC 16 *Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet* utan de ändringar som följer denna tolkning av kraven i kapitel 6 i denna standard.
- 7.2.22 Med undantag för vad som föreskrivs i punkt 7.2.26 ska ett företag tillämpa kraven på säkringsredovisning i denna standard framåttriktat.
- 7.2.23 För att tillämpa säkringsredovisning från tidpunkten för den första tillämpningen av kraven på säkringsredovisning i denna standard måste alla kvalificeringskriterier uppfyllas vid denna tidpunkt.
- 7.2.24 Säkringsförhållanden som uppfyller villkoren för säkringsredovisning enligt IAS 39 som också uppfyller villkoren för säkringsredovisning i enlighet med kriterierna i denna standard (se punkt 6.4.1) ska, efter att hänsyn tagits till eventuell omfördelning av säkringsförhållandet för övergången (se punkt 7.2.25 b), fortsatta anses vara säkringsförhållanden.
- 7.2.25 Vid den inledande tillämpningen av kraven på säkringsredovisning i denna standard
- a) kan företag börja tillämpa dessa krav från och med samma tidpunkt som det upphör att tillämpa kraven på säkringsredovisning i IAS 39, och



- b) ska företag beakta säkringskvoten i enlighet med IAS 39 som utgångspunkt för omfördelning av säkringskvoten för ett fortsatt säkringsförhållande, om tillämpligt. Eventuella vinster eller förluster från en sådan omfördelning ska redovisas i resultatet.

7.2.26 Som ett undantag till framtida tillämpning av kraven på säkringsredovisning i denna standard

- a) ska företag tillämpa redovisningen av optioners tidvärde i enlighet med punkt 6.5.15 retroaktivt om, i enlighet med IAS 39, endast förändringen i en options realvärde kunde identifieras som ett säkringsinstrument i ett säkringsförhållande; denna retroaktiva tillämpning gäller endast de säkringsförhållanden som förelåg i början av den tidigaste jämförelseperioden eller som har identifierats därefter,
- b) kan företag tillämpa redovisning av terminsdelen av terminskontrakt i enlighet med punkt 6.5.16 retroaktivt om, i enlighet med IAS 39, endast förändringen i avistadelen av ett terminskontrakt identifierades som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande; denna retroaktiva tillämpning gäller endast de säkringsförhållanden som förelåg i början av den tidigaste jämförelseperioden eller som har identifierats därefter, om ett företag dessutom väljer retroaktiv tillämpning av denna redovisning ska denna tillämpas på alla säkringsförhållanden som uppfyller kriterierna för detta val (dvs. detta val är inte tillämpligt vid övergången på grundval av varje säkringsförhållande); redovisningen av valutabasisspread (se punkt 6.5.16) kan tillämpas retroaktivt för de säkringsförhållanden som förelåg i början av den tidigaste jämförelseperioden eller som har identifierats därefter,
- c) ska företaget retroaktivt tillämpa kravet i punkt 6.5.6 om att säkringsinstrumentet inte har förfallit eller avslutats om
  - i) parterna i ett säkringsinstrument till följd av gällande lagar och andra författningar eller införandet av lagar och andra författningar avtalar om att en eller flera clearingmotparter ersätter deras ursprungliga motpart och blir den nya motparten till var och en av parterna, och
  - ii) andra eventuella ändringar av säkringsinstrumentet är begränsade till de ändringar som är nödvändiga för att effektuera ett sådant utbyte av motparten,
- d) ska företaget retroaktivt tillämpa villkoren i punkt 6.8. Denna retroaktiva tillämpning gäller endast för de säkringsförhållanden som förelåg i början av den rapportperiod då ett företag för första gången tillämpar dessa villkor eller som identifierats därefter, och för det belopp som ackumulerats i den reserv som härrör från kassaflöden som förelåg i början av den rapportperiod då företaget för första gången tillämpar dessa villkor.

#### **Företag som har tillämpat IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) eller IFRS 9 (2013) tidigt**

7.2.27 Ett företag ska tillämpa övergångsbestämmelserna i punkterna 7.2.1–7.2.26 på den första tillämpningsdagen. Ett företag ska tillämpa var och en av övergångsbestämmelserna i punkterna 7.2.3–7.2.14A och 7.2.17–7.2.26 endast en gång (dvs. om ett företag väljer att tillämpa IFRS 9 som omfattar mer än en första tillämpningsdag kan det inte tillämpa någon av dessa bestämmelser på nytt om de redan tillämpats på ett tidigare datum). (Se punkterna 7.2.2 och 7.3.2.)

7.2.28 Ett företag som tillämpade IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) eller IFRS 9 (2013) och därefter tillämpar denna standard

- a) ska återkalla sin tidigare identifiering av en finansiell tillgång som värderad till verkligt värde via resultatet om identifieringen tidigare gjordes i enlighet med villkoret i punkt 4.1.5 men detta villkor inte längre är uppfyllt till följd av tillämpningen av denna standard,
- b) kan identifiera en finansiell tillgång som värderad till verkligt värde via resultatet om denna identifiering inte tidigare skulle ha uppfyllt villkoret i punkt 4.1.5 men detta villkor är nu uppfyllt till följd av tillämpningen av denna standard,
- c) ska återkalla sin tidigare identifiering av en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet om identifieringen tidigare gjordes i enlighet med villkoret i punkt 4.2.2 a men detta villkor inte längre är uppfyllt till följd av tillämpningen av denna standard, och
- d) kan identifiera en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet om denna identifiering inte tidigare skulle ha uppfyllt villkoret i punkt 4.2.2 a men detta villkor nu är uppfyllt till följd av tillämpningen av denna standard.

En sådan identifiering och ett sådant återkallande ska göras på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger den första tillämpningsdagen för denna standard. Denna klassificering ska tillämpas retroaktivt.

#### **Övergångsbestämmelser för rätt till förtida inlösen med negativ ersättning**

7.2.29 Ett företag ska tillämpa *Rätt till förtida inlösen med negativ ersättning* (ändringar av IFRS 9) retroaktivt i enlighet med IAS 8, utom i de fall som anges i punkterna 7.2.30–7.2.34.

7.2.30 Företag som börjar tillämpa dessa ändringar samtidigt som de börjar tillämpa denna standard ska tillämpa punkterna 7.2.1–7.2.28 i stället för punkterna 7.2.31–7.2.34.

7.2.31 Företag som börjar tillämpa dessa ändringar efter det att de börjat tillämpa denna standard ska tillämpa punkterna 7.2.32–7.2.34. Företaget ska även tillämpa övriga övergångsbestämmelser i denna standard som är nödvändiga för att tillämpa dessa ändringar. Hänvisningar till den första tillämpningsdagen ska därför anses hänvisa till början av den rapportperiod då ett företag först börjar tillämpa dessa ändringar (första tillämpningsdagen för dessa ändringar).

7.2.32 När det gäller identifiering av en finansiell tillgång eller finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet

- a) ska ett företag återkalla sin tidigare identifiering av en finansiell tillgång som värderad till verkligt värde via resultatet om identifieringen tidigare gjordes i enlighet med villkoret i punkt 4.1.5 men detta villkor inte längre är uppfyllt till följd av tillämpningen av dessa ändringar,

- b) kan ett företag identifiera en finansiell tillgång som värderad till verkligt värde via resultatet om denna identifiering inte tidigare skulle ha uppfyllt villkoret i punkt 4.1.5 men detta villkor är nu uppfyllt till följd av tillämpningen av dessa ändringar,
- c) ska ett företag återkalla sin tidigare identifiering av en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet om identifieringen tidigare gjordes i enlighet med villkoret i punkt 4.2.2 a men detta villkor inte längre är uppfyllt till följd av tillämpningen av dessa ändringar, och
- d) kan ett företag identifiera en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet om denna identifiering inte tidigare skulle ha uppfyllt villkoret i punkt 4.2.2 a men detta villkor är nu uppfyllt till följd av tillämpningen av dessa ändringar.

En sådan identifiering och ett sådant återkallande ska göras på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger den första tillämpningsdagen för dessa ändringar. Denna klassificering ska tillämpas retroaktivt.

7.2.33 Ett företag behöver inte räkna om tidigare perioder för att ta hänsyn till tillämpningen av dessa ändringar. Företaget får räkna om tidigare perioder om, och endast om, det är möjligt utan användning av i efterhand erhållen information och om de omräknade finansiella rapporterna återspeglar samtliga krav i denna standard. Om ett företag inte räknar om tidigare perioder ska företaget redovisa varje skillnad mellan det tidigare redovisade värdet och det redovisade värdet vid början av det räkenskapsår som omfattar den första tillämpningsdagen för dessa ändringar i ingående balanserade vinstmedel (eller annan komponent i eget kapital enligt vad som är lämpligt) för det räkenskapsår som omfattar den första tillämpningsdagen för dessa ändringar.

7.2.34 Under den rapportperiod som omfattar den första tillämpningsdagen för dessa ändringar ska företaget lämna följande uppgifter per den första tillämpningsdagen för varje klass av finansiella tillgångar eller finansiella skulder som påverkas av dessa ändringar:

- a) Den tidigare värderingskategorin och det redovisade värde som fastställs omedelbart före tillämpning av dessa ändringar.
- b) Den nya värderingskategorin och det redovisade värde som fastställs efter tillämpning av dessa ändringar.
- c) Det redovisade värdet av finansiella tillgångar och finansiella skulder i rapporten över finansiell ställning som tidigare identifierats som värderade till verkligt värde via resultatet men inte längre är identifierade som sådana.
- d) Skälen till eventuell identifiering eller upphörande av identifiering av finansiella tillgångar eller finansiella skulder som värderade till verkligt värde via resultatet.

#### **Övergångsbestämmelser för Årliga förbättringar av IFRS-standarder**

7.2.35 Ett företag ska tillämpa *Årliga förbättringar av IFRS-standarder 2018–2020* på finansiella skulder som modifieras eller byts vid eller efter inledningen av det räkenskapsår då företaget för första gången tillämpar ändringen.

**Övergångsbestämmelser för IFRS 17 (enligt ändring i juni 2020)**

- 7.2.36 Ett företag ska tillämpa ändringarna av IFRS 9 till följd av IFRS 17 enligt ändring i juni 2020 retroaktivt i enlighet med IAS 8, förutom enligt vad som anges i punkterna 7.2.37–7.2.42.
- 7.2.37 Ett företag som börjar tillämpa IFRS 17 enligt ändring i juni 2020 samtidigt som det börjar tillämpa denna standard ska tillämpa punkterna 7.2.1–7.2.28 i stället för punkterna 7.2.38–7.2.42.
- 7.2.38 Ett företag som börjar tillämpa IFRS 17 enligt ändring i juni 2020 efter att det först har tillämpat denna standard ska tillämpa punkterna 7.2.39–7.2.42. Företaget ska även tillämpa övriga övergångsbestämmelser i denna standard som är nödvändiga för att tillämpa dessa ändringar. Hänvisningar till den första tillämpningsdagen ska därför anses hänvisa till början av den rapportperiod då ett företag först börjar tillämpa dessa ändringar (första tillämpningsdagen för dessa ändringar).
- 7.2.39 När det gäller identifiering av en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet
- a) ska ett företag återkalla sin tidigare identifiering av en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet om identifieringen tidigare gjordes i enlighet med villkoret i punkt 4.2.2 a men detta villkor inte längre är uppfyllt till följd av tillämpningen av dessa ändringar, och
  - b) kan ett företag identifiera en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet om denna identifiering inte tidigare skulle ha uppfyllt villkoret i punkt 4.2.2 a men detta villkor är nu uppfyllt till följd av tillämpningen av dessa ändringar.

En sådan identifiering och ett sådant återkallande ska göras på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger den första tillämpningsdagen för dessa ändringar. Denna klassificering ska tillämpas retroaktivt.

- 7.2.40 Ett företag behöver inte räkna om tidigare perioder för att ta hänsyn till tillämpningen av dessa ändringar. Företaget får räkna om tidigare perioder bara om detta är möjligt utan att använda i efterhand erhållen information. Om företaget räknar om tidigare perioder ska de omräknade finansiella rapporterna återspegla samtliga krav i denna standard avseende de berörda finansiella instrumenten. Om ett företag inte räknar om tidigare perioder ska företaget redovisa varje skillnad mellan det tidigare redovisade värdet och det redovisade värdet vid början av det räkenskapsår som omfattar den första tillämpningsdagen för dessa ändringar i ingående balanserade vinstmedel (eller annan komponent i eget kapital enligt vad som är lämpligt) för det räkenskapsår som omfattar den första tillämpningsdagen för dessa ändringar.
- 7.2.41 För den rapportperiod som omfattar den första tillämpningsdagen för dessa ändringar behöver ett företag inte redovisa de kvantitativa uppgifter som krävs enligt punkt 28 f i IAS 8.
- 7.2.42 För den rapportperiod som omfattar den första tillämpningsdagen för dessa ändringar ska företaget lämna följande uppgifter per den första tillämpningsdagen för varje klass av finansiella tillgångar eller finansiella skulder som påverkades av dessa ändringar:
- a) Den tidigare klassificeringen, inbegripet den tidigare värderingskategorin i tillämpliga fall, och det redovisade värde som fastställdes omedelbart före tillämpningen av dessa ändringar.

- b) Den nya värderingskategorin och det redovisade värde som fastställs efter tillämpning av dessa ändringar.
- c) Det redovisade värdet för finansiella skulder i rapporten över finansiell ställning som tidigare identifierats som värderade till verkligt värde via resultatet men som inte längre är identifierade som sådana.
- d) Skälen till eventuell identifiering eller upphörande av identifiering av finansiella skulder som värderade till verkligt värde via resultatet.

#### **Övergångsbestämmelser för Referensräntereform – fas 2**

- 7.2.43 Ett företag ska tillämpa *Referensräntereform – fas 2* retroaktivt i enlighet med IAS 8, med undantag för vad som anges i punkterna 7.2.44–7.2.46.
- 7.2.44 Ett företag ska endast identifiera ett nytt säkringsförhållande (t.ex. enligt beskrivningen i punkt 6.9.13) framåtriktat (dvs. företaget får inte identifiera ett nytt säkringsförhållande för tidigare perioder). Ett företag ska dock återställa ett säkringsförhållande som upphört om, och endast om, nedanstående villkor är uppfyllda:
  - a) Säkringsförhållandet upphörde enbart på grund av ändringar som krävdes till följd av en referensräntereform och företaget hade inte behövt upphöra med säkringsförhållandet om dessa ändringar hade tillämpats per den tidpunkten.
  - b) Per början av den rapportperiod för vilken företaget för första gången tillämpar dessa ändringar (datumet för den första tillämpningen av ändringarna) uppfyller det säkringsförhållande som upphört villkoren för säkringsredovisning (efter beaktande av dessa ändringar).
- 7.2.45 Om, vid tillämpning av punkt 7.2.44, ett företag återställer ett säkringsförhållande som har upphört ska företaget tolka hänvisningar i punkterna 6.9.11 och 6.9.12 till det datum den alternativa referensräntan för första gången identifieras som en icke avtalsenligt angiven riskkomponent som en hänvisning till datumet för den första tillämpningen av dessa ändringar (dvs. 24-månadersperioden för den alternativa referensränta som identifieras som en icke avtalsenligt angiven riskkomponent börjar från datumet för den första tillämpningen av dessa ändringar).
- 7.2.46 Ett företag behöver inte räkna om tidigare perioder för att ta hänsyn till tillämpningen av dessa ändringar. Företaget får räkna om tidigare perioder om, och endast om, det är möjligt utan användning av i efterhand erhållen information. Om ett företag inte räknar om tidigare perioder ska företaget redovisa varje skillnad mellan det tidigare redovisade värdet och det redovisade värdet vid början av det räkenskapsår som omfattar den första tillämpningsdagen för dessa ändringar i ingående balanserade vinstmedel (eller annan komponent i eget kapital enligt vad som är lämpligt) för det räkenskapsår som omfattar den första tillämpningsdagen för dessa ändringar.
- 7.3 UPPHÄVANDE AV IFRIC 9, IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) OCH IFRS 9 (2013)
- 7.3.1 Denna standard ersätter IFRIC 9 *Omvärdering av inbäddade derivat*. De krav som lades till i IFRS 9 i oktober 2010 införlivades de krav som tidigare fastställdes i punkterna 5 och 7 i IFRIC 9. Som en följdändring införlivades i IFRS 1 *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas* de krav som tidigare fastställdes i punkt 8 i IFRIC 9.
- 7.3.2 Denna standard ersätter IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) och IFRS 9 (2013). För räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2018 kan dock ett företag välja att tillämpa dessa tidigare versioner av IFRS 9 i stället för att tillämpa denna standard om, och endast om, företagets relevanta första tillämpningsdag är före den 1 februari 2015.

## Bilaga A

## Definitioner

Denna bilaga är en del av standarden.

**12 månaders förväntade kreditförluster**

Den del av **förväntade kreditförluster för återstående löptid** som utgör **förväntade kreditförluster** som är följden av fallissemangshändelser för ett finansiellt instrument som är möjliga inom 12 månader efter balansdagen.

**upplupet anskaffningsvärde för en finansiell tillgång eller finansiell skuld**

Det belopp till vilket den finansiella tillgången eller den finansiella skulden värderas vid första redovisningstillfället minus återbetalningar, plus eller minus ackumulerade periodiseringar vid användning av **effektivräntemetoden** på eventuell skillnad mellan det ursprungliga beloppet och beloppet på förfalldagen och, för finansiella tillgångar, justerat med hänsyn till en eventuell **förlustreserv**.

**avtalsstillgångar**

De rättigheter som enligt IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder* redovisas i enlighet med denna standard vid redovisning och värdering av nedskrivningsvinster eller -förluster.

**kreditförsämrade finansiella tillgångar**

En finansiell tillgång är kreditförsämrade när en eller flera händelser som har en negativ inverkan på de uppskattade framtida kassaflödena för den finansiella tillgången har inträffat. Belägg för att en finansiell tillgång är kreditförsämrade innefattar observerbara uppgifter om följande händelser:

- a) Betydande finansiella svårigheter hos emittenten eller låntagaren.
- b) Ett avtalsbrott, såsom uteblivna eller **förfallna** betalningar.
- c) Långgivaren eller låntagaren har, av ekonomiska eller avtalsmässiga skäl som sammanhänger med låntagarens ekonomiska svårigheter, beviljat en eftergift till låntagaren som långgivaren annars inte skulle överväga.
- d) Det blir sannolikt att låntagaren kommer att gå i konkurs eller annan finansiell rekonstruktion.
- e) Upphörande av en aktiv marknad för den finansiella tillgången i fråga på grund av finansiella svårigheter, eller
- f) Köp eller utgivning av en finansiell tillgång till kurser långt under pari, som återspeglar uppkomna **kreditförluster**.

Det kan vara omöjligt att identifiera en enda åtskild händelse – i stället kan den kombinerade effekten av flera händelser ha lett till att finansiella tillgångar blir kreditförsämrade.

**kreditförlust**

Skillnaden mellan alla avtalsenliga kassaflöden som ska betalas till ett företag i enlighet med avtalet och alla kassaflöden som företaget förväntar sig att erhålla (dvs. alla underskott i kassaflöden), diskonterat med den ursprungliga **effektivräntan** (eller **kreditjusterad effektivränta** för **köpta eller utgivna kreditförsämrade finansiella tillgångar**). Ett företag ska uppskatta kassaflöden genom att beakta samtliga avtalsvillkor för det finansiella instrumentet (exempelvis optioner på förtida inlösen, förlängningar, köp och liknande) genom den förväntade löptiden för det finansiella instrumentet. De kassaflöden som beaktas ska omfatta kassaflöden från försäljning av säkerheter eller andra former av kreditförstärkning som är en integrerad del av avtalsvillkoren. Det förutsätts att den förväntade löptiden för ett finansiellt instrument kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt. I de sällsynta fall när det inte går att på ett tillförlitligt sätt uppskatta den förväntade löptiden för ett finansiellt instrument ska dock företaget använda den återstående avtalstiden för det finansiella instrumentet.

**kreditjusterad effektivränta**

Den ränta som exakt diskonterar de uppskattade framtida in- och utbetalningarna under den förväntade löptiden för den finansiella tillgången till det **upplupna anskaffningsvärdet för en finansiell tillgång** som är en **köpt eller utgiven kreditförsämrade finansiell tillgång**. Vid beräkning av den kreditjusterade effektivräntan ska ett företag uppskatta de förväntade kassaflödena genom att beakta samtliga avtalsvillkor för den finansiella tillgången (exempelvis optioner på förtida inlösen, förlängningar, köp och liknande) och **förväntade kreditförluster**. Beräkningen innefattar alla avgifter och punkter som betalats eller erhållits av avtalsparterna, som är en integrerad del av effektivräntan (se punkterna B5.4.1–B5.4.3), **transaktionskostnader** och alla andra premier eller rabatter. Det förutsätts att kassaflödena och den förväntade löptiden för en grupp av likartade finansiella instrument kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt. I de sällsynta fall när det inte går att på ett tillförlitligt sätt uppskatta kassaflöden eller återstående löptid för ett finansiellt instrument (eller en grupp av finansiella instrument) ska företaget emellertid använda de avtalsenliga kassaflödena över hela avtalstiden för det finansiella instrumentet (eller gruppen av finansiella instrument).

**borttagande från rapporten över finansiell ställning**

Borttagande av en tidigare redovisad finansiell tillgång eller finansiell skuld från ett företags rapport över finansiell ställning.

**derivat**

Ett finansiellt instrument eller annat avtal som faller under denna standards tillämpningsområde med samtliga tre nedanstående egenskaper:

- a) Dess värde ändras till följd av ändringar i en angiven ränta, priset på ett finansiellt instrument, ett råvarupris, en valutakurs, ett pris- eller ränteindex, ett kreditbetyg eller kreditindex eller en annan variabel, förutsatt att variabeln när det gäller en icke-finansiell variabel inte är specifik för en avtalspart (kallas ibland för "underliggande").
- b) Det krävs ingen inledande nettoinvestering eller en inledande nettoinvestering som är mindre än vad som skulle krävas för andra typer av avtal som skulle väntas reagera på ett liknande sätt på förändringar i marknadsfaktorer.
- c) Det regleras vid en framtida tidpunkt.

<b>utdelningar</b>	Utdelningar till innehavare av egetkapitalinstrument i proportion till innehavet av respektive aktieslag.
<b>effektivräntemetoden</b>	Den metod som används för att beräkna det <b>upplupna anskaffningsvärdet för en finansiell tillgång eller finansiell skuld</b> och för fördelning och redovisning av ränteintäkter eller räntekostnader i resultatet under den relevanta perioden.
<b>effektivränta</b>	Den ränta som exakt diskonterar de uppskattade framtida in- och utbetalningarna under den förväntade löptiden för den finansiella tillgången eller finansiella skulden till <b>redovisat bruttovärde för en finansiell tillgång</b> eller till det <b>upplupna anskaffningsvärdet för en finansiell skuld</b> . Vid beräkning av effektivräntan ska ett företag uppskatta de förväntade kassaflödena genom att beakta samtliga avtalsvillkor för det finansiella instrumentet (exempelvis optioner på förtida inlösen, förlängningar, köp och liknande) men ska inte beakta de <b>förväntade kreditförlusterna</b> . Beräkningen innefattar alla avgifter och punkter som betalats eller erhållits av avtalsparterna, som är en integrerad del av effektivräntan (se punkterna B5.4.1–B5.4.3), <b>transaktionskostnader</b> och alla andra premier eller rabatter. Det förutsätts att kassaflödena och den förväntade löptiden för en grupp av likartade finansiella instrument kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt. I de sällsynta fall när det inte går att på ett tillförlitligt sätt uppskatta kassaflöden eller återstående löptid för ett finansiellt instrument (eller en grupp av finansiella instrument) ska företaget emellertid använda de avtalsenliga kassaflödena över hela avtalstiden för det finansiella instrumentet (eller gruppen av finansiella instrument).
<b>förväntade kreditförluster</b>	Det vägda genomsnittet för <b>kreditförluster</b> med respektive risker för fallissemang som vikter.
<b>finansiellt garantiavtal</b>	Ett avtal som kräver att emittenten gör angivna betalningar för att ersätta innehavaren för en förlust som denne ådrar sig på grund av att en angiven låntagare inte fullgör betalning vid förfall enligt de ursprungliga eller modifierade villkoren för ett skuldinstrument.
<b>finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultatet</b>	En finansiell skuld som uppfyller något av följande villkor:  a) Den kan definieras som att den <b>innehas för handel</b> .  b) Vid det första redovisningstillfället identifieras den av företaget som värderad till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkterna 4.2.2 eller 4.3.5.  c) Den har identifierats antingen vid första redovisningstillfället eller därefter som värderad till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 6.7.1.
<b>bindande åtagande</b>	En bindande överenskommelse rörande ett byte av en angiven mängd resurser till ett angivet pris vid en angiven framtida tidpunkt eller flera angivna framtida tidpunkter.
<b>prognostiserad transaktion</b>	En ej bindande men förväntad framtida transaktion.



**redovisat bruttovärde för en finansiell tillgång**

**Upplupet anskaffningsvärde för en finansiell tillgång** före justeringar för en eventuell **förlustreserv**.

**säkringskvot**

Förhållandet mellan säkringsinstrumentets kvantitet och den säkrade postens kvantitet i fråga om deras relativa viktning.

**innehas för handel**

En finansiell tillgång eller finansiell skuld som

- a) har förvärvats eller uppkommit med huvudsyfte att säljas eller återköpas på kort sikt,
- b) vid det första redovisningstillfället ingick i en portfölj med identifierade finansiella instrument som förvaltas tillsammans och för vilka det finns ett nyligen bevisat verkligt mönster av kortfristiga realiseringar av vinst, eller
- c) är ett **derivat** (förutom ett derivat som är ett finansiellt garantiavtal eller ett identifierat och effektivt säkringsinstrument).

**nedskrivningsvinst eller -förlust**

Vinster eller förluster som redovisas i resultatet i enlighet med punkt 5.5.8 och som härrör från tillämpningen av nedskrivningskraven i avsnitt 5.5.

**förväntade kreditförluster för återstående löptid**

**Förväntade kreditförluster** som följer av alla eventuella fallissemangshändelserna under den förväntade löptiden för ett finansiellt instrument.

**förlustreserv**

Reserveringar för **förväntade kreditförluster** för finansiella tillgångar som värderas i enlighet med punkt 4.1.2, leasingfordringar och **avtalsstillgångar**, det samlade nedskrivningsbeloppet för finansiella tillgångar som värderas i enlighet med punkt 4.1.2A och avsättningar för förväntade kreditförluster på låneåtaganden och **finansiella garantiavtal**.

**modifieringsvinst eller -förlust**

Belopp som kommer från justering av **redovisat bruttovärde för en finansiell tillgång** för att återspegla omförhandlade eller modifierade avtalsenliga kassaflöden. Företaget gör en ny beräkning av det redovisade bruttovärdet för en finansiell tillgång som nuvärdet av förväntade framtida in- och utbetalningar över den förväntade löptiden för den omförhandlade eller modifierade finansiella tillgången som diskonteras med utgångspunkt i den finansiella tillgångens ursprungliga **effektivränta** (eller den ursprungliga **kreditjusterade effektivräntan** för **köpta eller utgivna kreditförsämrade finansiella tillgångar**) eller, i tillämpliga fall, den reviderade **effektivräntan** som beräknas enligt punkt 6.5.10. Vid uppskattningen av de förväntade kassaflödena för en finansiell tillgång ska företaget beakta samtliga avtalsvillkor för den finansiella tillgången (exempelvis optioner på förtida inlösen, förlängningar, köp och liknande) men ska inte beakta **förväntade kreditförluster**, såvida inte den finansiella tillgången är en **köpt eller utgiven kreditförsämrade finansiell tillgång**, i vilket fall företaget också ska beakta de ursprungliga förväntade kreditförluster som beaktades vid beräkningen av den ursprungliga **kreditjusterade effektivräntan**.

<b>förfallen till betalning</b>	En finansiell tillgång är förfallen till betalning när en motpart har underlåtit att erlägga betalning trots en avtalsenlig skyldighet att betala.
<b>köpt eller utgiven kreditförsämrad finansiell tillgång</b>	Köpt eller utgiven finansiell tillgång som är <b>kreditförsämrad</b> vid det första redovisningstillfället.
<b>dag för omklassificering</b>	Första dagen i den första rapportperiod som följer på ändrad affärsmodell som medför att ett företag omklassificerar finansiella tillgångar.
<b>avistaköp eller avistaförsäljning</b>	Ett köp eller en försäljning av en finansiell tillgång enligt ett avtal vars villkor kräver leverans av tillgången inom den tidsram som generellt fastställts av regelverk eller praxis på den berörda marknaden.
<b>transaktionskostnader</b>	Tillkommande kostnader som är direkt hänförliga till förvärvet, emissionen eller avyttringen av en finansiell tillgång eller en finansiell skuld (se punkt B5.4.8). En tillkommande kostnad är en som inte hade uppkommit om företaget inte hade förvärvat, emitterat eller avyttrat det finansiella instrumentet.

Följande begrepp definieras i punkt 11 i IAS 32, bilaga A till IFRS 7, bilaga A till IFRS 13 eller bilaga A till IFRS 15 och används i denna standard med de innebörder som anges i IAS 32, IFRS 7, IFRS 13 och IFRS 15:

- a) Kreditrisk <sup>(52)</sup>.
- b) Egetkapitalinstrument.
- c) Verkligt värde.
- d) Finansiell tillgång.
- e) Finansiellt instrument.
- f) Finansiell skuld.
- g) Transaktionspris.

<sup>(52)</sup> Denna term (enligt definitionen i IFRS 7) används i kraven på redovisning av effekterna av förändringar i kreditrisk för skulder som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet (se punkt 5.7.7).

## Bilaga B

## Vägledning vid tillämpning

Denna bilaga är en del av standarden.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE (KAPITEL 2)

- B2.1 Vissa avtal kräver en betalning baserad på klimat, geologiska variabler eller andra fysiska variabler. (De som baseras på klimatvariabler kallas ibland "väderderivat".) Om dessa avtal inte ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17 *Försäkringsavtal*, ingår de i tillämpningsområdet för denna standard.
- B2.2 Denna standard ändrar inte de krav som är hänförliga till planer för ersättningar till anställda som följer IAS 26 *Redovisning av pensionsstiftelser* och royaltavtal som baseras på försäljningsvolymmer eller tjänsteintäkter som redovisas enligt IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*.
- B2.3 Ibland gör ett företag vad det ser som en "strategisk investering" i egetkapitalinstrument som emitterats av ett annat företag, i avsikt att upprätta eller bibehålla ett långsiktigt samarbete med det företag i vilket investeringen görs. Det investerande företaget eller samägaren använder IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures* för att bestämma huruvida kapitalandelsmetoden ska tillämpas på en sådan investering.
- B2.4 Denna standard tillämpas på försäkringsgivares finansiella tillgångar och finansiella skulder, förutom rättigheter och förpliktelser som undantas i punkt 2.1 e eftersom de uppkommer enligt avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17.
- B2.5 Finansiella garantiavtal kan ha olika juridisk form, till exempel garantier, vissa typer av rembursar, kreditderivat eller försäkringsavtal. Den juridiska formen påverkar inte hur de redovisas. Nedan följer exempel på tillämplig behandling (se punkt 2.1 e):
- a) Även om ett finansiellt garantiavtal motsvarar definitionen på ett försäkringsavtal i IFRS 17 (se punkt 7 e i IFRS 17) ska emittenten, om den risk som förs över är betydande, tillämpa denna standard. Om emellertid emittenten tidigare uttryckligen har försäkrat att denne betraktar sådana avtal som försäkringsavtal och har använt den redovisning som är tillämplig på försäkringsavtal får emittenten välja att tillämpa antingen denna standard eller IFRS 17 på sådana finansiella garantiavtal. Vid tillämpning av denna standard måste emittenten enligt punkt 5.1.1 värdera ett finansiellt garantiavtal till verkligt värde när det redovisas för första gången. Om det finansiella garantiavtalet emitterats till en oberoende motpart i en fristående transaktion på rent affärsmässig grund motsvarar troligen det verkliga värdet vid detta garantiavtals början erhållen premium, såvida inte det finns belägg för motsatsen. Följaktligen, såvida inte det finansiella garantiavtalet inledningsvis redovisades som värderat till verkligt värde via resultatet eller såvida inte punkterna 3.2.15–3.2.23 och B3.2.12–B3.2.17 är tillämpliga (när en överföring av en finansiell tillgång inte uppfyller villkoren för att tas bort från rapporten över finansiell ställning eller ett fortsatt engagemang) värderar emittenten det till det högre av
- i) det belopp som fastställts i enlighet med punkt 5.5, och
- ii) det belopp som ursprungligen redovisades efter avdrag, i tillämpliga fall, för den ackumulerade summan av intäkter i enlighet med principerna i IFRS 15 (se punkt 4.2.1 c).

- b) Vissa kreditrelaterade garantier kräver inte, som ett villkor för betalning, att innehavaren exponeras för, och har drabbats av en förlust på grund av att låntagaren inte fullgör betalning på den garanterade tillgången vid förfall. Ett exempel på en sådan garanti är en som kräver att betalningar ska göras vid förändringar i ett visst kreditbetyg eller kreditindex. Sådana garantier är inte finansiella garantiavtal, enligt definitionen i denna standard, och är inte försäkringsavtal, enligt definitionen i IFRS 17. Sådana garantier är derivat och emittenten tillämpar denna standard på dem.
- c) Om ett finansiellt garantiavtal emitterats i samband med försäljning av varor tillämpar utfärdaren IFRS 15 för att avgöra när denne ska redovisa intäkten från garantin och från försäljningen av varor.
- B2.6 Påståenden om att en emittent ser avtal som försäkringsavtal återfinns normalt genomgående i emittentens kommunikation med kunder och tillsynsmyndigheter, avtal, verksamhetsdokumentation och finansiella rapporter. Dessutom omfattas försäkringsavtal ofta av redovisningskrav som skiljer sig från kraven för andra typer av transaktioner, till exempel avtal som emitterats av banker eller kommersiella företag. I sådana fall innehåller normalt en emittents finansiella rapporter en upplysning om att emittenten har tillämpat dessa redovisningskrav.

#### REDOVISNING I OCH BORTTAGANDE FRÅN RAPPORTEN ÖVER FINANSIELL STÄLLNING (KAPITEL 3)

##### **Det första redovisningstillfället (avsnitt 3.1)**

- B3.1.1 Till följd av principen i punkt 3.1.1 redovisar ett företag alla sina avtalsenliga rättigheter och förpliktelser avseende derivat i rapporten över finansiell ställning som tillgångar och skulder förutom vad gäller derivat som förhindrar en överföring av finansiella tillgångar från att redovisas som en försäljning (se punkt B3.2.14). Om en överföring av en finansiell tillgång inte uppfyller villkoren för borttagande från rapporten över finansiell ställning redovisar motparten inte den överförda tillgången som sin tillgång (se punkt B3.2.15).
- B3.1.2 Följande är exempel på tillämpning av principen i punkt 3.1.1:
- a) Ovillkorade fordringar och skulder redovisas som tillgångar eller skulder när företaget blir avtalspart och som följd därav har en laglig rätt att erhålla eller en laglig förpliktelse att betala kontanter.
- b) Tillgångar som ska förvärfvas och skulder som ska uppkomma till följd av ett bindande åtagande att köpa eller sälja varor eller tjänster redovisas i allmänhet inte förrän minst en av parterna har fullgjort sitt åtagande. Ett företag som exempelvis får en bindande order redovisar inte i allmänhet en tillgång (och företaget som lägger ordern redovisar inte en skuld) när avtalet ingås utan skjuter upp redovisningen till dess att de beställda varorna eller tjänsterna har skickats, levererats eller utförts. Om ett bindande åtagande att köpa eller sälja icke-finansiella poster faller under denna standards tillämpningsområde enligt punkterna 2.4–2.7 redovisas dess verkliga värde netto som en tillgång eller skuld på åtagandedagen (se punkt B4.1.30 c). Dessutom, om ett tidigare ej redovisat bindande åtagande identifieras som en säkrad post i en säkring av verkligt värde redovisas varje förändring i nettot av det verkliga värdet som är hänförlig till den säkrade risken som en tillgång eller skuld efter den tidpunkt då säkringen ingicks (se punkterna 6.5.8 b och 6.5.9).
- c) Ett terminskontrakt som ingår i tillämpningsområdet för denna standard (se punkt 2.1) redovisas som en tillgång eller en skuld på åtagandedagen, och inte på den dag när regleringen äger rum. När ett företag blir part i ett terminskontrakt är ofta det verkliga värdet för rättigheten och förpliktelsen lika, så att det verkliga värdet netto för terminskontraktet är noll. Om det verkliga värdet netto för rättigheten och förpliktelsen är annat än noll redovisas avtalet som en tillgång eller en skuld.

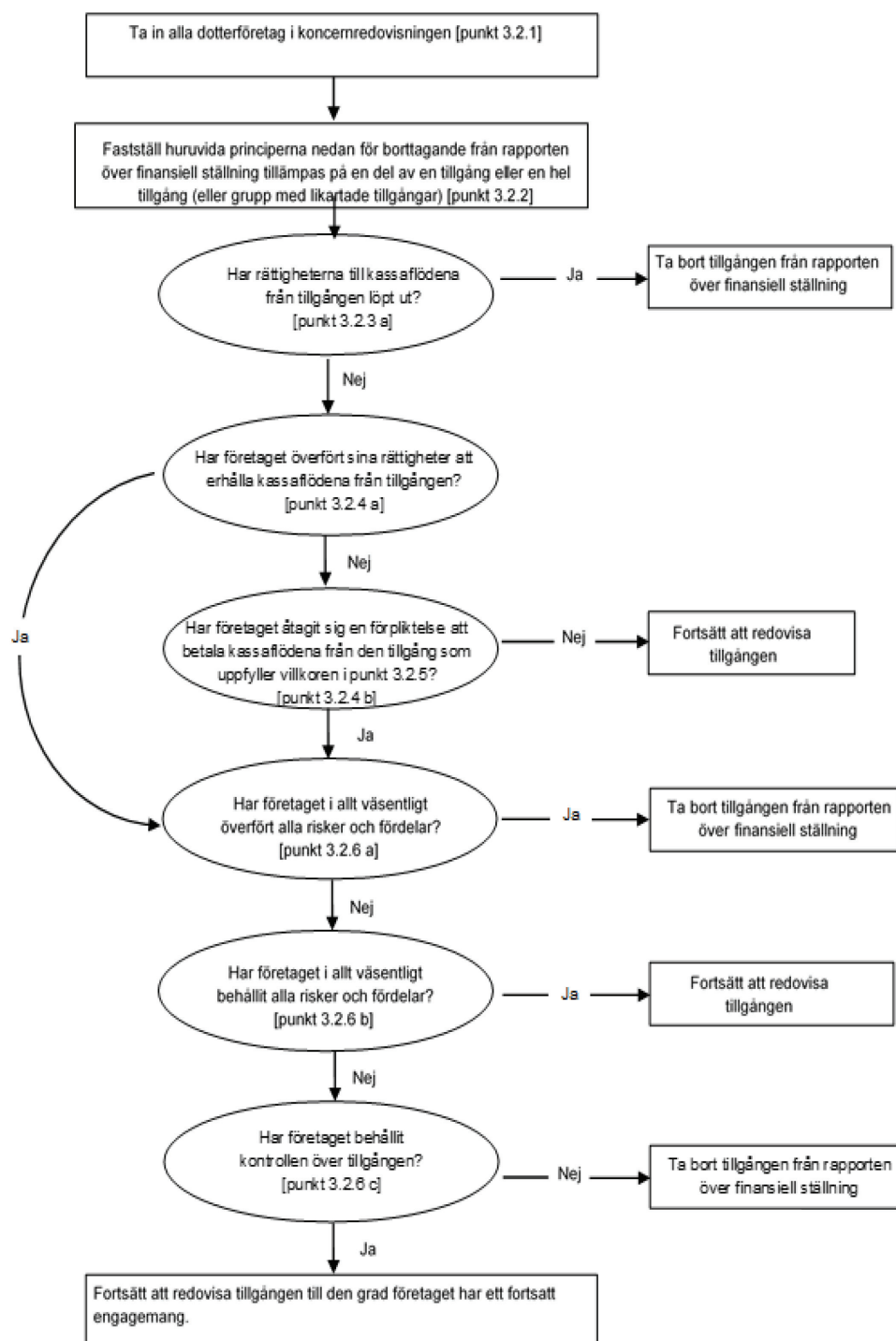
- d) Optionsavtal som ingår i tillämpningsområdet för denna standard (se punkt 2.1) redovisas som tillgångar eller skulder när innehavaren eller utfärdaren blir avtalspart.
- e) Planerade framtida transaktioner, oavsett hur troliga de är, är inte tillgångar och skulder eftersom företaget inte har blivit avtalspart.

*Avistaköp eller avistaförsäljning av finansiella tillgångar*

- B3.1.3 Ett avistaköp eller en avistaförsäljning av finansiella tillgångar redovisas antingen per affärsdagen eller per likviddagen enligt beskrivning i punkterna B3.1.5 och B3.1.6. Ett företag ska tillämpa samma metod konsekvent för samtliga köp och försäljningar av finansiella tillgångar som klassificeras på samma sätt i enlighet med denna standard. För detta ändamål utgör tillgångar som är obligatoriskt värderade till verkligt värde via resultatet en separat klassificering av tillgångar som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet. Dessutom utgör investeringar i egetkapitalinstrument som redovisas med alternativet i punkt 5.7.5 en separat klassificering.
- B3.1.4 Ett avtal som kräver eller tillåter nettoreglering av förändringen i avtalets värde är inte ett avistaavtal. I stället redovisas ett sådant avtal som ett derivat under perioden mellan affärsdagen och likviddagen.
- B3.1.5 Med affärsdag avses den dag då ett företag åtar sig att köpa eller sälja en tillgång. Affärsdagsredovisning avser a) redovisning av en tillgång som ska erhållas och skyldigheten att betala för den på affärsdagen samt b) borttagande från rapporten över finansiell ställning av en tillgång som säljs, redovisning av vinst eller förlust vid avyttringen samt redovisning av en fordran från köparen för betalning på affärsdagen. I allmänhet börjar inte ränta löpa på tillgången och motsvarande skuld före likviddagen, när äganderätten överläts.
- B3.1.6 Med likviddag avses det datum då en tillgång levereras till eller av ett företag. Likviddagsredovisning avser a) redovisning av en tillgång per det datum den erhålls av ett företag samt b) borttagande av en tillgång från rapporten över finansiell ställning och redovisning av vinst eller förlust vid avyttringen per det datum den levereras av företaget. När likviddagsredovisning tillämpas redovisar ett företag eventuella förändringar i det verkliga värdet för tillgången som ska erhållas under perioden mellan affärsdagen och likviddagen, på samma sätt som det redovisar den förvärvade tillgången. Med andra ord redovisas inte förändringen i värde för tillgångar som är värderade till upplupet anskaffningsvärde; den redovisas i resultatet för tillgångar som klassificeras som finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via resultatet; den redovisas i övrigt totalresultat för finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A och för investeringar i egetkapitalinstrument som redovisas i enlighet med punkt 5.7.5.

**Borttagande från rapporten över finansiell ställning av finansiella tillgångar (avsnitt 3.2)**

- B3.2.1 Följande flödesschema visar utvärderingen av om och till vilken del en finansiell tillgång tas bort från rapporten över finansiell ställning.



Överenskommelser enligt vilka ett företag behåller de avtalsenliga rättigheterna att erhålla kassaflödena från en finansiell tillgång, men tar på sig en avtalsenlig förpliktelse att betala kassaflödena till en eller flera mottagare (punkt 3.2.4 b)

- B3.2.2 Den situation som beskrivs i punkt 3.2.4 b (när ett företag behåller de avtalsenliga rättigheterna att erhålla kassaflödena från den finansiella tillgången, men påtar sig en avtalsenlig förpliktelse att betala kassaflödena till en eller flera mottagare) inträffar exempelvis om företaget är en stiftelse, och utfärdar vinstintressen i de underliggande finansiella tillgångar som det äger till investerare och tillhandahåller förvaltning av dessa finansiella tillgångar. Om villkoren i punkterna 3.2.5 och 3.2.6 är uppfyllda kvalificeras de finansiella tillgångarna för att tas bort från rapporten över finansiell ställning.

- B3.2.3 Vid tillämpning av punkt 3.2.5 skulle företaget exempelvis kunna vara utgivaren av den finansiella tillgången, eller också kan företaget vara en koncern som innefattar ett dotterföretag som har förvärvat den finansiella tillgången och överlåter kassaflöden till fristående investerare som är tredje part.

Utvärdering av överföringen av risker och fördelar som är förknippade med ägande (punkt 3.2.6)

- B3.2.4 Exempel på när ett företag i allt väsentligt har överfört alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande är

- a) en ovillkorlig försäljning av en finansiell tillgång,
- b) en försäljning av en finansiell tillgång tillsammans med en option att köpa tillbaka den finansiella tillgången till dess verkliga värde vid tidpunkten för återköpet, och
- c) en försäljning av en finansiell tillgång tillsammans med en säljoption eller en köpoption som i hög grad saknar realvärde (deep out of the money), dvs. en option som i så hög grad saknar realvärde att det är högst osannolikt att den kommer att få något realvärde innan den förfaller,

- B3.2.5 Exempel på när ett företag i allt väsentligt har behållit alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande är

- a) en försäljnings- och återköpstransaktion där återköpspriset är ett fastställt pris eller försäljningspriset plus en långivares avkastning,
- b) ett avtal om värdepapperslån,
- c) en försäljning av en finansiell tillgång tillsammans med en så kallad "total return swap" (TRS) som överför marknadsrisken tillbaka till företaget,
- d) en försäljning av en finansiell tillgång tillsammans med en säljoption eller en köpoption som har högt realvärde (deep in the money), dvs. en option som har så högt realvärde att det är högst osannolikt att den kommer att sakna realvärde innan den förfaller, och
- e) en försäljning av kortfristiga fordringar i vilken företaget garanterar att kompensera motparten för kreditförluster som troligen kommer att uppkomma.

- B3.2.6 Om ett företag fastställer att det till följd av överföringen i allt väsentligt har överfört alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande av den överförda tillgången redovisar det inte den överförda tillgången igen under en framtida period, såvida det inte åter förvärvar den överförda tillgången i en ny transaktion.

Utvärdering av överföringen av kontroll

- B3.2.7 Ett företag har inte behållit kontrollen över en överförd tillgång om motparten har praktisk möjlighet att sälja den överförda tillgången. Ett företag har behållit kontrollen över en överförd tillgång om motparten inte har praktisk möjlighet att sälja den överförda tillgången. En motpart har den praktiska möjligheten att sälja den överförda tillgången om den handlas på en aktiv marknad eftersom motparten skulle kunna återköpa den överförda tillgången på marknaden om motparten behöver återlämna tillgången till företaget. Exempelvis kan en motpart ha den praktiska möjligheten att sälja en överförd tillgång om den överförda tillgången omfattas av en option som tillåter företaget att köpa tillbaka den, men motparten kan enkelt köpa den överförda tillgången på marknaden om optionen utnyttjas. En motpart har inte den praktiska möjligheten att sälja den överförda tillgången om företaget behåller en sådan option och motparten kan inte enkelt köpa den överförda tillgången på marknaden om företaget utnyttjar sin option.

B3.2.8 Motparten har den praktiska möjligheten att sälja den överförda tillgången endast om motparten kan sälja den överförda tillgången i sin helhet till en fristående tredje part och ensidigt kan utnyttja denna möjlighet och inte behöver införa ytterligare begränsningar på överföringen. Den avgörande frågan är vad motparten kan göra i praktiken, inte vilka avtalsenliga rättigheter motparten har rörande vad motparten kan göra med den överförda tillgången eller vilka avtalsenliga förbud som råder. Särskilt gäller följande:

- a) En avtalsenlig rättighet att avyttra den överförda tillgången har liten praktisk inverkan om det inte finns någon marknad för den överförda tillgången.
- b) En möjlighet att avyttra den överförda tillgången har liten praktisk inverkan om den inte kan utnyttjas fritt. Av denna anledning
  - i) måste motpartens förmåga att avyttra den överförda tillgången vara oberoende av andras handlingar (dvs. det måste vara en ensidig förmåga), och
  - ii) måste motparten kunna avyttra den överförda tillgången utan att behöva inkludera restriktioner eller förbehåll vid överföringen (exempelvis villkor om hur ett lån ska förvaltas eller en option som ger motparten rätt att återköpa tillgången).

B3.2.9 Att motparten troligen inte kommer att sälja den överförda tillgången betyder inte i sig att överföraren har behållit kontrollen över den överförda tillgången. Men om en säljoption eller garanti förhindrar motparten från att sälja den överförda tillgången har överföraren behållit kontrollen över den överförda tillgången. Exempelvis om en säljoption eller garanti är tillräckligt värdefull hindrar den motparten från att sälja den överförda tillgången eftersom motparten i praktiken inte skulle sälja den överförda tillgången till en tredje part utan att inkludera en liknande option eller andra begränsande villkor. I stället skulle motparten inneha den överförda tillgången för att erhålla betalningar enligt garantin eller säljoptionen. Under sådana omständigheter har överföraren behållit kontrollen över den överförda tillgången.

*Överföringar som uppfyller villkoren för borttagande från rapporten över finansiell ställning*

B3.2.10 Ett företag kan behålla rättigheten till en del av räntebetalningarna för överförda tillgångar som ersättning för förvaltningen av dessa tillgångar. Den del av räntebetalningarna som företaget skulle ge upp vid uppsägning eller överlåtelse av förvaltningsavtalet fördelas på förvaltningstillgången eller förvaltningsskulden. Den del av räntebetalningarna som företaget inte skulle ge upp är en räntestripfordran. Exempelvis, om företaget inte skulle ge upp någon ränta vid uppsägning eller överlåtelse av förvaltningsavtalet, är hela räntespreaden en räntestripfordran. Med avseende på tillämpningen av punkt 3.2.13 används de verkliga värdena för förvaltningstillgången och räntestripfordran för att fördela det redovisade värdet för fordran på den del av tillgången som tas bort från rapporten över finansiell ställning och den del som kommer att fortsätta att bli redovisad. Om något förvaltningsarvode inte är angivet eller om det arvode som ska erhållas inte väntas kompensera företaget på ett lämpligt sätt för förvaltningen ska en förvaltningsskuld för förvaltningsförpliktelsen redovisas till verkligt värde.

B3.2.11 Vid värdering till verkligt värde av den del som fortsätter att redovisas i rapporten över finansiell ställning och den del som tas bort från rapporten över finansiell ställning med avseende på tillämpningen av punkt 3.2.13 tillämpar ett företag kraven för värderingar till verkligt värde i IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*, utöver punkt 3.2.14.



*Överföringar som inte uppfyller villkoren för borttagande från rapporten över finansiell ställning*

- B3.2.12 Följande är en tillämpning av den princip som beskrivs i punkt 3.2.15. Om en garanti som tillhandahålls av företaget för kreditförluster på den överförda tillgången förhindrar att en överförd tillgång tas bort från rapporten över finansiell ställning eftersom företaget i allt väsentligt har behållit alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande av den överförda tillgången ska tillgången fortsätta att bli redovisad i sin helhet och den erhållna ersättningen redovisas som en skuld.

*Fortsatt engagemang i överförda tillgångar*

- B3.2.13 Följande är exempel på hur ett företag värderar en överförd tillgång och den skuld som är knuten till den enligt punkt 3.2.16.

*Alla tillgångar*

- a) Om en garanti som tillhandahålls av ett företag för betalning för kreditförluster på en överförd tillgång förhindrar att den överförda tillgången kan tas bort från rapporten över finansiell ställning motsvarande den del där det finns ett fortsatt engagemang, värderas den överförda tillgången per överföringstidpunkten till det lägre av i) tillgångens redovisade värde och ii) den högsta del av den ersättning som erhållits vid överföringen som företaget skulle kunna bli tvunget att betala tillbaka ("garantibeloppet"). Den hänförliga skulden värderas vid första redovisningstillfället till garantibeloppet plus verkligt värde för garantin (vilket vanligen är den ersättning som erhålls för garantin). Därefter redovisas det verkliga värdet för garantin vid det första redovisningstillfället i resultatet när (eller medan) skyldigheten är uppfylld (i enlighet med principerna i IFRS 15) och tillgångens redovisade värde minskas med en eventuell förlustreserv.

*Tillgångar som värderas till upplupet anskaffningsvärde*

- b) Om en förpliktelse för en säljoption som utfärdats av ett företag eller rättigheten till en köpoption som innehas av ett företag förhindrar en överförd tillgång från att tas bort från rapporten över finansiell ställning och företaget värderar den överförda tillgången till upplupet anskaffningsvärde, värderas den hänförliga skulden till anskaffningsvärdet (det vill säga den erhållna ersättningen) justerat för avskrivningen av eventuella skillnader mellan detta anskaffningsvärde och det redovisade bruttovärdet för den överförda tillgången vid optionens förfalldatum. Ponera exempelvis att det redovisade bruttovärdet för tillgången per överföringsdatumet är 98 VE och att den erhållna ersättningen uppgår till 95 VE. Tillgångens redovisade bruttovärde vid optionens lösendatum kommer att vara 100 VE. Vid första redovisningstillfället är det redovisade värdet för den hänförliga skulden 95 VE och skillnaden mellan 95 VE och 100 VE redovisas i resultatet genom användande av effektivräntemetoden. Om optionen utnyttjas redovisas eventuell skillnad mellan det redovisade värdet för den hänförliga skulden och lösenpriset i resultatet.

*Tillgångar som värderas till verkligt värde*

- c) Om en rättighet till en köpoption, som behålls av ett företag, förhindrar att en överförd tillgång tas bort från rapporten över finansiell ställning och företaget värderar den överförda tillgången till verkligt värde fortsätter tillgången att värderas till sitt verkliga värde. Den hänförliga skulden värderas till i) optionens lösenpris minus optionens tidsvärde om optionen har realvärde eller är en parioption (in the money eller at the money), eller ii) den överförda tillgångens verkliga värde minus optionens tidsvärde om optionen saknar realvärde (out of the money). Justeringen av värderingen av den hänförliga skulden säkerställer att nettot av det redovisade värdet för tillgången och den hänförliga skulden är det verkliga värdet för rättigheten till köpoptionen. Om exempelvis det verkliga värdet för den underliggande tillgången är 80 VE, optionens lösenpris är 95 VE och optionens tidsvärde är 5 VE är det redovisade värdet för den hänförliga skulden 75 VE (80 VE – 5 VE) och det redovisade värdet för den överförda tillgången är 80 VE (dvs. dess verkliga värde).
- d) Om en säljoption som är utfärdad av ett företag förhindrar en överförd tillgång från att tas bort från rapporten över finansiell ställning och företaget värderar den överförda tillgången till verkligt värde värderas den hänförliga skulden till optionens lösenpris plus optionens tidsvärde. Värderingen av tillgången till verkligt värde begränsas till det lägre av det verkliga värdet och optionens lösenpris eftersom företaget inte har rätt till sådana ökning av det verkliga värdet för den överförda tillgången som överstiger optionens lösenpris. Detta säkerställer att nettot av det redovisade värdet för tillgången och den hänförliga skulden är det verkliga värdet för säljoptionsförpliktelsen. Om exempelvis det verkliga värdet för den underliggande tillgången är 120 VE, optionens lösenpris är 100 VE och optionens tidsvärde är 5 VE är det redovisade värdet för den hänförliga skulden 105 VE (100 VE + 5 VE) och det redovisade värdet för tillgången är 100 VE (i det här fallet optionens lösenpris).

- e) Om en collar, i form av en köpt köpoption och en utfärdad säljoption, förhindrar att en överförd tillgång tas bort från rapporten över finansiell ställning och företaget värderar tillgången till verkligt värde, fortsätter företaget att värdera tillgången till verkligt värde. Den hänförliga skulden värderas till i) summan av köpoptionens lösenpris och det verkliga värdet för säljoptionen minus köpoptionens tidsvärde, om köpoptionen har realvärde eller är en parioption (in the money eller at the money), eller ii) summan av tillgångens verkliga värde och säljoptionens verkliga värde minus köpoptionens tidsvärde om köpoptionen saknar realvärde (out of the money). Justeringen av den hänförliga skulden säkerställer att nettot av det redovisade värdet för tillgången och den hänförliga skulden är det verkliga värdet för de optioner som innehas och utfärdas av företaget. Ponera exempelvis att ett företag överför en finansiell tillgång som värderas till verkligt värde medan det samtidigt köper en köpoption med lösenpriset 120 VE och utfärdar en säljoption med ett lösenpris på 80 VE. Ponera också att det verkliga värdet för tillgången är 100 VE per överföringstidpunkten. Köpoptionens tidsvärde är 1 VE och säljoptionens tidsvärde är 5 VE. I detta fall redovisar företaget en tillgång på 100 VE (tillgångens verkliga värde) och en skuld på 96 VE [(100 VE + 1 VE) – 5 VE]. Detta ger ett nettotillgångsvärde om 4 VE, vilket är det verkliga värdet för de optioner som innehas och är utfärdade av företaget.

#### *Alla överföringar*

- B3.2.14 Till den del en överföring av en finansiell tillgång inte uppfyller villkoren för borttagande från rapporten över finansiell ställning, redovisas inte överförarens avtalsenliga rättigheter eller förpliktelser separat som derivat, om redovisningen av både derivatet och antingen den överförda tillgång eller skuld som uppkommer vid överföringen skulle leda till att samma rättigheter eller förpliktelser redovisas två gånger. Exempelvis kan en köpoption som behålls av överföraren förhindra att en överföring av finansiella tillgångar redovisas som en försäljning. I det fallet redovisas inte köpoptionen separat som ett derivat.
- B3.2.15 Till den del denna överföring av en finansiell tillgång inte uppfyller villkoren för borttagande från rapporten över finansiell ställning, redovisar motparten inte den överförda tillgången som sin tillgång. Motparten tar bort kontanter eller annan erlagd ersättning från rapporten över finansiell ställning och redovisar en fordran från överföraren. Om överföraren har både en rättighet och en förpliktelse att återta kontrollen över hela den överförda tillgången till ett fastställt belopp (såsom i enlighet med ett återköpsavtal) kan motparten redovisa sin fordran till upplupet anskaffningsvärde om det uppfyller kriterierna i punkt 4.1.2.

#### *Exempel*

- B3.2.16 Följande exempel åskådliggör tillämpningen av principerna för borttagande från rapporten över finansiell ställning i denna standard.
- a) *Återköpsavtal och värdepapperslån.* Om en finansiell tillgång säljs enligt ett avtal att återköpa den till ett fastställt pris eller till försäljningspris plus långivares avkastning eller om den lånas enligt ett avtal att återlämnas till överföraren tas den inte bort från rapporten över finansiell ställning eftersom överföraren i allt väsentligt behåller alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande. Om motparten erhåller rätten att sälja eller pantsätta tillgången omklassificerar överföraren tillgången i sin rapport över finansiell ställning, exempelvis som lånad tillgång eller fordran enligt återköpsavtal.
- b) *Återköpsavtal och värdepapperslån – tillgångar som i allt väsentligt är samma.* Om en finansiell tillgång säljs enligt ett avtal att återköpa samma eller i allt väsentligt samma tillgång till ett fastställt pris eller till försäljningspris plus en långivares avkastning eller om en finansiell tillgång lånas eller lånas ut enligt ett avtal att återlämnas samma eller i allt väsentligt samma tillgång till överföraren tas den inte bort från rapporten över finansiell ställning eftersom överföraren i allt väsentligt behåller alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande.
- c) *Återköpsavtal och värdepapperslån – rätt till substitut.* Om ett återköpsavtal till ett fastställt återköpspris eller ett pris som motsvarar försäljningspriset plus en långivares avkastning, eller en liknande värdepapperslåntransaktion, ger motparten en rätt att ersätta tillgångar som är likartade och med likvärdigt verkligt värde som den överförda tillgången per återköpstidpunkten tas den tillgång som sålts eller lånats ut enligt ett återköpsavtal eller avtal om utlåning av värdepapper inte bort från rapporten över finansiell ställning eftersom överföraren i allt väsentligt behåller alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande.

- d) Återköpsrätt (*hembuds rätt*) till verkligt värde. Om ett företag säljer en finansiell tillgång och behåller bara en rätt att som första part återköpa den överförda tillgången till verkligt värde om motparten därefter säljer den, tar företaget bort tillgången från rapporten över finansiell ställning eftersom det i allt väsentligt har överfört alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande.
- e) Återköp av värdepapper kort tid efter försäljningen ("*wash sale*"). Återköp av en finansiell tillgång kort efter att den blivit såld kallas ibland "*wash sale*". Ett sådant återköp utesluter inte borttagande från rapporten över finansiell ställning förutsatt att den ursprungliga transaktionen uppfyllde kraven på borttagande från rapporten över finansiell ställning. Om en överenskommelse om att sälja en finansiell tillgång ingår i samband med en överenskommelse att återköpa samma tillgång till ett fastställt pris eller försäljningspriset plus en långivares avkastning tas tillgången emellertid inte bort från rapporten över finansiell ställning.
- f) Säljoptioner och köpoptioner som har högt realvärde (*deep in the money*). Om en överförd finansiell tillgång kan lösas in av överföraren och köpoptionen har högt realvärde (*deep in the money*), uppfyller inte överföringen kraven på borttagande från rapporten över finansiell ställning eftersom överföraren i allt väsentligt har behållit alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande. På motsvarande sätt, om en överförd finansiell tillgång kan säljas tillbaka av motparten och säljoptionen har högt realvärde (*deep in the money*), uppfyller inte överföringen kraven på borttagande från rapporten över finansiell ställning eftersom överföraren i allt väsentligt har behållit alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande.
- g) Säljoptioner och köpoptioner som i hög grad saknar realvärde (*deep out of the money*). En finansiell tillgång som överförs enbart tillsammans med en säljoption som i hög grad saknar realvärde (*deep out of the money*) som innehas av motparten, eller en köpoption som i hög grad saknar realvärde (*deep out of the money*) som innehas av överföraren, tas bort från rapporten över finansiell ställning. Detta beror på att överföraren i allt väsentligt har överfört alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande.
- h) Lättillgängliga tillgångar med en köpoption som varken har högt realvärde (*deep in the money*) eller i hög grad saknar realvärde (*deep out of the money*). Om ett företag innehar en köpoption på en tillgång som är lättillgänglig på marknaden och optionen varken har högt realvärde (*deep in the money*) eller i hög grad saknar realvärde (*deep out of the money*) tas tillgången bort från rapporten över finansiell ställning. Detta beror på att företaget i) varken har behållit eller överfört i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande och ii) inte har behållit kontrollen. Om tillgången inte är lättillgänglig på marknaden utesluts emellertid borttagande från rapporten över finansiell ställning motsvarande det belopp för tillgången som omfattas av köpoptionen eftersom företaget har behållit kontroll över tillgången.
- i) En tillgång som inte är lättillgänglig, med en säljoption som utfärdats av ett företag och som varken har högt realvärde (*deep in the money*) eller i hög grad saknar realvärde (*deep out of the money*). Om ett företag överför en finansiell tillgång som inte är lättillgänglig på marknaden och utfärdar en säljoption som inte i hög grad saknar realvärde (*deep out of the money*), vare sig behåller eller överför företaget i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande på grund av den utfärdade säljoptionen. Företaget behåller kontrollen över tillgången om säljoptionen är tillräckligt värdefull för att förhindra motparten från att sälja tillgången, i vilket fall tillgången fortsätter att bli redovisad till den grad företaget har ett fortsatt engagemang (se punkt B3.2.9). Företaget överför kontrollen över tillgången om säljoptionen inte är tillräckligt värdefull för att förhindra motparten från att sälja tillgången, i vilket fall tillgången tas bort från rapporten över finansiell ställning.
- j) Tillgångar med en sälj- eller köpoption till verkligt värde eller som omfattas av ett terminsåterköpsavtal. En överföring av en finansiell tillgång med en sälj- eller köpoption eller ett terminsåterköpsavtal som har ett lösenpris eller återköpspris som motsvarar det verkliga värdet för den finansiella tillgången per återköpstidpunkten leder till ett borttagande från rapporten över finansiell ställning på grund av överföringen av i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägandet.
- k) Kontantreglerade köp- eller säljoptioner. Ett företag utvärderar överföringen av en finansiell tillgång med en sälj- eller köpoption eller ett terminsåterköpsavtal som kommer att regleras netto med kontanter för att fastställa om det har behållit eller överfört i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande. Om företaget inte i allt väsentligt har behållit alla de risker och fördelar som är förknippade med ägandet av den överförda tillgången fastställer det huruvida det har behållit kontrollen över den överförda tillgången. Att sälj- eller köpoptionen eller terminsåterköpsavtalet regleras netto med kontanter innebär inte automatiskt att företaget har överfört kontrollen (se punkterna B3.2.9 och g, h och i ovan).

- l) *En så kallad "removal of accounts provision"*. En "removal of accounts provision" är en ovillkorad återköpsoption (köpoption) som ger företaget rätt att återta överförda tillgångar med vissa begränsningar. Förutsatt att en sådan option leder till att företaget vare sig behåller eller överför i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande utesluter den borttagande från rapporten över finansiell ställning endast motsvarande den del av beloppet som omfattas av återköpet (förutsatt att motparten inte kan sälja tillgångarna). Om exempelvis det redovisade värdet för och köpeskillingen från överföringen av lånetillgångar är 100000 VE och varje enskilt lån kan lösas in men det aggregerade belopp för lån som skulle kunna återköpas inte överstiger 10000 VE skulle 90000 VE av lånen uppfylla villkoren för att tas bort från rapporten över finansiell ställning.
- m) *Så kallad "clean-up call"*. Ett företag, som kan vara en överförare, som förvaltar överförda tillgångar kan äga en "clean-up call" för att köpa de återstående överförda tillgångarna när värdet på utestående tillgångarna sjunker till en angiven nivå vid vilken kostnaden för att förvalta dessa tillgångar blir betungande, i förhållande till fördelarna med förvaltningen. Förutsatt att en sådan "clean-up call" leder till att företaget i allt väsentligt vare sig behåller eller överför alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande och motparten inte kan sälja tillgångarna utesluter den borttagande från rapporten över finansiell ställning endast motsvarande den del av tillgångarna som omfattas av köpoptionen.
- n) *Efterställt kvarvarande intresse och kreditgarantier*. Ett företag kan minska motpartens kreditrisk genom att efterställa del av eller hela sitt kvarvarande intresse i den överförda tillgången. Alternativt kan ett företag minska motpartens kreditrisk i form av en kreditgaranti som skulle kunna vara obegränsad eller begränsad till ett visst belopp. Om företaget i allt väsentligt behåller alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande av den överförda tillgången ska tillgången fortsätta att bli redovisad i sin helhet. Om företaget behåller vissa men inte i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande och har behållit kontrollen utesluts borttagande från rapporten över finansiell ställning motsvarande det kontantbelopp eller andra tillgångar som företaget skulle kunna bli tvunget att erlägga.
- o) *Så kallad "total return swap" (TRS)*. Ett företag kan sälja en finansiell tillgång till en motpart och ingå en så kallad "total return swap" (TRS) med motparten, där alla räntebetalningar från den underliggande tillgången överförs till företaget i utbyte mot en fastställd betalning eller en betalning med rörlig ränta och där ökning eller minskningar av det verkliga värdet på den underliggande tillgången återgår till företaget. I ett sådant fall är det inte tillåtet att ta bort hela tillgången från rapporten över finansiell ställning.
- p) *Ränteswappar*. Ett företag kan till en motpart överföra en fastförräntad finansiell tillgång och ingå en ränteswap med motparten och erhålla en fastställd ränta och erlägga en rörlig ränta baserat på ett nominellt belopp som motsvarar den överförda finansiella tillgångens kapitalbelopp. Ränteswappen utesluter inte att den överförda tillgången tas bort från rapporten över finansiell ställning förutsatt att swappens betalningar inte är beroende av att betalningar görs på den överförda tillgången.
- q) *Amorterande ränteswappar*. Ett företag kan till en motpart överföra en fastförräntad finansiell tillgång som betalas av över tiden och ingå en amorterande ränteswap med motparten för att erhålla en fastställd ränta och erlägga en rörlig ränta baserat på ett nominellt belopp. Om swappens nominella belopp justeras så att det motsvarar den överförda finansiella tillgångens kapitalbelopp som är utestående vid en viss tidpunkt skulle swappen i allmänhet leda till att företaget behåller en betydande risk för förtida betalning, i vilket fall företaget antingen fortsätter att redovisa hela den överförda tillgången eller fortsätter att redovisa den överförda tillgången i den omfattning företaget har ett fortsatt engagemang i den. Omvänt, om justeringen av swappens nominella belopp inte är kopplad till det utestående kapitalbeloppet för den överförda tillgången, skulle en sådan swap inte leda till att företaget behåller risken för förtida betalning på tillgången. Följaktligen utesluts inte att den överförda tillgången tas bort från rapporten över finansiell ställning, förutsatt att betalningarna på swappen inte är beroende av att räntebetalningar görs på den överförda tillgången och swappen inte leder till att företaget behåller några andra betydande risker och fördelar som är förknippade med ägandet av den överförda tillgången.
- r) *Bortskrivning*. Ett företag har inga rimliga förväntningar om att återvinna avtalsenliga kassaflöden från en finansiell tillgång i sin helhet eller en del av den.

B3.2.17 Denna punkt åskådliggör tillämpningen av metoden avseende fortsatt engagemang när företags fortsatta engagemang är en del av en finansiell tillgång.

Anta att ett företag har en portfölj med lån som kan betalas i förtid, vars kupong och effektivränta är 10 procent och vars nominella belopp och upplupna anskaffningsvärde är 10,000 VE. Företaget ingår en transaktion i vilken, som ersättning för en betalning om 9,115 VE, motparten erhåller rätten till 9,000 VE av betalningar av det nominella beloppet plus 9,5 procent därpå beräknad ränta. Företaget behåller rätten till 1,000 VE av betalningar av kapitalbeloppet plus ränta därpå om 10 procent, plus överskjutande spread på 0,5 procent av de återstående 9,000 VE av kapitalbeloppet. Erhållna belopp från förtida betalningar fördelas på företaget och motparten proportionellt med förhållandet 1:9, men uteblivna betalningar dras från företagets ränta på 1,000 VE fram till dess att räntebeloppet är förbrukat. Lånens verkliga värde per transaktionstidpunkten är 10,100 VE och det verkliga värdet för överskjutande spread på 0,5 procent är 40 VE.

Företaget fastställer att det har överfört vissa betydande risker och fördelar som är förknippade med ägandet (exempelvis betydande risk för förtida betalning) men har också behållit vissa betydande risker och fördelar som är förknippade med ägandet (på grund av dess efterställda kvarvarande del av den överförda tillgången) och har behållit kontrollen. Därför tillämpar det metoden för fortsatt engagemang.

För att tillämpa denna standard analyserar företaget transaktionen som a) ett bevarande av ett fullständigt proportionellt kvarvarande intresse i den överförda tillgången om 1,000 VE, plus b) efterställande av detta kvarvarande intresse i syfte att minska motpartens risk för kreditförluster.

Företaget beräknar att 9,090 VE (90 % × 10,100 VE) av erhållen ersättning om 9,115 VE motsvarar ersättningen för en fullständigt proportionellt andel om 90 procent. Återstoden av den erhållna ersättningen (25 VE) motsvarar erhållen ersättning för att efterställa det kvarvarande intresset i den överförda tillgången för att minska motpartens risk för kreditförluster. Dessutom motsvarar en överskjutande spread om 0,5 procent erhållen ersättning för att minska kreditrisken. I enlighet därmed är den sammanlagda erhållna ersättningen för att minska kreditrisken 65 VE (25 VE + 40 VE).

Företaget beräknar vinst eller förlust på försäljning av andelen om 90 procent av kassaflödena. Under antagandet att separata verkliga värden för andelen om 90 procent som överförts och för den andel om 10 procent som behållits inte är tillgängliga vid överföringstidpunkten fördelar företaget det redovisade värdet för tillgången i enlighet med punkt 3.2.14 i IFRS 9:

	Verkligt värde	Procentandel	Fördelat redovisat värde
Överförd andel	9,090	90 %	9,000
Behållen andel	1,010	10 %	1,000
<b>Totalt</b>	<b>10,100</b>		<b>10,000</b>

Företaget beräknar sin vinst och förlust vid försäljning av andelen om 90 procent av kassaflödena genom att dra ifrån det fördelade redovisade värdet för den överförda andelen från den erhållna ersättningen, det vill säga 90 VE (9,090 VE – 9,000 VE). Det redovisade värdet för den behållna andelen är 1,000 VE.

Dessutom redovisar företaget det fortsatta engagemang som är följden av att efterställa dess kvarvarande intresse i den överförda tillgången för kreditförluster. I enlighet därmed redovisar det en tillgång om 1,000 VE (det högsta belopp för de kassaflöden som företaget inte skulle erhålla enligt efterställandet), och en hänförlig skuld om 1,065 VE (det högsta belopp för de kassaflöden som företaget inte skulle erhålla enligt efterställandet, det vill säga 1,000 VE plus det verkliga värdet för efterställandet om 65 VE).

Företaget använder all ovanstående information för att redovisa transaktionen enligt nedan:

	Debet	Kredit
Ursprunglig tillgång	—	9,000
Tillgång som redovisas för efterställande eller residual rätt	1,000	—
Tillgång för den ersättning som erhållits i form av överskjutande spread	40	—
Resultat (vinst vid överföring)	—	90
Skuld	—	1,065
Erhållna kontanter	9,115	—
<b>Totalt</b>	<b>10,155</b>	<b>10,155</b>

Omedelbart efter transaktionen är tillgångens redovisade värde 2,040 VE, varav 1,000 VE motsvarar det fördelade anskaffningsvärdet för det kvarvarande intresset och 1,040 VE motsvarar företagets ytterligare fortsatta engagemang från efterställandet av dess kvarvarande intresse i den överförda tillgången för kreditförluster (vilket innefattar en överskjutande spread om 40 VE).

Under efterföljande perioder redovisar företaget den erhållna ersättningen för minskning av kreditrisk (65 VE) jämnt fördelad över den tid den avser, ackumulerar ränta på den redovisade tillgången genom tillämpning av effektivräntemetoden och redovisar eventuell nedskrivning avseende de redovisade tillgångarna. Som exempel på det senare, anta att det under det följande året finns det en nedskrivning på underliggande lån om 300 VE. Företaget minskar den redovisade tillgången med 600 VE (300 VE är hänförliga till det kvarvarande intresset och 300 VE är hänförliga till det ytterligare fortsatta engagemang som uppkommer från efterställandet av dess kvarvarande intresse i den överförda tillgången för kreditförluster), och minskar den redovisade skulden med 300 VE. Nettoresultatet är en redovisad nedskrivning i resultatet, avseende kreditförluster på 300 VE.

### Borttagande av finansiella skulder från rapporten över finansiell ställning (avsnitt 3.3)

- B3.3.1 En finansiell skuld (eller del av den) utsläcks när låntagaren antingen
- a) fullgör sina skyldigheter (eller en del därav) genom att betala långgivaren, vanligen med kontanter, andra finansiella tillgångar, varor, tjänster, eller
  - b) löses från huvudansvaret från skulden (eller en del därav), antingen genom en rättslig process eller av långgivaren. (Det faktum att låntagaren kan ha utfärdat en garanti behöver inte betyda att detta villkor inte uppfylls.)
- B3.3.2 Om en emittent av ett skuldinstrument återköper detta instrument utsläcks skulden även om emittenten är marknadsgarant för detta instrument eller har för avsikt att åter sälja det inom en nära framtid.
- B3.3.3 Betalning till tredje part inklusive en stiftelse ("in-substance defeasance") innebär inte i sig att låntagaren löses från sina ursprungliga förpliktelser gentemot långgivaren, om låntagaren inte lagligen är löst från förpliktelsen.

- B3.3.4 Om en låntagare betalar en tredje part för att påta sig en förpliktelse och meddelar sin långivare att denna tredje part påtagit sig förpliktelsen, tar låntagaren inte bort förpliktelsen från rapporten över finansiell ställning såvida inte villkoret i punkt B3.3.1 b uppfylls. Om låntagaren betalar en tredje part för att påta sig en förpliktelse och lagligen lösts från förpliktelsen av långivaren, har låntagaren utsläckt skulden. Om låntagaren samtycker till att göra betalningar på skulden till den tredje parten eller direkt till den ursprungliga långivaren, redovisar emellertid låntagaren en ny skuldförpliktelse till den tredje parten.
- B3.3.5 Även om det faktum att låntagaren lagligen har lösts från skyldigheten, antingen genom rättsligt utslag eller av långivaren, leder till att en skuld tas bort från rapporten över finansiell ställning, kan företaget redovisa en ny skuld om villkoren för borttagande i punkterna 3.2.1–3.2.23 inte uppfylls för de finansiella tillgångar som överförts. Om dessa villkor inte är uppfyllda tas de överförda tillgångarna inte bort från rapporten över finansiell ställning och företaget redovisar en ny skuld som är hänförlig till de överförda tillgångarna.
- B3.3.6 Med avseende på punkt 3.3.2 är villkoren i betydande utsträckning olika om kassaflödenas diskonterade nuvärdet enligt de nya villkoren, inklusive nettot av erlagda arvoden och erhållna arvoden och diskonterat enligt den ursprungliga effektivräntan, skiljer sig med minst 10 procent från det diskonterade nuvärdet av återstående kassaflöden för det ursprungliga skuldinstrumentet. Vid fastställandet av nettot av erlagda arvoden och erhållna arvoden räknar låntagaren endast med arvoden som erlagts eller erhållits mellan låntagare och långivare, inklusive arvoden som erlagts eller erhållits antingen av låntagaren eller av långivaren för den andres räkning.
- B3.3.6A Om ett byte av skuldinstrument eller modifierade villkor redovisas som en utsläckning, ska utgifter eller arvoden som uppkommit redovisas som del av utsläckningens vinst eller förlust. Om bytet eller modifieringen inte redovisas som utsläckning, ska eventuella uppkomna utgifter eller arvoden justera skuldens redovisade värde och skrivas av över återstående löptid för den modifierade skulden.
- B3.3.7 I vissa fall löser en långivare en låntagare från dennes befintliga förpliktelse att verkställa betalningar, men låntagaren påtar sig en garantiförpliktelse att betala om den part som bär förstahandsförpliktelsen ställer in betalningarna. Under dessa omständigheter ska låntagaren
- a) redovisa en ny finansiell skuld baserat på det verkliga värdet på förpliktelsen för garantin, och
  - b) redovisa en vinst eller förlust baserat på skillnaden mellan i) eventuell erlagd likvid och ii) det redovisade värdet på den ursprungliga finansiella skulden efter avdrag för den nya finansiella skuldens verkliga värde.

#### KLASSIFICERING (KAPITEL 4)

##### **Klassificering av finansiella tillgångar (avsnitt 4.1)**

###### *Företagets affärsmodell för förvaltning av finansiella tillgångar*

- B4.1.1 Enligt punkt 4.1.1 a ska ett företag klassificera finansiella tillgångar på grundval av företagets affärsmodell för förvaltningen av ekonomiska tillgångar, såvida inte punkt 4.1.5 är tillämplig. Ett företag bedömer huruvida dess finansiella tillgångar uppfyller villkoret i punkt 4.1.2 a och villkoret i punkt 4.1.2A a på grundval av den affärsmodell som bestäms av företagets nyckelpersoner i ledande ställning (enligt definitionen i IAS 24 *Upplysningar om närstående*).

- B4.1.2 Ett företags affärsmodell är fastställd på en nivå som avspeglar hur grupper av finansiella tillgångar förvaltas tillsammans för att uppnå ett särskilt verksamhetsmål. Företagets affärsmodell är inte beroende av företagsledningens avsikter för ett enskilt instrument. Detta villkor är således inte en instrument-för-instrumentmetod för klassificering och bör fastställas på en högre aggregeringsnivå. Ett och samma företag kan dock ha mer än en affärsmodell för förvaltningen av dess finansiella instrument. Därför måste klassificering inte bestämmas på det rapporterande företags nivå. Ett företag kan till exempel inneha en investeringsportfölj som det förvaltar i syfte att samla in avtalsenliga kassaflöden och en annan investeringsportfölj som den förvaltar för att handla för att realisera förändringar i verkligt värde. Under vissa omständigheter kan det likaledes vara lämpligt att dela in en portfölj med finansiella tillgångar i delportföljer för att återspegla på vilken nivå ett företag hanterar dessa finansiella tillgångar. Exempelvis kan detta vara fallet om ett företag ger ut eller köper en portfölj med hypotekslån och förvaltar vissa lån med målet att samla in avtalsenliga kassaflöden och förvaltar andra lån i syfte att sälja dem.
- B4.1.2A Ett företags affärsmodell hänför sig till hur ett företag förvaltar sina finansiella tillgångar för att generera kassaflöden. Företagets affärsmodell avgör alltså huruvida insamling av avtalsenliga kassaflöden eller försäljning av finansiella tillgångar, eller båda, leder till kassaflöden. Denna bedömning utförs följaktligen inte på grundval av scenarier som företaget inte rimligen förväntar sig inträffa, till exempel s.k. "worst case"-scenarier eller stressscenarier. Om exempelvis ett företag räknar med att det kommer att sälja en viss portfölj med finansiella tillgångar endast i stressscenariot skulle detta scenario inte påverka företagets bedömning av affärsmodellen för dessa tillgångar om företaget rimligen förväntar sig att ett sådant scenario inte kommer att ske. Om kassaflöden realiserar på ett sätt som skiljer sig från företagets förväntningar vid den tidpunkt då företaget bedömde affärsmodellen (t.ex. om företaget säljer fler eller färre finansiella tillgångar än vad som förväntades när det klassificerade tillgångarna) leder detta inte till ett fel i en tidigare period i företagets finansiella rapporter (se IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*) och det förändrar inte heller klassificeringen av de återstående finansiella tillgångar som innehas i den affärsmodellen (dvs. sådana tillgångar som företaget redovisade under tidigare perioder och fortfarande har) så länge som företaget beaktar alla relevanta uppgifter som fanns tillgängliga vid den tidpunkt när bedömningen av affärsmodellen gjordes. Men när ett företag bedömer affärsmodellen för nyligen utgivna eller nyligen köpta finansiella tillgångar måste det beakta information om hur kassaflöden realiserats tidigare, tillsammans med all annan relevant information.
- B4.1.2B Ett företags affärsmodell för förvaltning av finansiella tillgångar är ett faktum och inte endast ett påstående. Den är vanligtvis observerbar genom de verksamheter som företaget åtar sig för att uppnå målet med affärsmodellen. Ett företag måste använda sitt omdöme vid bedömningen av dess affärsmodell för förvaltning av finansiella tillgångar och bedömningen får inte avgöras av en enda faktor eller verksamhet. I stället ska företaget beakta alla relevanta tillgängliga bevis vid tidpunkten för bedömningen. Sådan relevant bevisning omfattar, men är inte begränsad till
- a) hur affärsmodellens resultat och de finansiella tillgångarna inom denna affärsmodell bedöms och rapporteras till nyckelpersoner i ledande ställning inom företaget,
  - b) de risker som påverkar affärsmodellens resultat (och de finansiella tillgångarna inom denna affärsmodell) och, särskilt, hur dessa risker hanteras, och
  - c) hur företags chefer kompenseras (t.ex. om ersättningen grundas på det verkliga värdet på de tillgångar som förvaltas eller på de avtalsenliga kassaflöden som samlas in).



En affärsmodell vars mål är att inneha tillgångar i syfte att samla in avtalsenliga kassaflöden

- B4.1.2C Finansiella tillgångar som innehas enligt en affärsmodell vars mål är att inneha tillgångar i syfte att samla in avtalsenliga kassaflöden förvaltas för att realisera kassaflöden genom att samla in avtalsenliga betalningar under instrumentets löptid. Detta innebär att företaget förvaltar tillgångarna i portföljen för att samla in dessa avtalsenliga kassaflöden (i stället för att förvalta den totala avkastningen på portföljen genom att inneha och sälja tillgångar). Vid fastställandet av huruvida kassaflödena kommer att realiseras genom insamling av finansiella tillgångars avtalsenliga kassaflöden är det nödvändigt att beakta frekvensen, värdet och tidpunkten för försäljning under föregående perioder, skälen till dessa försäljningar och förväntningar om framtida försäljning. Försäljning i sig är emellertid inte avgörande för affärsmodellen och kan därför inte betraktas isolerat. I stället ger information om tidigare försäljning och förväntningar om framtida försäljning bevis som rör hur företagets uttalade mål för förvaltning av finansiella tillgångar uppnås och, mer specifikt, hur kassaflöden realiseras. Ett företag måste beakta information om tidigare försäljning mot bakgrund av skälen till denna försäljning och de förhållanden som rådde vid denna tidpunkt jämfört med nuvarande förhållanden.
- B4.1.3 Även om syftet med ett företags affärsmodell kan vara att inneha finansiella tillgångar i syfte att samla in avtalsenliga kassaflöden behöver företaget inte hålla alla dessa instrument till förfall. Således kan ett företags affärsmodell vara att inneha finansiella tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden även om försäljning av finansiella tillgångar inträffar eller väntas inträffa i framtiden.
- B4.1.3A Affärsmodellen kan vara att inneha tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden även om företaget säljer finansiella tillgångar när det uppstår en ökning av tillgångarnas kreditrisk. För att fastställa huruvida det har skett en ökning av tillgångarnas kreditrisk beaktar företaget rimliga och verifierbara uppgifter, inklusive långsiktiga uppgifter. Oberoende av deras frekvens och värde är försäljningar på grund av en ökning av tillgångarnas kreditrisk inte oförenliga med en affärsmodell vars mål är att inneha finansiella tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden eftersom kreditkvaliteten på finansiella tillgångar är relevant för företagets kapacitet att samla in avtalsenliga kassaflöden. Kreditriskhanteringsverksamhet som syftar till att minimera potentiella kreditförluster på grund av kreditförsämring är en del av en sådan affärsmodell. Att sälja en finansiell tillgång eftersom den inte längre uppfyller de kreditkriterier som anges i företagets dokumenterade investeringsprincip är ett exempel på en försäljning som skett på grund av en ökad kreditrisk. I avsaknad av en sådan policy kan företaget på andra sätt visa att försäljningen sker på grund av en ökad kreditrisk.
- B4.1.3B Försäljning som uppstår av andra skäl, såsom försäljning för att hantera kreditkoncentrationsrisker (utan ökning av tillgångarnas kreditrisk) kan också vara förenlig med en affärsmodell vars mål är att inneha finansiella tillgångar i syfte att samla in avtalsenliga kassaflöden. I synnerhet kan sådan försäljning vara förenlig med en affärsmodell vars mål är att inneha finansiella tillgångar i syfte att samla in avtalsenliga kassaflöden om försäljningen är sällsynt (även om den är betydande i värde) eller obetydlig i värde både enskilt och aggregerat (även om den sker ofta). Om mer än ett sällsynt antal sådana försäljningar sker ur en portfölj och försäljningarna är mer än obetydliga i värde (antingen enskilt eller aggregerat) behöver företaget bedöma om och hur sådana försäljningar är förenliga med målet att samla in avtalsenliga kassaflöden. Huruvida en tredje part ställer kravet att sälja de finansiella tillgångarna, eller att denna verksamhet sker efter företagets gottfinnande, är inte relevant för denna bedömning. En ökning av försäljningsfrekvensen eller -värdet under en viss period är inte nödvändigtvis oförenligt med målet att inneha finansiella tillgångar i syfte att samla in avtalsenliga kassaflöden om ett företag kan förklara skälen för dessa försäljningar och visa varför de inte återspeglar en förändring i företagets affärsmodell. Därtill kommer att försäljning kan vara förenlig med målet att inneha finansiella tillgångar i syfte att samla in avtalsenliga kassaflöden om försäljningen sker nära de finansiella tillgångarnas förfallodag och inkomsterna från försäljningen närmar sig insamlingen av de återstående avtalsenliga kassaflödena.
- B4.1.4 Följande är exempel på när syftet med ett företags affärsmodell kan vara att inneha finansiella tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden. Denna uppräkningslista är inte uttömmande. Vidare är exemplen varken avsedda att diskutera alla faktorer som kan vara relevanta för bedömningen av företagets affärsmodell eller att ange faktorernas relativa betydelse.

Exempel	Analys
<p><b>Exempel 1</b></p> <p>Ett företag innehar investeringar för att samla in sina avtalsenliga kassaflöden. Företagets finansieringsbehov är förutsägbara och löptiden för dess finansiella tillgångar är anpassad till företagets beräknade finansieringsbehov.</p> <p>Företaget hanterar i sin verksamhet kreditrisk med målet att minimera kreditförluster. Tidigare försäljning har normalt skett när de finansiella tillgångarnas kreditrisk har ökat så pass att tillgångarna inte längre uppfyller de kreditkriterier som anges i företagets dokumenterade investeringspolicy. Dessutom har sällsynt försäljning skett till följd av oförutsedda finansieringsbehov.</p> <p>Rapporter till nyckelpersoner i ledande ställning är inriktade på kreditkvaliteten på de finansiella tillgångarna och den avtalade avkastningen. Företaget övervakar bl. a. också de finansiella tillgångarnas verkliga värden.</p>	<p>Även om företaget bl.a. beaktar de finansiella tillgångarnas verkliga värden ur ett likviditetsperspektiv (dvs. det kontantbelopp som skulle realiseras om företaget måste sälja tillgångar) är företagets mål att inneha de finansiella tillgångarna i syfte att samla in de avtalsenliga kassaflödena. Försäljning skulle inte strida mot detta syfte om den gjordes efter en ökning av tillgångarnas kreditrisk, exempelvis om tillgångarna inte längre uppfyller de kreditkriterier som anges i företagets dokumenterade investeringspolicy. Sällsynt försäljning till följd av oförutsedda finansieringsbehov (exempelvis i ett stressscenario) skulle inte heller strida mot detta mål, även om sådan försäljning är av betydande värde.</p>
<p><b>Exempel 2</b></p> <p>Ett företags affärsmodell är att köpa portföljer med finansiella tillgångar, t.ex. lån. Dessa portföljer får eller får inte omfatta finansiella tillgångar som är kreditförsämrade.</p> <p>Om lånen inte betalas i rätt tid försöker företaget realisera de avtalsenliga kassaflödena genom olika metoder – t.ex. genom att kontakta låntagaren via e-post, telefon eller andra metoder. Företagets mål är att samla in de avtalsenliga kassaflödena och företaget hanterar inte några av lånen i denna portfölj med målet att realisera kassaflöden genom att sälja dem.</p> <p>I vissa fall kan företaget ingå ränteswappar för att ändra räntesatsen på vissa finansiella tillgångar i en portfölj från rörlig ränta till en fast ränta.</p>	<p>Syftet med företagets affärsmodell är att inneha de finansiella tillgångarna för att samla in de avtalsenliga kassaflödena.</p> <p>Samma analys är tillämplig även om företaget inte förväntar sig att få alla avtalsenliga kassaflöden (exempelvis vissa finansiella tillgångar är kreditförsämrade vid första redovisningstillfället).</p> <p>Det faktum att företaget ingår derivat för att modifiera portföljens kassaflöden ändrar inte i sig företagets affärsmodell.</p>
<p><b>Exempel 3</b></p> <p>Ett företag har en affärsmodell med syftet att ge ut lån till kunder och senare sälja dessa lån till ett företag som är särskilt inrättat för värdepapperisering. Det särskilda företaget emitterar instrument till investerare.</p> <p>Det utgivande företaget kontrollerar det särskilda företaget och konsoliderar således detsamma.</p> <p>Det särskilda företaget samlar in de avtalsenliga kassaflödena från lånen och vidarebefordrar dem till sina investerare.</p> <p>Det förutsätts i detta exempel att lånen fortsätter att redovisas i koncernens rapport över finansiell ställning eftersom de inte tas bort från rapporten över finansiell ställning av det särskilda företaget.</p>	<p>Koncernen gav ut lånen i syfte att inneha dem för att samla in de avtalsenliga kassaflödena.</p> <p>Dock har det utgivande företaget som mål att bl.a. realisera kassaflöden för låneportföljen genom att sälja lånen till det särskilda företaget, så att det i dess separata finansiella rapport inte skulle anses förvalta denna portfölj i syfte att samla in de avtalsenliga kassaflödena.</p>

Exempel	Analys
<p><b>Exempel 4</b></p> <p>Ett finansiellt institut innehar finansiella tillgångar för att möta likviditetsbehovet i ett stressscenario (t.ex. vid en rusning för uttag av banksättningar). Företaget förutser inte försäljning av dessa tillgångar förutom i sådana situationer.</p> <p>Företaget övervakar de finansiella tillgångarnas kreditkvalitet och dess mål vid förvaltningen av de finansiella tillgångarna är att samla in de avtalsenliga kassaflödena. Företaget utvärderar avkastningen på tillgångarna, på grundval av ränteintäkter och kreditförluster.</p> <p>Företaget övervakar också det verkliga värdet på de finansiella tillgångarna ur ett likviditetsperspektiv för att säkerställa att det kontantbelopp som skulle realiseras om företaget skulle behöva sälja tillgångarna i ett stressscenario är tillräckligt för att tillgodose företagens likviditetsbehov. Företaget genomför regelbundet försäljningar som är obetydliga i värde för att visa likviditet.</p>	<p>Syftet med företagens affärsmodell är att inneha finansiella tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden.</p> <p>Analysen skulle inte ändras ens om företaget genomförde försäljning under ett tidigare stressscenario som var av betydande värde för att kunna tillgodose sina likviditetsbehov. På samma sätt är återkommande försäljning som är obetydlig i värde inte oförenlig med innehav av finansiella tillgångar för insamling av avtalsenliga kassaflöden.</p> <p>Om däremot ett företag håller finansiella tillgångar för att täcka sina löpande likviditetsbehov och att uppnå det målet innebär frekvent försäljning som är av betydande värde är syftet med företagens affärsmodell inte att inneha finansiella tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden.</p> <p>På motsvarande sätt, om företaget enligt sin tillsynsmyndighet rutinmässigt måste sälja finansiella tillgångar för att visa att tillgångarna är likvida och värdet av de sålda tillgångarna är betydande, är företagens affärsmodell inte att inneha de finansiella tillgångarna för att samla in de avtalsenliga kassaflödena. Huruvida en tredje part ställer kravet att sälja de finansiella tillgångarna, eller att denna verksamhet sker efter företagens diskretion, är inte relevant för denna analys.</p>

En affärsmodell vars mål kan uppnås både genom att samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar

- B4.1.4A Ett företag kan inneha finansiella tillgångar i en affärsmodell vars mål uppnås både genom att samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar. För denna typ av företagsmodell har företagens nyckelpersoner i ledande ställning fattat beslutet att både att samla in avtalsenliga kassaflöden och att sälja finansiella tillgångar är centralt för att uppnå målet i affärsmodellen. Det finns olika mål som kan vara förenliga med denna typ av affärsmodell. Till exempel kan syftet med affärsmodellen vara att hantera löpande likviditetsbehov, att bevara en särskild avkastningsprofil för räntan eller att anpassa varaktigheten för de finansiella tillgångarna till varaktigheten för de skulder som dessa tillgångar finansierar. För att uppnå ett sådant mål kommer företaget både att samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar.
- B4.1.4B Jämfört med en affärsmodell vars mål är att inneha finansiella tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden inbegriper denna affärsmodell i regel försäljning som sker oftare och till ett större värde. Detta beror på att försäljningen av finansiella tillgångar är en förutsättning för att uppnå affärsmodellens mål i stället för att endast vara av underordnad betydelse. Det finns dock inte någon gräns för hur ofta försäljningen måste ske i denna affärsmodell eller dess värde eftersom det både är nödvändigt att samla in avtalsenliga kassaflöden och att sälja finansiella tillgångar för att uppnå dess syfte.
- B4.1.4C Följande är exempel på när syftet med företagens affärsmodell kan uppnås genom att både samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar. Denna uppräkningslista är inte uttömmande. Vidare är exemplen varken avsedda att beskriva alla faktorer som kan vara relevanta för bedömningen av företagens affärsmodell eller att ange faktorernas relativa betydelse.

Exempel	Analys
<p><b>Exempel 5</b></p> <p>Ett företag anteciperar kapitalutgifter om några år. Företaget investerar sina överskjutande kontanta medel i finansiella tillgångar på kort och lång sikt så att det kan finansiera utgifterna när behov uppstår. Många av de finansiella tillgångarna har en avtalad löptid som överstiger företagets förväntade investeringsperiod.</p> <p>Företaget kommer att hålla finansiella tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden och, när tillfälle uppstår, kommer det att sälja finansiella tillgångar för att återinvestera de kontanta medlen i finansiella tillgångar med högre avkastning.</p> <p>De chefer som ansvarar för portföljen ersätts på grundval av den totala avkastning som genereras av portföljen.</p>	<p>Målet med affärsmodellen uppnås genom att både samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar. Företaget kommer fortlöpande att fatta beslut om huruvida insamling av avtalsenliga kassaflöden eller försäljning av finansiella tillgångar kommer att bidra till att maximera avkastningen på portföljen till dess att de investerade kontanterna behövs.</p> <p>I motsats till detta, beakta ett företag som förutser ett kassautflöde om fem år för att finansiera kapitalutgifter och investerar överskjutande kontanta medel i kortfristiga finansiella tillgångar. När investeringarna förfaller återinvesterar företaget de kontanta medlen i nya kortfristiga finansiella tillgångar. Företaget behåller denna strategi tills medlen behövs. Då använder företaget inkomsterna från förfallna finansiella tillgångar för att finansiera kapitalutgifterna. Endast försäljning som är av obetydligt värde inträffar före förfalldagen (såvida det inte finns en ökad kreditrisk). Målet med denna kontrasterande affärsmodell är att inneha finansiella tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden.</p>
<p><b>Exempel 6</b></p> <p>Ett finansiellt institut innehar finansiella tillgångar för att täcka sina löpande likviditetsbehov. Företaget försöker minimera kostnaderna för förvaltningen av dessa likviditetsbehov och förvaltar därför aktivt avkastningen på portföljen. Denna avkastning består av insamling av avtalsenliga betalningar samt vinster och förluster från försäljningen av finansiella tillgångar.</p> <p>Följden är att företaget har finansiella tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden och säljer finansiella tillgångar för att återinvestera i finansiella tillgångar som ger högre avkastning eller för att bättre matcha sina skulders löptid. Tidigare har denna strategi lett till frekvent försäljningsverksamhet och sådan försäljning har varit av betydande värde. Denna verksamhet förväntas fortsätta i framtiden.</p>	<p>Målet med affärsmodellen är att maximera avkastningen på portföljen för att täcka de löpande likviditetsbehoven och företaget uppnår detta mål genom att både samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar. Med andra ord är både insamling av avtalsenliga kassaflöden och försäljning av finansiella tillgångar centralt för att uppnå målet med affärsmodellen.</p>
<p><b>Exempel 7</b></p> <p>En försäkringsgivare innehar finansiella tillgångar för att finansiera försäkringsavtalsskulder. Försäkringsgivaren använder behållningen från de avtalsenliga kassaflödena från finansiella tillgångar för att reglera försäkringsavtalsskulder när de förfaller. För att säkerställa att de avtalsenliga kassaflödena från de finansiella tillgångarna är tillräckliga för att reglera dessa skulder åtar sig en försäkringsgivare betydande inköps- och försäljningsverksamhet regelbundet för att balansera upp portföljen med tillgångar och för att tillgodose likviditetsbehov som kan uppstå.</p>	<p>Målet med affärsmodellen är att finansiera försäkringsavtalsskulder. För att uppnå detta mål samlar företaget in avtalsenliga kassaflöden när de förfaller och säljer finansiella tillgångar för att upprätthålla den önskade profilen för tillgångsportföljen. Således är både att samla in avtalsenliga kassaflöden och att sälja finansiella tillgångar centralt för att uppnå målet med affärsmodellen.</p>

## Andra affärsmodeller

- B4.1.5 Finansiella tillgångar värderas till verkligt värde via resultatet om de inte innehas enligt en affärsmodell vars mål är att inneha tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden eller enligt en affärsmodell vars mål kan uppnås både genom att samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar (se även punkt 5.7.5). En affärsmodell som leder till värdering till verkligt värde via resultatet är en modell där ett företag förvaltar finansiella tillgångar med målet att realisera kassaflöden genom försäljning av tillgångarna. Företaget fattar beslut på grundval av tillgångarnas verkliga värden och förvaltar tillgångarna för att realisera dessa verkliga värden. I detta fall leder företagets mål vanligtvis till aktiva inköp och försäljningar. Även om företaget kommer att samla in avtalsenliga kassaflöden medan det innehar finansiella tillgångar uppnås inte målet med denna affärsmodell genom att både samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar. Detta beror på att insamlingen av avtalsenliga kassaflöden inte är central för att uppnå syftet med affärsmodellen, utan är av underordnad betydelse.
- B4.1.6 En portfölj med finansiella tillgångar som förvaltas och vars resultat utvärderas baserat på verkligt värde (enligt beskrivningen i punkt 4.2.2 b) innehas varken för att samla in avtalsenliga kassaflöden eller för att både samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar. Företaget är främst inriktat på information om verkligt värde och använder denna information för att bedöma tillgångarnas resultat och för att fatta beslut. Dessutom gäller att en portfölj med finansiella tillgångar som uppfyller definitionen av att innehas för handel inte innehas för att samla in avtalsenliga kassaflöden och inte innehas för att både samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar. För dessa portföljer är insamlingen av avtalsenliga kassaflöden av underordnad betydelse för att uppnå målet med affärsmodellen. Sådana portföljer med finansiella tillgångar ska värderas till verkligt värde via resultatet.

*Avtalsenliga kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet*

- B4.1.7 Enligt punkt 4.1.1 b måste ett företag klassificera en finansiell tillgång på grundval av egenskaperna hos dess avtalsenliga kassaflöden om den finansiella tillgången innehas enligt en affärsmodell vars mål är att inneha tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden eller enligt en affärsmodell vars mål kan uppnås både genom att samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar, såvida inte punkt 4.1.5 är tillämplig. För att uppfylla detta krävs det enligt villkoret i punkterna 4.1.2 b och 4.1.2A b att ett företag ska fastställa huruvida tillgångens avtalsenliga kassaflöden endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet.
- B4.1.7A Avtalsenliga kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet är förenliga med ett grundläggande lånearrangemang. I ett grundläggande lånearrangemang är ersättning för pengars tidvärde (se punkterna B4.1.9A–B4.1.9E) och kreditrisk oftast de mest betydande delarna av räntan. I ett sådant arrangemang kan ränta också inbegripa ersättning för andra grundläggande utlåningsrisker (t.ex. likviditetsrisker) och kostnader (t.ex. administrativa kostnader) som förknippas med den finansiella tillgången under en viss period. Dessutom kan ränta också inbegripa en vinstmarginal som är förenlig med ett grundläggande lånearrangemang. Under extrema ekonomiska omständigheter kan räntan vara negativ om exempelvis innehavaren av en finansiell tillgång uttryckligen eller underförstått betalar för deponering av sina pengar för en viss period (och denna avgift överstiger den ersättning som innehavaren erhåller för pengarnas tidvärde, kreditrisken och andra grundläggande utlåningsrisker och -kostnader). Avtalsvillkor som introducerar exponering för risker eller volatilitet i avtalsenliga kassaflöden som inte har koppling till ett grundläggande lånearrangemang, såsom exponering för förändringar i aktiekurser eller råvarupriser, ger dock inte upphov till avtalsenliga kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. En utgiven eller köpt finansiell tillgång kan vara ett grundläggande lånearrangemang oavsett om det är ett lån i juridisk mening.
- B4.1.7B I enlighet med punkt 4.1.3 a är kapitalbeloppet den finansiella tillgångens verkliga värde vid första redovisningstillfället. Kapitalbeloppet kan dock ändras under hela löptiden för den finansiella tillgången (exempelvis om det förekommer återbetalningar av kapitalbeloppet).

- B4.1.8 Ett företag ska bedöma om avtalsenliga kassaflöden endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet för den valuta i vilken den finansiella tillgången uttrycks.
- B4.1.9 En hävstångseffekt är en kassaflödesegenskap hos vissa finansiella tillgångar. Hävstångseffekter ökar spridningen av avtalsenliga kassaflöden med resultatet att de inte uppvisar räntors ekonomiska egenskaper. Fristående optioner samt termins- och swapavtal är exempel på finansiella tillgångar som innefattar en sådan hävstångseffekt. Sådana avtal uppfyller inte villkoret i punkterna 4.1.2 b och 4.1.2A b och får inte senare värderas till upplupet anskaffningsvärde eller verkligt värde via övrigt totalresultat.

#### Ersättning för pengars tidsvärde

- B4.1.9A Pengars tidsvärde är det element av räntan som utgör ersättning för endast den tid som förflutit. Elementet pengars tidsvärde utgör alltså inte ersättning för andra risker eller kostnader i samband med innehav av en finansiell tillgång. I syfte att bedöma huruvida den delen ger ersättning endast för den tid som förflutit använder ett företag sitt omdöme och beaktar relevanta faktorer såsom den valuta i vilken den finansiella tillgången är uttryckt och den period för vilken räntesatsen fastställs.
- B4.1.9B I vissa fall kan emellertid elementet pengars tidsvärde vara modifierat (dvs. är inte perfekt). Detta skulle till exempel vara fallet om en finansiell tillgångs ränta sätts om regelbundet men frekvensen för omsättningen inte motsvarar löptiden för räntan (t.ex. räntan sätts om varje månad till en ettårsränta) eller om en finansiell tillgångs ränta regelbundet sätts om till ett medelvärde av särskilda kort- och långfristiga räntesatser. I sådana fall måste företaget bedöma modifieringen för att avgöra om de avtalsenliga kassaflödena endast uttrycker betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. Under vissa omständigheter kan företaget ha möjlighet att göra detta genom att utföra en kvalitativ bedömning av elementet pengars tidsvärde, medan det i andra fall kan det vara nödvändigt att genomföra en kvantitativ bedömning.
- B4.1.9C Vid bedömningen av en modifiering av elementet pengars tidsvärde är målet att fastställa hur olika de avtalsenliga (ej diskonterade) kassaflödena kan vara från de (ej diskonterade) kassaflöden som skulle uppstå om elementet pengarnas tidsvärde inte modifierades (referenskassaflödena). Om den finansiella tillgången under bedömning till exempel innehåller en rörlig ränta som sätts om varje månad till en ettårig räntesats skulle företaget jämföra den finansiella tillgången med ett finansiellt instrument med samma avtalsvillkor och en identisk kreditrisk med undantag av att den rörliga räntan sätts om varje månad till en en månads räntesats. Om det modifierade elementet pengars tidsvärde skulle kunna resultera i att avtalsenliga (ej diskonterade) kassaflöden som i hög grad skiljer sig från de (ej diskonterade) referenskassaflödena uppfyller den finansiella tillgången inte villkoret i punkterna 4.1.2 b och 4.1.2A b. För att göra denna bedömning ska företaget beakta effekterna av det modifierade elementet pengars tidsvärde under varje rapportperiod och ackumulerat under giltighetstiden för det finansiella instrumentet. Skälet till att räntesatsen sätts på det här sättet är inte relevant för analysen. Om det tydligt framgår, med liten eller ingen analys, huruvida avtalsenliga (ej diskonterade) kassaflöden från den finansiella tillgången under bedömningen kan (eller inte kan) skilja sig avsevärt från (ej diskonterade) referenskassaflöden behöver ett företag inte utföra en detaljerad bedömning.
- B4.1.9D Vid bedömningen av en modifiering av elementet pengars tidsvärde måste ett företag beakta faktorer som skulle kunna påverka framtida avtalsenliga kassaflöden. Om ett företag exempelvis bedömer en obligation med en femårsperiod och den rörliga räntan sätts om var sjätte månad till en femårig räntesats kan företaget inte dra slutsatsen att de avtalsenliga kassaflödena endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet bara för att räntekurvan vid tidpunkten för bedömningen är sådan att skillnaden mellan en femårig räntesats och en sexmånaders räntesats inte är betydande. I stället måste företaget också beakta huruvida förhållandet mellan den femåriga räntesatsen och sexmånadersräntesatsen kan ändras under instrumentets löptid så att de avtalsenliga (ej diskonterade) kassaflödena under instrumentets löptid kan skilja sig avsevärt från (ej diskonterade) referenskassaflödena. Emellertid ska ett företag endast beakta rimligt möjliga scenarier i stället för varje tänkbart scenario. Om ett företag drar slutsatsen att avtalade (ej diskonterade) kassaflöden kan skilja sig avsevärt från (ej diskonterade) referenskassaflöden uppfyller den finansiella tillgången inte villkoret i punkterna 4.1.2 b och 4.1.2A b och kan därför inte värderas till upplupet anskaffningsvärde eller verkligt värde via övrigt totalresultat.

B4.1.9E I vissa jurisdiktioner fastställer regeringen eller en tillsynsmyndighet räntan. Sådan statlig reglering av räntesatserna kan ingå i en bred makroekonomisk politik eller kan införas för att uppmuntra företag att investera i en viss ekonomisk sektor. I vissa av dessa fall är syftet med elementet pengars tidsvärde inte endast att utgöra ersättning för den tid som förflutit. Trots punkterna B4.1.9A–B4.1.9D ska dock en reglerad räntesats betraktas som en skattning för elementet pengars tidsvärde för tillämpningen av villkoret i punkterna 4.1.2 b och 4.1.2A b om den reglerade räntan utgör ersättning som i stort är förenlig med tidens gång och inte utgör exponering för risker eller volatilitet med avseende på avtalsenliga kassaflöden som är oförenlig med ett grundläggande lånearrangemang.

#### Avtalsvillkor som ändrar tidpunkt eller belopp för avtalsenliga kassaflöden

B4.1.10 Om en finansiell tillgång innehåller ett avtalsvillkor som kan ändra tidpunkt eller belopp för avtalsenliga kassaflöden (exempelvis om tillgången kan lösas i förtid före förfallodagen eller dess löptid kan förlängas) ska företaget avgöra huruvida de avtalsenliga kassaflöden som kan uppstå under instrumentets löptid på grund av detta avtalsvillkor enbart är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. För att avgöra detta måste företaget bedöma de avtalsenliga kassaflöden som uppstår både före och efter förändringen i de avtalsenliga kassaflödena. Företaget kan också behöva bedöma innebörden av oförutsägbara händelser (dvs. utlösande) som skulle kunna ändra tidpunkten eller beloppet för de avtalsenliga kassaflödena. Även om dess karaktär inte i sig är en avgörande faktor vid bedömningen av huruvida de avtalsenliga kassaflödena endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta kan den vara en indikator. Exempelvis kan man jämföra ett finansiellt instrument med en ränta som sätts om till en högre sats om låntagaren missar ett visst antal betalningar till ett finansiellt instrument med en ränta som sätts om till en högre sats om ett visst aktieindex når en viss nivå. Det är mer sannolikt att de avtalsenliga kassaflödena i det förstnämnda fallet under instrumentets löptid endast kommer att vara betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet på grund av förhållandet mellan uteblivna betalningar och en ökad kreditrisk. (Se även punkt B4.1.18).

B4.1.11 Följande är exempel på avtalsvillkor som leder till avtalsenliga kassaflöden som enbart är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet:

- a) En rörlig ränta som består av ersättning för pengars tidsvärde, den kreditrisk som är förknippad med det utestående kapitalbeloppet under en viss tidsperiod (ersättningen för kreditrisk kan endast fastställas vid det första redovisningstillfället, och kan på så sätt vara fast) och andra grundläggande utlåningsrisker och -kostnader samt en vinstmarginal.
- b) Ett avtalsvillkor som tillåter emittenten (dvs. låntagaren) att återbetala ett räntebärande instrument i förtid eller som tillåter innehavaren (dvs. långgivaren) att sälja tillbaka ett skuldinstrument till emittenten före förfallodagen och återbetalningsbeloppet i allt väsentligt representerar obetalda kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet, vilket kan inbegripa rimlig ersättning för förtida uppsägning av avtalet..
- c) Ett avtalsvillkor som tillåter emittenten eller innehavaren att förlänga avtalstiden för ett skuldinstrument (dvs. en option att förlänga) och villkoren för optionen leder till avtalsenliga kassaflöden under förlängningsperioden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet, vilket kan inbegripa rimlig ytterligare ersättning för förlängningen av avtalet.

B4.1.12 Trots punkt B4.1.10 är en finansiell tillgång som annars skulle uppfylla villkoret i punkterna 4.1.2 b och 4.1.2A b, men som inte gör detta endast till följd av ett avtalsvillkor som tillåter (eller föreskriver) att emittenten betalar ett skuldinstrument i förtid eller tillåter (eller föreskriver) att innehavaren lämnar tillbaka ett skuldinstrument till emittenten före förfall, berättigad att värderas till upplupet anskaffningsvärde eller verkligt värde via övrigt totalresultat (under förutsättning att den uppfyller villkoret i punkt 4.1.2 a eller villkoret i punkt 4.1.2A a) om

- a) företaget köper eller ger ut den finansiella tillgången till en över- eller underkurs i förhållande till det avtalade nominella beloppet,
- b) beloppet för förtida återbetalning representerar i allt väsentligt ett avtalsenligt nominellt belopp och upplupen (men ännu inte reglerad) avtalsenlig ränta, vilket kan inbegripa rimlig ersättning för förtida uppsägning av avtalet, och
- c) det verkliga värdet på optionen till förtida inlösen är obetydligt när företaget redovisar den finansiella tillgången för första gången.
- B4.1.12A Vid tillämpning av punkterna B4.1.11 b och B4.1.12 b, oavsett vilken händelse eller omständighet som orsakar förtida uppsägning av avtalet, kan en part betala eller erhålla rimlig ersättning för denna förtida uppsägning. En part kan till exempel betala eller erhålla rimlig ersättning om den väljer att säga upp avtalet i förtid (eller på annat sätt orsaka förtida uppsägning).
- B4.1.13 Följande exempel illustrerar avtalsenliga kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. Denna uppräknig är inte uttömmande.

Instrument	Analys
<p><b>Instrument A</b></p> <p>Instrument A är en obligation med en angiven förfallodag. Betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet är kopplat till ett inflationsindex för den valuta i vilken instrumentet är emitterat. Inflationen har inte fått någon hävstångseffekt och kapitalbeloppet är skyddat.</p> <p><b>Instrument B</b></p> <p>Instrument B är ett instrument med rörlig ränta med en angiven förfallodag som gör det möjligt för låntagaren att välja marknadsränta kontinuerligt. Till exempel kan låntagaren vid varje ändring av räntesatsen välja att betala tremånaders Libor under en tremånadersperiod eller en månads Libor under en enmånadersperiod.</p>	<p>De avtalsenliga kassaflödena är endast betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. Att koppla betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet till ett inflationsindex utan hävstångseffekt ändrar pengarnas tidvärde till en aktuell nivå. Med andra ord återspeglar räntan på instrumentet "faktisk" ränta. Räntebeloppen är ersättning för pengars tidvärde för det utestående kapitalbeloppet.</p> <p>Om räntebetalningarna knöts till en annan variabel, exempelvis låntagarens resultat (t.ex. låntagarens nettoinkomst) eller ett aktieindex, är emellertid de avtalsenliga kassaflödena inte betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet (såvida inte indexeringen av låntagarens resultat leder till en anpassning som endast kompenserar innehavaren för förändringar i instrumentets kreditrisk, så att avtalsenliga kassaflöden endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta). Detta beror på att avtalsenliga kassaflöden återspeglar en avkastning som är oförenlig med ett grundläggande lånearrangemang (se punkt B4.1.7A).</p> <p>De avtalsenliga kassaflödena är endast betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet så länge den ränta som betalas under instrumentets löptid tar hänsyn till ersättning för pengars tidvärde, de kreditrisker som är förknippade med instrumentet och andra grundläggande utlåningsrisker och -kostnader samt en vinstmarginal (se punkt B4.1.7A). Det faktum att räntesatsen Libor sätts om under instrumentets löptid utesluter inte i sig instrumentet.</p>



Instrument	Analys
<p><b>Instrument C</b></p> <p>Instrument C är en obligation med en angiven förfallodag och betalar en variabel marknadsränta. Denna rörliga ränta har ett tak.</p>	<p>Om låntagaren kan välja att betala en enmånadsränta som sätts om var tredje månad sätts räntesatsen dock om med en frekvens som inte motsvarar innehållet i räntesatsen. Elementet pengars tidsvärde är följaktligen modifierat. På motsvarande sätt modifieras elementet pengars tidsvärde om ett instrument har en avtalsenlig ränta som grundas på en period som kan överstiga instrumentets återstående löptid (t.ex. om ett instrument med femårig löptid betalar en rörlig ränta som sätts om regelbundet men alltid återspeglar en femårig löptid). Detta beror på att den ränta som betalas under varje period skiljs från ränteperioden.</p> <p>I sådana fall ska företaget göra en kvalitativ eller kvantitativ bedömning av de avtalsenliga kassaflödena mot de för ett instrument som i alla avseenden är identiska, med undantag av innehållet i den räntesats som motsvarar ränteperioden, för att avgöra om kassaflödena endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. (Se emellertid punkt B4.1.9E för vägledning om reglerade räntesatser.)</p> <p>Till exempel vid bedömningen av en obligation med en femårsperiod som betalar en rörlig ränta som sätts om var sjätte månad men alltid återspeglar en femårig löptid beaktar företaget de avtalsenliga kassaflödena för ett instrument som sätts om var sjätte månad till en sexmånaders räntesats men som i övrigt är identiska.</p> <p>Samma analys skulle gälla om låntagaren kan välja mellan långgivarens olika offentliggjorda räntor (t.ex. kan låntagaren välja mellan långgivarens offentliggjorda rörliga enmånadsränta och långgivarens offentliggjorda rörliga tremånadersränta).</p> <p>De avtalsenliga kassaflödena för både</p> <p>a) ett instrument som har en fast ränta, och</p> <p>b) ett instrument som har en rörlig ränta</p> <p>är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet så länge räntan återspeglar ersättning för pengars tidsvärde, för de kreditrisker som är förknippade med instrumentet under instrumentets löptid och för andra grundläggande utlåningsrisker och -kostnader samt en vinstmarginal. (Se punkt B4.1.7A).</p>

Instrument	Analys
<p><b>Instrument D</b></p> <p>Instrument D är ett lån med full regressrätt och garanteras genom pant.</p> <p><b>Instrument E</b></p> <p>Instrument E utfärdas av en reglerad bank och har en angiven förfallodag. Instrumentet betalar en fast räntesats och alla avtalsenliga kassaflöden är fastställda.</p> <p>Emittenten omfattas emellertid av lagstiftning som tillåter eller kräver att en nationell myndighet påtvingar förluster för innehavare av särskilda instrument, inklusive instrument E, under särskilda förhållanden. Till exempel har den nationella myndigheten befogenhet att skriva ned det nominella beloppet för instrument E eller att omvandla det till ett fastställt antal av emittentens stamaktier om den nationella myndigheten fastställer att emittenten har allvarliga ekonomiska svårigheter, behöver ytterligare lagstadgat kapital eller "fallerar".</p>	<p>Följaktligen kan ett instrument som är en kombination av a och b (exempelvis en obligation med ett räntetak) ha kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. Ett sådant avtalsvillkor kan minska kassaflödesvariabilitet genom att sätta en gräns för en rörlig ränta (exempelvis räntetak eller räntegolv) eller öka kassaflödesvariabiliteten eftersom en fast ränta blir rörlig.</p> <p>Det faktum att ett lån med full regressrätt är garanterat påverkar inte i sig analysen av huruvida de avtalsenliga kassaflödena endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet.</p> <p>Innehavaren skulle analysera det finansiella instrumentets <b>avtalsvillkor</b> för att fastställa om de ger upphov till kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet och därmed är förenliga med ett grundläggande lånearrangemang.</p> <p>Denna analys skulle inte beakta de betalningar som endast uppstår som en följd av den nationella myndighetens befogenhet att införa förluster för innehavarna av instrument E. Detta eftersom denna befogenhet, och de därav följande betalningarna, inte är <b>avtalsvillkor</b> för det finansiella instrumentet.</p> <p>Däremot skulle de avtalsenliga kassaflödena inte enbart vara betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet om <b>avtalsvilkoren</b> för det finansiella instrumentet tillåter eller kräver att emittenten eller något annat företag inför förluster för innehavaren (t.ex. genom att skriva ned det nominella beloppet eller genom att omvandla instrumentet till ett fastställt antal av emittentens stamaktier) så länge som dessa avtalsvillkor är äkta, även om sannolikheten att en sådan förlust kommer att införas inte är stor.</p>

B4.1.14 Följande exempel illustrerar avtalsenliga kassaflöden som inte enbart är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. Denna uppräkningslista är inte uttömmande.

Instrument	Analys
<p><b>Instrument F</b></p> <p>Instrument F är en obligation som kan omvandlas till ett fastställt antal av emittentens egetkapitalinstrument.</p>	<p>Innehavaren skulle analysera de konvertibla obligationerna i sin helhet.</p> <p>Avtalsenliga kassaflöden är inte betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet eftersom de återspeglar en avkastning som är oförenlig med ett grundläggande lånearrangemang (se punkt B4.1.7A), dvs. avkastningen är kopplad till värdet på emittentens eget kapital.</p>

Instrument	Analys
<p><b>Instrument G</b></p> <p>Instrument G är ett lån som betalar en omvänd rörlig räntesats (dvs. räntan har ett omvänt förhållande till marknadsräntor).</p> <p><b>Instrument H</b></p> <p>Instrument H är ett evigt instrument men emittenten kan lösa in instrumentet när som helst och betala innehavaren nominellt belopp plus upplupen ränta.</p> <p>Instrument H betalar en marknadsmässig ränta men räntan kan endast betalas om emittenten kan förbli solvent omedelbart därefter.</p> <p>Den upplupna räntan leder inte till ytterligare ränta.</p>	<p>De avtalsenliga kassaflödena är inte betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet.</p> <p>Räntebeloppen utgör inte ersättning för pengars tidsvärde för det utestående kapitalbeloppet.</p> <p>De avtalsenliga kassaflödena är inte betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. Detta beror på att emittenten kan behöva skjuta upp räntebetalningar och någon ytterligare ränta läggs inte på för sådana uppskjutna räntor. Följden är att räntebelopp inte utgör ersättning för pengars tidsvärde för det utestående kapitalbeloppet.</p> <p>Om räntan lades till på uppskjutna belopp skulle de avtalsenliga kassaflödena kunna vara betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet.</p> <p>Det faktum att instrument H är evigt innebär inte i sig att de avtalsenliga kassaflödena inte är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. Faktum är att ett evigt instrument fortlöpande har (flera) optioner till förlängning. Sådana optioner kan leda till avtalsenliga kassaflöden som är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet om räntebetalningar är obligatoriska och måste betalas i all framtid.</p> <p>Det faktum att instrument H kan lösas in innebär inte att de avtalsenliga kassaflödena inte är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet såvida det inte kan lösas in till ett belopp som inte i stort sett återspeglar betalning av utestående kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. Även om det inlösbare beloppet omfattar ett belopp som rimligen kompenserar innehavaren för förtida uppsägning av instrumentet skulle de avtalsenliga kassaflödena kunna vara betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. (Se även punkt B4.1.12).</p>

B4.1.15 I vissa fall kan en finansiell tillgång ha avtalsenliga kassaflöden som beskrivs som kapitalbelopp och ränta, men dessa kassaflöden utgör inte betalningen av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet som beskrivs i punkterna 4.1.2 b, 4.1.2A b och 4.1.3 i denna standard.

- B4.1.16 Detta kan vara fallet om den finansiella tillgången utgör en investering i särskilda tillgångar eller kassaflöden och därmed är de avtalsenliga kassaflödena inte bara betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. Om till exempel avtalsvillkoren föreskriver att den finansiella tillgångens kassaflöden ökar ju fler bilar som använder en avgiftsbelagd väg är de avtalsenliga kassaflödena oförenliga med ett grundläggande lånearrangemang. Som en följd av detta skulle instrumentet inte uppfylla villkoret i punkterna 4.1.2 b och 4.1.2A b. Detta skulle kunna vara fallet om en långgivares fordran är begränsad till vissa tillgångar hos låntagaren eller kassaflödena från vissa tillgångar (t.ex. en finansiell tillgång "utan regressrätt").
- B4.1.17 Det faktum att en finansiell tillgång är utan regressrätt behöver dock inte i sig själv utesluta att den finansiella tillgången uppfyller villkoret i punkterna 4.1.2 b och 4.1.2A b. I sådana situationer är långgivaren skyldig att bedöma ("se igenom") de särskilda underliggande tillgångarna eller kassaflödena för att fastställa om de avtalsenliga kassaflödena från den finansiella tillgången som klassificeras är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. Om villkoren för den finansiella tillgången ger upphov till andra kassaflöden eller begränsar kassaflödena på ett sätt som är oförenligt med betalningar som motsvarar kapitalbeloppet och räntan uppfyller den finansiella tillgången inte villkoret i punkterna 4.1.2 b och 4.1.2A b. Om de underliggande tillgångarna är finansiella tillgångar eller icke-finansiella tillgångar påverkar inte i sig denna bedömning.
- B4.1.18 En egenskap för avtalsenliga kassaflöden påverkar inte klassificeringen av den finansiella tillgången om det endast kan få en obetydlig inverkan på de avtalsenliga kassaflödena från den finansiella tillgången. För att avgöra detta måste ett företag överväga de möjliga verkningarna av de avtalsenliga kassaflödesegenskaperna under varje rapportperiod och ackumulerat under giltighetstiden för det finansiella instrumentet. Om egenskaperna hos de avtalsenliga kassaflödena dessutom kan påverka de avtalsenliga kassaflödena mer än på en miniminivå (antingen under en enda rapportperiod eller ackumulerat), men kassaflödesegenskapen inte är genuin, påverkas inte klassificeringen av en finansiell tillgång. En egenskap hos ett kassaflöde är inte genuin om den endast påverkar instrumentets avtalsenliga kassaflöden om en viss händelse som är ytterst sällsynt, väldigt ovanligt och väldigt osannolikt inträffar.
- B4.1.19 I nästan alla lånetransaktioner rankas långgivarens instrument i förhållande till de instrument som hör till låntagarens övriga långgivare. Ett instrument som är underställt andra instrument kan ha avtalsenliga kassaflöden som är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet om låntagarens uteblivna betalning är ett avtalsbrott och innehavaren har en avtalsenlig rätt till obetalda kapitalbelopp och obetald ränta på det utestående kapitalbeloppet, även i händelse av att låntagaren går i konkurs. Till exempel skulle en kundfordran som rankar dess långgivare som allmän fordringsägare betraktas som betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. Detta är fallet även om låntagaren emitterade lån där säkerhet ställts, vilket i händelse av konkurs skulle ge innehavaren av detta lån förmånsrätt över den allmänna långgivarens fordringar med avseende på säkerheten men påverkar inte den allmänna fordringsägarens avtalsenliga rätt till obetalt kapitalbelopp och andra belopp som ska betalas.

#### Instrument som är sammankopplade via avtal

- B4.1.20 För vissa typer av transaktioner får en emittent prioritera betalningar till innehavare av finansiella tillgångar genom att använda flera instrument som är sammankopplade via avtal som skapar koncentrationer av kreditrisker (trancher). Varje tranch har en ranking som anger i vilken ordning eventuella kassaflöden som genereras av emittenten tilldelas tranchen. I sådana situationer kommer innehavare av en tranch ha rätt till betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet endast om emittenten genererar tillräckligt stora kassaflöden för att tillgodose överordnade trancher.
- B4.1.21 Vid sådana transaktioner har en tranch kassaflödesegenskaper som är betalningar av kapitalbelopp och ränta på utestående kapitalbelopp endast om

- a) tranchens avtalsvillkor som bedöms för klassificering (utan att se igenom den underliggande gruppen av finansiella instrument) ger upphov till kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet (t.ex. räntan på tranchen är inte är knuten till ett råvaruindex),
- b) den underliggande gruppen av finansiella instrument har de kassaflödesegenskaper som anges i punkterna B4.1.23 och B4.1.24, och
- c) exponeringen för kreditrisk i den underliggande gruppen av finansiella instrument som är inneboende i en tranch är lika med eller lägre än exponeringen för kreditrisk i den underliggande gruppen av finansiella instrument (t.ex. kreditbetyget för den tranch som bedöms för klassificering är lika med eller högre än det kreditbetyg som skulle gälla för en enda tranch som finansierade den underliggande gruppen av finansiella instrument).
- B4.1.22 Ett företag ska se igenom tills det kan identifiera den underliggande gruppen av instrument som skapar (i stället för som passerar genom) kassaflödena. Detta är den underliggande gruppen av finansiella instrument.
- B4.1.23 Den underliggande gruppen måste innehålla ett eller flera instrument som har avtalsenliga kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet.
- B4.1.24 Den underliggande gruppen av instrument kan också omfatta instrument som
- a) minskar variabiliteten i kassaflödena för instrumenten i punkt B4.1.23 och, i kombination med instrumenten i punkt B4.1.23, leder till kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet (exempelvis räntetak eller -golv eller ett avtal som minskar kreditrisken för vissa eller alla instrument i punkt B4.1.23), eller
- b) anpassar kassaflödena för trancherna med kassaflödena för gruppen av underliggande instrument i punkt B4.1.23 för att hantera skillnader endast i fråga om
- i) huruvida räntan är fast eller rörlig,
- ii) den valuta i vilken kassaflödena är uttryckta, inbegripet inflation i denna valuta, eller
- iii) kassaflödenas tidpunkter.
- B4.1.25 Om något instrument i gruppen inte uppfyller villkoren i antingen punkt B4.1.23 eller punkt B4.1.24 är villkoret i punkt B4.1.21 b inte uppfyllt. Vid denna bedömning behöver en detaljerad instrument-för-instrument- analys av gruppen inte vara nödvändig. Ett företag måste använda omdöme och genomföra en tillräcklig analys för att avgöra om instrumenten i gruppen uppfyller villkoren i punkterna B4.1.23–B4.1.24. (Se även punkt B4.1.18 för vägledning om egenskaper hos avtalsenliga kassaflöden som endast har en obetydlig inverkan.)
- B4.1.26 Om innehavaren inte kan bedöma villkoren i punkt B4.1.21 vid första redovisningstillfället måste den tranchen värderas till verkligt värde via resultatet. Om den underliggande gruppen av instrument kan ändras efter det första redovisningstillfället på ett sådant sätt att den kanske inte uppfyller villkoren i punkterna B4.1.23–B4.1.24 uppfyller tranchen inte villkoren i punkt B4.1.21 och måste värderas till verkligt värde via resultatet. Om den underliggande gruppen innehåller instrument som säkras med tillgångar som inte uppfyller villkoren i punkterna B4.1.23–B4.1.24 ska dock förmågan att ta över sådana tillgångar inte beaktas vid tillämpningen av denna punkt, såvida inte företaget förvärvade tranchen i avsikt att kontrollera säkerheten.

**Möjlighet att välja att identifiera en finansiell tillgång eller finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet (avsnitten 4.1 och 4.2)**

- B4.1.27 Enligt villkoren i punkterna 4.1.5 och 4.2.2 i denna standard kan ett företag identifiera en finansiell tillgång, en finansiell skuld eller en grupp av finansiella instrument (finansiella tillgångar, finansiella skulder eller en kombination av dem) som värderade till verkligt värde via resultatet förutsatt att detta leder till mer relevant information.
- B4.1.28 Ett företags beslut att identifiera en finansiell tillgång eller finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet liknar valet av redovisningsprincip (men till skillnad från ett val av redovisningsprincip måste beslutet inte tillämpas konsekvent på alla liknande transaktioner). När ett företag har ett sådant val krävs det enligt punkt 14 b i IAS 8 att den valda principen leder till finansiella rapporter som innehåller tillförlitlig och mer relevant information om effekterna av transaktioner, andra händelser och förhållanden på företags finansiella ställning, finansiella resultat eller kassaflöden. Exempelvis, när det gäller identifiering av en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet anger punkt 4.2.2 de två omständigheter där kravet på mer relevant information kommer att uppfyllas. För att välja en sådan identifiering i enlighet med punkt 4.2.2 måste företag i enlighet därmed visa att det omfattas av en (eller båda) av dessa två omständigheter.

*Identifiering eliminerar eller minskar i betydande utsträckning en bristande överensstämmelse i redovisningen*

- B4.1.29 Värdering av en finansiell tillgång eller finansiell skuld och klassificering av redovisade förändringar i dess värde bestäms av postens klassificering och huruvida posten är del av ett identifierat säkringsförhållande. Dessa krav kan skapa inkonsekvenser i värdering eller redovisning ("bristande överensstämmelse i redovisningen") när exempelvis i frånvaro av identifiering som värderad till verkligt värde via resultatet en finansiell tillgång skulle klassificeras som därefter värderad till verkligt värde via resultatet och en skuld som företaget betraktar som hänförlig senare skulle värderas till upplupet anskaffningsvärde (där förändringar i verkligt värde inte redovisas). Under sådana omständigheter kan ett företag komma fram till att dess finansiella rapporter skulle innehålla mer relevant information om både tillgången och skulden var värderade till verkligt värde via resultatet.
- B4.1.30 Följande exempel visar när detta villkor skulle kunna vara uppfyllt. I samtliga fall kan ett företag endast använda detta villkor för att identifiera finansiella tillgångar eller finansiella skulder som värderade till verkligt värde via resultatet om det uppfyller principen i punkt 4.1.5 eller 4.2.2 a:
- a) Ett företag har avtal inom tillämpningsområdet för IFRS 17 (vars värdering innefattar aktuell information och finansiella tillgångar) som det anser vara relaterade och som annars skulle värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat eller upplupet anskaffningsvärde.
  - b) Ett företag har finansiella tillgångar, finansiella skulder eller en kombination av dem som har en gemensam risk, såsom ränterisk, och som ger upphov till motstående förändringar i verkligt värde som tenderar att kvitta varandra. Emellertid skulle endast några av instrumenten värderas till verkligt värde via resultatet (t.ex. sådana som är derivat eller klassificerade som att de innehas för handel). Det kan också vara så att kraven på säkringsredovisning inte är uppfyllda, exempelvis för att säkringseffektivitetskraven i punkt 6.4.1 inte är uppfyllda.
  - c) Ett företag har finansiella tillgångar, finansiella skulder eller en kombination av dem som har en gemensam risk, såsom ränterisk, som ger upphov till motstående förändringar i verkligt värde som tenderar att kvitta varandra och ingen av de finansiella tillgångarna eller finansiella skulderna uppfyller kraven för att identifieras som ett säkringsinstrument eftersom de inte är värderade till verkligt värde via resultatet. Dessutom, i frånvaro av säkringsredovisning, råder betydande inkonsekvenser i redovisningen av vinster och förluster. Exempelvis har företaget finansierat en angiven grupp av lån genom att emittera obligationer, som är föremål för allmän handel, vars förändringar i verkligt värde tenderar att uppväga varandra. Om företaget dessutom regelbundet köper och säljer obligationer men sällan, eller aldrig, köper och säljer lånen, undanröjer rapportering av både lånen och obligationerna som värderade till verkligt värde via resultatet inkonsekvensen i tidpunkten för redovisning av vinster och förluster som annars skulle uppstå vid värdering av dem till både upplupet anskaffningsvärde och vid redovisning av en vinst eller förlust varje gång en obligation återköps.

- B4.1.31 I fall som de som beskrivs i föregående punkt kan identifiering vid första redovisningstillfället av de finansiella tillgångar och finansiella skulder som inte annars värderas till verkligt värde via resultatet undanröja eller i betydande utsträckning minska inkonsekvenser i värdering eller redovisning och leda till mer relevant information. Av praktiska skäl behöver företaget inte ange alla de tillgångar och skulder som ger upphov till inkonsekvensen i värderingen eller redovisningen vid exakt samma tidpunkt. En rimlig fördröjning tillåts förutsatt att varje transaktion identifieras som värderad till verkligt värde via resultatet vid dess första redovisningstillfälle och, per den tidpunkten, alla återstående transaktioner som väntas ske.
- B4.1.32 Det skulle inte vara godtagbart att identifiera endast några av de finansiella tillgångar och finansiella skulder som ger upphov till inkonsekvensen som värderade till verkligt värde via resultatet om detta inte skulle undanröja eller i betydande utsträckning minska inkonsekvensen och därför inte skulle leda till mer relevant information. Det skulle emellertid vara godtagbart att identifiera endast några av ett antal likartade finansiella tillgångar eller finansiella skulder om detta leder till en betydande minskning (och möjligen en större minskning än andra tillåtna identifieringar) av inkonsekvensen. Anta exempelvis att ett företag har ett antal likartade finansiella skulder som sammanlagt uppgår till 100 VE och ett antal likartade finansiella tillgångar som sammanlagt uppgår till 50 VE men som värderas utifrån en annan grund. Företaget kan i betydande utsträckning minska inkonsekvensen i värderingar genom att vid det första redovisningstillfället identifiera alla tillgångar men endast några av skulderna (exempelvis enskilda skulder som sammanlagt uppgår till 45 VE) som värderade till verkligt värde via resultatet. Eftersom identifiering i kategorin värderad till verkligt värde via resultatet bara kan tillämpas på ett helt finansiellt instrument måste emellertid företaget i detta exempel identifiera en eller flera skulder i sin helhet. Det skulle inte kunna identifiera antingen en del av en skuld (exempelvis förändringar i värde som är hänförliga till endast en risk, såsom ändringar i en referensränta) eller en andel (exempelvis en procentuell andel) av en skuld.
- En grupp av finansiella skulder eller finansiella tillgångar och finansiella skulder förvaltas och dess resultat utvärderas baserat på verkligt värde*
- B4.1.33 Ett företag kan förvalta och utvärdera resultatet för en grupp av finansiella skulder eller finansiella tillgångar och finansiella skulder på ett sådant sätt att värderingen av denna grupp som värderad till verkligt värde via resultatet leder till mer relevant information. Fokus ligger i det här fallet på hur företaget förvaltar och utvärderar resultat, snarare än på karaktären hos dess finansiella instrument.
- B4.1.34 Exempelvis kan ett företag använda detta villkor för att identifiera finansiella skulder som värderade till verkligt värde via resultatet om det uppfyller principen i punkt 4.2.2 b och företaget har finansiella tillgångar och finansiella skulder som har en eller flera gemensamma risker och dessa risker hanteras och utvärderas baserat på verkligt värde i enlighet med dokumenterade riktlinjer för förvaltning av tillgångar och skulder. Ett exempel skulle kunna vara ett företag som har emitterat "strukturerade produkter" som innehåller flera inbäddade derivat och som hanterar de risker som uppstår baserat på verkligt värde genom att använda en blandning av derivat och finansiella instrument som inte är derivat.
- B4.1.35 Enligt vad som anges ovan beror detta villkor på hur företaget hanterar och utvärderar resultatet för den grupp av finansiella instrument som är under beaktande. I enlighet därmed (med beaktande av kravet på identifiering vid första redovisningstillfället) ska ett företag som identifierar finansiella skulder som värderade till verkligt värde via resultatet baserat på detta villkor också identifiera alla berättigade finansiella skulder som förvaltas och utvärderas tillsammans.
- B4.1.36 Dokumentation om företagets strategi behöver inte vara omfattande men bör vara tillräcklig för att visa att punkt 4.2.2 b följs. Sådan dokumentation krävs inte för varje enskild post, utan kan göras på portföljbasis. Om det exempelvis av en avdelnings resultatstyrningssystem – som godkänts av företagets nyckelpersoner i ledande ställning – tydligt framgår att dess resultat utvärderas baserat på denna grundval krävs ingen ytterligare dokumentation för att visa överensstämmelse med punkt 4.2.2 b.

**Inbäddade derivat (avsnitt 4.3)**

- B4.3.1 När ett företag blir part i ett sammansatt kontrakt med ett värddkontrakt som inte är en tillgång inom tillämpningsområdet för denna standard krävs det enligt punkt 4.3.3 att företaget ska identifiera varje inbäddat derivat, bedöma huruvida det ska skiljas från värddkontraktet och, för dem som ska avskiljas, värdera derivaten till verkligt värde vid första redovisningstillfället och därefter till verkligt värde via resultatet.
- B4.3.2 Om ett värddkontrakt inte har någon angiven eller förutbestämd förfallotidpunkt och motsvarar en residual rätt i företagets nettotillgångar, är dess ekonomiska egenskaper och risker samma som de för ett egetkapitalinstrument, och ett inbäddat derivat skulle behöva ha de egenskaper för egetkapitalinstrument som är hänförliga till samma företag för att betraktas som nära förknippat med värddkontraktet. Om värddkontraktet inte är ett egetkapitalinstrument och uppfyller definitionen på ett finansiellt instrument är dess ekonomiska egenskaper och risker samma som de för ett skuldinstrument.
- B4.3.3 Ett inbäddat derivat som inte är en option (såsom ett inbäddat terminskontrakt eller en swap) skiljs av från värddkontraktet baserat på angivna eller underförstådda faktiska villkor, så att följderna blir att det har ett verkligt värde om noll vid första redovisningstillfället. Ett inbäddat derivat som är optionsbaserat (såsom inbäddad säljoption, köpoption, cap, floor eller swaption) skiljs av från värddkontraktet baserat på de angivna villkoren för optionsdelen. Det redovisade värdet vid första redovisningstillfället för värdinstrumentet är restbeloppet efter avskiljande av det inbäddade derivatet.
- B4.3.4 I allmänhet behandlas flera inbäddade derivat i ett enda sammansatt kontrakt som ett enda sammansatt inbäddat derivat. Inbäddade derivat som klassificeras som eget kapital (se IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering*) redovisas emellertid separat från dem som klassificeras som tillgångar eller skulder. Om ett sammansatt kontrakt har flera inbäddade derivat och dessa derivat är hänförliga till olika riskexponeringar och enkelt kan skiljas av och är oberoende av varandra redovisas derivaten separat från varandra.
- B4.3.5 Ett inbäddat derivats ekonomiska egenskaper och risker är inte nära förknippade med värddkontraktet (punkt 4.3.3 a) i följande exempel. I följande exempel, förutsatt att villkoren i punkt 4.3.3 b och c är uppfyllda, redovisar ett företag det inbäddade derivatet separat från värddkontraktet:
- En säljoption som är inbäddad i ett instrument som innebär att innehavaren kan kräva att emittenten köper tillbaka instrumentet mot ett kontantbelopp eller mot andra tillgångar som kan variera beroende på förändringar i en aktiekurs, ett råvarupris eller ett aktie- eller råvaruprisindex är inte nära förknippad med ett värddskuldinstrument.
  - En option eller bestämmelse om att automatiskt förlänga den återstående löptiden för ett skuldinstrument är inte nära förknippad med värddskuldinstrumentet såvida det inte samtidigt sker en justering till marknadsräntan vid förlängningstidpunkten. Om ett företag emitterar ett skuldinstrument och innehavaren av detta skuldinstrument utfärdar en köpoption på skuldinstrumentet till en tredje part betraktar emittenten köpoptionen som en förlängning av löptiden för skuldinstrumentet förutsatt att emittenten kan krävas att delta i eller underlätta återinförandet på marknaden av skuldinstrumentet till följd av att köpoptionen utnyttjas.
  - Ränta eller betalningar av nominellt belopp som är knutna till ett aktieindex och inbäddade i ett värddskuldinstrument eller försäkringsavtal – där räntebeloppet eller det nominella beloppet är knutet till värdet på aktierna – är inte nära förknippade med värdinstrumentet eftersom de risker som är inneboende i värddkontraktet och det inbäddade derivatet är olika.
  - Ränta eller betalningar av nominellt belopp som är knutna till ett råvaruindex och inbäddade i ett värddskuldinstrument eller försäkringsavtal – där räntebeloppet eller det nominella beloppet är knutet till priset på en råvara (såsom guld) – är inte nära förknippade med värdinstrumentet eftersom de risker som är inneboende i värddkontraktet och det inbäddade derivatet är olika.



- e) En köpoption, säljoption, eller en option med rätt till förtida inlösen som är inbäddad i ett värdskuldavtal eller värdförsäkringsavtal är inte nära förknippad med värskontraktet såvida inte
- i) optionens lösenpris är nästan lika stort vid varje lösendatum som det upplupna anskaffningsvärdet för värdskuldinstrumentet eller det redovisade värdet på värdförsäkringsavtalet, eller
  - ii) lösenpriset för en option med rätt till förtida inlösen ersätter långgivaren med ett belopp upp till det ungefärliga nuvärdet för den förlorade räntan avseende värskontraktets återstående löptid. Förlorad ränta är produkten av det förutbetalda kapitalbeloppet multiplicerat med räntedifferensen. Räntedifferensen är den del av effektivräntan för värskontraktet som överstiger den effektiva räntesats som företaget skulle erhålla per datumet för den förtida inbetalningen om det återinvesterade det förutbetalda kapitalbeloppet i ett liknande kontrakt under värskontraktets återstående löptid.

Bedömningen av huruvida köp- eller säljoptionen är nära förknippad med värdskuldavtalet görs innan egetkapitalinstrumentet skiljs av från det konvertibla skuldinstrumentet enligt IAS 32.

- f) Kreditderivat som är inbäddade i ett värdskuldinstrument och som tillåter att en part (motparten) överlåter en viss referenstillgångs (som parten äger eller inte äger) kreditrisk på annan part (garanten) är inte nära förknippade med värdskuldinstrumentet. Sådana kreditderivat innebär att garanten kan ta på sig den kreditrisk som är förknippad med en referenstillgång utan att direkt äga den.

B4.3.6 Ett exempel på ett sammansatt kontrakt är ett finansiellt instrument som ger innehavaren rätt att lämna tillbaka det finansiella instrumentet till emittenten i utbyte mot ett kontantbelopp eller andra finansiella tillgångar som kan variera beroende på förändringen i ett aktie- eller råvaruindex som kan öka eller minska (ett inlösningsbart instrument). Såvida inte emittenten vid det första redovisningstillfället identifierar det inlösningsbara instrumentet som en finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultatet måste emittenten skilja ut ett inbäddat derivat (dvs. det indexerade nominella beloppet) enligt punkt 4.3.3 eftersom värskontraktet är ett skuldinstrument enligt punkt B4.3.2 och det indexerade nominella beloppet inte är nära förknippat med ett värdskuldinstrument enligt punkt B4.3.5 a. Eftersom det nominella beloppet kan öka eller minska, är det inbäddade derivatet ett derivat som inte är en option och vars värde är knutet till den underliggande variabeln.

B4.3.7 När det gäller ett inlösningsbart instrument som när som helst kan lösas mot kontanter motsvarande en proportionell andel av ett företags nettotillgångsvärde (såsom andelar i en aktiefond som löpande säljer nya andelar eller vissa fondförsäkringsprodukter) blir följden av att dela upp ett inbäddat derivat och redovisa varje del för sig att värdera det sammansatta kontraktet till det inlösenbelopp som ska erläggas per rapportperiodens slut om ägaren utnyttjade sin rätt att sälja tillbaka instrumentet till emittenten.

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

- a) Ett inbäddat derivat där det underliggande instrumentet är en räntesats eller ett ränteindex som kan förändra det räntebelopp som annars skulle erläggas eller erhållas avseende ett räntebärande värdskuldavtal eller värdförsäkringsavtal är nära förknippat med värskontraktet såvida inte det sammansatta kontraktet kan regleras på ett sådant sätt att innehavaren inte skulle återvinna i stort sett hela dess redovisade investering eller det inbäddade derivatet skulle åtminstone kunna fördubbla innehavarens första avkastning på värskontraktet och skulle kunna ge en avkastning som är åtminstone dubbelt så stor som vad den marknadsmässiga avkastningen skulle vara för ett avtal med samma villkor som värskontraktet.

- b) Ett inbäddat räntegolv (floor) eller räntetak (cap) på ett skuldavtal eller försäkringsavtal är nära förknippat med värddkontraktet, förutsatt att taket ligger vid eller över marknadsräntan och golvet ligger vid eller under marknadsräntan när avtalet utfärdas och taket eller golvet inte får någon hävstångseffekt i förhållande till värddkontraktet. På liknande sätt är villkor om att förvärva eller sälja en tillgång (till exempel en vara) i ett avtal som fastslår ett tak (cap) och ett golv (floor) för priset som ska betalas eller erhållas för tillgången nära förknippat med värddkontraktet om både taket och golvet inte innebar något realvärde (out of the money) vid avtalets början och saknar hävstångseffekt.
- c) Ett inbäddat derivat i utländsk valuta som ger en ström av nominella betalningar eller räntebetalningar i en utländsk valuta och är inbäddade i ett värddskuldinstrument (exempelvis en obligation som är uttryckt i två valutor) är nära förknippat med värddskuldinstrumentet. Ett sådant derivat avskiljs inte från värddinstrumentet, eftersom IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser* kräver att valutakursvinster och -förluster på monetära poster ska redovisas i resultatet.
- d) Ett inbäddat valutaderivat i ett värddkontrakt som är ett försäkringsavtal eller inte ett finansiellt instrument (såsom ett avtal att köpa eller sälja en icke-finansiell post där priset är uttryckt i en utländsk valuta) är nära förknippat med värddkontraktet såvida det inte har fått någon hävstångseffekt, inte innehåller ett optionsinslag och kräver betalningar uttryckta i en av de följande valutorna:
- i) Den funktionella valutan för någon viktig avtalspart.
  - ii) Den valuta i vilken priset på den anknutna vara eller tjänst som förvärvas eller levereras rutinmässigt noteras i kommersiella transaktioner över hela världen (såsom amerikanska dollar för råoljetransaktioner).
  - iii) En valuta som är vanligt förekommande i avtal om köp eller försäljning av icke-finansiella poster i den ekonomiska miljö där transaktionen äger rum (till exempel en relativt stabil och likvid valuta som vanligen används i lokala affärsuppgörelser eller utrikeshandel).
- e) Ett inbäddat derivat som är en option med rätt till förtida inlösen, som är inbäddad i en räntestripfordran eller nollkupongstrip, är nära förknippat med värddkontraktet förutsatt att värddkontraktet i) initialt uppkom genom att skilja rätten att erhålla avtalsenliga kassaflöden från ett finansiellt instrument som, i sig, inte innehåller ett inbäddat derivat och ii) inte innehåller villkor som inte är angivna i det ursprungliga värddkontraktet.
- f) Ett inbäddat derivat i ett värddkontrakt som är ett leasingavtal är nära förknippat med värddkontraktet 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 leasingbetalningar som bygger på försäljning eller iii) variabla leasingbetalningar som bygger på rörliga räntor.
- g) Ett så kallat "unit link"-villkor som är inbäddat i ett finansiellt värddinstrument eller värddförsäkringsavtal är nära förknippat med värddinstrumentet eller värddavtalet om de andelsnoterade betalningarna värderas till aktuella andelsvärden som återspeglar det verkliga värdet på fondens tillgångar. Ett så kallat "unit-link"-villkor är ett avtalsvillkor som kräver betalningar noterade i andelar av en intern eller extern investeringsfond.
- h) Ett derivat inbäddat i ett försäkringsavtal är nära förknippat med värddförsäkringsavtalet om det inbäddade derivatet och värddförsäkringsavtalet är så beroende av varandra att ett företag inte kan värdera det inbäddade derivatet separat (det vill säga utan att beakta värddavtalet).

*Instrument som innehåller inbäddade derivat*

- B4.3.9 Enligt vad som anges i punkt B 4.3.1 måste ett företag när det blir part i ett sammansatt kontrakt med ett värdepapperskontrakt som inte är en tillgång inom tillämpningsområdet för denna standard och med ett eller flera inbäddade derivat enligt punkt 4.3.3 identifiera varje sådant inbäddat derivat, bedöma huruvida det ska skiljas från värdepapperskontraktet och, för dem som ska avskiljas, värdera derivaten till verkligt värde vid första redovisningstillfället och därefter. Dessa krav kan vara mer komplexa, eller leda till mindre tillförlitliga värderingar, än att värdera hela instrumentet till verkligt värde via resultatet. Av den anledningen är det enligt denna standard tillåtet att identifiera hela det sammansatta kontraktet som värderat till verkligt värde via resultatet.
- B4.3.10 Sådan identifiering kan användas oavsett om punkt 4.3.3 kräver att inbäddade derivat ska avskiljas från värdepapperskontraktet eller förbjuder sådan avskiljning. Enligt punkt 4.3.5 berättigas inte identifiering av det sammansatta kontraktet som värderat till verkligt värde via resultatet i de fall som beskrivs i punkt 4.3.5 a och b eftersom detta inte skulle minska komplexiteten eller öka tillförlitligheten.

*Ny bedömning av inbäddade derivat*

- B4.3.11 Enligt punkt 4.3.3 ska ett företag bedöma huruvida ett inbäddat derivat ska avskiljas från värdepapperskontraktet och redovisas som ett derivat när företaget först blir avtalspart. Efterföljande ny bedömning är förbjuden, utom när det sker en ändring i avtalsvillkoren som i betydande utsträckning modifierar de kassaflöden som annars skulle krävas enligt kontraktet. I det fallet krävs en ny bedömning. Ett företag avgör huruvida en förändring i kassaflödena är betydande genom att beakta i vilken omfattning de förväntade framtida kassaflödena som är förknippade med det inbäddade derivatet, värdepapperskontraktet eller båda har ändrats och om ändringen är betydande i förhållande till de tidigare förväntade kassaflödena enligt kontraktet.
- B4.3.12 Punkt B4.3.11 tillämpas inte på inbäddade derivat i kontrakt som förvärvats i
- a) ett rörelseförvärv (enligt definition i IFRS 3 *Rörelseförvärv*),
  - b) ett rörelseförvärv som inbegriper företag eller verksamheter under samma bestämmande inflytande enligt beskrivningen i punkterna B1–B4 i IFRS 3, eller
  - c) vid bildandet av ett joint venture enligt definitionen i IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*
- eller en möjlig ny bedömning av dem per förvärvstidpunkten <sup>(53)</sup>.

**Omklassificering av finansiella tillgångar (avsnitt 4.4)***Omklassificering av finansiella tillgångar*

- B4.4.1 Enligt punkt 4.4.1 ska företaget omklassificera finansiella tillgångar om företaget ändrar sin affärsmodell för förvaltning av dessa finansiella tillgångar. Sådana förändringar förväntas inträffa mycket sällan. Sådana ändringar fastställs av företagets verkställande ledning till följd av yttre eller inre förändringar och måste vara betydande för företagets verksamhet och påvisbara för externa parter. En förändring i ett företags affärsmodell kommer således endast att inträffa när företaget antingen börjar eller upphör med att utöva en verksamhet som är av betydelse för dess verksamhet, t.ex. när företaget har förvärvat, löst eller avslutat ett affärsområde. Exempel på en ändring av affärsmodellen inkluderar följande:

<sup>(53)</sup> IFRS 3 behandlar förvärvet av kontrakt med inbäddade derivat i ett rörelseförvärv.

- a) Ett företag har en portfölj med kommersiella lån som det innehar för att sälja på kort sikt. Företaget förvärvar ett bolag som förvaltar kommersiella lån och har en affärsmodell som innehar lånen för att samla in avtalsenliga kassaflöden. Portföljen av kommersiella lån är inte längre till försäljning, och portföljen förvaltas nu tillsammans med de förvärvade kommersiella lånen och alla innehas för att samla in de avtalsenliga kassaflödena.
- b) Ett företag för finansiella tjänster beslutar att stänga sin hypotekslåneverksamhet. Företagen godkänner inte längre nya affärer och företaget för finansiella tjänster marknadsför aktivt sin hypotekslåneportfölj till försäljning.
- B4.4.2 En förändring av målet för företagets affärsmodell måste göras före dagen för omklassificeringen. Om exempelvis ett företag för finansiella tjänster den 15 februari beslutar att stänga sin hypotekslåneverksamhet och därför måste omklassificera alla berörda finansiella tillgångar den 1 april (dvs. den första dagen i företagets nästa rapportperiod) ska det inte godkänna ny hypotekslåneverksamhet eller på annat sätt bedriva någon verksamhet i enlighet med sin tidigare affärsmodell efter den 15 februari.
- B4.4.3 Följande är inte förändringar i affärsmodellen:
- a) En ändrad avsikt med anknytning till vissa finansiella tillgångar (även i fall av betydande förändringar i marknadsförhållanden).
- b) Att en viss marknad för finansiella tillgångar tillfälligt försvinner.
- c) En överföring av finansiella tillgångar mellan delar av företaget med olika affärsmodeller.

## VÄRDERING (KAPITEL 5)

### Första värderingen (avsnitt 5.1)

- B5.1.1 Det verkliga värdet för ett finansiellt instrument vid första redovisningstillfället är vanligen transaktionspriset (dvs. det verkliga värdet för den ersättning som erlagts eller erhållits, se även punkt B5.1.2A och IFRS 13). Om en del av den ersättning som erlagts eller erhållits gäller något annat än det finansiella instrumentet ska ett företag emellertid värdera det verkliga värdet för det finansiella instrumentet. Exempelvis kan det verkliga värdet för ett räntefritt långfristigt lån eller en långfristig fordran värderas som nuvärdet av alla framtida kontantbetalningar diskonterade till rådande marknadsränta (marknadsräntor) för ett likartat instrument (likartat i fråga om valuta, villkor, typ av ränta och andra faktorer) med ett likartat kreditbetyg. Ytterligare utlånat belopp är en kostnad eller minskning av intäkt såvida det inte uppfyller villkoren för redovisning som någon annan typ av tillgång.
- B5.1.2 Om ett företag ger ut ett lån med en ränta som inte motsvarar marknadsräntan (exempelvis 5 procent när marknadsräntan för likartade lån är 8 procent) och erhåller ett arvode i förskott som ersättning redovisar företaget lånet till sitt verkliga värde, det vill säga efter avdrag för den avgift som det tar emot.
- B5.1.2A Det bästa belägget för verkligt värde på ett finansiellt instrument vid första redovisningstillfället är vanligen transaktionspriset (det vill säga det verkliga värdet för den ersättning som erlagts eller erhållits, se även IFRS 13). Om ett företag fastställer att det verkliga värdet vid första redovisningstillfället skiljer sig från transaktionspriset enligt punkt 5.1.1A ska företaget redovisa instrumentet per detta datum enligt följande:
- a) Enligt den värdering som krävs i punkt 5.1.1 om detta verkliga värde bevisas genom ett noterat pris på en aktiv marknad för en identisk tillgång eller skuld (dvs. indata på Nivå 1) eller baseras på en värderingsteknik som endast använder uppgifter från observerbara marknader. Ett företag ska redovisa skillnaden mellan det verkliga värdet vid första redovisningstillfället och transaktionspriset som vinst eller förlust.

- b) I alla andra fall enligt den värdering som krävs i punkt 5.1.1, justerad för att senarelägga redovisningen i resultatet av skillnaden mellan det verkliga värdet vid första redovisningstillfället och transaktionspriset. Efter första redovisningstillfället ska företaget endast redovisa denna senarelagda skillnad som vinst eller förlust till den del den uppkommer på grund av en förändrad faktor (inklusive tid) som marknadsaktörer skulle beakta vid prissättning av tillgången eller skulden.

#### Efterföljande värdering (avsnitten 5.2 och 5.3)

- B5.2.1 Om ett finansiellt instrument som tidigare redovisades som en finansiell tillgång värderas till verkligt värde via resultatet och dess verkliga värde sjunker under noll är det en finansiell skuld som värderas i enlighet med punkt 4.2.1. Dock värderas alltid sammansatta kontrakt med värdkontrakt som är tillgångar inom tillämpningsområdet för denna standard i enlighet med punkt 4.3.2.
- B5.2.2 Följande exempel åskådliggör redovisningen av transaktionskostnader vid den första och efterföljande värderingen av en finansiell tillgång värderad till verkligt värde med förändringar via övrigt totalresultat i enlighet med antingen punkt 5.7.5 eller 4.1.2A. Ett företag förvärvar finansiella tillgångar för 100 VE plus en provision om 2 VE. Vid det första redovisningstillfället redovisas tillgången till 102 VE. Rapportperioden löper ut en dag senare, när det noterade marknadspriset för tillgången är 100 VE. Om tillgången säljs skulle en provision om 3 VE betalas. Vid denna tidpunkt värderar företaget tillgången till 100 VE (utan att beakta eventuell provision vid försäljning) och en förlust om 2 VE redovisas i övrigt totalresultat. Om den finansiella tillgången värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A periodiseras transaktionskostnaderna i resultatet genom användande av effektivräntemetoden.
- B5.2.2A Den efterföljande värderingen av en finansiell tillgång eller en finansiell skuld och den efterföljande redovisningen av vinster och förluster som beskrivs i punkt B5.1.2A ska överensstämma med kraven i denna standard.

#### *Investeringar i egetkapitalinstrument och avtal avseende dessa investeringar*

- B5.2.3 Alla investeringar i egetkapitalinstrument och avtal avseende dessa instrument måste värderas till verkligt värde. Under vissa begränsade omständigheter kan dock anskaffningsvärdet vara en lämplig uppskattning av det verkliga värdet. Detta kan vara fallet om mer aktuell information inte finns tillgänglig i tillräcklig utsträckning för värdering till verkligt värde, eller om det finns ett brett intervall av möjliga värderingar till verkligt värde och anskaffningsvärdet utgör den bästa uppskattningen av det verkliga värdet inom detta intervall.
- B5.2.4 Indikatorer på att anskaffningsvärdet inte ger en korrekt bild av det verkliga värdet är följande:
- En betydande förändring i investeringsobjektets resultat jämfört med delmål, planer och budgetar.
  - Förändrade förväntningar om att investeringsobjektets tekniska produkts delmål kommer att uppnås.
  - En betydande förändring på marknaden för investeringsobjektets eget kapital eller dess produkter eller potentiella produkter.
  - En betydande förändring i den globala ekonomin eller den ekonomiska miljö där investeringsobjektet är verksamt.
  - En betydande förändring i jämförbara företags resultat eller i de värderingar som följer av den totala marknaden.

- f) Interna frågor med avseende på investeringsobjektet som bedrägeri, kommersiella konflikter, tvistemål, ändringar i förvaltning eller strategi.
- g) Bevis från externa transaktioner i investeringsobjektets eget kapital, antingen av investeringsobjektet (t.ex. en ny emission av aktiekapital), eller genom överföringar av egetkapitalinstrument mellan tredje parter.
- B5.2.5 Förteckningen i punkt B5.2.4 är inte uttömmande. Ett företag ska använda all information om investeringsobjektets resultat och verksamhet som blir tillgänglig efter det första redovisningstillfället. I den mån sådana relevanta faktorer föreligger kan de tyda på att anskaffningsvärdet inte ger en korrekt bild av det verkliga värdet. I sådana fall ska företaget göra en värdering till verkligt värde.
- B5.2.6 Anskaffningsvärde är aldrig den bästa uppskattningen av verkligt värde för investeringar i börsnoterade värdepapper (eller avtal om noterade egetkapitalinstrument).

#### **Värdering av upplupet anskaffningsvärde (avsnitt 5.4)**

##### *Effektivräntemetoden*

- B5.4.1 När ett företag tillämpar effektivräntemetoden fastställer det avgifter som är en integrerad del av effektivräntan för ett finansiellt instrument. En beskrivning av avgifter för finansiella tjänster får inte vara ett tecken på arten av och innehållet i de tjänster som tillhandahålls. Avgifter som ingår i effektivräntan för ett finansiellt instrument behandlas som en justering av effektivräntan, såvida inte det finansiella instrumentet värderas till verkligt värde med förändringar i verkligt värde redovisade i resultatet. I sådana fall ska avgifterna redovisas som intäkt eller kostnad när instrumentet redovisas för första gången.
- B5.4.2 Avgifter som ingår i effektivräntan för ett finansiellt instrument omfattar följande:
- a) Avgifter som företaget erhållit avseende utgivande eller förvärv av en finansiell tillgång. Sådana avgifter får omfatta ersättning för sådan verksamhet som utvärdering av låntagarens finansiella ställning, utvärderings- och registreringsgarantier, säkerheter och andra säkringsarrangemang, förhandling om instrumentets villkor, förberedelse och behandling av handlingar och fullbordande av transaktionen. Dessa avgifter är en integrerad del av att skapa ett engagemang i det resulterande finansiella instrumentet.
- b) Avgifter som företaget erhållit för åtagandet att ge ut ett lån om låneåtagandet inte värderas i enlighet med punkt 4.2.1 a och det är sannolikt att företaget kommer att ingå ett specifikt lånearrangemang. Dessa avgifter betraktas som kompensation för ett kontinuerligt engagemang med förvärv av ett finansiellt instrument. Om åtagandet löper ut utan att företaget ger ut lånet redovisas avgiften som intäkter vid utgången av åtagandet.
- c) Utgivningsavgifter som betalas vid emittering av finansiella skulder som värderas till upplupet anskaffningsvärde. Dessa avgifter är en integrerad del av ett engagemang i en finansiell skuld. Ett företag gör åtskillnad mellan avgifter och kostnader som är en integrerad del av effektivräntan för den finansiella skulden från utgivningsavgifter och transaktionskostnader som avser rätten att tillhandahålla tjänster, såsom investeringsförvaltningstjänster.
- B5.4.3 Avgifter som inte ingår i effektivräntan för ett finansiellt instrument och redovisas i enlighet med IFRS 15 omfattar
- a) avgifter som tas ut för förvaltning av ett lån,
- b) avgifter för åtagande för att ge ut ett lån när låneåtagandet inte värderas i enlighet med punkt 4.2.1 a och det är osannolikt att ett särskilt lånearrangemang kommer att ingås, och

c) avgifter som företaget erhållit för syndikering av lån och som det inte behåller någon del av (eller behåller en del till samma effektivränta för jämförbar risk som andra deltagare).

- B5.4.4 När ett företag tillämpar effektivräntemetoden periodiserar företaget vanligen avgifter, erlagda eller erhållna räntepunkter, transaktionskostnader och andra premier eller rabatter som innefattas i beräkningen av effektivräntan över det finansiella instrumentets förväntade löptid. Emellertid används en kortare period om detta är den period till vilken avgifterna, de erlagda eller erhållna räntepunkterna, transaktionskostnaderna, premierna eller rabatterna är hänförliga. Detta är fallet när den variabel till vilken avgifterna, de erlagda eller erhållna räntepunkterna, transaktionskostnaderna, premierna eller rabatterna justeras till marknadsräntor innan det finansiella instrumentets förväntade förfallotidpunkt. I ett sådant fall är den lämpliga periodiseringsperioden perioden för nästa sådan räntejustering. Exempelvis, om en premie eller en rabatt på ett finansiellt instrument med rörlig ränta återspeglar den ränta som har ackumulerats för ett finansiellt instrument sedan räntan senast betalades, eller förändringar i marknadsräntor sedan den rörliga räntan sattes om enligt marknadsräntorna, kommer den att periodiseras till nästa datum när den rörliga räntan sätts om utifrån marknadsräntorna. Detta beror på att premien eller rabatten är hänförlig till perioden för nästa räntesättningsdatum eftersom den variabel till vilken premien eller rabatten är hänförlig (dvs. räntesatsen) sätts om enligt marknadsräntorna per detta datum. Om premien eller rabatten däremot är följden av en ändring i kreditspreaden för den rörliga ränta som är angiven i det finansiella instrumentet, eller andra variabler som inte sätts om enligt marknadsräntorna, periodiseras den emellertid över det finansiella instrumentets förväntade löptid.
- B5.4.5 När det gäller finansiella tillgångar med rörlig ränta och finansiella skulder med rörlig ränta ändrar regelbundna nya uppskattningar av kassaflödena i syfte att återspegla förändringar i marknadsräntan effektivräntan. Om en finansiell tillgång med rörlig ränta eller en finansiell skuld med rörlig ränta redovisas vid första redovisningstillfället till ett belopp som motsvarar det nominella belopp som ska erhållas eller erläggas vid förfall, har en ny uppskattning av de framtida räntebetalningarna vanligen ingen betydande inverkan på tillgångens eller skuldens redovisade värde.
- B5.4.6 Om ett företag reviderar sina uppskattningar av utbetalningar eller inbetalningar (exklusive modifieringar i enlighet med punkt 5.4.3 och förändringar i uppskattningar av förväntade kreditförluster) ska det justera den finansiella tillgångens redovisade bruttovärde eller upplupet anskaffningsvärde för en finansiell skuld (eller en grupp av finansiella instrument) för att återspegla faktiska och reviderade uppskattade avtalsenliga kassaflöden. Företaget gör en ny beräkning av det redovisade bruttovärdet för den finansiella tillgången eller den finansiella skuldens upplupna anskaffningsvärde som nuvärdet av de uppskattade framtida avtalsenliga kassaflöden som diskonteras till det finansiella instrumentets ursprungliga effektivränta (eller den kreditjusterade effektivräntan för köpta eller utgivna kreditförsämrade finansiella tillgångar) eller, i tillämpliga fall, den reviderade effektivränta som har beräknats enligt punkt 6.5.10. Justeringen redovisas som intäkt eller kostnad i resultatet.
- B5.4.7 I vissa fall anses en finansiell tillgång vara kreditförsämrad vid första redovisningstillfället eftersom kreditrisken som är mycket hög, och vid ett köp förvärvas den till betydande rabatt. Ett företag är skyldigt att inkludera de initiala förväntade kreditförlusterna i de uppskattade kassaflödena när det beräknar den kreditjusterade effektivräntan för finansiella tillgångar som anses vara köpta eller utgivna kreditförsämrade tillgångar vid första redovisningstillfället. Detta innebär dock inte att en kreditjusterad effektivränta bör tillämpas enbart på grund av att den finansiella tillgången har hög kreditrisk vid första redovisningstillfället.

#### *Transaktionskostnader*

- B5.4.8 Transaktionskostnader omfattar avgifter och provisioner till ombud (inklusive anställda som agerar som försäljningsombud), rådgivare, mäklare, handlare, avgifter till myndigheter och börser samt omsättningsskatter. Transaktionskostnader omfattar inte premier eller rabatter, finansieringskostnader eller interna administrationskostnader eller hanteringskostnader.

#### *Bortskrivning*

- B5.4.9 Bortskrivning kan gälla en finansiell tillgång i sin helhet eller en del av den. Till exempel: Ett företag planerar att upprätthålla säkerheten för en finansiell tillgång och förväntar sig att återvinna högst 30 procent av den finansiella tillgången från säkerheten. Om företaget inte har några rimliga utsikter att återvinna de ytterligare kassaflödena från den finansiella tillgången ska det skriva bort resterande 70 procent av den finansiella tillgången.

**Nedskrivningar (avsnitt 5.5)***Kollektiv och individuell bedömningsgrund*

- B5.5.1 För att uppnå målet att redovisa förväntade kreditförluster för återstående löptid för betydande ökning av kreditrisk efter det första redovisningstillfället kan det vara nödvändigt att utföra bedömningen av betydande ökning av kreditrisk på kollektiv basis genom att beakta information som tyder på betydande ökning av kreditrisker för till exempel en grupp eller en undergrupp av finansiella instrument. Detta syftar till att säkerställa att ett företag uppfyller målet att redovisa förväntade kreditförluster för återstående löptid när det förekommer stora ökning av kreditrisken, även om bevis på betydande ökning av kreditrisken på individuell instrumentnivå ännu inte finns tillgängliga.
- B5.5.2 Förväntade kreditförluster för återstående löptid förväntas i allmänhet redovisas innan ett finansiellt instrument är förfallet till betalning. Normalt ökar kreditrisken betydligt innan ett finansiellt instrument har förfallit till betalning eller andra eftersläpande faktorer som är specifika för låntagaren (t.ex. en modifiering eller omstrukturering) kan iakttas. När rimliga och verifierbara uppgifter som är mer långsiktiga än information om förfall till betalning är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser måste dessa användas för att bedöma förändringar i kreditrisken.
- B5.5.3 Beroende på de finansiella instrumentens art och den kreditriskinformation som finns tillgänglig för särskilda grupper av finansiella instrument kanske ett företag emellertid inte kan fastställa betydande förändringar i kreditrisk för enskilda finansiella instrument innan det finansiella instrumentet är förfallet till betalning. Detta kan vara fallet för finansiella instrument såsom lån till privatpersoner för vilka det finns lite eller ingen uppdaterad kreditriskinformation som erhålls rutinemässigt och övervakas för ett individuellt instrument tills en kund bryter mot avtalsvillkoren. Om förändringar i kreditrisken för enskilda finansiella instrument inte fångas upp innan de är förfallna till betalning skulle en förlustreserv som endast baseras på kreditinformation med avseende på ett enskilt finansiellt instrument inte återge förändringarna i kreditrisk sedan det första redovisningstillfället på ett troget sätt.
- B5.5.4 Under vissa omständigheter har ett företag inte rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser för att värdera förväntade kreditförluster för återstående löptid på enskild instrumentbasis. I detta fall ska de förväntade kreditförlusterna för återstående löptid redovisas på kollektiv basis som beaktar övergripande kreditriskinformation. Denna övergripande kreditriskinformation ska omfatta inte bara information om förfall till betalning, utan också all relevant kreditinformation, inklusive långsiktig makroekonomisk information, i syfte att ungefärligen beräkna resultatet av redovisningen av de förväntade kreditförlusterna för återstående löptid när det har skett en betydande ökning av kreditrisken sedan det första redovisningstillfället på enskild instrumentnivå.
- B5.5.5 För att fastställa betydande ökning av kreditrisk och redovisning av en förlustreserv på kollektiv basis kan ett företag gruppera finansiella instrument på grundval av gemensamma kreditriskegenskaper i syfte att underlätta en analys som är utformad så att betydande ökning av kreditrisk kan identifieras i god tid. Företaget får inte dölja denna information genom att gruppera finansiella instrument med olika riskegenskaper. Exempel på gemensamma kreditriskegenskaper kan omfatta, men är inte begränsade till
- a) instrumenttyp,
  - b) kreditriskebetyg,
  - c) typ av säkerhet,
  - d) tidpunkt för det första redovisningstillfället,
  - e) återstående löptid,
  - f) bransch,
  - g) låntagarens geografiska plats, och



h) säkerhetens värde i förhållande till den finansiella tillgången, om den påverkar sannolikheten för ett fallissemang (t.ex. lån utan regressrätt i vissa jurisdiktioner eller belåningsgrad).

B5.5.6 Punkt 5.5.4 kräver att förväntade kreditförluster för återstående löptid redovisas för alla finansiella instrument för vilka kreditrisken har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället. För att uppfylla detta mål ska företaget, om det inte kan gruppera finansiella instrument för vilka kreditrisken anses ha ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället baserat på gemensamma kreditriskegenskaper, redovisa förväntade kreditförluster för återstående löptid för en del av de finansiella tillgångar för vilka kreditrisken anses ha ökat betydligt. Sammanslagning av finansiella instrument för att bedöma om det föreligger förändringar i kreditrisk på kollektiv basis kan förändras över tiden allt eftersom ny information blir tillgänglig om individuella finansiella instrument eller grupper av finansiella instrument.

*Tidpunkt för redovisning av förväntade kreditförluster för återstående löptid*

B5.5.7 Bedömningen av huruvida förväntade kreditförluster för återstående löptid bör redovisas grundar sig på betydande ökningar i fråga om sannolikheten eller risken för fallissemang sedan det första redovisningstillfället (oavsett om ett finansiellt instrument har justerats för att återspegla en ökad kreditrisk) i stället för på bevisning av att en finansiell tillgång är kreditförsämrad på balansdagen eller att ett faktiskt fallissemang inträffar. I allmänhet kommer det att ske en betydande ökning av kreditrisken innan en finansiell tillgång blir kreditförsämrad eller ett faktiskt fallissemang inträffar.

B5.5.8 För låneåtaganden beaktar företaget förändringar i risken för fallissemang på det lån som ett låneåtagande avser. För finansiella garantiavtal beaktar företaget förändringarna i risken för att den angivna låntagaren inte kommer att fullgöra sina skyldigheter enligt kontraktet.

B5.5.9 Betydelsen av en förändring i kreditrisk sedan det första redovisningstillfället beror på risken för ett fallissemang vid första redovisningstillfället. Därmed kommer en viss ändring, i absoluta tal, av risken för ett fallissemang att vara större för ett finansiellt instrument med en lägre ursprunglig risk för fallissemang jämfört med ett finansiellt instrument med en högre ursprunglig risk för fallissemang.

B5.5.10 Risken för fallissemang för finansiella instrument som har jämförbara kreditrisker är högre ju längre instrumentets förväntade löptid är. Exempelvis är risken för fallissemang för en obligation med AAA-rating med en förväntad löptid på 10 år högre än den för en AAA-ratad obligation med en förväntad löptid på fem år.

B5.5.11 På grund av förhållandet mellan den förväntade löptiden och risken för fallissemang kan förändringar i kreditrisk inte bedömas enbart genom att jämföra förändringen i den absoluta risken för fallissemang över tiden. Till exempel, om risken för fallissemang för ett finansiellt instrument med en förväntad löptid på 10 år vid första redovisningstillfället är identisk med risken för fallissemang för det finansiella instrumentet när dess förväntade löptid i en efterföljande period endast är fem år, kan detta tyda på en ökning av kreditrisken. Detta beror på att risken för fallissemang under den förväntade löptiden vanligtvis sjunker med tiden om kreditrisken är oförändrad och det finansiella instrumentet är närmare förfalodatumet. För finansiella instrument som endast har betydande betalningsskyldigheter nära det finansiella instrumentets förfalodag kanske risken för ett fallissemang dock inte nödvändigtvis minskar med tiden. I sådana fall bör ett företag också beakta andra kvalitativa faktorer som skulle visa om kreditrisken har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället.

B5.5.12 Ett företag kan tillämpa olika strategier vid bedömningen av om kreditrisken för ett finansiellt instrument har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället eller vid värdering av förväntade kreditförluster. Ett företag kan tillämpa olika strategier för olika finansiella instrument. En metod som inte inkluderar en uttrycklig sannolikhet för fallissemang som indata i sig, t.ex. en metod baserad på kreditförlustprocent, kan överensstämma med kraven i denna standard, förutsatt att ett företag har förmåga att skilja förändringarna i risken för ett fallissemang från förändringarna i andra faktorer bakom förväntade kreditförluster, såsom säkerhet, och beaktar följande vid bedömningen:

- a) Förändringar i risken för ett fallissemang sedan det första redovisningstillfället.
- b) Det finansiella instrumentets förväntade löptid.
- c) Rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser som kan påverka kreditrisken.
- B5.5.13 Metoderna för att avgöra om kreditrisken har ökat avsevärt för ett finansiellt instrument sedan det första redovisningstillfället ska beakta egenskaperna hos det finansiella instrumentet (eller gruppen av finansiella instrument) och mönster av tidigare fallissemang för jämförbara finansiella instrument. Trots kravet i punkt 5.5.9 för finansiella instrument för vilka fallissemangsmönstren inte är koncentrerade till en viss punkt under det finansiella instrumentets förväntade löptid kan ändringar i risken för fallissemang under de 12 kommande månaderna vara en rimlig uppskattning av förändringarna av risken för att ett fallissemang inträffar under hela löptiden. I sådana fall kan ett företag använda förändringar i risken för fallissemang under de 12 kommande månaderna för att avgöra om kreditrisken har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället, såvida omständigheterna inte visar att en löptidsbedömning är nödvändig.
- B5.5.14 För vissa finansiella instrument, eller under vissa omständigheter, är det dock inte lämpligt att använda förändringar i risken för fallissemang under de 12 kommande månaderna för att avgöra om förväntade kreditförluster för återstående löptid bör redovisas. Till exempel kan förändringar i risken för ett fallissemang under de 12 kommande månaderna inte vara en lämplig grund för att avgöra huruvida kreditrisken har ökat för ett finansiellt instrument med en löptid på mer än 12 månader när
- a) ett finansiellt instrument endast har betydande betalningsskyldigheter efter de 12 kommande månaderna,
- b) ändringar i relevanta makroekonomiska eller andra kreditrelaterade faktorer inträffar som inte tar tillräcklig hänsyn till risken för fallissemang under de 12 kommande månaderna, eller
- c) förändringar i kreditrelaterade faktorer endast inverkar på den kreditrisk som är förknippad med det finansiella instrumentet (eller har en mer uttalad effekt) efter 12 månader.
- Bedömning av om kreditrisken har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället*
- B5.5.15 Vid fastställande av huruvida redovisningen av förväntade kreditförluster för återstående löptid krävs ska företaget beakta rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser och som kan påverka kreditrisken för ett finansiellt instrument, i enlighet med punkt 5.5.17 c. Ett företag behöver inte företa någon omfattande informationssökning för att fastställa om kreditrisken har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället.
- B5.5.16 Kreditriskanalys är en övergripande analys som beaktar många olika faktorer. Huruvida en särskild faktor är relevant, och dess betydelse i förhållande till andra faktorer, beror på typen av produkt, egenskaper hos de finansiella instrument och låntagaren samt den geografiska regionen. Företaget ska ta hänsyn till rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser och som är relevanta för det specifika finansiella instrument som bedöms. Vissa faktorer eller indikatorer kan dock inte identifieras med avseende på ett enskilt finansiellt instrument. I sådana fall ska faktorerna eller indikatorerna bedömas för lämpliga portföljer, grupper av portföljer eller delar av en portfölj med finansiella instrument för att avgöra om kravet i punkt 5.5.3 om redovisning av förväntade kreditförluster för återstående löptid har uppfyllts.
- B5.5.17 Följande icke-uttömmande förteckning över information kan vara relevant vid bedömningen av förändringar i kreditrisk:

- a) Betydande förändringar i interna prisindikatorer för kreditrisk till följd av förändringar i kreditrisken sedan starten, inklusive, men inte begränsat till, den creditspread som skulle bli resultatet om ett visst finansiellt instrument eller liknande finansiella instrument med samma villkor och samma motpart nyligen har gett ut eller emitterats vid balansdagen.
- b) Andra förändringar i räntan eller villkor för ett befintligt finansiellt instrument som skulle ha varit avsevärt annorlunda om instrumentet nyligen getts ut eller emitterats vid balansdagen (såsom strängare villkor, större volymer av säkerheter eller garantier eller högre inkomsttäckning) på grund av förändringar i kreditrisken för det finansiella instrumentet sedan det första redovisningstillfället.
- c) Betydande förändringar av externa marknadsindikatorer för kreditrisker för ett visst finansiellt instrument eller liknande finansiella instrument med samma förväntade löptid. Förändringar i marknadsindikatorer för kreditrisker omfattar, men är inte begränsade till följande:
- i) Creditspreaden.
  - ii) Priser på "credit default swaps" på låntagaren.
  - iii) Den tid eller i vilken utsträckning det verkliga värdet för en finansiell tillgång har varit lägre än dess upplupna anskaffningsvärde.
  - iv) Övrig marknadsinformation med anknytning till låntagaren, t.ex. förändringar i priset på låntagarens skuld och egetkapitalinstrument.
- d) En faktisk eller förväntad betydande förändring av det finansiella instrumentets externa kreditbetyg.
- e) En faktisk eller förväntad intern kreditbetygsförsämring för låntagaren eller minskning av beteendemässig scoring som används för att bedöma kreditrisker internt. Interna kreditbetyg och intern beteendemässig scoring är tillförlitligare om de tilldelas externa kreditbetyg eller stöds av fallissemangstudier.
- f) Nuvarande eller prognostiserade negativa förändringar i affärsvillkor eller finansiella eller ekonomiska villkor som förväntas orsaka en betydande förändring i låntagarens förmåga att uppfylla sina skuldförpliktelser, såsom en faktisk eller förväntad ränteökning eller en faktisk eller förväntad betydande ökning av arbetslösheten.
- g) En faktisk eller förväntad betydande förändring av låntagarens rörelseresultat. Exempel på detta är faktiska eller förväntade minskade intäkter eller marginaler, ökade driftsrisker, rörelsekapitalbrister, minskad tillgångskvalitet, ökad hävstångseffekt på rapporten över finansiell ställning, likviditet, förvaltningsproblem eller förändringar i tillämpningsområdet eller den organisatoriska strukturen (t.ex. om en del av verksamheten avvecklas) som resulterar i en betydande förändring i låntagarens förmåga att uppfylla sina skuldförpliktelser.
- h) Betydande ökning av kreditrisker för andra finansiella instrument tillhörande samma låntagare.
- i) En faktisk eller förväntad betydande negativ förändring i de rättsliga, ekonomiska eller tekniska villkor hos låntagaren som resulterar i en betydande förändring i låntagarens förmåga att uppfylla sina skuldförpliktelser, såsom en nedgång i efterfrågan på låntagarens försäljningsprodukt på grund av en förändrad teknik.
  - j) Betydande förändringar i värdet på säkerheten på förpliktelsen eller i kvaliteten på garantier från tredje part eller kreditförstärkningar, som förväntas minska låntagarens ekonomiska incitament att genomföra överenskomna avtalsenliga betalningar eller på annat sätt påverka sannolikheten för ett fallissemang. Om säkerhetens värde minskar eftersom bostadspriserna sjunker har låntagare i vissa jurisdiktioner större incitament att inte betala sina lån.

- k) En betydande förändring i kvaliteten på den garanti som en aktieägare tillhandahåller (eller en enskild persons föräldrar) om aktieägaren (eller föräldrarna) har ett incitament och finansiell förmåga att förebygga fallissemang genom kapital eller kassatillskott.
- l) Betydande förändringar, exempelvis sänkt finansiellt stöd från ett moderföretag eller andra närstående företag eller en faktisk eller förväntad väsentlig förändring av kvaliteten på kreditförstärkningen, som förväntas minska låntagarens ekonomiska incitament att genomföra överenskomna avtalsenliga betalningar. Förstärkningar av kreditkvalitet eller stöd inkluderar hänsyn till den finansiella situationen för garanten och/eller, för intressen emitterade i värdepapperiseringar, huruvida efterställda intressen förväntas kunna absorbera förväntade kreditförluster (till exempel för de lån som ligger till grund för värdepappret).
- m) Förväntade förändringar av lånedokumentationen, inklusive ett förväntat avtalsbrott som kan leda till förpliktelser om undantag eller ändringar, senarelagd räntebetalning på grund av helgdag, ränteupptrappningar, som kräver ytterligare säkerheter eller garantier, eller andra ändringar av den avtalsmässiga ramen för instrumentet.
- n) Betydande förändringar i det förväntade resultatet och beteendet för låntagaren, inklusive förändringar i betalningsstatus för låntagare i gruppen (exempelvis en ökning av det förväntade antalet eller omfattningen av försenade betalningar eller en betydande ökning av det förväntade antalet kreditkortslåntagare som förväntas närma sig eller överskrider sin kreditgräns eller som förväntas betala lägsta tillåtna månadsbelopp).
- o) Förändringar i företagets kredithanteringspraxis i förhållande till ett finansiellt instrument; det vill säga att baserat på nya indikatorer på förändringar i kreditrisken för ett finansiellt instrument förväntas företagets kreditriskhantering bli mer aktiv eller att inriktas på förvaltningen av instrumentet, inklusive att instrumentet blir mer noggrant övervakat eller kontrollerat, eller att företaget specifikt ingriper hos låntagaren.
- p) Information om förfall till betalning inklusive den motbevisbara presumtionen enligt punkt 5.5.11.
- B5.5.18 I vissa fall kan de kvalitativa och icke-statistiska kvantitativa uppgifter som finns tillgängliga vara tillräckliga för att fastställa att ett finansiellt instrument har uppfyllt kriteriet för redovisning av en förlustreserv till ett belopp som motsvarar förväntade kreditförluster för återstående löptid. Uppgifterna behöver alltså inte flöda genom en statistisk modell eller kreditbetygsprocess för att avgöra om det har skett en betydande ökning av den kreditrisk som är förknippad med det finansiella instrumentet. I andra fall kanske ett företag måste beakta andra uppgifter, inklusive uppgifter från dess statistiska modeller eller kreditbetygsprocesser. Alternativt kan företaget basera bedömningen på båda typerna av uppgifter, det vill säga kvalitativa faktorer som inte fångas upp genom den interna betygsmetoden och en specifik intern betygskategori på balansdagen, med beaktande av kreditriskegenskaperna vid första redovisningstillfället, om båda typerna av uppgifter är relevanta.
- Motbevisbar presumtion mer än 30 dagar efter förfalldagen
- B5.5.19 Den motbevisbara presumtionen enligt punkt 5.5.11 är inte en absolut indikator för att förväntade kreditförluster för återstående löptid bör redovisas, men antas vara den senaste tidpunkt då sådana kreditförluster bör redovisas, även vid användning av långsiktiga uppgifter (inklusive makroekonomiska faktorer på portföljnivå).
- B5.5.20 Ett företag kan motbevisa denna presumtion. Det kan dock göra detta endast om det har rimliga och verifierbara uppgifter som visar att även om avtalsenliga betalningar blir förfallna till betalning med mer än 30 dagar innebär inte detta någon betydande ökning av kreditrisken för ett finansiellt instrument. När en betalning t.ex. uteblev till följd av ett administrativt förbiseende, i stället för till följd av låntagarens ekonomiska svårigheter, eller om företaget har tillgång till historiska belägg som visar att det inte föreligger något samband mellan betydande ökning av risken för ett fallissemang och finansiella tillgångar som är förfallna till betalning med mer än 30 dagar, men denna bevisning identifierar ett sådant samband när betalningar är mer än 60 dagar sena.

- B5.5.21 Ett företag kan inte anpassa tidpunkten för betydande ökning av kreditrisker och redovisningen av förväntade kreditförluster för återstående löptid till när en finansiell tillgång anses kreditförsämrad eller till ett företags interna definition av fallissemang.

#### Finansiella instrument som har låg kreditrisk på balansdagen

- B5.5.22 Kreditrisken för ett finansiellt instrument anses låg vid tillämpning av punkt 5.5.10 om det finansiella instrumentet har en låg risk för fallissemang, låntagaren har en stark förmåga att uppfylla sina avtalsenliga kassaflödesskyldigheter på kort sikt och negativa förändringar i ekonomiska och affärsmässiga villkor på längre sikt kan, men kommer inte nödvändigtvis att, minska låntagarens förmåga att fullgöra sina avtalsenliga kassaflödesskyldigheter. Finansiella instrument anses inte ha låg kreditrisk när de anses ha en låg risk för förlust enbart på grund av att värdet på säkerheten och det finansiella instrumentet utan den säkerheten inte skulle anses vara en låg kreditrisk. Finansiella instrument anses inte heller ha låg kreditrisk enbart på grund av att de har en mindre risk för fallissemang än företagets övriga finansiella instrument eller i förhållande till kreditrisken i den jurisdiktion inom vilken ett företag bedriver verksamhet.
- B5.5.23 För att fastställa huruvida ett finansiellt instrument har låg kreditrisk kan ett företag använda sina interna kreditriskebetyg eller andra metoder som är förenliga med en globalt överenskommen definition av låg kreditrisk och som tar hänsyn till riskerna och den typ av finansiella instrument som ska bedömas. En extern rating som "investment grade" är ett exempel på ett finansiellt instrument som kan anses ha en låg kreditrisk. Finansiella instrument behöver dock inte ha extern rating för att anses ha en låg kreditrisk. De bör dock anses ha en låg kreditrisk ur ett marknadsaktörsperspektiv med hänsyn tagen till alla villkor och bestämmelser för det finansiella instrumentet.
- B5.5.24 Förväntade kreditförluster för återstående löptid redovisas inte för ett finansiellt instrument enbart på grund av att det ansågs ha låg kreditrisk under den föregående rapportperioden och anses inte ha låg kreditrisk på balansdagen. I sådana fall ska ett företag fastställa huruvida det har skett en betydande ökning av kreditrisken efter det första redovisningstillfället och därmed huruvida de förväntade kreditförlusterna för återstående löptid ska redovisas i enlighet med punkt 5.5.3.

#### Modifiering

- B5.5.25 Under vissa omständigheter kan omförhandling eller modifiering av de avtalsenliga kassaflödena för en finansiell tillgång leda till borttagande av den befintliga finansiella tillgången från rapporten över finansiell ställning i enlighet med denna standard. När modifieringen av en finansiell tillgång leder till ett borttagande av den befintliga finansiella tillgången och den efterföljande redovisningen av den modifierade finansiella tillgången anses den modifierade tillgången vara en "ny" finansiell tillgång enligt denna standard.
- B5.5.26 Modifieringens datum ska i enlighet därmed behandlas som den första redovisningen av den finansiella tillgången vid tillämpning av nedskrivningskraven på den modifierade finansiella tillgången. Detta innebär vanligtvis att man värderar förlustreserven till ett belopp som motsvarar 12 månaders förväntade kreditförluster till dess att kraven för redovisning av förväntade kreditförluster för återstående löptid i punkt 5.5.3 är uppfyllda. Under vissa ovanliga omständigheter efter en modifiering som leder till ett borttagande från rapporten över finansiell ställning av den ursprungliga finansiella tillgången kan det finnas bevis för att den modifierade finansiella tillgången är kreditförsämrad vid första redovisningstillfället, och därmed bör den finansiella tillgången redovisas som en utgiven kreditförsämrad finansiell tillgång. Detta skulle till exempel kunna inträffa i en situation där det föreligger en betydande modifiering av en nödlidande tillgång som ledde till ett borttagande av den ursprungliga finansiella tillgången från rapporten över finansiell ställning. I ett sådant fall kan det vara möjligt att modifieringen resulterar i en ny finansiell tillgång som är kreditförsämrad vid första redovisningstillfället.

B5.5.27 Om de avtalsenliga kassaflödena från en finansiell tillgång har omförhandlats eller på annat sätt modifierats, men den finansiella tillgången har inte tagits bort från rapporten över finansiell ställning, anses den finansiella tillgången inte automatiskt ha lägre kreditrisk. Ett företag ska bedöma om det skett en betydande ökning av kreditrisken sedan det första redovisningstillfället på grundval av alla rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser. Detta inbegriper historiska och långsiktiga uppgifter och en bedömning av kreditrisken över den förväntade löptiden för den finansiella tillgången, som ska innehålla uppgifter om de omständigheter som ledde till modifieringen. Bevis för att kriterierna för redovisning av förväntade kreditförluster för återstående löptid inte längre uppfylls får innehålla en beskrivning av aktuella och lägliga betalningar i förhållande till de modifierade avtalsvillkoren. Vanligtvis skulle en kund behöva påvisa genomgående god betalningsmoral under en viss period före kreditrisken anses ha minskat. Till exempel skulle en historik med uteblivna eller ofullständiga betalningar inte normalt raderas genom att en betalning sker i tid efter en modifiering av avtalsvillkoren.

### Värdering av förväntade kreditförluster

#### *Förväntade kreditförluster*

B5.5.28 Förväntade kreditförluster är en sannolikhetsvägd uppskattning av kreditförluster (dvs. nuvärdet av alla underskott i kassaflöden) under det finansiella instrumentets förväntade löptid. Ett underskott i kassaflöden är skillnaden mellan de kassaflöden som förfaller till ett företag i enlighet med avtalet och de kassaflöden som företaget förväntar sig att erhålla. Eftersom förväntade kreditförluster beror på beloppet och tidpunkten för betalningar uppstår en kreditförlust även om företaget förväntar sig att få in betalningen i sin helhet, men senare än enligt avtalet.

B5.5.29 För finansiella tillgångar är en kreditförlust nuvärdet av skillnaden mellan

- a) de avtalsenliga kassaflöden som förfaller till ett företag enligt avtalet, och
- b) de kassaflöden som företaget förväntar sig att erhålla.

B5.5.30 För utnyttjade låneåtaganden är en kreditförlust nuvärdet av skillnaden mellan

- a) de avtalsenliga kassaflöden som förfaller till företaget om innehavaren av låneåtagandet tar ut lånet, och
- b) de kassaflöden som företaget förväntar sig att erhålla om lånet tas ut.

B5.5.31 Företagets uppskattning av förväntade kreditförluster på låneåtaganden ska vara förenlig med dess förväntningar i fråga om hur låneåtagandet kommer att utnyttjas, det vill säga det ska beakta den förväntade andel av låneåtagandet som kommer att vara utnyttjad inom 12 månader från balansdagen vid uppskattning av 12 månaders förväntade kreditförluster samt den förväntade andel av låneåtagandet som kommer att utnyttjas under den förväntade löptiden för låneåtagandet vid uppskattning av förväntade kreditförluster för återstående löptid.

B5.5.32 För ett finansiellt garantiavtal måste företaget göra betalningar endast i händelse av fallissemang från låntagarens sida i enlighet med villkoren i det instrument som garanteras. Därmed är underskott i kassaflöden de förväntade betalningarna för att ersätta innehavaren för en kreditförlust som denne ådrar sig minus eventuella belopp som företaget förväntar sig att erhålla från innehavaren, låntagaren eller någon annan part. Om tillgången är garanterad fullt ut skulle uppskattningen av underskott i kassaflöden för ett finansiellt garantiavtal stämma överens med uppskattningarna av underskott i kassaflöden för den tillgång som omfattas av garantin.

- B5.5.33 För en finansiell tillgång som är kreditförsämrad på balansdagen, men som inte är en köpt eller utgiven kreditförsämrad finansiell tillgång, ska företaget beräkna de förväntade kreditförlusterna som skillnaden mellan tillgångens redovisade bruttovärde och nuvärdet av uppskattade framtida kassaflöden diskonterade till den finansiella tillgångens ursprungliga effektivränta. Eventuella justeringar redovisas i resultatet som en nedskrivningsvinst eller -förlust.
- 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*.
- B5.5.35 Ett företag kan använda lättnadsregler vid värdering av förväntade kreditförluster om de är förenliga med principerna i punkt 5.5.17. Ett exempel på en lättnadsregel är beräkning av förväntade kreditförluster på kundfordringar med hjälp av en matris. Företaget skulle använda sin erfarenhetshistorik av kreditförluster (justerade vid behov i enlighet med punkterna B5.5.51–B5.5.52) för kundfordringar för uppskattning av antingen 12 månaders förväntade kreditförluster eller förväntade kreditförluster för återstående löptid för finansiella tillgångar. En reserveringsmatris kan exempelvis ange fasta %-satser för reservering beroende på för hur många dagar sedan en kundfordran förföll till betalning (t.ex. 1 procent om inte förfallen, 2 procent om mindre än 30 dagar efter förfallodagen, 3 procent om mer än 30 dagar men mindre än 90 dagar efter förfallodagen, 20 procent om 90–180 dagar efter förfallodagen osv.). Beroende på hur pass varierad dess kundbas är kan företaget använda lämpliga grupper om dess erfarenhetshistorik för kreditförluster visar betydligt olikartade förlustmönster för olika kundsegment. Exempel på kriterier som kan användas för att gruppera tillgångar omfattar geografisk region, produkttyp, kundernas kreditbetyg, säkerheter eller kreditförsäkringar och typen av kunder (t.ex. parti- eller detaljhandel).

#### *Definition av fallissemang*

- B5.5.36 Punkt 5.5.9 kräver att ett företag vid fastställandet av huruvida kreditrisken för ett finansiellt instrument har ökat i betydande utsträckning ska ta hänsyn till förändringen i risken för fallissemang som inträffat sedan det första redovisningstillfället.
- B5.5.37 Vid definitionen av fallissemang för fastställandet av risken för fallissemang ska ett företag tillämpa en definition som överensstämmer med den definition som används för intern kreditriskhantering för det relevanta finansiella instrumentet och beakta kvalitativa indikatorer (t.ex. finansiella avtalsvillkor) när så är lämpligt. Det finns emellertid en motbevisbar presumtion att fallissemang inte sker senare än när en finansiell tillgång är förfallen till betalning sedan 90 dagar, såvida inte företaget har rimliga och verifierbara uppgifter som visar att ett fallissemangskriterium på mer än 90 dagar är lämpligare. Den definition av fallissemang som används för dessa ändamål ska tillämpas konsekvent på alla finansiella instrument såvida inte uppgifter blir tillgängliga som visar att en ny fallissemangsdefinition är lämpligare för ett visst finansiellt instrument.

#### *Period under vilken förväntade kreditförluster ska uppskattas*

- B5.5.38 I enlighet med punkt 5.5.19 är den maximala tidsperiod under vilken förväntade kreditförluster ska värderas den maximala avtalsperiod under vilken företaget är exponerat för kreditrisk. För låneåtaganden och finansiella garantiavtal är detta den maximala avtalsperiod under vilken ett företag har en befintlig avtalsenlig skyldighet att bevilja kredit.
- B5.5.39 Enligt punkt 5.5.20 inkluderar dock vissa finansiella instrument både ett lån och ett outnyttjat åtagande och företagets avtalsenliga möjlighet att kräva återbetalning och upphäva det outnyttjade åtagandet begränsar inte företagets exponering för kreditförluster till avtalets uppsägningstid. T.ex. revolverande krediter, såsom kreditkort och kontokrediter, kan avtalsenligt återkallas av långivaren med bara en dags förvarning. I praktiken fortsätter dock långivare att bevilja kredit under en längre period och får endast återkalla instrumentet efter det att låntagarens kreditrisk ökar, vilket skulle kunna vara alltför sent för att förhindra vissa eller alla förväntade kreditförluster. Dessa finansiella instrument har i allmänhet följande egenskaper till följd av det finansiella instrumentets art, det sätt på vilket det finansiella instrumentet förvaltas och typen av tillgängliga uppgifter om betydande ökning av kreditrisk:

- a) De finansiella instrumenten har inte en fast löptid eller återbetalningsstruktur och har vanligtvis en kort avtalad uppsägningstid (t.ex. en dag).
- b) Den avtalsenliga möjligheten att häva avtalet utnyttjas inte i den dagliga förvaltningen av det finansiella instrumentet och avtalet kan endast hävas när företaget blir medvetet om en ökning av kreditrisken på facilitetsnivå.
- c) De finansiella instrumenten förvaltas på kollektiv basis.

B5.5.40 Vid fastställande av den period över vilken företaget förväntas bli exponerat för kreditrisker, men för vilken förväntade kreditförluster inte skulle mildras av företagets normala åtgärder för kreditriskhantering, bör företaget beakta faktorer såsom historisk information och erfarenhet gällande

- a) den period under vilken företaget exponerades för kreditrisk för liknande finansiella instrument,
- b) den tid det tog för relaterade fallissemang att inträffa för liknande finansiella instrument efter en betydande ökning av kreditrisk, och
- c) de åtgärder för kreditriskhantering som företaget förväntar sig att vidta när kreditrisken för det finansiella instrumentet har ökat, t.ex. en minskning eller ett borttagande av outnyttjade gränser.

#### *Sannolikhetsvägt resultat*

- B5.5.41 Syftet med att uppskatta förväntade kreditförluster är varken att uppskatta det värsta scenariot eller att uppskatta det bästa scenariot. I stället ska en uppskattning av förväntade kreditförluster alltid återspegla möjligheten att en kreditförlust uppstår samt möjligheten att ingen kreditförlust uppstår även om det mest sannolika utfallet är att ingen kreditförlust uppstår.
- B5.5.42 Enligt punkt 5.5.17 a ska en uppskattning av förväntade kreditförluster återspegla ett opartiskt och sannolikhetsvägt belopp som bestäms genom att utvärdera en rad möjliga utfall. Detta behöver i praktiken inte vara en komplicerad analys. I vissa fall kan det räcka med relativt enkla modeller utan ett stort antal detaljerade simuleringar av scenarier. Till exempel kan de genomsnittliga kreditförlusterna för en stor grupp av finansiella instrument med gemensamma riskegenskaper vara en rimlig uppskattning av det sannolikhetsvägda beloppet. I andra situationer kommer det troligen att vara nödvändigt att identifiera scenarier som specificerar beloppet och tidpunkten för kassaflödena för särskilda utfall och den uppskattade sannolikheten för dessa utfall. I sådana situationer ska de förväntade kreditförlusterna återspegla minst två utfall i enlighet med punkt 5.5.18.
- B5.5.43 För förväntade kreditförluster för återstående löptid ska ett företag uppskatta risken för fallissemang för det finansiella instrumentet under dess förväntade löptid. 12 månaders förväntade kreditförluster är en del av de förväntade kreditförlusterna för återstående löptid och utgör de totala underskott i kassaflöden som kommer att uppstå om fallissemang inträffar under de 12 månader som följer på balansdagen (eller en kortare period om den förväntade löptiden för ett finansiellt instrument är kortare än 12 månader), viktad med sannolikhetsvärdet för fallissemang. 12 månaders förväntade kreditförluster är således varken de förväntade kreditförluster för återstående löptid som ett företag kommer att ådra sig på finansiella instrument som det förväntar sig fallissemang för under de 12 kommande månaderna eller de underskott i kassaflöden som förväntas under de 12 kommande månaderna.

#### *Pengars tidsvärde*

- B5.5.44 Förväntade kreditförluster ska diskonteras till balansdagen, inte till förväntat fallissemang eller någon annan tidpunkt, utifrån den effektivränta som anges vid första redovisningstillfället eller en tillnärmning av denna. Om ett finansiellt instrument har rörlig ränta ska förväntade kreditförluster diskonteras med den löpande effektivränta som fastställs i enlighet med punkt B5.4.5.



- B5.5.45 För finansiella tillgångar som köpts eller getts ut av företag som kreditförsämrade ska förväntade kreditförluster diskonteras med den kreditjusterade effektivränta som fastställs vid första redovisningstillfället.
- B5.5.46 Förväntade kreditförluster på en leasingfordran ska diskonteras med samma diskonteringsränta som används vid värderingen av den leasingfordran enligt IFRS 16.
- B5.5.47 De förväntade kreditförlusterna på ett låneåtagande ska diskonteras med effektivräntan, eller en tillnärmning av denna, som kommer att tillämpas vid redovisning av den finansiella tillgång som följer av låneåtagandet. Detta beror på att en finansiell tillgång som redovisas efter ett utnyttjande av ett låneåtagande ska betraktas som en fortsättning på detta åtagande i stället för ett nytt finansiellt instrument vid tillämpning av nedskrivningskraven. Förväntade kreditförluster på den finansiella tillgången ska därför värderas med beaktande av den ursprungliga kreditrisken för låneåtagandet från det datum då företaget blev part i det oåterkalleliga åtagandet.
- B5.5.48 Förväntade kreditförluster på finansiella garantiavtal eller låneåtaganden för vilka effektivräntan inte kan fastställas ska diskonteras med en diskonteringsränta som återspeglar den aktuella marknadsbedömningen av pengars tidsvärde och de risker som är specifika för kassaflödet, men endast om och i den utsträckning som riskerna beaktas genom justering av diskonteringsräntan i stället för justeringar av de underskott i kassaflöden som diskonteras.

#### *Rimliga och verifierbara uppgifter*

- B5.5.49 I denna standard är rimliga och verifierbara uppgifter sådana uppgifter som rimligen finns tillgängliga på balansdagen utan onödiga kostnader eller insatser, inbegripet uppgifter om tidigare händelser, nuvarande förutsättningar och prognoser om framtida ekonomiska förutsättningar. Uppgifter som finns tillgängliga för rapporteringsändamål anses vara tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser.
- B5.5.50 Ett företag behöver inte inbegripa prognoser för framtida villkor för hela den förväntade löptiden för ett finansiellt instrument. Den grad av bedömning som är nödvändig för att uppskatta förväntade kreditförluster beror på tillgången till detaljerad information. Allt eftersom prognosperioden ökar minskar tillgången på detaljerade uppgifter och graden av den bedömning som krävs för att uppskatta förväntade kreditförluster ökar. Uppskattningen av förväntade kreditförluster kräver inte en detaljerad uppskattning för perioder som ligger långt i framtiden – för sådana perioder kan ett företag extrapolera prognoser från tillgängliga, detaljerade uppgifter.
- B5.5.51 Ett företag behöver inte företa något omfattande sökande efter information, men det ska beakta alla rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser och som är relevanta för uppskattningen av förväntade kreditförluster, inklusive effekten av förväntad förtida inlösen. De uppgifter som används ska omfatta faktorer som är specifika för låntagaren, allmänna ekonomiska villkor och en bedömning av såväl den nuvarande liksom den prognostiserade inriktningen för villkoren på balansdagen. Ett företag kan använda olika informationskällor som kan vara både interna (företagsspecifika) och externa. Möjliga informationskällor inbegriper erfarenhetshistorik för kreditförluster, interna kreditbetyg, kreditförlusterfarenhet från andra företag och externa kreditbetyg, rapporter och statistik. Företag som inte har några, eller otillräckliga, källor med företagsspecifika uppgifter får använda en jämförelsegrupps erfarenheter för det jämförbara finansiella instrumentet (eller grupper av finansiella instrument).
- B5.5.52 Historisk information är en viktig förankringspunkt eller grund för att värdera de förväntade kreditförlusterna. Ett företag ska dock anpassa historiska data, exempelvis kreditförlusterfarenheter, på grundval av aktuella observerbara uppgifter för att återspegla effekterna av nuvarande förutsättningar och dess prognoser för framtida förutsättningar som inte påverkade den period på vilken historisk data baseras, och för att undanröja effekterna av de historiska förutsättningar som inte är relevanta för framtida avtalsenliga kassaflöden. I vissa fall kan de bästa rimliga och verifierbara uppgifterna vara ojusterade historiska uppgifter, beroende på typen av historiska uppgifter och när de beräknades, i förhållande till omständigheter på balansdagen och utmärkande egenskaper för det aktuella finansiella instrumentet. Uppskattningar av förändringar i förväntade kreditförluster bör återspegla, och vara konsekventa med, förändringar i hänförliga observerbara uppgifter från en period till annan (såsom förändringar i sysselsättningsgrad, fastighetspriser, råvarupriser, betalningsstatus eller andra faktorer som är indikationer på kreditförluster på det finansiella instrumentet eller i gruppen av finansiella instrument och omfattningen av dessa förändringar). Ett företag ska regelbundet se över de metoder och antaganden som används för uppskattning av förväntade kreditförluster för att minska eventuella skillnader mellan beräknade och faktiska kreditförluster.

- B5.5.53 När kreditförlusthistorik används vid uppskattning av förväntade kreditförluster är det viktigt att uppgifter om historiska kreditförlustsatser tillämpas på grupper som definieras på ett sätt som överensstämmer med de grupper för vilka kreditförlusthistoriken observerades. Därför ska den metod som används medföra att varje grupp av finansiella tillgångar kan hänföras till uppgifter om tidigare kreditförluster i grupper av finansiella tillgångar med likartade riskegenskaper och till relevanta observerbara uppgifter som återspeglar de nuvarande förutsättningarna.
- B5.5.54 Förväntade kreditförluster återspeglar ett företags egna förväntningar avseende kreditförluster. När ett företag emellertid ser på alla rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser vid uppskattning av förväntade kreditförluster bör det också överväga observerbara marknadsuppgifter om kreditrisken för det specifika finansiella instrumentet eller liknande finansiella instrument.

#### *Säkerheter*

- B5.5.55 För värdering av förväntade kreditförluster ska uppskattningen av förväntade underskott i kassaflöden återspegla de kassaflöden som förväntas från säkerheter och andra former av kreditförstärkning som ingår i avtalsvillkoren och inte redovisas separat av företaget. Uppskattningen av förväntade underskott i kassaflöden på ett finansiellt instrument med säkerhet återspeglar beloppet och tidpunkten för de kassaflöden som förväntas från ianspråktagande av den ställda säkerheten minus kostnaderna för att anskaffa och sälja säkerheten, oavsett om legalt ianspråktagande av tillgången är sannolikt eller ej (dvs. uppskattningen av förväntade kassaflöden beaktar sannolikheten för ett ianspråktagande och de kassaflöden som skulle bli följden av det). Följaktligen bör alla kassaflöden som förväntas från den realisering av säkerheter som sker efter avtalets kontraktsevenliga löptid tas med i denna analys. Eventuella säkerheter som erhållits till följd av ianspråktagande redovisas inte som en tillgång som är skild från de säkerställda finansiella instrumenten såvida de inte uppfyller relevanta kriterier för redovisning av en tillgång i denna eller andra standarder.

#### **Omklassificering av finansiella tillgångar (avsnitt 5.6)**

- B5.6.1 Om ett företag omklassificerar finansiella tillgångar i enlighet med punkt 4.4.1 krävs det enligt punkt 5.6.1 att omklassificeringen tillämpas framåtriktat från dagen för omklassificeringen. Både värderingskategorin upplupet anskaffningsvärde och värderingskategorin verkligt värde via övrigt totalresultat kräver att effektivräntan bestäms när den redovisas första gången. Båda dessa värderingskategorier kräver också att nedskrivningskraven tillämpas på samma sätt. När ett företag omklassificerar en finansiell tillgång mellan värderingskategorin upplupet anskaffningsvärde och värderingskategorin verkligt värde via övrigt totalresultat
- a) kommer redovisningen av ränteintäkter inte att ändras och därför fortsätter företaget att använda samma effektivränta,
- b) kommer värderingen av förväntade kreditförluster inte att påverkas eftersom bägge värderingskategorier tillämpar samma nedskrivningsmetod. Om en finansiell tillgång däremot omklassificeras från värderingskategorin verkligt värde via övrigt totalresultat till värderingskategorin upplupet anskaffningsvärde skulle en förlustreserv redovisas som en justering av den finansiella tillgångens redovisade bruttovärde från dagen för omklassificeringen. Om en finansiell tillgång omklassificeras från värderingskategorin upplupet anskaffningsvärde till värderingskategorin verkligt värde via övrigt totalresultat skulle förlustreserven tas bort från rapporten över finansiell ställning (och därmed inte längre redovisas som en justering av tillgångens redovisade bruttovärde) utan i stället redovisas som ett ackumulerat nedskrivningsbelopp (till ett motsvarande belopp) i övrigt totalresultat och skulle lämnas ut från dagen för omklassificeringen.
- B5.6.2 Ett företag är däremot inte skyldigt att separat redovisa ränteintäkter eller nedskrivningsvinster eller -förluster för en finansiell tillgång som värderas till verkligt värde via resultatet. När ett företag omklassificerar en finansiell tillgång från värderingskategorin verkligt värde via resultatet fastställs effektivräntan på grundval av tillgångens verkliga värde på dagen för omklassificeringen. För tillämpning av avsnitt 5.5 på den finansiella tillgången från dagen för omklassificeringen behandlas dagen för omklassificeringen som dagen för det första redovisningstillfället.

**Vinster och förluster (avsnitt 5.7)**

- B5.7.1 Enligt punkt 5.7.5 kan ett företag göra ett oåterkalleligt val att redovisa förändringar i verkligt värde för en investering i ett egetkapitalinstrument som inte innehas för handel i övrigt totalresultat. Detta val görs på nytt för varje instrument (dvs. andel för andel). Belopp som redovisas i övrigt totalresultat ska inte senare överföras till resultatet. Företaget kan dock överföra ackumulerad vinst eller förlust i eget kapital. Utdelningar på sådana investeringar redovisas i resultatet i enlighet med punkt 5.7.6 såvida inte utdelningen tydligt utgör en återbetalning av en del av investeringens anskaffningsvärde.
- B5.7.1A Om inte punkt 4.1.5 är tillämplig kräver punkt 4.1.2A att en finansiell tillgång värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat om avtalsvillkoren för den finansiella tillgången ger upphov till kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet och tillgången innehas enligt en affärsmodell vars mål uppnås genom att både samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar. Denna värderingskategori redovisar uppgifter i resultatet som om den finansiella tillgången värderas till upplupet anskaffningsvärde, medan den finansiella tillgången i rapporten över finansiell ställning värderas till verkligt värde. Andra vinster eller förluster än sådana som redovisas i resultatet enligt punkterna 5.7.10–5.7.11, redovisas i övrigt totalresultat. När dessa finansiella tillgångar tas bort från rapporten över finansiell ställning omklassificeras ackumulerade vinster eller förluster som tidigare redovisats i övrigt totalresultat till resultatet. Detta återspeglar den vinst eller förlust som skulle ha redovisats i resultatet när tillgången tas bort från rapporten över finansiell ställning om den hade värderats till upplupet anskaffningsvärde.
- B5.7.2 Ett företag tillämpar IAS 21 på finansiella tillgångar och finansiella skulder som är monetära poster i enlighet med IAS 21 och som uttrycks i en utländsk valuta. IAS 21 kräver att eventuella valutakursvinster och valutakursförluster på monetära tillgångar och monetära skulder ska redovisas i resultatet. Ett undantag är en monetär post som är identifierad som säkringsinstrument i en kassaflödessäkring (se punkt 6.5.11), en säkring av en nettoinvestering (se punkt 6.5.13) eller en säkring av verkligt värde för ett egetkapitalinstrument för vilka företaget har valt att redovisa förändringar i verkligt värde i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5 (se punkt 6.5.8).
- B5.7.2A När det gäller redovisning av vinster och förluster i utländsk valuta enligt IAS 21 behandlas finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A som en monetär post. En sådan finansiell tillgång ska i enlighet därmed behandlas som en tillgång som värderas till upplupet anskaffningsvärde i den utländska valutan. Valutakursdifferenser avseende upplupet anskaffningsvärde redovisas i resultatet och andra förändringar i det redovisade värdet redovisas i enlighet med punkt 5.7.10.
- B5.7.3 Enligt punkt 5.7.5 kan ett företag göra ett oåterkalleligt val att redovisa efterföljande förändringar i det verkliga värdet för vissa investeringar i egetkapitalinstrument i övrigt totalresultat. En sådan investering är inte en monetär post. Den vinst eller förlust som redovisas i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5 inbegriper därför eventuell hänförlig valutakomponent.
- B5.7.4 Om det finns ett säkringsförhållande mellan en monetär tillgång som inte är ett derivat och en monetär skuld som inte är ett derivat redovisas förändringar i valutakomponenten för sådana finansiella instrument i resultatet.

*Skulder som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet*

- B5.7.5 När ett företag identifierar en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet måste det fastställa om redovisning av effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk i övrigt totalresultat skulle göra att en bristande överensstämmelse i redovisningen uppstod eller förstärktes. Bristande överensstämmelse i redovisningen uppstår eller förstärks om redovisning av effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk i övrigt totalresultat skulle leda till större bristande överensstämmelse i resultatet än om dessa belopp redovisades i resultatet.

- B5.7.6 För att avgöra den frågan måste ett företag bedöma huruvida det räknar med att effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk kommer att kvittas i resultatet genom en förändring av det verkliga värdet för ett annat finansiellt instrument som värderas till verkligt värde via resultatet. En sådan förväntan måste baseras på det ekonomiska sambandet mellan skuldens egenskaper och det andra finansiella instrumentets egenskaper.
- B5.7.7 Detta avgörande fattas vid första redovisningstillfället och bedöms inte på nytt. Av praktiska skäl behöver företaget inte ange alla de tillgångar och skulder som ger upphov till en bristande överensstämmelse i redovisningen vid exakt samma tidpunkt. En rimlig fördröjning tillåts förutsatt att alla återstående transaktioner väntas ske. Ett företag måste konsekvent tillämpa sin metod för att bestämma huruvida redovisning av effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk i övrigt totalresultat skulle göra att en bristande överensstämmelse i redovisningen uppstod eller förstärktes. Ett företag kan emellertid använda olika metoder när det finns olika ekonomiska samband mellan egenskaperna hos de skulder som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet och övriga finansiella instruments egenskaper. IFRS 7 kräver att ett företag tillhandahåller kvalitativa upplysningar i noterna till de finansiella rapporterna om metoden för fastställandet av detta.
- B5.7.8 Om en sådan bristande överensstämmelse skulle uppstå eller förstärkas måste företaget redovisa alla förändringar i verkligt värde (inbegripet effekterna av förändringar i kreditrisken för skulden) i resultatet. Om en sådan bristande överensstämmelse inte skulle uppstå eller förstärkas måste företaget redovisa effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk i övrigt totalresultat.
- B5.7.9 Belopp som redovisas i övrigt totalresultat ska inte senare överföras till resultatet. Företaget kan dock överföra ackumulerad vinst eller förlust i eget kapital.
- B5.7.10 Följande exempel beskriver en situation där bristande överensstämmelse i redovisningen skulle uppstå i resultatet om effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk redovisades i övrigt totalresultat. En hypoteksbank ger lån till kunder och finansierar dessa lån genom att sälja obligationer med motsvarande egenskaper (t.ex. utestående belopp, återbetalningsprofil, löptid och valuta) på marknaden. De avtalade villkoren för lånet gör det möjligt för kunden att betala lånet i förtid (dvs. uppfylla sin skyldighet mot banken) genom att köpa motsvarande obligation till verkligt värde på marknaden och leverera den till hypoteksbanken. Till följd av denna avtalsenliga rätt till förtida inlösen minskar det verkliga värdet på hypoteksbankens lånetillgångar också om obligationens kreditkvalitet försämras (och därmed minskar det verkliga värdet på hypoteksbankens skuld). Förändringen i tillgångens verkliga värde återspeglar kundens avtalsenliga rätt att i förtid betala ett hypotekslån genom att köpa den underliggande obligationen till verkligt värde (som i detta exempel har minskat) och leverera obligationen till hypoteksbanken. Följaktligen kommer effekterna av förändringarna i skuldens (obligationen) kreditrisk att kvittas i resultatet genom en motsvarande förändring i en finansiell tillgångs (lånet) verkliga värde. Om effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk redovisades i övrigt totalresultat skulle det finnas en bristande överensstämmelse i resultatet. Följaktligen är hypoteksbanken skyldig att redovisa alla förändringar i skuldens verkliga värde (inklusive effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk) i resultatet.
- B5.7.11 I exemplet i punkt B5.7.10 finns det en avtalsenlig förbindelse mellan effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk och förändringarna i den finansiella tillgångens verkliga värde (dvs. som ett resultat av kundens avtalsenliga rätt att i förtid betala lånet genom att köpa obligationen till verkligt värde och leverera den till hypoteksbanken). En bristande överensstämmelse i redovisningen kan också förekomma om det saknas en avtalsenlig förbindelse.

B5.7.12 För tillämpning av kraven i punkterna 5.7.7 och 5.7.8 beror en bristande överensstämmelse i redovisningen inte enbart på den värderingsmetod som ett företag använder för att fastställa effekterna av förändringar i skuldens kreditrisk. Bristande överensstämmelse i resultatet skulle endast uppstå om effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk (enligt definitionen i IFRS 7) förväntas kvittas av förändringar i det verkliga värdet för ett annat finansiellt instrument. En bristande överensstämmelse i redovisningen som endast uppstår som följd av värderingsmetoden (dvs. eftersom ett företag inte isolerar förändringar i skuldens kreditrisk från vissa andra förändringar i dess verkliga värde) påverkar inte det avgörande som krävs enligt punkterna 5.7.7 och 5.7.8. Exempelvis kan ett företag inte isolera förändringar i skuldens kreditrisk från förändringar i likviditetsrisker. Om ett företag redovisar den kombinerade effekten av båda faktorerna i övrigt totalresultat kan en bristande överensstämmelse uppstå eftersom förändringar i likviditetsrisk kan ingå i värderingen till verkligt värde av företagets finansiella tillgångar och hela förändringen i verkligt värde för dessa tillgångar redovisas i resultatet. En sådan bristande överensstämmelse beror dock på värderingens brist på exakhet, inte på det förhållande av motverkan som beskrivs i punkt B5.7.6 och därför påverkas inte det avgörande som krävs enligt punkterna 5.7.7 och 5.7.8.

#### Definitionen av "kreditrisk" (punkterna 5.7.7 och 5.7.8)

B5.7.13 IFRS 7 definierar kreditrisk som "risken för att en part i ett finansiellt instrument inte kan fullgöra en skyldighet och därigenom förorsaka motparten en finansiell förlust". Kravet i punkt 5.7.7 a avser risken för att emittenten inte kommer att fullgöra en viss skuld. Det avser inte nödvändigtvis emittentens kreditvärdighet. Om ett företag till exempel emitterar en skuld med säkerhet och en skuld utan säkerhet som annars är identiska kommer kreditrisken för de båda skulderna att vara olika, trots att de har emitterats av samma företag. Kreditrisken för skulden med säkerhet kommer att vara mindre än kreditrisken för skulden utan säkerhet. Kreditrisken för en skuld med säkerhet kan vara nära noll.

B5.7.14 För tillämpning av kravet i punkt 5.7.7 a skiljer sig kreditrisk från tillgångsspecifik avkastningsrisk. Tillgångsspecifik avkastningsrisk är inte relaterad till risken för att ett företag inte kan fullgöra en särskild förpliktelse, utan den är snarare relaterad till risken för att en enda tillgång eller grupp av tillgångar kommer att uppvisa ett svagt resultat (eller inget alls).

B5.7.15 Följande är exempel på tillgångsspecifik avkastningsrisk:

- a) En skuld med ett så kallat "unit link"-villkor där det belopp som ska betalas till investerare fastställs enligt avtal på grundval av vissa tillgångars resultat. Detta "unit link"-villkors effekt på skuldens verkliga värde är tillgångsspecifik avkastningsrisk, inte kreditrisk.
- b) En skuld som emitteras av ett strukturerat företag med följande egenskaper. Företaget är en separat juridisk person så att tillgångarna i företaget är fullständigt åtskilda och enbart till för företagets investerare, även vid konkurs. Företaget ingår inga andra transaktioner och tillgångarna i företaget kan inte omvandlas till hypotekslån. Avkastning ska endast betalas ut till företagets investerare om de fullständigt åtskilda tillgångarna ger upphov till kassaflöden. Ändringar i skuldens verkliga värde återspeglar därmed främst förändringar i tillgångarnas verkliga värde. Effekten av tillgångarnas resultat på skuldens verkliga värde är tillgångsspecifik avkastningsrisk, inte kreditrisk.

#### Fastställande av effekterna av förändringar i kreditrisk

B5.7.16 För tillämpning av kravet i punkt 5.7.7 a ska ett företag fastställa den förändring i verkligt värde för den finansiella skulden som härrör från förändringarna i kreditrisk för den skulden antingen

- a) som beloppet av den förändring i dess verkliga värde som inte härrör från förändrade marknadsförhållanden som ger upphov till marknadsrisk (se punkterna B5.7.17 och B5.7.18), eller

- b) enligt en alternativ metod som företaget anser mer troget återger de förändringar i skuldens verkliga värde som är hänförliga till förändringar i dess kreditrisk.
- B5.7.17 Förändrade marknadsförhållanden som ger upphov till marknadsrisk inkluderar förändringar i en referensränta, priset på ett annat företags finansiella instrument, ett råvarupris, en valutakurs eller ett pris- eller ränteindex.
- B5.7.18 Om de enda betydande relevanta förändringarna i marknadsförhållandena för en skuld är förändringar i en observerbar (referens-)ränta kan beloppet i punkt B5.7.16 a beräknas enligt följande:
- a) Först beräknar företaget skuldens interna avkastningsgrad vid periodens början genom att använda skuldens verkliga värde samt skuldens avtalsenliga kassaflöden vid periodens början. Från denna avkastningsgrad drar företaget av den observerbara (referens-)räntan vid periodens början för att komma fram till en del av internräntan som är specifik för instrumentet.
- b) Därefter beräknar företaget nuvärdet av de kassaflöden som är associerade med skulden genom att använda skuldens avtalsenliga kassaflöden vid periodens slut och en diskonteringsränta som motsvarar summan av den i) observerbara (referens-)räntan vid periodens slut och ii) den instrumentspecifika delen av den interna avkastningsgraden enligt vad som fastställts enligt a.
- c) Skillnaden mellan skuldens verkliga värde vid periodens slut och det belopp som fastställts enligt b är den förändring i verkligt värde som inte härrör från förändringar i den observerbara (referens-)räntan. Detta är det belopp som ska redovisas i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.7 a.
- B5.7.19 Exemplet i punkt B5.7.18 förutsätter att förändringar i verkligt värde som härrör från andra faktorer än förändringar i instrumentets kreditrisk eller förändringar i den observerbara (referens-)räntan inte är betydande. Denna metod skulle inte vara lämplig om förändringar i verkligt värde som härrör från andra faktorer är betydande. I dessa fall krävs det att ett företag använder en alternativ metod som mer troget värderar effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk (se punkt B5.7.16 b). Om instrumentet i exemplet till exempel innehåller ett inbäddat derivat undantas förändringen i det inbäddade derivatets verkliga värde vid fastställande av det belopp som ska redovisas i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.7 a.
- B5.7.20 I likhet med alla värderingar till verkligt värde måste ett företags värderingsmetod för fastställande av hur stor del av förändringen av skuldens verkliga värde som är hänförlig till förändringar i dess kreditrisk maximera användningen av relevanta observerbara indata och minimera användningen av icke observerbara indata.

#### SÄKRINGSREDOVISNING (KAPITEL 6)

##### **Säkringsinstrument (avsnitt 6.2)**

*Instrument som uppfyller villkoren för säkringsredovisning*

- B6.2.1 Derivat som är inbäddade i sammansatta kontrakt, men som inte redovisas separat, kan inte identifieras som separata säkringsinstrument.
- B6.2.2 Ett företags egna egetkapitalinstrument ingår inte i företagets finansiella tillgångar eller finansiella skulder och kan därför inte identifieras som säkringsinstrument.
- B6.2.3 För säkring av valutarisk fastställs valutariskkomponenten för ett finansiellt instrument som inte är ett derivat i enlighet med IAS 21.

## Utfärdade optioner

- B6.2.4 Denna standard begränsar inte de omständigheter under vilka ett derivat som värderas till verkligt värde via resultatet kan identifieras som ett säkringsinstrument, förutom vad gäller vissa utfärdade optioner. En utfärdad option uppfyller inte villkoren för säkringsinstrument såvida den inte är identifierad som en kvittning av en köpt option, inklusive en som är inbäddad i ett annat finansiellt instrument (exempelvis en utfärdad köpoption som används för att säkra en inlösningsbar skuld).

### *Identifiering av säkringsinstrument*

- B6.2.5 För andra säkringar än säkringar av valutarisk får ett företag, när det identifierar en finansiell tillgång som inte är ett derivat eller en finansiell skuld som inte är ett derivat som värderad till verkligt värde via resultatet som ett säkringsinstrument, endast identifiera det finansiella instrumentet i sin helhet eller andelar av det som säkringsinstrument.
- B6.2.6 Ett enskilt säkringsinstrument kan identifieras som ett säkringsinstrument för flera typer av risker förutsatt att det finns en särskild identifiering av säkringsinstrumentet och av de skilda riskpositionerna som säkrade poster. Dessa säkrade poster kan omfattas av olika säkringsförhållanden.

## **Säkrade poster (avsnitt 6.3)**

### *Poster som uppfyller villkoren för att vara säkrade poster*

- B6.3.1 Ett bindande åtagande att förvärva ett företag i ett rörelseförvärv kan inte vara en säkrad post, med undantag för valutarisken, eftersom övriga risker som säkras inte specifikt kan identifieras och värderas. Dessa övriga risker är allmänna affärsrisker.
- B6.3.2 Ett innehav enligt kapitalandelsmetoden kan inte vara en säkrad post i en säkring av verkligt värde eftersom kapitalandelsmetoden innebär redovisning av investerarens andel av investeringsobjektets resultat i resultatet, i stället för förändringar i innehavets verkliga värde. Av ett liknande skäl kan ett innehav i ett dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen inte vara en säkrad post i en säkring av verkligt värde. Detta eftersom det är dotterföretagets resultat som redovisas i koncernredovisningens resultaträkning, och inte förändringar i innehavets verkliga värde. En säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet är annorlunda, eftersom det är en säkring av exponeringen för utländsk valuta, inte en säkring av verkligt värde avseende förändringen i innehavets värde.
- B6.3.3 Enligt punkt 6.3.4 får ett företag identifiera aggregerade exponeringar som är en kombination av en exponering och ett derivat som säkrade poster. När ett företag identifierar en sådan säkrad post bedömer det om den aggregerade exponeringen kombinerar en exponering med ett derivat så att det skapas en annan aggregerad exponering som förvaltas som en exponering för en viss risk (eller risker). I sådant fall får företaget identifiera den säkrade posten på grundval av den aggregerade exponeringen. Exempelvis:

- a) Ett företag kan säkra en viss mängd mycket sannolika kaffeinköp om 15 månader mot prISRISKE (baserade på amerikanska dollar) med ett 15-månaders terminskontrakt för kaffe. Det mycket sannolika kaffeinköpet och terminskontrakt för kaffe i kombination kan ses som en 15-månaders fast valutarissexponering för amerikanska dollar i riskhanterings syfte (dvs. som alla fasta kassautflöden i amerikanska dollar om 15 månader).

- b) Ett företag kan säkra valutarisken för hela löptiden för en 10-årig skuld med fast räntesats uttryckt i utländsk valuta. Emellertid behöver företaget exponering till fast ränta i dess funktionella valuta endast på kort till medellång sikt (t.ex. två år) och rörlig räntexponering i dess funktionella valuta för återstoden av löptiden. I slutet av varje tvåårsintervall (dvs. på en tvåårig löpande basis) låser företaget de två kommande årens ränterisken (om räntenivån är sådan att företaget vill fastställa räntesatsen). I en sådan situation kan ett företag ingå en 10-årig fast-till-rörlig ränteswap i olika valutor som byter en skuld i utländsk valuta till fast ränta till en funktionell valutaexponering med rörlig ränta. Denna täcks med en tvåårig ränteswap som – på grundval av den funktionella valutan – byter en skuld med rörlig ränta till en skuld med fast ränta. I själva verket ses skulden i utländsk valuta med fast ränta och den 10-åriga fasta-till-rörliga ränteswappen i olika valutor i kombination som en 10-årig funktionell valutaskuldexponering med rörlig ränta i riskhanterings syfte.
- B6.3.4 När ett företag identifierar den säkrade posten på grundval av den aggregerade exponeringen beaktar det den kombinerade effekten av de poster som utgör den aggregerade exponeringen för bedömning av säkrings-effektivitet och värdering av säkringsineffektivitet. De poster som utgör den aggregerade exponeringen fortsätter emellertid att redovisas separat. Detta innebär t.ex. att
- a) derivat som ingår i en aggregerad exponering redovisas som separata tillgångar eller skulder som värderats till verkligt värde, och
- b) om ett säkringsförhållande identifieras mellan de poster som utgör den aggregerade exponeringen måste det sätt på vilket ett derivat inkluderas som en del av en aggregerad exponering stämma överens med identifieringen av detta derivat som säkringsinstrumentet på aggregerad exponeringsnivå. Om ett företag exempelvis utesluter terminsdelen av ett derivat från dess identifiering som säkringsinstrumentet i ett säkringsförhållande mellan de poster som utgör den aggregerade exponeringen måste det också utesluta terminsdelen när derivatet inkluderas som en säkrad post som en del av den aggregerade exponeringen. I annat fall ska den aggregerade exponeringen innefatta ett derivat, antingen i sin helhet eller också en andel av det.
- B6.3.5 Punkt 6.3.6 anger att valutarisken för en högst sannolik prognostiserad koncernintern transaktion i koncernredovisningen kan uppfylla villkoren för en säkrad post i en kassaflödessäkkring under förutsättning att transaktionen är uttryckt i en annan valuta än den funktionella valuta som används av det företag som utför transaktionen och att valutarisken kommer att påverka koncernens resultaträkning. I detta syfte kan ett företag vara ett moderföretag, dotterföretag, intresseföretag, samarbetsarrangemang eller filial. Om valutarisken för en prognostiserad koncernintern transaktion inte påverkar koncernens resultaträkning kan den koncerninterna transaktionen inte uppfylla villkoren för en säkrad post. Detta är vanligtvis fallet för royaltymbetalningar, räntebetalningar eller förvaltningsavgifter mellan företag i samma koncern såvida det inte finns en hänförlig extern transaktion. Om valutarisken för en prognostiserad koncernintern transaktion kommer att påverka koncernens resultaträkning kan emellertid den koncerninterna transaktionen uppfylla villkoren för en säkrad post. Ett exempel är prognostiserad varulagerförsäljning eller -inköp mellan företag i samma koncern om det föreligger en framtida försäljning av varulager till en part utanför koncernen. På samma sätt kan en prognostiserad koncernintern försäljning av en anläggning och utrustning från det företag i koncernen som tillverkade dem till ett företag i koncernen som kommer att använda anläggningen och utrustningen i sin verksamhet påverka koncernens resultaträkning. Detta skulle t.ex. kunna ske genom att anläggningen och utrustningen skrivs av av det företag som förvärvat dem, och det ursprungliga redovisade beloppet för anläggningen och utrustningen kan ändras om den prognostiserade koncerninterna transaktionen görs i en annan valuta än det förvärvande företagens funktionella valuta.
- B6.3.6 Om en säkring av en prognostiserad koncernintern transaktion uppfyller villkoren för säkringsredovisning ska varje vinst eller förlust redovisas i och tas bort från övrigt totalresultat i enlighet med punkt 6.5.11. Den period eller de perioder under vilken/vilka den säkrade transaktionens valutarisk påverkar resultatet är när den påverkar koncernens resultaträkning.

#### *Identifiering av säkrade poster*

- B6.3.7 En komponent är en säkrad post som är mindre än hela posten. En komponent återspeglar endast vissa risker för den post som den tillhör eller återspeglar endast riskerna i viss utsträckning (t.ex. vid identifiering av en del av en post).



## Riskkomponenter

- B6.3.8 För att få identifieras som en säkrad post måste en riskkomponent vara en separat identifierbar komponent i den finansiella eller icke-finansiella posten, och förändringar i postens kassaflöden eller verkliga värde som är hänförliga till förändringar i riskkomponenten måste kunna värderas på ett tillförlitligt sätt.
- B6.3.9 Vid fastställande av vilken riskkomponent som uppfyller kraven för att identifieras som en säkrad post bedömer företaget sådana riskkomponenter inom ramen för den särskilda marknadsstruktur som risken eller riskerna hänför sig till och i vilken risksäkring är möjlig. Ett sådant fastställande kräver en bedömning av alla relevanta fakta och omständigheter, som skiljer sig åt genom risk och marknad.
- B6.3.10 Vid identifiering av riskkomponenter som säkrade poster tar företaget hänsyn till om riskkomponenten uttryckligen anges i ett avtal (avtalsenliga riskkomponenter) eller om de är implicita i verkligt värde eller kassaflöde för en post som de är en del av (icke avtalsenliga riskkomponenter). Icke avtalsenliga riskkomponenter kan hänföras till poster som inte är ett avtal (t.ex. prognostiserade transaktioner) eller avtal som inte uttryckligen anger faktorn (t.ex. ett bindande åtagande som endast inkluderar ett enda pris i stället för en beräkningsformel som hänvisar till olika underliggande tillgångar). Exempelvis:
- a) Företag A har ett långfristigt leveransavtal för naturgas som är prissatt med hjälp av en avtalsenlig formel som hänvisar till råvaror och andra faktorer (exempelvis gasolja, bränsle och andra komponenter, t.ex. transportkostnader). Företag A säkrar gasoljekomponenten i leveransavtalet med ett terminskontrakt för gasolja. Eftersom gasoljekomponenten anges i leveransavtalets villkor är det en avtalsenlig riskkomponent. Därmed kommer företaget A, på grund av beräkningsformeln, fram till att gasoljans prisexponering kan identifieras separat. Samtidigt finns det en marknad för terminskontrakt för gasolja. Företag A anser därför att gasoljans prisexponering går att värdera på ett tillförlitligt sätt. Gasoljans prisexponering i leveransavtalet är följaktligen en riskkomponent som kan identifieras som en säkrad post.
- b) Företag B säkrar sina framtida kaffeinköp på grundval av en produktionsprognos. Säkring inleds upp till 15 månader före leverans av en del av den prognostiserade inköpsvolymen. Företag B ökar den säkrade volymen över tid (allt eftersom leveransdagen närmar sig). Företag B använder två olika typer av avtal för att hantera kaffeprisriskerna:
- i) Börshandlade terminskontrakt för kaffe.
- ii) Kaffeleveransavtal för Arabica-kaffe från Colombia som levereras till en specifik produktionsanläggning. Dessa avtal prissätter ett ton kaffe baserat på priset på börshandlade terminskontrakt för kaffe plus en fast prisdifferens plus en rörlig logistikjänsteavgift genom en beräkningsformel. Leveransavtalet för kaffe är ett avtal som ska verkställas och i enlighet med vilket företaget B tar emot faktiska kaffeleveranser.

För leveranser som avser den pågående skörden gör leveransavtalen för kaffe det möjligt för företag B att fastställa prisdifferensen mellan den faktiska kaffekvalitet som köps (Arabica-kaffe från Colombia) och den referenskvalitet som är underliggande i det börshandlade terminskontraktet. För leveranser som avser nästa skörd finns dock leveransavtal för kaffe ännu inte tillgängliga, så prisdifferensen kan inte fastställas. Företag B använder börshandlade terminskontrakt för kaffe för att säkra referenskvalitetskomponenten för sin kaffeprisrisk för leveranser som avser den pågående skörden samt nästa skörd. Företag B fastställer att det är exponerat för tre olika risker: kaffeprisrisker som återspeglar referenskvaliteten, kaffeprisrisker som återspeglar skillnaden (spreaden) mellan priset för kaffet med referenskvalitet och det särskilda Arabica-kaffe från Colombia som det faktiskt erhåller liksom rörliga logistikkostnader. För leveranser i samband med den pågående skörden, efter det att företag B ingår ett leveransavtal för kaffe, är den kaffeprisrisk som återspeglar referenskvaliteten en avtalsenligt angiven riskkomponent eftersom prisberäkningsformeln inkluderar en indexering mot kaffepriset i börshandlade terminskontrakt. Företag B drar slutsatsen att det går att identifiera denna riskkomponent separat och värdera den på ett tillförlitligt sätt. För leveranser i samband med nästa skörd har företag B ännu inte ingått något leveransavtal för kaffe (dvs. dessa leveranser är prognostiserade transaktioner). Därmed är den kaffeprisrisk som återspeglar referenskvaliteten en icke avtalsenligt angiven riskkomponent. Företag B:s analys av marknadsstrukturen tar hänsyn till hur de eventuella leveranser av det kaffe som den erhåller prissätts. Företag B drar på grundval av denna analys av marknadsstrukturen slutsatsen att de prognostiserade transaktionerna också involverar en kaffeprisrisk som återspeglar referenskvaliteten som en riskkomponent som kan identifieras separat och värderas på ett tillförlitligt sätt trots att den inte är avtalsenligt angiven. Följaktligen får företag B identifiera säkringsförhållanden på riskkomponentbasis (för kaffeprisrisker som återspeglar referenskvaliteten) för såväl leveransavtal för kaffe som för prognostiserade transaktioner.

- c) Företag C säkrar en del av sina framtida flygfotogeninköp på grundval av en förbrukningsprognos upp till 24 månader före leverans och ökar den volym som säkras över tiden. Företag C säkrar denna exponering med hjälp av olika typer av avtal beroende på tidshorizonten för säkringen, vilken påverkar derivatens marknadslikviditet. För längre tidshorisonter (12–24 månader) använder företag C råoljekontrakt eftersom endast dessa har tillräcklig marknadslikviditet. För tidshorisonter på 6–12 månader använder företag C gasoljederivat, eftersom de är tillräckligt likvida. För tidshorisonter på upp till sex månader använder företag C flygfotogenkontrakt. Företag C:s analys av marknadsstrukturen för olja och oljeprodukter och dess utvärdering av relevanta fakta och omständigheter är följande:

- i) Företag C är verksamt inom ett geografiskt område där Brent är benchmark för priset på råolja. Råolja är en råvarubenchmark som påverkar priset på olika raffinerade oljeprodukter eftersom det är den mest grundläggande ingående delen. Gasolja är benchmark för priset på raffinerade oljeprodukter, som används som benchmark för prissättning av oljedestillat mer allmänt. Detta återspeglas även i typerna av finansiella derivatinstrument för marknaden för råolja och raffinerade oljeprodukter i den miljö där företag C är verksamt, till exempel:

— Terminskontrakt för Brent som är benchmark för priset på råolja.

— Terminskontrakt för gasolja, som är benchmark vid prissättning av destillat – t.ex. så täcker s.k. spreadderivat på flygfotogen skillnaden i pris mellan flygfotogen och gasolja.

— Derivatet för spreaden (crack spread) mellan råolja och gasolja (dvs. derivatet för skillnaden i pris mellan råolja och gasolja – en raffineringsmarginal), som är knuten till Brent-råolja.

- ii) Prissättningen av raffinerade oljeprodukter beror inte på vilken typ av råolja som behandlas av ett särskilt raffinaderi eftersom dessa raffinerade oljeprodukter (såsom gasolja eller flygfotogen) är standardiserade produkter.

Företag C drar därför slutsatsen att prisrisken för dess flygfotogeninköp inbegriper en prisriskkomponent för råolja baserad på Brent-råolja och en prisriskkomponent för gasolja, även om råolja och gasolja inte anges i några avtal. Företag C drar slutsatsen att det går att identifiera dessa två riskkomponenter separat och värdera dem på ett tillförlitligt sätt, trots att de inte är avtalsenligt angivna. Följaktligen kan företag C identifiera säkringsförhållanden för prognostiserade flygfotogeninköp på en riskkomponentbasis (för råolja eller gasolja). Denna analys innebär också att om till exempel företag C använder råoljederivat baserade på West Texas Intermediate-råolja (WTI-råolja) skulle förändringar i prisdifferenserna mellan Brent-råolja och WTI-råolja orsaka säkringsineffektivitet.

- d) Företag D har ett skuldinstrument med fast ränta. Detta instrument emitteras i en miljö med en marknad där ett stort antal liknande skuldinstrument jämförs genom deras spread mot en referensränta (exempelvis Libor) och instrument med rörlig ränta i den miljön är normalt knutna till den referensräntan. Ränteswappar används ofta för att hantera ränterisken på grundval av denna referensränta, oberoende av skuldinstrumentens spread mot referensräntan. Priset på skuldinstrument med fast ränta varierar direkt som reaktion på förändringar i referensräntan när de inträffar. Företag D drar slutsatsen att referensräntan är en komponent som kan identifieras separat och värderas på ett tillförlitligt sätt. Följaktligen kan företag D identifiera säkringsförhållanden för skuldinstrument med fast räntesats på riskkomponentbasis för referensränterisken.

B6.3.11 Vid identifiering av en riskkomponent som en säkrad post tillämpas kraven på säkringsredovisning på denna riskkomponent på samma sätt som de tillämpas på andra säkrade poster som inte är riskkomponenter. Till exempel tillämpas kvalificeringskriterierna, inbegripet att säkringsförhållandet måste uppfylla säkringseffektivitetskraven, och eventuell säkringsineffektivitet måste värderas och redovisas.

B6.3.12 Ett företag kan också identifiera enbart förändringar i kassaflödena eller det verkliga värdet för en säkrad post över eller under ett angivet pris eller annan variabel (en ensidig risk). Realvärdet för en köpt option som är ett säkringsinstrument (förutsatt att den har samma huvudsakliga villkor som den identifierade risken), men inte dess tidsvärde, återspeglar en ensidig risk i en säkrad post. Ett företag kan exempelvis identifiera variabilitet i utfall för framtida kassaflöden på grund av en prisökning för ett prognostiserat råvaruköp. I en sådan situation ska företaget endast identifiera kassaflödesförluster som är följden av en ökning av priset över den angivna nivån. Den säkrade risken innefattar inte tidsvärdet för en köpt option eftersom tidsvärdet inte är en del av den prognostiserade transaktionen som påverkar resultatet.

B6.3.13 Det finns en motbevisbar presumtion att såvida inte inflationsrisken är avtalsenligt angiven går den inte att identifiera separat och värdera på ett tillförlitligt sätt och kan därför inte identifieras som en riskkomponent för ett finansiellt instrument. I vissa fall är det dock möjligt att identifiera en riskkomponent för inflationsrisken som kan identifieras separat och värderas på ett tillförlitligt sätt på grund av de särskilda omständigheterna i inflationsekonomin och den relevanta skuldmarknaden.

- B6.3.14 Till exempel: Ett företag emitterar skuldebrev i en miljö där inflationsrelaterade obligationer har en volym och en villkorsstruktur som leder till en tillräckligt likvid marknad som gör det möjligt att konstruera en villkorsstruktur av nollkupongare till realräntor. Detta innebär att inflationen är en relevant faktor för respektive valuta som beaktas separat av skuldmarknaderna. Under dessa omständigheter kan inflationsriskkomponenten fastställas genom diskontering av kassaflödena för det säkrade skuldinstrumentet med hjälp av nollkupongare till realräntor (dvs. på ett sätt som motsvarar hur en riskfri [nominell] ränta kan fastställas). Omvänt går det i många fall inte att identifiera en inflationsriskkomponent separat och att värdera den på ett tillförlitligt sätt. Exempelvis emitterar ett företag bara skuldebrev till nominell ränta i en miljö med en marknad för inflationsrelaterade obligationer som inte är tillräckligt likvida för att möjliggöra att nollkupongare till realränta konstrueras. I detta fall stöder analysen av marknadsstrukturen och fakta och omständigheter inte företagets slutsats att inflationen är en relevant faktor som beaktas separat av skuldmarknaderna. Därför kan företaget inte åsidosätta den motbevisbara presumtionen att inflationsrisk som inte är avtalsenligt angiven inte går att identifiera separat och värdera på ett tillförlitligt sätt. Följaktligen skulle en inflationsriskkomponent inte få identifieras som en säkrad post. Detta gäller oavsett eventuella inflationssäkringsinstrument som företaget faktiskt har ingått. I synnerhet kan företaget inte helt enkelt tillskriva villkoren för det faktiska inflationssäkringsinstrumentet genom att projicera dess villkor på den nominella ränteskulden.
- B6.3.15 En avtalsenligt angiven inflationsriskkomponent för kassaflödena för en redovisad inflationsrelaterad obligation (förutsatt att det inte finns något krav på att redovisa ett inbäddat derivat separat) går att identifiera separat och kan värderas på ett tillförlitligt sätt så länge instrumentets övriga kassaflöden inte påverkas av inflationsriskkomponenten.

#### Komponenter av ett nominellt belopp

- B6.3.16 Det finns två typer av komponenter i nominella belopp som kan identifieras som den säkrade posten i ett säkringsförhållande: en komponent som är en andel av en hel post eller en skiktkomponent. Typen av komponent förändrar redovisningens utfall. Ett företag ska identifiera komponenten för redovisningssyften i enlighet med dess riskhanteringsmål.
- B6.3.17 Ett exempel på en komponent som är en andel är 50 procent av de avtalsenliga kassaflödena för ett lån.
- B6.3.18 En skiktkomponent kan anges från en definierad men öppen population, eller från ett fastställt nominellt belopp. Några exempel på detta är följande:
- En del av en monetär transaktionsvolym, till exempel nästa kassaflöde på 10 UV från försäljning uttryckt i en utländsk valuta efter de första 20 UV i mars 201X <sup>(54)</sup>.
  - En del av en fysisk volym, t.ex. bottenskiktet, som är 5 miljoner m<sup>3</sup> naturgas lagrad på plats XYZ.
  - En del av en fysisk volym eller annan transaktionsvolym, till exempel de första 100 faten olja inköpta i juni 201X eller den första elförsäljningen på 100 MWh i juni 201X.

<sup>(54)</sup> I denna standard betecknas monetära belopp i "valutaenheter" (VE) och "utländska valutaenheter" (UV).

d) Ett skikt av det nominella beloppet för den säkrade posten, t.ex. de senaste 80 miljoner VE av 100 miljoner VE i bindande åtagande, bottenskiktet 20 miljoner VE av 100 miljoner VE i obligationer med fast ränta eller toppskiktet av 30 miljoner VE från sammanlagt 100 miljoner VE i skuld med fast ränta med möjlighet till förtida inlösen till verkligt värde (det bestämda nominella beloppet är 100 miljoner VE).

B6.3.19 Om en skiktkomponent identifieras i en säkring av verkligt värde ska företaget ange detta från ett bestämt nominellt belopp. För att uppfylla kraven för säkringar av verkligt värde ska företaget omvärdera den säkrade posten för förändringar i verkligt värde (dvs. omvärdera postens förändringar i verkligt värde som är hänförliga till den säkrade risken). En justering av en säkring av verkligt värde ska redovisas i resultatet senast när tillgången tas bort från rapporten över finansiell ställning. Det är därför nödvändigt att följa den post som justeringen av en säkring av verkligt värde avser. För en skiktkomponent i en säkring av verkligt värde ska företaget följa det nominella belopp som den definieras från. Till exempel måste det totalt angivna nominella beloppet på 100 miljoner VE i punkt B6.3.18 d följas för att följa bottenskiktet på 20 miljoner VE eller det övre skiktet på 30 miljoner VE.

B6.3.20 En skiktkomponent som innehåller en option med rätt till förtida inlösen kan inte identifieras som en säkrad post i en säkring av verkligt värde om det verkliga värdet på optionen påverkas av förändringar i den säkrade risken, såvida inte det identifierade skiktet inkluderar effekten av den tillhörande optionen med förtida inlösen vid fastställandet av förändringen i verkligt värde för den säkrade posten.

#### Förhållandet mellan komponenter och det totala kassaflödet för en post

B6.3.21 Om en komponent av kassaflödet för en finansiell eller en icke-finansiell post identifieras som den säkrade posten ska komponenten vara mindre än eller lika med de totala kassaflödena för hela posten. Alla kassaflöden för hela posten kan dock identifieras som den säkrade posten och säkrade för enbart en viss risk (exempelvis endast för förändringar som är hänförliga till förändringar i Libor eller ett referensråvarupris).

B6.3.22 När det gäller en finansiell skuld vars effektivränta ligger under Libor kan ett företag t.ex. inte identifiera

a) en komponent av skulden som motsvarar en ränta motsvarande Libor (plus kapitalbeloppet vid en säkring av verkligt värde), och

b) en negativ restkomponent.

B6.3.23 När det gäller en finansiell skuld med fast ränta vars effektivränta är (till exempel) 100 räntepunkter under Libor kan ett företag dock identifiera som den säkrade posten förändringen i värdet för hela skulden (dvs. det nominella beloppet plus ränta till Libor minus 100 räntepunkter) som är hänförlig till förändringar i Libor. Om ett finansiellt instrument med fast ränta säkras en viss tid efter dess utgivning och räntorna har förändrats under tiden kan företaget identifiera en riskkomponent som motsvarar referensräntan som är högre än den avtalade ränta som betalas på posten. Företaget kan göra detta under förutsättning att referensräntan är lägre än effektivräntan beräknad utifrån antagandet att företaget hade köpt instrumentet den dag när det först identifierade den säkrade posten. Anta exempelvis att ett företag ger ut en fastförräntad finansiell tillgång om 100 VE som har en effektivränta på 6 procent vid en tidpunkt när Libor är 4 procent. Det börjar säkra denna tillgång en tid senare när Libor stigit till 8 procent och tillgångens verkliga värde har minskat till 90 VE. Företaget beräknar att om det hade förvärvat tillgången det datum när det först identifierar den relaterade Libor-ränterisken som den säkrade posten skulle effektivräntan för tillgången, baserad på det verkliga värdet den hade då om 90 VE, ha varit 9,5 procent. Eftersom Libor är lägre än effektivräntan kan företaget identifiera en LIBOR-komponent på 8 procent som delvis består av de avtalsenliga räntebetalningarna och delvis av skillnaden mellan det aktuella verkliga värdet (dvs. 90 VE) och det belopp som ska betalas tillbaka vid förfall (dvs. 100 VE).

- B6.3.24 Om en finansiell skuld med rörlig ränta har en ränta på (exempelvis) tre månaders Libor minus 20 räntepunkter (med ett golv på noll räntepunkter) kan ett företag identifiera som den säkrade posten förändringen i kassaflödena för hela denna skuld (dvs. tremånaders Libor minus 20 räntepunkter – inklusive golvet) som är hänförlig till förändringar i Libor. Så länge tremånaders Libors forwardkurva för den återstående löptiden för den skulden inte faller under 20 punkter har den säkrade posten samma variabilitet i kassaflöden som en skuld som har en ränta på 3 månaders Libor med noll eller positiv spread. Om tremånaders Libors forwardkurva för den återstående löptiden för den skulden (eller en del av den) dock faller under 20 punkter har den säkrade posten lägre variabilitet i kassaflödena än en skuld som har en ränta på tre månaders Libor med noll eller positiv spridning.
- B6.3.25 Ett liknande exempel på en icke-finansiell post är en särskild typ av råolja från ett visst oljefält som har prissatts utifrån relevant benchmarkråolja. Om ett företag säljer denna råolja enligt ett avtal med en avtalssenlig beräkningsformel som sätter priset per fat till benchmarkpriset för råolja minus 10 VE med ett golv på 15 VE, kan företaget identifiera som den säkrade posten hela variabiliteten i kassaflöden enligt det försäljningsavtal som kan hänföras till förändringar i benchmarkpriset för råolja. Emellertid kan företaget inte identifiera en komponent som är lika med den fullständiga förändringen av referenspriset för råolja. Så länge terminspriset (för varje leverans) inte understiger 25 VE har den säkrade posten därför samma variabilitet i kassaflöden som råolfjeförsäljning till benchmarkpriset för råolja (eller med en positiv spread). Om terminspriset för någon leverans understiger 25 VE har den säkrade posten lägre variabilitet i kassaflöden än en råolfjeförsäljning till benchmarkpriset för råolja (eller med en positiv spread).

#### **Villkor för säkringsredovisning (avsnitt 6.4)**

##### *Säkringseffektivitet*

- B6.4.1 Med säkringseffektivitet avses i vilken utsträckning som förändringar i verkligt värde eller kassaflöden för säkringsinstrumentet kvittar förändringar i verkligt värde eller kassaflöden för den säkrade posten (exempelvis när den säkrade posten är en riskkomponent är de relevanta förändringar i verkligt värde eller kassaflöde för en post de som är hänförliga till den säkrade risken). Med säkringsineffektivitet avses i vilken utsträckning förändringar i verkligt värde eller kassaflöde för säkringsinstrumentet är större eller mindre än motsvarande förändringar för den säkrade posten.
- B6.4.2 När ett företag identifierar ett säkringsförhållande, och på löpande basis, ska det analysera de källor till säkringsineffektivitet som väntas påverka säkringsförhållandet under dess löptid. Denna analys (inklusive uppdateringar i enlighet med punkt B6.5.21 till följd av omfördelning av ett säkringsförhållande) utgör grunden för företagets bedömning av huruvida säkringseffektivitetskraven uppfylls.
- B6.4.3 För att undvika tvivel ska effekterna av att ersätta den ursprungliga motparten med en clearingmotpart och göra de tillhörande förändringar som beskrivs i punkt 6.5.6 avspeglas i värderingen av säkringsinstrumentet och därmed vid bedömningen och värderingen av säkringseffektiviteten.

##### *Ekonomiska samband mellan den säkrade posten och säkringsinstrumentet*

- B6.4.4 Kravet på att ett ekonomiskt samband ska finnas innebär att säkringsinstrumentet och den säkrade posten har värden som vanligen utvecklas i motsatt riktning på grund av samma risk, vilken är den säkrade risken. Därför måste det finnas en förväntan att säkringsinstrumentets värde och den säkrade postens värde systematiskt kommer att förändras till följd av förändringar i samma underliggande som har ett sådant ekonomiskt samband att de svarar på ett liknande sätt på den risk som säkras (t.ex. Brent- och WTI-råolja).

- B6.4.5 Om underliggande inte är samma men har ett ekonomiskt samband kan det finnas situationer där värdena på säkringsinstrumentet och den säkrade posten utvecklas i samma riktning, exempelvis på grund av att prisdifferensen mellan två närstående underliggande ändras medan de underliggande själva inte utvecklas särskilt mycket. Ett ekonomiskt samband mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten föreligger fortfarande om värdena på säkringsinstrumentet och den post som säkras fortfarande förväntas utvecklas i motsatt riktning när de underliggande utvecklas.
- B6.4.6 Bedömningen av huruvida ett ekonomiskt samband finns omfattar en analys av möjliga beteenden hos säkringsförhållandet under dess löptid för att kontrollera huruvida det kan förväntas uppfylla målet med riskhanteringen. Enbart förekomsten av ett statistiskt samband mellan två variabler är inte i sig stöd för slutsatsen att ett ekonomiskt samband finns.

#### *Effekten av kreditrisk*

- B6.4.7 Eftersom säkringsredovisningsmodellen grundar sig på en generell idé om motverkan mellan vinster och förluster på säkringsinstrumentet och den säkrade posten, beror säkringseffektiviteten inte bara på det ekonomiska sambandet mellan dessa poster (dvs. förändringar i deras underliggande), utan även på effekten av kreditrisk på både säkringsinstrumentets och den säkrade postens värde. Effekten av kreditrisk innebär att även om det finns ett ekonomiskt samband mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten kan nivån av motverkan bli oregelbunden. Detta kan bli följden av en förändring i kreditrisken för antingen säkringsinstrumentet eller den säkrade posten som är av en sådan omfattning att kreditrisken dominerar de värdoförändringar som följer av det ekonomiska sambandet (dvs. effekten av förändringarna i underliggande). En omfattning som ger upphov till en dominerande värdoförändring är en som leder till förlust (eller vinst) från kreditrisk som ointetgör effekten av förändringar i underliggande på värdet för säkringsinstrumentet eller den säkrade posten, även om dessa förändringar var betydande. Omvänt gäller att om det under en viss period sker små förändringar i de underliggande kan det faktum att även små kreditriskrelaterade förändringar i säkringsinstrumentets eller den säkrade postens värde kan påverka värdet mer än de underliggande inte skapa en dominerande värdoförändring.
- B6.4.8 Exempel på när kreditrisk dominerar ett säkringsförhållande är när ett företag säkrar en exponering mot råvarupriser med ett derivat utan säkerhet. Om motparten till det derivatet får en allvarligt försämrad kreditvärdighet kan effekten av förändringarna i motpartens kreditvärdighet uppväga effekten av förändringar i råvarupriserna på säkringsinstrumentets verkliga värde, medan förändringar i den säkrade postens verkliga värde i stor utsträckning beror på förändrade råvarupriser.

#### *Säkringskvot*

- B6.4.9 I enlighet med säkringseffektivitetskraven måste säkringskvoten för säkringsförhållandet vara samma som den som följer av den kvantitet av den säkrade posten som företaget faktiskt säkrar och den kvantitet av säkringsinstrumentet som företaget faktiskt använder för att säkra den kvantiteten säkrade poster. Om ett företag säkrar mindre än 100 procent av exponeringen av en post, exempelvis 85 procent, ska det identifiera säkringsförhållandet med en säkringskvot som är samma som den som kommer från 85 procent av exponeringen och den kvantitet av säkringsinstrumentet som företaget faktiskt använder för att säkra dessa 85 procent. På motsvarande sätt, om ett företag exempelvis säkrar en exponering med ett nominellt belopp på 40 enheter i ett finansiellt instrument ska det identifiera säkringsförhållandet med en säkringskvot som är densamma som den som följer av denna kvantitet på 40 enheter (dvs. företaget får inte använda en säkringskvot baserad på en större kvantitet enheter som det eventuellt innehar totalt, eller ett mindre antal enheter) och kvantiteten av den säkrade posten som det faktiskt säkrar med dessa 40 enheter.

- B6.4.10 Identifiering av säkringsförhållandet med användning av samma säkringskvot som den som följer av kvantiteterna av den säkrade posten och det säkringsinstrument som företaget faktiskt använder får inte återspegla en obalans mellan viktningen av den säkrade posten och säkringsinstrumentet, som i sin tur skulle skapa säkringsineffektivitet (oavsett om de redovisas eller inte) som skulle kunna leda till ett utfall i redovisningen som är oförenligt med säkringsredovisningens syfte. För att identifiera ett säkringsförhållande måste företaget justera den säkringskvot som beror på de kvantiteter av den säkrade posten och det säkringsinstrument som företaget faktiskt använder om detta behövs för att undvika en sådan obalans.
- B6.4.11 Exempel på relevanta faktorer vid bedömningen av huruvida ett utfall i redovisningen är oförenligt med syftet för säkringsredovisning är
- a) huruvida den avsedda säkringskvoten fastställs för att undvika redovisning av säkringsineffektivitet för kassaflödessakringar, eller för att uppnå justering av säkring av verkligt värde för mer säkrade poster i syfte att öka användningen av redovisning till verkligt värde, men utan motverkan av förändringar i säkringsinstrumentets verkliga värde, och
  - b) huruvida det finns ett kommersiellt skäl till den särskilda viktningen av den säkrade posten och säkringsinstrumentet, även om detta skapar säkringsineffektivitet. Till exempel, ett företag ingår och identifierar en kvantitet av säkringsinstrumentet som inte är den kvantitet som det fastställde som den bästa säkringen av den säkrade posten eftersom säkringsinstrumentets standardvolym inte gör det möjligt att ingå den exakta kvantiteten av säkringsinstrument (ett partistorleksproblem). Ett exempel är ett företag som säkrar 100 ton kaffeinköp med ett standardiserat terminskontrakt för kaffe som har en avtalsstorlek på 37500 lbs (pund). Företaget kan endast använda antingen fem eller sex kontrakt (motsvarande 85,0 respektive 102,1 ton) för att säkra inköpsvolymen om 100 ton. I sådant fall identifierar företaget säkringsförhållandet med den säkringskvot som beror på antalet terminskontrakt för kaffe som det faktiskt använder eftersom den säkringsineffektivitet som är följden av skillnaderna mellan viktningen av den säkrade posten och säkringsinstrumentet inte skulle leda till ett utfall i redovisningen som är oförenligt med säkringsredovisningens syfte.

*Frekvens för bedömning av huruvida säkringseffektivitetskraven är uppfyllda*

- B6.4.12 Ett företag ska i början av säkringsförhållandet, och fortlöpande, bedöma huruvida ett säkringsförhållande uppfyller kraven på säkringseffektivitet. Företaget ska minst utföra den fortlöpande bedömningen per varje balansdag eller vid en betydande förändring av de omständigheter som påverkar kraven på säkringseffektivitet, beroende på vilket som inträffar först. Bedömningen avser förväntningar om säkringseffektiviteten och är därför endast framåtblickande.

*Metoder för bedömning av huruvida kraven på säkringseffektivitet är uppfyllda*

- B6.4.13 I denna standard specificeras ingen metod för att bedöma huruvida ett säkringsförhållande uppfyller kraven på säkringseffektivitet. Ett företag ska dock använda en metod som beaktar de relevanta egenskaperna hos säkringsförhållandet samt källorna till säkringsineffektiviteten. Beroende på dessa omständigheter kan metoden vara en kvalitativ eller kvantitativ bedömning.
- B6.4.14 Exempelvis, när de kritiska villkoren (t.ex. det nominella beloppet, löptiden och underliggande) för säkringsinstrumentet och den säkrade posten motsvarar eller ligger nära varandra kan det vara möjligt för ett företag att dra slutsatsen, på grundval av en kvalitativ bedömning av de kritiska villkoren, att säkringsinstrumentet och den säkrade posten har värden som i allmänhet kommer att utvecklas i motsatt riktning på grund av samma risk och följaktligen att ett ekonomiskt samband mellan den säkrade posten och säkringsinstrumentet finns (se punkterna B6.4.4–B6.4.6).



- B6.4.15 Det faktum att ett derivat har realvärde (in the money) eller saknar realvärde (out of the money) när det identifieras som säkringsinstrument innebär inte i sig att en kvalitativ bedömning är olämplig. Det beror på omständigheterna huruvida säkringsineffektivitet till följd av denna omständighet skulle ha en omfattning som en kvalitativ bedömning inte skulle fånga upp i tillräcklig utsträckning.
- B6.4.16 Omvänt, om de kritiska villkoren för säkringsinstrumentet och den säkrade posten inte är anpassade till varandra finns det en ökad grad av osäkerhet gällande motverkans omfattning. Följaktligen är säkrings-effektiviteten under säkringsförhållandets löptid svårare att förutse. I en sådan situation kan det hända att ett företag bara kan dra slutsatsen att det finns ett ekonomiskt samband mellan den säkrade posten och säkringsinstrumentet på grundval av en kvantitativ bedömning (se punkterna B6.4.4–B6.4.6). I vissa situationer kan en kvantitativ bedömning också behövas för att bedöma huruvida den säkringskvot som används för att identifiera säkringsförhållandet uppfyller säkringseffektivitetskraven (se punkterna B6.4.9–B6.4.11). Ett företag kan använda samma eller olika metoder för de två olika syftena.
- B6.4.17 Om det har skett förändringar i omständigheter som påverkar säkringseffektiviteten kan ett företag bli tvunget att ändra metoden för att bedöma huruvida ett säkringsförhållande uppfyller säkringseffektivitetskraven för att se till att de relevanta egenskaperna för säkringsförhållandet, inklusive källorna till säkringsineffektivitet, fortfarande fångas upp.
- B6.4.18 Ett företags riskhantering är den huvudsakliga källan till information för att utföra bedömningen av huruvida ett säkringsförhållande uppfyller säkringseffektivitetskraven. Detta innebär att de administrativa uppgifter (eller den analys) som används som beslutsunderlag kan ligga till grund för bedömningen av huruvida ett säkringsförhållande uppfyller säkringseffektivitetskraven.
- B6.4.19 Ett företags dokumentation av säkringsförhållandet innefattar hur det kommer att bedöma säkringseffektivitetskraven, inklusive den metod eller de metoder som tillämpas. Dokumentationen av säkringsförhållandet ska uppdateras vid eventuella ändringar av metoderna (se punkt B6.4.17).

#### **Redovisning av godkända säkringsförhållanden (avsnitt 6.5)**

- B6.5.1 Ett exempel på en säkring av verkligt värde är en säkring av exponeringen för förändringar i verkligt värde på ett instrument med fast räntesats till följd av ändrade räntesatser. En sådan säkring kan ingås av emittenten eller innehavaren.
- B6.5.2 Syftet med en kassaflödessäkring är att skjuta upp redovisningen av vinst eller förlust på säkringsinstrumentet till en period eller perioder under vilken eller vilka de säkrade förväntade framtida kassaflödena påverkar resultatet. Ett exempel på en kassaflödessäkring är användningen av en swap för att byta lån med rörlig ränta (värderade till upplupet anskaffningsvärde eller verkligt värde) till lån med fast ränta (dvs. en säkring av en framtida transaktion där de framtida kassaflödena som säkras är de framtida räntebetalningarna). Däremot är ett prognostiserat förvärv av ett egetkapitalinstrument som, när det väl är förvärvat, kommer att redovisas till verkligt värde via resultatet ett exempel på en post som inte kan vara en säkrad post i en kassaflödessäkring, eftersom en eventuell vinst eller förlust på säkringsinstrumentet som skulle skjutas upp inte kan omklassificeras på lämpligt sätt till resultatet under en period då den skulle kvittas. Av samma skäl kan inte ett prognostiserat förvärv av ett egetkapitalinstrument som, när det väl är förvärvat kommer att redovisas till verkligt värde där förändringar i verkligt värde redovisas i övrigt totalresultat vara en säkrad post i en kassaflödessäkring.

- B6.5.3 En säkring av ett bindande åtagande (exempelvis en säkring av den förändring i bränslepris som är hänförlig till ett oredovisat avtalsenligt åtagande av ett elföretag att köpa bränsle till ett fast pris) är en säkring av en exponering för en förändring i verkligt värde. Alltså är en sådan säkring en säkring av verkligt värde. Enligt punkt 6.5.4 kan dock en säkring av en valutarisk i ett bindande åtagande alternativt redovisas som en kassaflödessäkring.

#### *Värdering av säkringars ineffektivitet*

- B6.5.4 Vid värdering av säkringsineffektivitet ska företaget beakta pengars tidsvärde. Följaktligen fastställer företaget värdet av den säkrade posten på grundval av nuvärde och därmed inkluderar förändringen i värdet av den säkrade posten också effekten av pengars tidsvärde.
- B6.5.5 För att beräkna förändringen av den säkrade postens värde för värdering av säkringens ineffektivitet kan ett företag använda ett derivat med villkor som matchar de kritiska villkoren för den säkrade posten (detta kallas ofta för ett "hypotetiskt derivat") och skulle, t.ex. för en säkring av en prognostiserad transaktion, kalibreras med hjälp av den säkrade prisnivån (eller räntan). Om till exempel säkringen gäller en tvåsidig risk på den aktuella marknadsnivån skulle det hypotetiska derivatet utgöra ett hypotetiskt terminskontrakt som kalibreras till ett värde av noll vid tidpunkten för identifiering av säkringsförhållandet. Om säkringen till exempel var för en ensidig risk skulle det hypotetiska derivatet utgöra realvärdet av en hypotetisk option som vid tidpunkten för identifieringen av säkringsförhållandet har realvärde (at the money) om den säkrade prisnivån är den aktuella marknadsnivån, eller saknar realvärde (out of the money) om den säkrade prisnivån ligger ovanför (eller, för en säkring av en lång position, under) den aktuella marknadsnivån. Användning av ett hypotetiskt derivat är ett möjligt sätt att beräkna förändringen i den säkrade postens värde. Det hypotetiska derivatet är en exakt kopia av den säkrade posten, vilket leder till samma resultat som om denna förändring i värde fastställdes genom ett annat tillvägagångssätt. Användning av ett hypotetiskt derivat är inte i sig en metod utan en matematisk lösning som enbart kan användas för att beräkna den säkrade postens värde. Ett hypotetiskt derivat kan följaktligen inte användas för att inkludera egenskaper i värdet på den säkrade posten som bara finns i säkringsinstrumentet (men inte i den säkrade posten). Ett exempel är skulder uttryckta i utländsk valuta (oavsett om det rör sig om fast eller rörlig ränta). Vid användning av ett hypotetiskt derivat för att beräkna förändringen i värdet på sådana skulder eller nuvärdet på den ackumulerade förändringen i dess kassaflöden kan ett hypotetiskt derivat inte tillskriva en avgift för växling mellan olika valutor även om faktiska derivat enligt vilka olika valutor växlas kan omfatta en sådan avgift (t.ex. valutaränteswappar).
- B6.5.6 Förändringen i värdet för den säkrade posten som fastställs med hjälp av ett hypotetiskt derivat kan också användas för att bedöma huruvida ett säkringsförhållande uppfyller säkringseffektivitetskraven.

#### *Omfördelning av säkringsförhållandet och förändringar i säkringskvoten*

- B6.5.7 Omfördelning avser de justeringar som görs av identifierade kvantiteter av den säkrade posten eller säkringsinstrumentet för ett redan befintligt säkringsförhållande i syfte att upprätthålla en säkringskvot som uppfyller kraven på säkringseffektivitet. Förändringar av identifierade kvantiteter av en säkrad post eller ett säkringsinstrument för ett annat syfte utgör inte en omfördelning enligt denna standard.
- B6.5.8 Omfördelning redovisas som en fortsättning av säkringsförhållandet i enlighet med punkterna B6.5.9–B6.5.21. Vid omfördelning fastställs ineffektiviteten i säkringsförhållandets och redovisas omedelbart före justeringen av säkringsförhållandet.

- B6.5.9 Justering av säkringskvoten möjliggör för ett företag att reagera på förändringar i förhållandet mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten som härrör från deras underliggande eller riskvariabler. Till exempel, ett säkringsförhållande där säkringsinstrumentet och den säkrade posten har olika men närliggande underliggande ändras till följd av en förändring i förhållandet mellan dessa två underliggande (t.ex. olika men närliggande referensindex, referensräntor eller referenspriser). Därmed gör en omfördelning det möjligt att upprätthålla ett säkringsförhållande i situationer där förhållandet mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten ändras på ett sätt som kan kompenseras genom att anpassa säkringskvoten.
- B6.5.10 Exempelvis kan ett företag säkra en exponering mot en utländsk valuta A med hjälp av ett valutaderivat som hänvisar till utländsk valuta B och de utländska valutorna A och B är "peggade" (dvs. deras växelkurs bibehålls inom ett intervall eller på en växelkurs som fastställts av en centralbank eller någon annan myndighet). Om växelkursen mellan utländsk valuta A och utländsk valuta B har ändrats (dvs. ett nytt intervall eller en ny kurs fastställs) skulle en omfördelning av säkringsförhållandet för att återspegla den nya växelkursen se till att säkringsförhållandet fortsätter att uppfylla säkringseffektivitetskraven för säkringskvoten under de nya omständigheterna. Om valutaderivatet däremot skulle falla skulle ändring av säkringskvoten inte garantera att säkringsförhållandet skulle fortsätta att uppfylla det säkringseffektivitetskravet. Följaktligen underlättar inte omfördelning ett fortsatt säkringsförhållande i situationer där förhållandet mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten förändras på ett sätt som inte kan kompenseras för genom att anpassa säkringskvoten.
- B6.5.11 Alla förändringar i motverkans omfattning mellan förändringarna i verkligt värde för säkringsinstrumentet och den säkrade postens verkliga värde eller kassaflöden utgör inte en förändring i förhållandet mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten. Ett företag analyserar de källor till säkringsineffektivitet som det förväntar sig kommer att påverka säkringsförhållandet under dess löptid och utvärderar om förändringar i motverkans omfattning är
- a) fluktuationer kring säkringskvoten som fortsätter att vara giltig (dvs. fortsätter att på lämpligt sätt återspegla förhållandet mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten), eller
  - b) en indikation på att säkringskvoten inte längre återspeglar sambandet mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten på ett korrekt sätt.
- Ett företag utför denna utvärdering mot säkringseffektivitetskraven för säkringskvoten, dvs. för att se till att säkringsförhållandet inte återspeglar en obalans mellan viktningen av den säkrade posten och säkringsinstrumentet som skulle skapa säkringsineffektivitet (oavsett om det redovisas eller inte) som skulle kunna leda till ett utfall i redovisningen som skulle vara oförenligt med säkringsredovisningens syfte. Denna utvärdering kräver alltså omdöme.
- B6.5.12 Fluktuationer kring en konstant säkringskvot (och därmed relaterad säkringsineffektivitet) kan inte minskas genom att anpassa säkringskvoten som svar på varje enskilt resultat. I sådana omständigheter är en förändring i motverkans omfattning därför en fråga om värdering och redovisning av säkringens ineffektivitet men kräver inte en omfördelning.

- B6.5.13 Omvänt, om förändringar i motverkans omfattning visar att fluktuationen sker kring en säkringskvot som skiljer sig från den säkringskvot som för närvarande används för ett säkringsförhållande, eller att det finns en trend som leder bort från den säkringskvoten, kan säkringsineffektiviteten minskas genom att anpassa säkringskvoten medan en bibehållen säkringskvot i allt större omfattning skulle skapa säkringsineffektivitet. I sådana fall måste ett företag utvärdera om säkringsförhållandet återspeglar en obalans mellan viktningen av den säkrade posten och säkringsinstrumentet som skulle skapa säkringsineffektivitet (oavsett om det redovisas eller inte) som skulle kunna leda till ett utfall i redovisningen som skulle vara oförenligt med säkringsredovisningens syfte. Om säkringskvoten justeras påverkar det också värderingen och redovisningen av ineffektiviteten i säkringen eftersom den ineffektiviteten för säkringsförhållandet vid omfördelning måste fastställas och redovisas omedelbart före justeringar av säkringsförhållandet i enlighet med punkt B6.5.8.
- B6.5.14 Omfördelning innebär när det gäller säkringsredovisning att ett företag efter inledandet av ett säkringsförhållande justerar kvantiteterna av säkringsinstrumentet eller den säkrade posten som svar på förändrade omständigheter som påverkar säkringskvoten för säkringsförhållandet. Normalt bör den justeringen återspegla justeringar av de kvantiteter av säkringsinstrumentet och den säkrade posten som det faktiskt använder. Ett företag måste justera den säkringskvot som kommer av de kvantiteter av den säkrade posten eller säkringsinstrumentet som det faktiskt använder om
- a) den säkringskvot som beror på förändringar i de kvantiteter av säkringsinstrumentet eller den säkrade posten som företaget faktiskt använder skulle återspegla en obalans som skulle skapa säkringsineffektivitet som skulle kunna leda till ett utfall i redovisningen som skulle vara oförenligt med säkringsredovisningens syfte, eller
  - b) ett företag skulle behålla de kvantiteter av säkringsinstrumentet och den säkrade posten som det faktiskt använder, vilket resulterar i en säkringskvot som under nya omständigheter skulle återspegla en obalans som skulle skapa säkringsineffektivitet som skulle kunna leda till ett utfall i redovisningen som är oförenligt med säkringsredovisningens syfte (dvs. ett företag får inte skapa en obalans genom att underlåta att justera säkringskvoten).
- B6.5.15 Omfördelning tillämpas inte om målet med riskhanteringen för ett säkringsförhållande har förändrats. I stället ska säkringsredovisning för det säkringsförhållandet upphöra (trots att ett företag kan identifiera ett nytt säkringsförhållande som inbegriper säkringsinstrumentet eller den säkrade posten från det tidigare säkringsförhållandet enligt punkt B6.5.28).
- B6.5.16 Om ett säkringsförhållande omfördelas kan justeringen till säkringskvoten ske på olika sätt:
- a) Viktningen av den säkrade posten kan höjas (vilket samtidigt minskar viktningen av säkringsinstrumentet) genom att
    - i) öka volymen med avseende på den säkrade posten, eller
    - ii) minska volymen med avseende på säkringsinstrumentet.
  - b) Viktningen av säkringsinstrumentet kan höjas (vilket samtidigt minskar viktningen av den säkrade posten) genom att
    - i) öka volymen med avseende på säkringsinstrumentet, eller
    - ii) minska volymen med avseende på den säkrade posten.

Volymförändringar avser de kvantiteter som ingår i säkringsförhållandet. Följaktligen innebär minskade volymer inte nödvändigtvis att posterna eller transaktionerna inte längre finns, eller inte längre förväntas uppkomma, men att de inte är del av ett säkringsförhållande. Exempelvis kan en minskning av säkringsinstrumentets volym leda till att företaget behåller ett derivat, men att endast en del av det förblir ett säkringsinstrument i säkringsförhållandet. Detta kan inträffa om omfördelningen endast kunde göras genom att minska volymen med avseende på säkringsinstrumentet i ett säkringsförhållande, men att företaget då behåller den volym som inte längre behövs. I detta fall skulle den oidentifierade delen av derivatet redovisas till verkligt värde via resultatet (såvida det inte identifierades som ett säkringsinstrument i ett annat säkringsförhållande).

- B6.5.17 Justering av säkringskvoten genom att öka volymen med avseende på den säkrade posten påverkar inte hur förändringarna i säkringsinstrumentets verkliga värde värderas. Värderingen av förändringarna i den säkrade postens värde i förhållande till tidigare identifierad volym påverkas inte heller. Från dagen för omfördelning inkluderar dock förändringar i den säkrade postens värde även förändringar i värdet på den ytterligare volymen med avseende på den säkrade posten. Dessa förändringar värderas från, och med en hänvisning till, dagen för omfördelning i stället för det datum då säkringsförhållandet identifierades. Om ett företag exempelvis ursprungligen säkrade en volym om 100 ton av en råvara till ett terminspris på 80 VE (terminspriset vid början av säkringsförhållandet) och lade till en volym om 10 ton vid omfördelning när terminspriset var 90 VE skulle den säkrade posten efter omfördelning bestå av två skikt: 100 ton säkrade till 80 VE och 10 ton säkrade till 90 VE.
- B6.5.18 Justering av säkringskvoten genom att minska säkringsinstrumentets volym påverkar inte hur förändringar i den säkrade postens värde värderas. Värderingen av förändringarna i säkringsinstrumentets verkliga värde i förhållande till den volym som fortsätter att identifieras påverkas inte heller. Från dagen för omfördelning är dock den volym som säkringsinstrumentet minskades med inte längre en del av säkringsförhållandet. Om ett företag exempelvis ursprungligen säkrade en råvaras prisrisk med en derivatvolym på 100 ton som säkringsinstrument och minskar den volymen med 10 ton vid omfördelning skulle ett nominellt värde för 90 ton av säkringsinstrumentets volym finnas kvar (se punkt B6.5.16 för följderna av den derivatvolym [dvs. 10 ton] som inte längre är en del av säkringsförhållandet).
- B6.5.19 Justering av säkringskvoten genom att öka säkringsinstrumentets volym påverkar inte hur förändringar i den säkrade postens värde värderas. Värderingen av förändringarna i säkringsinstrumentets verkliga värde i förhållande till tidigare identifierad volym påverkas inte heller. Från dagen för omfördelning inkluderar dock förändringar i säkringsinstrumentets verkliga värde även förändringar i värdet på den ytterligare volymen med avseende på säkringsinstrumentet. Förändringarna värderas från, och med en hänvisning till, dagen för omfördelning i stället för det datum då säkringsförhållandet identifierades. Om ett företag exempelvis ursprungligen säkrade en råvaras prisrisk med en derivatvolym på 100 ton som säkringsinstrument och lade till en volym på 10 ton vid omfördelning skulle säkringsinstrumentet efter omfördelning omfatta en total derivatvolym på 110 ton. Förändringen i säkringsinstrumentets verkliga värde är den totala förändringen i verkligt värde för de derivat som ingår i den sammanlagda volymen på 110 ton. Dessa derivat skulle kunna (och skulle sannolikt) ha olika kritiska villkor, till exempel deras terminspriser eftersom de ingåtts vid olika tidpunkter (inklusive möjligheten att identifiera derivat i säkringsförhållanden efter det första redovisnings-tillfället).
- B6.5.20 Justering av säkringskvoten genom att minska den säkrade postens volym påverkar inte hur förändringarna i säkringsinstrumentets verkliga värde värderas. Värderingen av förändringarna i den säkrade postens verkliga värde i förhållande till den volym som fortsätter att identifieras påverkas inte heller. Från dagen för omfördelning är dock den volym som den säkrade posten minskades med inte längre en del av säkringsförhållandet. Om ett företag exempelvis ursprungligen säkrade en volym om 100 ton av en råvara till ett terminspris på 80 VE och minskar den volymen med 10 ton vid omfördelning skulle den säkrade posten efter omfördelning vara 90 ton säkrade till 80 VE. De 10 ton av den säkrade posten som inte längre ingår i säkringsförhållandet skulle redovisas i enlighet med kraven för upphörande av säkringsredovisning (se punkterna 6.5.6–6.5.7 och B6.5.22–B6.5.28).

- B6.5.21 Vid omfördelning av ett säkringsförhållande ska ett företag uppdatera sin analys av de källor till säkringsineffektivitet som väntas påverka säkringsförhållandet under dess (återstående) löptid (se punkt B6.4.2). Dokumentation av säkringsförhållandet ska uppdateras i enlighet med detta.

*Upphörande av säkringsredovisning*

- B6.5.22 Säkringsredovisningen ska upphöra från det datum då kvalificeringskriterierna inte längre uppfylls.

- B6.5.23 Ett företag ska inte upphöra att identifiera och därigenom upphöra med ett säkringsförhållande som

- a) fortfarande uppfyller de riskhanteringsmål på grundval av vilka det kvalificerades för säkringsredovisning (dvs. företaget arbetar fortfarande efter det målet med riskhanteringen), och
- b) fortsätter att uppfylla alla övriga kvalificeringskriterier (efter hänsyn tagen till eventuell omfördelning av säkringsförhållandet, om tillämpligt).

- B6.5.24 I denna standard skiljs företagets strategi för riskhantering från dess mål med riskhantering. Strategin är fastställd på den högsta nivån där ett företag fastställer hur det hanterar risker. Strategier för riskhantering identifierar vanligtvis de risker som företaget är exponerat för och anger hur företaget hanterar dem. En sådan strategi gäller vanligtvis under en längre period och får medge en viss flexibilitet för att reagera på ändrade förhållanden som uppstår då denna strategi gäller (t.ex. olika räntor eller råvaruprisnivåer som leder till en annan säkringsnivå). Detta anges normalt i en allmän handling som sprids ned genom ett företag genom en policy som innehåller mer specifika riktlinjer. Däremot tillämpas målet med riskhanteringen för ett säkringsförhållande på nivån för ett särskilt säkringsförhållande. Det avser hur ett specifikt säkringsinstrument som har identifierats används för att säkra en särskild exponering som har identifierats som den säkrade posten. En strategi för riskhantering kan därmed omfatta många olika säkringsförhållanden vars mål med riskhanteringen avser verkställande av den övergripande strategin för riskhantering. Exempelvis:

- a) Ett företag har en strategi för hantering av dess ränterisken för skuldfinansiering som anger värdena för hela företaget för blandningen mellan finansiering med fast ränta och med rörlig ränta. Strategin är att upprätthålla mellan 20 procent och 40 procent av skulden till fast ränta. Företaget beslutar med jämna mellanrum hur man ska verkställa denna strategi (dvs. hur det ska positionera sig inom ramen för 20 till 40 procent för fast räntexponering) beroende på räntenivåerna. Om räntesatserna är låga fastställer företaget räntan för mer skulder än när räntesatserna är höga. Företagets skuld är skuldebrev till rörlig ränta på 100 VE, varav 30 VE omvandlas till en exponering med fast ränta. Företaget drar fördel av låga räntor för att utfärda ytterligare 50 VE i skulder för att finansiera stora investeringar, vilket företaget gör genom att utfärda en obligation med fast ränta. Mot bakgrund av de låga räntorna beslutar företaget att fastställa sin exponering med fast ränta till 40 procent av den sammanlagda skulden genom att med 20 VE minska utsträckningen i vilken det redan säkrade sin exponering med rörlig ränta, vilket leder till en exponering till fast ränta på 60 VE. I denna situation förblir riskhanteringsstrategin oförändrad. Däremot har företagets genomförande av denna strategi förändrats och detta innebär att för 20 VE av exponeringarna till rörlig ränta, som tidigare säkrades, har målet med riskhanteringen ändrats (dvs. på säkringsförhållandenivån). I denna situation måste därmed säkringsredovisningen upphöra för 20 VE av den tidigare säkrade exponeringen med rörlig ränta. Detta skulle kunna innebära en minskning av swappen med ett nominellt belopp på 20 VE men, beroende på omständigheterna, kan ett företag behålla swapvolymen och exempelvis använda den för att säkra en annan exponering eller så kan den komma att ingå i ett handelslager. Omvänt gäller att om ett företag i stället omvandlade en del av sin skuld med fast ränta till en exponering med rörlig ränta skulle säkringsredovisningen behöva fortsätta för dess tidigare säkrade exponering med rörlig ränta.

- b) Vissa exponeringar uppkommer till följd av positioner som ofta ändras, exempelvis ränterisken i en öppen portfölj med skuldinstrument. Tillägg av nya skuldinstrument och borttagande av skuldinstrument från rapporten över finansiell ställning ändrar fortlöpande den exponeringen (dvs. är annorlunda än en position som man låter förfalla) utan att lägga till nya poster). Detta är en dynamisk process i vilken både den exponering och de säkringsinstrument som används för att förvalta den inte förblir desamma särskilt länge. Följaktligen justerar ett företag med en sådan exponering ofta de säkringsinstrument som används för att förvalta ränterisken allt eftersom exponeringen förändras. Skuldinstrument med 24 månaders återstående löptid identifieras t.ex. som den säkrade posten för ränterisk för 24 månader. Samma förfarande tillämpas för andra tidsspann eller förfalloperioder. Efter en kort tid upphör företaget med alla, några eller en del av tidigare identifierade säkringsförhållanden för förfalloperioder och identifierar nya säkringsförhållanden för förfalloperioder på grundval av deras storlek och de säkringsinstrument som finns då. Att säkringsredovisningen upphör i denna situation återspeglar att dessa säkringsförhållanden upprättas på ett sådant sätt att företaget ser på ett nytt säkringsinstrument och en ny säkrad post i stället för på det säkringsinstrument och den säkrade post som tidigare identifierades. Strategin för riskhantering förblir densamma, men det finns inget mål för riskhantering som fortsätter för de tidigare identifierade säkringsförhållandena, som inte längre existerar som sådana. I en sådan situation ska säkringsredovisningen upphöra i den mån målen med riskhantering har förändrats. Detta beror på ett företags situation och kan till exempel påverka alla eller endast vissa säkringsförhållanden i en förfalloperiod eller endast en del av ett säkringsförhållande.
- c) Ett företag har en strategi för riskhantering genom vilken det hanterar valutarisker för prognostiserad försäljning och efterföljande fordringar. Inom denna strategi hanterar företaget valutarisken som ett särskilt säkringsförhållande endast fram till det att fordran redovisas. Företaget hanterar därefter inte längre valutarisken på grundval av detta särskilda säkringsförhållande. I stället hanterar företaget valutarisken från kundfordringar, leverantörsskulder och derivat (som inte avser prognostiserade transaktioner som fortfarande väntas) som är uttryckta i samma utländska valuta. I redovisningssyfte fungerar detta som en "naturlig" säkring eftersom vinster och förluster på valutarisken för alla dessa poster omedelbart redovisas i resultatet. För redovisningsändamål måste följaktligen ett säkringsförhållande som identifierats för perioden fram till betalningsdagen upphöra när fordran redovisas eftersom målet med riskhanteringen för det ursprungliga säkringsförhållandet inte längre gäller. Valutarisken hanteras nu inom samma strategi men på en annan grund. Omvänt gäller att om ett företag hade ett annat mål med riskhanteringen och hanterade valutarisken som ett enda sammanhängande säkringsförhållande specifikt för det prognostiserade försäljningsbeloppet och efterföljande fordran fram till likviddagen skulle säkringsredovisningen fortsätta fram till den dagen.

#### B6.5.25 Upphörande av säkringsredovisningen kan påverka

- a) ett säkringsförhållande i sin helhet, eller
- b) en del av ett säkringsförhållande (vilket innebär att säkringsredovisning fortsätter under återstoden av säkringsförhållandet).

#### B6.5.26 Ett säkringsförhållande upphör i sin helhet när det totalt sett inte längre uppfyller kvalificeringskriterierna. Exempelvis:

- a) Säkringsförhållandet uppfyller inte längre det mål med riskhanteringen på grundval av vilket det kvalificerades för säkringsredovisning (dvs. företaget arbetar inte längre enligt det målet).
- b) Säkringsinstrumentet eller -instrumenten har sålts eller avslutas (för hela den volym som var en del av säkringsförhållandet)..
- c) Det finns inte längre ett ekonomiskt samband mellan den säkrade posten och säkringsinstrumentet eller effekten av kreditrisk börjar dominera de värdeförändringar som följer av det ekonomiska sambandet.

B6.5.27 En del av ett säkringsförhållande upphör (och säkringsredovisning fortsätter för det resterande säkringsförhållandet) när endast en del av säkringsförhållandet inte längre uppfyller kvalificeringskriterierna. Exempelvis:

- a) Vid omfördelning av säkringsförhållandet kan säkringskvoten justeras på ett sådant sätt att en del av den säkrade postens volym inte längre är en del av säkringsförhållandet (se punkt B6.5.20). Därmed upphör säkringsredovisningen endast för den volym av den säkrade posten som inte längre är en del av säkringsförhållandet.
- b) När förekomsten av en del av den säkrade postens volym som är (eller är en del av) en prognostiserad transaktion inte längre är mycket sannolik upphör säkringsredovisningen endast för den volym av den säkrade posten vars förekomst inte längre är mycket sannolik. Om ett företag däremot har en historik av att ha identifierat säkringar av prognostiserade transaktioner och därefter har fastställt att de prognostiserade transaktionerna inte längre förväntas äga rum ifrågasätts företagets förmåga att förutse prognostiserade transaktioner korrekt vid förutsägelse av liknande prognostiserade transaktioner. Detta påverkar bedömningen av huruvida liknande prognostiserade transaktioner är mycket sannolika (se punkt 6.3.3) och därmed om de är möjliga som säkrade poster.

B6.5.28 Ett företag kan identifiera ett nytt säkringsförhållande som inbegriper säkringsinstrumentet eller den säkrade posten i ett tidigare säkringsförhållande där säkringsredovisning upphörde (delvis eller i sin helhet). Detta innebär inte att ett säkringsförhållande fortsätter utan utgör en nystart. Exempelvis:

- a) Ett säkringsinstrument genomgår en sådan allvarlig kreditförsämring att företaget ersätter det med ett nytt säkringsinstrument. Detta innebär att det ursprungliga säkringsförhållandet misslyckats med att uppnå målet med riskhanteringen och upphör därför i sin helhet. Det nya säkringsinstrumentet är identifierat som säkring av samma exponering som var säkrad tidigare och utgör ett nytt säkringsförhållande. De förändringar i verkligt värde eller kassaflöden för den säkrade posten värderas därmed från, och med hänvisning till, det datum då det nya säkringsförhållandet identifierades i stället för från den dag då det ursprungliga säkringsförhållandet identifierades.
- b) Ett säkringsförhållande upphör före utgången av dess löptid. Säkringsinstrumentet i det säkringsförhållandet kan identifieras som säkringsinstrumentet i ett annat säkringsförhållande (t.ex. för att justera säkringskvoten vid en omfördelning genom att öka volymen med avseende på säkringsinstrumentet eller vid identifiering av ett helt nytt säkringsförhållande).

#### *Redovisning av optioners tidsvärde*

B6.5.29 En option kan anses vara relaterad till en tidsperiod eftersom dess tidsvärde utgör en avgift för att erbjuda skydd till optionsinnehavaren under en tidsperiod. De omständigheter som är relevanta för bedömningen av om en option säkrar en transaktionsrelaterad eller tidsrelaterad säkrad post är dock egenskaperna hos den säkrade posten, inbegripet hur och när den påverkar resultatet. Därför ska ett företag bedöma typen av säkrad post (se punkt 6.5.15 a) på grundval av den säkrade postens karaktär (oavsett om säkringsförhållandet är en kassaflödessäkring eller en säkring av verkligt värde):



- a) En options tidsvärde avser en transaktionsrelaterad säkrad post om den säkrade posten är en transaktion för vilken tidsvärdet utgör kostnad för denna transaktion. Ett exempel är när en options tidsvärde avser en säkrad post som leder till redovisning av en post vars första värdering innefattar transaktionskostnader (t. ex. ett företag säkrar ett råvaruköp, oavsett om det gäller en prognostiserad transaktion eller ett bindande åtagande, mot råvaruprisrisken och inkluderar transaktionskostnaderna i den första värderingen av varulagret). Som en följd av att inkludera optionens tidsvärde i den första värderingen av den säkrade posten påverkar tidsvärdet resultatet samtidigt som den säkrade posten. På samma sätt skulle ett företag som säkrar en försäljning av en råvara, oavsett om det är en prognostiserad transaktion eller ett bindande åtagande, inkludera optionens tidsvärde som en del av kostnaden för denna försäljning (och därmed skulle tidsvärdet redovisas i resultatet under samma period som intäkterna från den säkrade försäljningen).
- b) En options tidsvärde avser en tidsrelaterad säkrad post om den säkrade postens karaktär är sådan att tidsvärdet är en kostnad för att erhålla skydd mot en risk under en viss tidsperiod (men den säkrade posten leder inte till en transaktion som inbegriper begreppet transaktionskostnader i enlighet med a). Till exempel om varulager är säkrade mot en minskning av verkligt värde under sex månader med en råvaruoption med en motsvarande löptid skulle optionens tidsvärde fördelas till resultatet (dvs. periodiseras på ett systematiskt och rationellt sätt) under den sexmånadersperioden. Ett annat exempel är en säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet som säkras för 18 månader med en valutaoption, vilket skulle resultera i en fördelning av optionens tidsvärde under dessa 18 månader.

B6.5.30 Den säkrade postens egenskaper, inbegripet hur och när den säkrade posten påverkar resultatet, påverkar också den tidsperiod under vilken tidsvärdet för en option som säkrar en tidsrelaterad säkrad post periodiseras, en tidsperiod som är konsistent med den period under vilken optionens realvärde kan påverka resultatet i enlighet med säkringsredovisning. Om till exempel en ränteoption (ett räntetak) används för att ge skydd mot ökade räntekostnader på obligationer med rörlig ränta periodiseras tidsvärdet för detta räntetak till resultatet över samma period under vilken takets eventuella realvärde skulle påverka resultatet:

- a) Om räntetaket säkrar räntehöjningar under de första tre åren av den totala löptiden för obligationer med rörlig ränta med en löptid på fem år periodiseras tidsvärdet för taket under de tre första åren.
- b) Om räntetaket är en option med framskjuten start som säkrar räntehöjningar för år två och tre av den totala löptiden för obligationer med rörlig ränta med en löptid på fem år periodiseras tidsvärdet för taket under år två och tre.

B6.5.31 Redovisningen av optioners tidsvärde i enlighet med punkt 6.5.15 tillämpas också på en kombination av en köpt och en utfärdad option (varav en är en säljoption och den andra en köpoption) som på dagen för identifiering som ett säkringsinstrument har ett nettotidsvärde på noll (som vanligtvis kallas "zero cost-collar"). I det fallet ska företaget redovisa eventuella förändringar i tidsvärde i övrigt totalresultat, trots att den ackumulerade förändringen i tidsvärde över hela perioden för säkringsförhållandet är noll. Om optionens tidsvärde avser

- a) en transaktionsrelaterad säkrad post skulle beloppet för tidsvärdet vid slutet av det säkringsförhållande som justerar den säkrade posten eller som omklassificeras till resultatet (se punkt 6.5.15 b) vara noll,
- b) en tidsrelaterad säkrad post är de periodiseringskostnader som har samband med tidsvärdet lika med noll.

B6.5.32 Redovisningen av optioners tidsvärde i enlighet med punkt 6.5.15 ska tillämpas endast i den mån som tidsvärdet hänförs till den säkrade posten (anpassat tidsvärde). En options tidsvärde hänförs till den säkrade posten om de kritiska villkoren för optionen (t.ex. det nominella beloppet, löptiden och underliggande) är anpassade till den säkrade posten. Om de kritiska villkoren för en option och den säkrade posten inte är helt anpassade ska företaget därför beräkna det anpassade tidsvärdet, dvs. hur mycket av det tidsvärde som ingår i premien (faktiskt tidsvärde) som avser den säkrade posten (och därför bör behandlas i enlighet med punkt 6.5.15). Ett företag fastställer det anpassade tidsvärdet med hjälp av värdering av den option som skulle ha kritiska villkor som helt motsvarar den säkrade posten.

B6.5.33 Om det faktiska tidsvärdet och det anpassade tidsvärdet skiljer sig åt ska företaget fastställa det belopp som ackumulerats i en separat komponent i eget kapital i enlighet med punkt 6.5.15 enligt följande:

a) Om det faktiska tidsvärdet är högre än det anpassade tidsvärdet i början av säkringsförhållandet ska företaget

i) fastställa det belopp som ackumulerats i en separat komponent i eget kapital på grundval av det anpassade tidsvärdet, och

ii) ta hänsyn till skillnader i förändringarna i verkligt värde mellan de två tidsvärdena i resultatet.

b) Om det faktiska tidsvärdet är lägre än det anpassade tidsvärde i början av säkringsförhållandet ska företaget fastställa det belopp som ackumulerats i en separat komponent i eget kapital med hänvisning till den lägre av den ackumulerade förändringen i verkligt värde av

i) det faktiska tidsvärdet, och

ii) det anpassade tidsvärdet.

Eventuella rester av förändringen i verkligt värde för det faktiska tidsvärdet ska redovisas i resultatet.

*Redovisning av terminsdelen av terminskontrakt och finansiella instruments valutabasisspread*

B6.5.34 Ett terminskontrakt kan anses vara relaterat till en tidsperiod eftersom dess terminsdelen utgör avgifter för en tidsperiod (vilket är det innehåll som det fastställs för). De omständigheter som är relevanta för bedömningen av huruvida ett säkringsinstrument säkrar en transaktionsrelaterad eller tidsrelaterad säkrad post är egenkaperna hos den säkrade posten, inbegripet hur och när den påverkar resultatet. Därför ska ett företag bedöma typen av säkrad post (se punkterna 6.5.16 och 6.5.15 a) på grundval av den säkrade postens karaktär (oavsett om säkringsförhållandet är en kassaflödessäkring eller en säkring av verkligt värde):

a) Terminsdelen av ett terminskontrakt avser en transaktionsrelaterad säkrad post om den säkrade posten är en transaktion där terminsdelen utgör kostnaderna för denna transaktion. Ett exempel är när terminsdelen avser en säkrad post som leder till redovisning av en post vars första värdering innefattar transaktionskostnader (t.ex. ett företag säkrar ett varulagerinköp uttryckt i utländsk valuta, oavsett om det är en prognostiserad transaktion eller ett bindande åtagande, mot valutarisk och inkluderar transaktionskostnaderna i den första värderingen av varulagret). Som en följd av att inkludera terminsdelen i den första värderingen av den säkrade posten påverkar terminsdelen resultatet samtidigt som den säkrade posten. På samma sätt skulle ett företag som säkrar en försäljning av en råvara som är uttryckt i utländsk valuta mot valutarisk, oavsett om det gäller en prognostiserad transaktion eller ett bindande åtagande, inkludera terminsdelen som en del av den kostnad som har samband med denna försäljning (dvs. terminsdelen skulle redovisas i resultatet under samma period som intäkterna från den säkrade försäljningen).

- b) Termindelen av ett terminskontrakt avser en tidsrelaterad säkrad post om den säkrade posten är sådan att termindelen är en kostnad för att erhålla skydd mot en risk under en viss tidsperiod (men den säkrade posten leder inte till en transaktion som inbegriper begreppet transaktionskostnader i enlighet med a). Till exempel om varulagret är säkrat mot förändringar i verkligt värde under sex månader med ett råvaruterminskontrakt med motsvarande löptid skulle termindelen av terminskontraktet fördelas till resultatet (dvs. periodiseras på ett systematiskt och rationellt sätt) under den sexmånadersperioden. Ett annat exempel är en säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet som säkras för 18 månader med ett valutaterminskontrakt, vilket skulle resultera i en fördelning av termindelen av terminskontraktet under dessa 18 månader.
- B6.5.35 Egenskaperna för den säkrade posten, inbegripet hur och när den säkrade posten påverkar resultatet, påverkar också den tidsperiod under vilken termindelen av ett terminskontrakt som säkrar en tidsrelaterad säkrad post periodiseras, vilket är under den period som termindelen avser. Om exempelvis ett terminskontrakt säkrar en exponering för variabilitet i tremånaders räntesatser under en tremånadersperiod som börjar om sex månader periodiseras termindelen under den period som omfattar månaderna sju till nio.
- B6.5.36 Redovisningen av termindelen av ett terminskontrakt i enlighet med punkt 6.5.16 gäller också om termindelen är lika med noll vid den tidpunkt då terminskontraktet identifieras som säkringsinstrument. I det fallet ska företaget redovisa eventuella förändringar i verkligt värde som kan hänföras till termindelen i övrigt totalresultat, trots att ackumulerade förändringar i verkligt värde som är hänförliga till termindelen under den sammanlagda perioden av säkringsförhållandet är noll. Om termindelen av ett terminskontrakt avser
- a) en transaktionsrelaterad säkrad post, skulle beloppet för termindelen i slutet av det säkringsförhållande som justerar den säkrade posten eller som omklassificeras till resultatet (se punkterna 6.5.15 b och 6.5.16) vara noll,
- b) en tidsrelaterad säkrad post, är det periodiseringsbelopp som hänförs till termindelen noll.
- B6.5.37 Redovisning av termindelen av terminskontrakt i enlighet med punkt 6.5.16 ska tillämpas endast i den mån som termindelen är hänförlig till den säkrade posten (anpassade terminsdelar). Termindelen av ett terminskontrakt är hänförlig till den säkrade posten om de kritiska villkoren för terminskontraktet (t.ex. det nominella beloppet, löptiden och underliggande) är anpassade till den säkrade posten. Om de kritiska villkoren för terminskontraktet och den säkrade posten inte är helt anpassade till varandra ska företaget fastställa den anpassade termindelen, dvs. hur mycket av den terminsdelen som inkluderas i terminskontraktet (faktisk terminsdelen) som avser den säkrade posten (och därför bör behandlas i enlighet med punkt 6.5.16). Ett företag fastställer den anpassade termindelen med hjälp av värdering av det terminskontrakt som skulle ha kritiska villkor som helt motsvarar den säkrade posten.
- B6.5.38 Om den faktiska termindelen och den anpassade termindelen skiljer sig åt ska företaget fastställa det belopp som ackumulerats i en separat komponent i eget kapital i enlighet med punkt 6.5.16 enligt följande:
- a) Om det absoluta beloppet för den faktiska termindelen är högre än den anpassade termindelen i början av säkringsförhållandet ska företaget
- i) fastställa det belopp som ackumulerats i en separat komponent i eget kapital på grundval av den anpassade termindelen, och

- ii) ta hänsyn till skillnader i förändringarna i verkligt värde mellan de två terminsdelarna i resultatet.
- b) Om det absoluta beloppet för den faktiska terminsdelen är lägre än den anpassade terminsdelen i början av säkringsförhållandet ska företaget fastställa det belopp som ackumulerats i en separat komponent i eget kapital med hänvisning till det lägre av den ackumulerade förändringen i verkligt värde av
- i) det absoluta beloppet för den faktiska terminsdelen, och
  - ii) det absoluta beloppet för den anpassade terminsdelen.

Eventuella rester av förändringen i verkligt värde för den faktiska terminsdelen ska redovisas i resultatet.

- B6.5.39 När ett företag avskiljer en valutabasisspread från ett finansiellt instrument och undantar den från identifieringen av det finansiella instrumentet som säkringsinstrumentet (se punkt 6.2.4 b) ska vägledningen i punkterna B6.5.34–B6.5.38 tillämpas på valutabasisspreaden på samma sätt som den tillämpas på terminsdelen av ett terminskontrakt.

### **Säkringar av en grupp av poster (avsnitt 6.6)**

#### *Säkring av en nettoposition*

#### Möjlighet för säkringsredovisning och identifiering av en nettoposition

- B6.6.1 En nettoposition är möjlig för säkringsredovisning endast om ett företag säkrar på nettobasis i riskhanterings-syfte. Huruvida ett företag säkrar på detta sätt är ett faktum (och inte bara ett påstående eller dokumentation). Ett företag kan därför inte tillämpa säkringsredovisning på nettobasis enbart för att uppnå ett särskilt utfall i redovisningen om detta inte skulle återspegla företagets riskhanteringsmetod. Säkringen av nettopositioner måste ingå i en fastställd riskhanteringsstrategi. Denna godkänns normalt av nyckelpersoner i ledande ställning i enlighet med IAS 24.
- B6.6.2 Exempelvis har företag A, vars funktionella valuta är den lokala valutan, ett bindande åtagande att betala 150000 UV för reklamkostnader under nio månader och ett bindande åtagande att sälja färdiga varor för 150000 UV under 15 månader. Företag A ingår ett derivat i utländsk valuta som regleras om nio månader under vilka det erhåller 100 UV och betalar 70 VE. Företag A har inga andra exponeringar mot UV. Företag A hanterar inte valutarisken på nettobasis. Därför kan företag A inte tillämpa säkringsredovisning i ett säkringsförhållande mellan derivatet i utländsk valuta och en nettoposition på 100 UV (bestående av 150000 UV för det bindande köpeåtagandet, dvs. reklamtjänster, och 149900 UV [av de 150000 UV] för företagets bindande försäljningsåtagande) under en niomånadersperiod.
- B6.6.3 Om företag A däremot skulle hantera valutarisken på nettobasis och inte ingick derivatet i utländsk valuta (eftersom det ökar dess valutariskexponering i stället för att minska den) skulle företaget vara i en naturligt säkrad position under nio månader. Denna säkrade position skulle vanligtvis inte återspeglas i de finansiella rapporterna eftersom transaktionerna redovisas under olika rapportperioder i framtiden. Nollnettopositionen skulle vara möjlig för säkringsredovisning endast om villkoren i punkt 6.6.6 är uppfyllda.

- B6.6.4 När en grupp av poster som utgör en nettoposition identifieras som en säkrad post ska ett företag identifiera den övergripande grupp av poster som omfattar de poster som kan utgöra nettopositionen. Ett företag får inte identifiera ett icke-specifikt abstrakt belopp för en nettoposition. Ett företag har exempelvis en grupp av bindande försäljningsåtaganden under nio månader på 100 UV och en grupp bindande köpåtaganden under 18 månader på 120 UV. Företaget kan inte identifiera ett abstrakt belopp för en nettoposition upp till 20 UV. I stället måste det identifiera ett bruttobelopp för inköp och ett bruttobelopp för försäljning som tillsammans ger upphov till den säkrade nettopositionen. Ett företag ska identifiera bruttopositioner som ger upphov till nettopositionen så att företaget kan uppfylla kraven för redovisning av kvalificerade säkringsförhållanden.

#### Tillämpning av säkringseffektivitetskraven på en säkring av en nettoposition

- B6.6.5 När ett företag fastställer huruvida säkringseffektivitetskraven i punkt 6.4.1 c är uppfyllda när det säkrar en nettoposition ska det beakta de förändringarna i värdet på posterna i nettopositionen som har en liknande verkan som säkringsinstrumentet i samband med förändringarna i säkringsinstrumentets verkliga värde. Ett företag har exempelvis en grupp av bindande försäljningsåtaganden under nio månader på 100 UV och en grupp bindande köpåtaganden under 18 månader på 120 UV. Det säkrar valutarisken för nettopositionen på 20 UV med ett terminsväxelavtal på 20 UV. När det fastställs om säkringseffektivitetskraven i punkt 6.4.1 c är uppfyllda ska företaget beakta förhållandet mellan

a) förändringar i verkligt värde på terminsväxelavtalet tillsammans med de valutariskrelaterade förändringarna i de bindande försäljningsåtagandenas värde, och

b) de valutarisksrelaterade förändringarna i de bindande köpåtagandenas värde.

- B6.6.6 På motsvarande sätt, om företaget i exemplet i punkt B6.6.5 hade en nollnettoposition skulle det beakta sambandet mellan valutariskrelaterade förändringar i värdet av företagets bindande försäljningsåtaganden och valutariskrelaterade förändringar i värdet av företagets bindande köpåtaganden vid bedömning av huruvida säkringseffektivitetskraven i punkt 6.4.1 c är uppfyllda.

#### Kassaflödessakringar som utgör en nettoposition

- B6.6.7 När ett företag säkrar en grupp av poster med riskpositioner som motverkar varandra (dvs. en nettoposition) beror berättigandet för säkringsredovisning på typen av säkring. Om säkringen är en säkring av verkligt värde kan nettopositionen vara möjlig som en säkrad post. Om säkringen däremot är en kassaflödessakring kan nettopositionen endast vara möjlig som en säkrad post om den är en säkring av valutarisk och identifieringen av den nettopositionen anger den rapportperiod under vilken de prognostiserade transaktionerna väntas påverka resultatet samt deras art och volym.

- B6.6.8 Ett företag har exempelvis en nettoposition som består av ett bottenkikt på 100 UV från försäljning och ett bottenkikt på 150 UV från inköp. Både försäljning och inköp är uttryckta i samma utländska valuta. För att i tillräcklig mån specificera identifieringen av den säkrade nettopositionen anger företaget i den ursprungliga dokumentationen av säkringsförhållandet att försäljningen kan vara av produkt A eller produkt B och inköp kan vara av maskintyp A, maskintyp B och råmaterial A. Företaget specificerar också transaktionsvolymerna för varje typ. Företaget dokumenterar att bottenkiktet av försäljning (100 UV) består av en prognostiserad försäljningsvolym av de första 70 UV av produkt A och de första 30 UV av produkt B. Om dessa försäljningsvolymerna väntas påverka resultatet under olika rapportperioder skulle företaget inkludera detta i dokumentationen, till exempel de första 70 UV från försäljning av produkt A som förväntas påverka resultatet under den första rapportperioden och de första 30 UV från försäljning av produkt B som förväntas påverka resultatet under den andra rapportperioden. Företaget dokumenterar även att bottenkiktet av inköp (150 UV) utgörs av inköp av de första 60 UV av maskintyp A, de första 40 UV av maskintyp B och de första 50 UV av råmaterial A. Om dessa inköpsvolymerna väntas påverka resultatet under olika rapportperioder skulle företaget i dokumentationen inkludera en uppdelning av inköpsvolymerna enligt de rapportperioder under vilka de väntas påverka resultatet (i likhet med hur företaget dokumenterar försäljningsvolymerna). Den prognostiserade transaktionen skulle exempelvis specificeras som

- a) de första 60 UV inköp av maskintyp A som väntas påverka resultatet från den tredje rapportperioden under de tio kommande rapportperioderna,
- b) de första 40 UV inköp av maskintyp B som väntas påverka resultatet från den fjärde rapportperioden under de 20 kommande rapportperioderna, och
- c) de första 50 UV inköp av råmaterial A som väntas erhållas under den tredje rapportperioden och säljas, dvs. påverka resultatet, under den och nästa rapportperiod.

En specificering av arten av de prognostiserade transaktionsvolymerna skulle omfatta aspekter såsom avskrivningsmönster för materiella anläggningstillgångar av samma slag om arten av dessa poster är sådan att avskrivningsmönstret kan variera beroende på hur företaget använder dessa poster. Om företaget exempelvis använder poster för maskintyp A i två olika produktionsprocesser som resulterar i linjär avskrivning över tio rapportperioder och en produktionsberoende metod skulle dess dokumentation av den prognostiserade inköpsvolymen av maskintyp A dela upp denna volym enligt vilket av dessa avskrivningsmönster som kommer att tillämpas.

B6.6.9 För en kassaflödessäkring av en nettosition ska de belopp som fastställts i enlighet med punkt 6.5.11 omfatta förändringar i värdet av posterna i den nettosition som har en liknande effekt som säkringsinstrumentet i samband med förändringar i verkligt värde på säkringsinstrumentet. Förändringarna i värdet av posterna i den nettosition som har en liknande effekt som säkringsinstrumentet redovisas först när de transaktioner som de avser redovisas, exempelvis när en prognostiserad försäljning tas upp som intäkter. Ett företag har exempelvis en grupp mycket sannolika prognostiserade försäljningar om nio månader för 100 UV och en grupp mycket sannolika prognostiserade inköp om 18 månader för 120 UV. Det säkrar valutarisken för nettositionen på 20 UV med ett terminsväxelavtal på 20 UV. Vid fastställandet av de belopp som redovisas i den reserv som härrör från kassaflödessäkring i enlighet med punkt 6.5.11 a–6.5.11 b jämför företaget

- a) förändringar i verkligt värde för valutaterminavtalet tillsammans med valutariskrelaterade förändringar i värdet av den mycket sannolika prognostiserade försäljningen med
- b) valutariskrelaterade förändringar i värdet av de mycket sannolika prognostiserade inköpen.

Företaget redovisar dock endast belopp som hänför sig till valutaterminavtalet till dess att de mycket sannolika prognostiserade försäljningstransaktionerna redovisas i de finansiella rapporterna då vinster eller förluster på de prognostiserade transaktionerna redovisas (dvs. förändringen i värde som är hänförlig till en förändring i växelkursen mellan identifieringen av säkringsförhållandet och redovisningen av intäkterna).

B6.6.10 Om företaget på motsvarande sätt i exemplet hade en nollnettosition skulle det jämföra de valutariskrelaterade förändringarna i värdet av den mycket sannolika prognostiserade försäljningen med de valutariskrelaterade förändringarna i värdet av de mycket sannolika prognostiserade inköpen. Dessa belopp redovisas dock endast när de tillhörande prognostiserade transaktionerna redovisas i de finansiella rapporterna.

*Skikt av grupper av poster som identifieras som en säkrad post*

B6.6.11 Av samma skäl som anges i punkt B6.3.19 kräver identifiering av skiktkomponenter i grupper av befintliga poster en specifik identifiering av det nominella beloppet för den grupp av poster från vilken den säkrade skiktkomponenten definieras.

- B6.6.12 Ett säkringsförhållande kan omfatta skikt från flera olika grupper av poster. Till exempel i en säkring av en nettoposition i en grupp av tillgångar och en grupp av skulder kan säkringsförhållandet, i kombination, omfatta en skiktkomponent i gruppen av tillgångar och en skiktkomponent i gruppen av skulder.

*Redovisning av säkringsinstruments vinster eller förluster*

- B6.6.13 Om poster är säkrade tillsammans som en grupp i en kassaflödessäkring kan de påverka olika poster i rapporten över resultat och övrigt totalresultat. Redovisningen av säkringsvinster eller -förluster i den rapporten beror på gruppen av poster.
- B6.6.14 Om gruppen av poster inte har några riskpositioner som motverkar varandra (exempelvis en grupp av valutakostnader som påverkar olika poster i rapporten över resultat och övrigt totalresultat som är säkrade mot valutarisk) ska det omklassificerade säkringsinstrumentets vinster eller förluster fördelas till de poster som påverkas av de säkrade posterna. Denna fördelning ska göras på ett systematiskt och rationellt sätt och ska inte leda till uppräknig av nettovinster eller -förluster till följd av ett enskilt säkringsinstrument.
- B6.6.15 Om gruppen av poster har riskpositioner som motverkar varandra (exempelvis en grupp försäljningar och kostnader uttryckta i utländsk valuta säkrade tillsammans mot en valutarisk) ska ett företag redovisa säkringsvinster eller -förluster i en separat post i rapporten över resultat och övrigt totalresultat. Ett exempel är en säkring av valutarisken för en nettoposition i valutaförsäljning på 100 UV och utgifter för valutakostnader på 80 UV med hjälp av ett terminsväxelavtal på 20 UV. Vinsten eller förlusten för det valutaterminsavtal som omklassificeras från den reserv som härrör från kassaflödessäkringen till resultatet (när nettopositionen påverkar resultatet) ska redovisas i en separat post från den säkrade försäljningen och säkrade kostnader. Om försäljningen sker under en tidigare period än kostnaderna värderas fortfarande försäljningsintäkterna enligt avistakursen i enlighet med IAS 21. Tillhörande säkringsvinst eller -förlust redovisas i en separat post så att resultatet återspeglar effekten av att säkra nettopositionen, med en motsvarande justering av den reserv som härrör från kassaflödessäkringen. När de säkrade kostnaderna påverkar resultatet under en senare period omklassificeras den säkringsvinst eller -förlust som tidigare redovisats i den reserv som härrör från kassaflödessäkringen på försäljningen till resultatet och redovisas som en separat post från sådana som inbegripes de säkrade kostnaderna, som värderas enligt avistakursen i enlighet med IAS 21.
- B6.6.16 För vissa typer av säkringar av verkligt värde är inte målet med säkringen i första hand att kvitta förändringar i verkligt värde för den säkrade posten, utan att ändra kassaflödena för den säkrade posten. Exempelvis kan ett företag säkra ränterisken för det verkliga värdet för ett skuldinstrument med fast ränta med en ränteswap. Företagets säkringsmål är att omvandla kassaflöden med fast ränta till kassaflöden med rörlig ränta. Detta mål återspeglas i redovisningen av säkringsförhållandet genom att öka den upplupna nettoräntan på ränteswappen i resultatet. När det gäller en säkring av en nettoposition (exempelvis en nettoposition av en tillgång med fast ränta och en skuld med fast ränta) måste denna upplupna nettoränta redovisas i en separat post i rapporten över resultat och övrigt totalresultat. Detta för att undvika den uppblåsning av ett enskilt instruments nettovinst eller nettoförlust i bruttobelopp som motsvarar varandra och redovisa dem separat i olika poster (t.ex. så undviks en uppblåsning av en erhållen nettoränta på en enskild ränteswap till bruttoräntointäkter och bruttoräntekostnader på detta sätt).

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER (KAPITEL 7)

**Övergångsbestämmelser (avsnitt 7.2)**

*Finansiella tillgångar som innehas för handel*

- B7.2.1 På den första tillämpningsdagen för denna standard måste ett företag fastställa huruvida målet med företagets affärsmodell för att hantera sina finansiella tillgångar uppfyller villkoret i punkt 4.1.2 a eller villkoret i punkt 4.1.2A a eller huruvida en finansiell tillgång är möjlig för valet i punkt 5.7.5. I det syftet ska ett företag fastställa huruvida de finansiella tillgångarna motsvarar definitionen på finansiella tillgångar som innehas för handel som om företaget hade förvärvat tillgångarna på den första tillämpningsdagen.

*Nedskrivning*

- B7.2.2 Vid övergången bör ett företag sträva efter att uppskatta kreditrisken vid det första redovisningstillfället genom att beakta alla rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser. Ett företag behöver inte utföra någon omfattande informationssökning för att, vid tidpunkten för övergången, bedöma om det har förekommit betydande ökning av kreditrisk sedan det första redovisningstillfället. Om ett företag inte kan göra denna bedömning utan onödiga kostnader eller insatser är punkt 7.2.20 tillämplig.
- B7.2.3 För att fastställa förlustreserven för finansiella instrument som ursprungligen redovisades (eller låneåtaganden eller finansiella garantiavtal som företaget blev avtalspart till) före den första tillämpningsdagen, både vid övergången och fram till dess att dessa poster tas bort från rapporten över finansiell ställning, ska företaget ta hänsyn till uppgifter som är relevanta för att fastställa eller uppskatta kreditrisken vid första redovisningstillfället. I syfte att bestämma eller uppskatta den ursprungliga kreditrisken kan ett företag beakta interna och externa uppgifter, inklusive portföljinformation, i enlighet med punkterna B5.5.1–B5.5.6.
- B7.2.4 Ett företag med få historiska uppgifter får använda uppgifter från interna rapporter och statistik (som kan ha uppkommit vid beslut om att lansera en ny produkt), uppgifter om liknande produkter eller en jämförelsegrupps historik för jämförbara finansiella instrument, om det är relevant.

## DEFINITIONER (BILAGA A)

**Derivat**

- BA.1 Typiska exempel på derivat omfattar standardiserade futures samt termins-, swap- och optionsavtal. Ett derivat har vanligen ett nominellt belopp, som är ett belopp i en valuta, ett antal aktier, ett antal enheter i vikt eller volym eller andra enheter som anges i avtalet. En innehavare eller utfärdare av ett derivat måste emellertid inte investera eller erhålla det nominella beloppet när avtalet ingås. Alternativt kan ett derivat kräva en fastställd betalning eller betalning av ett belopp som kan ändras (men inte proportionellt med en förändring i underliggande till följd av en framtida händelse som inte har koppling till ett nominellt belopp). Ett avtal kan exempelvis kräva en fastställd betalning om 1000 VE om sexmånaders Libor stiger med 100 räntepunkter. Ett sådant avtal är ett derivat även om ett nominellt belopp inte är angivet.
- BA.2 Definitionen av derivat i denna standard innefattar avtal som regleras brutto genom leverans av den underliggande posten (exempelvis ett terminskontrakt att köpa ett fastförräntat skuldinstrument). Ett företag kan ha ett avtal om att köpa eller sälja en icke-finansiell post som kan regleras netto med kontanter eller med något annat finansiellt instrument eller genom att byta finansiella instrument (exempelvis ett avtal att köpa eller sälja en råvara till ett fast pris vid en framtida tidpunkt). Ett sådant avtal faller under denna standards tillämpningsområde såvida det inte ingicks och fortsätter att innehåsa i syfte att leverera en icke-finansiell post i enlighet med företagets förväntade behov avseende förvärv, försäljning eller förbrukning. Standarden är dock tillämplig på sådana avtal för företagets förväntade inköps-, försäljnings- eller förbrukningsbehov om företaget gör en identifiering enligt punkt 2.5 (se punkterna 2.4–2.7).
- BA.3 En av de bestämmande egenskaperna för ett derivat är att det har en inledande nettoinvestering som är mindre än vad som skulle krävas för andra typer av avtal som skulle väntas reagera på ett liknande sätt på förändringar i marknadsfaktorer. Ett optionsavtal motsvarar definitionen eftersom premien är lägre än den investering som skulle krävas för att erhålla det underliggande finansiella instrument till vilket optionen är knuten. En valutaswap som kräver ett inledande byte av olika valutor med likvärdiga verkliga värden uppfyller definitionen eftersom den inledande nettoinvesteringen är noll.
- BA.4 Ett avistaköp eller en avistaförsäljning ger upphov till ett åtagande med fastställt pris mellan affärsdag och likviddag som uppfyller definitionen på ett derivat. På grund av åtagandets korta varaktighet redovisas det dock inte som ett derivat. I stället innehåller denna standard krav för särskild redovisning av sådana avistavtal (se punkterna 3.1.2 och B3.1.3–B3.1.6).



- BA.5 Definitionen av ett derivat hänvisar till icke-finansiella variabler som inte är specifika för någon avtalspart. Dessa innefattar ett index över jordbävningsförluster i ett visst område och ett index över temperaturer i en viss stad. Icke-finansiella variabler som är specifika för en avtalspart är bland annat huruvida en brand som skadar eller förstör en tillgång som tillhör en avtalspart inträffar eller inte inträffar. En förändring i en icke-finansiell tillgångs verkliga värde är specifik för ägaren om det verkliga värdet inte bara återspeglar förändringar i marknadspriset på sådana tillgångar (en finansiell variabel) utan även tillståndet hos den specifika icke-finansiella tillgången (en icke-finansiell variabel). Om exempelvis en garanti för restvärdet på en viss bil exponerar garanten för risk för förändring i bilens fysiska skick är förändringen i det restvärdet specifik för ägaren av den bilen.

#### **Finansiella tillgångar och skulder som innehas för handel**

- BA.6 Handel återspeglar i allmänhet aktiva och ofta återkommande köp och försäljningar och kategorin finansiella instrument som innehas för handel används i allmänhet i syfte att generera en vinst på grund av kortfristiga förändringar i priser eller handlares marginaler.
- BA.7 Finansiella skulder som innehas för handel innefattar
- a) derivat som inte redovisas som säkringsinstrument,
  - b) förpliktelser att leverera finansiella tillgångar som lånats ut i en blankningsaffär (det vill säga av ett företag som säljer finansiella tillgångar som det har lånat och inte ännu äger),
  - c) finansiella skulder som uppkommer där avsikten är att återköpa dem på kort sikt (exempelvis ett noterat skuldinstrument som emittenten kan köpa tillbaka inom en nära framtid beroende på förändringarna i dess verkliga värde), och
  - d) finansiella skulder som ingår i en portfölj med identifierade finansiella instrument som förvaltas tillsammans och för vilka det finns bevis för ett nyligt mönster av kortfristiga realiseringar av vinst.
- BA.8 Det faktum att en skuld används för att finansiera handelsverksamhet innebär inte i sig att denna skuld innehas för handel.

## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD (IFRS) 10

**Koncernredovisning**

## SYFTE

- 1 Syftet med denna standard är att fastställa principer för att upprätta och utforma koncernredovisning när ett företag har bestämmande inflytande över ett eller flera andra företag.

**Uppfylla syftet**

- 2 För att uppfylla syftet i punkt 1
  - a) ålägger denna standard det företag (*moderföretaget*) som har bestämmande inflytande över ett eller flera andra företag (*dotterföretag*) att upprätta koncernredovisning,
  - b) definierar denna standard principen om *bestämmande inflytande*, och fastställer att bestämmande inflytande ska utgöra grunden för koncernredovisningen,
  - c) anger denna standard hur principen om bestämmande inflytande ska tillämpas för att identifiera huruvida en investerare har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt och därför måste upprätta en koncernredovisning som innefattar investeringsobjektet,
  - d) anger denna standard vilka redovisningskrav som utformningen av koncernredovisningar omfattas av, och
  - e) definierar denna standard ett investemntföretag och fastställer ett undantag från att ta upp vissa av dess dotterföretag i koncernredovisningen.
- 3 Denna standard omfattar inte redovisningskrav avseende rörelseförvärv och deras inverkan på koncernredovisningen, inklusive goodwill som uppkommer vid ett rörelseförvärv (se IFRS 3 *Rörelseförvärv*).

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 4 Ett moderföretag ska upprätta koncernredovisning. Denna standard gäller alla företag, med följande undantag:
  - a) Ett moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning om
    - i) moderföretaget självt är ett helägt dotterföretag eller ett delägt dotterföretag till ett annat företag och om dess övriga ägare, inklusive dem som annars saknar rösträtt, har informerats om, och har inte något att invända mot, att moderföretaget inte upprättar koncernredovisning,
    - ii) moderföretagets skuldebrev eller egetkapitalinstrument inte är föremål för handel på en offentlig marknad (en inhemsk eller utländsk fondbörs eller på en OTC-marknad, inklusive lokala och regionala marknader),
    - iii) moderföretaget inte har ingivit, och inte är i färd med att inge, sina finansiella rapporter till en värdepappersövervakande myndighet eller annan tillsynsmyndighet i syfte att emittera värdepapper, oavsett slag, på en offentlig marknad, och
    - iv) dess yttersta eller ett mellanvarande moderföretag upprättar finansiella rapporter som är tillgängliga för allmänheten och som uppfyller kraven i IFRS, i vilka dotterföretag konsolideras eller värderas till verkligt värde via resultatet i enlighet med denna IFRS-standard.
  - b) [utgår].
  - c) [utgår].

- 4A Denna IFRS är inte tillämplig på planer för ersättningar efter avslutad anställning eller andra långsiktiga förmånsbestämda planer för vilka IAS 19 *Ersättningar till anställda* är tillämplig.

- 4B Ett moderföretag som är ett investmentföretag ska inte upprätta koncernredovisning om det, i enlighet med punkt 31 i denna IFRS, är skyldigt att värdera alla sina dotterföretag till verkligt värde via resultatet.

#### BESTÄMMANDE INFLYTANDE

- 5 **Oavsett på vilket sätt en investerare är engagerad i ett företag (investeringsobjektet), ska investeraren fastställa huruvida den är ett moderföretag genom att göra en bedömning av huruvida den har bestämmande inflytande över investeringsobjektet.**
- 6 **En investerare har bestämmande inflytande över investeringsobjektet när den är exponerad för eller har rätt till rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet och kan påverka avkastningen med hjälp av sitt inflytande över investeringsobjektet.**
- 7 **En investerare har följaktligen endast bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt om investeraren**
- a) **har inflytande över investeringsobjektet (se punkterna 10–14),**
  - b) **exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet (se punkterna 15 och 16), och**
  - c) **kan använda sitt inflytande över investeringsobjektet för att påverka sin avkastning (se punkterna 17 och 18).**
- 8 En investerare ska ta hänsyn till samtliga fakta och omständigheter vid sin bedömning av huruvida den har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt. Investeraren ska göra en ny bedömning av huruvida bestämmande inflytande föreligger om fakta och omständigheter indikerar att en eller flera av de faktorer som anges i punkt 7 har ändrats (se punkterna B80–B85).
- 9 Två eller fler investerare har tillsammans bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt när de måste agera tillsammans för att styra den relevanta aktiviteten. Eftersom inte någon av investerarna i detta fall kan styra verksamheten utan att samarbeta med andra, har inte någon enskild investerare bestämmande inflytande över investeringsobjektet. Varje investerare ska redovisa sina andelar i investeringsobjektet i enlighet med relevant IFRS, exempelvis IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*, IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures* eller IFRS 9 *Finansiella instrument*.

#### Inflytande

- 10 En investerare har inflytande över ett investeringsobjekt när investeraren har befintliga rättigheter som ger den nuvarande förmågan att styra *relevanta aktiviteter*, dvs. de aktiviteten som i betydande utsträckning påverkar investeringsobjektets avkastning.
- 11 Inflytande kommer av rättigheter. Ibland är det enkelt att slå fast att inflytande föreligger, exempelvis när inflytandet över ett investeringsobjekt direkt och enbart grundas på den rösträtt som innehav av egetkapitalinstrument som aktier ger och inflytandet kan bedömas utifrån de rösträtter som aktieinnehavet ger upphov till. I andra fall kan det vara svårare att slå fast att inflytande föreligger och det kan vara nödvändigt att ta hänsyn till fler än en faktor, exempelvis när inflytandet härrör från en eller flera avtalsenliga åtaganden.
- 12 En investerare som har den nuvarande förmågan att styra den relevanta aktiviteten har inflytande även om rätten att styra verksamheten ännu inte har utövats. Bevis på att investeraren har styrt den relevanta aktiviteten kan bidra till att fastställa att investeraren har inflytande, men ett sådant bevis är inte i sig självt tillräckligt för att fastställa att en investerare har inflytande över ett investeringsobjekt.
- 13 Om två eller fler investerare var och en har befintliga rättigheter som ger dem möjlighet att ensidigt styra olika relevanta aktiviteter är det investeraren som har den nuvarande förmågan att styra den aktivitet som har störst påverkan på investeringsobjektets avkastning som har inflytande över investeringsobjektet.

- 14 En investerare kan ha inflytande över ett investeringsobjekt även om andra företag har befintliga rättigheter som gör att de har den nuvarande förmågan att styra de relevanta aktiviteterna, exempelvis om ett annat företag har ett *betydande inflytande*. Ett företag som endast har vetorätt har emellertid inte något inflytande över ett investeringsobjekt (se punkterna B26–B28), och har följaktligen inte bestämmande inflytande över investeringsobjektet.

#### **Avkastning**

- 15 En investerare exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet när avkastningen från dennes engagemang kan variera till följd av investeringsobjektets resultat. Investerarens avkastning kan vara enbart positiv, enbart negativ eller både positiv och negativ.
- 16 Även om endast en investerare kan ha bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt kan mer än en part ta del av avkastningen från ett investeringsobjekt. Exempelvis kan ägare med innehav utan bestämmande inflytande ta del av ett investeringsobjekts vinst och utdelning.

#### **Koppling mellan inflytande och avkastning**

- 17 En investerare har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt om investeraren inte bara har inflytande över investeringsobjektet och exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet, utan även har möjlighet att utöva sitt inflytande för att påverka avkastningen från sitt engagemang i investeringsobjektet.
- 18 En investerare med beslutsbefogenheter ska således avgöra om den är huvudman eller ombud. En investerare som är ombud enligt punkterna B58–B72 har inte bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt när den utövar beslutsbefogenheter som har delegerats till den.

#### **REDOVISNINGSKRAV**

#### **19 Ett moderföretag ska utforma koncernredovisning med hjälp av enhetliga redovisningsprinciper för likvärdiga transaktioner och andra händelser vid liknande omständigheter.**

- 20 Koncernredovisning avseende ett investeringsobjekt ska inledas från och med det datum investeraren får bestämmande inflytande över investeringsobjektet och avslutas när investeraren förlorar bestämmande inflytande över investeringsobjektet.
- 21 I punkterna B86–B93 ges vägledning om hur koncernredovisningen ska utformas.

#### **Innehav utan bestämmande inflytande**

- 22 Ett moderföretag ska redovisa innehav utan bestämmande inflytande i koncernens rapport över finansiell ställning i eget kapital, skilt från eget kapital för moderföretagets ägare.
- 23 Förändringar av ett moderföretags ägarintresse i ett dotterföretag som inte leder till förlust av moderföretagets bestämmande inflytande över dotterföretaget redovisas som egetkapitaltransaktioner (dvs. transaktioner med ägare i deras egenskap av ägare).
- 24 I punkterna B94–B96 ges vägledning om redovisning av innehav utan bestämmande inflytande i koncernredovisningar.

#### **Förlust av bestämmande inflytande**

- 25 Om ett moderföretag förlorar bestämmande inflytande över ett dotterföretag ska moderföretaget
- ta bort de redovisade värdena för det tidigare dotterföretagets tillgångar och skulder från koncernens rapport över finansiell ställning,
  - redovisa det verkliga värdet för varje kvarvarande innehav i det tidigare dotterföretaget när det bestämmande inflytandet upphör och därefter redovisa det och eventuella fordringar på eller skulder till det tidigare dotterföretaget i enlighet med relevant IFRS. Detta verkliga värde ska betraktas som det verkliga värdet vid det första redovisningstillfället för en finansiell tillgång enligt IFRS 9, eller, i tillämpliga fall, anskaffningsvärdet vid det första redovisningstillfället vid innehav i ett intresseföretag eller joint venture,

- c) redovisa vinsten eller förlusten kopplad till den förlust av bestämmande inflytande som kan hänföras till det tidigare innehavet av bestämmande inflytande.

26 I punkterna B97–B99 ges vägledning om redovisning av förlust av bestämmande inflytande.

FASTSTÄLLANDE AV HURUVIDA ETT FÖRETAG ÄR ETT INVESTMENTFÖRETAG

**27 Ett moderföretag ska fastställa huruvida det är ett investmentföretag. Ett investmentföretag är ett företag som**

- a) **erhåller medel från en eller flera investerare i syfte att förse dessa investerare med investeringsförvaltningstjänster,**
- b) **förbinder sig gentemot sina investerare att verksamhetens syfte är att investera medel för att uppnå avkastning uteslutande genom kapitaltillväxt och/eller investeringsintäkter, och**
- c) **mäter och utvärderar avkastningen på i stort sett alla sina investeringar baserat på verkligt värde.**

**Punkterna B85A–B85M innehåller vägledning vid tillämpning.**

28 Vid en bedömning av om företaget uppfyller definitionen i punkt 27 ska hänsyn tas till huruvida det har följande egenskaper som är typiska för ett investmentföretag:

- a) Det har mer än en investering (se punkterna B85O–B85P).
- b) Det har mer än en investerare (se punkterna B85Q–B85S).
- c) Det har investerare som inte är närstående till företaget (se punkterna B85T–B85U).
- d) Det har ägarintressen i form av aktier eller liknande innehav (se punkterna B85V–B85W).

Om någon av dessa typiska egenskaper saknas innebär inte det nödvändigtvis att företaget inte kan klassas som investmentföretag. Ett investmentföretag som inte uppvisar alla dessa typiska egenskaper ska lämna ytterligare upplysningar enligt punkt 9A i IFRS 12 *Upplysningar om intressen i andra företag*.

29 Om fakta och omständigheter indikerar att det finns ändringar i en eller flera av de tre delar som utgör definitionen av ett investmentföretag, enligt punkt 27, eller de typiska egenskaperna för ett investmentföretag, enligt punkt 28, ska moderföretaget omvärdera huruvida det är ett investmentföretag.

30 Ett moderföretag som antingen upphör att vara ett investmentföretag eller blir ett investmentföretag ska redovisa statusändringen från och med dagen för statusändringen (se punkterna B100–B101).

INVESTMENTFÖRETAG: UNDANTAG FRÅN KONSOLIDERING

**31 Om inte annat följer av punkt 32 ska ett investmentföretag varken ta upp sina dotterföretag i koncernredovisningen eller tillämpa IFRS 3 när det erhåller ett bestämmande inflytande över ett annat företag. I stället ska investmentföretaget värdera innehav i ett dotterföretag till dess verkliga värde via resultatet i enlighet med IFRS 9<sup>(55)</sup>.**

<sup>(55)</sup> Från punkt C7 i IFRS 10 *Koncernredovisning*: "Om ett företag tillämpar denna standard men ännu inte tillämpar IFRS 9 ska alla hänvisningar i denna standard till IFRS 9 behandlas som hänvisningar till IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*."

- 32 Oaktat kraven i punkt 31 ska ett investmentföretag, om det har ett dotterföretag som inte självt är ett investmentföretag och vars huvudsakliga syfte och verksamhet är att tillhandahålla tjänster med anknytning till investmentföretagets investeringsverksamhet (se punkterna B85C–B85E), ta in det dotterföretaget i koncernredovisningen i enlighet med punkterna 19–26 i denna IFRS och tillämpa kraven i IFRS 3 på förvärvet av ett sådant dotterföretag.
- 33 Ett moderföretag till ett investmentföretag ska ta in alla företag som det har bestämmande inflytande över i koncernredovisningen, inbegripet företag som det har bestämmande inflytande över genom ett dotterföretag som är ett investmentföretag, såvida inte moderföretaget själv är ett investmentföretag.

## Bilaga A

## Definitioner

Denna bilaga är en del av standarden.

<b>koncernredovisning</b>	Redovisning för en <b>koncern</b> där <b>moderföretagets</b> och dess <b>dotterföretags</b> tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter, kostnader och kassaflöden redovisas som en enda ekonomisk enhet.
<b>bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt</b>	En investerare har bestämmande inflytande över investeringsobjektet när investeraren är exponerad för eller har rätt till rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet och kan påverka avkastningen med hjälp av sitt inflytande över investeringsobjektet.
<b>beslutsfattare</b>	Ett företag med beslutsbefogenheter som antingen är huvudman eller ombud för andra företag.
<b>koncern</b>	Ett <b>moderföretag</b> och dess <b>dotterföretag</b> .
<b>investmentföretag</b>	Ett företag som <ol style="list-style-type: none"><li>erhåller medel från en eller flera investerare i syfte att förse dessa investerare med investeringsförvaltningstjänster,</li><li>förbinder sig gentemot sina investerare att verksamhetens syfte är att investera medel för att uppnå avkastning uteslutande genom kapitaltillväxt och/eller investeringsintäkter, och</li><li>mäter och utvärderar avkastningen på i stort sett alla sina investeringar baserat på verkligt värde.</li></ol>
<b>innehav utan bestämmande inflytande</b>	Aktier i ett <b>dotterföretag</b> som inte, direkt eller indirekt, kan hänföras till ett <b>moderföretag</b> .
<b>moderföretag</b>	Ett företag som har <b>bestämmande inflytande</b> över ett eller flera företag.
<b>inflytande</b>	Befintliga rättigheter som ger den nuvarande möjligheten att styra <b>relevanta aktiviteter</b> .
<b>vetorätt</b>	En rätt som har utformats för att skydda innehavaren av denna rätt utan att denna part ges inflytande över det företag som vetorätten avser.
<b>relevanta aktiviteter</b>	Inom IFRS avses med relevanta aktiviteter de av investeringsobjektets aktiviteter som i betydande utsträckning påverkar investeringsobjektets avkastning.
<b>avsättningsrätt</b>	Rätt att frånta beslutsfattaren dennes rätt att fatta beslut.
<b>dotterföretag</b>	Ett företag som ett annat företag har bestämmande inflytande över.

Följande begrepp definieras i IFRS 11, IFRS 12 *Upplýsingar om intressen i andra företag*, IAS 28 (enligt ändring 2011) eller IAS 24 *Upplýsingar om närstående* och används i denna IFRS med de innebörder som anges i dessa IFRS:

- intresseföretag
- intresse i ett annat företag
- joint venture
- nyckelpersoner i ledande ställning
- närstående part
- betydande inflytande.



*Bilaga B***Vägledning vid tillämpning**

*Denna bilaga är en del av standarden. I denna vägledning förklaras tillämpningen av punkterna 1–33. Vägledningen har samma ställning som övriga delar av standarden.*

- B1 Exempelen i bilagan beskriver hypotetiska situationer. Även om vissa aspekter i exemplen kan förekomma i faktiska situationer måste samtliga fakta och omständigheter i en viss situation bedömas vid tillämpningen av IFRS 10.

**BEDÖMNING AV BESTÄMMANDE INFLYTANDE**

- B2 För att fastställa om en investerare har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt ska investeraren bedöma om följande villkor är uppfyllda:

- a) Investeraren har inflytande över investeringsobjektet,
- b) exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet, och
- c) kan använda sitt inflytande över investeringsobjektet för att påverka storleken på sin avkastning.

- B3 Följande faktorer kan underlätta denna bedömning:

- a) investeringsobjektets syfte och utformning (se punkterna B5–B8),
- b) vad de relevanta aktiviteterna är och hur beslut om dessa aktiviteter fattas (se punkterna B11–B13),
- c) huruvida investerarens rättigheter ger investeraren den nuvarande förmågan att styra de relevanta aktiviteterna (se punkterna B14–B54),
- d) huruvida investeraren exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet (se punkterna B55–B57), och
- e) huruvida investeraren har möjlighet att använda sitt inflytande över investeringsobjektet för att påverka storleken på sin avkastning (se punkterna B58–B72).

- B4 Vid bedömningen av bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt ska investeraren ta hänsyn till sitt förhållande till andra parter (se punkterna B73–B75).

**Ett investeringsobjekts syfte och utformning**

- B5 Vid bedömningen av bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt ska investeraren beakta investeringsobjektets syfte och utformning för att identifiera vad som är relevanta aktiviteter, hur beslut om de relevanta aktiviteterna fattas, vem som har den nuvarande förmågan att styra dessa aktiviteter och vem som erhåller avkastning från dessa verksamheter.

- B6 När ett investeringsobjekts syfte och utformning beaktas kan det visa sig att ett företag har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt genom egetkapitalinstrument som ger innehavaren röstberättigade aktier i förhållande till detta innehav, exempelvis stamaktier i investeringsobjektet. I avsaknad av andra överenskomelser som förändrar beslutsfattandet inriktas bedömningen av bestämmande inflytande i detta fall på vilken part, om någon, som har de röstberättigade aktier som krävs för att fastställa investeringsobjektets operativa och finansiella strategier (se punkterna B34–B50). I det enklaste fallet är det den investerare som innehar en majoritet av de röstberättigade aktierna som, i avsaknad av andra faktorer, har bestämmande inflytande över investeringsobjektet.

- B7 För att i mer komplicerade fall avgöra huruvida en investerare har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt kan det vara nödvändigt att beakta vissa av de övriga faktorerna i punkt B3.
- B8 Ett investeringsobjekt kan vara utformat så att de röstberättigade aktierna inte utgör den dominerande faktorn för att avgöra vem som har bestämmande inflytande över investeringsobjektet, som när de röstberättigade aktierna endast avser administrativa uppgifter och de relevanta aktiviteterna styrs utifrån avtalsenliga åtaganden. I så fall ska en investerares bedömning av investeringsobjektets syfte och utformning även innefatta en bedömning av de risker som investeringsobjektet utformades att exponeras för, de risker det utformades för att överföra på de parter som är engagerade i investeringsobjektet och huruvida investeraren exponeras för vissa av eller alla dessa risker. Bedömningen av riskerna innefattar inte bara nedåtrisker utan även potentiella vinstmöjligheter.

### **Inflytande**

- B9 För att ha inflytande över ett investeringsobjekt måste en investerare ha befintliga rättigheter som ger investeraren den nuvarande förmågan att styra de relevanta aktiviteterna. Vid bedömningen av inflytande ska endast materiella rättigheter och rättigheter som inte är vetorätter beaktas (se punkterna B22–B28).
- B10 Fastställandet av huruvida en investerare har inflytande över ett investeringsobjekt beror på den relevanta aktiviteten, hur beslut om den relevanta aktiviteten fattas och de rättigheter investeraren och andra parter har i förhållande till investeringsobjektet.

#### *Relevanta aktiviteter och möjlighet att styra relevanta aktiviteter*

- B11 För många investeringsobjekt påverkas deras avkastning i betydande utsträckning av olika löpande verksamheter och finansieringsverksamheter. Exempel på aktiviteter som, beroende på omständigheterna, kan utgöra en relevant aktivitet inkluderar, men begränsas inte till, följande aktiviteter:
- a) Försäljning och inköp av varor och tjänster.
  - b) Förvaltning av finansiella tillgångar under deras löptid (inklusive om förpliktelserna inte uppfyllts).
  - c) Val, förvärv och avyttring av tillgångar.
  - d) Forskning och utveckling av nya produkter eller processer.
  - e) Fastställande av en finansieringsstruktur eller erhållande av finansiering.
- B12 Exempel på beslut om relevanta aktiviteter innefattar, men begränsas inte till,
- a) investeringsobjektets operativa beslut och kapitalbeslut, inklusive budgetbeslut, och
  - b) beslut om tillsättning av och ersättning till ett investeringsobjekts nyckelpersoner i ledande ställning eller tjänsteleverantörer och beslut om att avsluta dessa personers tjänster eller anställning.
- B13 I vissa situationer kan aktiviteter både före och efter en viss uppsättning omständigheter eller händelser betraktas som relevanta aktiviteter. Om två eller flera investerare har den nuvarande förmågan att styra de relevanta aktiviteterna och dessa aktiviteter bedrivs vid olika tillfällen, ska investerarna avgöra vilken investerare som har möjlighet att styra den aktivitet som har störst påverkan på avkastningen i enlighet med hur samtliga beslutsbefogenheter behandlas (se punkt 13). Investerarna ska ompröva denna bedömning om relevanta fakta eller omständigheter ändras.

**Exempel 1**

Två investerare bildar ett investeringsobjekt för att utveckla och saluföra en läkemedelsprodukt. En investerare ansvarar för att utveckla läkemedelsprodukten och få den godkänd av relevanta tillsynsmyndigheter – det ansvaret innebär att investeraren själv har möjlighet att fatta alla beslut som rör utvecklingen av produkten och att få den godkänd. När tillsynsmyndigheten har godkänt produkten kommer den andra investeraren att tillverka och saluföra den. Denna investerare har själv möjlighet att fatta alla beslut om tillverkningen och saluföringen av produkten. Om samtliga aktiviteter – såväl utveckling och godkännande av produkten som tillverkning och saluföring av produkten – är relevanta aktiviteter är varje investerare tvungen att avgöra om den kan styra de aktiviteter som har den största inverkan på investeringsobjektets avkastning. Varje investerare är följaktligen tvungen att avgöra huruvida det är utvecklingen och godkännandet eller tillverkningen och saluföringen av läkemedelsprodukten som har störst inverkan på investeringsobjektets avkastning och huruvida investeraren har möjlighet att styra verksamheten. För att avgöra vilken investerare som har inflytande ska investerarna beakta

- a) investeringsobjektets syfte och utformning,
- b) de faktorer som avgör investeringsobjektets vinstmarginal, intäkter och värde samt läkemedelsproduktens värde,
- c) den inverkan på investeringsobjektets avkastning som härrör från varje investerares beslutsbefogenheter med beaktande av faktorerna i led b, och
- d) investerarnas exponering för variationer i avkastning.

I just detta exempel skulle investerarna även beakta

- e) osäkerheten avseende, och den insats som krävs för att få, godkännande (med beaktande av hur framgångsrik investeraren tidigare har varit när det gäller att utveckla läkemedelsprodukter och få dessa godkända), och
- f) vilken investerare som har inflytande över läkemedelsprodukten när utvecklingsfasen väl har avslutats.

**Exempel 2**

Ett investeringsinstrument (investeringsobjektet) inrättas och finansieras med hjälp av ett räntebärande instrument som innehåses av en investerare (skuldinvesterare) och egetkapitalinstrument som innehåses av ett antal övriga investerare. Aktietranchen är utformad för att absorbera de första förlusterna och ta emot eventuell residualavkastning från investeringsobjektet. En av aktieinvesterarna innehar 30 procent av aktierna och är samtidigt kapitalförvaltare. Investeringsobjektet använder sina intäkter till att köpa en portfölj med finansiella tillgångar som exponerar investeringsobjektet för den kreditrisk som är kopplad till eventuell inställda betalningar av amorteringar och ränta på tillgångarna. Transaktionen marknadsförs till skuldinvesteraren som en investering med minimal exponering för de kreditrisker som är kopplade till eventuella fallissemang, på grund av dessa tillgångars karaktär och eftersom aktietranchen är utformad för att absorbera investeringsobjektets första förluster. Investeringsobjektets avkastning påverkas i betydande utsträckning av hur investeringsobjektets portfölj förvaltas, vilket innefattar beslut om val, förvärv och avyttring av tillgångarna inom ramen för riktlinjerna för portföljen och förvaltningen vid eventuella fallissemang för portföljtillgångar. Alla dessa aktiviteter förvaltas av kapitalförvaltaren till dess att fallissemangen når en viss storlek av portföljens värde (dvs. när portföljens värde är sådant att investeringsobjektets aktietranch har använts). Därefter förvaltar en tredje part i form av en fondförvaltare tillgångarna i enlighet med skuldinvesterarens instruktioner. Förvaltningen av investeringsobjektets portfölj utgör investeringsobjektets relevanta verksamhet. Kapitalförvaltaren kan styra den relevanta aktiviteten till dess att de fallerade tillgångarna når den specificerade andelen av portföljens värde. Skuldinvesteraren kan styra den relevanta aktiviteten när värdet på de fallerade tillgångarna har överstigit den specificerade andelen av portföljens värde. Kapitalförvaltaren och skuldinvesteraren måste var för sig avgöra huruvida de kan styra den verksamhet som har störst inverkan på investeringsobjektets avkastning, inklusive beakta investeringsobjektets syfte och utformning och respektive parts exponering för variationer i avkastning.

*Rättigheter som ger en investerare inflytande över ett investeringsobjekt*

- B14 Inflytande kommer av rättigheter. För att ha inflytande över ett investeringsobjekt måste en investerare ha befintliga rättigheter som ger investeraren nuvarande möjlighet att styra den relevanta aktiviteten. De rättigheter som kan ge en investerare inflytande kan skilja sig åt mellan investeringsobjekt.
- B15 Exempel på rättigheter som, antingen enskilt eller tillsammans, kan ge en investerare inflytande innefattar, men är inte begränsade till
- a) rättigheter i form av röstberättigade aktier (eller potentiella röstberättigade aktier) i ett investeringsobjekt (se punkterna B34–B50),
  - b) rätt att tillsätta, omplacera eller avsätta nyckelpersoner i ledande ställning som har möjlighet att styra den relevanta aktiviteten,
  - c) rätt att besluta att ett annat företag ska, eller inte längre ska, styra den relevanta aktiviteten,
  - d) rätt att ge investeringsobjektet instruktioner att ingå, eller lägga in sitt veto mot alla ändringar av, transaktioner till förmån för investeraren, och
  - e) andra rättigheter (som den rätt att fatta beslut som anges i förvaltningsavtal) som ger innehavaren möjlighet att styra den relevanta aktiviteten.
- B16 När ett investeringsobjekt bedriver en rad olika former av löpande verksamheter och finansieringsverksamheter som i betydande utsträckning påverkar investeringsobjektets avkastning, och när det kontinuerligt krävs betydande beslut avseende dessa aktiviteter, är det i allmänhet röstberättigade aktier eller liknande rättigheter som ger en investerare inflytande, antingen ensam eller tillsammans med andra överenskommelser.
- B17 När röstberättigade aktier inte i betydande utsträckning kan påverka ett investeringsobjekts avkastning, som när röstberättigade aktier endast avser administrativa uppgifter och avtalsenliga åtaganden avgör vem som styr den relevanta aktiviteten, är investeraren tvungen att bedöma dessa avtalsenliga åtaganden för att avgöra huruvida den har tillräckliga rättigheter för att ge den inflytande över investeringsobjektet. För att avgöra huruvida investeraren har tillräckliga rättigheter för att ge den inflytande över investeringsobjektet ska investeraren beakta investeringsobjektets syfte och utformning (se punkterna B5–B8) och kraven i punkterna B51–B54 och punkterna B18–B20.
- B18 Under vissa omständigheter kan det vara svårt att avgöra om en investerare har tillräckliga rättigheter för att ge den inflytande över ett investeringsobjekt. För att underlätta bedömningen kan investeraren i sådana fall göra en bedömning av vad som styrker att den har praktisk möjlighet att på egen hand leda de relevanta aktiviteterna. De faktorer som ska beaktas innefattar, men är inte begränsade till, följande faktorer, vilka, beaktade tillsammans med investerarens rättigheter och indikatorerna i punkterna B19 och B20, kan styrka att investerarens rättigheter är tillräckliga för att ge den inflytande över investeringsobjektet:
- a) Investeraren kan, utan att denna rätt är reglerad i avtal, tillsätta eller godkänna de av investeringsobjektets nyckelpersoner i ledande ställning som har möjlighet att styra den relevanta aktiviteten.
  - b) Investeraren kan, utan att denna rätt är reglerad i avtal, ge investeringsobjektet instruktioner att ingå, eller kan lägga in sitt veto mot varje ändring av, betydande transaktioner till förmån för investeraren.
  - c) Investeraren kan dominera antingen nomineringsprocessen för att utse ledamöter i investeringsobjektets ledningsorgan eller erhålla fullmakter från andra innehavare av röstberättigade aktier.
  - d) Investeringsobjektets nyckelpersoner i ledande ställning är närstående parter till investeraren (exempelvis om investeringsobjektets verkställande direktör och investerarens verkställande direktör är samma person).
  - e) En majoritet i investeringsobjektets ledningsorgan utgörs av närstående parter till investeraren.

- B19 Ibland förekommer indikationer på att investeraren har ett särskilt förhållande till investeringsobjektet vilket tyder på att investeraren har mer än ett passivt innehav i investeringsobjektet. Förekomsten av en enskild indikator, eller en viss kombination av indikatorer, innebär inte nödvändigtvis att kriteriet om inflytande har uppfyllts. Att investeraren har mer än ett passivt innehav i investeringsobjektet kan emellertid tyda på att investeraren har andra närstående rättigheter som är tillräckliga för att ge den inflytande eller som kan styrka ett befintligt inflytande över investeringsobjektet. Till exempel tyder följande på att investeraren har mer än ett passivt innehav i investeringsobjektet och som, i kombination med andra rättigheter, kan tyda på inflytande:
- a) De av investeringsobjektets nyckelpersoner i ledande ställning som har möjlighet att styra den relevanta aktiviteten är eller har varit anställda av investeraren.
  - b) Investeringsobjektets operativa verksamhet är beroende av investeraren, som i följande exempel:
    - i) Investeringsobjektet är beroende av investerarens finansiering för en betydande del av sin operativa verksamhet.
    - ii) Investeraren garanterar en betydande del av investeringsobjektets förpliktelser.
    - iii) Investeringsobjektet är beroende av investeraren för kritiska tjänster, teknik, leveranser eller råvaror.
    - iv) Investeraren kontrollerar tillgångar som licenser eller varumärken som är kritiska för investeringsobjektets operativa verksamhet.
    - v) Investeringsobjektet är beroende av investeraren för nyckelpersoner i ledande ställning, som när investerarens personal har specialkunskaper om investeringsobjektets operativa verksamhet.
  - c) En betydande del av investeringsobjektets verksamhet antingen involverar investeraren eller bedrivs på investerarens vägnar.
  - d) Investerarens exponering för, eller rätt till, avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet är oproportionerligt stort i förhållande till dess andel röstberättigade aktier eller andra liknande rättigheter. Det kan exempelvis finnas situationer där en investerare har rätt till, eller exponeras för, mer än halva avkastningen från investeringsobjektet men innehar färre än hälften av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet.
- B20 Ju större en investerarens exponering för, eller rätt till, variationer i avkastning från sitt engagemang i ett investeringsobjekt, desto större incitament har investeraren att förvärva tillräckliga rättigheter för att ge den inflytande. En stor exponering för variationer i avkastning är därför ett tecken på att investeraren kan ha inflytande. Omfattningen av investerarens exponering är emellertid inte i sig avgörande för huruvida en investerare har inflytande över ett investeringsobjekt.
- B21 När faktorerna i punkt B18 och indikatorerna i punkterna B19 och B20 vägs samman med investerarens rättigheter ska större vikt fästas vid de bevis på inflytande som anges i punkt B18.

### **Materiella rättigheter**

- B22 En investerare som bedömer huruvida den har inflytande ska enbart beakta materiella rättigheter som avser ett investeringsobjekt (som investeraren eller andra innehar). För att en rättighet ska vara materiell måste det vara praktiskt möjligt för innehavaren att utöva rättigheten.
- B23 För att avgöra om en rättighet är materiell måste samtliga fakta och omständigheter bedömas. De faktorer som ska beaktas innefattar, men är inte begränsade till, följande:
- a) Huruvida det finns några hinder (ekonomiska hinder eller andra hinder) som hindrar innehavaren (eller innehavarna) från att utöva rättigheterna. Exempel på sådana hinder innefattar, men är inte begränsade till
    - i) finansiella sanktioner och incitament som skulle förhindra en innehavare (eller få en innehavare att avstå) från att utöva sina rättigheter,

- ii) ett lösen- eller konverteringspris som skapar ett finansiellt hinder som skulle förhindra innehavaren (eller få innehavaren att avstå) från att utöva sina rättigheter,
  - iii) villkor som gör det osannolikt att rättigheterna kommer att utövas, exempelvis villkor som strikt begränsar när de får utövas,
  - iv) avsaknaden av en uttrycklig, rimlig mekanism i ett investeringsobjekts bolagsordning eller i tillämplig lagstiftning som skulle göra det möjligt för innehavaren att utöva sina rättigheter,
  - v) rättighetsinnehavarens oförmåga att inhämta den information som krävs för att utöva sina rättigheter,
  - vi) operativa hinder eller incitament som skulle förhindra innehavaren (eller få innehavaren att avstå) från att utöva sina rättigheter (exempelvis avsaknaden av andra förvaltare som är villiga eller har möjlighet att tillhandahålla specialtjänster eller tillhandahåller tjänsterna och övertar andra intressen som innehas av den tidigare förvaltaren),
  - vii) lagstadgade krav som hindrar innehavaren från att utöva sina rättigheter (exempelvis när en utländsk investerare förbjuds att utöva sina rättigheter).
- b) Huruvida det – när utövandet av rättigheter kräver godkännande från mer än en part, eller när rättigheterna innehas av mer än en part – finns en mekanism som gör att det är praktiskt möjligt för parterna att gemensamt utöva sina rättigheter om de så önskar. Avsaknaden av en sådan mekanism är ett tecken på att rättigheterna eventuellt inte är materiella. Ju fler parter som måste godkänna att rättigheterna utövas, desto mindre sannolikt är det att det rör sig om materiella rättigheter. En styrelse vars ledamöter är oberoende av beslutsfattaren kan emellertid fungera som en mekanism för flera investerare som tillsammans vill utöva sina rättigheter. Det är därför mer sannolikt att det rör sig om materiella rättigheter om en oberoende styrelse har rätt att avsätta nyckelpersoner än om ett stort antal investerare har samma rätt.
- c) Huruvida den part eller de parter som innehar rättigheterna skulle tjäna på att utöva dessa rättigheter. Exempelvis ska den som har potentiella röstberättigade aktier i ett investeringsobjekt (se punkterna B47–B50) beakta instrumentets lösen- eller konverteringspris. Det är mer sannolikt att villkoren för potentiella rösträttberättigade aktier är materiella när instrumentet har realvärde vinst eller konverteringen av instrumentet på andra sätt gynnar investeraren (exempelvis genom att skapa synergieffekter mellan investeraren och investeringsobjektet).

B24 För att en rättighet ska vara materiell ska den även gå att utöva när det är nödvändigt att fatta beslut om vem som ska styra den relevanta aktiviteten. För att rättigheterna ska vara materiella ska de vanligtvis kunna utövas vid den aktuella tidpunkten. I vissa fall kan rättigheter emellertid vara materiella även om de inte kan utövas vid den aktuella tidpunkten.

#### Exempel på tillämpning

##### Exempel 3

Investeringsobjektet har årliga bolagsstämmor med aktieägarna då beslut om vem som ska styra den relevanta aktiviteten fattas. Nästa bolagsstämma ska hållas om åtta månader. Aktieägare som ensamma eller tillsammans innehar minst 5 procent av de röstberättigade aktierna kan sammankalla en extra bolagsstämma för att ändra de befintliga riktlinjerna för den relevanta aktiviteten. Ett krav på att övriga aktieägare måste underrättas innebär emellertid att en extra stämma kan hållas tidigast om 30 dagar. Riktlinjerna för den relevanta aktiviteten kan endast ändras vid en extra eller ordinarie bolagsstämma. Detta inbegriper såväl möjligheten att godkänna försäljningar av anläggningstillgångar som att göra eller avyttra betydande investeringar.

Ovanstående situation gäller för exemplen 3A–3D nedan. Varje exempel behandlas separat.

**Exempel 3A**

En investerare innehar en majoritet av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet. Det rör sig om en materiell rätt eftersom investeraren vid behov kan fatta beslut om vem som ska styra den relevanta aktiviteten. Att investeraren inte kan utnyttja sina röstberättigade aktier förrän om 30 dagar hindrar inte investeraren från att från och med det ögonblick aktierna förvärfas ha den nuvarande förmågan att styra de relevanta aktiviteterna.

**Exempel 3B**

En investerare är part i ett terminskontrakt för att förvärva en majoritet av aktierna i investeringsobjektet. Terminskontraktets likviddag är inom 25 dagar. De befintliga aktieägarna kan inte ändra de befintliga riktlinjerna för den relevanta aktiviteten eftersom en extra bolagsstämma inte kan hållas förrän om tidigast 30 dagar, dvs. efter terminskontraktets likviddag. Investeraren har därför i huvudsak samma rättigheter som majoritetsägaren i exempel 3A ovan (dvs. den investerare som innehar terminskontraktet kan vid behov fatta beslut om vem som ska styra den relevanta aktiviteten). Investerarens terminskontrakt är en materiell rättighet som ger investeraren den nuvarande förmågan att styra de relevanta aktiviteterna redan före terminskontraktets likviddag.

**Exempel 3C**

En investerare innehar en materiell option att förvärva aktiemajoriteten i investeringsobjektet som kan utnyttjas inom 25 dagar och som har högt realvärde (deep in the money). Här gäller samma slutsats som i exempel 3B.

**Exempel 3D**

En investerare har tecknat ett terminskontrakt för att förvärva aktiemajoriteten i investeringsobjektet, utan att ha några andra rättigheter som ger den inflytande över investeringsobjektet. Terminskontraktets likviddag är inom sex månader. Till skillnad från exemplen ovan har investeraren i detta fall inte den nuvarande förmågan att styra de relevanta aktiviteterna. De befintliga aktieägarna har den nuvarande förmågan att styra de relevanta aktiviteterna eftersom de kan ändra de befintliga riktlinjerna för de relevanta aktiviteterna före terminskontraktets likviddag.

- B25 Materiella rättigheter som kan utövas av andra parter kan hindra en investerare från att få bestämmande inflytande över det investeringsobjekt som omfattas av dessa rättigheter. Sådana materiella rättigheter innebär inte något krav på att innehavarna ska kunna föreslå vilka beslut som ska fattas. Så länge som det enbart rör sig om vetorätt (se punkterna B26–B28), får materiella rättigheter som innehas av andra parter hindra en investerare från att få bestämmande inflytande över investeringsobjektet även om rättigheterna endast ger innehavarna den nuvarande förmågan att godkänna eller blockera beslut som rör de relevanta aktiviteterna.

**Vetorätt**

- B26 Vid bedömningen av huruvida vissa rättigheter ger en investerare inflytande över ett investeringsobjekt ska investeraren bedöma huruvida dess rättigheter, och de rättigheter som innehas av andra, är vetorätter. Vetorätter rör grundläggande förändringar av ett investeringsobjekts verksamhet eller är endast tillämpliga under särskilda omständigheter. Inte alla rättigheter som är tillämpliga under särskilda omständigheter eller beroende av vissa händelser är emellertid vetorätter (se punkterna B13 och B53).
- B27 Eftersom vetorätter har utformats för att skydda innehavarens intressen utan att ge denna part inflytande över det investeringsobjekt som rättigheterna avser, kan en investerare som enbart innehar vetorätter inte få inflytande över eller hindra en annan part från att få inflytande över ett investeringsobjekt (se punkt 14).
- B28 Exempel på vetorätter innefattar, men begränsas inte till
- a) en långivares rätt att hindra en låntagare från att bedriva verksamhet som i betydande utsträckning skulle kunna förändra låntagarens kreditrisk på ett sätt som skulle vara negativt för långivaren,

- b) rätten för en part som har innehav utan bestämmande inflytande i ett investeringsobjekt att godkänna större kapitalutgifter än i den ordinarie verksamheten, eller att godkänna frågan om eget kapital eller skuldebrev,
- c) en långivares rätt att frysa en låntagares tillgångar om låntagaren inte uppfyller de fastställda återbetalningsvillkoren.

#### *Franchiseavtal*

- B29 Ett franchiseavtal där investeringsobjektet är franchisetagare ger ofta franchisegivaren rättigheter som är avsedda att skydda franchiseföretagets varumärke. Franchiseavtal ger vanligtvis franchisegivare viss rätt att fatta beslut om franchiseföretagets operativa verksamhet.
- B30 I allmänhet hindrar franchisegivarnas rättigheter inte möjligheterna för andra parter än franchisegivarna att fatta beslut som i betydande utsträckning påverkar franchiseföretagets avkastning. Franchisegivarens rättigheter enligt ett franchiseavtal ger inte heller nödvändigtvis franchisegivaren den nuvarande förmågan att styra de aktiviteter som i betydande utsträckning påverkar franchiseföretagets avkastning.
- B31 Det är nödvändigt att skilja mellan att ha den nuvarande förmågan att fatta beslut som i betydande utsträckning påverkar franchiseföretagets avkastning och att kunna fatta beslut som skyddar franchiseföretagets varumärke. Franchisegivaren har inte inflytande över franchisetagaren om andra parter har befintliga rättigheter som ger dem den nuvarande förmågan att styra franchiseföretagets relevanta aktiviteter.
- B32 Genom att ingå ett franchiseavtal har franchisetagaren fattat ett ensidigt beslut att bedriva sin affärsverksamhet enligt villkoren i franchiseavtalet, men för egen räkning.
- B33 Bestämmande inflytande över sådana grundläggande beslut som franchiseföretagets bolagsform och finansieringsstruktur får avgöras av andra parter än franchisegivaren och kan i betydande utsträckning påverka franchiseföretagets avkastning. Ju mindre finansiellt stöd som franchisegivaren ger och ju mindre franchisegivaren är exponerad för franchisetagarens variationer i avkastning, desto mer sannolikt är det att franchisegivaren endast har vetorätt.

#### *Röstberättigade aktier*

- B34 Tack vare röstberättigade aktier eller andra rättigheter har en investerare ofta den nuvarande förmågan att styra de relevanta aktiviteterna. En investerare ska beakta kraven i detta avsnitt (punkterna B35–B50) om ett investeringsobjekts relevanta verksamhet styrs med hjälp av röstberättigade aktier.

#### ***Inflytande med en majoritet av de röstberättigade aktierna***

- B35 En investerare som äger över hälften av de röstberättigade aktierna i ett investeringsobjekt har inflytande i följande fall, såvida inte punkt B36 eller punkt B37 är tillämpliga:
  - a) Den relevanta aktiviteten styrs av den som har en majoritet av rösterna.
  - b) En majoritet av medlemmarna i det ledningsorgan som styr den relevanta aktiviteten tillsätts av den som har en majoritet av rösterna.

#### ***Majoritet av de röstberättigade aktierna men inget inflytande***

- B36 För att en investerare som äger över hälften av de röstberättigade aktierna i ett investeringsobjekt ska ha inflytande över investeringsobjektet måste investerarens röster vara materiella, i enlighet med punkterna B22–B25, och de måste ge investeraren den nuvarande förmågan att styra de relevanta aktiviteterna, vilket ofta sker genom att investeraren fastställer löpande strategier och finansieringsstrategier. Om ett annat företag har befintliga rättigheter som ger det företaget rätt att styra de relevanta aktiviteterna och det företaget inte är investerarens ombud, har investeraren inte inflytande över investeringsobjektet.



- B37 En investerare har inte inflytande över ett investeringsobjekt, även om investeraren äger en majoritet av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet, om dessa inte är materiella. En investerare som har över hälften av rösterna i ett investeringsobjekt kan exempelvis inte få inflytande om den relevanta aktiviteten styrs av en regering, en domstol, ett administrativt organ, en mottagare, en konkursförvaltare eller en tillsynsmyndighet.

#### ***Inflytande utan en majoritet av de röstberättigade aktierna***

- B38 En investerare kan ha inflytande även om den äger mindre än majoriteten av de röstberättigade aktierna i ett investeringsobjekt. En investerare kan ha inflytande med mindre än majoriteten av de röstberättigade aktierna i ett investeringsobjekt genom exempelvis
- ett avtalsenligt åtagande mellan investeraren och andra innehavare av röstberättigade aktier (se punkt B39),
  - rättigheter som härrör från andra avtalsenliga åtaganden (se punkt B40),
  - investerarens röstberättigade aktier (se punkterna B41–B45),
  - potentiella röstberättigade aktier (se punkterna B47–B50), eller
  - en kombination av leden a–d.

#### ***Samarbetsavtal med andra innehavare av röstberättigade aktier***

- B39 Ett samarbetsavtal mellan en investerare och andra innehavare av röstberättigade aktier kan ge investeraren rätt till så många röster som krävs för att ge investeraren inflytande, även om investeraren inte har tillräckligt många röstberättigade aktier för att ge investeraren inflytande utan detta avtal. Tack vare ett samarbetsavtal kan investeraren emellertid se till att tillräckligt många av de övriga aktieinnehavarna kan ges instruktioner om hur de bör rösta för att investeraren ska kunna fatta beslut om den relevanta aktiviteten.

#### ***Rättigheter som härrör från andra avtalsenliga åtaganden***

- B40 Andra rättigheter att fatta beslut kan, i kombination med röstberättigade aktier, ge investeraren den nuvarande förmågan att styra de relevanta aktiviteterna. De rättigheter som anges i ett avtalsenligt åtagande kan exempelvis i kombination med röstberättigade aktier räcka för att ge investeraren den nuvarande förmågan att styra ett investeringsobjekts tillverkningsprocesser eller att styra andra löpande verksamheter eller finansieringsverksamheter i ett investeringsobjekt som i betydande utsträckning påverkar investeringsobjektets avkastning. I avsaknad av andra rättigheter leder emellertid ett investeringsobjekts ekonomiska beroende av investeraren (exempelvis förhållandet mellan en leverantör och dess viktigaste kund) inte till att investeraren har inflytande över investeringsobjektet.

#### ***Investerarens röstberättigade aktier***

- B41 En investerare som äger mindre än majoriteten av de röstberättigade aktierna har tillräckligt med röstberättigade aktier för att få inflytande om det är praktiskt möjligt för investeraren att på egen hand styra de relevanta aktiviteterna.
- B42 Vid bedömningen av huruvida en investerare har tillräckligt med röstberättigade aktier för att få inflytande ska en investerare beakta samtliga fakta och omständigheter, däribland
- storleken på investerarens innehav av röstberättigade aktier i förhållande till storleken på och fördelningen av de andra innehavarnas innehav av röstberättigade aktier, i samband med vilket det kan noteras att
    - ju fler röstberättigade aktier en investerare har, desto troligare är det att investeraren har befintliga rättigheter som ger investeraren den nuvarande förmågan att styra de relevanta aktiviteterna,
    - ju fler röstberättigade aktier investeraren har i förhållande till andra aktieägare, desto troligare är det att investeraren har befintliga rättigheter som ger investeraren den nuvarande förmågan att styra de relevanta aktiviteterna,
    - ju fler parter som måste gå samman för att rösta ned investeraren, desto troligare är det att investeraren har befintliga rättigheter som ger investeraren den nuvarande förmågan att styra de relevanta aktiviteterna.

- b) potentiella röstberättigade aktier som innehas av investeraren, andra aktieägare eller andra parter (se punkterna B47–B50),
- c) rättigheter som härrör från andra avtalsenliga åtaganden (se punkt B40), och
- d) alla andra fakta och omständigheter som indikerar att investeraren har, eller saknar, den nuvarande förmågan att styra de relevanta aktiviteterna när beslut måste fattas, inklusive röstmönster vid tidigare bolagsstämmor.

B43 När vem som ska styra relevanta aktiviteter avgörs genom majoritetsomröstning och en investerare har betydligt fler röstberättigade aktier än någon annan aktieägare eller sammanslutning av aktieägare, och aktieinnehavet är fördelat på många ägare, kan det räcka med att beakta de faktorer som anges i punkt B42 a–c för att komma fram till att investeraren har inflytande över investeringsobjektet.

#### Exempel på tillämpning

##### Exempel 4

En investerare förvärvar 48 procent av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet. De återstående röstberättigade aktierna innehas av tusentals aktieägare där ingen enskild ägare har mer än 1 procent av rösterna. Ingen av aktieägarna har kommit överens om att rådgöra med övriga aktieägare eller fatta gemensamma beslut. När investeraren, på grundval av storleken på övriga aktieägares innehav, gjorde en bedömning av hur stor andel av de röstberättigade aktierna som denne skulle förvärva kom investeraren fram till att det räckte med 48 procent av för att få bestämmande inflytande. Storleken på investerarens aktieinnehav jämfört med den relativa storleken på de övriga aktieägarnas innehav gör att investeraren i detta fall kommer fram till att den har en tillräckligt stor andel av de röstberättigade aktierna för att uppfylla kriteriet om inflytande utan att några andra bevis för inflytande behöver läggas fram.

##### Exempel 5

Investerare A innehar 40 procent av de röstberättigade aktierna i ett investeringsobjekt och tolv andra investerare innehar vardera 5 procent av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet. Ett aktieägaravtal ger investerare A rätt att tillsätta, avsätta och fastställa ersättningsnivåerna för dem som styr den relevanta aktiviteten. För att ändra avtalet krävs två tredjedelars majoritet av rösterna. I detta fall kommer investerare A fram till att den absoluta storleken på investerarens innehav och den relativa storleken på de övriga aktieägarnas innehav inte i sig är tillräckligt för att avgöra huruvida investeraren har tillräckligt med röster för att ge den inflytande. Investerare A fastställer emellertid att denna avtalsenliga rätt att tillsätta, avsätta och fastställa ersättningen för ledningen räcker för att komma fram till att investeraren har inflytande över investeringsobjektet. Att investerare A eventuellt inte har utnyttjat denna rätt, eller sannolikheten för att investerare A ska utnyttja rätten att utse, tillsätta och avsätta ledningen, ska inte beaktas vid bedömningen av huruvida investerare A har inflytande.

B44 I andra fall kan det räcka med att beakta faktorerna i punkt B42 a–c för att komma fram till att en investerare saknar inflytande.

#### Exempel på tillämpning

##### Exempel 6

Investerare A innehar 45 procent av de röstberättigade aktierna i ett investeringsobjekt. Två andra investerare innehar vardera 26 procent av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet. De återstående röstberättigade aktierna innehas av tre andra aktieägare, som vardera har 1 procent av de resterande röstberättigade aktierna. Det finns inga andra avtal som påverkar beslutsfattandet. I detta fall räcker det med storleken på investerare A:s andel och storleken på dennes andel i förhållande till de andra aktieägarnas andel för att komma fram till att investerare A saknar inflytande. Det räcker att två andra investerare samarbetar för att de ska kunna hindra investerare A från att styra den relevanta aktiviteten i investeringsobjektet.

- B45 De faktorer som anges i punkt B42 a–c är eventuellt inte i sig tillräckliga för att avgöra frågan. Om en investerare efter att ha beaktat dessa faktorer är osäker på huruvida den har inflytande ska den beakta ytterligare fakta om omständigheter, exempelvis huruvida röstmönstret från tidigare bolagsstämmor indikerar att andra aktieägares ägande kan karaktäriseras som passivt. Detta innefattar en bedömning av faktorerna i punkt B18 och indikatorerna i punkterna B19 och B20. Ju mindre andel röstberättigade aktier som investeraren har, och ju färre parter som behöver agera tillsammans för att rösta ned investeraren, desto viktigare blir ytterligare fakta och omständigheter vid bedömningen av huruvida investeraren har tillräckligt många röster för att få inflytande. När de fakta och omständigheter som anges i punkterna B18–B20 beaktas tillsammans med investerarens rättigheter ska större vikt läggas vid bevis på inflytande i punkt B18 än till tecknen på inflytande i punkterna B19 och B20.

#### Exempel på tillämpning

##### Exempel 7

En investerare innehar 45 procent av de röstberättigade aktierna i ett investeringsobjekt. Elva andra aktieägare innehar vardera 5 procent av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet. Inga av aktieägarna har ingått något avtal om att rådgöra med varandra eller om att fatta gemensamma beslut. I detta fall räcker inte storleken på investerarens innehav och den relativa storleken på de övriga aktieägarnas innehav för att avgöra huruvida investerare har tillräckligt med röster för att få inflytande över investeringsobjektet. Ytterligare fakta och omständigheter som kan styrka att investeraren har, eller saknar, inflytande ska beaktas.

##### Exempel 8

En investerare innehar 35 procent av de röstberättigade aktierna i ett investeringsobjekt. Tre andra aktieägare innehar vardera 5 procent av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet. De återstående röstberättigade aktierna innehas av flera andra aktieägare, varav ingen enskild ägare har mer än 1 procent av de röstberättigade aktierna. Ingen av aktieägarna har ingått avtal om att rådgöra med varandra eller om att fatta gemensamma beslut. För att fatta beslut om investeringsobjektets relevanta aktiviteter krävs en majoritet av de avgivna rösterna vid relevanta bolagsstämmor – 75 procent av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet har utnyttjats vid de senaste bolagsstämmorna. I detta fall tyder de övriga aktieägarnas deltagande vid de senaste bolagsstämmorna på att det inte skulle vara praktiskt möjligt för investeraren att på egen hand styra de relevanta aktiviteterna, oavsett om investeraren faktiskt har styrt de relevanta aktiviteterna eftersom ett tillräckligt stort antal av de övriga aktieägarna röstade på samma sätt som investeraren.

- B46 Om det efter att faktorerna i punkt B42 a–d har beaktats fortfarande är oklart huruvida investeraren har inflytande har investeraren inte bestämmande inflytande över investeringsobjektet

#### **Potentiella röstberättigade aktier**

- B47 Vid bedömningen av bestämmande inflytande ska en investerare beakta sina potentiella röstberättigade aktier samt de potentiella röstberättigade aktier som innehas av andra parter för att avgöra om investeraren har inflytande. Potentiella röstberättigade aktier utgörs av en rätt att erhålla röstberättigade aktier i ett investeringsobjekt, exempelvis en rätt som härrör från konvertibler eller optioner, inklusive terminskontrakt. Dessa potentiella röstberättigade aktier beaktas endast om det rör sig om materiella rättigheter (se punkterna B22–B25).
- B48 Vid bedömningen av potentiella röstberättigade aktier ska investeraren beakta instrumentets syfte och utformning samt syftet och utformningen av varje annat engagemang som investeraren har i investeringsobjektet. Detta innefattar en bedömning av de olika kontraktsvillkoren samt investerarens förväntningar, motiv och skäl till att godta dessa villkor.
- B49 Om investeraren även innehar röstberättigade aktier eller andra rättigheter som ger den rätt att fatta beslut avseende investeringsobjektets verksamhet ska investeraren bedöma huruvida dessa rättigheter, i kombination med potentiella röstberättigade aktier, ger investeraren inflytande.

- B50 Materiella rättigheter i form av röstberättigade aktier kan ensamma, eller tillsammans med andra rättigheter, ge investeraren den nuvarande förmågan att styra de relevanta aktiviteterna. Detta är exempelvis sannolikt fallet när en investerare innehar 40 procent av de röstberättigade aktierna i ett investeringsobjekt och, i enlighet med punkt B23, investeraren innehar materiella rättigheter i form av optioner, som ger den rätt att förvärva ytterligare 20 procent av de röstberättigade aktierna.

#### Exempel på tillämpning

##### Exempel 9

Investerare A innehar 70 procent av de röstberättigade aktierna i ett investeringsobjekt. Investerare B innehar 30 procent av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet plus en option om att förvärva hälften av investerare A:s aktier. Optionen kan lösas in under de kommande två åren till ett fast pris där den i hög grad saknar realvärde (deeply out of the money) (och det förväntas gälla under hela tvåårsperioden). Investerare A har utnyttjat sina röstberättigade aktier och styr aktivt investeringsobjektets relevanta aktiviteter. I ett sådant fall uppfyller investerare A sannolikt kriteriet om inflytande, eftersom den verkar ha den nuvarande förmågan att styra de relevanta aktiviteterna. Även om investerare B har optioner om att förvärva ytterligare röstberättigade aktier (som om de löses in skulle ge den en majoritet av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet), är de villkor som dessa optioner omfattas av en sådan art att optionerna inte kan betraktas som materiella.

##### Exempel 10

Investerare A och två andra investerare innehar vardera en tredjedel av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet. Investeringsobjektets affärsverksamhet är nära besläktad med investerare A:s verksamhet. Utöver sina egetkapitalinstrument innehar investerare A även skuldebrev som när som helt kan konverteras till stamaktier i investeringsobjektet till ett fast pris där den saknar realvärde (dock utan att den i hög grad saknar realvärde (deeply out of the money)). Om skuldebreven konverteras skulle investerare A inneha 60 procent av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet. Investerare A skulle gynnas av synergieffekter om skuldebreven konverterades till stamaktier. Investerare A har inflytande över investeringsobjektet eftersom den innehar röstberättigade aktier i investeringsobjektet tillsammans med materiella rättigheter i form av potentiella röstberättigade aktier som ger investeraren den nuvarande förmågan att styra de relevanta aktiviteterna.

*Inflytande när rösträtt eller liknande rättigheter inte har någon betydande påverkan på investeringsobjektets avkastning*

- B51 Vid bedömningen av ett investeringsobjekts syfte och utformning (se punkterna B5–B8) ska en investerare beakta det engagemang och de beslut som fattats vid inrättandet av investeringsobjektet som en del av investeringsobjektets utformning och utvärdera huruvida transaktionsvillkoren och transaktionsegenskaperna i engagemanget ger investeraren tillräckliga rättigheter för att få inflytande. Enbart det faktum att en investerare är engagerad i utformningen av ett investeringsobjekt räcker inte för att ge investeraren inflytande. Inblandning i utformningen kan emellertid tyda på att investeraren hade möjlighet att förvärva tillräckliga rättigheter för att få inflytande över investeringsobjektet.
- B52 Dessutom ska en investerare beakta avtalsenliga åtaganden så som rätt till köpoptioner, rätt till säljoptioner och avvecklingsrättigheter som fastställdes vid inrättandet av investeringsobjektet. När dessa avtalsenliga åtaganden avser aktiviteter som är nära besläktade med investeringsobjektet, utgör dessa aktiviteter i själva verket en del av investeringsobjektets samlade aktiviteter, även om de äger rum utanför investeringsobjektets fastställda ramar. Sådana uttryckliga eller implicita beslutsbefogenheter enligt avtalsenliga åtaganden som är nära knutna till investeringsobjektet måste därför beaktas som relevanta aktiviteter vid bedömningen av huruvida inflytande över investeringsobjektet föreligger.
- B53 För vissa investeringsobjekt sker den relevanta aktiviteten endast under särskilda omständigheter eller när särskilda händelser inträffar. Investeringsobjektet kan vara utformat på ett sådant sätt att kontrollen över verksamheten och dess avkastning har fastställts i förväg om inte, och till dess, dessa särskilda omständigheter eller händelser inträffar. Endast när dessa omständigheter eller händelser inträffar kan beslut som avser investeringsobjektets verksamhet i betydande utsträckning påverka investeringsobjektets avkastning och följaktligen betraktas som relevanta aktiviteter. Dessa omständigheter eller händelser behöver inte ha inträffat för att en investerare som kan fatta besluten ska ha inflytande. Det faktum att rätten att fatta beslut är beroende av att vissa omständigheter råder eller att vissa händelser inträffar gör inte i sig dessa rättigheter till vetorätter.

**Exempel 11**

Enligt bolagsordningen är ett investeringsobjekts enda affärsverksamhet att för investerarens räkning köpa fordringar och sköta den dagliga förvaltningen av dessa. Den dagliga förvaltningen innefattar insamling och vidarebefordran av betalning av amorteringar och ränta på förfallodagen. Vid fallissemang av en fordring säljer investeringsobjektet automatiskt fordringen till en investerare i enlighet med ett separat säljavtal mellan investeraren och investeringsobjektet. Den enda relevanta aktiviteten är förvaltningen av fordringarna vid fallissemang eftersom detta är den enda verksamhet som i betydande utsträckning kan påverka investeringsobjektets avkastning. Förvaltningen av fordringarna före fallissemang är inte en relevant aktivitet eftersom denna inte kräver betydande beslut som i betydande utsträckning kan påverka investeringsobjektets avkastning – verksamheten före fallissemang är fastställd i förväg och utgörs endast av att samla in kassaflöden när de förfaller och vidarebefordra dem till investeraren. Därför bör endast investerarens rätt att förvalta tillgångarna vid fallissemang beaktas vid bedömningen av den samlade verksamhet i investeringsobjektet som i betydande utsträckning påverkar investeringsobjektets avkastning. I detta exempel gör investeringsobjektets utformning att investeraren har rätt att fatta beslut om verksamhet som i betydande utsträckning påverkar avkastningen vid den enda tidpunkt då en sådan rätt till beslut krävs. Villkoren i säljavtalet utgör en del av hela transaktionen och inrättandet av investeringsobjektet. Villkoren i säljavtalet tillsammans med bolagsordningen leder därför till slutsatsen att investeraren har inflytande över investeringsobjektet även om investeraren övertar fordringarna först vid fallissemang och förvaltar dessa fordringar utanför investeringsobjektets fastställda ramar.

**Exempel 12**

Ett investeringsobjekts enda tillgångar är fordringar. Vid bedömningen av investeringsobjektets syfte och utformning fastställs att den enda relevanta aktiviteten är att förvalta fordringarna vid fallissemang. Den part som kan förvalta fordringarna har inflytande över investeringsobjektet, oavsett om låntagarna har ställt in betalningarna.

- B54 En investerare kan ha ett uttryckligt eller implicit åtagande att se till att investeringsobjektet fortsätter att bedriva sin verksamhet på det sätt som avsetts. Ett sådant åtagande kan öka investerarens exponering för variationer i avkastning och därigenom öka investerarens incitament att förvärva tillräckligt med röster för att få inflytande. Ett åtagande att se till att ett investeringsobjekt bedriver sin verksamhet som avsett kan därför vara ett tecken på att investeraren har inflytande, men ger inte i sig en investerare inflytande, och hindrar inte heller någon annan part från att få inflytande.

**Exponering för, eller rätt till, rörlig avkastning från ett investeringsobjekt**

- B55 För att bedöma huruvida en investerare har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt ska investeraren fastställa huruvida den är exponerad för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet.
- B56 Rörlig avkastning är avkastning som inte är fast och kan variera till följd av ett investeringsobjekts resultat. Rörlig avkastning kan vara enbart positiv, enbart negativ eller både positiv och negativ (se punkt 15). En investerare bedömer huruvida avkastningen från ett investeringsobjekt är rörlig och hur rörlig avkastningen är utifrån hur arrangemanget i huvudsak är utformat och oberoende av avkastningens rättsliga form. En investerare kan exempelvis ha en obligation med fast ränta. Utbetalningen av den fasta räntan är rörlig avkastning enligt denna IFRS eftersom de är föremål för risk för fallissemang och exponerar investeraren för obligationsemitterns kreditrisk. Graden av rörlighet (dvs. hur mycket avkastningen varierar) beror på obligationens kreditrisk. På liknande sätt är fasta resultatavgifter för förvaltning av ett investeringsobjekts tillgångar rörlig avkastning eftersom de exponerar investeraren för investeringsobjektets resultatrisk. Graden av rörlighet beror på investeringsobjektets möjlighet att generera tillräckliga intäkter för att betala avgiften.
- B57 Exempel på avkastning innefattar
- a) utdelning, andra ekonomiska förmåner från ett investeringsobjekt, (t.ex. ränta på räntebärande värdepapper som investeringsobjektet har emitterat) och förändringar i värdet på investerarens innehav i det investeringsobjektet,

- b) ersättning för att förvalta ett investeringsobjekts tillgångar och skulder, avgifter och exponering för förlust från tillhandahållandet av kredit eller avvecklingsstöd, residual ränta på investeringsobjektets tillgångar och skulder vid likvidation av det investeringsobjektet, skattelättnader och tillgång till framtida likviditet som en investerare har till följd av sitt engagemang i investeringsobjektet,
- c) avkastning som inte är tillgänglig för andra ägarintressen. En investerare kan exempelvis använda sina tillgångar tillsammans med investeringsobjektets tillgångar, t.ex. kombinera operativa funktioner för att uppnå stordriftsfördelar, kostnadsbesparingar, köpa in sällsynta produkter, få tillgång till patentskyddade kunskaper eller begränsa vissa verksamheter eller tillgångar för att öka värdet på investeringsobjektets övriga tillgångar.

### **Koppling mellan inflytande och avkastning**

#### *Delegerat inflytande*

- B58 När en investerare med beslutsbefogenheter (en beslutsfattare) bedömer huruvida den har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt ska den fastställa huruvida den är huvudman eller ombud. En investerare ska även fastställa huruvida ett annat företag med beslutsbefogenheter agerar som ombud för investeraren. Ett ombud är en part som i första hand har engagerats för att agera för en annan parts eller flera andra parter räkning och till förmån för denna part eller dessa parter (huvudmannen eller huvudmännen), och som därför inte har bestämmande inflytande över investeringsobjektet när den utövar sina beslutsbefogenheter (se punkterna 17 och 18). Huvudmannens inflytande kan därför ibland innehas och utövas av ett ombud, men för huvudmannens räkning. En beslutsfattare är inte ett ombud enbart för att andra parter kan gynnas av de beslut den fattar.
- B59 En investerare får delegera sina beslutsbefogenheter till ett ombud i vissa specifika frågor eller för alla relevanta aktiviteter. Vid bedömningen av huruvida investerare har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt ska investeraren behandla de beslutsbefogenheter som har delegerats till ombudet som rättigheter som innehas av investeraren själv. I situationer där det finns mer än en huvudman ska varje huvudman bedöma huruvida den har inflytande över investeringsobjektet genom att beakta kraven i punkterna B5–B54. Punkterna B60–B72 ger vägledning om hur man fastställer huruvida en beslutsfattare är ett ombud eller en huvudman.
- B60 En beslutsfattare ska beakta vilka förbindelser som finns mellan beslutsfattaren, det förvaltade investeringsobjektet och andra parter som är engagerade i investeringsobjektet, särskilt alla nedanstående faktorer, för att avgöra huruvida beslutsfattaren är ett ombud:
- Räckvidden för beslutsfattarens beslutsbefogenheter över investeringsobjektet (punkterna B62 och B63).
  - De rättigheter som innehas av andra parter (punkterna B64–B67).
  - Den ersättning beslutsfattaren har rätt till i enlighet med avtalet eller avtalen om ersättning (punkterna B68–B70).
  - Beslutsfattarens exponering för variationer i avkastning från andra innehav i investeringsobjektet (punkterna B71 och B72).

Faktorerna viktas på olika sätt utifrån olika fakta och omständigheter.

- B61 För att bedöma huruvida en beslutsfattare är ett ombud krävs en utvärdering av samtliga faktorer i punkt B60 såvida inte en enda part har materiell rätt att avsätta beslutsfattaren (avsättningsrätt) och kan avsätta beslutsfattaren utan anledning (se punkt B65).

#### **Beslutsbefogenheternas räckvidd**

- B62 Räckvidden för beslutsfattarens beslutsbefogenheter bedöms utifrån
- de aktiviteter som är tillåtna enligt avtalet eller avtalen om beslutsbefogenheter och som är lagstadgade, och
  - beslutsfattarens utrymme för skönsmässig bedömning när denne fattar beslut om dessa aktiviteter.

- B63 En beslutsfattare ska beakta investeringsobjektets syfte och utformning, de risker som investeringsobjektets utformades att exponeras för, de risker det utformades för att överföra på de inblandade parterna och investerarens grad av engagemang i investeringsobjektet. Om en beslutsfattare exempelvis i betydande utsträckning är engagerad i utformningen av investeringsobjektet (inklusive i fastställandet av räckvidden för beslutsbefogenheterna) kan detta engagemang tyda på att beslutsfattaren hade möjlighet och incitament att förvärva rättigheter som leder till att beslutsfattaren har möjlighet att styra de relevanta aktiviteterna.

#### ***Rättigheter som innehas av andra parter***

- B64 Materiella rättigheter som innehas av andra parter kan påverka beslutsfattarens möjlighet att styra den relevanta aktiviteten i ett investeringsobjekt. Materiell avsättningsrätt eller andra materiella rättigheter kan vara ett tecken på att beslutsfattaren är ett ombud.
- B65 När en enda part har materiell avsättningsrätt och kan avsätta beslutsfattaren utan anledning är detta i sig tillräckligt för att komma fram till att beslutsfattaren är ett ombud. Om mer än en part har en sådan rätt (och ingen enskild part kan avsätta beslutsfattaren utan de övriga parternas godkännande) är denna rätt inte i sig tillräcklig för att fastställa att en beslutsfattare i första hand agerar för någon annans räkning och till förmån för denne. Ju fler parter som måste agera tillsammans för att avsätta en beslutsfattare och ju större storleken på, och rörligheten kopplad till, beslutsfattarens övriga ekonomiska intressen (dvs. ersättning och övriga intressen), desto mindre vikt ska dessutom fästas vid denna faktor.
- B66 Materiella rättigheter som innehas av andra parter och som begränsar en beslutsfattares utrymme för skönsmässig bedömning ska behandlas på samma sätt som rätten att avsätta en beslutsfattare vid bedömningen av huruvida beslutsfattaren är ett ombud. Till exempel är en beslutsfattare som måste inhämta stöd från ett litet antal andra parter innan den ska agera i allmänhet ett ombud (se punkterna B22–B25 för ytterligare vägledning om rättigheter och huruvida det rör sig om materiella rättigheter.)
- B67 Bedömningen av de rättigheter som innehas av andra parter ska innefatta en bedömning av alla rättigheter som investeringsobjektets styrelse (eller annat ledningsorgan) kan utöva och deras inverkan på beslutsfattarens beslutsbefogenheter (se punkt B23 b).

#### ***Ersättning***

- B68 Ju större beslutsfattarens ersättning är, och ju mer denna varierar i förhållande till den förväntade avkastningen från investeringsobjektets verksamhet, desto troligare är det att beslutsfattaren är huvudman.
- B69 För att fastställa huruvida beslutsfattaren är en huvudman eller ett ombud ska beslutsfattaren även avgöra huruvida följande villkor har uppfyllts:
- a) Beslutsfattarens ersättning står i proportion till de tjänster som tillhandahålls.
  - b) Avtalet om ersättning innehåller endast villkor och belopp som är standard i avtal som rör liknande tjänster och liknande kompetensnivå och som har förhandlats fram mellan oberoende parter.
- B70 En beslutsfattare kan inte vara ett ombud utan att villkoren i punkt B69 a och b har uppfyllts. Att dessa villkor har uppfyllts är emellertid inte i sig tillräckligt för att komma fram till att beslutsfattaren är ett ombud.

#### ***Exponering för variationer i avkastning från andra intressen***

- B71 En beslutsfattare som har andra intressen i ett investeringsobjekt (exempelvis innehav i investeringsobjektet eller som ställer garantier för investeringsobjektets resultat) ska beakta sin exponering för variationer i avkastning utifrån dessa intressen vid bedömningen av huruvida den är ett ombud. Att ha andra intressen i ett investeringsobjekt indikerar att beslutsfattaren kan vara huvudman.

B72 Vid bedömningen av exponering för variationer i avkastning från andra intressen i investeringsobjektet ska beslutsfattaren beakta följande:

- a) Ju större de ekonomiska intressena är, och ju mer de varierar när man lägger ihop beslutsfattarens ersättning och övriga intressen, desto troligare är det att beslutsfattaren är huvudman.
- b) Huruvida beslutsfattarens exponering för variationer i avkastning skiljer sig från övriga investerarens exponering och huruvida detta i så fall skulle kunna påverka beslutsfattarens agerande. Detta kan exempelvis vara fallet när en beslutsfattare innehar efterställda intressen, eller tillhandahåller andra former av kreditförstärkning till ett investeringsobjekt.

Beslutsfattaren ska utvärdera sin exponering i förhållande till de totala variationerna i avkastning från investeringsobjektet. Utvärderingen ska i första hand göras utifrån den förväntade avkastningen från investeringsobjektets verksamhet men får inte bortse från beslutsfattarens maximala exponering för variationer i avkastning från investeringsobjektet via beslutsfattarens övriga intressen.

#### Exempel på tillämpning

##### Exempel 13

En beslutsfattare (fondförvaltare) inrättar, marknadsför och förvaltar en allmänt handlad, reglerad fond i enlighet med snävt fastställda parametrar i investeringsmandatet på det sätt som krävs enligt lokala lagar och författningar. Fonden marknadsfördes mot investerare som en investering i en diversifierad portfölj med aktier i företag vars aktier är föremål för allmän handel. Inom de definierade parametrarna har fondförvaltaren rätt att själv fatta beslut om vilka tillgångar fonden ska investera i. Fondförvaltaren har gjort en proportionell investering på 10 procent i fonden och tar ut en marknadsbaserad avgift för sina tjänster som motsvarar 1 procent av fondens nettoandelsvärde. Dessa avgifter står i proportion till de tjänster som tillhandahålls. Fondförvaltaren har ingen skyldighet att bära förluster som överstiger fondförvaltarens investering på 10 procent. Fonden är inte skyldig att tillsätta, och har inte tillsatt, en oberoende styrelse. Investerarna har inga materiella rättigheter som skulle kunna påverka fondförvaltarens beslutsbefogenheter, men kan inom vissa fastställda gränser lösa in sina innehav.

Även om fondförvaltaren arbetar inom de parametrar som fastställts i investeringsmandatet och i enlighet med de lagstadgade kraven har fondförvaltaren beslutsbefogenheter som ger den nuvarande förmågan att styra fondens relevanta aktiviteter – investerarna har inte materiella rättigheter som kan påverka fondförvaltarens beslutsbefogenheter. Fondförvaltaren tar ut en marknadsbaserad avgift för sina tjänster som står i proportion till de tjänster som tillhandahålls och förvaltaren har även gjort en proportionerlig investering i fonden. Ersättningen och investeringen exponerar fondförvaltaren för variationer i avkastning från fondens verksamhet utan att skapa så stor exponering att den indikerar att fondförvaltaren skulle vara huvudman.

I detta exempel tyder bedömningen av fondförvaltarens exponering för variationer i avkastning från fonden tillsammans med förvaltarens beslutsbefogenheter inom begränsade parametrar på att fondförvaltaren är ett ombud. Fondförvaltaren kommer följaktligen fram till att denne inte har bestämmande inflytande över fonden.

##### Exempel 14

En beslutsfattare inrättar, marknadsför och förvaltar en fond som erbjuder investeringsmöjligheter för en rad investerare. Beslutsfattaren (fondförvaltaren) måste fatta beslut som ligger i samtliga investerarens intresse och i enlighet med de avtal som reglerar fonden. Trots det har fondförvaltaren ett stort utrymme för skönmässig bedömning. Fondförvaltaren tar ut en marknadsbaserad avgift för sina tjänster som motsvarar 1 procent av de tillgångar som förvaltas och 20 procent av fondens totala vinst över en viss vinstnivå. Dessa avgifter står i proportion till de tjänster som tillhandahålls.



Även om fondförvaltaren måste fatta beslut som ligger i samtliga investerares intresse har förvaltaren omfattande beslutsbefogenheter avseende styrningen av fondens relevanta aktiviteter. Fondförvaltaren tar ut fasta och resultatbaserade avgifter som står i proportion till de tjänster som tillhandahålls. Avgifterna innebär dessutom att fondförvaltaren delar de övriga investerarnas intresse av att fondens värde ska öka, utan att skapa så stor exponering för variationer i avkastning från fondens verksamhet att ersättningen i sig indikerar att fondförvaltaren är huvudman.

Ovanstående situation och analys gäller även exemplen 14A–14C nedan. Varje exempel behandlas separat.

#### **Exempel 14A**

Fondförvaltaren har även en investering på 2 procent i fonden som likställer fondförvaltarens intressen med de övriga investerarnas intressen. Fondförvaltaren har ingen skyldighet att bära förluster som överstiger fondförvaltarens investering på 2 procent. Investerarna kan avsätta fondförvaltaren med enkel majoritet, men endast vid avtalsbrott.

Fondförvaltarens investering på 2 procent ökar fondförvaltarens exponering för variationer i avkastning från fondens verksamhet utan att skapa så stor exponering att det skulle tyda på att fondförvaltaren är huvudman. De övriga investerarnas rättigheter att avsätta fondförvaltaren betraktas som vetorätter eftersom de endast kan utövas vid avtalsbrott. Även om fondförvaltaren i detta exempel har omfattande beslutsbefogenheter och exponeras för variationer i avkastning från sina intressen och sin ersättning tyder fondförvaltarens exponering på att fondförvaltaren är ett ombud. Fondförvaltaren kommer följaktligen fram till att denne inte har bestämmande inflytande över fonden.

#### **Exempel 14B**

Fondförvaltaren har en större proportionell investering i fonden, men har ingen skyldighet att bära förluster som överstiger denna investering. Investerarna kan avsätta fondförvaltaren med enkel majoritet, men endast vid avtalsbrott.

I detta exempel betraktas de övriga investerarnas rätt att avsätta fondförvaltaren som vetorätter eftersom de endast kan utövas vid avtalsbrott. Även om fondförvaltaren tar ut fasta och resultatbaserade avgifter som står i proportion till de tjänster som tillhandahålls skulle fondförvaltarens investeringar tillsammans med fondförvaltarens ersättning kunna skapa så stor exponering för variationer i avkastning från fondens verksamhet att detta skulle tyda på att fondförvaltaren är huvudman. Ju större fondförvaltarens ekonomiska intressen är (summan av ersättningar och övriga intressen), och ju mer dessa kan variera, desto större vikt fäster fondförvaltaren vid dessa ekonomiska intressen i sin analys, och desto troligare är det att fondförvaltaren är huvudman.

Efter att exempelvis ha tagit hänsyn till ersättningen och andra faktorer gör fondförvaltaren kanske bedömningen att en investering på 20 procent räcker för att komma fram till att denne har bestämmande inflytande över fonden. Under andra omständigheter (dvs. om ersättningen och andra faktorer ser annorlunda ut) kan det bestämmande inflytandet emellertid uppkomma vid en annan investeringsgrad.

#### **Exempel 14C**

Fondförvaltaren har en proportionell investering på 20 procent i fonden men har ingen skyldighet att bära förluster som överstiger dessa 20 procent. Fonden har en styrelse där samtliga ledamöter är oberoende av fondförvaltaren och tillsatta av de andra investerarna. Styrelsen tillsätter fondförvaltaren en gång om året. Om styrelsen beslutar sig för att inte förnya fondförvaltarens avtal kan de tjänster som fondförvaltaren utför utföras av andra förvaltare inom branschen.

Även om fondförvaltaren tar ut fasta och resultatbaserade avgifter som står i proportion till de tjänster som tillhandahålls skapar fondförvaltaren investering på 20 procent tillsammans med fondförvaltaren ersättning så stor exponering för variationer i avkastning från fondens verksamhet att detta indikerar att fondförvaltaren är huvudman. Investeraren har emellertid materiella rättigheter som innefattar rätten att avsätta fondförvaltaren – styrelsen tillhandahåller en mekanism som ser till att investeraren kan avsätta fondförvaltaren om de så önskar.

I detta exempel ska fondförvaltaren i sin granskning fästa större vikt vid den materiella rätten att avsätta förvaltaren. Trots att fondförvaltaren har omfattande beslutsbefogenheter och exponeras för variationer i avkastning från fonden från sin ersättning och investering, tyder de övriga investerarnas materiella rättigheter emellertid på att fondförvaltaren är ett ombud. Fondförvaltaren kommer följaktligen fram till att denne inte har bestämmande inflytande över fonden.

#### **Exempel 15**

Ett investeringsobjekt inrättas för att köpa en portfölj av värdepapperiserade krediter med fast ränta, finansierad genom skuldebrev med fast ränta och egetkapitalinstrument. Egetkapitalinstrumenten är avsedda att ge skuldinvestorare förstaförlustskydd och residualavkastning från investeringsobjektet. Transaktionen marknadsfördes till potentiella skuldinvestorare som en investering i en portfölj av värdepapperiserade krediter med exponering för de kreditrisker som är kopplade till det eventuella fallissemang som emittenterna av de värdepapperiserade krediterna i portföljen kan drabbas av och till den ränterisk som är kopplad till förvaltningen av portföljen. Vid inrättandet av fonden utgjorde egetkapitalinstrumenten 10 procent av värdet på de köpta tillgångarna. En beslutsfattare (kapitalförvaltaren) förvaltar den aktiva kapitalportföljen genom att fatta investeringsbeslut inom de parametrar som har fastställts i investeringsobjektets prospekt. För dessa tjänster tar kapitalförvaltaren ut en marknadsbaserad fast avgift (1 procent av de förvaltade tillgångarna) och resultatbaserade avgifter (10 procent av vinsten) om investeringsobjektets vinst överstiger en viss nivå. Dessa avgifter står i proportion till de tjänster som tillhandahålls. Kapitalförvaltaren innehar 35 procent av aktiekapitalet i investeringsobjektet.

Resterande 65 procent av investeringsobjektets aktiekapital, och samtliga skuldebrev, är fördelade på flera olika och fristående tredjepartsinvestorare. Genom ett beslut fattat med enkel majoritet kan de övriga investerarna avsätta kapitalförvaltaren utan anledning.

Kapitalförvaltaren tar ut fasta och resultatbaserade avgifter som står i proportion till de tjänster som tillhandahålls. Ersättningen gör att fondförvaltaren är lika intresserad av att öka värdet på fonden som de övriga investerarna. Kapitalförvaltaren är exponerad för variationer i avkastning från fondens verksamhet, eftersom förvaltaren innehar 35 procent av aktiekapitalet, och från sin ersättning.

Även om kapitalförvaltaren bedriver sin verksamhet inom de parametrar som fastställs i prospektet har förvaltaren den nuvarande förmågan att fatta investeringsbeslut som i betydande utsträckning kan påverka investeringsobjektets avkastning – i analysen fästs liten vikt vid de övriga investerarnas rätt att avsätta kapitalförvaltaren eftersom denna rätt innehas av ett stort antal fristående investorare. I detta exempel fäster kapitalförvaltaren större vikt vid den exponering för de variationer i avkastning från fonden som aktieinnehavet ger upphov till och som är underordnat skuldebreven. Förvaltaren innehav av 35 procent av aktiekapitalet skapar en så kraftigt underordnad exponering för förluster och rättigheter till avkastning från investeringsobjektet som är av en sådan betydelse att det indikerar att kapitalförvaltaren är huvudman. Kapitalförvaltaren slutsats är följaktligen att denne har bestämmande inflytande över investeringsobjektet.

#### **Exempel 16**

En beslutsfattare (sponsorn) sponsrar ett specialföretag (conduit) som utfärdar kortfristiga skuldebrev till flera olika fristående tredjepartsinvestorare. Transaktionen marknadsfördes till potentiella investorare som en investering i en portfölj av högt rankade medelfristiga tillgångar med minimal exponering för de kreditrisker som är kopplade till det eventuella fallissemang som emittenterna av tillgångarna i portföljen kan drabbas av. Olika överlåtelsetjänster säljer medelfristiga kapitalportföljer av hög kvalitet till specialföretaget. Varje överlåtare förvaltar kapitalportföljen som den säljer till specialföretaget och förvaltar fordringar på likviddagen mot en marknadsbaserad förvaltningsavgift. Varje överlåtare tillhandahåller även förstaförlustskydd mot kreditförluster från kapitalportföljen genom en säkerhetsmarginal på de tillgångar som överläts till specialföretaget. Sponsorn fastställer villkoren för specialföretaget och leder företags verksamhet mot en marknadsbaserad avgift. Avgiften står i proportion till de tjänster som tillhandahålls. Sponsorn godkänner de säljare som har tillstånd att sälja till specialföretaget, godkänner de tillgångar som ska köpas av specialföretaget och fattar beslut om specialföretagets finansiering. Sponsorn måste agera i samtliga investerarens intresse.

Sponsorn har rätt till all eventuell residualavkastning från specialföretaget och tillhandahåller även kreditförstärkning och likviditetsfaciliteter till specialföretaget. Sponsorns kreditförstärkning absorberar förluster på upp till 5 procent av specialföretagets samtliga tillgångar, därefter absorberas förlusterna av överlåtarna. Likviditetsfaciliteterna används inte för att skydda sig mot uteblivna betalningar. Investeringarna saknar materiella rättigheter som kan påverka sponsorns beslutsbefogenheter.

Även om en sponsor betalas en marknadsbaserad avgift för sina tjänster som står i proportion till de tjänster som tillhandahålls är sponsorn exponerad för variationer i avkastning från specialföretaget på grund av dess rätt till all residualavkastning från specialföretaget och tillhandahållandet av kreditförstärkning och likviditetsfaciliteter (dvs. specialföretaget exponeras för likviditetsrisk genom att det använder kortfristiga skuldebrev för att finansiera medelfristiga tillgångar). Trots att var och en av överlåtarna har beslutsbefogenheter som påverkar värdet på specialföretagets tillgångar har sponsorn omfattande beslutsbefogenheter som ger den nuvarande förmågan att styra den verksamhet som i största utsträckning påverkar specialföretagets avkastning (dvs. sponsorn fastställer villkoren för specialföretaget, har rätt att fatta beslut om tillgångarna (godkänna de tillgångar som köpts och överlåtelsen av dessa tillgångar) och finansieringen av specialföretaget (för vilka det regelbundet är nödvändigt att hitta nya instrument)). Rätten till residualavkastning från specialföretaget och tillhandahållandet av kreditförstärkning och likviditetsfaciliteter exponerar sponsorn för variationer i avkastning från specialföretagets verksamhet som skiljer sig från andra investerares exponering. Exponeringen tyder följaktligen på att sponsorn är huvudman och sponsorns slutsats är således att denne har bestämmande inflytande över specialföretaget. Sponsorns skyldighet att agera i samtliga investerares bästa intresse hindrar inte sponsorn från att vara huvudman.

#### Förhållande till andra parter

- B73 Vid bedömningen av bestämmande inflytande ska en investerare beakta hur förhållandet till andra parter ser ut och huruvida dessa andra parter agerar för investerarens räkning (dvs. att de i praktiken fungerar som ombud). För att fastställa huruvida parter i praktiken agerar som ombud krävs inte bara en bedömning av hur förhållandet ser ut utan även hur dessa parter interagerar med varandra och med investeraren.
- B74 Ett sådant förhållande behöver inte innefatta avtalsenliga åtaganden. En part fungerar i praktiken som ombud när investeraren, eller de som styr investerarens verksamhet, har möjlighet att få den parten att agera för investerarens räkning. Under dessa omständigheter ska investeraren ta hänsyn till beslutsbefogenheterna hos den part som i praktiken fungerar som dess ombud och denna parts indirekta exponering för, eller rätt till, rörlig avkastning tillsammans med investerarens egen indirekta exponering för, eller rätt till, rörlig avkastning vid bedömningen av huruvida bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt föreligger.
- B75 Följande är exempel på sådana andra parter som, på grund av förhållandets karaktär, i praktiken kan fungera som ombud för investeraren:
- Närstående parter till investeraren.
  - En part som erhöll sitt intresse i investeringsobjektet i form av ett bidrag eller lån från investeraren.
  - En part som har gått med på att inte sälja, överlåta eller inteckna sina andelar i investeringsobjektet utan investerarens förhandsgodkännande (utom i situationer där investeraren och den andra parten har rätt till förhandsgodkännande och denna rätt grundas på ömsesidigt överenskomna villkor som oberoende parter frivilligt har åtagit sig att följa).
  - En part som inte kan finansiera sin verksamhet utan underordnat finansiellt stöd från investeraren.
  - Ett investeringsobjekt där en majoritet av medlemmarna av ledningsorganet eller nyckelpersoner i ledande ställning är samma personer som hos investeraren.
  - En part som har ett nära affärsförhållande med investeraren, såsom förhållandet mellan en tjänsteleverantör och en av dess betydande kunder.

**Bestämmande inflytande över specificerade tillgångar**

B76 En investerare ska bedöma om den behandlar en del av ett investeringsobjekt som ett separat företag och huruvida den i så fall har bestämmande inflytande över detta separata företag.

B77 En investerare ska endast behandla en del av ett investeringsobjekt som ett separat företag om följande villkor är uppfyllda:

Investeringsobjektets specificerade tillgångar (och kreditförstärkning som eventuellt är kopplad till dessa) är enda källan till betalning för investeringsobjektets specificerade skulder eller andra specificerade andelar i investeringsobjektet. Andra parter än de som har specificerade skulder saknar rättigheter eller skyldigheter i fråga om de specificerade tillgångarna eller till residuala kassaflöden från dessa tillgångar. Ingen avkastning från specificerade tillgångar kan användas av det återstående investeringsobjektet och inga av det separata företagets specificerade skulder kan betalas med det återstående investeringsobjektets tillgångar. Det separata företagets samtliga tillgångar, skulder och eget kapital hanteras därför i praktiken fullständigt åtskilt från resten av investeringsobjektet. Ett sådant separat företag kallas ofta för "silo".

B78 Om villkoret i punkt B77 är uppfyllt, ska en investerare identifiera de aktiviteter som i betydande utsträckning påverkar det separata företagets avkastning och hur dessa aktiviteter styrs för att bedöma huruvida investeraren har inflytande över den delen av investeringsobjektet. Vid bedömningen av det separata företaget ska investeraren även beakta huruvida den exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i detta separata företag och huruvida den kan använda sitt inflytande över investeringsobjektet för att påverka storleken på sin avkastning.

B79 Om investeraren har bestämmande inflytande över det separata företaget ska investeraren ta in den delen av investeringsobjektet i koncernredovisningen. I så fall ska andra parter undanta denna del av investeringsobjektet vid sin bedömning av huruvida de har bestämmande inflytande över investeringsobjektet och inte ta in denna del i sin koncernredovisning.

**Kontinuerlig bedömning**

B80 En investerare ska göra en ny bedömning av huruvida den har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt om fakta och omständigheter indikerar att en eller flera av faktorerna i punkt 7 har förändrats.

B81 Om det har skett en ändring av hur inflytandet över ett investeringsobjekt kan utövas måste denna förändring återspeglas i hur investeraren bedömer sitt inflytande över investeringsobjektet. Till exempel kan förändringar av beslutsbefogenheterna innebära att de relevanta aktiviteterna inte längre styrs med hjälp av röstberättigade aktier utan att andra överenskommelser, exempelvis avtal, ger en annan part eller andra parter den nuvarande förmågan att styra de relevanta aktiviteterna.

B82 En händelse kan medföra att en investerare får eller förlorar inflytande över ett investeringsobjekt utan att investeraren är inblandad i själva händelsen. En investerare kan exempelvis få inflytande över ett investeringsobjekt till följd av att en annan parts eller andra parter beslutsbefogenheter som tidigare hindrade investeraren från att ha bestämmande inflytande över investeringsobjektet nu har löpt ut.

B83 En investerare beaktar även förändringar som påverkar exponering för, eller rätten till, rörlig avkastning från sitt engagemang i ett investeringsobjekt. En investerare som har inflytande över ett investeringsobjekt kan exempelvis förlora sitt bestämmande inflytande över investeringsobjektet om investeraren upphör att ha rätt till avkastning eller upphör att vara exponerad för skyldigheter, eftersom investeraren i så fall inte uppfyller punkt 7 b (exempelvis om ett avtal om att ha rätt att ta ut resultatbaserade avgifter upphör att gälla).

B84 En investerare ska beakta i vilken mån dess bedömning av huruvida den agerar som huvudman eller ombud har förändrats. Förändringar av det allmänna förhållandet mellan investeraren och andra parter kan innebära att investeraren inte längre agerar som ett ombud, trots att den tidigare agerade som ombud och vice versa. Om exempelvis investerarens, eller andra parter, rättigheter ändras ska investeraren ompröva sin ställning som huvudman eller ombud.

B85 En investerares ursprungliga bedömning av huruvida bestämmande inflytande föreligger eller dess ställning som huvudman eller ombud ändras inte enbart för att marknadsförhållandena ändras (exempelvis att investeringsobjektets avkastning ändras till följd av nya marknadsförhållanden), såvida inte de ändrade marknadsförhållandena gör att en eller flera av de tre faktorer som anges i punkt 7 ändras eller det allmänna förhållandet mellan en huvudman och ett ombud ändras.

## FASTSTÄLLANDE AV HURUVIDA ETT FÖRETAG ÄR ETT INVESTMENTFÖRETAG

B85A Ett företag ska ta hänsyn till samtliga fakta och omständigheter i sin bedömning av huruvida det är ett investmentföretag, inbegripet företagets syfte och utformning. Ett företag som uppfyller de tre delarna i definitionen av ett investmentföretag enligt punkt 27 är ett investmentföretag. I punkterna B85B–B85M beskrivs definitionens delar mer utförligt.

**Verksamhetens syfte**

B85B Enligt definitionen av ett investmentföretag ska dess syfte vara att endast investera för att få kapitaltillväxt och/eller investeringsintäkter (till exempel utdelningar, ränta eller hyresinkomster). Dokument som anger företagets investeringsmål, till exempel företagets prospekt, publikationer som delas ut av företaget och andra företags- eller partnerskapsdokument, kan ofta styrka syftet med ett investmentföretags verksamhet. Annat som kan styrka detta är hur företaget presenterar sig för andra parter (såsom potentiella investerare eller investeringsobjekt). Ett företag som presenterar sin verksamhet kan till exempel säga att det tillhandahåller investeringar som ska ge kapitaltillväxt på medellång sikt. Verksamhetens syfte för ett företag som presenterar sig som en investerare vars mål är att utveckla, producera eller marknadsföra produkter tillsammans med sina investeringsobjekt stämmer däremot inte överens med verksamhetens syfte för ett investmentföretag, eftersom företaget får avkastning både från utvecklingen, produktionen eller marknadsföringen och från sina investeringar (se punkt B85I).

B85C Ett investmentföretag kan antingen direkt eller genom ett dotterföretag tillhandahålla investeringsrelaterade tjänster (till exempel rådgivning, förvaltning, stödtjänster och administration) till tredje part såväl som till sina investerare, även om dessa aktiviteter är betydande för företaget, förutsatt att företaget fortsätter att uppfylla definitionen av ett investmentföretag.

B85D Ett investmentföretag kan dessutom antingen direkt eller genom ett dotterföretag bedriva följande investeringsrelaterade aktiviteter, om de bedrivs för att maximera avkastningen (kapitaltillväxt eller investeringsintäkt) från företagets investeringsobjekt, och inte utgör en enskild betydande affärsverksamhet eller inkomstkälla för investmentföretaget:

a) Tillhandahålla förvaltningstjänster och strategisk rådgivning till ett investeringsobjekt.

b) Tillhandahålla finansiellt stöd till ett investeringsobjekt, till exempel ett lån, ett kapitalåtagande eller en garanti.

B85E Om ett investmentföretag har ett dotterföretag som inte självt är ett investmentföretag och vars huvudsakliga syfte och verksamhet är att tillhandahålla företaget eller andra parter investeringsrelaterade tjänster eller verksamhet med anknytning till investmentföretagets investeringsverksamhet, såsom de som beskrivs i punkterna B85C–B85D, ska det ta in det dotterföretaget i koncernredovisningen i enlighet med punkt 32. Om dotterföretaget som tillhandahåller investeringsrelaterade tjänster eller verksamhet självt är ett investmentföretag, ska investmentföretagets moderföretag värdera det dotterföretaget till dess verkliga värde via resultatet i enlighet med punkt 31.

*Utträdesstrategier*

B85F Ett företags investeringsplaner kan också styrka syftet med dess verksamhet. En egenskap som gör att ett investmentföretag skiljer sig från andra företag är att ett investmentföretag inte planerar att behålla sina investeringar på obestämd tid, utan endast under en begränsad period. Eftersom investeringar i aktier och icke-finansiella tillgångar kan innehas på obestämd tid ska ett investmentföretag ha en utträdesstrategi som dokumenterar hur företaget planerar att realisera kapitaltillväxt från praktiskt taget alla sina investeringar i aktier och icke-finansiella tillgångar. Ett investmentföretag ska också ha en utträdesstrategi för alla skuldebrev som kan innehas på obestämd tid, till exempel investeringar i eviga skuldinstrument. Företaget behöver inte dokumentera specifika utträdesstrategier för varje enskild investering, men ska fastställa olika potentiella strategier för olika investeringstyper eller investeringsportföljer, inklusive en konkret tidsram för utträde ur investeringarna. Utträdesmekanismer som endast införts för sådana händelser som avtalsbrott eller dålig avkastning anses inte vara utträdesstrategier i denna bedömning.

B85G Utträdesstrategierna kan variera beroende på typ av investering. För investeringar i onoterade aktier kan utträdesstrategierna omfatta till exempel börsintroduktion, private placement, försäljning av företaget (trade sale), överföringar (till investerare) av ägarintressen i investeringsobjekt och försäljningar av tillgångar (inklusive försäljning av ett investeringsobjekts tillgångar följt av en likvidation av investeringsobjektet). För aktieinvesteringar som är föremål för allmän handel kan utträdesstrategierna till exempel omfatta försäljning av investeringen genom private placement eller på marknaden. För fastighetsinvesteringar kan en utträdesstrategi till exempel omfatta försäljning av fastigheten genom en specialiserad fastighetshandlare eller på marknaden.

B85H Ett investmentföretag kan ha en investering i ett annat investmentföretag som bildats i samband med företaget av juridiska skäl, regelmässiga skäl, skatteskal eller liknande skäl som rör verksamheten. I sådana fall behöver inte investmentföretaget ha en utträdesstrategi för den investeringen, under förutsättning att det investmentföretag som är investeringsobjekt har lämpliga utträdesstrategier för sina investeringar.

#### *Avkastning på kapital*

B85I Ett företag investerar inte enbart för kapitaltillväxt och/eller investeringsintäkter om det eller ett annat företag i dess koncern (dvs. den koncern som står under bestämmande inflytande av investmentföretagets yttersta moderföretag) erhåller eller har som mål att erhålla andra förmåner från företagens investeringar, som inte är tillgängliga för andra parter än närstående till investeringsobjektet. Sådana förmåner omfattar följande:

a) Förvärv, användning, utbyte eller utnyttjande av ett investeringsobjekts processer, tillgångar eller teknik. Detta omfattar även om företaget eller ett annat företag i koncernen har en oproportionerlig eller exklusiv rätt att köpa något investeringsobjekts tillgångar, teknik, produkter eller tjänster, till exempel genom innehav av en köpoption på någon av investeringsobjektets tillgångar om tillgångens utveckling bedöms vara positiv.

b) Samarbetsarrangemang (enligt definitionen i IFRS 11) eller andra avtal mellan företaget eller ett annat företag i koncernen och ett investeringsobjekt om att utveckla, producera, marknadsföra eller tillhandahålla produkter eller tjänster.

c) Finansiella säkerheter eller tillgångar som ett investeringsobjekt lämnar som säkerhet för lånearrangemang med företaget eller ett annat företag i koncernen (ett investmentföretag kan dock fortfarande använda en investering i ett investeringsobjekt som säkerhet för sina lån).

d) En option som innehas av en närstående till företaget på att från det företaget eller ett annat företag i koncernen köpa ägarintressen i ett av företagens investeringsobjekt.

e) Transaktioner mellan företaget eller ett annat företag i koncernen och ett investeringsobjekt, som, om inte annat följer av punkt B85J),

i) har villkor som endast ges företag som är närstående till antingen företaget, ett annat företag i koncernen eller investeringsobjektet,

ii) inte genomförs till verkligt värde, eller

iii) utgör en betydande andel av investeringsobjektets eller företagens affärsverksamhet, inklusive affärsverksamhet för andra företag i koncernen.

B85J Ett investmentföretag kan ha som strategi att investera i mer än ett investeringsobjekt i samma bransch, på samma marknad eller inom samma geografiska område för att utnyttja synergier som ökar kapitaltillväxten och investeringsintäkterna från dessa investeringsobjekt. Trots vad som sägs i punkt B85I e är ett företag inte diskvalificerat från att klassificeras som ett investmentföretag enbart på grund av att sådana investeringsobjekt handlar med varandra.

**Beräkning av verkligt värde**

B85K En viktig del av definitionen av ett investmentföretag är att det mäter och utvärderar avkastningen på i stort sett alla sina investeringar baserat på verkligt värde, eftersom användning av verkligt värde ger mer relevant information än att till exempel ta in dess dotterföretag i koncernredovisningen eller använda kapitalandelsmetoden för dess andelar i intresseföretag eller joint ventures. För att visa att det uppfyller denna del av definitionen ska ett investmentföretag

- a) förse investerare med uppgifter om verkligt värde och värdera i stort sett alla sina investeringar till verkligt värde i sina finansiella rapporter när verkligt värde måste eller får användas enligt IFRS, och
- b) rapportera uppgifter om verkligt värde internt till nyckelpersoner i ledande ställning inom företaget (enligt definitionen i IAS 24), vilka använder verkligt värde som det främsta värderingsattributet för att utvärdera avkastningen på i stort sett alla dess investeringar och fatta investeringsbeslut.

B85L För att uppfylla kraven i B85K a ska ett investmentföretag

- a) välja att redovisa förvaltningsfastigheter till verkligt värde enligt IAS 40 *Förvaltningsfastigheter*,
- b) välja undantaget från att tillämpa kapitalandelsmetoden i IAS 28 för sina investeringar i intresseföretag och joint ventures, och
- c) värdera sina finansiella tillgångar till verkligt värde enligt kraven i IFRS 9.

B85M Ett investmentföretag kan ha vissa tillgångar som inte är investeringar, såsom en fastighet som används som huvudkontor och därtill hänförliga inventarier, samt finansiella skulder. Den del av definitionen av ett investmentföretag i punkt 27 c som avser värdering till verkligt värde ska tillämpas på ett investmentföretags investeringar. Ett investmentföretag behöver alltså inte värdera tillgångar som inte är investeringar eller skulder till verkligt värde.

**Typiska egenskaper för ett investmentföretag**

B85N När ett företag fastställer om det uppfyller definitionen av ett investmentföretag ska det ta hänsyn till huruvida det har egenskaper som är typiska för ett sådant företag (se punkt 28). Om en eller flera av dessa typiska egenskaper saknas innebär inte det nödvändigtvis att företaget inte kan klassas som investmentföretag. Det indikerar snarare att en vidare bedömning är nödvändig för att fastställa huruvida företaget är ett investmentföretag.

*Mer än en investering*

B85O Ett investmentföretag har oftast flera investeringar för att sprida riskerna och maximera avkastningen. Ett företag kan inneha en investeringsportfölj direkt eller indirekt, till exempel genom att inneha en enda investering i ett annat investmentföretag som i sin tur har flera innehav.

B85P Det kan hända att företaget vid en viss tidpunkt endast har ett innehav. Att företaget endast har ett innehav är dock inte nödvändigtvis ett hinder för att uppfylla definitionen av ett investmentföretag. Ett investmentföretag kan till exempel ha endast ett innehav i följande fall:

- a) Företaget är i uppstartsfasen och har ännu inte hittat lämpliga investeringar och har därför ännu inte fullgjort sin investeringsplan att förvärva flera innehav.
- b) Företaget har ännu inte gjort nya investeringar för att ersätta avyttrade innehav.
- c) Företaget har bildats för att samla investerarens medel för att investera i ett enda innehav när den investeringen inte är tillgänglig för enskilda investerare (till exempel när den lägsta investering som krävs är för hög för en enskild investerare).
- d) Företaget har inlett en likvideringsprocess.

*Mer än en investerare*

- B85Q Ett investmentföretag har oftast flera investerare som samlar sina medel för att få tillgång till investeringsförvaltnings tjänster och investeringsmöjligheter som de kanske inte skulle ha haft tillgång till var för sig. Genom att företaget har flera investerare är det mindre troligt att det, eller andra företag i dess koncern, får andra förmåner än kapitaltillväxt eller investeringsintäkter (se punkt B85I).
- B85R Ett investmentföretag kan också bildas av eller för en enda investerare som representerar eller stöder en större investerargrups intressen (till exempel en pensionsfond, en statlig investeringsfond eller en familjetrust).
- B85S Det kan också hända att företaget vid en viss tidpunkt endast har en investerare. Ett investmentföretag kan till exempel ha endast en investerare i följande fall:
- Företagets teckningsperiod har ännu inte har löpt ut och företaget håller aktivt på att identifiera lämpliga investerare.
  - Företaget har ännu inte identifierat lämpliga investerare som ska ta över inlösta ägarintressen.
  - Företaget har inlett en likvideringsprocess.

*Ej närstående investerare*

- B85T Ett investmentföretag har oftast flera investerare som inte är närstående (enligt definitionen i IAS 24) till företaget eller andra företag i dess koncern. Genom att företagets investerare inte är närstående är det mindre troligt att det, eller andra företag i den koncern vari företaget ingår, får andra fördelar än kapitaltillväxt eller investeringsintäkter (se punkt B85I).
- B85U Ett företag kan dock vara ett investmentföretag även om dess investerare är närstående till företaget. Ett investmentföretag kan till exempel skapa en separat "parallellfond" för vissa anställda (till exempel nyckelpersoner i ledande ställning), eller andra investerare som är närstående, som speglar de investeringar som görs i företagets huvudsakliga investeringsfond. En sådan "parallellfond" kan vara ett investmentföretag även om alla dess investerare är närstående.

*Ägarintressen*

- B85V Ett investmentföretag är oftast en separat juridisk person, men måste inte vara det. Ägarintressen i ett investmentföretag är oftast aktier eller liknande intressen (till exempel andelar i handelsbolag) på vilka investmentföretagets nettotillgångar fördelas proportionellt. Om det emellertid förekommer olika investerarklasser, där vissa klasser endast har rätt till en viss investering eller grupp av investeringar eller klasserna äger olika stor andel av nettotillgångarna, hindrar dock detta inte ett företag från att vara ett investmentföretag.
- B85W Ett företag som har betydande ägarintressen i form av skuldebrev, som enligt andra tillämpliga standarder inte uppfyller definitionen av eget kapital, kan ändå betecknas som ett investmentföretag under förutsättning att skuldebrevsinnehavarnas avkastning är rörlig till följd av att det verkliga värdet på företagets nettotillgångar ändras.

## REDOVISNINGSKRAV

**Förfaranden för att utforma koncernredovisning**

- B86 Vid upprättandet av koncernredovisningen
- slås moderföretagets tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter, kostnader och kassaflöden samman med liknande poster i dotterföretagen,
  - kvittas (elimineras) det redovisade värdet på moderföretagets innehav i varje dotterföretag och moderföretagets del av varje dotterföretags eget kapital (i IFRS 3 beskrivs hur varje form av relaterad goodwill ska redovisas),



- c) elimineras koncerninterna tillgångar och skulder, eget kapital, intäkter, kostnader och kassaflöden som rör transaktioner mellan företag inom koncernen i sin helhet (vinster och förluster till följd av koncerninterna transaktioner som innefattas i värdet på tillgångar, såsom varulager och anläggningstillgångar, elimineras i sin helhet). Koncerninterna förluster kan vara en indikation på att en nedskrivning behöver redovisas i koncernredovisningen. IAS 12 *Inkomstskatter* tillämpas på temporära skillnader som uppkommer vid eliminering av vinster och förluster vid koncerninterna transaktioner.

### **Enhetliga redovisningsprinciper**

- B87 Om ett företag i koncernen använder redovisningsprinciper som avviker från dem som tillämpas i koncernredovisningen för likartade transaktioner och händelser under liknande omständigheter, justeras företagets finansiella rapporter på lämpligt vis när de används vid upprättande av koncernredovisningen för att garantera förenlighet med koncernens redovisningsprinciper.

### **Värdering**

- B88 Ett företag ska inkludera ett dotterföretags intäkter och kostnader i koncernredovisningen från den dag det får bestämmande inflytande fram till och med den dag det upphör att ha bestämmande inflytande över dotterföretaget. Dotterföretagets intäkter och kostnader grundas på beloppen för de tillgångar och skulder som redovisas i koncernredovisningen per förvärvstidpunkten. Avskrivningskostnader som redovisas i koncernens rapport över totalresultat efter förvärvstidpunkten grundas på de verkliga värdena för de hänförliga avskrivningsbara tillgångar som redovisas i koncernredovisningen per förvärvstidpunkten.

### **Potentiella röstberättigade aktier**

- B89 Om det finns potentiella röstberättigade aktier, eller andra derivat som innehåller potentiella röstberättigade aktier, fastställs andelarna av resultatet och förändringar i eget kapital hänförliga till moderföretaget samt innehav utan bestämmande inflytande vid upprättandet av koncernredovisningen enbart på grundval av befintliga ägarintressen, och återspeglar inte en möjlig inlösen eller konvertering av potentiella röstberättigade aktier och andra derivat, såvida inte punkt B90 är tillämplig.
- B90 Under vissa omständigheter har ett företag i huvudsak ett befintligt ägarintresse till följd av en transaktion som ger företaget nuvarande tillgång till avkastning kopplad till ett ägarintresse. Under sådana omständigheter fastställs den del av avkastningen som är hänförlig till moderföretaget respektive innehav utan bestämmande inflytande vid utformningen av koncernredovisningen genom att man beaktar eventuell inlösen av dessa potentiella röstberättigade aktier och andra derivat som ger företaget nuvarande tillgång till avkastningen.
- B91 IFRS 9 ska inte tillämpas på andelar i dotterföretag som tas in i koncernredovisningen. När instrument som innehåller potentiella röstberättigade aktier i huvudsak ger nuvarande tillgång till avkastning kopplad till ett ägarintresse i ett dotterföretag omfattas instrumenten inte av kraven i IFRS 9. I alla övriga fall ska instrument som innehåller potentiella röstberättigade aktier i ett dotterföretag redovisas enligt IFRS 9.

### **Rapportdag**

- B92 De finansiella rapporterna för moderföretaget och dess dotterföretag som används vid upprättande av koncernredovisningen, ska upprättas per samma rapportdatum. Om moderföretagets och dotterföretagets rapportperioder slutar på olika datum upprättar dotterföretaget, i koncernredovisningssyfte, ytterligare finansiella rapporter per samma datum som moderföretagets finansiella rapporter, för att göra det möjligt att ta in dotterföretagets finansiella information i koncernredovisningen, såvida detta inte är praktiskt genomförbart.
- B93 Om detta är praktiskt ogenomförbart, ska moderföretaget ta in dotterföretagets finansiella information i koncernredovisningen genom att använda dotterföretagets senaste finansiella rapporter med justeringar för att kompensera för effekten av betydande transaktioner eller händelser som inträffar mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för koncernredovisningen. Under alla omständigheter ska skillnaden mellan rapportperiodens slut för dotterföretaget och moderföretaget inte överstiga tre månader, och rapportperiodernas längd och eventuella skillnader mellan när rapportperioderna slutar ska vara oförändrade från en period till en annan.

*Innehav utan bestämmande inflytande*

- B94 Ett företag ska hänföra resultatet och varje komponent i övrigt totalresultat till moderföretagets ägare och innehav utan bestämmande inflytande. Företaget ska även hänföra summa totalresultat till moderföretagets ägare och innehav utan bestämmande inflytande, även om detta leder till att innehav utan bestämmande inflytande får ett negativt saldo.
- B95 Om ett dotterföretag har utestående preferensaktier med ackumulativ vinstutdelningsrätt som klassificeras som eget kapital och dessa ingår i innehav utan bestämmande inflytande ska företaget räkna ut sin andel av resultatet efter justering för utdelningar på sådana aktier, oavsett om en sådan utdelning har fastställts.

*Förändringar av andelen innehav utan bestämmande inflytande*

- B96 Om andelen innehav utan bestämmande inflytande ändras ska företaget justera de redovisade värdena för innehaven med och utan bestämmande inflytande så att de återspeglar förändringarna i deras relativa innehav i dotterföretaget. Eventuell skillnad mellan det belopp med vilket innehav utan bestämmande inflytande justeras och det verkliga värdet på den erlagda eller erhållna ersättningen ska redovisas direkt i eget kapital och hänföras till moderföretagets ägare.

**Förlust av bestämmande inflytande**

- B97 Ett moderföretag kan förlora det bestämmande inflytandet över ett dotterföretag i två eller flera överenskommelser (transaktioner). Ibland tyder emellertid omständigheter på att dessa överenskommelser skulle kunna redovisas som en enda transaktion. Vid fastställande om huruvida överenskommelserna ska redovisas som en enda transaktion ska ett moderföretag beakta alla villkor och bestämmelser i överenskommelserna och deras ekonomiska effekter. En eller flera av följande faktorer indikerar att moderföretaget bör redovisa dessa överenskommelser som en enda transaktion:
- a) De ingås samtidigt eller under övervägande av varandra.
  - b) De utgör tillsammans en enda transaktion utformad att uppnå en övergripande affärsmässig effekt.
  - c) Förekomsten av en överenskommelse är beroende av åtminstone ytterligare en överenskommelse.
  - d) En överenskommelse som beaktas för sig är inte ekonomiskt motiverad, men den är ekonomiskt motiverad när den beaktas tillsammans med andra överenskommelser. Ett exempel är när ett avyttrande av aktier är prissatt under marknadskurs och kompenseras genom en efterföljande avyttring som är prissatt över marknadskurs.
- B98 Om ett moderföretag förlorar bestämmande inflytande över ett dotterföretag ska det
- a) från rapporten över finansiell ställning ta bort
    - i) de redovisade värdena för dotterföretagets tillgångar (inklusive eventuell goodwill) och skulder per den tidpunkt när det förlorar det bestämmande inflytandet, och
    - ii) det redovisade värdet för innehav utan bestämmande inflytande i det tidigare dotterföretaget per den tidpunkt när det bestämmande inflytandet upphör (inklusive komponenter i övrigt totalresultat som är hänförligt till dem).
  - b) redovisa
    - i) det verkliga värdet för den eventuella erhållna ersättningen från transaktionen, händelsen eller de omständigheter som ledde till förlusten av det bestämmande inflytandet,
    - ii) om transaktionen som ledde till förlusten av bestämmande inflytande innefattar en överföring av aktier i dotterföretaget till ägare i deras egenskap av ägare, den överföringen, och

- iii) varje kvarvarande innehav i det tidigare dotterföretaget till verkligt värde per tidpunkten för förlust av det bestämmande inflytandet.
  - c) omklassificera till resultatet, eller överföra direkt till balanserade vinstmedel om detta krävs enligt andra IFRS, de belopp som redovisas i övrigt totalresultat avseende dotterföretaget i enlighet med punkt B99.
  - d) redovisa varje skillnad som blir följden som vinst eller förlust i resultat hänförligt till moderföretaget.
- B99 Om ett moderföretag förlorar bestämmande inflytande över ett dotterföretag ska moderföretaget redovisa alla belopp som tidigare redovisats i övrigt totalresultat avseende det dotterföretaget på samma grund som skulle krävas om moderföretaget direkt hade avyttrat de hänförliga tillgångarna eller skulderna. Om en vinst eller förlust som tidigare redovisats i övrigt totalresultat skulle omklassificeras till resultatet vid avyttringen av de hänförliga tillgångarna eller skulderna omklassificerar därför moderföretaget vinsten eller förlusten från eget kapital till resultatet (som en omklassificeringsjustering) när det förlorar det bestämmande inflytandet över dotterföretaget. Om en omvärderingsreserv som tidigare redovisats i övrigt totalresultat skulle överföras direkt till balanserade vinstmedel vid avyttringen av tillgången, överför moderföretaget omvärderingsreserven direkt till balanserade vinstmedel när det förlorar bestämmande inflytande över dotterföretaget.

#### REDOVISNING AV ETT INVESTMENTFÖRETAGS STATUSÄNDRING

- B100 När ett företag upphör att vara ett investmentföretag ska det tillämpa IFRS 3 på alla dotterföretag som tidigare var värderade till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 31. Dagen för statusändringen ska utgöra antagen förvärvstidpunkt. Dotterföretagets verkliga värde per förvärvsdagen ska anses vara den överförda antagna köpeskillingen vid värdering av eventuell goodwill eller vinst från ett förvärv till lågt pris som härrör från det antagna förvärvet. Alla dotterföretag ska tas in i koncernredovisningen i enlighet med punkterna 19–24 i denna standard från och med dagen för statusändringen.
- B101 När ett företag blir ett investmentföretag ska det upphöra att ta in sina dotterföretag i koncernredovisningen per dagen för statusändringen, med undantag av dotterföretag som även i fortsättningen ska tas in i koncernredovisningen enligt punkt 32. Investmentföretaget ska tillämpa kraven i punkterna 25 och 26 på de dotterföretag som det upphör att ta in i koncernredovisningen som om investmentföretaget hade förlorat det bestämmande inflytandet över dessa dotterföretag per den dagen.

## Bilaga C

**Ikraftträdande och övergångsbestämmelser**

Denna bilaga är en del av tolkningen och har samma ställning som övriga delar av standarden.

## IKRAFTTRÄDANDE

- C1 Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna IFRS tidigare ska företaget upplysa om detta och samtidigt tillämpa IFRS 11, IFRS 12, IAS 27 *Separata finansiella rapporter* och IAS 28 (enligt ändring 2011).
- C1A *Koncernredovisning, samarbetsarrangemang och upplysningar om intressen i andra företag: övergångsriktlinjer* (ändringar i IFRS 10, IFRS 11 och IFRS 12), som utfärdades i juni 2012, innebar att punkterna C2–C6 ändrades och att punkterna C2A–C2B, C4A–C4C, C5A och C6A–C6B lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Om företaget tillämpar IFRS 10 för en tidigare period ska det tillämpa dessa ändringar för den tidigare perioden.
- C1B *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebar att punkterna 2, 4, C2A, C6A och bilaga A ändrades och att punkterna 27–33, B85A–B85W, B100–B101 och C3A–C3F lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidig tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska företaget upplysa om detta och samtidigt tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag*.
- C1D *Investmentföretag: Tillämpning av konsolideringsundantaget* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 28), som utfärdades i december 2014, innebar att punkterna 4, 32, B85C, B85E och C2A ändrades och att punkterna 4A–4B lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

## ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- C2 Ett företag ska tillämpa denna IFRS retroaktivt, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, med undantag av vad som föreskrivs i C2A–C6.
- C2A Oaktat kraven i punkt 28 i IAS 8 behöver ett företag när denna IFRS tillämpas första gången, och eventuellt senare när ändringarna *Investmentföretag* och *Investmentföretag: Tillämpning av konsolideringsundantaget* av denna IFRS tillämpas första gången, endast lämna kvantitativa uppgifter enligt punkt 28 f i IAS 8 för det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen för denna IFRS (den "närmast föregående perioden"). Ett företag får också lämna dessa uppgifter för innevarande period eller för tidigare jämförelseperioder, men är inte förpliktat att göra detta.
- C2B I denna IFRS avses med första tillämpningsdagen inledningen av det räkenskapsår på vilket denna IFRS tillämpas för första gången.
- C3 På den första tillämpningsdagen är ett företag inte skyldigt att justera den tidigare redovisningen för sitt engagemang vare sig
- a) i företag som skulle omfattas av koncernredovisningen per den dagen enligt IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter* och SIC-12 *När ska ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen?* och som enligt denna IFRS fortfarande omfattas av koncernredovisning, eller
- b) i företag som inte skulle omfattas av koncernredovisningen per den dagen enligt IAS 27 och SIC-12 och som enligt denna IFRS inte omfattas av koncernredovisningen.

C3A På den första tillämpningsdagen ska ett företag bedöma huruvida det är ett investmentföretag på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger den dagen. Om ett företag på den första tillämpningsdagen konstaterar att det är ett investmentföretag ska kraven i punkterna C3B–C3F tillämpas i stället för punkterna C5–C5A.

C3B Med undantag för dotterföretag som tas in i koncernredovisningen i enlighet med punkt 32 (för vilka punkterna C3 och C6 eller punkterna C4–C4C är tillämpliga, beroende på vilketdera som är relevant) ska ett investmentföretag värdera varje investering i ett dotterföretag till verkligt värde via resultatet, som om kraven i denna IFRS alltid hade varit i kraft. Investmentföretaget ska retroaktivt justera både det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen och det egna kapitalet vid inledningen av den närmast föregående perioden för eventuella skillnader mellan

a) det tidigare redovisade värdet på dotterföretaget och

b) det verkliga värdet på investmentföretagets innehav i dotterföretaget.

Den ackumulerade summan av eventuella justeringar till verkligt värde som tidigare redovisats i övrigt totalresultat ska överföras till balanserade vinstmedel i början av det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen.

C3C Före det datum som IFRS 13 *Värdering till verkligt värde* börjar tillämpas ska ett investmentföretag använda de verkliga värden som tidigare redovisats till investerare eller ledningen, om dessa värden motsvarar det belopp innehavet hade kunnat generera per värderingsdagen vid handel med utomstående, insatta och intresserade parter.

C3D Om det (enligt definitionen i IAS 8) är praktiskt ogenomförbart att värdera ett innehav i ett dotterföretag enligt punkterna C3B–C3C ska investmentföretaget tillämpa kraven i denna IFRS vid inledningen av den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa punkterna C3B–C3C, vilket skulle kunna vara den innevarande perioden. Investeraren ska göra en retroaktiv justering av det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen, såvida inte den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa denna punkt är den innevarande perioden. Om detta är fallet ska justeringen av eget kapital redovisas vid inledningen av den innevarande perioden.

C3E Om ett investmentföretag har avyttrat eller förlorat det bestämmande inflytandet över ett innehav i ett dotterföretag före den första tillämpningsdagen för denna IFRS behöver investmentföretaget inte justera den tidigare redovisningen av det dotterföretaget.

C3F Om ett företag tillämpar ändringarna i *Investmentföretag* på en senare period än då det tillämpar IFRS 10 för första gången ska hänvisningar till "den första tillämpningsdagen" i punkterna C3A–C3E tolkas som "inledningen av det räkenskapsår då ändringarna i *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, tillämpas för första gången".

C4 Om en investerare per den första tillämpningsdagen konstaterar att ett investeringsobjekt som inte har tagits in i koncernredovisningen enligt IAS 27 och SIC-12 ska tas in i koncernredovisningen ska investeraren göra följande:

a) Om investeringsobjektet är en verksamhet/rörelse (enligt definitionen i IFRS 3 *Rörelseförvärv*), ska investeraren värdera tillgångarna, skulderna och innehaven utan bestämmande inflytande i det investeringsobjekt som tidigare inte omfattades av koncernredovisningen som om det investeringsobjektet hade omfattats av koncernredovisningen (och därför hade tillämpat redovisning av förvärv enligt IFRS 3) från och med det datum då investeraren fick bestämmande inflytande över det investeringsobjektet enligt kraven i denna IFRS. Investeraren ska göra en retroaktiv justering av det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen. Om det datum då investeraren fick bestämmande inflytande infaller före inledningen av den närmast föregående perioden ska investeraren, som justering av eget kapital vid inledningen av den närmast föregående perioden, redovisa eventuella skillnader mellan

i) redovisade tillgångar, skulder och innehav utan bestämmande inflytande, och

ii) det tidigare redovisade värdet av investerarens engagemang i investeringsobjektet.

b) Om investeringsobjektet inte är en verksamhet/rörelse (enligt definitionen i IFRS 3), ska investeraren värdera tillgångarna, skulderna och innehaven utan bestämmande inflytande i detta investeringsobjekt som tidigare inte tagits in i koncernredovisningen som om det investeringsobjektet hade tagits in i koncernredovisningen (genom att tillämpa förvärvsmetoden enligt IFRS 3 men utan att redovisa eventuell goodwill för investeringsobjektet) från och med det datum då investeraren fick bestämmande inflytande över det investeringsobjektet enligt kraven i denna IFRS. Investeraren ska göra en retroaktiv justering av det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen. Om det datum då investeraren fick bestämmande inflytande infaller före inledningen av den närmast föregående perioden ska investeraren, som justering av eget kapital vid inledningen av den närmast föregående perioden, redovisa eventuella skillnader mellan

i) redovisade tillgångar, skulder och innehav utan bestämmande inflytande, och

ii) det tidigare redovisade värdet av investerarens engagemang i investeringsobjektet.

C4A Om det är praktiskt genomförbart (enligt definitionen i IAS 8) att värdera ett investeringsobjekts tillgångar, skulder och innehav utan bestämmande inflytande enligt punkt C4 a eller b, ska investeraren göra följande:

a) Om investeringsobjektet är en verksamhet/rörelse, tillämpa kraven i IFRS 3 från och med det datum som anses vara förvärvstidpunkten. Förvärvstidpunkten ska anses vara inledningen av den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa punkt C4 a, vilket kan vara den innevarande perioden.

b) Om investeringsobjektet inte är en verksamhet/rörelse, tillämpa förvärvsmetoden enligt IFRS 3 men utan att redovisa eventuell goodwill för investeringsobjektet per det datum som anses vara förvärvstidpunkten. Förvärvstidpunkten ska anses vara inledningen av den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa punkt C4 b, vilket kan vara den innevarande perioden.

Investeraren ska göra en retroaktiv justering av det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen, såvida inte den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa denna punkt är den innevarande perioden. Om förvärvstidpunkten infaller före inledningen av den närmast föregående perioden ska investeraren, som justering av eget kapital vid inledningen av den närmast föregående perioden, redovisa eventuella skillnader mellan

c) redovisade tillgångar, skulder och innehav utan bestämmande inflytande, och

d) det tidigare redovisade värdet av investerarens engagemang i investeringsobjektet.

Om innevarande period är den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa denna punkt ska justeringen av eget kapital redovisas per inledningen av den innevarande perioden.

C4B När en investerare tillämpar punkterna C4–C4A och det datum då investeraren fick bestämmande inflytande enligt denna IFRS infaller senare än dagen för ikraftträdandet av IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) (IFRS 3 (2008)), ska hänvisningen till IFRS 3 i punkterna C4 och C4A avse IFRS 3 (2008). Om investeraren fick bestämmande inflytande före ikraftträdandet av IFRS 3 (2008) ska investeraren tillämpa antingen IFRS 3 (2008) eller IFRS 3 (utfärdad 2004).

C4C När en investerare tillämpar punkterna C4–C4A och det datum då investeraren fick bestämmande inflytande enligt denna IFRS infaller senare än dagen för ikraftträdandet av IAS 27 (enligt omarbetning 2008) (IAS 27 (2008)), ska investeraren tillämpa kraven i denna IFRS på samtliga perioder för vilka investeringsobjektet retroaktivt tas in i koncernredovisningen i enlighet med punkterna C4–C4A. Om investeraren fick bestämmande inflytande före ikraftträdandet av IAS 27 (2008) ska investeraren tillämpa antingen

a) kraven i denna IFRS på samtliga perioder för vilka investeringsobjektet retroaktivt tas in i koncernredovisningen i enlighet med punkterna C4–C4A, eller

b) kraven i den version av IAS 27 som utfärdades 2003 (IAS 27 (2003)) för de perioder som infaller före ikraftträdandet av IAS 27 (2008) och därefter kraven i denna IFRS för efterföljande perioder.

C5 Om en investerare på den första tillämpningsdagen konstaterar att den inte längre kommer att ta in ett investeringsobjekt i koncernredovisningen som togs in i koncernredovisningen enligt IAS 27 och SIC-12, ska investeraren värdera sina andelar i investeringsobjektet till det belopp de hade värderats till om kraven i denna IFRS hade varit i kraft när investeraren engagerade sig i (men inte fick bestämmande inflytande enligt denna IFRS), eller förlorade det bestämmande inflytandet över, investeringsobjektet. Investeraren ska göra en retroaktiv justering av det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen. Om det datum då investeraren engagerade sig i (men inte fick bestämmande inflytande enligt denna IFRS), eller förlorade det bestämmande inflytandet över, investeringsobjektet infaller före inledningen av den närmast föregående perioden ska investeraren, som justering av eget kapital vid inledningen av den närmast föregående perioden, redovisa eventuella skillnader mellan

- a) det tidigare redovisade värdet av tillgångar, skulder och innehav utan bestämmande inflytande, och
- b) det redovisade värdet av investerarens andelar i investeringsobjektet.

C5A Om det är praktiskt ogenomförbart (enligt definitionen i IAS 8) att värdera andelarna enligt punkt C5 ska investeraren tillämpa kraven i denna IFRS vid inledningen av den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa punkt C5, vilket skulle kunna vara den innevarande perioden. Investeraren ska göra en retroaktiv justering av det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen, såvida inte den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa denna punkt är den innevarande perioden. Om det datum då investeraren engagerade sig i (men inte fick bestämmande inflytande enligt denna IFRS), eller förlorade det bestämmande inflytandet över, investeringsobjektet infaller före inledningen av den närmast föregående perioden ska investeraren, som justering av eget kapital vid inledningen av den närmast föregående perioden, redovisa eventuella skillnader mellan

- a) det tidigare redovisade värdet av tillgångar, skulder och innehav utan bestämmande inflytande, och
- b) det redovisade värdet av investerarens andelar i investeringsobjektet.

Om innevarande period är den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa denna punkt ska justeringen av eget kapital redovisas per inledningen av den innevarande perioden.

C6 Punkterna 23, 25, B94 och B96–B99 är ändringar av IAS 27 som infördes 2008 och överfördes till IFRS 10. Förutom när ett företag tillämpar punkt C3 eller är förpliktat att tillämpa punkterna C4–C5A, ska det tillämpa kraven i dessa punkter på följande sätt:

- a) Ett företag ska inte räkna om resultatfördelning för rapportperioder innan det tillämpade ändringen i punkt B94 för första gången.
- b) Kraven i punkterna 23 och B96 om att redovisa ändringar av ägarintressen i ett dotterföretag efter det att bestämmande inflytande har erhållits gäller inte ändringar som inträffade innan ett företag tillämpade dessa ändringar för första gången.
- c) Ett företag ska inte räkna om det redovisade värdet på en investering i ett tidigare dotterföretag om det förlorade sitt bestämmande inflytande innan det tillämpade ändringarna i punkt 25 och B97–B99 för första gången. Dessutom ska ett företag inte räkna om eventuell vinst eller förlust vid förlust av bestämmande inflytande över ett dotterföretag som inträffade innan ändringarna i punkterna 25 och B97–B99 tillämpades för första gången.

#### Hänvisningar till "den närmast föregående perioden"

C6A Oaktat hänvisningarna till det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen ("den närmast föregående perioden") i punkterna C3B–C5A får ett företag också lämna justerade jämförande uppgifter för tidigare perioder, men är inte förpliktat att göra detta. Om ett företag lämnar justerade jämförande uppgifter för tidigare perioder ska alla hänvisningar till "den närmast föregående perioden" i punkterna C3B–C5A betraktas som hänvisningar till "den tidigaste period för vilken justerad jämförande information presenteras".

C6B Om ett företag lämnar ojusterade jämförande uppgifter för tidigare perioder ska företaget tydligt ange att uppgifterna inte har justerats, att de har upprättats på en annan grund och förklara denna grund.

#### **Hänvisningar till IFRS 9**

C7 Om ett företag tillämpar denna standard men ännu inte tillämpar IFRS 9 ska alla hänvisningar i denna standard till IFRS 9 behandlas som hänvisningar till IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*.

#### **UPPHÄVANDE AV ANDRA IFRS**

C8 Denna IFRS ersätter kraven avseende koncernredovisning i IAS 27 (enligt ändring 2008).

C9 Denna IFRS ersätter även SIC-12 *När ska ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen?*



## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD (IFRS) 11

**Samarbetsarrangemang**

## SYFTE

- 1 Syftet med denna IFRS-standard är att fastställa principer för finansiell rapportering av företag som innehar en andel i ett arrangemang som styrs gemensamt (dvs. ett *samarbetsarrangemang*).

**Uppfylla syftet**

- 2 För att uppfylla syftet i punkt 1 ingår i denna IFRS-standard en definition av *gemensamt bestämmande inflytande* och kravet att ett företag som är *part i ett samarbetsarrangemang* ska avgöra vilken typ av samarbetsarrangemang företaget är part i genom att göra en bedömning av sina rättigheter och skyldigheter och redovisa dessa rättigheter och skyldigheter i enlighet med typen av samarbetsarrangemang.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 3 **Denna IFRS-standard ska tillämpas av varje företag som är part i ett samarbetsarrangemang.**

## SAMARBETSARRANGEMANG

- 4 **Ett samarbetsarrangemang är ett arrangemang över vilket två eller fler parter har gemensamt bestämmande inflytande.**
- 5 **Ett samarbetsarrangemang har följande egenskaper:**
  - a) **Parterna är bundna av ett samarbetsavtal (se punkterna B2–B4).**
  - b) **Genom samarbetsavtalet har två eller fler av parterna gemensamt bestämmande inflytande över verksamheten (se punkterna 7–13).**
- 6 Ett samarbetsarrangemang är antingen en *gemensam verksamhet* eller ett *joint venture*.

**Gemensamt bestämmande inflytande**

- 7 **Med gemensamt bestämmande inflytande avses att två eller flera parter i avtal reglerat att gemensamt utöva det bestämmande inflytandet över ett samarbetsarrangemang. Ett sådant inflytande föreligger endast när beslut om relevanta aktiviteter kräver samtycke från samtliga parter som utövar det bestämmande inflytandet.**
- 8 Ett företag som är part i ett sådant samarbetsarrangemang ska bedöma om samarbetsavtalet ger samtliga parter, eller en grupp av parterna, gemensamt bestämmande inflytande över arrangemanget. Samtliga parter, eller en grupp av parterna, har tillsammans bestämmande inflytande över samarbetsarrangemanget om de måste agera tillsammans för att styra de aktiviteter som i betydande utsträckning påverkar avkastningen av arrangemanget (dvs. de relevanta aktiviteterna).
- 9 När det har fastställts att samtliga parter, eller en grupp av parterna, tillsammans har bestämmande inflytande över arrangemanget, föreligger gemensamt bestämmande inflytande endast om beslut om relevanta aktiviteter kräver samtycke av samtliga parter som tillsammans har bestämmande inflytande över arrangemanget.
- 10 I ett samarbetsarrangemang har inte någon enskild part bestämmande inflytande över verksamheten. En part som har gemensamt bestämmande inflytande över ett samarbetsarrangemang kan hindra en av de övriga parterna, eller en grupp av parterna, från att ha bestämmande inflytande över arrangemanget.
- 11 Ett arrangemang kan vara ett samarbetsarrangemang trots att inte samtliga parter har gemensamt bestämmande inflytande över verksamheten. I denna IFRS görs det åtskillnad mellan parter som har gemensamt bestämmande inflytande över ett samarbetsarrangemang (*parter i en gemensam verksamhet* respektive *samägare*) och parter som deltar i, men inte har gemensamt bestämmande inflytande över, ett samarbetsarrangemang.

- 12 Ett företag måste använda omdöme vid bedömningen av om samtliga parter, eller en grupp av parterna, har gemensamt bestämmande inflytande över ett arrangemang. Ett företag ska göra denna bedömning genom att beakta samtliga fakta och omständigheter (se punkterna B5–B11).
- 13 Om dessa fakta och omständigheter förändras ska företaget göra en ny bedömning av om det fortfarande har gemensamt bestämmande inflytande över arrangemanget.

#### Typer av samarbetsarrangemang

- 14 **Ett företag ska bedöma vilken typ av samarbetsarrangemang det deltar i. Om samarbetsarrangemanget ska klassificeras som en gemensam verksamhet eller ett joint venture beror på parternas rättigheter och skyldigheter.**
- 15 **En gemensam verksamhet är ett samarbetsarrangemang genom vilket de parter som har gemensamt bestämmande inflytande över arrangemanget har rätt till de tillgångar och har förpliktelser avseende de skulder som rör arrangemanget. Parterna i samarbetet kallas parter i en gemensam verksamhet.**
- 16 **Ett joint venture är ett samarbetsarrangemang genom vilket parterna som har gemensamt bestämmande inflytande över arrangemanget har rätt till nettotillgångarna från arrangemanget. Parterna kallas samägare.**
- 17 Ett företag använder sitt omdöme vid bedömningen av om ett samarbetsarrangemang är en gemensam verksamhet eller ett joint venture. Företaget ska avgöra vilken typ av samarbetsarrangemang som det deltar i genom att beakta vilka rättigheter och skyldigheter som följer av arrangemanget. Det bedömer sina rättigheter och skyldigheter genom att beakta arrangemangets struktur och rättsliga utformning, vilka villkor parterna kommit överens om i avtalet och, när så är relevant, andra fakta och omständigheter (se punkterna B12–B33).
- 18 Ibland är parterna bundna av ett ramavtal som fastställer allmänna avtalsvillkor för en eller flera aktiviteter. Ramavtalet kan kräva att parterna upprättar olika samarbetsarrangemang för att hantera specifika aktiviteter som utgör delar av avtalet. Även om dessa samarbetsarrangemang följer samma ramavtal kan de vara av olika slag om parternas rättigheter och skyldigheter skiljer sig åt i de olika aktiviteter som ingår i ramavtalet. Gemensamma verksamheter och joint ventures kan alltså existera samtidigt när parterna genomför olika aktiviteter som utgör delar av samma ramavtal.
- 19 Om fakta och omständigheter förändras ska företaget göra en ny bedömning av om typen av samarbetsarrangemang i vilket det är part har förändrats.

#### FINANSIELLA RAPPORTER FRÅN PARTERNA I ETT SAMARBETSARRANGEMANG

##### Gemensamma verksamheter

- 20 **En part i en gemensam verksamhet ska avseende innehavet i en gemensam verksamhet redovisa**
  - a) **sina tillgångar, inklusive sin andel av alla gemensamma tillgångar**
  - b) **sina skulder, inklusive sin andel av alla gemensamma skulder**
  - c) **sina intäkter från försäljningen av produkterna från den gemensamma verksamheten**
  - d) **sin andel av intäkterna från försäljningen av produkterna från den gemensamma verksamheten, och**
  - e) **sina kostnader, inklusive sin andel av alla gemensamma kostnader.**
- 21 En part i en gemensam verksamhet ska redovisa tillgångar, skulder, intäkter och kostnader som rör dess innehav i en gemensam verksamhet i enlighet med den IFRS-standard som är tillämplig på dessa specifika tillgångar, skulder, intäkter och kostnader.

- 21A När ett företag förvärvar ett innehav i en gemensam verksamhet i vilken dess verksamhet utgör en verksamhet/rörelse, enligt definition i IFRS 3 *Rörelseförvärv* ska det, i proportion till sin andel i enlighet med punkt 20, tillämpa alla principer om redovisning av rörelseförvärv enligt IFRS 3, liksom andra standarder som inte strider mot vägledningen i denna standard, och lämna de uppgifter som krävs i dessa standarder avseende rörelseförvärv. Detta gäller både förvärv av de ursprungliga andelarna och ytterligare andelar i en gemensam verksamhet i vilken verksamheten utgör en verksamhet/rörelse. Redovisningen av förvärv av andelar i en sådan gemensam verksamhet anges i punkterna B33A–B33D.
- 22 Redovisningen av transaktioner som försäljning, tillskott eller inköp av tillgångar mellan ett företag och en gemensam verksamhet i vilket företaget är part specificeras i punkterna B34–B37.
- 23 En part som deltar i, men inte har gemensamt bestämmande inflytande över, en gemensam verksamhet ska också redovisa sitt innehav i det samarbetsarrangemanget i enlighet med punkterna 20–22 om denna part har rätt till de tillgångar och har förpliktelser avseende de skulder som härrör från denna gemensamma verksamhet. Om en part som deltar i, men inte har gemensamt bestämmande inflytande över, en gemensam verksamhet inte har några rättigheter till tillgångarna eller skyldigheter avseende skulderna som härrör från denna gemensamma verksamhet, ska parten redovisa sin andel av den gemensamma verksamheten i enlighet med den IFRS-standard som är tillämplig på denna andel.

### **Joint ventures**

- 24 En samägare i ett joint venture ska redovisa sin andel i ett joint venture som ett innehav och ska redovisa denna enligt kapitalandelsmetoden i enlighet med IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures*, såvida inte företaget enligt den standarden är undantaget från att tillämpa kapitalandelsmetoden.
- 25 En part som deltar i men inte har gemensamt bestämmande inflytande över ett joint venture ska redovisa sitt innehav i detta i enlighet med IFRS 9 *Finansiella instrument*, såvida inte parten har ett betydande inflytande över detta joint venture, i vilket fall innehavet ska redovisas i enlighet med IAS 28 (enligt ändring 2011).

### SEPARATA FINANSIELLA RAPPORTER

- 26 **I sina separata finansiella rapporter ska en part i en gemensam verksamhet eller en samägare i ett joint venture redovisa sitt innehav i**
- a) **en gemensam verksamhet i enlighet med punkterna 20–22,**
  - b) ett joint venture i enlighet med punkt 10 i IAS 27 *Separata finansiella rapporter*.
- 27 **I de separata finansiella rapporterna ska en part som deltar i, men inte har gemensamt bestämmande inflytande över, ett samarbetsarrangemang redovisa sitt innehav i**
- a) **en gemensam verksamhet i enlighet med punkt 23,**
  - b) **ett joint venture i enlighet med IFRS 9, såvida företaget inte har ett betydande inflytande över detta joint venture i vilket fall det ska tillämpa punkt 10 i IAS 27 (enligt ändring 2011).**

## Bilaga A

## Definitioner

Denna bilaga är en del av standarden.

<b>samarbetsarrangemang</b>	Ett arrangemang över vilket två eller fler parter har <b>gemensamt bestämmande inflytande</b> .
<b>gemensamt bestämmande inflytande</b>	I avtal reglerat gemensamt bestämmande inflytande över ett arrangemang. Det föreligger endast när det krävs att de parter som delar det bestämmande inflytandet måste ge sitt samtycke till beslut rörande de relevanta aktiviteterna.
<b>gemensam verksamhet</b>	Ett <b>samarbetsarrangemang</b> genom vilket de parter som har <b>gemensamt bestämmande inflytande</b> över verksamheten har rätt till de tillgångar och har förpliktelser avseende de skulder som härrör från verksamheten.
<b>part i en gemensam verksamhet</b>	En part i en <b>gemensam verksamhet</b> som har <b>gemensamt bestämmande inflytande</b> över verksamheten.
<b>joint venture</b>	Ett <b>samarbetsarrangemang</b> genom vilket de parter som har <b>gemensamt bestämmande inflytande</b> över verksamheten har rätt till nettotillgångarna i verksamheten.
<b>samägare</b>	En part i ett <b>joint venture</b> som har <b>gemensamt bestämmande inflytande</b> över detta joint venture.
<b>part i ett samarbetsarrangemang</b>	Ett företag som deltar i ett <b>samarbetsarrangemang</b> , oavsett om detta företag har <b>gemensamt bestämmande inflytande</b> över arrangemanget eller inte.
<b>separat företag</b>	En separat identifierbar finansiell struktur, inklusive separata juridiska personer eller företag fastställda i bolagsordningen, oavsett om de är juridiska personer eller inte.

Följande termer förklaras i IAS 27 (enligt ändring 2011), IAS 28 (enligt ändring 2011) och IFRS 10 *Koncernredovisning* och används i denna standard i de betydelser som anges i dessa standarder:

- bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt
- kapitalandelsmetoden
- inflytande
- vetorätt
- relevanta aktiviteter
- separata finansiella rapporter
- betydande inflytande.

## Bilaga B

**Vägledning vid tillämpning**

Denna bilaga är en del av standarden. I denna vägledning förklaras tillämpningen av punkterna 1–27. Vägledningen har samma ställning som övriga delar av standarden.

- B1 Exempelen i bilagan beskriver hypotetiska situationer. Även om vissa aspekter i exemplen kan förekomma i faktiska situationer måste samtliga fakta och omständigheter i en viss situation bedömas vid tillämpningen av IFRS 11.

## SAMARBETSARRANGEMANG

**Samarbetsavtal (punkt 5)**

- B2 Samarbetsavtal kan dokumenteras på flera olika sätt. Ett giltigt samarbetsavtal är ofta, men inte alltid, skriftligt och är vanligen utformat som ett avtal eller en protokollförd diskussion mellan parterna. Giltiga avtal kan även skapas genom bolagets stadgar, antingen ensamt eller i kombination med avtal mellan parterna.
- B3 När samarbetsarrangemang organiseras genom ett *separat företag* (se punkterna B19–B33), kan avtalet, eller vissa delar av avtalet, i en del fall införlivas i det separata företagets bolagsordning eller stadgar.
- B4 Avtalet anger villkoren för parternas deltagande i den verksamhet som samarbetet avser. I avtalet behandlas vanligen frågor som
- a) syfte, verksamhet och varaktighet för samarbetsarrangemanget,
  - b) tillsättning av styrelse eller motsvarande ledningsorgan,
  - c) beslutsprocessen: vilka frågor som kräver beslut från parterna, parternas rösträtt och hur stort stöd som krävs för dessa frågor. I det förfarande för beslutsfattande som beskrivs i avtalet fastslås att verksamheten ska styras gemensamt (se punkterna B5–B11).
  - d) kapitaltillskott eller annat tillskott från parterna,
  - e) fördelningen mellan parterna av tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och vinst eller förlust för samarbetsarrangemanget.

**Gemensamt bestämmande inflytande (punkterna 7–13)**

- B5 Vid bedömning av om ett företag har gemensamt bestämmande inflytande över en verksamhet ska företaget först göra en bedömning av om alla parter, eller en grupp av parterna, har bestämmande inflytande över verksamheten. I IFRS 10 definieras begreppet bestämmande inflytande och detta ska användas för att avgöra om samtliga parter, eller en grupp av parterna, exponeras för eller har rättigheter till rörlig avkastning genom sitt deltagande i verksamheten och har möjlighet att påverka denna avkastning genom sitt inflytande över verksamheten. Om samtliga parter, eller en grupp av parterna, betraktade tillsammans, kan styra de aktiviteter som har en betydande inverkan på avkastningen från samarbetet (dvs. de relevanta aktiviteterna), styr parterna arrangemanget tillsammans.

- B6 När ett företag kommit fram till att samtliga parter, eller en grupp av parterna, tillsammans styr verksamheten, ska företaget bedöma om det har gemensamt bestämmande inflytande över verksamheten. Gemensamt bestämmande inflytande föreligger endast om beslut om de relevanta aktiviteterna kräver samtycke av de parter som tillsammans styr verksamheten. Bedömningen av om arrangemanget står under gemensamt bestämmande inflytande av samtliga parter eller en grupp av parterna, eller under bestämmande inflytande av enbart av en av parterna, kan kräva bedömningar.
- B7 Ibland kan den beslutsprocess som parterna kommit överens om i avtalet underförstått innebära ett gemensamt bestämmande inflytande. Anta till exempel att två parter ingår ett avtal som innebär att var och en av dem innehar 50 procent av rösterna och att det i avtalet anges att det krävs minst 51 procent av rösterna för att beslut ska kunna fattas om relevanta aktiviteter. I detta fall har parterna underförstått kommit överens om att de har gemensamt bestämmande inflytande över arrangemanget eftersom beslut om relevanta aktiviteter inte kan fattas utan att parterna är överens.
- B8 I andra fall kan det enligt avtalet krävas en minimiandel av rösterna för att beslut ska kunna fattas om relevanta aktiviteter. Om denna minimiandel av rösterna kan uppnås genom mer än en kombination av överenskommande parter är detta arrangemang inte ett samarbetsarrangemang, såvida inte avtalet specifikt anger vilka parter (eller kombinationer av parter) som måste vara överens om beslutet om relevanta aktiviteter i samarbetet.

#### Exempel på tillämpning

##### Exempel 1

Antag att tre parter ingår ett avtal. A har 50 procent av rösterna, B har 30 procent och C har 20 procent. I avtalet mellan A, B och C anges att minst 75 procent av rösterna krävs för att beslut ska kunna fattas om för avtalet relevanta aktiviteter. Även om A kan stoppa ett beslut har A inte bestämmande inflytande över samarbetsarrangemanget eftersom det krävs samtycke från B. Avtalsvillkoren anger att minst 75 procent av rösterna krävs för beslut om relevanta aktiviteter, vilket innebär att A och B har gemensamt bestämmande inflytande över samarbetsarrangemanget eftersom beslut om relevanta aktiviteter inte kan fattas om inte A och B är överens.

##### Exempel 2

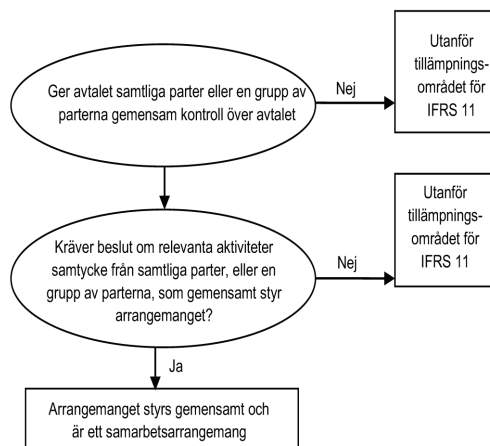
Antag att ett arrangemang har tre parter: A har 50 procent av rösterna och B och C har 25 procent vardera. I avtalet mellan A, B och C anges att minst 75 procent av rösterna krävs för att beslut ska kunna fattas om för avtalet relevanta aktiviteter. Även om A kan stoppa ett beslut har A inte bestämmande inflytande över samarbetsarrangemanget eftersom det krävs samtycke från antingen B eller C. I detta exempel styr A, B och C tillsammans arrangemanget. Det finns dock mer än en kombination av parterna som kan uppnå 75 procent av rösterna (dvs. antingen A och B eller A och C). För att det ska vara ett samarbetsarrangemang måste samarbetsavtalet i denna situation specificera vilka av parterna som måste vara överens för att beslut om för avtalet relevanta aktiviteter ska kunna fattas.

##### Exempel 3

Antag att ett avtal ingås där A och B har 35 procent av rösterna vardera och de resterande 30 procenten är spridda på flera olika innehavare. För beslut om relevanta aktiviteter krävs en majoritet av rösterna. A och B har gemensamt bestämmande inflytande över arrangemanget endast i det fall samarbetsavtalet anger att beslut om för avtalet relevanta aktiviteter kräver att A och B är överens.

- B9 Kravet på samtycke betyder att en part som har gemensamt bestämmande inflytande över arrangemanget kan hindra en annan part, eller en grupp av parterna, från att fatta unilaterala beslut (om relevanta aktiviteter) utan dennes samtycke. Om kravet på samtycke endast gäller beslut som ger en part vetorätt och inte gäller beslut om för avtalet relevanta aktiviteter, har denna part inte gemensamt beslutande inflytande över arrangemanget.
- B10 Ett samarbetsavtal kan innehålla klausuler om tvistlösning, t.ex. skiljeförfarande. Dessa bestämmelser kan medge att beslut fattas även utan samtycke från de parter som har gemensamt bestämmande inflytande. Även om sådana bestämmelser ingår i avtalet hindrar detta inte parterna från att utöva gemensamt bestämmande inflytande och hindrar därmed inte att detta är ett samarbetsarrangemang.

### Bedömning av gemensamt bestämmande inflytande



- B11 Om ett avtal ligger utanför tillämpningsområdet för IFRS 11 ska ett företag redovisa sitt innehav i arrangemanget i enlighet med relevant IFRS-standard t.ex. IFRS 10, IAS 28 (enligt ändring 2011) eller IFRS 9.

#### OLIKA TYPER AV SAMARBETSARRANGEMANG (PUNKTERNA 14–19)

- B12 Samarbetsarrangemang upprättas av många olika skäl (det kan t.ex. vara ett sätt för parterna att fördela kostnader och risker, eller ett sätt att ge parterna tillgång till ny teknik eller nya marknader). De kan ha olika struktur och rättslig utformning.
- B13 I en del samarbetsarrangemang krävs det inte att den verksamhet som är syftet med arrangemanget bedrivs av ett separat företag. I andra fall kan arrangemanget innebära att ett separat företag inrättas.
- B14 Klassificeringen av samarbetsarrangemanget enligt kraven i denna standard är avhängig de rättigheter och skyldigheter för parterna som härrör från samarbetsarrangemanget i den normala affärsverksamheten. Enligt standarden klassificeras samarbetsarrangemang antingen som gemensamma verksamheter eller som joint ventures. När ett företag har rätt till de tillgångar och har förpliktelser avseende de skulder som härrör från samarbetsarrangemanget handlar det om en gemensam verksamhet. När ett företag har rätt till de nettotillgångar som härrör från samarbetsarrangemanget handlar det om ett joint venture. I punkterna B16–B33 beskrivs den bedömning som ett företag gör för att avgöra om det har ett innehav i en gemensam verksamhet eller ett joint venture.

#### Klassificering av ett samarbetsarrangemang

- B15 Såsom anges i punkt B14 måste parterna bedöma de rättigheter och skyldigheter som härrör från samarbetsarrangemanget för att avgöra typen av arrangemang. Vid denna bedömning ska företaget beakta följande:

- a) Samarbetsarrangemangets struktur (se punkterna B16–B21).

b) Om samarbetsarrangemanget struktureras genom inrättande av ett separat företag

i) den rättsliga formen för det separata företaget (se punkterna B22–B24),

ii) villkoren i samarbetsavtalet (se punkterna B25–B28), och

iii) övriga relevanta fakta och omständigheter (se punkterna B29–B33).

#### *Samarbetsarrangemangets struktur*

##### ***Samarbetsarrangemang som inte struktureras genom inrättande av ett separat företag***

B16 Ett samarbetsarrangemang som inte struktureras genom inrättande av ett separat företag är en gemensam verksamhet. I detta fall fastställs i avtalet parternas rätt till de tillgångar och förpliktelser avseende de skulder som härrör från samarbetsarrangemanget, samt parternas rätt till tillhörande intäkter och förpliktelser avseende tillhörande kostnader.

B17 I samarbetsavtalet beskrivs ofta vilken typ av verksamhet som samarbetet avser och hur parterna tänker driva denna verksamhet tillsammans. Parterna i ett samarbetsarrangemang skulle t.ex. kunna komma överens om att tillverka en produkt tillsammans, där varje part ansvarar för en specifik uppgift, använder sina egna tillgångar och ansvarar för sina egna skulder. I avtalet skulle också kunna anges hur intäkter och kostnader som är gemensamma för parterna ska fördelas mellan dem. I detta fall redovisar varje part i den gemensamma verksamheten i sina finansiella rapporter de tillgångar och skulder som hör till denna specifika uppgift och sin andel av intäkter och kostnader i enlighet med samarbetsavtalet.

B18 I andra fall kan parterna i ett samarbetsarrangemang t.ex. komma överens om att dela och förvalta en tillgång tillsammans. I sådana fall fastställer samarbetsavtalet parternas rätt till den tillgång som man förvaltar gemensamt, och hur produktion eller intäkter från tillgången samt driftskostnader ska fördelas mellan parterna. Varje part i den gemensamma verksamheten redovisar sin andel av den gemensamma tillgången och sin andel av eventuella skulder, samt sin andel av produktion, intäkter och kostnader i enlighet med samarbetsavtalet.

##### ***Samarbetsarrangemang som struktureras genom inrättande av ett separat företag***

B19 Ett samarbetsarrangemang där de tillgångar och skulder som hör till arrangemanget ligger i ett separat företag kan antingen vara ett joint venture eller en gemensam verksamhet.

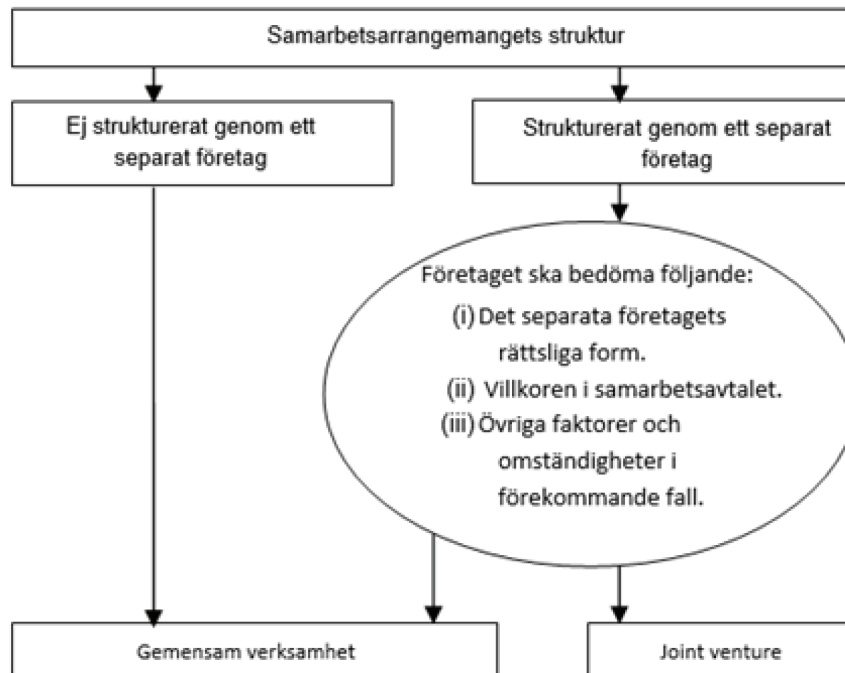
B20 Huruvida en part är en part i en gemensam verksamhet eller samägare beror på partens rätt till tillgångar och förpliktelser avseende skulder som härrör från det samarbete som bedrivs genom det separata företaget.



B21 Enligt punkt B15 måste parterna, när ett samarbetsarrangemang struktureras genom inrättande av ett separat företag, bedöma om det separata företagets rättsliga form, villkoren i avtalet och, när detta är relevant, andra faktorer och omständigheter ger dem

- rätt till de tillgångar och förpliktelser avseende de skulder som härrör från samarbetsarrangemanget (dvs. detta är en gemensam verksamhet), eller
- rätt till de nettotillgångar som härrör från samarbetsavtalet (dvs. detta är ett joint venture).

**Klassificering av ett samarbetsarrangemang: bedömning av parternas rättigheter och skyldigheter enligt avtalet**



*Det separata företagets rättsliga form*

B22 Det separata företagets rättsliga form har betydelse vid bedömningen av typen av samarbetsarrangemang. Den rättsliga formen underlättar den initiala bedömningen av parternas rätt till tillgångarna och förpliktelser avseende skulderna i det separata företaget, t.ex. om parterna har andelar i tillgångarna i det separata företaget och om de ansvarar för skulderna i det separata företaget.

B23 Parterna kan t.ex. bedriva samarbetet i ett separat företag, vars rättsliga form gör detta företag till ett självständigt företag (dvs. det separata företagets tillgångar och skulder är detta företags tillgångar och skulder och inte parternas tillgångar och skulder). Slutsatsen av bedömningen av rättigheter och skyldigheter för parterna till följd av det separata företagets rättsliga form blir i detta fall att det handlar om ett joint venture. Emellertid kan de bestämmelser som parterna avtalat om (se punkterna B25–B28) och i förekommande fall övriga fakta och omständigheter (se punkterna B29–B33) åsidosätta bedömningen av parternas rättigheter och skyldigheter till följd av det separata företagets rättsliga form.

B24 Den bedömning av parternas rättigheter och skyldigheter som följer av det separata företagets rättsliga form är endast tillräcklig för att fastställa att det rör sig om en gemensam verksamhet om parterna bedriver samarbetet i ett separat företag vars rättsliga form inte innebär att parterna och det separata företaget är åtskilda (dvs. tillgångar och skyldigheter i det separata företaget är parternas tillgångar och skyldigheter).

*Bedömning av villkoren i samarbetsavtalet*

B25 I många fall är de rättigheter och skyldigheter som parterna kommit överens om enligt avtal överensstämmande med, eller står inte i konflikt med, de rättigheter och skyldigheter som parterna åläggs genom den rättsliga formen för det separata företag där samarbetet bedrivs.

- B26 I andra fall använder parterna avtalet för att upphäva eller ändra de rättigheter och skyldigheter som de åläggs till följd av det separata företags rättsliga form.

### Exempel på tillämpning

#### Exempel 4

Antag att två parter organiserar ett samarbetsarrangemang i form av ett aktiebolag. Varje part äger 50 procent av aktiebolaget. Genom att bilda ett aktiebolag kan företaget skiljas från ägarna och företags tillgångar och skulder blir därmed dess egna tillgångar och skulder. I detta fall visar bedömningen av parternas rättigheter och skyldigheter som följer av det separata företags rättsliga form att parterna har rätt till nettotillgångarna från samarbetsarrangemanget.

Parterna ändrar emellertid aktiebolagets egenskaper genom sitt samarbetsavtal så att var och en innehar en bestämd andel av tillgångarna och skulderna i aktiebolaget. Genom sådana avtalsmässiga ändringar av ett aktiebolag kan samarbetsarrangemanget bli en gemensam verksamhet.

- B27 I följande tabell jämförs vanliga villkor i samarbetsavtal mellan parterna i en gemensam verksamhet och vanliga villkor i samarbetsavtal mellan parterna i ett joint venture. Exempelen på avtalsvillkor i följande tabell är inte uttömmande.

#### Bedömning av villkoren i samarbetsavtalet

	Gemensam verksamhet	Joint venture
<b>Villkor i samarbetsavtalet</b>	Avtalet ger parterna i samarbetsarrangemanget rätt till de tillgångar och förpliktelser avseende de skulder som rör arrangemanget.	Avtalet ger parterna i samarbetsarrangemanget rätt till nettotillgångarna i arrangemanget (dvs. det är det separata företaget, inte delägarna, som har rätt till de tillgångar och som har förpliktelser avseende de skulder som rör arrangemanget).
<b>Rätt till tillgångar</b>	Enligt avtalet delar parterna på alla innehav (dvs. rättigheter, äganderätt) i samarbetsarrangemanget i en bestämd proportion (t.ex. i proportion till parternas ägarintresse i arrangemanget eller i proportion till omfattningen av den verksamhet som bedrivs genom arrangemanget och som är direkt hänförligt till dem).	Enligt avtalet är de tillgångar som tillförs samarbetsarrangemanget, eller som senare förvärvas av detta, samarbetsarrangemangets egna tillgångar. Parterna har inte några innehav (dvs. inga rättigheter och ingen äganderätt) i samarbetsarrangemangets tillgångar.
<b>Förpliktelser avseende skulder</b>	Enligt avtalet delar parterna i detta samarbetsarrangemang alla skulder, förpliktelser, kostnader och utgifter i en bestämd proportion (t.ex. i proportion till parternas ägarintresse i arrangemanget eller i proportion till omfattningen av den verksamhet som bedrivs genom arrangemanget och som är direkt hänförligt till dem).	Enligt avtalet är samarbetsarrangemanget ansvarigt för skulder och förpliktelser som rör arrangemanget.

	Gemensam verksamhet	Joint venture
		Enligt avtalet ansvarar parterna i detta samarbetsarrangemang endast i proportion till sin investering i arrangemanget eller i proportion till sina respektive skyldigheter att bidra till samarbetsarrangemanget vid upp-lupet eller tillkommande kapitalbehov, eller båda.
	Enligt avtalet ansvarar parterna i samarbetsarrangemanget för krav som ställs av tredje part.	Enligt avtalet har fordringsägare i detta samarbetsarrangemang ingen regressrätt gentemot någon part när det gäller skulder eller förpliktelser som rör arrangemanget.
<b>Intäkter, kostnader, resultat</b>	Enligt avtalet fördelas intäkter och kostnader på grundval av respektive parts insats i samarbetsarrangemanget. I avtalet kan t.ex. anges att intäkter och kostnader fördelas på grundval av hur stor kapacitet respektive part använder i en fabrik som man driver gemensamt. Denna kan skilja sig åt från ägarintresset i samarbetsarrangemanget. Parterna kan också ha kommit överens om att fördela resultatet från samarbetet i bestämda proportioner, t.ex. på grundval av parternas ägarintresse i arrangemanget. Detta skulle inte förhindra att samarbetsarrangemanget betraktas som en gemensam verksamhet om parterna har rätt till de tillgångar och har förpliktelser avseende de skulder som härrör från samarbetsarrangemanget.	Avtalet fastställer respektive parts andel av resultatet från samarbetsverksamheten.
<b>Garantier</b>	Parterna i samarbetsarrangemangen måste ofta lämna garantier till tredje part som t.ex. mottar en tjänst från eller ger ekonomiskt bidrag till samarbetsarrangemanget. Sådana garantier, eller åtaganden från parterna att lämna sådana garantier, gör inte i sig att ett samarbetsarrangemang är att betrakta som en gemensam verksamhet. Det som avgör om detta samarbetsarrangemang är en gemensam verksamhet eller ett joint venture är om parterna har några förpliktelser avseende de skulder som härrör från arrangemanget (för vilka parterna eventuellt kan ha lämnat en garanti).	

B28

Om samarbetsarrangemanget anger att parterna har rätt till de tillgångar och att de har förpliktelser avseende de skulder som härrör från arrangemanget är de parter i en gemensam verksamhet och behöver inte göra någon bedömning av övriga faktorer och omständigheter (punkterna B29–B33) för att klassificera detta samarbetsarrangemang.

*Bedömning av andra faktorer och omständigheter*

- B29 Om det i avtalsvillkoren inte anges att parterna har rätt till de tillgångar och att de har förpliktelser avseende de skulder som härrör från samarbetet, ska parterna göra en bedömning av andra faktorer och omständigheter för att avgöra om samarbetet är en gemensam verksamhet eller en joint venture.
- B30 Ett samarbetsarrangemang kan struktureras som ett separat företag vars rättsliga form innebär att parterna är åtskilda från det separata företaget. I avtalsvillkoren anges eventuellt inte parternas rätt till tillgångarna och deras förpliktelser avseende skulderna. Emellertid kan en bedömning av andra faktorer och omständigheter göra att ett sådant samarbetsarrangemang klassificeras som en gemensam verksamhet. Så är fallet när andra faktorer och omständigheter ger delägarna rätt till de tillgångar och förpliktelser avseende de skulder som härrör från samarbetsarrangemanget.
- B31 I det fall verksamheten främst är till för produktion till parterna tyder detta på att dessa har rätt till i stort sett alla ekonomiska fördelar som härrör från tillgångarna i samarbetsarrangemanget. Parterna i ett sådant samarbetsarrangemang säkerställer ofta sin tillgång till produktionen från samarbetet genom att förhindra att den säljs till tredje part.
- B32 Konsekvensen av ett avtal med denna utformning och detta syfte är att de skulder som härrör från avtalet i huvudsak täcks av kassaflödena från parterna genom deras köp av produktionen från verksamheten. Om parterna i allt väsentligt är den enda källan till de kassaflöden som bidrar till verksamhetens fortlevnad tyder detta på att de har förpliktelser avseende de skulder som härrör från samarbetet.

**Exempel på tillämpning****Exempel 5**

Antag att två parter organiserar ett samarbetsarrangemang i form av ett aktiebolag (företag C) i vilket varje part äger 50 procent. Syftet med samarbetet är att tillverka material som parterna behöver för sina egna tillverkningsprocesser. Genom avtalet kan parterna styra företaget så att det tillverkar det material de behöver, med den kvantitet och kvalitet som parterna bestämmer.

Den juridiska formen för företag C (aktiebolag) i vilket verksamheten initialt äger rum innebär att företag C:s tillgångar och skulder är detta företags egna tillgångar och skulder. Samarbetsavtalet mellan parterna anger inte att parterna har rätt till tillgångarna eller att de har förpliktelser avseende skulderna i företag C. Företag C:s juridiska form och villkoren i samarbetsavtalet visar därmed att detta samarbete är ett joint venture.

Parterna gör emellertid också en bedömning av följande aspekter av samarbetsarrangemanget:

- Parterna har kommit överens om att köpa allt som tillverkas av företag C i förhållandet 50:50. Företag C får inte sälja något av sin produktion till tredje part om inte detta godkänns av båda parterna. Eftersom syftet med samarbetet är att förse parterna med produkter de behöver kommer sådan försäljning till tredje part sannolikt att vara ovanlig och inte väsentlig.
- Priset på de produkter som säljs till parterna bestäms av båda parterna och fastställs till en nivå som täcker produktionskostnader och administrativa omkostnader i företag C. Samarbetet är därmed tänkt att bedrivs enligt break-even-principen.

Av ovanstående beskrivning följer att följande fakta och omständigheter är av betydelse:

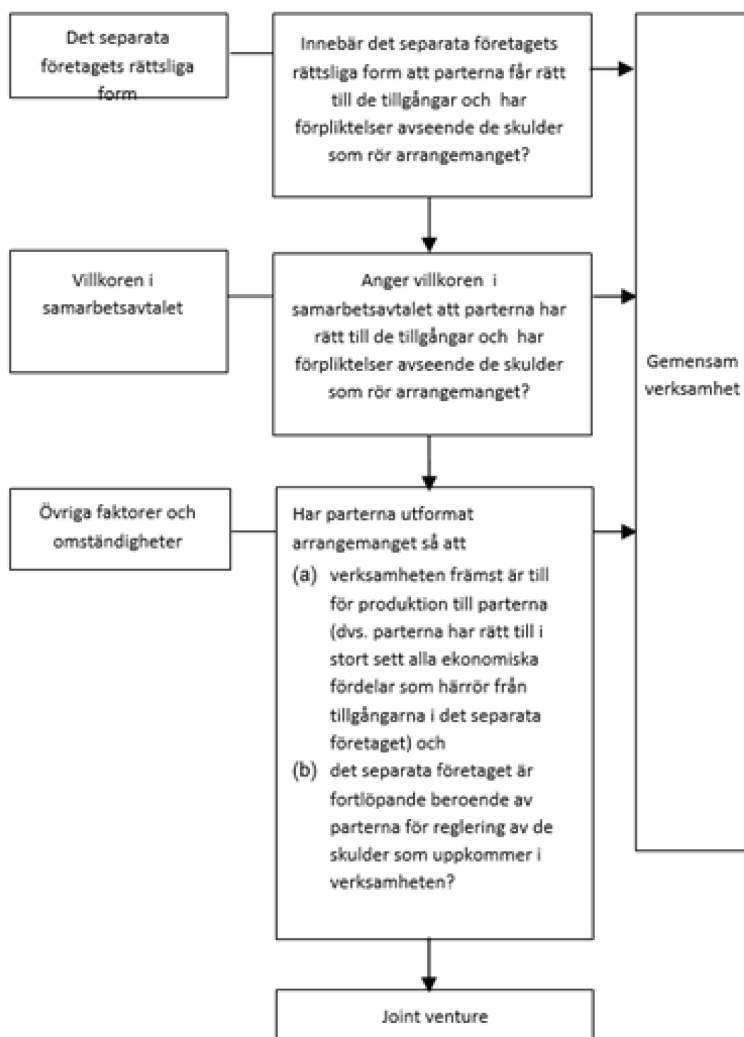
- Parternas skyldighet att köpa allt som produceras av företag C innebär att företag C är helt beroende av parterna för att generera kassaflöden. Parterna har därigenom en skyldighet att finansiera företag C:s reglering av skulder.
- Genom att parterna har rätt till allt som produceras av företag C följer att parterna utnyttjar, och därmed har rätten till, alla ekonomiska fördelar som härrör från tillgångarna i företag C.

Dessa fakta och omständigheter visar att samarbetet är en gemensam verksamhet. Slutsatsen om klassificeringen av samarbetsarrangemanget under dessa omständigheter skulle inte förändras om parterna, i stället för att själva använda sin andel av produktionen i en efterföljande tillverkningsprocess, skulle sälja sin andel av produktionen till tredje part.

Om parterna ändrade villkoren i samarbetsavtalet så att företaget skulle kunna sälja produkterna till tredje part skulle det innebära att företag C stod risken för efterfrågan, lagerhållning och krediter. En sådan förändring av fakta och omständigheter skulle innebära att samarbetsarrangemanget måste omklassificeras. Dessa fakta och omständigheter skulle betyda att samarbetet är ett joint venture.

B33 Följande flödesschema visar de bedömningar ett företag gör för att klassificera ett samarbetsarrangemang när detta struktureras som ett separat företag.

**Klassificering av ett samarbetsarrangemang som struktureras som ett separat företag**



FINANSIELLA RAPPORTER FRÅN PARTERNA I ETT SAMARBETSARRANGEMANG (PUNKTERNA 21A–22)

**Redovisning av förvärv av andelar i gemensamma verksamheter**

B33A När ett företag förvärvar ett innehav i en gemensam verksamhet i vilken dess verksamhet utgör en verksamhet/rörelse, enligt definition i IFRS 3, ska det, i proportion till sin andel i enlighet med punkt 20, tillämpa alla principer om redovisning av rörelseförvärv enligt IFRS 3, liksom andra standarder som inte strider mot

vägledningen i denna standard, och lämna de uppgifter som krävs i dessa standarder avseende rörelseförvärv. Principerna om redovisning av rörelseförvärv som inte strider mot vägledningen i denna standard innefattar, men är inte begränsade till

- a) värdering av identifierbara tillgångar och skulder till verkligt värde, förutom poster för vilka undantag anges i IFRS 3 och andra standarder,
- b) redovisning av utgifter i samband med förvärvet som kostnader i de perioder då de uppkommer och tjänsterna erhålls, med undantag för att kostnaderna för att emittera aktier eller räntebärande värdepapper ska redovisas i enlighet med IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering* och IFRS 9<sup>(56)</sup>.
- c) redovisning av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som uppkommer vid den första redovisningen av tillgångar eller skulder, med undantag för uppskjutna skatteskulder som uppkommer vid den första redovisningen av goodwill i enlighet med IFRS 3 och IAS 12 *Inkomstskatter* för rörelseförvärv,
- d) redovisning av den del av den överförda ersättningen som överstiger nettot av beloppen per förvärvstidpunkten för de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna som goodwill, och
- e) prövning, minst en gång om året, av nedskrivningsbehovet för en kassagenererande enhet på vilken goodwill har fördelats, samt närhelst det finns en indikation på att enheten kan behövas skrivas ned, i enlighet med IAS 36 *Nedskrivningar*, av goodwill som förvärvats i ett rörelseförvärv.

B33B Punkterna 21A och B33A tillämpas också på bildandet av en gemensam verksamhet om, och endast om, en befintlig verksamhet, enligt definitionen i IFRS 3, av en av parterna som deltar i den gemensamma verksamheten överförs till den gemensamma verksamheten vid dess bildande. Dessa punkter gäller emellertid inte för bildandet av en gemensam verksamhet om samtliga parter som deltar i den gemensamma verksamheten uteslutande bidrar med tillgångar eller grupper av tillgångar som inte utgör verksamheter till den gemensamma verksamheten vid dess bildande.

B33C En part i en gemensam verksamhet kan öka sitt innehav i en gemensam verksamhet i vilken dess verksamhet utgör en verksamhet/rörelse enligt definitionen i IFRS 3 genom att förvärva ytterligare andelar i den gemensamma verksamheten. I sådana fall ska tidigare innehav i den gemensamma verksamheten inte omvärderas om parten i den gemensamma verksamheten behåller det gemensamma bestämmande inflytandet.

B33CA En part som deltar i men inte har gemensamt bestämmande inflytande över en gemensam verksamhet kan få gemensamt bestämmande inflytande över den gemensamma verksamheten i vilken verksamheten utgör en verksamhet/rörelse enligt definitionen i IFRS 3. I sådana fall omvärderas inte tidigare andelar i den gemensamma verksamheten.

B33D Punkterna 21A och B33A–B 33c gäller inte vid förvärv av ett innehav i en gemensam verksamhet om parterna som har gemensamt bestämmande inflytande, inbegripet det företag som förvärvar innehavet i den gemensamma verksamheten, står under gemensamt bestämmande inflytande av samma part eller parter som har det slutliga bestämmande inflytandet både före och efter förvärvet, och om detta bestämmande inflytande inte är av tillfälligt slag.

<sup>(56)</sup> Om ett företag tillämpar denna IFRS men ännu inte tillämpar IFRS 9, ska varje hänvisning i denna IFRS till IFRS 9 betraktas som en hänvisning till IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*.

**Redovisning av försäljning eller överföring av tillgångar till en gemensam verksamhet**

- B34 När ett företag genomför en transaktion med en gemensam verksamhet i vilken företaget är part, t.ex. en försäljning eller överföring av tillgångar, utför det transaktionen med övriga parter i denna gemensamma verksamhet och ska därför endast redovisa vinster eller förluster till följd av denna transaktion i den mån det rör övriga parter andelar av denna gemensamma verksamhet.
- B35 När sådana transaktioner visar att nettoförsäljningsvärdet för de tillgångar som ska säljas eller överföras till den gemensamma verksamheten har minskat, eller att tillgångarna behöver skrivas ned, ska parten i den gemensamma verksamheten redovisa dessa värdeminskningar i sin helhet.

**Redovisning av köp av tillgångar från en gemensam verksamhet**

- B36 När ett företag genomför en transaktion med en gemensam verksamhet i vilken företaget är part, t.ex. köp av tillgångar, ska det inte redovisa sin andel av vinster eller förluster förrän tillgångarna säljs vidare till tredje part.
- B37 När sådana transaktioner visar att nettoförsäljningsvärdet för de tillgångar som ska köpas har minskat eller att tillgångarna behöver skrivas ned, ska parten i den gemensamma verksamheten redovisa sin andel av dessa värdeminskningar.

## Bilaga C

**Ikraftträdande, övergångsbestämmelser och upphävande av andra IFRS**

Denna bilaga är en del av tolkningen och har samma ställning som övriga delar av standarden.

## IKRAFTTRÄDANDE

- C1 Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om företaget tillämpar denna standard tidigare ska företaget redovisa detta och samtidigt tillämpa IFRS 10, IFRS 12 *Upplysningar om intressen i andra företag*, IAS 27 (enligt ändring 2011) och IAS 28 (enligt ändring 2011).
- C1A *Koncernredovisning, samarbetsarrangemang och upplysningar om intressen i andra företag: övergångsriktlinjer* (ändringar i IFRS 10, IFRS 11 och IFRS 12), som utfärdades i juni 2012, innebar att punkterna C2–C5, C7–C10 och C12 ändrades och att punkterna C1B och C13A–C13B lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Om företaget tillämpar IFRS 11 för en tidigare period ska det tillämpa dessa ändringar för den tidigare perioden.
- C1AA *Redovisning av andelsförvärv i gemensamma verksamheter* (ändringar av IFRS 11), som utfärdades i maj 2014, innebar att rubriken efter punkt B33 ändrades och att punkterna 21A, B33A–B33D och C14A samt deras respektive rubriker lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåttriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om företaget tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- C1AB *Genom Den årliga förbättringscykeln 2015–2017 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2017, lades punkt B33CA till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar på transaktioner genom vilka det får gemensamt bestämmande inflytande för eller efter inledningen av det första räkenskapsår som börjar den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om företaget tillämpar dessa ändringar tidigare ska det lämna upplysning om detta.

**Övergångsbestämmelser**

- C1B Oaktat kraven i punkt 28 i IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* behöver ett företag när denna IFRS tillämpas första gången endast lämna kvantitativa uppgifter enligt punkt 28 f i IAS 8 för det räkenskapsår som närmast föregår det första räkenskapsår för vilket IFRS 11 tillämpas ("den närmast föregående perioden"). Ett företag får också lämna dessa uppgifter för innevarande period eller för tidigare jämförelseperioder, men är inte förpliktat att göra detta.

**Joint ventures – övergång från klyvningsmetoden till kapitalandelsmetoden**

- C2 När ett företag övergår från klyvningsmetoden till kapitalandelsmetoden ska företaget redovisa sitt innehav i ett joint venture per början av den närmast föregående perioden. Detta första innehav ska värderas till de ackumulerade redovisade värdena för de tillgångar och skulder som företaget tidigare redovisat enligt klyvningsmetoden, inklusive eventuell goodwill som härrör från förvärvet. Om denna goodwill tidigare hörde till en större kassagenererande enhet, eller en grupp av kassagenererande enheter, ska företaget fördela goodwill till detta joint venture grundat på de relativa redovisade värdena för detta joint venture och den kassagenererande enhet eller grupp av kassagenererande enheter till vilken denna goodwill hörde.
- C3 Ingående balans för innehavet, fastställt i enlighet med punkt C2, betraktas som antaget anskaffningsvärde för innehavet vid den första redovisningen. Företaget ska tillämpa punkterna 40–43 i IAS 28 (enligt ändring 2011) på ingående balans för innehavet för att bedöma om innehavet behöver skrivas ned. Alla nedskrivningar ska redovisas som justering av balanserade vinstmedel per inledningen av den närmast föregående perioden. Undantaget vid den första redovisningen i punkterna 15 och 24 i IAS 12 *Inkomstskatter* ska inte tillämpas om företaget redovisar ett innehav i ett joint venture till följd av tillämpning av övergångskraven för joint ventures som tidigare redovisats enligt klyvningsmetoden.



- C4 Om alla tillgångar och skulder som tidigare beräknats med klyvningsmetoden slås samman och detta resulterar i negativa nettotillgångar, ska företaget bedöma om det har rättsliga eller informella förpliktelser som rör de negativa nettotillgångarna och ska i sådana fall redovisa motsvarande skuld. Om företaget kommer fram till att det inte har några rättsliga eller informella förpliktelser som rör de negativa nettotillgångarna ska företaget inte redovisa motsvarande skuld utan det ska justera balanserade vinstmedel per inledningen av den närmast föregående perioden. Företaget ska lämna upplysning om detta och om sin ackumulerade oredovisade andel av förlusterna i företags joint ventures per inledningen av den närmast föregående perioden samt per den dag då denna standard först tillämpas.
- C5 Ett företag ska redovisa en uppdelning av de tillgångar och skulder som har slagits samman i posten ingående balans för innehav per inledningen av den närmast föregående perioden. Dessa uppgifter ska upprättas som sammanslagna värden för samtliga joint ventures för vilka företaget tillämpar de övergångsbestämmelser som avses i punkterna C2–C6.
- C6 Efter den första redovisningen ska företaget redovisa sitt innehav i ett joint venture med kapitalandelsmetoden, i enlighet med IAS 28 (enligt ändring 2011).

#### **Gemensamma verksamheter – övergång från kapitalandelsmetoden till redovisning av tillgångar och skulder**

- C7 Vid övergång från kapitalandelsmetoden till redovisning av tillgångar och skulder avseende innehav i en gemensam verksamhet ska företaget i början av den närmast föregående perioden från rapporten över finansiell ställning ta bort det innehav som tidigare redovisats med kapitalandelsmetoden, samt alla övriga poster som utgjorde en del av företags nettoinnehav i samarbetsarrangemanget i enlighet med punkt 38 i IAS 28 (enligt ändring 2011). Företaget ska i stället redovisa sin andel av tillgångarna och skulderna avseende innehavet i den gemensamma verksamheten, inklusive eventuell goodwill som kan ha utgjort en del av innehavets redovisade värde.
- C8 Ett företag ska fastställa sin andel av tillgångar och skulder som rör en gemensam verksamhet grundat på företags rättigheter i och skyldigheter för en bestämd andel enligt samarbetsavtalet. Företaget beräknar de första redovisade värdena för tillgångar och skulder genom uppdelning av det redovisade värdet för innehavet per inledningen av den närmast föregående perioden, grundat på de uppgifter som företaget använde vid tillämpning av kapitalandelsmetoden.
- C9 Alla skillnader som beror på att innehavet tidigare redovisats enligt kapitalandelsmetoden tillsammans med andra poster som utgjorde en del av företags nettoinnehav i samarbetsarrangemanget i enlighet med punkt 38 i IAS 28 (enligt ändring 2011) och nettosumman för tillgångar och skulder, inklusive eventuell goodwill, som redovisas ska
- kvittas mot eventuell goodwill från innehavet där eventuell kvarstående skillnad justeras mot balanserade vinstmedel per inledningen av den närmast föregående perioden, om nettobeloppet för de tillgångar och skulder, inklusive goodwill, som redovisas är större än det innehav (och andra poster som utgjorde en del av företags nettoinnehav) som tagits bort från rapporten över finansiell ställning,
  - kvittas mot balanserade vinstmedel per inledningen av den närmast föregående perioden, om nettobeloppet för de tillgångar och skulder, inklusive goodwill, som redovisas är mindre än det innehav (och andra poster som utgjorde en del av företags nettoinnehav) som tagits bort från rapporten över finansiell ställning.
- C10 Ett företag som går över från kapitalandelsmetoden till att redovisa tillgångar och skulder ska göra en avstämning mellan det innehav som tagits bort från rapporten över finansiell ställning och de tillgångar och skulder som redovisas, tillsammans med justering av eventuell kvarstående skillnad justerad mot balanserade vinstmedel, per inledningen av den närmast föregående perioden.

- C11 Undantaget vid den första redovisningen i punkterna 15 och 24 i IAS 12 är inte tillämpligt när företaget redovisar tillgångar och skulder avseende innehavet i en gemensam verksamhet.

#### **Övergångsbestämmelser för företags separata finansiella rapporter**

- C12 Ett företag som i enlighet med punkt 10 i IAS 27 tidigare redovisade sitt innehav i en gemensam verksamhet i sina separata finansiella rapporter till anskaffningsvärde eller i enlighet med IFRS 9, ska

- a) ta bort innehavet från rapporten över finansiell ställning och redovisa tillgångar och skulder som rör företagets innehav i en gemensam verksamhet till belopp som fastställts i enlighet med punkterna C7–C9, och
- b) göra en avstämning mellan det innehav som tagits bort från rapporten över finansiell ställning och de tillgångar och skulder som redovisas, tillsammans med eventuell kvarstående skillnad justerad mot balanseerade vinstmedel, per inledningen av den närmast föregående perioden.

- C13 Undantaget vid den första redovisningen i punkterna 15 och 24 i IAS 12 är inte tillämpligt när företaget redovisar tillgångar och skulder som rör dess innehav i en gemensam verksamhet i separata finansiella rapporter genom att tillämpa övergångsbestämmelserna för gemensamma verksamheter som avses i punkt C12.

#### **Hänvisningar till "den närmast föregående perioden"**

- C13A Oaktat hänvisningarna till "den närmast föregående perioden" i punkterna C2–C12 får ett företag också lämna justerade jämförande uppgifter för tidigare perioder som redovisats, men är inte förpliktat att göra detta. Om ett företag lämnar justerade jämförande uppgifter för tidigare perioder ska alla hänvisningar till "den närmast föregående perioden" i punkterna C2–C12 betraktas som hänvisningar till "den tidigaste period för vilken justerad jämförande information presenteras".

- C13B Om ett företag lämnar ojusterade jämförande uppgifter för tidigare perioder ska företaget tydligt ange att uppgifterna inte har justerats, att de har upprättats på en annan grund och förklara denna grund.

#### **Hänvisningar till IFRS 9**

- C14 Om ett företag tillämpar denna standard men ännu inte tillämpar IFRS 9 ska alla hänvisningar till IFRS 9 behandlas som hänvisningar till IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*.

#### **Redovisning av förvärv av andelar i gemensamma verksamheter**

- C14A Genom *Redovisning av andelsförvärv i gemensamma verksamheter* (ändringar av IFRS 11), utgivna i maj 2014, ändrades rubriken efter punkt B33 och lades punkterna 21A, B33A–B33D, C1AA och deras respektive rubriker till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat vid förvärv av andelar i gemensamma verksamheter i vilka aktiviteterna utgör verksamheter/rörelser enligt definitionen i IFRS 3, för sådana förvärv som görs från inledningen av den första period då företaget tillämpar dessa ändringar. Följaktligen ska belopp som redovisats för förvärv av andelar i gemensamma verksamheter som genomförts i tidigare perioder inte justeras.

#### **UPPHÄVANDE AV ANDRA STANDARDER**

- C15 Denna standard ersätter följande standarder:

- a) IAS 31 *Andelar i joint ventures*, och
- b) SIC-13 *Gemensamt styrda företag – Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare*.

## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD (IFRS) 12

**Upplysningar om intressen i andra företag**

## SYFTE

**1 Syftet med denna standard är att kräva att företag ska lämna upplysningar som gör det möjligt för användare av dess finansiella rapporter att bedöma**

a) karaktären på och riskerna förknippade med dess *intressen i andra företag*, och

**b) effekterna som dessa intressen har på företagets finansiella ställning, resultat och kassaflöden.**

**Uppfylla syftet**

2 För att uppfylla syftet i punkt 1 ska företaget lämna upplysningar om följande:

a) Betydande bedömningar och antaganden företaget har gjort för att bestämma följande:

i) Karaktären på dess intresse i ett annat företag eller arrangemang.

ii) Vilken typ av samarbetsarrangemang som det har ett intresse i (punkterna 7–9).

iii) Att det uppfyller definitionen av ett investmentföretag, om tillämpligt (punkt 9A).

b) Information om sina intressen i

i) dotterföretag (punkterna 10–19),

ii) samarbetsarrangemang och intresseföretag (punkterna 20–23), och

iii) *strukturerade företag* som där företaget inte har bestämmande inflytande (icke-konsoliderade strukturerade företag) (punkterna 24–31).

3 Om de upplysningar som krävs enligt denna standard tillsammans med upplysningar som krävs enligt andra standarder inte uppfyller syftet i punkt 1 ska företaget lämna all annan ytterligare information som krävs för att uppfylla det syftet.

4 Företaget ska ta hänsyn till den detaljnivå som krävs för att uppfylla upplysningssyftet och hur stor vikt som ska fästas vid respektive krav i denna standard. Företaget ska slå samman eller dela upp upplysningarna så att användbar information inte fördunklas av vare sig en för stor mängd obetydliga detaljupplysningar eller en sammanslagning av poster som har olika egenskaper (se punkterna B2–B6).

## TILLÄMPNINGSOMRÅDE

5 Denna standard ska tillämpas av varje företag som har intressen i något av följande:

a) Dotterföretag.

b) Samarbetsarrangemang (dvs. gemensamma verksamheter eller joint ventures).

c) Intresseföretag.

d) Icke-konsoliderade strukturerade företag.

- 5A Med undantag för vad som anges i punkt B17 gäller kraven i denna standard ett företags intressen, förtecknade i punkt 5, som är klassificerade som (eller ingår i en avyttringsgrupp som är klassificerad som) att den innehas för försäljning eller avvecklade verksamheter i enlighet med IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*.
- 6 Denna standard är inte tillämplig på följande:
- a) Planer för ersättningar efter avslutad anställning eller planer för övriga långfristiga ersättningar till anställda för vilka IAS 19 *Ersättningar till anställda* tillämpas.
  - b) Ett företags separata finansiella rapporter för vilka standarden IAS 27 *Separata finansiella rapporter* tillämpas. Dock gäller följande:
    - i) Om företaget har intressen i icke-konsoliderade strukturerade företag och upprättar separata finansiella rapporter som sina enda finansiella rapporter, ska det tillämpa kraven i punkterna 24–31 vid upprättandet av dessa separata finansiella rapporter.
    - ii) Ett investmentföretag som upprättar finansiella rapporter i vilka alla dess dotterföretag värderas till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 31 i IFRS 10, ska lämna de upplysningar avseende investmentföretag som krävs enligt denna IFRS.
  - c) Ett intresse som innehas av företaget som deltar i, men som inte har gemensamt bestämmande inflytande över, ett samarbetsarrangemang, såvida inte innehavet leder till betydande inflytande över arrangemanget eller är ett intresse i ett strukturerat företag.
  - d) Ett intresse i ett annat företag som redovisas enligt IFRS 9 *Finansiella instrument*. Företaget ska dock tillämpa denna standard
    - i) när intresset är ett intresse i ett intresseföretag eller ett joint venture som, i enlighet med IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures*, värderas till verkligt värde via resultatet, eller
    - ii) när intresset är ett intresse i ett icke-konsoliderat strukturerat företag.

#### BETYDANDE BEDÖMNINGAR OCH ANTAGANDEN

- 7 **Företaget ska lämna upplysningar om betydande bedömningar och antaganden som det har gjort (och förändringar av dessa bedömningar och antaganden) för att fastställa att**
- a) det har bestämmande inflytande över ett annat företag, dvs. ett investeringsobjekt enligt beskrivningen i punkterna 5 och 6 i IFRS 10 *Koncernredovisning*,
  - b) det har gemensamt bestämmande inflytande över ett arrangemang eller betydande inflytande över ett annat företag, och
  - c) **typen av samarbetsarrangemang (dvs. gemensam verksamhet eller joint venture) om arrangemanget har strukturerats genom ett separat instrument.**
- 8 De betydande bedömningar och antaganden som ska redovisas i enlighet med punkt 7 inbegriper sådana som företaget har gjort när omständigheterna har förändrats så att slutsatsen om huruvida företaget har bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande förändras under rapportperioden.

- 9 För att uppfylla kravet i punkt 7 ska företaget exempelvis upplysa om betydande bedömningar och antaganden som gjorts vid fastställandet av att
- a) det inte har bestämmande inflytande över ett annat företag trots att det innehar över hälften av de röstberättigande aktierna i det andra företaget,
  - b) det har bestämmande inflytande över ett annat företag trots att det innehar mindre än hälften av de röstberättigande aktierna i det andra företaget,
  - c) är ombud eller huvudman (se punkterna B58–B72 i IFRS 10),
  - d) det inte har betydande inflytande trots att det innehar 20 procent eller mer av de röstberättigande aktierna i det andra företaget,
  - e) det har betydande inflytande trots att det innehar mindre än 20 procent av de röstberättigande aktierna i det andra företaget.

#### **Investmentföretagets status**

- 9A När ett moderföretag fastställer att det är ett investmentföretag i enlighet med punkt 27 i IFRS 10 ska investmentföretaget lämna upplysningar om betydande bedömningar och antaganden som det har gjort för att fastställa att det är ett investmentföretag. Om investmentföretaget inte uppvisar en eller flera av de egenskaper som är typiska för ett investmentföretag (se punkt 28 i IFRS 10) ska det lämna upplysningar om varför det dragit slutsatsen att det ändå är ett investmentföretag.
- 9B När ett företag blir eller upphör att vara ett investmentföretag ska det lämna upplysningar om statusändringen och orsakerna till ändringen. Ett företag som blir ett investmentföretag ska dessutom lämna upplysningar om statusändringens effekt på den redovisade periodens finansiella rapporter, innefattande:
- a) Totalt verkligt värde per dagen för statusändringen för de dotterföretag som inte längre konsolideras.
  - b) Total vinst eller förlust, i förekommande fall, beräknad i enlighet med punkt B101 i IFRS 10.
  - c) Den post eller de poster i resultatet i vilken vinsten eller förlusten redovisas (om den inte presenteras separat).

#### **INTRESSEN I DOTTERFÖRETAG**

#### **10 Ett företag ska lämna upplysningar som gör det möjligt för användare av dess koncernredovisning**

- a) att förstå
  - i) koncernens sammansättning, och
  - ii) det intresse som innehav utan bestämmande inflytande har i koncernens verksamheter och kassaflöden (punkt 12), och
- b) att bedöma
  - i) karaktären på och omfattningen av betydande begränsningar av dess förmåga att få åtkomst till eller använda koncernens tillgångar och reglera koncernens skulder (punkt 13),
  - ii) karaktären på och förändringar i de risker som är förknippade med dess intressen i konsoliderade strukturerade företag (punkterna 14–17),

iii) konsekvenserna av förändringar av dess ägarintresse i ett dotterföretag som inte leder till förlust av bestämmande inflytande (punkt 18), och

iv) konsekvenserna av förlust av bestämmande inflytande i ett dotterföretag under rapportperioden (punkt 19).

11 Om ett dotterföretags finansiella rapporter som används vid upprättandet av koncernredovisning är per ett annat datum eller avser en annan period än koncernredovisningen (se punkterna B92 och B93 i IFRS 10) ska företaget upplysa om

a) datumet för rapportperiodens slut för de finansiella rapporterna från dotterföretaget, och

b) anledningen till att ett annat datum eller en annan period används.

#### **Intresse som innehav utan bestämmande inflytande har i koncernens verksamheter och kassaflöden**

12 Företaget ska lämna följande upplysningar om vart och ett av sina dotterföretag som har innehav utan bestämmande inflytande som väsentliga för det rapporterade företaget:

a) Dotterföretagets namn.

b) Huvudsaklig verksamhetsort (och registreringsland om detta skiljer sig från den huvudsakliga verksamhetsorten) för dotterföretaget.

c) Andelen ägarintresse som innehas av innehav utan bestämmande inflytande.

d) Andelen av de röstberättigande aktierna som innehas av innehav utan bestämmande inflytande, om denna skiljer sig från andelen ägarintresse som innehas.

e) Det resultat som har fördelats till dotterföretagets innehav utan bestämmande inflytande under rapportperioden.

f) Dotterföretagets ackumulerade innehav utan bestämmande inflytande per slutet av rapportperioden.

g) Finansiell information i sammandrag om dotterföretaget (se punkt B10).

#### **Karaktären på och omfattningen av betydande begränsningar**

13 Ett företag ska lämna följande upplysningar:

a) Betydande begränsningar (dvs. lagstadgade, avtalsbetingade och tillsynsmässiga begränsningar) för dess förmåga att få åtkomst till eller använda koncernens tillgångar och reglera koncernens skulder, exempelvis

i) sådana som begränsar ett moderföretags eller dess dotterföretags förmåga att överföra kontanter eller andra tillgångar till (eller från) andra företag inom koncernen,

ii) garantier eller andra krav som kan begränsa utdelningar eller andra kapitalfördelningar som betalas, eller lån och förskott som görs eller betalas till (eller från) andra företag inom koncernen.

b) Karaktären på och omfattningen av vetorätter för innehav utan bestämmande inflytande som i betydande utsträckning kan begränsa företagets förmåga att få åtkomst till eller använda koncernens tillgångar och reglera dess skulder (t.ex. när moderföretag är skyldigt att reglera ett dotterföretags skulder innan det reglerar sina egna skulder eller när det krävs godkännande från innehav utan bestämmande inflytande för att få åtkomst till ett dotterföretags tillgångar eller för att reglera dess skulder).

- c) Redovisade värden i koncernredovisningen för de tillgångar och skulder som dessa begränsningar är tillämpliga på.

**Karaktären på de risker som är förknippade med företagets intressen i konsoliderade strukturerade företag**

- 14 Företaget ska lämna upplysningar om villkoren för alla avtalsförpliktelser som kan kräva att moderföretaget eller dess dotterföretag ger finansiellt stöd till ett konsoliderat strukturerat företag, inklusive händelser eller omständigheter som skulle kunna medföra en förlust för det rapporterade företaget (t.ex. likviditetsbestämmelser eller kreditvärderingar som utlöser förpliktelser att köpa tillgångar i det strukturerade företaget eller tillhandahålla finansiellt stöd).
- 15 Om ett moderföretag eller något av dess dotterföretag under rapportperioden, utan att ha en avtalsmässig förpliktelse, har lämnat finansiellt eller annat stöd till ett konsoliderat strukturerat företag (t.ex. köpt tillgångar eller instrument som emitterats av det strukturerade företaget) ska företaget lämna upplysningar om
- a) typ av och storlek på det stöd som tillhandahållits, inklusive omständigheter där moderföretaget eller dess dotterföretag har bistått det strukturerade företaget i att erhålla finansiellt stöd, och
- b) anledningarna till att stödet tillhandahålls.
- 16 Om ett moderföretag eller dess dotterföretag under rapportperioden, utan att ha en avtalsmässig förpliktelse, har lämnat finansiellt eller annat stöd till ett tidigare icke-konsoliderat strukturerat företag och tillhandahållandet av det stödet resulterade i att företaget får bestämmande inflytande över det strukturerade företaget, ska företaget lämna en förklaring av de relevanta faktorer som ledde till att beslutet fattades.
- 17 Företaget ska lämna upplysningar om alla planer som företaget för tillfället har att lämna finansiellt eller annat stöd till ett konsoliderat strukturerat företag, inklusive planer att bistå det strukturerade företaget i att erhålla finansiellt stöd.

**Konsekvenser av förändringar i ett moderföretags ägarintresse i ett dotterföretag som inte leder till förlust av bestämmande inflytande**

- 18 Företaget ska presentera en plan som visar effekterna på eget kapital hänförligt till moderföretagets ägare av förändringar i ett moderföretags ägarintresse i ett dotterföretag som inte leder till en förlust av bestämmande inflytande.

**Konsekvenser av förlust av bestämmande inflytande i ett dotterföretag under rapportperioden**

- 19 Företaget ska lämna upplysningar om eventuell vinst eller förlust beräknad i enlighet med punkt 25 i IFRS 10, och
- a) andelen av denna vinst eller förlust hänförlig till värdering av kvarvarande innehav i det tidigare dotterföretaget till dess verkliga värde per det datum när bestämmande inflytande förloras, och
- b) Den post eller de poster i resultatet i vilken vinsten eller förlusten redovisas (om den inte presenteras separat).

**INTRESSEN I ICKE-KONSOLIDERADE DOTTERFÖRETAG (INVESTMENTFÖRETAG)**

- 19A Ett investmentföretag som, i enlighet med IFRS 10, ska tillämpa undantaget från konsolidering och i stället redovisa sin investering i ett dotterföretag till verkligt värde via resultatet ska lämna upplysning om detta.

19B För varje icke-konsoliderat dotterföretag ska investmentföretaget lämna upplysningar om följande:

- a) Dotterföretagets namn.
- b) Huvudsaklig verksamhetsort (och registreringsland om detta skiljer sig från den huvudsakliga verksamhetsorten) för dotterföretaget.
- c) Ägarintresset och, om de skiljer sig åt, andelen av de röstberättigande aktierna som innehas av investmentföretaget.

19C Om ett investmentföretag är moderföretag till ett annat investmentföretag ska moderföretaget dessutom lämna upplysningar enligt 19B a–c för investeringar som står under bestämmande inflytande av dess dotterföretag. Upplysningarna kan lämnas genom att inkludera dotterföretagets (eller dotterföretagens) finansiella rapporter som innehåller ovanstående uppgifter i moderföretagets finansiella rapporter.

19D Investmentföretaget ska lämna upplysningar om följande:

- a) Karaktären på och omfattningen av betydande begränsningar (t.ex. på grund av lånearrangemang, krav från tillsynsmyndigheter eller avtal) vad gäller ett icke-konsoliderat dotterföretags förmåga att överföra medel till investmentföretaget i form av kontantutdelningar eller att återbetala lån eller återbetala lån eller förskott som det icke-konsoliderade dotterföretaget fått av investmentföretaget.
- b) Alla aktuella åtaganden eller planer på att lämna finansiellt eller annat stöd till ett icke-konsoliderat dotterföretag, inklusive åtaganden eller planer att bistå dotterföretaget i att erhålla finansiellt stöd.

19E Om ett investmentföretag eller något av dess dotterföretag under rapportperioden, utan att ha en avtalsmässig förpliktelse, har lämnat finansiellt eller annat stöd till ett icke-konsoliderat dotterföretag (t.ex. köpt tillgångar eller instrument som emitterats av dotterföretaget eller bistått dotterföretaget i att erhålla finansiellt stöd) ska företaget lämna upplysningar om följande:

- a) Typ av och storlek på det stöd som tillhandahållits till varje icke-konsoliderat dotterföretag.
- b) Anledningarna till att stödet tillhandahålls.

19F Investmentföretaget ska lämna upplysningar om villkoren för alla avtalsförpliktelser som kan kräva att företaget eller dess icke-konsoliderade dotterföretag ger finansiellt stöd till ett icke-konsoliderat strukturerat företag som det har bestämmande inflytande över, inklusive händelser eller omständigheter som skulle kunna medföra en förlust för det rapporterade företaget (t.ex. likviditetsbestämmelser eller kreditvärderingar som utlöser förpliktelser att köpa tillgångar i det strukturerade företaget eller tillhandahålla finansiellt stöd).

19G Om ett investmentföretag eller dess icke-konsoliderade dotterföretag under rapportperioden, utan att ha en avtalsmässig förpliktelse, har lämnat ett finansiellt eller annat stöd till ett icke-konsoliderat strukturerat företag som det inte hade bestämmande inflytande över, och tillhandahållandet av det stödet ledde till att investmentföretaget fick ett bestämmande inflytande över det strukturerade företaget, ska investmentföretaget lämna en förklaring till relevanta faktorer som ledde till att beslutet om att ge stöd fattades.

#### INTRESSEN I SAMARBETSARRANGEMANG OCH INTRESSEFÖRETAG

**20 Ett företag ska lämna upplysningar som gör det möjligt för användare av dess finansiella rapporter att bedöma**

- a) karaktären på samt omfattningen och de finansiella effekterna av dess intressen i samarbetsarrangemang och intresseföretag, inklusive karaktären på och effekterna av dess avtalsförhållande med de andra investerarna med gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över samarbetsarrangemang och intresseföretag (punkterna 21 och 22), och



**b) karaktären på och förändringar i de risker som är förknippade med intressen i joint ventures och intresseföretag (punkt 23).**

**Karaktären på, omfattningen och de finansiella effekterna av ett företags intressen i samarbetsarrangemang och intresseföretag**

21 Ett företag ska lämna följande upplysningar:

a) För varje samarbetsarrangemang och intresseföretag som är väsentligt för det rapporterade företaget:

- i) namnet på samarbetsarrangemanget eller intresseföretaget,
- ii) karaktären på företagets relation till samarbetsarrangemanget eller intresseföretaget (exempelvis genom att beskriva karaktären på samarbetsarrangemangets eller intresseföretagets aktiviteter och om de är av strategisk betydelse för företagets aktiviteter),
- iii) huvudsaklig verksamhetsort (och registreringsland om detta skiljer sig från den huvudsakliga verksamhetsorten) för samarbetsarrangemanget eller intresseföretaget,
- iv) andelen av ägarintresse eller deltagandeandel som innehas av företaget och, om de skiljer sig åt, andelen av de röstberättigande aktierna som företaget innehar (om tillämpligt).

b) För varje joint venture och intresseföretag som är väsentligt för det rapporterade företaget,

- i) huruvida investeringen i joint venture-företaget eller intresseföretaget värderas enligt kapitalandelsmetoden eller till verkligt värde,
- ii) finansiell information i sammandrag om joint venture-företaget eller intresseföretaget enligt punkterna B12 och B13,
- iii) om joint venture-företaget eller intresseföretaget redovisas enligt kapitalandelsmetoden, det verkliga värdet för dess investering i joint venture-företaget eller intresseföretaget, om det finns ett noterat marknadspris för investeringen.

c) För finansiell information enligt punkt B16 om företagets investeringar i joint ventures och intresseföretag som enskilt är oväsentliga,

- i) sammanlagd information för alla enskilt oväsentliga joint ventures och separat,
- ii) sammanlagd information för alla enskilt oväsentliga intresseföretag.

21A Ett investmentföretag behöver inte lämna de upplysningar som krävs enligt punkt 21 b–c.

22 Företaget ska också lämna upplysningar om följande:

a) Karaktären på och omfattningen av betydande begränsningar (t.ex. på grund av lånearrangemang, krav från tillsynsmyndigheter eller avtal mellan investerare med gemensamt bestämmande eller betydande inflytande över ett joint venture eller intresseföretag) vad gäller joint ventures eller intresseföretags förmåga att överföra medel till företaget i form av kontantutdelningar eller återbetala lån eller förskott som gjorts av företaget.

b) När de finansiella rapporter för ett joint venture eller intresseföretag som används vid tillämpning av kapitalandelsmetoden upprättas för ett annat datum eller för en annan period än företagets,

- i) datumet för rapportperiodens slut för de finansiella rapporterna från detta joint venture eller intresseföretag, och
- ii) anledningen till att ett annat datum eller en annan period används.

- c) Den oredovisade andelen av förluster för ett joint venture eller ett intresseföretag, både för rapportperioden och ackumulerat, om företaget har upphört att redovisa sin andel av förlusterna för joint venture-företaget eller intresseföretaget vid tillämpning av kapitalandelsmetoden.

### **Risker förknippade med ett företags intressen i joint ventures och intresseföretag**

23 Ett företag ska lämna följande upplysningar:

- a) Åtaganden som det har för sina joint ventures separat från beloppet av övriga åtaganden i enlighet med punkterna B18–B20.
- b) I enlighet med IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar*, såvida inte sannolikheten för en förlust är ytterst liten, eventalförpliktelser avseende företagens intressen i joint ventures eller intresseföretag (inklusive dess andel av gemensamma eventalförpliktelser tillsammans med andra investerare med gemensamt bestämmande eller betydande inflytande över joint ventures eller intresseföretag), separat från beloppet för andra eventalförpliktelser.

### **INTRESSEN I ICKE-KONSOLIDERADE STRUKTURERADE FÖRETAG**

24 Ett företag ska lämna upplysningar som gör det möjligt för användare av dess finansiella rapporter att

- a) **förstå karaktären på och omfattningen av dess intressen i icke-konsoliderade strukturerade företag (punkterna 26–28), och**
- b) **bedöma karaktären på och förändringar i de risker som är förknippade med dess intressen i icke-konsoliderade företag (punkterna 29–31).**

25 Den information som krävs enligt punkt 24 b innefattar information om företagets riskexponering på grund av dess engagemang i icke-konsoliderade strukturerade företag under tidigare perioder (t.ex. stöd till ett strukturerat företag), även om företaget inte längre har något avtalsenligt engagemang i det strukturerade företaget per rapportdatumet.

25A Ett investmentföretag behöver inte lämna de upplysningar som krävs enligt punkt 24 för ett icke-konsoliderat strukturerat företag som det har bestämmande inflytande över och för vilket det lämnar de upplysningar som krävs enligt punkterna 19A–19G.

### **Intressenas karaktär**

26 Företaget ska lämna kvalitativa och kvantitativa upplysningar om sina intressen i icke-konsoliderade strukturerade företag, vilket inkluderar, men inte är begränsat till, det strukturerade företagets karaktär, ändamål, storlek, aktiviteter och hur det strukturerade företaget finansieras.

27 Om företaget har lämnat stöd till ett icke-konsoliderat strukturerat företag för vilket det inte lämnar den information som krävs enligt punkt 29 (t.ex. för att det inte har något intresse i det företaget per rapportdatumet) ska företaget lämna upplysningar om

- a) hur det har fastställt vilka strukturerade företag det har lämnat stöd till,
- b) *inkomster från dessa strukturerade företag* under rapportperioden, inklusive en beskrivning av de typer av inkomster som presenteras, och
- c) redovisat värde (vid tidpunkten för överföringen) för alla överförda tillgångar till dessa strukturerade företag under rapportperioden.

- 28 Företaget ska lämna de upplysningar som avses i punkt 27 b och c i tabellform, såvida inte en annan form är lämpligare, och klassificera sina stödaktiviteter i relevanta kategorier (se punkterna B2–B6).

**Riskernas karaktär**

- 29 Företaget ska i tabellform, såvida inte annat format är lämpligare, upplysa om en sammanfattning av
- de redovisade värden för tillgångar och skulder som redovisas i dess finansiella rapporter avseende dess intressen i icke-konsoliderade strukturerade företag,
  - de poster i rapporten över finansiell ställning där dessa tillgångar och skulder redovisas,
  - det värde som bäst återger företagets maximala exponering för förluster från dess intressen i icke-konsoliderade strukturerade företag, inklusive hur den maximala exponeringen för förlust har bestämts; om ett företag inte kan kvantifiera sin maximala exponering för förlust från dess intressen i icke-konsoliderade strukturerade företag ska det upplysa om detta och om anledningarna,
  - en jämförelse av de redovisade värdena för företagets tillgångar och skulder som är hänförliga till dess intressen i icke-konsoliderade strukturerade företag och företagets maximala exponering för förlust från dessa företag.
- 30 Om ett företag under rapportperioden, utan att ha en avtalsmässig förpliktelse, har lämnat finansiellt eller annat stöd till ett icke-konsoliderat strukturerat företag som det tidigare haft eller för tillfället har ett intresse i (t.ex. köpt tillgångar eller instrument som emitterats av det strukturerade företaget) ska företaget lämna upplysningar om
- typ av och storlek på det stöd som tillhandahållits, vilket inkluderar omständigheter där företaget har bistått det strukturerade företaget i att erhålla finansiellt stöd, och
  - anledningarna till att stödet tillhandahålls.
- 31 Företaget ska lämna upplysningar om alla aktuella planer på att lämna finansiellt eller annat stöd till ett icke-konsoliderat strukturerat företag, inklusive planer att bistå det strukturerade företaget i att erhålla finansiellt stöd.

*Bilaga A***Definitioner**

Denna bilaga är en del av standarden.

**inkomst från ett strukturerat företag**

Vid tillämpningen av denna standard inkluderar, utan att vara begränsat till, inkomst från ett **strukturerat företag** återkommande och icke-återkommande avgifter, ränta, utdelningar, vinster eller förluster från omvärdering eller borttagande från rapporten över finansiell ställning av intressen i strukturerade företag samt vinster eller förluster från överlåtelse av tillgångar och skulder till det strukturerade företaget.

**intresse i ett annat företag**

Vid tillämpningen av denna standard avser ett intresse i ett annat företag avtalsenliga och icke-avtalsenliga engagemang som exponerar företaget för variationer i avkastning från det andra företags resultat. Ett intresse i ett annat företag kan styrkas av, men är inte begränsat till, innehav av egetkapital- eller skuldinstrument samt andra former av engagemang så som tillhandahållande av finansiering, likviditetsstöd, kreditförstärkning och garantier. Det inkluderar de medel varigenom ett företag har bestämmande eller gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över ett annat företag. Ett företag har inte nödvändigtvis ett intresse i ett annat företag enbart på grund av ett sedvanligt förhållande mellan kund och leverantör.

Punkterna B7–B9 ger ytterligare information om intressen i andra företag.

Variationer i avkastning förklaras i punkterna B55–B57 i IFRS 10.

**strukturerat företag**

Ett företag som har utformats så att rösträtter och liknande rättigheter inte är den dominerande faktorn vid fastställandet av vem som har det bestämmande inflytandet, så som när alla rösträtter enbart avser administrativa uppgifter och de relevanta aktiviteterna styrs genom avtalsbestämmelser.

Ytterligare information om strukturerade företag återfinns i punkterna B22–B24.

Följande begrepp definieras i IAS 27 (enligt ändring 2011), IAS 28 (enligt ändring 2011), IFRS 10 och IFRS 11 *Samarbetsarrangemang* och används i denna standard med de innebörder som anges i dessa standarder:

- intresseföretag
- koncernredovisning
- bestämmande inflytande över ett företag
- kapitalandelsmetoden
- koncern
- investmentföretag
- samarbetsarrangemang
- gemensamt bestämmande inflytande

- 
- gemensam verksamhet
  - joint venture
  - innehav utan bestämmande inflytande
  - moderföretag
  - vetorätt
  - relevanta aktiviteter
  - separata finansiella rapporter
  - separat företag
  - betydande inflytande
  - dotterföretag.

## Bilaga B

**Vägledning vid tillämpning**

Denna bilaga är en del av standarden. I denna vägledning förklaras tillämpningen av punkterna 1–31. Vägledningen har samma ställning som övriga delar av standarden.

B1 Exempelen i bilagan beskriver hypotetiska situationer. Även om vissa aspekter i exemplen kan förekomma i faktiska situationer måste samtliga fakta och omständigheter i en viss situation bedömas vid tillämpningen av IFRS 12.

## AGGREGERING (PUNKT 4)

B2 Företaget ska, beroende på omständigheterna, avgöra hur pass detaljerade uppgifter det ska lämna för att tillgodose användarnas behov, vilken tonvikt det ska lägga på olika aspekter av kraven och hur informationen slås samman. Det är viktigt att uppnå en balans mellan risken att tynga de finansiella rapporterna med alltför detaljerade uppgifter som kan vara mindre värdefulla för användarna av finansiella rapporter risken att information fördunklas på grund av alltför mycket sammanslagningar.

B3 Företaget får slå samman de upplysningar som krävs enligt denna standard för intressen i liknande företag om sammanslagningen överensstämmer med upplysningssyftet och kravet i punkt B4 och inte fördunklar den information som lämnas. Företaget ska upplysa om hur det har slagit samman sina intressen i liknande företag.

B4 Företaget ska lämna separata upplysningar för intressen i

- a) dotterföretag,
- b) joint ventures,
- c) gemensamma verksamheter,
- d) intresseföretag, och
- e) icke-konsoliderade strukturerade företag.

B5 När ett företag beslutar om huruvida upplysningar ska slås samman ska det beakta kvantitativ och kvalitativ information om de skilda karaktärerna på risker och avkastning för varje företag som det överväger att slå samman och respektive företags betydelse för det rapporterade företaget. Företaget ska lämna upplysningarna på ett sådant sätt att karaktären på och omfattningen av dess intressen i dessa andra företag tydligt framgår för användare av de finansiella rapporterna.

B6 Exempel på nivåer av sammanslagning som kan vara lämpliga för de företagskategorier som anges i punkt B4 är

- a) karaktären på verksamheten (t.ex. ett forsknings- och utvecklingsföretag, ett företag för värdepapperisering av revolverande kredit),
- b) branschklassificering,
- c) geografi (t.ex. land eller region).

## INTRESSEN I ANDRA FÖRETAG

B7 Med ett intresse i ett annat företag avses avtalsenliga och icke-avtalsenliga engagemang som exponerar det rapporterade företaget för variationer i avkastning från det andra företags resultat. Beaktande av ändamålet och utformningen av det andra företaget kan vara till hjälp för det rapporterade företaget vid bedömningen av om det har ett intresse i företaget och om det är skyldigt att lämna upplysningar enligt denna standard. I bedömningen ska företaget beakta de risker som det andra företaget utformats för att skapa och de risker som det andra företaget utformats för att föra vidare till det rapporterade företaget och andra parter.

- B8 Ett rapporterande företag är normalt exponerat för variationer i avkastning från det andra företagens resultat genom att inneha instrument (t.ex. egetkapital- eller skuldinstrument som emitterats av det andra företaget) eller ha ett annat engagemang som absorberar variabilitet. Anta exempelvis att ett strukturerat företag innehar en låneportfölj. Det strukturerade företaget erhåller en kreditwapp från ett annat företag (det rapporterande företaget) för att skydda sig mot fallerade betalningar av ränta och kapitalbelopp för lånen. Det rapporterande företaget har ett engagemang som exponerar det för variationer i avkastning från det strukturerade företagens resultat eftersom kreditwappen absorberar variationer i avkastningen från det strukturerade företaget.
- B9 Vissa instrument är utformade för att överföra risk från ett rapporterande företag till ett annat företag. Sådana instrument ger upphov till variationer i avkastning från det andra företaget men brukar vanligtvis inte exponera det rapporterande företaget för variationer i avkastning från det andra företagens resultat. Anta till exempel att ett strukturerat företag bildas för att ge investeringsmöjligheter för investerare som vill exponera sig för företag Z:s kreditrisk (företag Z är inte närstående till någon part som är involverad i arrangemanget). Det strukturerade företaget erhåller finansiering genom att emittera obligationer till dessa investerare som är knutna till företag Z:s kreditrisk (kreditlänkade obligationer) och använder inkomsterna till att investera i en portfölj med riskfria finansiella tillgångar. Det strukturerade företaget exponeras för företaget Z:s kreditrisk genom att inleda en kreditwappstransaktion med en swappmotpart. Kreditwappen överför företaget Z:s kreditrisk till det strukturerade företaget mot en avgift som betalas av swappmotparten. Investerarna i det strukturerade företaget får en högre avkastning som avspeglar både det strukturerade företagens avkastning från sin värdepappersportfölj och kreditwappavgiften. Swappmotparten har inget engagemang i det strukturerade företaget som exponerar det för variationer i avkastning från det strukturerade företagens resultat eftersom kreditwappen överför variabilitet till det strukturerade företaget, i stället för att absorbera variationer i avkastning från strukturerade företaget.

FINANSIELL INFORMATION I SAMMANDRAG OM DOTTERFÖRETAG, JOINT VENTURES OCH INTRESSEFÖRETAG (PUNKTERNA 12 OCH 21)

- B10 För varje dotterföretag som har innehav utan bestämmande inflytande som är väsentliga för det rapporterade företaget ska ett företag lämna upplysningar om
- betalda utdelningar till innehav utan bestämmande inflytande,
  - finansiell information i sammandrag om tillgångar, skulder, resultat och kassaflöden i dotterföretaget som gör det möjligt för användarna att förstå det intresse som innehaven utan bestämmande inflytande har i koncernens verksamheter och kassaflöden. Informationen kan innefatta men är inte begränsad till exempelvis omsättningstillgångar, anläggningstillgångar, kortfristiga skulder, långfristiga skulder, intäkter, resultat och summa totalresultat.
- B11 Den finansiella information i sammandrag som krävs enligt punkt B10 b ska vara belopp före elimineringar av interna mellanhavanden.
- B12 För varje joint venture och intresseföretag som är väsentligt för det rapporterande företaget ska företaget lämna upplysningar om
- utdelningar som mottagits från joint venture-företaget eller intresseföretaget,
  - finansiell information i sammandrag om joint venture-företaget eller intresseföretaget (se punkterna B14 och B15) vilket innefattar, men inte är begränsat till
    - omsättningstillgångar,
    - anläggningstillgångar,
    - kortfristiga skulder,
    - långfristiga skulder,
    - intäkter,

- vi) resultat från kvarvarande verksamheter,
  - vii) resultat efter skatt från avvecklade verksamheter,
  - viii) övrigt totalresultat,
  - ix) summa totalresultat.
- B13 Utöver den finansiella informationen i sammandrag som krävs enligt punkt B12 ska ett företag för varje joint venture som är väsentligt för det rapporterande företaget lämna upplysningar om beloppen för
- a) likvida medel som inkluderas i punkt B12 b i,
  - b) kortfristiga finansiella skulder (exklusive leverantörsskulder och andra skulder samt avsättningar) som inkluderas i punkt B12 b iii,
  - c) långfristiga finansiella skulder (exklusive leverantörsskulder och andra skulder samt avsättningar) som inkluderas i punkt B12 b iv,
  - d) avskrivningar,
  - e) ränteintäkter,
  - f) räntekostnader,
  - g) skattekostnader eller skatteintäkter.
- B14 Den finansiella information i sammandrag som lämnas i enlighet med punkterna B12 och B13 ska vara de belopp som ingår i de finansiella rapporterna enligt IFRS för joint venture-företaget eller intresseföretaget (inte företagets andel av dessa belopp). Om företaget redovisar sin andel i joint venture-företaget eller intresseföretaget enligt kapitalandelsmetoden gäller följande:
- a) De belopp som ingår i de finansiella rapporterna enligt IFRS för joint venture-företaget eller intresseföretaget ska justeras så att de avspeglar de justeringar som företaget gjort när det tillämpade kapitalandelsmetoden, exempelvis justeringar till verkligt värde vid förvärvstidpunkten och justeringar för skillnader i redovisningsprinciper.
  - b) Företaget ska tillhandahålla en avstämning av den finansiella informationen i sammandrag i förhållande till det redovisade värdet av dess intresse i joint venture-företaget eller intresseföretaget.
- B15 Ett företag får lämna den finansiella information i sammandrag som krävs enligt punkterna B12 och B13 baserat på joint venture-företagets eller intresseföretagets finansiella rapporter om
- a) företaget värderar sin andel i joint venture-företaget eller intresseföretaget till verkligt värde i enlighet med IAS 28 (enligt ändring 2011), och
  - b) joint venture-företaget eller intresseföretaget inte upprättar finansiella rapporter enligt IFRS och det skulle vara praktiskt ogenomförbart eller leda till onödiga kostnader att upprätta de finansiella rapporterna på den grunden.
- I så fall ska företaget lämna upplysningar om på vilken grund den finansiella informationen i sammandrag har upprättats.
- B16 Ett företag ska lämna sammanslagen information om det redovisade värdet av dess intressen i alla enskilt oväsentliga joint ventures eller intresseföretag som redovisas enligt kapitalandelsmetoden. Företaget ska också lämna upplysningar separat om det sammanlagda beloppet för dess intresse i dessa joint ventures eller intresseföretags



- a) resultat från kvarvarande verksamheter,
- b) resultat efter skatt från avvecklade verksamheter,
- c) övrigt totalresultat,
- d) summa totalresultat.

Företaget ska lämna dessa upplysningar separat för joint ventures och intresseföretag.

- B17 Om ett företags intresse i ett dotterföretag, ett joint venture eller ett intresseföretag (eller en del av dess intresse i ett joint venture eller intresseföretag) är klassificerad (eller ingår i en avyttringsgrupp som är klassificerad) som att den innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5, är företaget inte skyldigt att lämna finansiell information i sammandrag för det dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget i enlighet med punkterna B 10–B 16.

#### ÅTAGANDEN FÖR JOINT VENTURES (PUNKT 23 a)

- B18 Ett företag ska lämna upplysningar om samtliga åtaganden det har gjort men inte redovisat per rapportdatumet (inklusive dess andel av åtaganden som gjorts tillsammans med andra investerare med gemensamt bestämmande inflytande i ett joint venture) avseende dess intressen i joint ventures. Åtagandena är sådana som kan ge upphov till ett framtida utflöde av likvida medel eller andra resurser.
- B19 Oredovisade åtaganden som kan ge upphov till ett framtida utflöde av likvida medel eller andra resurser inkluderar:
- a) Oredovisade åtaganden att bidra med medel eller resurser till följd av exempelvis
    - i) bolagsordning eller förvärvsavtal för ett joint venture (som t.ex. kräver att ett företag bidrar med medel under en viss period),
    - ii) kapitalintensiva projekt som ett joint venture åtagit sig,
    - iii) ovillkorliga köpskyldigheter, som innefattar anskaffning av utrustning, lager eller tjänster som ett företag har åtagit sig att köpa från eller på uppdrag av ett joint venture,
    - iv) oredovisade åtaganden att tillhandahålla lån eller annat finansiellt stöd till ett joint venture,
    - v) oredovisade åtaganden att bidra med resurser till ett joint venture, t.ex. tillgångar eller tjänster,
    - vi) andra icke-uppsägningsbara och oredovisade åtaganden avseende ett joint venture.
  - b) oredovisade åtaganden att förvärva en annan parts ägarintresse (eller en del av detta ägarintresse) i ett joint venture om en viss händelse inträffar eller inte inträffar i framtiden.
- B20 Kraven och exemplen i punkterna B18 och B19 illustrerar några av de typer av upplysningar som krävs enligt punkt 18 i IAS 24 *Upplysningar om närstående*.

#### INTRESSEN I ICKE-KONSOLIDERADE STRUKTURERADE FÖRETAG (PUNKTERNA 24–31)

##### **Strukturerade företag**

- B21 Ett strukturerat företag är ett företag som har utformats så att rösträtter och liknande rättigheter inte är den dominerande faktorn vid fastställandet av vem som har det bestämmande inflytandet i företaget, så som när alla rösträtter enbart avser administrativa uppgifter och de relevanta aktiviteterna styrs genom avtalsbestämmelser.

- B22 Ett strukturerat företag har ofta vissa eller samtliga av följande egenskaper:
- Begränsade aktiviteter.
  - Ett begränsat och väldefinierat syfte, t.ex. att genomföra ett leasingavtal på ett skatteeffektivt sätt, genomföra ett forsknings- eller utvecklingsprojekt, tillhandahålla kapitalanskaffning eller finansiering till ett företag eller ge investerare investeringsmöjligheter genom att överföra risker och belöningar som är kopplade till det strukturerade företags tillgångar till investerare.
  - Otillräckligt eget kapital för att göra det möjligt för det strukturerade företaget att finansiera sin verksamhet utan efterställt finansiellt stöd.
  - Finansiering i form av flera avtalsmässigt sammanlänkade instrument till investerare som skapar koncentrationer av kreditrisker eller andra risker (trancher).
- B23 Exempel på företag som betraktas som strukturerade företag inkluderar, men är inte begränsat till, följande:
- Specialföretag för värdepapperisering.
  - Företag som finansierar med värdepapperiserade krediter.
  - Vissa investeringsfonder.
- B24 Ett företag vars bestämmande inflytande avgörs av rösträtter är inte ett strukturerat företag enbart för att det exempelvis får medel från tredje part till följd av en omstrukturering.

**Karaktär på risker från intressen i icke-konsoliderade företag (punkterna 29–31)**

- B25 Utöver den information som krävs enligt punkterna 29–31 ska ett företag lämna ytterligare upplysningar som krävs för att uppfylla syftet med upplysningarna i punkt 24 b.
- B26 Exempel på ytterligare information som beroende på omständigheterna kan vara relevant för bedömningen av de risker som ett företag är exponerat för när det har ett intresse i ett icke-konsoliderat strukturerat företag är följande:
- Villkor för ett arrangemang som kan kräva att företaget ger finansiellt stöd till ett icke-konsoliderat företag (t. ex. likviditetsbestämmelser eller kreditvärderingar som utlöser förpliktelser att köpa det strukturerade företags tillgångar eller tillhandahålla finansiellt stöd), däribland
    - en beskrivning av händelser eller omständigheter som skulle kunna exponera det rapporterade företaget för en förlust,
    - om det finns några villkor som skulle kunna begränsa skyldigheten,
    - om det finns andra parter som tillhandahåller finansiellt stöd och, om så är fallet, hur det rapporterade företags skyldigheter rangordnas i förhållande till dessa parter skyldigheter.
  - Förluster som företaget ådragit sig under rapportperioden som avser dess intressen i icke-konsoliderade strukturerade företag.
  - De typer av inkomster som företaget erhållit under rapportperioden från sina intressen i icke-konsoliderade strukturerade företag.

- d) Huruvida företaget har en skyldighet att absorbera förluster från ett icke-konsoliderat strukturerat företag före andra parter, den högsta gränsen för sådana förluster för företaget och (om relevant) rangordningen och beloppen för potentiella förluster som bärs av parter vars intressen rangordnas lägre än företagens intresse i det icke-konsoliderade strukturerade företaget.
- e) Information om likviditetsbestämmelser, garantier eller andra åtaganden gentemot tredje part som kan påverka det verkliga värdet eller risken för företagens intressen i icke-konsoliderade strukturerade företag.
- f) Alla svårigheter som ett icke-konsoliderat strukturerat företag har haft att finansiera sina aktiviteter under rapportperioden.
- g) I förhållande till finansieringen av ett icke-konsoliderat strukturerat företag, finansieringsformerna (t.ex. företagscertifikat eller medelfristiga skuldförbindelser) och deras vägda genomsnittliga löptid. Informationen kan innefatta löptidsanalys av tillgångar och finansiering av ett icke-konsoliderat strukturerat företag om det strukturerade företaget har långfristiga tillgångar som finansieras med kortfristiga medel.

## Bilaga C

**Ikraftträdande och övergångsbestämmelser**

Denna bilaga är en del av tolkningen och har samma ställning som övriga delar av standarden.

## IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- C1 Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.
- C1A *Koncernredovisning, samarbetsarrangemang och upplysningar om intressen i andra företag: övergångsriktlinjer* (ändringar i IFRS 10, IFRS 11 och IFRS 12), som utfärdades i juni 2012, innebar att punkterna C2A–C2B lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Om företaget tillämpar IFRS 12 för en tidigare period ska det tillämpa dessa ändringar för den tidigare perioden.
- C1B *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebar att punkt 2 och bilaga A ändrades och att punkterna 9A–9B, 19A–19G, 21A och 25A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidig tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska företaget upplysa om detta och samtidigt tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag*.
- C1C *Investmentföretag Tillämpning av konsolideringsundantaget* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 28), som utfärdades i december 2014, innebar att punkt 6 ändrades. Ett företag ska tillämpa den ändringen för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- C1D Genom *Den årliga förbättringscykeln 2014–2016 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2016, lades punkt 5A till och punkt B17 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2017 eller senare.
- C2 Företag rekommenderas att lämna de upplysningar som krävs enligt denna standard tidigare än för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Om företaget lämnar vissa av de upplysningar som krävs enligt denna standard behöver det inte uppfylla alla krav i denna standard eller tillämpa IFRS 10, IFRS 11, IAS 27 (enligt ändring 2011) och IAS 28 (enligt ändring 2011) tidigare.
- C2A Upplysningskraven i denna standard behöver inte tillämpas för någon redovisad period som inleds före det räkenskapsår som närmast föregår det första räkenskapsår då IFRS 12 tillämpas.
- C2B Upplysningskraven i punkterna 24–31 och motsvarande vägledning i punkterna B21–B26 i denna standard behöver inte tillämpas för någon redovisad period som inleds före det första räkenskapsår då IFRS 12 tillämpas.
- HÄNVISNINGAR TILL IFRS 9
- C3 Om ett företag tillämpar denna standard men ännu inte tillämpar IFRS 9 ska alla hänvisningar till IFRS 9 betraktas som hänvisningar till IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*.

## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD (IFRS) 13

**Värdering till verkligt värde**

SYFTE

**1 I denna International Financial Reporting Standard (IFRS)**

- a) definieras *verkligt värde*,
  - b) fastställs en ram för värdering till verkligt värde i en och samma standard, och
  - c) krävs upplysningar om värderingar till verkligt värde.
- 2 Verkligt värde är en marknadsbaserad värdering, inte en företagsspecifik värdering. För vissa tillgångar och skulder kan det finnas tillgång till observerbara marknadstransaktioner eller marknadsinformation. För andra tillgångar och skulder kan det saknas tillgång till observerbara marknadstransaktioner eller marknadsinformation. Syftet med en värdering till verkligt värde är dock i båda fallen detsamma: att uppskatta priset vid värderingstidpunkten för försäljning av tillgången eller överlåtelse av skulden genom en *ordnad transaktion* mellan *marknadsaktörer* under aktuella marknadsförhållanden (dvs. ett "*exit price*" vid värderingstidpunkten sett från perspektivet för den marknadsaktör som innehar tillgången eller skulden).
- 3 När priset för en identisk tillgång eller skuld inte är observerbart beräknar företaget det verkliga värdet med hjälp av en annan värderingsteknik som maximerar användningen av tillämpliga *observerbara indata* och minimerar användningen av *icke observerbara indata*. Eftersom verkligt värde är en marknadsbaserad värdering görs den med de antaganden som marknadsaktörerna skulle använda vid prissättning av tillgången eller skulden, inbegripet antaganden om risk. När det verkliga värdet beräknas är det därför inte relevant om företaget har för avsikt att inneha en tillgång eller reglera eller på annat sätt fullgöra en skuld.
- 4 Definitionen av verkligt värde är inriktad på tillgångar och skulder eftersom värderingarna i redovisningen huvudsakligen rör dem. Dessutom ska denna standard tillämpas på ett företags eget kapitalinstrument som värderas till verkligt värde.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

- 5 **Denna standard tillämpas när en annan IFRS kräver eller tillåter värderingar till verkligt värde eller upplysningar om värderingar till verkligt värde (och värderingar, såsom verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader, vilka är baserade på verkligt värde eller upplysningar om dessa värderingar), med undantag för vad som anges i punkterna 6 och 7.**
- 6 Värderings- och upplysningskraven enligt denna standard ska inte tillämpas på följande:
- a) Aktierelaterade ersättningar inom tillämpningsområdet för IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar*.
  - b) Leasingtransaktioner som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 16 *Leasingavtal*.
  - c) Värderingar som har vissa likheter med verkligt värde men inte är verkligt värde, som nettoförsäljningsvärde i IAS 2 *Varulager* eller nyttjandevärde i IAS 36 *Nedskrivningar*.
- 7 Upplysningskraven i denna standard är inte tillämpliga på följande:
- a) Förvaltningstillgångar som värderas till verkligt värde i enlighet med IAS 19 *Ersättningar till anställda*.
  - b) Pensionsstiftelsers investeringar som värderas till verkligt värde i enlighet med IAS 26 *Redovisning av pensionsstiftelser*.
  - c) Tillgångar för vilka återvinningsvärdet är det verkliga värdet efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering i enlighet med IAS 36.

- 8 Den ram för värdering till verkligt värde som beskrivs i denna standard gäller både första och efterföljande värdering om verkligt värde krävs eller är tillåtet enligt andra IFRS.

#### VÄRDERING

##### Definition av verkligt värde

- 9 **I denna standard definieras verkligt värde som det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller erläggas vid överlåtelse av en skuld genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer.**

- 10 I punkt B2 beskrivs det övergripande tillvägagångssättet för värdering till verkligt värde.

##### Tillgången eller skulden

- 11 **En värdering till verkligt värde avser en viss tillgång eller skuld. När det verkliga värdet beräknas ska företaget därför ta hänsyn till tillgångens eller skuldens egenskaper, om marknadsaktörerna vid värderingstidpunkten skulle beakta dessa egenskaper vid prissättningen av tillgången eller skulden. Sådana egenskaper är exempelvis följande:**

a) **Tillgångens skick och plats.**

b) **Eventuella begränsningar för försäljning eller användning av tillgången.**

- 12 Effekten på värderingen som uppkommer på grund av en viss egenskap kommer att variera beroende på hur denna egenskap skulle beaktas av marknadsaktörerna.

- 13 Tillgången eller skulden som värderas till verkligt värde kan vara något av följande:

a) En fristående tillgång eller skuld (t.ex. ett finansiellt instrument eller en icke-finansiell tillgång).

b) En grupp av tillgångar, en grupp av skulder eller en grupp av tillgångar och skulder (t.ex. en kassagenererande enhet eller verksamhet).

- 14 Huruvida en tillgång eller skuld är en fristående tillgång eller skuld, en grupp av tillgångar, en grupp av skulder eller en grupp av tillgångar och skulder beror för redovisnings- eller upplysningsändamål på dess *beräkningsenhet*. Beräkningsenheten för tillgången eller skulden ska fastställas i enlighet med den IFRS som kräver eller tillåter värderingen till verkligt värde, med undantag av vad som anges i denna standard.

##### Transaktionen

- 15 **En värdering till verkligt värde förutsätter att tillgången säljs eller skulden överläts per värderingstidpunkten i en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer under aktuella marknadsförhållanden.**

- 16 **En värdering till verkligt värde förutsätter att den transaktion genom vilken tillgången säljs eller skulden överläts äger rum antingen**

a) på *huvudmarknaden* för tillgången eller skulden, eller

b) i avsaknad av en huvudmarknad, på *den mest fördelaktiga marknaden* för tillgången eller skulden.

- 17 Ett företag behöver inte företa någon omfattande undersökning av alla möjliga marknader för att identifiera huvudmarknaden, eller i avsaknad av en huvudmarknad den mest fördelaktiga marknaden, men företaget ska beakta all information som rimligen är tillgänglig. Såvida det inte föreligger belägg för motsatsen utgår man från att den marknad där företaget normalt skulle gå in i en transaktion för att sälja tillgången eller överlåta skulden är huvudmarknaden eller, i avsaknad av en huvudmarknad, den mest fördelaktiga marknaden.

- 18 Om det finns en huvudmarknad för tillgången eller skulden ska värderingen till verkligt värde motsvara priset på denna marknad (vare sig priset är direkt observerbart eller beräknat med hjälp av en annan värderingsteknik), även om priset på en annan marknad kan vara mer fördelaktigt vid värderingstidpunkten.
- 19 Företaget ska ha tillgång till huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) vid värderingstidpunkten. Eftersom olika företag (och verksamheter inom dessa företag) med olika aktiviteter kan ha tillgång till olika marknader, kan huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) för samma tillgång eller skuld vara olika för olika företag (och verksamheter inom dessa företag). Därför ska huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) bestämmas utifrån företagets perspektiv. Därigenom kan det finnas skillnader mellan och bland företag med olika verksamhet.
- 20 Även om ett företag ska ha tillgång till marknaden måste företaget inte kunna sälja den bestämda tillgången eller överlåta den bestämda skulden vid värderingstidpunkten för att det verkliga värdet ska kunna beräknas på grundval av priset på denna marknad.
- 21 Även om det inte finns någon observerbar marknad som kan ge prisinformation om försäljningen av en tillgång eller överlåtelsen av en skuld vid värderingstidpunkten, ska en värdering till verkligt värde förutsätta att en transaktion äger rum vid denna tidpunkt, sett från perspektivet för den marknadsaktör som innehar tillgången eller skulden. Denna antagna transaktion ger en grund för beräkningen av priset för försäljning av tillgången eller överlåtelse av skulden.

#### Marknadsaktörer

- 22 **Ett företag ska värdera en tillgång eller skuld till verkligt värde med hjälp av de antaganden som marknadsaktörer skulle använda vid prissättningen av tillgången eller skulden, under förutsättning att marknadsaktörerna agerar i sitt ekonomiska intresse.**
- 23 När dessa antaganden tas fram behöver inte företaget identifiera bestämda marknadsaktörer. Företaget ska snarare fastställa egenskaper som särskiljer marknadsaktörerna i allmänhet, med beaktande av faktorer som är utmärkande för
- a) tillgången eller skulden,
  - b) huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) för tillgången eller skulden, och
  - c) de marknadsaktörer vilka företaget skulle ingå en transaktion med på denna marknad.

#### Priset

- 24 Det verkliga värdet är det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller erläggas vid överlåtelse av en skuld genom en ordnad transaktion på huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) under aktuella marknadsförhållanden ("exit price"), oavsett om priset är direkt observerbart eller beräknat med hjälp av en annan värderingsteknik.
- 25 Priset på huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) som används för att värdera tillgången eller skulden till det verkliga värdet ska inte justeras för *transaktionskostnader*. Transaktionskostnader ska redovisas i enlighet med andra IFRS. Transaktionskostnader är inte en egenskap för en tillgång eller skuld. De är snarare utmärkande för en transaktion och kommer att variera beroende på hur ett företag genomför en transaktion med tillgången eller skulden.
- 26 Transaktionskostnader omfattar inte *transportkostnader*. Om plats är en egenskap för tillgången (vilket kan vara fallet i fråga om exempelvis en råvara), ska priset på huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) justeras för de eventuella kostnaderna för transport av tillgången från dess nuvarande plats till denna marknadsplats.

#### Tillämpning på icke-finansiella tillgångar

*Den maximala och bästa användningen av icke-finansiella tillgångar*

- 27 Vid en värdering till verkligt värde av en icke-finansiell tillgång beaktas marknadsaktörens förmåga att generera ekonomiska fördelar genom att använda tillgången på det *maximala och bästa* sättet eller genom att sälja den till en annan marknadsaktör som skulle använda den på maximalt och bästa sätt.

28 Den maximala och bästa användningen av en icke-finansiell tillgång ska samtidigt vara fysiskt möjlig, laglig och ekonomiskt genomförbar, enligt följande:

- a) För fysiskt möjlig användning beaktas de fysiska egenskaper hos tillgången som marknadsaktörerna skulle beakta vid prissättningen av tillgången (t.ex. en fastighets läge eller storlek).
- b) För laglig användning beaktas de eventuella rättsliga begränsningarna för användning av tillgången som marknadsaktörerna skulle beakta vid prissättningen av tillgången (t.ex. de stadsplaneringsbestämmelser som gäller fastigheten).
- c) För ekonomiskt genomförbar användning beaktas om en fysiskt möjlig och laglig användning av tillgången genererar tillräckliga inkomster eller kassaflöden (med beaktande av kostnaderna för att ställa om tillgången till denna användning) för att ge den avkastning på investeringen som marknadsaktörerna skulle kräva av en investering i denna tillgång som används på det sättet.

29 Vad som är maximal och bästa användning avgörs utifrån marknadsaktörernas perspektiv, även om företaget vill se en annan användning. Företagets nuvarande användning av en icke-finansiell tillgång förutsätts dock vara den maximala och bästa användningen, såvida inte marknaden eller andra faktorer indikerar att en annan användning från marknadsaktörers sida skulle maximera tillgångens värde.

30 Av konkurrensskäl eller av andra skäl kan ett företag välja att inte använda en förvärvad icke-finansiell tillgång aktivt eller välja att inte använda tillgången på det maximala och bästa sättet. Det kan exempelvis gälla en förvärvad immateriell tillgång som företaget planerar att använda defensivt genom att hindra andra från att använda den. Icke desto mindre ska företaget värdera en icke-finansiell tillgång till dess verkliga värde med antagande av att den används på maximalt och bästa sätt av marknadsaktörerna.

#### *Värderingsantagande för icke-finansiella tillgångar*

31 Den maximala och bästa användningen av en icke-finansiell tillgång är det värderingsantagande som används för att värdera tillgången till dess verkliga värde, enligt följande:

a) Den maximala och bästa användningen av en icke-finansiell tillgång skulle kunna ge marknadsaktörerna det maximala värdet genom att den används i kombination med andra tillgångar som en grupp (så som den har installerats eller på annat sätt ställts in för att användas) eller i kombination med andra tillgångar och skulder (t.ex. en verksamhet).

i) Om den maximala och bästa användningen av tillgången innebär att den används i kombination med andra tillgångar, eller med andra tillgångar och skulder, är tillgångens verkliga värde det pris som skulle erhållas vid en aktuell transaktion för försäljning av tillgången, under förutsättning att tillgången används med andra tillgångar eller med andra tillgångar och skulder och att dessa tillgångar och skulder (dvs. dess kompletterande tillgångar och hänförliga skulder) är tillgängliga för marknadsaktörerna.

ii) Skulder som är förknippade med tillgången eller med de kompletterande tillgångarna är bland annat skulder som finansierar rörelsekapital, men inte skulder som används för att finansiera andra tillgångar än de som ingår i gruppen av tillgångar.

iii) Antaganden om den maximala och bästa användningen av en icke-finansiell tillgång ska vara konsekventa för alla tillgångarna (för vilka maximal och bästa användning är tillämplig) i den grupp av tillgångar eller grupp av tillgångar och skulder inom vilken tillgången skulle användas.

b) Den maximala och bästa användningen av en icke-finansiell tillgång skulle fristående kunna ge maximalt värde åt marknadsaktörerna. Om en fristående användning av tillgången är den maximala och bästa är tillgångens verkliga värde det pris som skulle erhållas vid en aktuell transaktion för försäljning av tillgången till marknadsaktörer som skulle använda tillgången separat.

32 Värderingen till verkligt värde av en icke-finansiell tillgång förutsätter att tillgången säljs i överensstämmelse med den beräkningsenhet som anges i andra IFRS (vilket kan vara en enskild tillgång). Detta gäller även då värderingen till verkligt värde förutsätter att den maximala och bästa användningen av tillgången är i kombination med andra tillgångar eller med andra tillgångar och skulder, eftersom en värdering till verkligt värde förutsätter att marknadsaktören redan har de kompletterande tillgångarna och hänförliga skulderna.

33 I punkt B3 beskrivs tillämpningen av värderingsantagandet för icke-finansiella tillgångar.



## Tillämpning på skulder och företagets egetkapitalinstrument

### Allmänna principer

- 34 En värdering till verkligt värde förutsätter att en finansiell eller icke-finansiell skuld eller företagets egetkapitalinstrument (t.ex. egetkapitalinstrument som utfärdas som ersättning i ett rörelseförvärv) överläts till en marknadsaktör vid värderingstidpunkten. Överlåtelsen av en skuld eller ett företags egetkapitalinstrument förutsätter följande:
- a) En skuld skulle även fortsättningsvis vara utestående och motparten skulle behöva fullgöra förpliktelsen. Skulden skulle inte regleras med motparten eller på annat sätt utsläckas vid värderingstidpunkten.
  - b) Ett företags egetkapitalinstrument skulle vara utestående och motparten skulle ta på sig de rättigheter och skyldigheter som är förknippade med instrumentet. Instrumentet skulle inte upphöra eller på annat sätt utsläckas vid värderingstidpunkten.
- 35 Även om det inte finns någon observerbar marknad som kan ge prisinformation om överlåtelsen av en skuld eller ett företags egetkapitalinstrument (t.ex. därför att avtalsenliga eller andra rättsliga begränsningar förhindrar överlåtelsen av sådana poster), kan det finnas en observerbar marknad för sådana poster om de innehas av andra parter som tillgångar (t.ex. en företagsobligation eller en köpoption på företagets aktier).
- 36 I varje enskilt fall ska företaget maximera användningen av tillämpliga observerbara indata och minimera användningen av icke observerbara indata för att infria målsättningen med en värdering till verkligt värde, nämligen att uppskatta priset vid värderingstidpunkten för att överlåta skulden eller egetkapitalinstrumentet genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer under aktuella marknadsförhållanden.

### Skulder och egetkapitalinstrument som innehas som tillgångar av andra parter

- 37 När ett noterat pris för överlåtelsen av en identisk eller liknande skuld eller ett företags egetkapitalinstrument inte finns tillgängligt och den identiska posten innehas som tillgång av en annan part, ska företaget värdera skulden eller egetkapitalinstrumentet till dess verkliga värde sett utifrån perspektivet för den marknadsaktör som vid värderingstidpunkten innehar den identiska posten som tillgång.
- 38 I de fallen ska företaget värdera skulden eller egetkapitalinstrumentet till dess verkliga värde på följande sätt:
- a) Enligt det noterade priset på en *aktiv marknad* för en identisk post som innehas som tillgång av en annan part, om priset är tillgängligt.
  - b) Om detta pris inte är tillgängligt, enligt andra observerbara indata, exempelvis det noterade priset på en marknad som inte är aktiv för en identisk post som innehas som tillgång av en annan part.
  - c) Om de observerbara priserna i leden a och b inte är tillgängliga, med hjälp av en annan värderingsteknik, såsom
    - i) en *avkastningsvärdeansats* (t.ex. en nuvärdesmetod som beaktar de framtida kassaflöden som en marknadsaktör kan förvänta sig från innehavet av skulden eller egetkapitalinstrumentet, se punkterna B10 och B11),
    - ii) en *marknadsansats* (t.ex. med användning av noterade priser för liknande skulder eller egetkapitalinstrument som innehas som tillgångar av andra parter, se punkterna B5–B7).
- 39 Ett företag ska endast justera det noterade priset för en skuld eller ett företags egetkapitalinstrument som innehas som tillgång av en annan part om vissa tillgångsspecifika faktorer inte är tillämpliga på värderingen till verkligt värde av skulden eller egetkapitalinstrumentet. Företaget ska säkerställa att priset på tillgången inte återspeglar effekten av en restriktion som förhindrar försäljning av tillgången. Faktorer som kan tyda på att tillgångens noterade pris bör justeras är t.ex. följande:

- a) Det noterade priset för tillgången är hänförbart till en liknande (men inte identisk) skuld eller ett egetkapitalinstrument som innehas som tillgång av en annan part. Skulden eller egetkapitalinstrumentet kan exempelvis ha en särskild egenskap (t.ex. emittentens kreditkvalitet) som skiljer sig från det som återspeglas i det verkliga värdet på den liknande skulden eller egetkapitalinstrumentet som innehas som tillgång.
- b) Det är olika beräkningsgrunder för tillgången och för skulden eller egetkapitalinstrumentet. För skulder återspeglar exempelvis priset på en tillgång i vissa fall ett sammansatt pris för ett paket som omfattar både fordringar på emittenten och kreditförstärkning för tredje part. Om beräkningsgrunden för skulden inte avser det sammansatta paketet är syftet att värdera emittentens skuld till verkligt värde, och inte det sammansatta paketets verkliga värde. I de fallen justerar företaget därmed tillgångens observerade pris för att utesluta effekten av kreditförstärkningen för tredje part.

#### ***Skulder och egetkapitalinstrument som inte innehas som tillgångar av andra parter***

- 40 Om ett noterat pris för överlåtelsen av en identisk eller liknande skuld eller företags egetkapitalinstrument inte finns tillgängligt och den identiska posten inte innehas som tillgång av en annan part, ska företaget värdera skulden eller egetkapitalinstrumentet till dess verkliga värde med hjälp av en värderingsteknik utifrån perspektivet för en marknadsaktör som innehar skulden eller har utfärdat kapitalandelskravet.**
- 41 Om ett företag tillämpar en nuvärdesmetod kan det t.ex. ta hänsyn till något av följande:
- a) De framtida negativa kassaflöden som en marknadsaktör väntar sig ska genereras vid fullgörandet av förpliktelsen, inklusive den ersättning en marknadsaktör skulle kräva för att ta på sig förpliktelsen (se punkterna B31–B33).
- b) Det belopp en marknadsaktör skulle erhålla för att gå in i eller emittera ett identiskt skuldebrev eller egetkapitalinstrument, med de antaganden som marknadsaktörer skulle använda för att prissätta den identiska posten (t.ex. med samma kreditegenskaper) på huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) för emission av ett skuldebrev eller egetkapitalinstrument med samma avtalsvillkor.

#### ***Risk för utebliven fullgörelse***

- 42 En skulds verkliga värde återspeglar effekten av risk för utebliven fullgörelse. Risk för utebliven fullgörelse innefattar men behöver inte vara begränsad till ett företags egen kreditrisk (enligt definitionen i IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar*). Risken för utebliven fullgörelse antas vara densamma före och efter överlåtelsen av skulden.**
- 43 När en skuld värderas till verkligt värde ska ett företag ta hänsyn till effekten av sin kreditrisk (kreditvärdighet) och eventuella andra faktorer som kan påverka sannolikheten för att förpliktelsen fullgörs. Effekten kan variera beroende på skulden, exempelvis
- a) om skulden är en förpliktelse att erlagga kontanter (en finansiell skuld) eller en förpliktelse att leverera varor eller tjänster (en icke-finansiell skuld),
- b) eventuella villkor för minskning av kreditrisken i förhållande till skulden.

- 44 Skuldens verkliga värde återspeglar effekten av risken för utebliven fullgörelse på grundval av dess beräkningsenhet. Emittenten av ett skuldebrev med en icke avskiljbar kreditförstärkning för tredje part som redovisas separat från skulden ska inte ta med effekten av den minskade kreditrisken (t.ex. en lånegaranti för tredje part) vid värderingen till verkligt värde av skulden. Om kreditförstärkningen redovisas separat från skulden skulle emittenten ta hänsyn till sin egen kreditvärdighet och inte tredjepartsgarantens kreditvärdighet när skulden värderas till verkligt värde.

#### ***Restriktion som förhindrar överlåtelsen av en skuld eller ett företags egetkapitalinstrument***

- 45 Vid värdering till verkligt värde av en skuld eller ett företags egetkapitalinstrument ska ett företag inte ta med indata eller en justering till andra *indata* som avser en restriktion som förhindrar överlåtelse av posten. Effekten av en restriktion som förhindrar överlåtelse av en skuld eller ett företags egetkapitalinstrument ingår implicit eller explicit i övriga indata för värderingen till verkligt värde.

- 46 På transaktionsdagen godtog exempelvis både kreditgivaren och gäldenären transaktionspriset för skulden med full vetskap om att förpliktelsen innefattar en restriktion som förhindrar överlåtelse. Som ett resultat av att restriktionen ingår i transaktionspriset krävs inga separata indata eller någon justering av befintliga indata på transaktionsdagen för att återspegla effekten av restriktionen på överlåtelse. Inte heller krävs separata indata eller justering av befintliga indata vid senare värderingstidpunkter för att återspegla effekten av restriktionen på överlåtelse.

*Finansiell skuld som är betalbar vid anfordran*

- 47 Det verkliga värdet för en finansiell skuld som är betalbar vid anfordran (exempelvis avistainlåning) är inte lägre än det belopp som ska erläggas vid anfordran, diskonterat från det första datum när betalningen av detta belopp skulle kunna krävas.

#### **Tillämpning på finansiella tillgångar och finansiella skulder med motverkande positioner i marknadsrisk eller motparters kreditrisk**

- 48 Ett företag som innehar en grupp av finansiella tillgångar och finansiella skulder är exponerat för marknadsrisk (enligt definitionen i IFRS 7) och för kreditrisken (enligt definitionen i IFRS 7) hos varje motpart. Om företaget förvaltar gruppen av finansiella tillgångar och finansiella skulder på grundval av sin nettoexponering för antingen marknadsrisk eller kreditrisk, får företaget tillämpa ett undantag från denna standard för värdering till verkligt värde. Undantaget gör det möjligt för ett företag att värdera en grupp av finansiella tillgångar och finansiella skulder till verkligt värde på grundval av det pris som skulle erhållas vid försäljning av en lång nettoposition (dvs. en tillgång) för en viss riskexponering eller erläggas vid överlåtelse av en kort nettoposition (dvs. en skuld) för en viss riskexponering i en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer under aktuella marknadsförhållanden vid värderingstidpunkten. Följaktligen ska ett företag konsekvent värdera en grupp av finansiella tillgångar och finansiella skulder till verkligt värde enligt hur marknadsaktörerna skulle prissätta nettoriskexponeringen vid värderingstidpunkten.

- 49 Ett företag får utnyttja undantaget i punkt 48 endast om företaget

- a) förvaltar gruppen av finansiella tillgångar och finansiella skulder på basis av företagets nettoexponering för en viss marknadsrisk (eller marknadsrisk) eller för kreditrisken hos en viss motpart i enlighet med företagets dokumenterade riskhanterings- eller investeringsstrategi,
- b) på basis av detta förser nyckelpersoner i ledande ställning inom företaget med information om gruppen av finansiella tillgångar och finansiella skulder, enligt definitionen i IAS 24 *Upplysningar om närstående*, och
- c) måste eller har valt att vid varje balansdag värdera dessa finansiella tillgångar och finansiella skulder till verkligt värde i rapporten över finansiell ställning.

- 50 Undantaget i punkt 48 gäller inte utformningen av finansiella rapporter. I vissa fall är grunden för klassificering av finansiella instrument i rapporten över finansiell ställning en annan än grunden för värdering av finansiella instrument, exempelvis om en standard inte kräver eller tillåter att finansiella instrument klassificeras på nettobasis. I sådana fall kan ett företag bli tvunget att fördela justeringarna på gruppnivå (se punkterna 53–56) till de enskilda tillgångar eller skulder som utgör den grupp av finansiella tillgångar och finansiella skulder som förvaltas på basis av företagets nettoriskexponering. Ett företag ska genomföra sådana fördelningar på ett rimligt och konsekvent sätt med hjälp av en ansats som passar omständigheterna.

- 51 Ett företag ska fatta ett redovisningsbeslut om att utnyttja undantaget i punkt 48 enligt IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*. Ett företag som utnyttjar undantaget ska konsekvent tillämpa denna redovisningsprincip, eventuellt även sina principer för fördelning av köp- och säljkursjusteringar (se punkterna 53–55) och kreditjusteringar (se punkt 56), från period till period för en viss portfölj.

- 52 Undantaget i punkt 48 gäller endast finansiella tillgångar, finansiella skulder och andra avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 9 *Finansiella instrument* (eller IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*, om IFRS 9 ännu inte har antagits). Hänvisningarna till finansiella tillgångar och finansiella skulder i punkterna 48–51 och 53–56 bör tolkas så att de är tillämpliga på alla avtal som omfattas av, och redovisas i enlighet med IFRS 9 (eller IAS 39, om IFRS 9 ännu inte har antagits), oavsett om de uppfyller definitionen av finansiella tillgångar eller finansiella skulder i IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering*.

*Exponering för marknadsrisk*

- 53 När företaget utnyttjar undantaget i punkt 48 för värdering till verkligt värde av en grupp av finansiella tillgångar och finansiella skulder som förvaltas på basis av företagets nettoexponering för en viss marknadsrisk (eller marknadsrisk) ska företaget tillämpa det pris inom ramen för skillnaden mellan köp- och säljkurs som under omständigheterna är mest representativt för det verkliga värdet på företagets nettoexponering för dessa marknadsrisk (se punkterna 70 och 71).
- 54 När undantaget i punkt 48 utnyttjas ska företaget se till att marknadsrisken (eller marknadsriskerna) som företaget är exponerat för inom denna grupp av finansiella tillgångar och finansiella skulder i allt väsentligt är desamma. Ett företag kombinerar exempelvis inte den ränterisk som avser en finansiell tillgång med den råvaruprisrisk som avser en finansiell skuld, eftersom det inte skulle minska företagets exponering för ränterisk eller råvaruprisrisk. När undantaget i punkt 48 utnyttjas ska eventuell basisrisk, som är en följd av att marknadsriskparametrarna inte är identiska, beaktas i värderingen till verkligt värde av de finansiella tillgångarna och finansiella skulderna inom gruppen.
- 55 På samma sätt ska varaktigheten av företagets exponering för en viss marknadsrisk (eller risker) som härrör från de finansiella tillgångarna och finansiella skulderna i allt väsentligt vara densamma. Ett företag som exempelvis använder ett tolv månaders terminskontrakt mot de kassaflöden som är knutna till tolv månaders ränteriskexponering för ett femårigt finansiellt instrument inom en grupp som endast består av dessa finansiella tillgångar och finansiella skulder, värderar exponeringen för tolv månaders ränterisk till verkligt värde på nettobasis och kvarvarande ränteriskexponering (dvs. åren 2–5) på bruttobasis.

*Exponering för kreditrisken hos en viss motpart*

- 56 När undantaget i punkt 48 utnyttjas för att till verkligt värde värdera en grupp av finansiella tillgångar och finansiella skulder som företaget har ingått med en viss motpart, ska företaget ta med effekten av företagets nettoexponering för motpartens kreditrisk eller motpartens nettoexponering för företagets kreditrisk vid värderingen till verkligt värde om marknadsaktörerna skulle beakta befintliga avtal som minskar kreditriskexponeringen vid fallissemang (t.ex. ett ramavtal avseende kvittning med motparten eller ett avtal som kräver utbyte av säkerheter på basis av varje parts nettoexponering för den andra partens kreditrisk). Värderingen till verkligt värde ska återspegla marknadsaktörernas förväntningar om sannolikheten för att ett sådant avtal skulle ha rättslig giltighet i händelse av fallissemang.

**Verkligt värde vid första redovisningen**

- 57 När en tillgång förvärvas eller en skuld övertas i en bytestransaktion för den tillgången eller skulden, är transaktionspriset det pris som betalas för att förvärva tillgången eller som erhålls för att överta skulden (ett "entry price"). Däremot är tillgångens eller skuldens verkliga värde det pris som skulle erhållas vid försäljning av tillgången eller betalas vid överlåtelse av skulden ("exit price"). Företag säljer inte nödvändigtvis tillgångar för det pris de förvärvades för. På samma sätt överlåter inte företag nödvändigtvis skulder för det pris de övertogs för.
- 58 I många fall är transaktionspriset lika med det verkliga värdet (exempelvis när transaktionen för köp av en tillgång på transaktionsdagen äger rum på den marknad där tillgången skulle säljas).
- 59 När företaget avgör om det verkliga värdet vid första redovisningen är lika med transaktionspriset ska det beakta faktorer som är specifika för transaktionen och för tillgången eller skulden. I punkt B4 beskrivs situationer där transaktionspriset inte behöver motsvara det verkliga värdet på en tillgång eller skuld vid första redovisningen.
- 60 Om det i en annan IFRS krävs eller tillåts att ett företag vid första redovisningen värderar en tillgång eller en skuld till verkligt värde och transaktionspriset skiljer sig från det verkliga värdet, ska företaget redovisa den resulterande vinsten eller förlusten i resultatet, såvida inte standarden anger något annat.

**Värderingstekniker**

- 61 Ett företag ska vid värdering till verkligt värde använda värderingstekniker som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna och för vilka tillräckliga uppgifter finns tillgängliga, samtidigt som användningen av relevanta observerbara indata maximeras och användningen av icke observerbara indata minimeras.

- 62 Syftet med att använda en värderingsteknik är att per värderingstidpunkten uppskatta det pris till vilket en ordnad transaktion för att sälja tillgången eller överlåta skulden skulle genomföras mellan marknadsaktörer under aktuella marknadsförhållanden. Tre vanliga värderingstekniker är marknadsansatsen, *kostnadsansatsen* och *avkastningsvärdeansatsen*. Huvuddragen i dessa ansatser sammanfattas i punkterna B5–B11. Ett företag ska använda värderingstekniker som stämmer överens med en eller fler av dessa ansatser för värdering till verkligt värde.
- 63 I vissa fall räcker det med en värderingsteknik (exempelvis när en tillgång eller skuld värderas med hjälp av noterade priser på en aktiv marknad för identiska tillgångar eller skulder). I andra fall är det lämpligt att använda flera värderingstekniker metoder (exempelvis vid värdering av en kassagenererande enhet). Om flera värderingstekniker används för värdering till verkligt värde ska resultaten (dvs. respektive indikationer på verkligt värde) utvärderas med beaktande av rimligheten i det värdeintervall som dessa resultat pekar på. En värdering till verkligt värde är den punkt i intervallet som under omständigheterna är mest representativ för det verkliga värdet.
- 64 Om transaktionspriset är det verkliga värdet vid första redovisningen och en värderingsteknik med observerbara indata används för värdering till verkligt värde under senare perioder, ska värderingstekniken kalibreras så att resultatet av värderingstekniken vid första redovisningen är lika med transaktionspriset. Kalibreringen säkerställer till att värderingstekniken återspeglar aktuella marknadsförhållanden och hjälper ett företag att avgöra om en justering av värderingstekniken är nödvändig (en egenskap hos tillgången eller skulden kanske inte fångas upp av värderingstekniken). Vid företagets värdering till verkligt värde efter första redovisningen med en värderingsteknik eller värderingstekniker som använder icke observerbara indata ska företaget se till att dessa värderingstekniker återspeglar observerbara marknadsuppgifter (exempelvis priset för en liknande tillgång eller skuld) per värderingstidpunkten.
- 65 Värderingstekniker som används för värdering till verkligt värde ska tillämpas konsekvent. En ändring av en värderingsteknik eller dess tillämpning (exempelvis en ändring av dess viktning när flera värderingstekniker används eller en ändring av en justering som tillämpas på en värderingsteknik) är på sin plats om ändringen leder till att värderingen ger en lika eller mer korrekt bild av det verkliga värdet under omständigheterna. Detta kan vara fallet om exempelvis
- nya marknader utvecklas,
  - nya uppgifter blir tillgängliga,
  - tidigare använda uppgifter upphör att vara tillgängliga,
  - värderingsteknikerna förbättras, eller
  - marknadsvillkoren förändras.
- 66 Revideringar till följd av en ändring av värderingstekniken eller dess tillämpning ska redovisas som en ändring i uppskattningar och bedömningar i enlighet med IAS 8. För revideringar till följd av en ändring i värderingsteknik eller dess tillämpning krävs dock inte upplysningarna i IAS 8 för ändringar i uppskattningar och bedömningar.

### **Indata till värderingstekniker**

#### *Allmänna principer*

- 67 **Värderingstekniker som används för värdering till verkligt värde ska maximera användningen av relevanta observerbara indata och minimera användningen av icke observerbara indata.**
- 68 Exempel på marknader där indata kan vara observerbara för vissa tillgångar och skulder (exempelvis finansiella instrument) är valutamarknader, marknader där handlare köper och säljer för egen räkning ("dealer market"), marknader där mäklare förmedlar affärskontakter mellan köpare och säljare ("brokered market") och marknader där parterna förhandlar direkt med varandra ("principal-to-principal market") (se punkt B34).
- 69 Ett företag ska välja indata som är förenliga med de egenskaper hos tillgången eller skulden som marknadsaktörerna skulle beakta vid en transaktion med tillgången eller skulden (se punkterna 11 och 12). I vissa fall leder dessa egenskaper till en justering, såsom en över- eller underkurs (t.ex. överkurs för bestämmande inflytande eller underkurs för innehav utan bestämmande inflytande). En värdering till verkligt värde ska dock inte innefatta en över- eller underkurs som inte stämmer överens med beräkningseenheten i den standard som kräver eller tillåter värderingen till verkligt värde (se punkterna 13 och 14). Över- eller underkurser som återspeglar storleken på företagets innehav

(särskilt en stoppfaktor som justerar det noterade priset på en tillgång eller skuld eftersom marknadens normala handelsvolym inte räcker för att absorbera den kvantitet som ingår i företagets innehav, enligt beskrivningen i punkt 80), snarare än tillgången eller skulden i sig (t.ex. överkurs för bestämmande inflytande vid värdering av ett innehav med bestämmande inflytande till verkligt värde), är inte tillåtna vid en värdering till verkligt värde. Om det finns ett noterat pris på en aktiv marknad (dvs. *indata på Nivå 1*) för en tillgång eller skuld, ska företaget alltid använda detta pris utan justering vid värdering till verkligt värde, med undantag för vad som anges i punkt 79.

#### *Indata baserade på köp- och säljkurser*

- 70 Om en tillgång eller skuld som värderas till verkligt värde har en köpkurs och en säljkurs (exempelvis indata från en marknad där handlare köper och säljer för egen räkning), ska den kurs mellan köp- och säljkursspreaden som under omständigheterna ger mest korrekt bild av det verkliga värdet användas för värdering till verkligt värde, oavsett hur dessa indata rangordnas (dvs. Nivå 1, 2 eller 3, se punkterna 72–90). Användning av köpkurser för tillgångspositioner och säljkurser för skuldpositioner är tillåten men inget krav.
- 71 Denna standard utesluter inte användningen av ett genomsnitt av köp- och säljkurser eller annan praxis för prissättning som används av marknadsaktörer som en lättnadsregel för värderingar till verkligt värde inom ramen för en skillnad mellan köp- och säljkurs.

#### **Hierarki för verkligt värde**

- 72 I syfte att öka enhetlighet och jämförbarhet i värderingar till verkligt värde och därmed sammanhängande upplysningar fastställs i denna standard en hierarki för verkligt värde, som i tre nivåer (se punkterna 76–90) kategoriserar indata till de värderingstekniker som används för värdering till verkligt värde. Hierarkin för verkligt värde ger högst prioritet åt noterade priser (ojusterade) på aktiva marknader för identiska tillgångar eller skulder (indata på Nivå 1) och lägst prioritet åt icke observerbara indata (*indata på Nivå 3*).
- 73 I vissa fall kan indata som används för värdering av en tillgång eller skuld till verkligt värde hänföras till olika nivåer. I dessa fall hänförs värderingen till verkligt värde som helhet till samma nivå som de indata med lägst nivå som är betydande för hela värderingen. Att bedöma betydelsen av vissa indata för hela värderingen kräver bedömning och beaktande av faktorer som är specifika för tillgången eller skulden. Justeringar avseende värderingar till verkligt värde, exempelvis försäljningskostnader vid värderingar till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader, ska inte beaktas när värderingen till verkligt värde hänförs till en nivå för verkligt värde.
- 74 Tillgången på relevanta indata och deras relativa subjektivitet kan påverka valet av lämpliga värderingstekniker (se punkt 61). I hierarkin för verkligt värde prioriteras dock indata till värderingsteknikerna, inte de värderingstekniker som används för värdering till verkligt värde. En värdering till verkligt värde som tagits fram med hjälp av en nuvärdesteknik kan exempelvis hänföras till Nivå 2 eller Nivå 3, beroende på de indata som är betydande för hela värderingen och den nivå i hierarkin som dessa indata har hänförs till.
- 75 Om observerbara indata kräver justering med hjälp av icke observerbara indata och denna justering leder till en betydligt högre eller lägre värdering till verkligt värde ska värderingen hänföras till Nivå 3 i hierarkin för verkligt värde. Om en marknadsaktör exempelvis skulle beakta effekten av en restriktion på försäljningen av en tillgång när tillgångens pris uppskattas justerar ett företag det noterade priset för att återspegla effekten av denna restriktion. Om det noterade priset är *indata på Nivå 2* och justeringen är icke observerbara indata som är betydande för hela värderingen skulle värderingen hänföras till Nivå 3 i hierarkin för verkligt värde.

#### *Indata på Nivå 1*

- 76 Indata på Nivå 1 är noterade priser (ojusterade) på aktiva marknader för identiska tillgångar eller skulder som företaget har tillgång till vid värderingstidpunkten.
- 77 Ett noterat pris på en aktiv marknad är den mest tillförlitliga uppgiften om verkligt värde och ska när det finns tillgängligt användas utan justering för värdering till verkligt värde, med undantag av vad som anges i punkt 79.
- 78 Indata på Nivå 1 finns tillgängliga för många finansiella tillgångar och finansiella skulder, varav några kanske handlas på flera aktiva marknader (exempelvis på olika börser). Därför ligger betoningen i Nivå 1 på att avgöra följande:
- a) Huvudmarknaden för tillgången eller skulden eller, i avsaknad av en huvudmarknad, den mest fördelaktiga marknaden för tillgången eller skulden.

- b) Huruvida företaget vid värderingstidpunkten kan genomföra en transaktion med tillgången eller skulden till detta pris på denna marknad.

79 Ett företag ska endast justera indata på Nivå 1 i följande fall:

- a) När ett företag innehar ett stort antal liknande (men inte identiska) tillgångar eller skulder (exempelvis räntebärande värdepapper) som värderas till verkligt värde och ett noterat pris på en aktiv marknad är tillgängligt men inte lättåtkomligt för varje enskild tillgång eller skuld (dvs. det skulle vara svårt att erhålla prisuppgifter för varje enskild tillgång eller skuld vid värderingstidpunkten på grund av det stora antalet liknande tillgångar eller skulder i företagets innehav). I detta fall kan företaget som en lättnadsregel utföra värderingen till verkligt värde med hjälp av en alternativ värderingsansats som inte bygger helt på noterade priser (exempelvis en matrisansats). Användningen av en alternativ värderingsansats leder dock till att värderingen till verkligt värde hänförs till en lägre nivå i hierarkin för verkligt värde.
- b) När ett noterat pris på en aktiv marknad inte representerar det verkliga värdet vid värderingstidpunkten. Det kan vara fallet exempelvis om betydande händelser (transaktioner på en "principal-to-principal market", handel på en "brokered market" eller kungörelser) äger rum efter att marknaden har stängts men före värderingstidpunkten. Ett företag ska införa och konsekvent tillämpa principer för identifiering av de händelser som kan påverka värderingar till verkligt värde. Om det noterade priset justeras på grund av nya uppgifter hänförs dock värderingen till verkligt värde till en lägre nivå i hierarkin.
- c) När värderingen avser det verkliga värdet av en skuld eller ett företags egetkapitalinstrument och företaget använder det noterade priset för en identisk post som handlas som tillgång på en aktiv marknad och detta pris måste justeras på grund av faktorer som är specifika för posten eller tillgången (se punkt 39). Om det inte krävs någon justering av tillgångens noterade pris hänförs värderingen till verkligt värde till Nivå 1 i hierarkin. Om det noterade priset på tillgången justeras hänförs dock värderingen till verkligt värde till en lägre nivå i hierarkin.

80 Om ett företag innehar en position i en enda tillgång eller skuld (däribland en position som består av ett stort antal identiska tillgångar eller skulder, såsom ett innehav av finansiella instrument) och tillgången eller skulden handlas på en aktiv marknad, ska tillgången eller skulden värderas till verkligt värde inom Nivå 1 som produkten av det noterade priset för den enskilda tillgången eller skulden och den kvantitet som företaget innehar. Detta gäller även om en marknads normala dagliga handelsvolym inte räcker till för att absorbera den kvantitet som innehas och placering av order att sälja positionen i en enda transaktion kan påverka det noterade priset.

*Indata på Nivå 2*

81 Indata på Nivå 2 är andra indata än de noterade priser som ingår i Nivå 1, vilka är direkt eller indirekt observerbara för tillgången eller skulden.

82 Om tillgången eller skulden har en viss avtalstid ska indata på Nivå 2 i allt väsentligt vara observerbara under hela avtalstiden för tillgången eller skulden. Indata på Nivå 2 innefattar följande:

- a) Noterade priser för liknande tillgångar eller skulder på aktiva marknader.
- b) Noterade priser för identiska eller liknande tillgångar eller skulder på marknader som inte är aktiva.
- c) Andra indata än noterade priser, vilka är observerbara för tillgången eller skulden, exempelvis
- i) räntor och avkastningskurvor som är observerbara i normalt angivna intervall,
  - ii) implicita volatiliteter, och
  - iii) kreditspreadar.
- d) *Marknadsbekräftade indata.*

83 Justeringarna av indata på Nivå 2 varierar beroende på faktorer som är specifika för tillgången eller skulden. Dessa faktorer innefattar följande:

- a) Tillgångens skick eller plats.
- b) I vilken utsträckning indata står i relation till poster som är jämförbara med tillgången eller skulden (inbegripet de faktorer som beskrivs i punkt 39).
- c) Volymen eller aktivitetsnivån på de marknader där indata observeras.

84 En justering av indata på Nivå 2 som är betydande för hela värderingen kan leda till att en värdering till verkligt värde hänförs till Nivå 3 i hierarkin, om justeringen använder betydande icke observerbara indata.

85 I punkt B35 beskrivs användningen av indata på Nivå 2 för vissa tillgångar och skulder.

#### *Indata på Nivå 3*

86 Indata på Nivå 3 är icke observerbara indata för tillgången eller skulden.

87 Icke observerbara indata ska användas för värdering till verkligt värde i den utsträckning observerbara indata inte finns tillgängliga, vilket tar hänsyn till situationer med liten eller ingen marknadsaktivitet för tillgången eller skulden vid värderingstidpunkten. Målsättningen med värderingen till verkligt värde är dock densamma, dvs. ett "exit price" sett utifrån perspektivet för den marknadsaktör som innehar tillgången eller skulden vid värderingstidpunkten. Icke observerbara indata ska återspegla de antaganden som marknadsaktörer skulle använda för att prissätta tillgången eller skulden, inbegripet antaganden om risk.

88 Antaganden om risk innefattar den risk som finns i en viss värderingsteknik som används för värdering till verkligt värde (exempelvis en värderingsmodell) och den inneboende risken i indata till värderingstekniken. En värdering utan justering för risk skulle inte vara en värdering till verkligt värde om marknadsaktörer gör en sådan justering vid prissättningen av tillgången eller skulden. Det kan exempelvis vara nödvändigt att ta med en riskjustering när det föreligger en betydande osäkerhet i värderingen (exempelvis när volymen eller aktivitetsnivån har minskat betydligt jämfört med normal marknadsaktivitet för tillgången eller skulden, eller liknande tillgångar eller skulder, och företaget har bedömt att transaktionspriset eller det noterade priset inte ger en korrekt bild av det verkliga värdet, enligt beskrivningen i punkterna B37–B47).

89 Ett företag ska ta fram icke observerbara indata med hjälp av den under omständigheterna bästa tillgängliga informationen, vilket kan omfatta företagets egna uppgifter. När icke observerbara indata tas fram kan ett företag börja med sina egna uppgifter, men det ska justera dessa uppgifter om rimligen tillgänglig information indikerar att andra marknadsaktörer skulle använda andra uppgifter eller om företaget har något särskilt som inte är tillgängligt för andra marknadsaktörer (exempelvis en företagsspecifik synergi). Ett företag måste inte göra stora ansträngningar för att få tag på information om marknadsaktörernas antaganden. Det ska dock ta hänsyn till rimligen tillgänglig information om marknadsaktörernas antaganden. Icke observerbara indata som tas fram på det sätt som beskrivits ovan betraktas som marknadsaktörernas antaganden och fullgör syftet med en värdering till verkligt värde.

90 I punkt B36 beskrivs användningen av indata på Nivå 3 för vissa tillgångar och skulder.

#### UPPLYSNINGAR

**91 Ett företag ska lämna information som hjälper användare av företagets finansiella rapporter att bedöma följande:**

- a) För tillgångar och skulder som återkommande eller vid ett tillfälle värderas till verkligt värde i rapporten över finansiell ställning efter första redovisningen, de värderingstekniker och indata som används för att ta fram dessa värderingar.
- b) För återkommande värderingar till verkligt värde med hjälp av betydande icke observerbara indata (Nivå 3), effekten av värderingarna på resultatet eller övrigt totalresultat för perioden.



92 För att uppnå målen i punkt 91 ska ett företag bedöma följande:

- a) Vilken detaljnivå som är nödvändig för att uppfylla upplysningskraven.
- b) Hur mycket varje enskilt krav ska betonas.
- c) I vilken mån informationen ska slås samman eller delas upp.
- d) Om användarna av de finansiella rapporterna behöver ytterligare information för att kunna utvärdera den kvantitativa information som lämnas.

Om de upplysningar som lämnas enligt denna standard och andra IFRS är otillräckliga för att uppnå målen i punkt 91 ska ett företag lämna den ytterligare information som krävs för att uppnå dessa mål.

93 I syfte att uppnå målen i punkt 91 ska ett företag åtminstone lämna följande information för varje klass av tillgångar och skulder (se punkt 94 för information om att bestämma lämpliga klasser av tillgångar och skulder) som värderas till verkligt värde (inbegripet värderingar baserade på verkligt värde inom tillämpningsområdet för denna standard) i rapporten över finansiell ställning efter första redovisningen:

- a) För återkommande och icke återkommande värderingar till verkligt värde, värderingen till verkligt värde på balansdagen, och för icke återkommande värderingar till verkligt värde, skälen till värderingen. Återkommande värderingar av tillgångar och skulder till verkligt värde är sådana värderingar som andra IFRS kräver eller tillåter i rapporten över finansiell ställning på balansdagen. Icke återkommande värderingar av tillgångar eller skulder till verkligt värde är sådana värderingar som andra IFRS i vissa fall kräver eller tillåter i rapporten över finansiell ställning (exempelvis när ett företag värderar en tillgång som innehas för försäljning till verkligt värde efter avdrag för kostnader för försäljning i enlighet med IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*, på grund av att tillgångens verkliga värde efter avdrag för kostnader för försäljning är lägre än dess redovisade värde).
- b) För återkommande och icke återkommande värderingar till verkligt värde, den nivå i hierarkin som värderingarna till verkligt värde hänförs till i sin helhet (Nivå 1, 2 eller 3).
- c) För tillgångar och skulder som innehas på balansdagen och som återkommande värderas till verkligt värde, beloppen för eventuella överföringar mellan Nivå 1 och Nivå 2 i hierarkin för verkligt värde, skälen till dessa överföringar och företagets principer för att bestämma när överföringar mellan nivåerna anses ha ägt rum (se punkt 95). Upplysning ska lämnas om överföring till varje nivå, och varje sådan överföring ska diskuteras skilt från överföringar från varje nivå.
- d) För återkommande och icke återkommande värderingar till verkligt värde som hänförs till Nivå 2 och Nivå 3 i hierarkin för verkligt värde, en beskrivning av värderingstekniken eller värderingsteknikerna och de indata som använts vid värderingen till verkligt värde. Om det har skett en ändring av värderingsteknik (exempelvis en ändring från en marknadsansats till en avkastningsvärdeansats eller användning av en ytterligare värderingsteknik) ska företaget lämna information om denna ändring och skälet eller skälen till ändringen. För värderingar till verkligt värde som hänförs till Nivå 3 i hierarkin för verkligt värde ska ett företag lämna kvantitativ information om betydande icke observerbara indata som använts vid värderingen till verkligt värde. Ett företag måste inte sammanställa kvantitativ information för att uppfylla detta upplysningskrav om kvantitativa icke observerbara indata inte tas fram av företaget vid värderingen till verkligt värde (exempelvis när ett företag använder priser från föregående transaktioner eller prisuppgifter från tredje part utan justering). När denna information lämnas kan dock inte företaget bortse från kvantitativa icke observerbara indata som är betydande för värderingen till verkligt värde och som är rimligen tillgängliga för företaget.
- e) För återkommande värderingar till verkligt värde som hänförs till Nivå 3 i hierarkin, en avstämning av ingående och utgående balanser, med separat information om förändringar under perioden som kan tillskrivas
  - i) den totala vinsten eller förlusten för perioden som redovisas i resultatet samt den eller de poster i resultatet där dessa vinster eller förluster redovisas,
  - ii) den totala vinsten eller förlusten för perioden som redovisas i övrigt totalresultat samt den eller de poster i övrigt totalresultat där dessa vinster eller förluster redovisas,

- iii) inköp, försäljningar, emissioner och betalningar (separat information om var och en av dessa typer av förändringar),
  - iv) beloppen för eventuella överföringar till eller från Nivå 3 i hierarkin för verkligt värde, skälen till dessa överföringar och företagets principer för att bestämma när överföringar mellan nivåerna anses ha ägt rum (se punkt 95); upplysning ska lämnas om överföringar till Nivå 3, och varje sådan överföring ska diskuteras skilt från överföringar från Nivå 3.
- f) För återkommande värderingar till verkligt värde som hänförs till Nivå 3 i hierarkin för verkligt värde, beloppet av den totala vinst eller förlust för perioden i led e i som ingår i resultatet och kan tillskrivas förändringen i realiserad vinst eller förlust på dessa tillgångar och skulder som innehas per slutet av rapportperioden, samt den post eller poster i resultatet där denna realiserade vinst eller förlust har redovisats.
  - g) För återkommande och icke återkommande värderingar till verkligt värde som hänförs till Nivå 3 i hierarkin för verkligt värde, en beskrivning av de värderingsprocesser som företaget använder (exempelvis hur ett företag bestämmer sina principer och förfaranden för värdering och hur det analyserar förändringar i värderingarna till verkligt värde mellan perioder).
  - h) För återkommande värderingar till verkligt värde som hänförs till Nivå 3 i hierarkin för verkligt värde:
    - i) För alla sådana värderingar, en förklarande beskrivning av hur känslig värderingen till verkligt värde är för förändringar i icke observerbara indata, om en förändring i dessa indata till ett annat belopp skulle kunna leda till en betydligt högre eller lägre värdering till verkligt värde. Om det finns inbördes samband mellan dessa indata och andra icke observerbara indata i värderingen till verkligt värde ska ett företag även lämna en beskrivning av dessa samband och av hur de skulle kunna öka eller minska effekten av förändringar i icke observerbara indata på värderingen till verkligt värde. I syfte att uppfylla detta upplysningskrav ska den förklarande beskrivningen av känsligheten för förändringar hos icke observerbara indata åtminstone omfatta de icke observerbara indata som upplysningarna avser i led d.
    - ii) För finansiella tillgångar och finansiella skulder, om en ändring i icke observerbara indata i syfte att återspegla rimligt möjliga alternativa antaganden skulle förändra det verkliga värdet i betydande utsträckning, ska ett företag ange detta och lämna upplysning om effekten av dessa ändringar. Företaget ska upplysa om hur effekten av en ändring för att återspegla ett rimligt möjligt alternativt antagande har beräknats. I detta syfte ska bedömningen av betydande utsträckning göras med hänsyn till resultatet, och totala tillgångar eller skulder, eller, när ändringar av det verkliga värdet redovisas i övrigt totalresultat, totalt eget kapital.
  - i) För återkommande och icke återkommande värderingar till verkligt värde, om den maximala och bästa användningen av en icke-finansiell tillgång är en annan än dess nuvarande användning, ska ett företag upplysa om detta och skälet till att den icke-finansiella tillgången används på ett annat sätt än det maximala och bästa.
- 94 Ett företag ska bestämma lämpliga klasser av tillgångar och skulder på basis av

- a) tillgångens eller skuldens karaktär, egenskaper och risker, och
- b) den nivå i hierarkin för verkligt värde som värderingen till verkligt värde hänförs till.

Det kan behövas fler klasser för värderingar till verkligt värde som hänförs till Nivå 3 i hierarkin för verkligt värde, eftersom dessa värderingar är mer osäkra och subjektiva. Det kräver bedömning att bestämma lämpliga klasser av tillgångar och skulder för vilka upplysningar om värderingar till verkligt värde bör lämnas. En klass av tillgångar och skulder kräver ofta större uppdelning än de poster som redovisas i rapporten över finansiell ställning. Ett företag ska dock lämna tillräcklig information för att möjliggöra avstämning av de poster som redovisas i rapporten över finansiell ställning. Om en annan IFRS anger klassen för en tillgång eller skuld kan ett företag använda denna klass för de upplysningar som krävs i denna standard, om klassen uppfyller kraven i denna punkt.

- 95 Ett företag ska lämna information om och konsekvent rätta sig efter sina principer för bestämning av när överföringar mellan nivåerna i hierarkin för verkligt värde ska anses ha ägt rum i enlighet med punkterna 93 c och 93 e iv. Principen för bestämning av tidpunkt för redovisning av överföringar ska vara desamma för överföringar till nivåerna och överföringar från nivåerna. Exempel på principer för bestämning av tidpunkten för överföringar är följande:

- a) Datum för den händelse eller ändring i omständigheterna som orsakade överföringen.
- b) Rapportperiodens början.
- c) Rapportperiodens slut.

96 Om ett företag fattar ett redovisningsbeslut att utnyttja undantaget i punkt 48 ska det upplysa om detta.

97 För varje klass av tillgångar och skulder som inte värderas till verkligt värde i rapporten över finansiell ställning men för vilka information om verkligt värde lämnas, ska ett företag lämna den information som krävs i punkt 93 b, d och i. Ett företag måste dock inte lämna kvantitativa upplysningar om betydande icke observerbara indata som används vid värderingar till verkligt värde som hänförs till Nivå 3 i hierarkin för verkligt värde enligt kraven i punkt 93 d. För sådana tillgångar och skulder behöver ett företag inte lämna de övriga upplysningar som krävs i denna standard.

98 För en skuld som värderas till verkligt värde och utfärdas med en icke avskiljbara kreditförstärkning för tredje part ska emittenten lämna information om denna kreditförstärkning och huruvida den återspeglas i värderingen av skulden till verkligt värde.

99 Ett företag ska utforma de kvantitativa upplysningar som krävs i denna standard i tabellform, såvida inte en annan form passar bättre.

*Bilaga A***Definitioner**

Denna bilaga är en del av standarden.

<b>aktiv marknad</b>	En marknad där transaktioner med tillgången eller skulden äger rum med tillräcklig frekvens och volym för att ge fortlöpande prisinformation.
<b>kostnadsansats</b>	En värderingsteknik som återspeglar det belopp som för tillfället skulle behövas för att ersätta en tillgångs funktion (ofta kallat aktuellt återanskaffningsvärde).
<b>”entry price”</b>	Det pris som betalas för att förvärva en tillgång eller som erhålls för att överta en skuld i en bytestransaktion.
<b>”exit price”</b>	Det pris som skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller som skulle betalas vid överlåtelse av en skuld.
<b>förväntat kassaflöde</b>	Det sannolikhetsbedömda genomsnittet (dvs. medelvärdet av fördelningen) av möjliga framtida kassaflöden.
<b>verkligt värde</b>	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.
<b>maximala och bästa användning</b>	Marknadsaktörers användning av icke-finansiella tillgångar som skulle maximera värdet på tillgången eller gruppen av tillgångar och skulder (exempelvis en verksamhet) inom vilken tillgången skulle användas.
<b>avkastningsvärdeansatsen</b>	Värderingstekniker som räknar om framtida belopp (exempelvis kassaflöden eller intäkter och kostnader) till ett enda nuvärde (dvs. ett diskonterat värde). Värderingen till verkligt värde bestäms på basis av det värde som de aktuella marknadsförväntningarna tillskriver dessa framtida belopp.
<b>indata</b>	<p>De antaganden som marknadsaktörer skulle använda vid prissättning av tillgången eller skulden, däribland antaganden om risk, exempelvis</p> <p>a) den risk som finns i en viss värderingsteknik som används för värdering till verkligt värde (exempelvis en värderingsmodell), och</p> <p>b) den risk som finns i indata till värderingstekniken.</p> <p>Indata kan vara observerbara eller icke observerbara.</p>
<b>indata på Nivå 1</b>	Noterade priser (ojusterade) på aktiva marknader för identiska tillgångar eller skulder som företaget har tillgång till vid värderingstidpunkten.
<b>indata på Nivå 2</b>	Andra indata än de noterade priser som ingår i Nivå 1, vilka är direkt eller indirekt observerbara för tillgången eller skulden.
<b>indata på Nivå 3</b>	Icke observerbara indata för tillgången eller skulden.

<b>marknadsansats</b>	En värderingsteknik som använder priser eller annan relevant information som genereras av marknadstransaktioner med identiska eller jämförbara (dvs. liknande) tillgångar, skulder eller en grupp av tillgångar och skulder, som en verksamhet.
<b>marknadsbekräftade indata</b>	Indata som huvudsakligen härleds från eller bekräftas av observerbara marknadsdata genom korrelation eller på andra sätt.
<b>marknadsaktörer</b>	<p>Köpare och säljare på huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) för tillgången eller skulden, vilka har samtliga dessa egenskaper:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) De är oberoende av varandra, dvs. de är inte närstående enligt definitionen i IAS 24, även om priset i en transaktion mellan närstående kan användas som indata för värdering till verkligt värde om företaget har belegg för att transaktionen ingicks på marknadsvillkor.</li><li>b) De är kunniga och har en tillräcklig förståelse av tillgången eller skulden och transaktionen med användning av all tillgänglig information, däribland information som kan erhållas genom normala och sedvanliga företagsbesikningar.</li><li>c) De har möjlighet att ingå en transaktion för tillgången eller skulden.</li><li>d) De har ett intresse av att transaktionen genomförs för tillgången eller skulden, dvs. de är motiverade men inte nödgade eller på annat sätt tvingade till detta.</li></ul>
<b>mest fördelaktig marknad</b>	Den marknad som maximerar det belopp som skulle erhållas vid försäljning av tillgången eller som minimerar det belopp som skulle betalas vid överlåtelse av skulden, med beaktande av transaktionskostnader och transportkostnader.
<b>risk för utebliven fullgörelse</b>	Risken för att ett företag inte fullgör en förpliktelse. Risken för utebliven fullgörelse innefattar men måste inte vara begränsad till ett företags egen kreditrisk.
<b>observerbara indata</b>	Indata som tas fram med hjälp av marknadsuppgifter, exempelvis offentlig information om faktiska händelser eller transaktioner, vilka återspeglar de antaganden som marknadsaktörerna skulle använda vid prissättning av tillgången eller skulden.
<b>ordnad transaktion</b>	En transaktion som förutsätter exponering för marknaden under en period som föregår värderingstidpunkten, i syfte att möjliggöra försäljning som är normal och sedvanlig för transaktioner med sådana tillgångar eller skulder, och som därmed inte är någon framtvingad transaktion (exempelvis försäljning på grund av tvångslikvidation eller utmätning).
<b>huvudmarknad</b>	Marknaden med störst volym och aktivitetsnivå för tillgången eller skulden.
<b>riskpremie</b>	Ersättning som riskaverta marknadsaktörer begär för att ta på sig osäkerheten i kassaflödena för en tillgång eller skuld. Kallas även "riskjustering".
<b>transaktionskostnader</b>	<p>Kostnaderna för att sälja en tillgång eller överlåta en skuld på huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) för tillgången eller skulden, vilka är direkt hänförliga till avyttringen av tillgången eller överlåtelsen av skulden samt uppfyller båda följande kriterier:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) De är ett direkt resultat av och är nödvändiga för denna transaktion.</li><li>b) Företaget skulle inte ha behövt betala dem om beslutet att sälja tillgången eller överlåta skulden inte hade fattats (på liknande sätt som kostnader för försäljning, enligt definitionen i IFRS 5).</li></ul>

---

<b>transportkostnader</b>	Kostnaderna för att transportera en tillgång från dess nuvarande plats till dess huvudmarknad (eller mest fördelaktiga marknad).
<b>beräkningsenhet</b>	Graden av sammanslagning eller uppdelning av en tillgång eller skuld i en standard för redovisningsändamål.
<b>icke observerbara indata</b>	Indata för vilka marknadsuppgifter inte finns tillgängliga och som tas fram med hjälp av bästa tillgängliga information om de antaganden som marknadsaktörerna skulle använda vid prissättning av tillgången eller skulden.

## Bilaga B

**Vägledning vid tillämpning**

*Denna bilaga är en del av standarden. I denna vägledning förklaras tillämpningen av punkterna 1–99. Vägledningen har samma ställning som övriga delar av standarden.*

B1 Bedömningarna i olika värderingssituationer kan skilja sig åt. I denna bilaga beskrivs de bedömningar som kan vara tillämpliga när ett företag värderar till verkligt värde i olika värderingssituationer.

## ANSATSEN FÖR VÄRDERING TILL VERKLIGT VÄRDE

B2 Syftet med en värdering till verkligt värde är att uppskatta det pris till vilket en ordnad transaktion för att sälja tillgången eller överlåta skulden skulle äga rum mellan marknadsaktörer under aktuella marknadsförhållanden vid värderingstidpunkten. Vid värdering till verkligt värde måste företaget fastställa följande:

- a) Den särskilda tillgång eller skuld som ska värderas (i enlighet med dess beräkningsenhet).
- b) För en icke-finansiell tillgång, lämpligt värderingsantagande för värderingen (i enlighet med dess maximala och bästa användning).
- c) Huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) för tillgången eller skulden.
- d) Lämplig värderingsteknik eller värderingstekniker för värderingen, med beaktande av tillgängligheten för information genom vilka indata kan tas fram som representerar de antaganden som marknadsaktörerna skulle använda vid prissättning av tillgången eller skulden samt den nivå i hierarkin för verkligt värde som indata hänförs till.

## VÄRDERINGSANTAGANDE FÖR ICKE-FINANSIELLA TILLGÅNGAR (PUNKTERNA 31–33)

B3 Vid värdering av en icke-finansiell tillgång till verkligt värde som används i kombination med andra tillgångar som en grupp (så som de har installerats eller på annat sätt ställts in för att användas) eller i kombination med andra tillgångar och skulder (t.ex. en verksamhet), beror effekten av värderingsantagandet på omständigheterna. Exempelvis

- a) Tillgångens verkliga värde kan vara detsamma oavsett om tillgången används fristående eller i kombination med andra tillgångar eller med andra tillgångar och skulder. Det kan vara fallet om tillgången är en verksamhet som marknadsaktörerna skulle fortsätta driva. I detta fall skulle transaktionen innebära att verksamheten värderas i sin helhet. Användningen av tillgångar som en grupp i en pågående verksamhet skulle skapa synergieffekter som skulle vara tillgängliga för marknadsaktörerna (dvs. synergieffekter för marknadsaktörerna som därför bör påverka det verkliga värdet för en tillgång som antingen används fristående eller i kombination med andra tillgångar eller med andra tillgångar och skulder).
- b) En tillgångs användning i kombination med andra tillgångar eller med andra tillgångar och skulder kan införlivas i värderingen till verkligt värde genom justeringar av värdet på den tillgång som används fristående. Det kan vara fallet om tillgången är en maskin och värderingen till verkligt värde genomförs med hjälp av ett observerat pris för en liknande maskin (som inte har installerats eller på annat sätt ställts in för användning), vilket justeras för transport- och installationskostnader så att värderingen till verkligt värde återspeglar maskinens nuvarande skick och plats (installerad och inställd för användning).
- c) En tillgångs användning i kombination med andra tillgångar eller med andra tillgångar och skulder kan införlivas i värderingen till verkligt värde genom de antaganden av marknadsaktören som används för värdering av tillgången till verkligt värde. Om tillgången exempelvis är unika produkter i arbete och marknadsaktörerna skulle omvandla varorna till färdiga varor skulle varulagrets verkliga värde förutsätta att marknadsaktörerna har förvärvat eller skulle förvärva specialiserade maskiner som är nödvändiga för att omvandla varulagret till färdiga varor.

- d) En tillgångs användning i kombination med andra tillgångar eller med andra tillgångar och skulder kan införlivas i den värderingsteknik som används för värdering av tillgången till verkligt värde. Det kan vara fallet när övervärdesansatsen för flera perioder används för värdering av en immateriell tillgång till verkligt värde, eftersom denna värderingsteknik särskilt beaktar bidraget från eventuella kompletterande tillgångar och hänförliga skulder i gruppen där en sådan immateriell tillgång skulle användas.
- e) I mer begränsade situationer, när ett företag använder en tillgång inom en grupp av tillgångar, kan företaget värdera tillgången till ett belopp som ungefär motsvarar dess verkliga värde när det verkliga värdet för gruppen av tillgångar fördelas mellan enskilda tillgångar i gruppen. Det kan vara fallet om värderingen rör fastigheter och det verkliga värdet för förbättrad egendom (dvs. en grupp av tillgångar) fördelas mellan de ingående tillgångarna (som mark och förbättringar).

#### VERKLIGT VÄRDE VID FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET (PUNKTERNA 57–60)

- B4 När företaget avgör om det verkliga värdet vid första redovisningen är lika med transaktionspriset ska det beakta faktorer som är specifika för transaktionen och för tillgången eller skulden. Transaktionspriset behöver exempelvis inte ge en korrekt bild av en tillgångs eller en skulds verkliga värde vid första redovisningstillfället om något av följande föreligger:
- a) Transaktionen sker mellan närstående, även om priset i en transaktion mellan närstående kan användas som indata för värdering till verkligt värde om företaget har belägg för att transaktionen ingicks på marknadsvillkor.
- b) Transaktionen äger rum under tvång eller säljaren tvingas godta priset i transaktionen. Detta kan exempelvis vara fallet om säljaren har ekonomiska svårigheter.
- c) Den beräkningsenhet som transaktionspriset avser är en annan än beräkningsenheten för tillgången eller skulden som värderas till verkligt värde. Detta kan exempelvis vara fallet om tillgången eller skulden som värderas till verkligt värde endast är en av flera delar i transaktionen (exempelvis i ett rörelseförvärv), om transaktionen innefattar icke angivna rättigheter och privilegier som värderas separat i enlighet med en annan IFRS, eller om transaktionspriset innefattar transaktionskostnader.
- d) Marknaden där transaktionen äger rum är en annan än huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden). Dessa marknader kan exempelvis vara annorlunda om företaget är en handlare som ingår transaktioner med kunder på detaljhandelsmarknaden, men huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) för den utgående transaktionen är med andra handlare på marknaden där handlare köper och säljer för egen räkning.

#### VÄRDERINGSTEKNIKER (PUNKTERNA 61–66)

##### Marknadsansats

- B5 Marknadsansatsen använder priser eller annan relevant information som genereras av marknadstransaktioner med identiska eller jämförbara (dvs. liknande) tillgångar, skulder eller en grupp av tillgångar och skulder, som en verksamhet.
- B6 Värderingstekniker enligt marknadsansatsen använder exempelvis ofta marknadsmultiplar som härleds från en uppsättning jämförbara förhållanden. Multiplarna kan vara i intervall med en annan multipel för varje jämförbart förhållande. Valet av lämplig multipel inom intervallet kräver omdöme, med beaktande av kvalitativa och kvantitativa faktorer som är specifika för värderingen.
- B7 Värderingstekniker enligt marknadsansatsen innefattar matrisansatser. Matrisansatsen är en matematisk teknik som huvudsakligen används för att värdera vissa typer av finansiella instrument, exempelvis räntebärande värdepapper, utan att helt förlita sig på de noterade priserna för enskilda värdepapper utan snarare på deras förhållande till andra värdepapper som används som referens.



**Kostnadsansats**

- B8 Kostnadsansatsen återspeglar det belopp som för närvarande skulle behövas för att ersätta en tillgångs tjänstekapacitet (ofta kallat återanskaffningsvärde).
- B9 Sett utifrån perspektivet av en säljare på marknaden, det pris som skulle erhållas för tillgången baserat på kostnaden för en köpare på marknaden för att förvärva eller konstruera en ersättningstillgång med jämförbar användbarhet, justerat för inkurans. Skälet är att en köpare på marknaden inte skulle betala mer för en tillgång än det belopp till vilket tillgångens tjänstekapacitet skulle kunna ersättas. Inkurans omfattar fysisk försämring, funktionell (teknisk) inkurans och ekonomisk (extern) inkurans och är ett vidare begrepp än avskrivning för rapporteringsändamål (en periodisering av anskaffningsvärde) eller skatteändamål (med angivna användningstider). I många fall används återanskaffningsvärdet för värdering till verkligt värde av materiella tillgångar som används i kombination med andra tillgångar eller med andra tillgångar och skulder.

**Avkastningsvärdeansatsen**

- B10 Avkastningsvärdeansatsen räknar om framtida belopp (exempelvis kassaflöden eller intäkter och kostnader) till ett enda nuvärde (dvs. ett diskonterat värde). När avkastningsvärdeansatsen används återspeglar värderingen till verkligt värde marknads nuvarande förväntningar om dessa framtida belopp.
- B11 Dessa värderingstekniker omfattar exempelvis
- nuvärdestekniker (se punkterna B12–B30),
  - optionsvärderingsmodeller, som Black-Scholes-Mertons modell eller en binomial modell (dvs. en så kallad lattice-modell), som innefattar nuvärdestekniker och återspeglar optionens tidsvärde och realvärde, och
  - övervärdesansatsen för flera perioder, som används för värdering av vissa immateriella tillgångar till verkligt värde.

*Nuvärdestekniker*

- B12 I punkterna B13–B30 beskrivs användningen av nuvärdestekniker för värdering till verkligt värde. I dessa punkter ligger tonvikten på en teknik med justerad diskonteringsränta och en teknik med *förväntade kassaflöden* (förväntat nuvärde). Dessa punkter föreskriver inte någon viss nuvärdesteknik och begränsar inte heller användningen av nuvärdestekniker till de diskuterade teknikerna för värdering till verkligt värde. Vilken nuvärdesteknik som används för värdering till verkligt värde beror på förhållanden och omständigheter som är specifika för den tillgång eller skuld som värderas (exempelvis beroende på om priser för jämförbara tillgångar eller skulder kan observeras på marknaden) och tillgängligheten för tillräckliga uppgifter.

*Komponenter vid beräkning av nuvärde*

- B13 Nuvärde (dvs. en tillämpning av avkastningsvärdeansatsen) är ett verktyg som används för att koppla samman framtida belopp (exempelvis kassaflöden eller värden) med ett nuvärde med hjälp av en diskonteringsränta. En värdering av en tillgång eller skuld till verkligt värde med hjälp av en nuvärdesteknik fångar alla följande delar sett från marknadsaktörernas perspektiv vid värderingstidpunkten:
- En uppskattning av framtida kassaflöden för den tillgång eller skuld som värderas.
  - Förväntningar om möjliga variationer vad gäller dessa kassaflödens storlek och tidpunkt, vilket motsvarar den inneboende osäkerheten i kassaflödena.
  - Pengars tidsvärde, som representeras av räntan på riskfria monetära tillgångar med förfallodagar eller löptider som sammanfaller med den period som omfattas av kassaflödena och varken utgör en osäkerhet i fråga om tidpunkt eller risk för fallissemang för innehavaren (dvs. en riskfri ränta).

- d) Priset för att bära osäkerheten i kassaflödena (dvs. en *riskpremie*).
- e) Andra faktorer som marknadsaktörerna under omständigheterna skulle ta hänsyn till.
- f) För en skuld, risken för utebliven fullgörande av denna skuld, inbegripet företaget (dvs. gäldenärens) egen kreditrisk.

### **Allmänna principer**

B14 Nuvärdesteknikerna skiljer sig åt i hur de fångar komponenterna i punkt B13. Samtliga följande allmänna principer styr dock tillämpningen av alla nuvärdestekniker som används för värdering till verkligt värde:

- a) Kassaflöden och diskonteringsräntor ska återspegla de antaganden som marknadsaktörerna skulle använda vid prissättning av tillgången eller skulden.
- b) Kassaflöden och diskonteringsräntor ska endast ta hänsyn till faktorer som är hänförliga till den värderade tillgången eller skulden.
- c) För att undvika dubbelräkning eller att effekterna av riskfaktorer inte beaktas ska diskonteringsräntorna återspegla antaganden som överensstämmer med dem som finns inneboende i kassaflödena. En diskonteringsränta som exempelvis återspeglar osäkerheten i förväntningarna om framtida fallissemang är på sin plats om avtalsenliga kassaflöden för ett lån används (dvs. en teknik med justerad diskonteringsränta). Denna faktor ska inte användas för förväntade (dvs. sannolikhetsbedömda) kassaflöden (dvs. en teknik med förväntat nuvärde) eftersom dessa kassaflöden redan återspeglar osäkerheten med framtida fallissemang. I stället ska en diskonteringsränta som överensstämmer med risken i de förväntade kassaflödena användas.
- d) Antaganden om kassaflöden och diskonteringsräntor ska stämma överens internt. Nominella kassaflöden, som innefattar inflationseffekten, ska exempelvis diskonteras till en ränta som innefattar inflationseffekten. Den nominella riskfria räntan innefattar inflationseffekten. Reala kassaflöden, som utesluter inflationseffekten, ska diskonteras till en ränta som utesluter inflationseffekten. På samma sätt ska kassaflöden efter skatt diskonteras med en diskonteringsränta efter skatt. Kassaflöden före skatt ska diskonteras till en ränta som överensstämmer med dessa kassaflöden.
- e) Diskonteringsräntorna ska stämma överens med de underliggande ekonomiska faktorerna för kassaflödets valuta.

### **Risk och osäkerhet**

- B15 En värdering till verkligt värde med hjälp av nuvärdestekniker görs under osäkra förhållanden, eftersom de använda kassaflödena är uppskattningar snarare än kända belopp. I många fall är både kassaflödernas belopp och tidpunkt osäkra. Även avtalsenligt fasta belopp, som avbetalningar på ett lån, är osäkra om det finns risk för fallissemang.
- B16 Marknadsaktörer begär i allmänhet ersättning (dvs. en *riskpremie*) för att bära osäkerheten i kassaflödena för en tillgång eller skuld. En värdering till verkligt värde ska innefatta en *riskpremie* som återspeglar det belopp som marknadsaktörerna skulle kräva som ersättning för osäkerheten i kassaflödena. Annars skulle inte värderingen ge en trogen återgivning av det verkliga värdet. I vissa fall kan det vara svårt att bestämma lämplig *riskpremie*. Svårighetsgraden i sig är dock inte ett tillräckligt skäl för att utesluta en *riskpremie*.
- B17 Nuvärdesteknikerna skiljer sig åt i riskjusteringarna och i den typ av kassaflöden som används. Exempelvis
  - a) Tekniken med justerad diskonteringsränta (se punkterna B18–B22) använder en riskjusterad diskonteringsränta och avtalsenliga, utlovade eller mest troliga kassaflöden.

- b) Ansats 1 av tekniken med förväntat nuvärde (se punkt B25) använder riskjusterade förväntade kassaflöden och en riskfri ränta.
- c) Ansats 2 av tekniken med förväntat nuvärde (se punkt B26) använder förväntade kassaflöden som inte är riskjusterade och en diskonteringsränta som är justerad för den riskpremie som marknadsaktörerna kräver. Denna faktor är en annan än den som används i tekniken med justerad diskonteringsränta.

#### **Tekniken med justerad diskonteringsränta**

- B18 Tekniken med justerad diskonteringsränta använder en enda uppsättning kassaflöden från intervallet av möjliga uppskattade belopp, vare sig de är avtalsenliga eller utlovade (exempelvis en obligation) eller mest troliga kassaflöden. Dessa kassaflöden är alltid beroende av att en viss händelse inträffar (exempelvis är avtalsenliga eller utlovade kassaflöden för en obligation beroende av att låntagaren inte ställer in betalningarna). Den diskonteringsränta som används i tekniken med justerad diskonteringsränta härleds från observerbar avkastning på jämförbara tillgångar eller skulder som är föremål för handel på marknaden. Följaktligen diskonteras de avtalsenliga, utlovade eller mest troliga kassaflödena till en observerad eller uppskattad marknadsränta för sådana villkorliga kassaflöden (dvs. marknadsavkastning).
- B19 Tekniken med justerad diskonteringsränta kräver en analys av marknadsuppgifter för jämförbara tillgångar eller skulder. Jämförbarheten fastställs genom beaktande av kassaflödenas karaktär (exempelvis om kassaflödena är avtalsenliga eller icke avtalsenliga och sannolikt anpassar sig på liknande sätt till förändringar i de ekonomiska villkoren), samt andra faktorer (exempelvis kreditvärdighet, säkerheter, varaktighet, restriktiva villkor och likviditet). Om en enda jämförbar tillgång eller skuld inte ger en korrekt bild av risken i kassaflödena för den tillgång eller skuld som värderas, kan det annars vara möjligt att härleda en diskonteringsränta med hjälp av uppgifter för flera jämförbara tillgångar eller skulder tillsammans med den riskfria avkastningskurvan (dvs. genom en "uppbyggnadsansats").
- B20 För att illustrera en uppbyggnadsansats kan vi anta att tillgång A är en avtalsenlig rätt till 800 valutaenheter <sup>(57)</sup> (VE) om ett år (dvs. utan osäkerhet vad gäller tidpunkt). Det finns en etablerad marknad för jämförbara tillgångar, och information om dessa tillgångar, däribland prisuppgifter, finns tillgänglig. Dessa jämförbara tillgångar har följande egenskaper:
- a) Tillgång B är en avtalsenlig rätt att erhålla 1,200 VE om ett år och har ett marknadspris på 1,083 VE. Därmed är den implicita årliga avkastningen (dvs. en marknadsavkastning under ett år) 10,8 procent  $[(1,200 \text{ VE}/1,083 \text{ VE}) - 1]$ .
- b) Tillgång C är en avtalsenlig rätt att erhålla 700 VE om två år och har ett marknadspris på 566 VE. Därmed är den implicita årliga avkastningen (dvs. en marknadsavkastning under två år) 11,2 procent  $[(700 \text{ VE}/566 \text{ VE})^{0,5} - 1]$ .
- c) Alla tre tillgångarna är jämförbara när det gäller risk (dvs. spridning av möjlig avkastning och kredit).
- B21 På grundval av tidpunkten för de avtalsenliga betalningarna som ska erhållas från tillgång A i förhållande till tidpunkten för tillgång B och tillgång C (dvs. ett år för tillgång B och två år för tillgång C), anses tillgång B vara mer jämförbar med tillgång A. Med användning av den avtalsenliga betalning som ska erhållas för tillgång A (800 VE) och den ettåriga marknadsavkastning som härleds från tillgång B (10,8 procent), är det verkliga värdet på tillgång A 722 VE (800 VE/1,108). I brist på tillgängliga marknadsuppgifter för tillgång B kan alternativt den ettåriga marknadsavkastningen härledas från tillgång C med hjälp av uppbyggnadsansatsen. I det fallet skulle den tvååriga marknadsavkastningen för tillgång C (11,2 procent) justeras till en ettårig marknadsavkastning med hjälp av den riskfria avkastningskurvas duration. Ytterligare information och analys kan krävas för att fastställa om riskpremierna för ettåriga och tvååriga tillgångar är desamma. Om det fastställs att riskpremierna för ettåriga och tvååriga tillgångar inte är desamma skulle den tvååriga marknadsavkastningen ytterligare justeras för denna effekt.
- B22 När tekniken med justerad diskonteringsränta tillämpas på fasta in- eller utbetalningar inkluderas justeringen för risken i kassaflödena för den tillgång eller skuld som värderas i diskonteringsräntan. Ibland när tekniken med justerad diskonteringsränta används för kassaflöden som inte är fasta in- eller utbetalningar kan det bli nödvändigt med en justering av kassaflödena för att uppnå jämförbarhet med den observerade tillgång eller skuld från vilken diskonteringsräntan härleds.

<sup>(57)</sup> I denna standard betecknas monetära belopp i "valutaenheter" (VE).

**Tekniken med förväntat nuvärde**

- B23 Tekniken med förväntat nuvärde utgår från en uppsättning kassaflöden som representerar det sannolikhetsvägda genomsnittet av alla möjliga framtida kassaflöden (dvs. de förväntade kassaflödena). Den resulterande uppskattningen är identisk med förväntat värde, som i statistiska termer är det vägda genomsnittet av en fristående slumpvariabels möjliga värden med de respektive sannolikheterna som vikter. Eftersom samtliga möjliga kassaflöden är sannolikhetsbedömda är det resulterande förväntade kassaflödet inte beroende av att någon viss händelse inträffar (till skillnad från de kassaflöden som används i tekniken med justerad diskonteringsränta).
- B24 Vid ett investeringsbeslut skulle riskaverta marknadsaktörer ta hänsyn till risken för att de faktiska kassaflödena kan bli annorlunda än de förväntade kassaflödena. Inom portföljteorin skiljer man mellan två typer av risk:
- a) Osystematisk (diversifierbar) risk, vilket är den risk som är knuten till en viss tillgång eller skuld.
- b) Systematisk (icke-diversifierbar) risk, vilket är den risk som en tillgång eller skuld delar med andra poster i en diversifierad portfölj.
- Enligt portföljteorin kommer marknadsaktörerna på en marknad i jämvikt endast att ersättas för att de bär den systematiska risken i kassaflödena (på ineffektiva marknader eller marknader som inte är i jämvikt kan andra former av avkastning eller ersättning finnas tillgängliga).
- B25 Ansats 1 av tekniken med förväntat nuvärde justerar de förväntade kassaflödena för en tillgång enligt systematisk risk (dvs. marknadsrisk) genom att dra av en riskpremie (dvs. riskjusterade förväntade kassaflöden). Dessa riskjusterade förväntade kassaflöden representerar ett säkerhetsekvivalent kassaflöde, som diskonteras till riskfri ränta. Ett säkerhetsekvivalent kassaflöde är ett förväntat kassaflöde (enligt definition), som riskjusteras så att en marknadsaktör är ointresserad av att byta ut ett säkert kassaflöde mot ett förväntat kassaflöde. Om en marknadsaktör exempelvis skulle byta ut ett förväntat kassaflöde på 1,200 VE mot ett säkert kassaflöde på 1,000 VE är beloppet 1,000 VE säkerhetsekvivalenten för 1,200 VE (dvs. 200 VE skulle vara riskpremien). I detta fall skulle det vara likgiltigt för marknadsaktören vilken tillgång som innehas.
- B26 Ansats 2 av tekniken med förväntat nuvärde justerar däremot enligt systematisk risk (dvs. marknadsrisk) genom att tillämpa en riskpremie på den riskfria räntan. Följaktligen diskonteras de förväntade kassaflödena med en räntesats som motsvarar en förväntad räntesats som står i samband med sannolikhetsbedömda kassaflöden (dvs. förväntad avkastning). Modeller som används för prissättning av risktillgångar, exempelvis Capital Asset Pricing Model, kan användas för att uppskatta den förväntade avkastningen. Eftersom den diskonteringsränta som används i tekniken med justerad diskonteringsränta är en avkastning som står i samband med villkorliga kassaflöden är den sannolikt högre än den diskonteringsränta som används i ansats 2 av tekniken med förväntat nuvärde, vilken är en förväntad avkastning som står i samband med förväntade eller sannolikhetsbedömda kassaflöden.
- B27 För att illustrera ansatserna 1 och 2 kan vi anta att en tillgång har förväntade kassaflöden på 780 VE under ett år på basis av de möjliga kassaflöden och sannolikheter som anges nedan. Den tillämpliga riskfria räntan för kassaflöden med ett års horisont är 5 procent, och den systematiska riskpremien för en tillgång med samma riskprofil är 3 procent.

Möjliga kassaflöden	Sannolikhet	Sannolikhetsbedömda kassaflöden
CU500	15 %	CU75
CU800	60 %	CU480
CU900	25 %	CU225
Förväntade kassaflöden		CU780

- B28 I denna enkla illustration representerar de förväntade kassaflödena (780 VE) det sannolikhetsbedömda genomsnittet av de tre möjliga utfallen. I mer realistiska situationer skulle det kunna finnas många möjliga utfall. Vid tillämpning av tekniken med förväntat nuvärde är det dock inte alltid nödvändigt att beakta utdelningarna av samtliga möjliga kassaflöden med hjälp av komplexa modeller och tekniker. I stället går det att ta fram ett begränsat antal fristående scenarier och sannolikheter som fångar en samling möjliga kassaflöden. Ett företag kan exempelvis använda realiserade kassaflöden för någon relevant förfluten period, justerade enligt de ändrade omständigheterna som har inträtt senare (exempelvis ändrade externa faktorer, däribland ekonomiska eller marknadsmässiga villkor, branschspecifika trender och konkurrens samt ändrade interna faktorer som påverkar företaget mer specifikt), med beaktande av marknadsaktörernas antaganden.
- B29 I teorin är nuvärdet (dvs. det verkliga värdet) av tillgångens kassaflöden detsamma oavsett om de fastställs genom ansats 1 eller ansats 2, enligt följande:
- a) Med ansats 1 justeras de förväntade kassaflödena för systematisk risk (dvs. marknadsrisk). I brist på marknadsuppgifter som direkt avser riskjusteringens belopp kan en sådan justering härledas från en prissättningsmodell för tillgångar enligt säkerhetsekvivalentprincipen. Riskjusteringen (dvs. riskpremien på 22 VE) kan exempelvis fastställas med hjälp av premien för systematisk risk på 3 procent ( $780 \text{ VE} - [780 \text{ VE} \times (1,05/1,08)]$ ), vilket resulterar i ett riskjusterat förväntat kassaflöde på 758 VE ( $780 \text{ VE} - 22 \text{ VE}$ ). Värdet 758 VE är säkerhetsekvivalenten till 780 VE och diskonteras till den riskfria räntan (5 procent). Nuvärdet (dvs. det verkliga värdet) av tillgången är 722 VE ( $758 \text{ VE}/1,05$ ).
- b) Med ansats 2 justeras inte de förväntade kassaflödena för systematisk risk (dvs. marknadsrisk). Justeringen för denna risk ingår i diskonteringsräntan. Därmed diskonteras de förväntade kassaflödena till en förväntad avkastning på 8 procent (dvs. den riskfria räntan på 5 procent samt premien för systematisk risk på 3 procent). Nuvärdet (dvs. det verkliga värdet) av tillgången är 722 VE ( $780 \text{ VE}/1,08$ ).
- B30 När en teknik med förväntat nuvärde används för värdering till verkligt värde kan antingen ansats 1 eller ansats 2 användas. Om ansats 1 eller ansats 2 används beror på förhållanden och omständigheter som är specifika för den tillgång eller skuld som värderas, tillgången på tillräckliga uppgifter och tillämpade omdömen.

TILLÄMPNING AV NUVÄRDESTEKNIKER PÅ SKULDER OCH ETT FÖRETAGS EGETKAPITALINSTRUMENT SOM INTE INNEHAS AV ANDRA PARTER SOM TILLGÅNGAR (PUNKTERNA 40 OCH 41)

- B31 När en nuvärdesteknik används för att till verkligt värde värdera en skuld som inte innehas av en annan part som tillgång (exempelvis en nedläggningsskuld), ska ett företag bland annat uppskatta de framtida negativa kassaflöden som en marknadsaktör väntar sig ska genereras vid fullföljandet av förpliktelsen. Dessa framtida negativa kassaflöden ska inkludera marknadsaktörernas förväntningar om kostnaden för fullgörandet av förpliktelsen och den ersättning en marknadsaktör skulle kräva för att ta på sig förpliktelsen. Sådan ersättning omfattar den avkastning som en marknadsaktör skulle kräva för att
- a) gå in i verksamheten (dvs. värdet för att fullgöra förpliktelsen, exempelvis genom att använda medel som skulle kunna användas för annan verksamhet), och
- b) ta på sig den risk som är förknippad med förpliktelsen (dvs. en riskpremie som återspeglar risken för att de faktiska kassaflödena kan bli annorlunda än de förväntade kassaflödena, se punkt B33).
- B32 En icke-finansiell skuld innefattar exempelvis inte någon avtalsenlig avkastning och det finns ingen observerbar marknadsavkastning för skulden. I vissa fall är komponenterna i den avkastning som marknadsaktörerna skulle kräva omöjliga att särskilja från varandra (exempelvis när man använder det pris som en uppdragstagare skulle ta ut som fast belopp). I andra fall måste företaget göra en uppskattning av dessa komponenter separat (exempelvis när man använder det pris som en uppdragstagare skulle ta ut på löpande räkning, eftersom uppdragstagaren i detta fall inte skulle bära risken för framtida kostnadsändringar).

B33 Ett företag kan på ett av följande sätt ta med en riskpremie i värderingen till verkligt värde av en skuld eller ett företags egna egetkapitalinstrument som inte innehas av en annan part som tillgång:

- a) Genom att justera kassaflödena (dvs. som en ökning av de negativa kassaflödena).
- b) Genom att justera den räntesats som används för att diskontera de framtida kassaflödena till deras nuvärden (dvs. som en minskning av diskonteringsräntan).

Ett företag ska se till att det inte dubbelräknar eller lämnar riskjusteringar obeaktade. Om de uppskattade kassaflödena exempelvis ökas för att ta hänsyn till ersättningen för bärandet av den risk som är förknippad med förpliktelsen ska diskonteringsräntan inte justeras för att återspegla denna risk.

#### INDATA TILL VÄRDERINGSTEKNIKER (PUNKTERNA 67–71)

B34 Exempel på marknader där indata kan vara observerbara för vissa tillgångar och skulder (exempelvis finansiella instrument):

- a) *Valutamarknad*. På en valutamarknad är slutkurserna både lättillgängliga och allmänt representativa för verkligt värde. Ett exempel på en sådan marknad är London Stock Exchange.
- b) *Dealer market*. På en "dealer market" köper eller säljer handlarna för egen räkning. De tillför därigenom likviditet genom att använda sitt kapital för att hålla lager av poster som de noterar köp- och säljkurser för. Normalt är köp- och säljkurser (som representerar det pris till vilket mäklaren är redo att köpa respektive det pris till vilket handlaren är redo att sälja) mer lättillgängliga än slutkurser. OTC-marknader (för vilka priser offentliggörs) är dealer markets. Dealer markets finns även för vissa andra tillgångar och skulder, inbegripet vissa finansiella instrument, råvaror och fysiska tillgångar (exempelvis begagnad utrustning).
- c) *Brokered market*. På en "brokered market" försöker mäklare förmedla kontakt mellan köpare och säljare, men står inte redo att handla för egen räkning. Med andra ord använder inte mäklarna sitt eget kapital för att hålla lager av poster som de noterar köp- och säljkurser för. Mäklaren känner till respektive parter köp- och säljkurser, men varje part är normalt omedveten om de andra parternas priskrav. Priserna på slutförda transaktioner är ibland tillgängliga. Brokered markets omfattar elektroniska kommunikationsnät, där köp- och säljorder matchas, samt marknader för kommersiella fastigheter och bostadsfastigheter.
- d) *Principal-to-principal market*. På en "principal-to-principal market" förhandlas transaktionerna (både låneutgivning och återförsäljning) fram oberoende och utan mellanhänder. Ofta offentliggörs endast knapphändig information om dessa transaktioner.

#### HIERARKI FÖR VERKLIGT VÄRDE (PUNKTERNA 72–90)

##### **Indata på Nivå 2 (punkterna 81-85)**

B35 Exempel på indata på Nivå 2 för bestämda tillgångar och skulder innefattar följande:

- a) *Ränteswappar (erhålla fast ränta/betala rörlig ränta) baserade på swappräntan London Interbank Offered Rate (Libor)*. Indata på Nivå 2 skulle vara Libor-swappräntan om denna ränta är observerbar i normalt angivna intervall under hela swapavtalstiden.
- b) *Ränteswappar (erhålla fast ränta/betala rörlig ränta) baserade på en avkastningskurva i utländsk valuta*. Indata på Nivå 2 skulle vara swappräntan baserad på en avkastningskurva i utländsk valuta som är observerbar i normalt angivna intervall under hela swapavtalstiden. Det skulle vara fallet om avtalstiden är tio år och denna ränta är observerbar i normalt angivna intervall under nio år, på villkor att en rimlig extrapolering av avkastningskurvan för år tio inte skulle vara betydande för värderingen till verkligt värde av swappen som helhet.

- c) *Ränteswappar (erhålla fast ränta/betala rörlig ränta) baserade på en viss banks bästa ränta.* Indata på Nivå 2 skulle vara bankens bästa ränta som härleds genom extrapolering om de extrapolerade värdena styrks av observerbara marknadsuppgifter, exempelvis genom korrelation med en ränta som är observerbar under hela swapavtalstiden.
- d) *Treårigt optionsavtal på börshandlade aktier.* Indata på Nivå 2 skulle vara den implicita volatiliteten för aktierna, som genom extrapolering härleds till år 3 om båda följande villkor föreligger:
- Priserna för ettåriga och tvååriga optionsavtal på aktierna är observerbara.
  - Den extrapolerade implicita volatiliteten för ett treårigt optionsavtal bekräftas av observerbara marknadsuppgifter för hela optionsavtalstiden.
- I detta fall kan den implicita volatiliteten härledas genom extrapolering från den implicita volatiliteten för ettåriga och tvååriga optionsavtal på aktierna och bekräftas av den implicita volatiliteten för treåriga optionsavtal på jämförbara företags aktier, på villkor att det finns en korrelation mellan den ettåriga och tvååriga implicita volatiliteten.
- e) *Licensavtal.* För ett licensavtal som förvärvas i ett rörelseförvärv och som det förvärvade företaget (parten i licensavtalet) nyligen förhandlade fram med en fristående part skulle indata på Nivå 2 vara royaltysatsen i avtalet med den fristående parten vid avtalets början.
- f) *Lager av färdiga varor i butik.* För lager av färdiga varor som förvärvas i ett rörelseförvärv skulle indata på Nivå 2 vara antingen ett pris för kunder på en detaljhandelsmarknad eller ett pris för återförsäljare på en grosshandelsmarknad, justerat för skillnader i lagerpostens skick och plats och jämförbara (dvs. liknande) lagerposter, så att värderingen till verkligt värde återspeglar det pris som skulle erhållas vid en transaktion för försäljning av lagerposten till en annan återförsäljare som skulle slutföra den nödvändiga säljinsatsen. Värderingen till verkligt värde kommer i princip att vara densamma, oavsett om justeringarna avser ett detaljhandelspris (nedåt) eller ett grosshandelspris (uppåt). Rent allmänt bör det pris som kräver de minsta subjektiva justeringarna användas för värderingen till verkligt värde.
- g) *Byggnad som innehåses och används.* Indata på Nivå 2 skulle vara priset per kvadratmeter för byggnaden (en värderingsmultipel) som härleds från observerbara marknadsuppgifter, exempelvis multiplar härledda från priser i observerade transaktioner med jämförbara (dvs. liknande) byggnader på liknande platser.
- h) *Kassagenererande enhet.* Indata på Nivå 2 skulle vara en värderingsmultipel (exempelvis en multipel av vinst eller intäkter eller ett liknande resultatmått) som härleds från observerbara marknadsuppgifter, exempelvis multiplar härledda från priser i observerade transaktioner inom jämförbara (dvs. liknande) verksamhetsområden, med beaktande av driftsrelaterade, marknadsrelaterade, finansiella och icke finansiella faktorer.

### Indata på Nivå 3 (punkterna 86–90)

B36 Exempel på indata på Nivå 3 för bestämda tillgångar och skulder innefattar följande:

- a) *Valutaswap med lång löptid.* Indata på Nivå 3 skulle vara en ränta i en bestämd valuta som inte är observerbar och som inte kan bekräftas av observerbara marknadsuppgifter i normalt angivna intervall eller på annat sätt för valutaswappens hela avtalstid. Räntesatserna i en valutaswap är de swapräntor som räknas fram på grundval av respektive lands avkastningskurva.
- b) *Treårigt optionsavtal på börshandlade aktier.* Indata på Nivå 3 skulle vara historisk volatilitet, dvs. den volatilitet för aktierna som härleds från aktiernas historiska priser. Historisk volatilitet ger normalt ingen bild av nuvarande marknadsaktörers förväntningar om framtida volatilitet, även om det är den enda tillgängliga informationen för prissättning av en option.
- c) *Ränteswap.* Indata på Nivå 3 skulle vara en justering av ett genomsnittligt konsensuspris (icke-bindande pris) för swappen, som tagits fram med hjälp av uppgifter som inte är direkt observerbara och inte på annat sätt kan bekräftas av observerbara marknadsuppgifter.

- d) *Nedläggningsskuld som övertagits i ett rörelseförvärv.* Indata på Nivå 3 skulle vara en aktuell uppskattning med hjälp av företagets egna uppgifter om de framtida utbetalningarna för att fullgöra förpliktelsen (inbegripet marknadsaktörernas förväntningar om kostnaderna för fullgörandet av förpliktelsen och den ersättning som en marknadsaktör skulle kräva för att bära förpliktelsen att montera ned tillgången) i brist på rimligen tillgänglig information om att marknadsaktörerna skulle använda andra antaganden. Dessa indata på Nivå 3 skulle i en nuvärdesteknik användas tillsammans med andra indata, exempelvis aktuell riskfri ränta eller kreditjusterad riskfri ränta, om effekten av företagets kreditställning på skuldens verkliga värde återspeglas i diskonteringsräntan snarare än i uppskattningen av framtida negativa kassaflöden.
- e) *Kassagenererande enhet.* Indata på Nivå 3 skulle vara en finansiell prognos (exempelvis avseende kassaflöden eller resultat) som tagits fram med hjälp av företagets egna uppgifter, i brist på rimligen tillgänglig information om att marknadsaktörerna skulle använda andra antaganden.

VÄRDERING TILL VERKLIGT VÄRDE NÄR VOLYMEN ELLER AKTIVITETSNIVÅN FÖR EN TILLGÅNG ELLER SKULD HAR MINSKAT BETYDLIGT

B37 En tillgångs eller skulds verkliga värde kan påverkas när det har skett en betydande minskning i volymen eller aktivitetsnivån för denna tillgång eller skuld i förhållande till normal marknadsaktivitet för tillgången eller skulden (eller liknande tillgångar eller skulder). För att på grundval av tillgängliga uppgifter avgöra om det har skett en betydande minskning i volym eller aktivitetsnivå för tillgången eller skulden ska ett företag utvärdera betydelsen och relevansen av exempelvis följande faktorer:

- a) Det finns få nyligen genomförda transaktioner.
- b) Kursuppgifterna tas inte fram med hjälp av aktuell information.
- c) Kursuppgifterna varierar i hög grad, antingen över tid eller mellan olika marknadsgaranter (exempelvis på vissa "brokered markets").
- d) Index som tidigare var starkt korrelerade med tillgångens eller skuldens verkliga värden är bevisligen okorrelerade med de senaste indikationerna om verkligt värde för denna tillgång eller skuld.
- e) Det sker en betydande ökning i implicita likviditetspremier, avkastning eller resultatindikatorer (som betalningsförsummelser eller förlustnivåer) för observerade transaktioner eller noterade priser jämfört med företagets uppskattning av förväntade kassaflöden, med beaktande av alla tillgängliga marknadsuppgifter om kreditrisk och annan risk för utebliven fullgörelse för tillgången eller skulden.
- f) Det föreligger en stor skillnad mellan köp- och säljkurs eller sker en betydande ökning av skillnaden mellan köp- och säljkurs.
- g) Det sker en betydande minskning i aktiviteten på marknaden eller finns ingen marknad för nyemitterade värdepapper (dvs. en primärmarknad) för tillgången eller skulden eller liknande tillgångar eller skulder.
- h) Lite information finns offentligt tillgänglig (exempelvis för transaktioner på en "principal-to-principal market").

B38 Om ett företag drar slutsatsen att det har skett en betydande minskning i volymen eller aktivitetsnivån för tillgången eller skulden i förhållande till normal marknadsaktivitet för tillgången eller skulden (eller liknande tillgångar eller skulder) krävs ytterligare analys av transaktionerna eller de noterade priserna. Endast en minskad volym eller aktivitetsnivå behöver inte betyda att ett transaktionspris eller noterat pris inte ger en bild av det verkliga värdet eller att transaktionen på marknaden inte är ordnad. Om ett företag dock avgör att ett transaktionspris eller noterat pris inte ger en bild av det verkliga värdet (vissa transaktioner kanske inte är ordnade) krävs en justering av transaktionspriset eller det noterade priset om företaget använder dessa priser för värdering till verkligt värde och justeringen kan vara betydande för värderingen till verkligt värde som helhet. Justeringar kan också vara nödvändiga under andra omständigheter (exempelvis när ett pris för en liknande tillgång kräver betydande justering för att det ska bli jämförbart med den tillgång som värderas eller när priset är gammalt).



- B39 I denna standard föreskrivs ingen ansats för betydande justeringar av transaktionspriser eller noterade priser. I punkterna 61–66 och B5–B11 behandlas användningen av värderingstekniker vid värdering till verkligt värde. Oavsett vilken värderingsteknik som används ska ett företag ta med lämpliga riskjusteringar, däribland en riskpremie som återspeglar det belopp som marknadsaktörerna skulle kräva som ersättning för osäkerheten i kassaflödena för en tillgång eller skuld (se punkt B17). Annars ger inte värderingen en trogen återgivning av det verkliga värdet. I vissa fall kan det vara svårt att bestämma lämplig riskjustering. Svårighetsgraden i sig är dock inte ett tillräckligt skäl för att utesluta en riskjustering. Riskjusteringen ska återspegla en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer under aktuella marknadsvillkor vid värderingstidpunkten.
- B40 Om det har skett en betydande minskning i volym eller aktivitetsnivå för tillgången eller skulden kan det vara på sin plats att ändra värderingsteknik eller använda flera värderingstekniker (exempelvis en marknadsansats och en nuvärdesteknik). När indikationer på verkligt värde från flera värderingstekniker vägs samman ska ett företag ta hänsyn till rimligheten i intervallet av värderingarna till verkligt värde. Syftet är att fastställa den punkt i intervallet som under aktuella marknadsförhållanden är mest representativ för det verkliga värdet. Ett brett intervall i värderingarna till verkligt värde kan tyda på att ytterligare analys är nödvändig.
- B41 Syftet med värderingen till verkligt värde är oförändrat, även om det har skett en betydande minskning i volym eller aktivitetsnivå för tillgången eller skulden. Det verkliga värdet är det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller betalas vid överlåtelse av en skuld i en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer (dvs. inte försäljning på grund av tvångslikvidation eller utmätning) och under aktuella marknadsvillkor.
- B42 Att uppskatta det pris till vilket marknadsaktörerna skulle vara redo att ingå en ordnad transaktion vid värderingstidpunkten, om det har skett en betydande minskning i volym eller aktivitetsnivå för tillgången eller skulden, beror på förhållandena och omständigheterna vid värderingstidpunkten och kräver omdöme. Ett företags avsikt att inneha tillgången eller reglera eller på annat sätt fullgöra skulden är inte relevant vid värderingen till verkligt värde, eftersom verkligt värde är en marknadsbaserad värdering, inte en företagsspecifik värdering.

*Identifiering av transaktioner som inte är ordnade*

- B43 Det blir svårare att avgöra huruvida en transaktion är ordnad om det har skett en betydande minskning i volym eller aktivitetsnivå för denna tillgång eller skuld i förhållande till normal marknadsaktivitet för tillgången eller skulden (eller liknande tillgångar eller skulder). Under sådana omständigheter är det inte lämpligt att dra slutsatsen att alla transaktioner på denna marknad sker under icke ordnade former (dvs. försäljning på grund av tvångslikvidation eller utmätning). Omständigheter som kan tyda på att en transaktion inte är ordnad är exempelvis att
- det saknades tillräcklig marknadsexponering under en period som föregick värderingstidpunkten för att möjliggöra försäljning som är normal och sedvanlig för transaktioner med sådana tillgångar eller skulder under aktuella marknadsvillkor,
  - det förelåg en normal och sedvanlig försäljningsperiod, men säljaren sålde tillgången eller skulden till en enda marknadsaktör,
  - säljaren befinner sig i eller är nära konkurs eller tvångsförvaltning (dvs. säljaren är nödlidande),
  - säljaren behövde sälja för att uppfylla regelkrav eller rättsliga krav (dvs. säljaren var tvingad),
  - transaktionspriset är ett avvikande värde jämfört med andra nyligen genomförda transaktioner för samma eller en liknande tillgång eller skuld.

Ett företag ska utvärdera omständigheterna för att avgöra om transaktionen är ordnad, med hänsyn till vikten av tillgängliga uppgifter.

B44 Ett företag ska beakta allt det följande vid värdering till verkligt värde eller uppskattning av marknadsriskpremier:

- a) Om beläggen pekar på att en transaktion inte är ordnad ska ett företag tillmäta detta transaktionspris liten eller ingen betydelse (jämfört med andra indikationer på verkligt värde).
- b) Om beläggen pekar på att en transaktion är ordnad ska ett företag ta hänsyn till detta transaktionspris. Den grad av betydelse som tillmäts transaktionspriset jämfört med andra indikationer på verkligt värde beror på förhållandena och omständigheterna, exempelvis följande:
  - i) Transaktionens volym.
  - ii) Transaktionens jämförbarhet med den tillgång eller skuld som värderas.
  - iii) Transaktionens närhet till värderingstidpunkten.
- c) Om ett företag inte har tillräcklig information för att kunna avgöra om en transaktion är ordnad ska det ta hänsyn till transaktionspriset. Det kan dock hända att transaktionspriset inte ger en korrekt bild av det verkliga värdet (dvs. transaktionspriset är inte nödvändigtvis den enda eller huvudsakliga grundvalen för värdering till verkligt värde eller uppskattning av marknadsriskpremier). När ett företag inte har tillräcklig information för att kunna avgöra om bestämda transaktioner är ordnade ska företaget tillmäta dessa transaktioner mindre betydelse jämfört med andra transaktioner som bevisligen är ordnade.

Ett företag måste inte göra stora ansträngningar för att avgöra om en transaktion är ordnad, men det får inte bortse från information som rimligen är tillgänglig. När ett företag är part i en transaktion antas det ha tillräcklig information för att kunna avgöra om transaktionen är ordnad.

*Användning av noterade priser från tredje part*

- B45 Denna standard förhindrar inte användning av noterade priser från tredje part, exempelvis företag som tillhandahåller aktuell prisinformation eller mäklare, om ett företag har bedömt att de noterade priserna från dessa parter tas fram i enlighet med denna standard.
- B46 Om det har skett en betydande minskning i volym eller aktivitetsnivå för tillgången eller skulden ska ett företag utvärdera om de noterade priserna från tredje part tas fram med hjälp av aktuell information som återspeglar ordnade transaktioner eller en värderingsteknik som återspeglar marknadsaktörernas antaganden (inbegripet antaganden om risk). Vid vägning av ett noterat pris som indata för en värdering till verkligt värde tillmåtar ett företag mindre betydelse (jämfört med andra indikationer på verkligt värde som återspeglar resultatet av transaktioner) till noteringar som inte återspeglar resultatet av transaktioner.
- B47 Dessutom ska noteringens karaktär (exempelvis om noteringen är en indexkurs eller ett bindande erbjudande) beaktas vid vägning av tillgängliga uppgifter. Större betydelse ska tillmätas noteringar från tredje part som utgör bindande erbjudanden.

*Bilaga C***Ikraftträdande och övergångsbestämmelser**

*Denna bilaga är en del av tolkningen och har samma ställning som övriga delar av standarden.*

- C1 Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar standarden för en tidigare period ska det upplysa om detta.
- C2 Denna standard ska tillämpas framåtriktat från början av det räkenskapsår då den tillämpas för första gången.
- C3 Uppplysningskraven i denna standard behöver inte tillämpas i jämförande information för perioder som föregår den period då denna standard tillämpas för första gången.
- C4 Genom *Den årliga förbättringscykeln 2011–2013 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2013, ändrades punkt 52. Ett företag ska tillämpa den ändringen för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2014 eller senare. Företaget ska tillämpa den ändringen framåtriktat från början av det räkenskapsår då IFRS 13 tillämpades för första gången. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- C5 IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkt 52. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IFRS 9.
- C6 IFRS 16 *Leasingavtal*, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 6. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IFRS 16.

## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD (IFRS) 15

**Intäkter från avtal med kunder**

## SYFTE

- 1 Syftet med denna standard är att fastställa de principer som ett företag ska tillämpa för att redovisa användbar information för användare av finansiella rapporter om *intäkters* karaktär, storlek och tidpunkt samt osäkerhet och kassaflöden som härrör från ett *avtal* med en *kund*.

**Uppfylla syftet**

- 2 För att uppfylla syftet i punkt 1 är grundprincipen för denna standard att ett företag ska redovisa intäkter för att beskriva överföringen av utlovade varor eller tjänster till kunder till ett belopp som speglar den ersättning som företaget förväntar sig att ha rätt till i utbyte mot dessa varor eller tjänster.
- 3 Ett företag ska beakta villkoren i avtalet och alla relevanta fakta och omständigheter vid tillämpningen av denna standard. Ett företag ska tillämpa denna standard konsekvent, inklusive användningen av möjliga lätttnadsregler, på avtal med liknande egenskaper och under liknande omständigheter.
- 4 Denna standard specificerar redovisning av ett individuellt avtal med en kund. Som lätttnadsregel kan ett företag dock tillämpa denna standard på en portfölj med avtal (eller *prestationsåtaganden*) med liknande egenskaper om företaget rimligen förväntar sig att effekten på de finansiella rapporterna av att tillämpa denna standard på portföljen inte väsentligt skulle skilja sig från att tillämpa denna standard på enskilda avtal (eller *prestationsåtaganden*) i denna portfölj. Vid redovisning av en portfölj ska företaget använda uppskattningar och bedömningar som speglar portföljens storlek och sammansättning.

## TILLÄMPNINGSOMRÅDE

- 5 Ett företag ska tillämpa denna standard på alla avtal med kunder utom följande:
  - a) Leasingavtal som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 16 *Leasingavtal*.
  - b) Avtal som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 17 *Försäkringsavtal*. Ett företag får emellertid välja att tillämpa denna standard på försäkringsavtal vars huvudsakliga syfte är att tillhandahålla tjänster till en fast avgift i enlighet med punkt 8 i IFRS 17.
  - c) Finansiella instrument och andra avtalsenliga rättigheter eller skyldigheter inom tillämpningsområdet för IFRS 9 *Finansiella instrument*, IFRS 10 *Koncernredovisning*, IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*, IAS 27 *Separata finansiella rapporter* och IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures*.
  - d) Icke-monetära byten mellan företag i samma bransch för att underlätta försäljning till kunder eller potentiella kunder. Till exempel ska denna standard inte tillämpas på ett avtal mellan två oljeföretag som är överens om byte av olja för att tillgodose efterfrågan från sina kunder på olika specificerade platser under en viss tid.
- 6 Ett företag ska endast tillämpa denna standard på ett avtal (annat än de avtal som anges i punkt 5) om avtalets motpart är en kund. En kund är en part som har ingått avtal med ett företag om att erhålla varor eller tjänster som genererats i företagets ordinarie verksamhet i utbyte mot ersättning. En motpart i avtalet skulle inte vara en kund om till exempel motparten har ingått avtal med företaget om att delta i en verksamhet eller process där parterna delar de risker och fördelar som följer av verksamheten eller processen (t.ex. utveckling av en tillgång i ett samarbetsarrangemang) snarare än att erhålla produktionen från företagets ordinarie verksamhet.

- 7 Ett avtal med en kund kan falla delvis inom tillämpningsområdet för denna standard och delvis inom tillämpningsområdet för andra standarder som anges i punkt 5.
- a) Om andra standarder anger hur en eller flera delar av avtalet ska särskiljas och/eller inledningsvis värderas ska ett företag först tillämpa avskiljnings- och/eller värderingskraven i dessa standarder. Ett företag ska från *transaktionspriset* utesluta den del (eller de delar) av avtalet som inledningsvis värderats i enlighet med andra standarder och ska tillämpa punkterna 73–86 för att allokera det belopp av transaktionspriset som återstår (i förekommande fall) till varje prestationsåtagande inom tillämpningsområdet för denna standard och till andra delar av avtalet som anges i punkt 7 b.
  - b) Om andra standarder inte specificerar hur en eller flera delar av avtalet ska särskiljas och/eller inledningsvis värderas ska företaget tillämpa denna standard för att särskilja och/eller initialt värdera den delen (eller de delarna) av avtalet.
- 8 I denna standard specificeras redovisningen av tillkommande utgifter för att erhålla ett avtal med en kund och av de utgifter som företaget ådrar sig för att fullgöra ett avtal med en kund om dessa utgifter inte ingår i tillämpningsområdet för en annan standard (se punkterna 91–104). Ett företag ska endast tillämpa dessa punkter på de utgifter som det ådragit sig avseende ett avtal med en kund (eller en del av det avtalet) som ingår i tillämpningsområdet för denna standard.

#### REDOVISNING

##### Identifiera avtalet

- 9 **Ett företag ska redovisa ett avtal med en kund som ingår i tillämpningsområdet för denna standard endast om samtliga nedanstående kriterier är uppfyllda:**
- a) **parterna i avtalet har godkänt avtalet (skriftligen, muntligen eller i enlighet med normal affärspraxis) och har åtagit sig att fullgöra sina respektive skyldigheter,**
  - b) **företaget kan fastställa varje parts rättigheter när det gäller de varor eller tjänster som ska överföras,**
  - c) **företaget kan fastställa betalningsvillkoren för de varor eller tjänster som ska överföras,**
  - d) **avtalet har kommersiell innebörd (dvs. risk, tidpunkt eller belopp för företagets framtida kassaflöden förväntas förändras till följd av avtalet), och**
  - e) **det är sannolikt att företaget kommer att erhålla den ersättning som det är berättigat till i utbyte mot de varor eller tjänster som kommer att överföras till kunden. Vid bedömningen av huruvida möjligheten att erhålla ett ersättningsbelopp är sannolik ska ett företag endast ta ställning till kundens förmåga och avsikt att betala detta belopp på förfallodagen. Det ersättningsbelopp som företaget har rätt till kan vara lägre än det pris som anges i avtalet om ersättningen är rörlig, eftersom företaget kan erbjuda kunden en rabatt (se punkt 52).**
- 10 Ett avtal är en överenskommelse mellan två eller flera parter som skapar verkställbara rättigheter och skyldigheter. Verkställighet av rättigheter och skyldigheter i ett avtal är en rättsfråga. Avtal kan vara skriftliga, muntliga eller underförstådda enligt ett företags normala affärspraxis. Metoderna och processerna för att upprätta avtal med kunder varierar mellan jurisdiktioner, branscher och företag. De kan dessutom variera inom ett företag (de kan till exempel bero på typen av kund eller karaktären på de utlovade varorna eller tjänsterna). Ett företag ska beakta dessa metoder och processer vid bestämmande av om och när ett avtal med en kund skapar verkställbara rättigheter och skyldigheter.
- 11 Vissa avtal med kunder kan vara utan tidsbegränsning och kan upphävas eller ändras av någon av parterna när som helst. Andra avtal kan förnyas automatiskt med jämna mellanrum, vilket anges i avtalet. Ett företag ska tillämpa denna standard på avtalets löptid (dvs. avtalsperioden), under vilken avtalsparterna har aktuella verkställbara rättigheter och skyldigheter.

- 12 Vid tillämpning av denna standard föreligger inget avtal om varje part i avtalet har en ensidig rätt att säga upp ett ej uppfyllt avtal utan att kompensera den andra parten (eller parterna). Ett avtal är ej uppfyllt om båda följande kriterier är uppfyllda:
- a) företaget har ännu inte överfört några utlovade varor eller tjänster till kunden, och
  - b) företaget har ännu inte fått, och har ännu inte rätt att erhålla, någon ersättning i utbyte mot utlovade varor eller tjänster.
- 13 Om ett avtal med en kund uppfyller kriterierna i punkt 9 vid avtalets början ska ett företag inte ompröva dessa kriterier, såvida det inte föreligger en betydande förändring av fakta och omständigheter. Om till exempel en kunds förmåga att betala ersättningen skulle försämrats i betydande utsträckning ska företaget göra en ny bedömning av om det är sannolikt att företaget kommer att erhålla den ersättning som företaget har rätt till i utbyte mot återstående varor eller tjänster som ska överföras till kunden.
- 14 Om ett avtal med en kund inte uppfyller kriterierna i punkt 9 ska företaget fortsätta att bedöma avtalet för att avgöra om kriterierna i punkt 9 uppfylls senare.
- 15 När ett avtal med en kund inte uppfyller kriterierna i punkt 9 och ett företag erhåller ersättning från kunden ska företaget endast intäktsredovisa den erhållna ersättningen när någon av följande händelser har inträffat:
- a) företaget har inga återstående skyldigheter att överföra varor eller tjänster till kunden och all, eller praktiskt taget all, utlovad ersättning från kunden har tagits emot av företaget och är inte återbetalbar, eller
  - b) avtalet har sagts upp och den ersättning som erhållits från kunden är inte återbetalbar.
- 16 Ett företag ska redovisa den ersättning som erhållits från en kund som en skuld till dess att en av händelserna i punkt 15 inträffar eller till dess att kriterierna i punkt 9 har uppfyllts vid en senare tidpunkt (se punkt 14). Beroende på fakta och omständigheter kring avtalet representerar den redovisade skulden företagets skyldighet att antingen överföra varor eller tjänster i framtiden eller att återbetala den erhållna ersättningen. I båda fallen ska skulden värderas till det ersättningsbelopp som erhållits från kunden.

### **Kombination av avtal**

- 17 Ett företag ska kombinera två eller flera avtal som ingås samtidigt eller nästan samtidigt med samma kund (eller närstående parter till kunden) och ska redovisa avtalen som ett enda avtal om ett eller flera av följande kriterier är uppfyllda:
- a) avtalen förhandlas fram som ett paket med ett enda kommersiellt syfte,
  - b) det ersättningsbelopp som ska betalas enligt ett avtal beror på priset eller prestationen i det andra avtalet, eller
  - c) de varor eller tjänster som utlovas i avtalen (eller vissa varor eller tjänster som utlovas i vart och ett av avtalen) är ett enda prestationsåtagande i enlighet med punkterna 22–30.

### **Avtalsändringar**

- 18 En avtalsändring innebär en förändring av omfattning eller pris (eller båda) i ett avtal som har godkänts av avtalsparterna. I vissa branscher och jurisdiktioner kan en avtalsändring beskrivas som en ändringsorder, en variation eller en ändring. En avtalsändring föreligger när avtalsparterna godkänner en ändring som antingen skapar nya eller ändrar befintliga verkställbara rättigheter och skyldigheter för parterna i avtalet. En avtalsändring kan godkännas skriftligen, muntligen eller underförstått enligt normal affärspraxis. Om avtalsparterna inte har godkänt en avtalsändring ska företaget fortsätta att tillämpa denna standard på det befintliga avtalet till dess att avtalsändringen godkänns.

- 19 En avtalsändring kan föreligga även om parterna i avtalet har en tvist om omfattningen eller priset (eller båda) för ändringen eller om parterna har godkänt en ändring av avtalets omfattning men ännu inte har fastställt motsvarande förändring i priset. Vid bedömningen av om de rättigheter och skyldigheter som skapas eller förändras genom en ändring är verkställbara, ska företaget beakta alla relevanta fakta och omständigheter inklusive villkoren i avtalet och annan bevisning. Om avtalsparterna har godkänt en ändring av avtalets omfattning men ännu inte har fastställt motsvarande förändring i pris ska företaget uppskatta de förändringar av transaktionspriset som följer av ändringen i enlighet med punkterna 50–54 om uppskattning av rörlig ersättning och punkterna 56–58 om begränsande uppskattningar av rörlig ersättning.
- 20 Ett företag ska redovisa en avtalsändring som ett separat avtal om båda följande villkor är uppfyllda:
- avtalets omfattning ökar på grund av tillägg av utlovade varor eller tjänster som är distinkta (i enlighet med punkterna 26–30), och
  - priset på avtalet stiger med ett ersättningsbelopp som återspeglar företagets *fristående försäljningspriser* för de ytterligare varor eller tjänster som utlovats och eventuella lämpliga justeringar av detta pris för att återspegla omständigheterna i det särskilda avtalet. Exempelvis kan ett företag justera det fristående försäljningspriset för en ytterligare vara eller tjänst efter en rabatt som kunden får, eftersom det inte är nödvändigt för företaget att bära de försäljningsrelaterade kostnader som det skulle ådra sig vid försäljning av en liknande vara eller tjänst till en ny kund.
- 21 Om en avtalsändring inte redovisas som ett separat avtal i enlighet med punkt 20 ska ett företag redovisa utlovade varor eller tjänster som ännu inte överförts vid tidpunkten för avtalsändringen (dvs. återstående utlovade varor eller tjänster) på något av följande tillämpliga sätt:
- Ett företag ska redovisa en avtalsändring som om den vore en uppsägning av ett befintligt avtal och inrättande av ett nytt avtal om återstående varor eller tjänster är distinkta i jämförelse med de varor eller tjänster som överförts vid eller före tidpunkten för avtalsändringen. Det ersättningsbelopp som ska tilldelas de återstående prestationsåtagandena (eller de återstående distinkta varorna och tjänsterna i ett enda prestationsåtagande som identifierats i enlighet med punkt 22 b) är summan av
    - den ersättning som utlovats av kunden (inklusive belopp som redan erhållits från kunden) som ingick i uppskattningen av transaktionspriset och som inte hade intäktsredovisats, och
    - den utlovade ersättningen som en del av avtalsändringen.
  - Ett företag ska redovisa avtalsändringen som om den vore en del av det befintliga avtalet om återstående varor och tjänster inte är distinkta och därför utgör en del av ett enda prestationsåtagande som delvis är uppfyllt vid tidpunkten för avtalsändringen. Den inverkan som avtalsändringen har på transaktionspriset och på företagets mått på framsteg mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande ska redovisas som en intäktsjustering (antingen som en ökning eller som en minskning av intäkter) vid tidpunkten för avtalsändringen (dvs. justeringen av intäkter görs på en ackumulerad catch-up-basis).
  - Om återstående varor och tjänster är en kombination av punkterna a och b ska företaget redovisa effekten av ändringen på de uppfyllda (inbegripet delvis uppfyllda) prestationsåtagandena i det ändrade avtalet på ett sätt som är förenligt med målen i denna punkt.

#### Identifiering av prestationsåtaganden

- 22 Vid avtalets början ska företaget bedöma de varor eller tjänster som utlovas i ett avtal med en kund och ska identifiera som ett prestationsåtagande varje löfte om att till kunden överföra antingen
- en vara eller tjänst (eller en uppsättning varor eller tjänster) som är distinkt, eller

**b) en serie distinkta varor och tjänster som i allt väsentligt är desamma och följer samma mönster för överföring till kunden (se punkt 23).**

- 23 En serie distinkta varor och tjänster har samma mönster för överföring till kunden om båda följande kriterier är uppfyllda:
- a) varje distinkt vara eller tjänst i den serie som företaget förbinder sig att överföra till kunden skulle uppfylla kriterierna i punkt 35 om att vara ett prestationsåtagande som uppfyllts över tid, och
  - b) i enlighet med punkterna 39–40 skulle samma metod användas för att mäta företagets framsteg mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande om att överföra varje distinkt vara eller tjänst i serien till kunden.

*Löften i avtal med kunder*

- 24 Ett avtal med en kund anger normalt uttryckligen de varor eller tjänster som ett företag förbinder sig att överföra till en kund. De prestationsåtaganden som anges i ett avtal med en kund får dock inte begränsas till de varor eller tjänster som uttryckligen anges i avtalet. Detta beror på att ett avtal med en kund också kan omfatta löften som är underförstådda enligt ett företags normala affärspraxis, offentliggjorda riktlinjer eller specifika uttalanden om, vid tidpunkten då avtalet ingås, dessa löften skapar en välgrundad förväntan hos kunden om att företaget kommer att överföra en vara eller tjänst till kunden.
- 25 Prestationsåtaganden omfattar inte aktiviteter som ett företag måste åta sig för att fullgöra ett avtal om inte dessa aktiviteter överför en vara eller tjänst till en kund. Till exempel kan ett serviceföretag behöva utföra olika administrativa uppgifter för att ingå ett avtal. Utförandet av dessa uppgifter överför inte en tjänst till kunden när de utförs. Därför är sådana uppstartsaktiviteter inte ett prestationsåtagande.

*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 tillverkarens varulager).
  - b) Återförsäljning av varor som köpts in av ett företag (t.ex. en detaljhandlars 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 lättillgängliga för kunden (dvs. varan eller tjänsten är kapabel att vara distinkt), och
  - 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 uppsättning varor eller tjänster som utgör den sammanlagda produktion 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 i betydande utsträckning ändras eller anpassas, eller i betydande utsträckning 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 betydligt av en eller flera av de andra varorna eller tjänsterna i avtalet. I vissa fall påverkas till exempel två eller flera varor eller tjänster i betydande utsträckning 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 en uppsättning varor eller tjänster som är distinkta. I vissa fall skulle detta leda till att företaget redovisar samtliga varor eller tjänster som utlovas i ett avtal som ett enda prestationsåtagande.

### Uppfyllelse av prestationsåtaganden

- 31 **Ett företag ska intäktsredovisa när (eller allt eftersom) företaget uppfyller ett prestationsåtagande genom att överföra en utlovad vara eller tjänst (dvs. en tillgång) till en kund. En tillgång överförs när (eller allt eftersom) kunden får kontroll över tillgången.**
- 32 För varje prestationsåtagande som identifierats i enlighet med punkterna 22–30 ska företaget vid avtalets början fastställa om det uppfyller prestationsåtagandet över tid (i enlighet med punkterna 35–37) eller om det uppfyller prestationsåtagandet vid en viss tidpunkt (i enlighet med punkt 38). Om ett företag inte uppfyller ett prestationsåtagande över tid uppfylls prestationsåtagandet vid en viss tidpunkt.
- 33 Varor och tjänster är tillgångar, om än endast tillfälligt, när de tas emot och används (som i fallet med många tjänster). Kontroll över en tillgång är förmågan att styra användningen av, och erhålla i stort sett alla återstående fördelar från, tillgången. Kontroll omfattar möjligheten att hindra andra företag från att styra användningen av, och erhålla fördelarna från, en tillgång. Fördelarna med en tillgång är de potentiella kassaflöden (inbetalningar eller besparingar i utbetalningar) som kan erhållas direkt eller indirekt på många sätt, till exempel genom att
- a) använda tillgången för att producera varor eller tillhandahålla tjänster (inklusive offentliga tjänster),
  - b) använda tillgången i syfte att öka andra tillgångars värde,
  - c) använda tillgången för att reglera skulder eller minska kostnader,
  - d) sälja eller byta tillgången,
  - e) pantsätta tillgången som säkerhet för ett lån, och
  - f) inneha tillgången.
- 34 Vid utvärderingen av huruvida en kund får kontroll över en tillgång ska företaget beakta eventuella överenskommelser om att återköpa tillgången (se punkterna B64–B76).

### *Prestationsåtaganden som uppfylls över tid*

- 35 Ett företag överför kontrollen över en vara eller tjänst över tid och uppfyller därmed ett prestationsåtagande och redovisar intäkten över tid om något av följande kriterier är uppfyllda:
- a) Kunden erhåller och förbrukar samtidigt de fördelar som tillhandahålls genom företagets prestation när företaget fullgör ett åtagande (se punkterna B3–B4).
  - b) Företagets prestation skapar eller förbättrar en tillgång (t.ex. pågående arbete) som kunden kontrollerar när tillgången skapas eller förbättras (se punkt B5).
  - c) Företagets prestation skapar inte en tillgång med en alternativ användning för företaget (se punkt 36) och företaget har rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato (se punkt 37).
- 36 En tillgång som skapas av ett företags prestation har inte en alternativ användning för ett företag om företaget antingen är begränsat genom avtal att styra tillgången mot en annan användning under skapandet eller förbättringen av denna tillgång eller om företaget är begränsat i praktiken från att lätt styra tillgången i slutfört tillstånd mot annan användning. Bedömningen av huruvida en tillgång har en alternativ användning för företaget görs vid avtalets början. Efter avtalets början ska ett företag inte uppdatera bedömningen av den alternativa användningen av en tillgång om inte parterna i avtalet godkänner en avtalsändring som materiellt ändrar prestationsåtagandet. Punkterna B6–B8 innehåller vägledning för bedömningen av huruvida en tillgång har en alternativ användning för ett företag.

- 37 Ett företag ska beakta villkoren i avtalet, samt all lagstiftning som gäller för avtalet, vid bedömningen av om det har rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato i enlighet med punkt 35 c. Rätten till betalning för prestation som uppnåtts till dato behöver inte vara för ett fast belopp. Under hela avtalets löptid måste dock företaget ha rätt till ett belopp som åtminstone kompenserar företaget för prestation som uppnåtts till dato om avtalet sägs upp av kunden eller någon annan part av andra skäl än företagets underlåtenhet att utföra vad som utlovats. Punkterna B9–B13 innehåller vägledning för bedömningen av förekomsten och verkställandet av en rätt till betalning och huruvida ett företags rätt till betalning skulle berättiga att företaget betalas för den prestation som uppnåtts till dato.

*Prestationsåtaganden som uppfylls vid en viss tidpunkt*

- 38 Om ett prestationsåtagande inte uppfylls över tid i enlighet med punkterna 35–37 uppfyller ett företag prestationsåtagandet vid en viss tidpunkt. För att fastställa den tidpunkt vid vilken en kund får kontroll över en utlovad tillgång och företaget uppfyller ett prestationsåtagande ska företaget beakta kraven för kontroll i punkterna 31–34. Dessutom ska ett företag beakta indikatorer för överföringen av kontroll, vilka inbegriper, men är inte begränsade till, följande:
- a) Företaget har en gällande rätt till betalning för tillgången – om en kund för närvarande är skyldig att betala för en tillgång, vilket kan tyda på att kunden har fått möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, tillgången i utbyte.
  - b) Kunden har legal äganderätt till tillgången – legal äganderätt kan indikera vilken avtalspart som har möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, en tillgång eller att begränsa åtkomsten för andra företag till dessa fördelar. Följaktligen kan överföringen av legal äganderätt till en tillgång tyda på att kunden har fått kontroll över tillgången. Om ett företag enbart behåller legal äganderätt som skydd mot kundens underlåtenhet att betala skulle dessa rättigheter hos företaget inte hindra att kunden får kontroll över en tillgång.
  - c) Företaget har överfört det fysiska innehavet av tillgången – kundens fysiska innehav av en tillgång kan tyda på att kunden har möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, tillgången eller att begränsa åtkomsten för andra företag till dessa fördelar. Fysiskt innehav behöver dock inte sammanfalla med kontroll över en tillgång. Till exempel kan en kund eller mottagare ha det fysiska innehavet av en tillgång som företaget kontrollerar enligt vissa återköpsavtal och i vissa kommissionsavtal. På samma sätt kan företaget ha det fysiska innehavet av en tillgång som kunden kontrollerar enligt vissa så kallade bill-and-hold-avtal. Punkterna B64–B76, B77–B78 och B79–B82 innehåller vägledning för redovisning av återköpsavtal, kommissionsavtal och bill-and-hold-avtal.
  - d) Kunden har de betydande risker och fördelar som är förknippade med ägande av tillgången – överföringen av de betydande risker och fördelar som är förknippade med ägandet av en tillgång till kunden kan tyda på att kunden har fått möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, tillgången. Vid bedömning av de risker och fördelar som är förknippade med ägande av en utlovad tillgång ska ett företag dock utesluta alla risker som ger upphov till ett separat prestationsåtagande, utöver den att överföra tillgången. Exempelvis kan ett företag ha överfört kontrollen av en tillgång till en kund utan att ännu ha uppfyllt ett tillkommande prestationsåtagande om att tillhandahålla underhållstjänster hänförliga till den överförda tillgången.
  - e) Kunden har godkänt tillgången – kundens godkännande av en tillgång kan tyda på att den har fått möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, tillgången. För att utvärdera effekten av en avtalsenlig klausul om kundgodkännande av när kontrollen över en tillgång överförs ska företaget beakta vägledningen i punkterna B83–B86.

*Mätning av förlopp mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande*

- 39 För varje prestationsåtagande som uppfylls över tid i enlighet med punkterna 35–37 ska ett företag redovisa intäkter över tid genom att mäta förloppet mot ett fullständigt uppfyllande av prestationsåtagandet. Målsättningen vid mätning av förlopp är att visa ett företags prestation vid överföring av kontroll över varor eller tjänster enligt vad som utlovats till en kund (dvs. uppfyllande av ett företags prestationsåtagande).

- 40 Ett företag ska tillämpa en enda metod för att mäta förloppet för varje prestationsåtagande som uppfylls över tid och tillämpa metoden konsekvent på liknande prestationsåtaganden och under liknande omständigheter. Vid utgången av varje rapportperiod ska företaget åter mäta förloppet mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande över tid.

#### **Metoder för att mäta förlopp**

- 41 Lämpliga metoder för att mäta förlopp inkluderar input- och outputmetoder. Punkterna B14–B19 innehåller vägledning om tillämpningen av outputmetoder och inputmetoder för att mäta ett företags förlopp mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande. Vid fastställandet av en lämplig metod för att mäta förlopp ska företaget beakta vilken typ av vara eller tjänst som företaget lovat att överföra till kunden.
- 42 Vid tillämpning av en metod för att mäta förlopp ska ett företag utesluta sådana varor eller tjänster där företaget inte överför kontroll till en kund. Omvänt ska ett företag i mätningen inkludera sådana varor eller tjänster där företaget faktiskt överför kontroll till en kund vid uppfyllande av prestationsåtagandet.
- 43 I takt med att omständigheterna förändras över tid ska ett företag uppdatera sin mätning av förlopp för att spegla eventuella förändringar vad gäller utfallet av prestationsåtagandet. Sådana ändringar av ett företags mätning av förlopp ska redovisas som en ändrad uppskattning i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

#### **Rimliga mätningar av förlopp**

- 44 Ett företag ska endast redovisa intäkter för ett prestationsåtagande som uppfylls över tid om företaget rimligen kan mäta sitt förlopp mot ett fullständigt uppfyllande av prestationsåtagandet. Ett företag skulle inte rimligen kunna mäta sitt förlopp mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande om det saknar tillförlitlig information som skulle krävas för att tillämpa en lämplig metod för att mäta förlopp.
- 45 I vissa fall (t.ex. i ett tidigt skede av ett avtal) kanske ett företag inte rimligen kan mäta utfallet av ett prestationsåtagande, men företaget förväntar sig att få täckning för de utgifter som det ådrar sig för att uppfylla prestationsåtagandet. I dessa fall ska företaget endast redovisa intäkter för de utgifter som det ådragit sig fram till dess att det rimligen kan mäta resultatet av prestationsåtagandet.

#### VÄRDERING

- 46 När (eller allt eftersom) ett prestationsåtagande uppfylls ska ett företag intäktsredovisa det belopp av transaktionspriset (vilket utesluter uppskattningar av rörlig ersättning som är begränsad i enlighet med punkterna 56–58) som fördelas till prestationsåtagandet.

#### **Fastställande av transaktionspriset**

- 47 Ett företag ska beakta villkoren i avtalet och sin normala affärspraxis för att fastställa transaktionspriset. Transaktionspriset är den ersättning som ett företag förväntar sig att ha rätt till i utbyte mot att överföra utlovade varor eller tjänster till en kund, exklusive belopp som tas emot för tredje parts räkning (exempelvis vissa försäljningsskatter). Den ersättning som utlovats i ett avtal med en kund kan inkludera fasta belopp, rörliga belopp eller båda.
- 48 Karaktären på, tidpunkten för och storleken på den ersättning som utlovats av en kund påverkar beräkningen av transaktionspriset. Vid fastställande av transaktionspriset ska ett företag beakta effekterna av samtliga följande:
- rörlig ersättning (se punkterna 50–55 och 59).
  - begränsande uppskattningar av rörlig ersättning (se punkterna 56–58).
  - förekomsten av en betydande finansieringskomponent i avtalet (se punkterna 60–65).

d) ersättning med icke-kontanta medel (se punkterna 66–69).

e) ersättning som ska betalas till en kund (se punkterna 70–72).

- 49 För fastställande av transaktionspriset ska ett företag utgå från att varorna eller tjänsterna kommer att överföras till kunden i enlighet med vad som utlovats det befintliga avtalet och att avtalet inte kommer att sägas upp, förnyas eller ändras.

#### *Rörlig ersättning*

- 50 Om den utlovade ersättningen i ett avtal omfattar ett rörligt belopp ska ett företag uppskatta det ersättningsbelopp som företaget har rätt till i utbyte mot att överföra de utlovade varorna eller tjänsterna till en kund.
- 51 Ett ersättningsbelopp kan vara rörligt till följd av rabatter, avdrag, returer, krediteringar, prisreduktioner, incitament, prestationsbonusar, viten eller andra liknande poster. Den utlovade ersättningen kan också vara rörlig om ett företags rätt till ersättning är beroende av att en framtida händelse inträffar eller uteblir. Exempelvis skulle ett ersättningsbelopp vara rörligt om antingen en produkt såldes med rurrätt eller ett fast belopp utlovas som en prestationsbonus vid uppnåendet av en specificerad milstolpe.
- 52 Variationen avseende den ersättning som utlovats av en kund kan anges uttryckligen i avtalet. Utöver villkoren i avtalet är den utlovade ersättningen rörlig om någon av följande omständigheter föreligger:
- a) Kunden har en välgrundad förväntan som beror på företagets normala affärspraxis, offentliggjorda riktlinjer eller specifika uttalanden om att företaget kommer att acceptera ett ersättningsbelopp som är lägre än det pris som anges i avtalet. Dvs. det är sannolikt att företaget kommer att erbjuda en prisreduktion. Beroende på jurisdiktion, bransch eller kund kan detta erbjudande betecknas som en rabatt, ett avdrag, en återbetalning eller en kredit.
  - b) Övriga fakta och omständigheter indikerar att företagets avsikt, när avtalet ingås med kunden, är att erbjuda kunden en prisreduktion.
- 53 Ett företag ska uppskatta ett rörligt ersättningsbelopp med hjälp av någon av följande metoder, beroende på vilken metod som företaget förväntar sig kan förutse det ersättningsbelopp som det kommer att ha rätt till på ett bättre sätt:
- a) Det förväntade värdet – det förväntade värdet är summan av sannolikhetsbedömda belopp i ett intervall av möjliga ersättningsbelopp. Det förväntade värdet kan vara en lämplig uppskattning av det rörliga ersättningsbeloppet om ett företag har ett stort antal avtal med liknande egenskaper.
  - b) Det mest sannolika beloppet – det mest sannolika beloppet är det mest sannolika beloppet i ett intervall av möjliga ersättningsbelopp (dvs. det enskilt mest sannolika utfallet av avtalet). Det mest sannolika beloppet kan vara en lämplig uppskattning av det rörliga ersättningsbeloppet om avtalet endast har två möjliga resultat (t.ex. att ett företag uppnår en prestationsbonus eller inte).
- 54 Ett företag ska tillämpa en metod konsekvent i hela avtalet vid uppskattningen av effekten av en osäkerhet i fråga om ett rörligt ersättningsbelopp som företaget kommer att ha rätt till. Dessutom ska ett företag beakta all information (historisk, aktuell och prognostiserad) som rimligen finns tillgänglig för företaget och fastställa ett rimligt antal möjliga ersättningsbelopp. Den information som ett företag använder för att uppskatta ett rörligt ersättningsbelopp bör normalt motsvara den information som företagsledningen använder under offertförfarandet och vid fastställande av priser för utlovade varor eller tjänster.

### **Återbetalningsskulder**

- 55 Ett företag ska redovisa en återbetalningsskuld om företaget erhåller ersättning från en kund och förväntar sig att återbetala hela eller delar av denna ersättning till kunden. En återbetalningsskuld värderas till det ersättningsbelopp som erhållits (eller kommer att erhållas) som företaget inte förväntar sig att ha rätt till (dvs. belopp som inte ingår i transaktionspriset). Återbetalningsskulden (och motsvarande ändring av transaktionspriset och, därmed, *avtalskulden*) ska uppdateras i slutet av varje rapportperiod för ändrade omständigheter. För att redovisa en återbetalningsskuld i samband med en försäljning med returrätt ska ett företag tillämpa vägledningen i punkterna B20–B27.

### **Begränsande uppskattningar av rörlig ersättning**

- 56 Ett företag ska i transaktionspriset inkludera en del av eller ett helt belopp för rörlig ersättning som uppskattats i enlighet med punkt 53 endast i den mån det är mycket sannolikt att en betydande återföring av ackumulerade redovisade intäkter inte kommer att ske när osäkerheten som förknippas med den rörliga ersättningen därefter upphör.
- 57 Vid bedömningen av om det är mycket sannolikt att en betydande återföring av ackumulerade redovisade intäkter inte kommer att ske när den osäkerhet som är förknippad med den rörliga ersättningen senare upphör ska företaget beakta både sannolikheten för och omfattningen av en återföring av intäkter. Faktorer som kan öka sannolikheten för eller omfattningen av en återföring av intäkter inbegriper, men är inte begränsade till, följande:
- a) Ersättningsbeloppet är mycket känsligt för faktorer som företaget inte kan påverka. Dessa faktorer kan omfatta volatilitet på en marknad, tredje parter bedömning eller åtgärder, väderförhållanden och en hög risk för inkurans av den utlovade varan eller tjänsten.
  - b) Osäkerheten gällande ersättningsbeloppet förväntas inte upplösas under en lång tid.
  - c) Företagets erfarenhet (eller andra bevis) av liknande typer av avtal är begränsad, eller erfarenheten (eller annan bevisning) har begränsat förutsägbart värde.
  - d) Företaget har som praxis att antingen erbjuda ett brett spektrum av prisreduktioner eller att ändra betalningsvillkoren för liknande avtal under liknande omständigheter.
  - e) Avtalet har ett stort antal och ett brett spektrum av möjliga ersättningsbelopp.
- 58 Ett företag ska tillämpa punkt B63 för att redovisa ersättning i form av en försäljningsbaserad eller användningsbaserad royalty som utlovas i utbyte mot en licens för immateriell egendom.

### **Omprövning av rörlig ersättning**

- 59 Vid utgången av varje rapportperiod ska ett företag uppdatera det uppskattade transaktionspriset (inklusive uppdatera sin bedömning av huruvida en uppskattning av rörlig ersättning är begränsad) för att troget återge de omständigheter som föreligger vid rapportperiodens slut och förändringarna i omständigheter under rapportperioden. Företaget ska redovisa förändringar i transaktionspriset i enlighet med punkterna 87–90.

### **Förekomsten av en betydande finansieringskomponent i avtalet**

- 60 Vid fastställande av transaktionspriset ska ett företag justera det utlovade ersättningsbeloppet för effekten av pengars tidvärde om den betalningstidpunkt som avtalsparterna enats om (uttryckligen eller underförstått) ger kunden eller företaget en betydande finansieringsfördel av överföringen av varor eller tjänster till kunden. Under dessa förhållanden innehåller avtalet en betydande finansieringskomponent. En betydande finansieringskomponent kan föreligga oavsett om finansieringslöftet uttryckligen anges i avtalet eller följer av de betalningsvillkor som avtalsparterna kommit överens om.

- 61 Målet vid justering av det utlovade ersättningsbeloppet för en betydande finansieringskomponent är för ett företag att redovisa intäkter till ett belopp som speglar det pris som en kund skulle ha betalat för de utlovade varorna eller tjänsterna om kunden hade betalat för dessa varor eller tjänster kontant när (eller allt eftersom) de överförs till kunden (dvs. det kontanta försäljningspriset). Ett företag ska beakta alla relevanta fakta och omständigheter vid bedömningen av huruvida ett avtal innehåller en finansieringskomponent och huruvida finansieringskomponenten är betydande för avtalet, inklusive följande:
- a) Den eventuella skillnaden mellan det utlovade ersättningsbeloppet och det kontanta försäljningspriset för de utlovade varorna eller tjänsterna.
  - b) Den kombinerade effekten av båda av följande:
    - i) den förväntade tiden mellan den tidpunkt då företaget överför de utlovade varorna eller tjänsterna till kunden och den tidpunkt då kunden betalar för dessa varor eller tjänster, och
    - ii) de rådande räntesatserna på den relevanta marknaden.
- 62 Utan hinder av bedömningen i punkt 61 har ett avtal med en kund inte någon betydande finansieringskomponent om någon av följande faktorer föreligger:
- a) Kunden betalade för varorna eller tjänsterna i förväg och tidpunkten för överföring av dessa varor eller tjänster avgörs av kunden.
  - b) Ett betydande belopp av den ersättning som utlovats av kunden är rörligt och beloppet eller tidpunkten för denna ersättning varierar beroende på förekomsten eller frånvaron av en framtida händelse som inte i allt väsentligt kontrolleras av kunden eller företaget (exempelvis om ersättningen är en försäljningsbaserad royalty).
  - c) Skillnaden mellan den utlovade ersättningen och det kontanta försäljningspriset för en vara eller en tjänst (enligt beskrivningen i punkt 61) uppstår av andra orsaker än tillhandahållande av finansiering till antingen kunden eller företaget, och skillnaden mellan dessa belopp står i proportion till orsaken till skillnaden. Till exempel kan betalningsvillkoren förse företaget eller kunden med skydd mot att den andra parten inte kan fullgöra vissa av eller alla sina skyldigheter enligt avtalet.
- 63 Som en lättnadsregel behöver ett företag inte justera det utlovade ersättningsbeloppet för effekterna av en betydande finansieringskomponent om företaget förväntar sig, vid avtalets ingående, att perioden mellan den tidpunkt då företaget överför en utlovad vara eller tjänst till en kund och den tidpunkt då kunden betalar för varan eller tjänsten kommer att vara ett år eller mindre.
- 64 För att uppfylla målsättningen i punkt 61 vid justering av det utlovade ersättningsbeloppet för en betydande finansieringskomponent ska företaget använda den diskonteringsfaktor som skulle avspeglas i en separat finansieringstransaktion mellan företaget och dess kund vid avtalets ingående. Denna diskonteringsfaktor speglar kredit-egenskaperna hos den part som mottar finansiering i avtalet, liksom eventuella säkerheter som tillhandahålls av kunden eller företaget, inklusive tillgångar som överförs enligt avtalet. Ett företag kan ha möjlighet att fastställa diskonteringsfaktorn genom att identifiera den ränta som diskonterar det nominella beloppet av den utlovade ersättningen till det pris som kunden skulle betala kontant för varorna eller tjänsterna när (eller allt eftersom) de överförs till kunden. Efter avtalets ingående ska ett företag inte uppdatera diskonteringsfaktorn för förändringar i räntesatser eller andra omständigheter (t.ex. en förändring i bedömningen av kundens kreditrisk).
- 65 Ett företag ska redovisa effekterna av finansiering (ränteintäkter eller räntekostnader) separat från intäkter från avtal med kunder i rapporten över totalresultat. Ränteintäkter eller räntekostnader redovisas endast i den mån som en *avtalsstillgång* (eller fordran) eller en avtalskund redovisas vid redovisning av ett avtal med en kund.

*Ersättning med icke-kontanta medel*

- 66 För att fastställa transaktionspriset för avtal där en kund utlovar ersättning i annan form än kontanter ska företaget värdera ersättningen med icke-kontanta medel (eller löftet om ersättning med icke-kontanta medel) till verkligt värde.
- 67 Om ett företag inte rimligen kan uppskatta det verkliga värdet av ersättningen med icke-kontanta medel ska företaget värdera ersättningen indirekt genom hänvisning till det fristående försäljningspriset för de varor eller tjänster som utlovats till kunden (eller typen av kunder) i utbyte mot ersättningen.
- 68 Det verkliga värdet av ersättningen med icke-kontanta medel kan variera på grund av typen av ersättning (t.ex. en förändring i priset på en aktie som ett företag är berättigat att erhålla från en kund). Om det verkliga värdet av den ersättning med icke-kontanta medel som utlovats av en kund varierar av andra skäl än typen av ersättning (t.ex. kan det verkliga värdet variera på grund av företagets prestation) ska företaget tillämpa kraven i punkterna 56–58.
- 69 Om en kund skjuter till varor eller tjänster (t.ex. material, utrustning eller arbetskraft) för att underlätta ett företags uppfyllande av avtalet ska företaget bedöma huruvida det erhåller kontroll över de tillskjutna varorna eller tjänsterna. Om så är fallet ska företaget redovisa tillskjutna varor eller tjänster som ersättning med icke-kontanta medel som erhållits av kunden.

*Ersättning som ska betalas till en kund*

- 70 Ersättning som ska betalas till en kund inkluderar kontanta belopp som ett företag betalar, eller förväntar sig att betala, till kunden (eller till andra parter som köper företagets varor eller tjänster från kunden). Ersättning som ska betalas till en kund omfattar också krediteringar eller andra poster (t.ex. en kupong eller förmånscheck) som kan användas mot skulder till företaget (eller till andra parter som köper företagets varor eller tjänster från kunden). Ett företag ska redovisa ersättning som ska betalas till en kund som en minskning av transaktionspriset och, följaktligen, av intäkterna om inte betalningen till kunden sker i utbyte mot en distinkt vara eller tjänst (enligt beskrivningen i punkterna 26–30) som kunden överför till företaget. Om den ersättning som ska betalas till en kund innehåller ett rörligt belopp ska ett företag uppskatta transaktionspriset (inbegripet en bedömning av om uppskattningen av rörlig ersättning är begränsad) i enlighet med punkterna 50–58.
- 71 Om ersättning som ska betalas till en kund är en betalning för en distinkt vara eller tjänst från kunden ska ett företag redovisa köpet av varan eller tjänsten på samma sätt som andra inköp från leverantörer. Om det ersättningsbelopp som ska betalas till kunden överstiger det verkliga värdet för den distinkta vara eller tjänst som företaget erhåller från kunden ska företaget redovisa ett sådant överskott som en minskning av transaktionspriset. Om företaget inte rimligen kan uppskatta det verkliga värdet för de varor eller tjänster som erhållits från kunden ska det redovisa all ersättning som ska betalas till kunden som en minskning av transaktionspriset.
- 72 Om ersättning som ska betalas till en kund redovisas som en minskning av transaktionspriset ska ett företag därför redovisa minskningen av intäkter när (eller allt eftersom) det senare av endera av följande inträffar:
- Företaget redovisar intäkter för överföringen av tillhörande varor eller tjänster till kunden, och
  - företaget betalar eller lovar att betala ersättningen (även om betalningen är beroende av en framtida händelse). Detta löfte kan vara underförstått enligt företagets normala affärspraxis.

**Allokering av transaktionspriset till prestationsåtaganden**

- 73 Målet vid allokering av transaktionspriset är för ett företag att allokera transaktionspriset till varje prestationsåtagande (eller en distinkt vara eller tjänst) till ett belopp som återspeglar det ersättningsbelopp som företaget förväntar sig ha rätt till i utbyte mot överföringen av de utlovade varorna eller tjänsterna till kunden.



- 74 För att uppfylla allokeringsmålet ska ett företag allokera transaktionspriset för varje prestationsåtagande som anges i avtalet till ett hänförligt fristående försäljningspris i enlighet med punkterna 76–80, med undantag för vad som anges i punkterna 81–83 (för allokering av rabatter) och punkterna 84–86 (för allokering av ersättning som innehåller rörliga belopp).
- 75 Punkterna 76–86 gäller inte om ett avtal endast har ett prestationsåtagande. Punkterna 84–86 kan dock tillämpas om ett företag förbinder sig att tillhandahålla en serie distinkta varor och tjänster som identifieras som ett enda prestationsåtagande i enlighet med punkt 22 b och den utlovade ersättningen innefattar rörliga belopp.

*Allokering baserad på fristående försäljningspriser*

- 76 För att allokera transaktionspriset för varje prestationsåtagande på basis av ett relativt fristående försäljningspris ska företaget fastställa det fristående försäljningspriset vid avtalets ingående för en distinkt vara eller tjänst som ligger till grund för varje prestationsåtagande i avtalet och allokera transaktionspriset i proportion till dessa fristående försäljningspriser.
- 77 Det fristående försäljningspriset är det pris till vilket ett företag skulle sälja en utlovad vara eller tjänst separat till en kund. Den bästa bevisningen för ett fristående försäljningspris är det observerbara priset för en vara eller tjänst när företaget säljer varan eller tjänsten separat under liknande omständigheter och till liknande kunder. Ett avtalsenligt angivet pris eller ett listpris för en vara eller tjänst kan vara (men ska inte förmodas vara) det fristående försäljningspriset för varan eller tjänsten.
- 78 Om ett fristående försäljningspris inte är direkt observerbart, ska ett företag uppskatta det fristående försäljningspriset till ett belopp som skulle leda till en allokering av transaktionspriset som uppfyller allokeringsmålet i punkt 73. Vid uppskattning av ett fristående försäljningspris ska företaget beakta all information (inbegripet marknadsvillkor, företagsspecifika faktorer och information om kunden eller typ av kund) som rimligen finns tillgänglig för företaget. När företaget gör detta ska det maximera användningen av observerbara indata och tillämpa beräkningsmetoder konsekvent för liknande omständigheter.
- 79 Lämpliga metoder för att beräkna det fristående försäljningspriset för en vara eller tjänst innefattar, men är inte begränsade till, följande:
- a) Metoden med anpassad marknadsbedömning – ett företag utvärderar den marknad på vilken det säljer varor eller tjänster och uppskattar det pris som en kund på den marknaden skulle vara beredd att betala för dessa varor eller tjänster. Denna metod kan även omfatta en hänvisning till priser från företagets konkurrenter för liknande varor eller tjänster och vid behov en justering av dessa priser för att spegla företagets kostnader och marginaler.
  - b) Metoden med förväntade kostnader plus en vinstmarginal – ett företag uppskattar sina förväntade kostnader för att uppfylla ett prestationsåtagande och lägger sedan till en tillräcklig marginal för varan eller tjänsten.
  - c) Residualmetoden – ett företag uppskattar det fristående försäljningspriset med hänvisning till det totala transaktionspriset minus summan av det observerbara fristående försäljningspriset för andra varor eller tjänster som utlovas i avtalet. Ett företag kan emellertid endast använda en residualmetod för att uppskatta det fristående försäljningspriset för en vara eller tjänst i enlighet med punkt 78 om något av följande kriterier är uppfyllda:
    - i) Företaget säljer samma vara eller tjänst till olika kunder (samtidigt eller nästan samtidigt) till mycket olika belopp (dvs. försäljningspriset är mycket varierande eftersom ett representativt fristående försäljningspris inte kan urskiljas från tidigare transaktioner eller annan observerbar bevisning).
    - ii) Företaget har ännu inte fastställt ett pris för varan eller tjänsten och varan eller tjänsten har inte tidigare sålts på fristående basis (dvs. försäljningspriset är osäkert).

- 80 En kombination av metoder kan behöva användas för att uppskatta det fristående försäljningspriset för de varor eller tjänster som utlovas i avtalet om två eller flera av dessa varor eller tjänster har mycket varierande eller osäkra fristående försäljningspriser. Exempelvis kan ett företag använda en residualmetod för att uppskatta det totala fristående försäljningspriset för de utlovade varor eller tjänster som har mycket varierande eller osäkra fristående försäljningspriser och sedan använda en annan metod för att uppskatta det fristående försäljningspriset för de enskilda varorna eller tjänsterna i förhållande till det uppskattade totala fristående försäljningspris som fastställts genom residualmetoden. När ett företag använder en kombination av metoder för att uppskatta det fristående försäljningspriset för varje utlovad vara eller tjänst i avtalet ska företaget utvärdera om allokeringen av transaktionspriset med dessa uppskattade fristående försäljningspriser skulle överensstämma med allokeringens målet i punkt 73 och kraven för att uppskatta fristående försäljningspriser i punkt 78.

#### *Allokering av en rabatt*

- 81 En kund erhåller en rabatt vid köp av en uppsättning varor eller tjänster om summan av de fristående försäljningspriserna för dessa utlovade varor eller tjänster i avtalet överstiger den utlovade ersättningen i ett avtal. Med undantag för när ett företag har observerbara bevis i enlighet med punkt 82 om att hela rabatten endast avser ett eller flera, men inte alla, prestationsåtaganden i ett avtal ska företaget allokera en rabatt proportionerligt till alla prestationsåtaganden i avtalet. En proportionerlig allokering av rabatten under sådana omständigheter är en följd av att företaget fördelar transaktionspriset till varje prestationsåtagande på basis av de relativa fristående försäljningspriser som ligger till grund för distinkta varor eller tjänster.
- 82 Ett företag ska allokera en rabatt helt och hållet till ett eller flera, men inte alla, prestationsåtaganden i avtalet om samtliga följande kriterier är uppfyllda:
- företaget säljer regelbundet varje distinkt vara eller tjänst (eller varje uppsättning distinkta varor och tjänster) i avtalet på fristående basis,
  - företaget säljer även på fristående basis regelbundet en uppsättning (eller flera uppsättningar) av vissa av dessa distinkta varor eller tjänster med rabatt på det fristående försäljningspriset för varorna eller tjänsterna i varje uppsättning, och
  - den rabatt som är hänförlig till varje uppsättning varor eller tjänster som beskrivs i punkt 82 b är huvudsakligen densamma som rabatten i avtalet och en analys av varorna eller tjänsterna i varje uppsättning ger observerbar bevisning för det prestationsåtagande (eller de prestationsåtaganden) till vilket hela rabatten i avtalet hör.
- 83 Om en rabatt i sin helhet allokeras till ett eller flera prestationsåtaganden i avtalet i enlighet med punkt 82 ska företaget allokera rabatten före användning av residualmetoden för att uppskatta det fristående försäljningspriset för en vara eller tjänst i enlighet med punkt 79 c.

#### *Allokering av rörlig ersättning*

- 84 Rörlig ersättning som utlovas i ett avtal kan hänföras till hela eller en viss del av avtalet, exempelvis någon av följande:
- ett eller flera, men inte alla, prestationsåtaganden i avtalet (t.ex. kan en bonus vara beroende av att ett företag överför en utlovad vara eller tjänst inom en viss tidsperiod), eller
  - en eller flera, men inte alla, distinkta varor eller tjänster som utlovas i en serie distinkta varor eller tjänster som utgör en del av ett enda prestationsåtagande i enlighet med punkt 22 b (t.ex. att den utlovade ersättningen för det andra året av ett tvåårigt serviceavtal för städning kommer att öka till följd av variationer i ett angivet inflationsindex).
- 85 Ett företag ska allokera ett rörligt belopp (och senare ändringar av detta belopp) helt och hållet till ett prestationsåtagande eller till en distinkt vara eller tjänst som utgör en del av ett enda prestationsåtagande i enlighet med punkt 22 b om båda följande villkor är uppfyllda:

- a) Villkoren för en rörlig ersättning avser specifikt företagets insatser för att uppfylla prestationsåtagandet eller överföra en distinkt vara eller tjänst (eller att nå ett visst resultat genom att uppfylla prestationsåtagandet eller överföra en distinkt vara eller tjänst).
  - b) Allokering av den rörliga delen av ersättningen helt och hållet till prestationsåtagandet eller en distinkt vara eller tjänst är förenligt med målet i punkt 73 vid beaktande av samtliga prestationsåtaganden och betalningsvillkor i avtalet.
- 86 Allokeringskraven i punkterna 73–83 ska tillämpas för att allokera den återstående delen av transaktionspriset som inte uppfyller kriterierna i punkt 85.

#### **Förändringar i transaktionspriset**

- 87 Efter avtalets ingående kan transaktionspriset förändras av olika skäl, bland annat vid en upplösning av osäkra händelser eller andra förändringar av omständigheter som förändrar det ersättningsbelopp som ett företag räknar med att ha rätt till i utbyte mot utlovade varor eller tjänster.
- 88 Ett företag ska till prestationsåtagandena i avtalet allokera alla efterföljande förändringar av transaktionspriset på samma basis som vid avtalets ingående. Därmed ska ett företag inte omfördela transaktionspriset för att spegla förändringar i fristående försäljningspriser efter avtalets ingående. Belopp som allokeras till ett uppfyllt prestationsåtagande ska intäktsredovisas, eller redovisas som en minskning av intäkter, i den period under vilken transaktionspriset ändras.
- 89 Ett företag ska endast allokera en förändring av transaktionspriset helt och hållet till ett eller flera, men inte alla, prestationsåtaganden eller distinkta varor eller tjänster som utlovas i en serie som utgör en del av ett enda prestationsåtagande i enlighet med punkt 22 b om kriterierna i punkt 85 om allokering av rörlig ersättning är uppfyllda.
- 90 Ett företag ska redovisa en förändring av transaktionspriset som uppstår till följd av en avtalsändring i enlighet med punkterna 18–21. För en förändring av transaktionspriset som sker efter en avtalsändring ska ett företag dock tillämpa punkterna 87–89 för att allokera förändringen av transaktionspriset på det av följande sätt som är tillämpligt:
- a) Ett företag ska allokera förändringen av transaktionspriset till de prestationsåtaganden som identifierats i avtalet före ändringen om, och i den utsträckning som, förändringen av transaktionspriset beror på ett rörligt ersättningsbelopp som utlovats före ändringen och ändringen redovisas i enlighet med punkt 21 a.
  - b) I alla övriga fall där ändringen inte redovisades som ett separat avtal i enlighet med punkt 20 ska ett företag allokera förändringen av transaktionspriset till prestationsåtagandena i det ändrade avtalet (dvs. de prestationsåtaganden som var ouppfyllda eller delvis uppfyllda omedelbart efter ändringen).

#### **AVTALSUTGIFTER**

##### **Tillkommande utgifter för att erhålla ett avtal**

- 91 **Ett företag ska redovisa tillkommande utgifter för att erhålla ett avtal med en kund som en tillgång om företaget förväntar sig att få tackning för dessa utgifter.**
- 92 De tillkommande utgifterna för att erhålla ett avtal är de utgifter som ett företag ådrar sig för att erhålla ett avtal med en kund som det inte skulle ha ådragit sig om avtalet inte hade erhållits (t.ex. försäljningsprovision).

- 93 Utgifter för att erhålla ett avtal som skulle ha uppkommit oavsett om avtalet erhöles eller inte ska redovisas som kostnader när de uppkommer, såvida inte dessa utgifter uttryckligen påförs kunden, oavsett om avtalet erhålls eller inte.
- 94 Som en lättnadsregel kan ett företag redovisa tillkommande utgifter för att erhålla ett avtal som en kostnad när de uppkommer om avskrivningstiden för den tillgång som företaget annars skulle ha redovisat är högst ett år.

#### **Utgifter för att fullgöra ett avtal**

- 95 Om de utgifter som uppkommer vid fullgörande av ett avtal med en kund inte ingår i tillämpningsområdet för någon annan standard (t.ex. IAS 2 *Varulager*, IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* eller IAS 38 *Immateriella tillgångar*) ska företaget redovisa en tillgång från de utgifter som uppkommit för att fullgöra ett avtal endast om de uppfyller samtliga följande kriterier:

a) **Utgifterna har ett direkt samband med ett avtal eller med ett förväntat avtal som företaget kan identifiera specifikt (t.ex. utgifter för tjänster som ska tillhandahållas inom ramen för förnyelse av ett befintligt avtal eller utgifter för att utforma en tillgång som ska överföras enligt ett särskilt avtal som ännu inte har godkänts).**

b) **Utgifterna genererar eller förbättrar resurser som kommer att användas för att uppfylla (eller fortsätta att uppfylla) prestationsåtaganden i framtiden.**

c) **Utgifterna förväntas återvinnas.**

- 96 För utgifter som uppkommer vid fullgörande av ett avtal med en kund som omfattas av en annan standards tillämpningsområde ska ett företag redovisa dessa utgifter i enlighet med dessa andra standarder.

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

a) Direkt lön (t.ex. löner till anställda som tillhandahåller de utlovade tjänsterna direkt till kunden).

b) Direkt material (t.ex. materiel som används vid tillhandahållande av de utlovade tjänsterna till en kund).

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

d) Utgifter som uttryckligen ska betalas av kunden i enlighet med avtalet.

e) Övriga utgifter som enbart uppkommer på grund av att ett företag ingick avtalet (t.ex. betalningar till underleverantörer).

- 98 Ett företag ska kostnadsföra följande utgifter när de uppkommer:

a) Allmänna och administrativa kostnader (såvida dessa kostnader inte uttryckligen ska betalas av kunden enligt avtalet, i vilket fall ett företag ska utvärdera dessa utgifter i enlighet med punkt 97).

b) Utgifter för råvaruspill, utgifter för anställda eller andra resurser för att fullgöra avtalet som inte speglas i avtalets pris.

c) Utgifter som avser uppfyllda prestationsåtaganden (eller delvis uppfyllda prestationsåtaganden) i avtalet (dvs. utgifter som är hänförliga till tidigare prestationer).

- d) Utgifter där företaget inte kan särskilja om de avser uppfyllda prestationsåtaganden eller uppfyllda prestationsåtaganden (eller delvis uppfyllda prestationsåtaganden).

#### Avskrivningar och nedskrivningar

- 99 En tillgång som redovisas i enlighet med punkt 91 eller 95 ska skrivas av på ett systematiskt sätt som är förenligt med överföringen till kunden av de varor eller tjänster till vilka tillgången hör. Tillgången kan avse varor eller tjänster som ska överföras inom ramen för ett specifikt förväntat avtal (som beskrivs i punkt 95 a).
- 100 Ett företag ska uppdatera avskrivningarna för att återspegla en betydande förändring i företagets förväntade tidpunkt för överföring till kunden av de varor eller tjänster till vilka tillgången hör. En sådan ändring ska redovisas som en ändrad uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8.
- 101 Ett företag ska redovisa en nedskrivning i resultatet i den mån det redovisade värdet för en tillgång som redovisas i enlighet med punkt 91 eller 95 överstiger
- a) det återstående ersättningsbelopp som företaget förväntar sig att erhålla i utbyte mot de varor eller tjänster till vilka tillgången hör, efter avdrag för
- b) de utgifter som har ett direkt samband med tillhandahållande av dessa varor eller tjänster och som inte har kostnadsförts (se punkt 97).
- 102 Vid tillämpning av punkt 101 för att fastställa det ersättningsbelopp som ett företag räknar med att erhålla ska företaget använda principerna för fastställande av transaktionspriset (utom när det gäller kraven i punkterna 56–58 om begränsande uppskattningar av rörlig ersättning) och anpassa detta belopp för att spegla effekterna av kundens kreditrisk.
- 103 Innan företaget redovisar en nedskrivning av en tillgång som redovisas i enlighet med punkt 91 eller 95 ska företaget redovisa alla nedskrivningar av tillgångar i samband med avtalet som redovisas i enlighet med någon annan standard (t.ex. IAS 2, IAS 16 och IAS 38). Efter utförd nedskrivningsprövning enligt punkt 101 ska företaget inkludera det redovisade värdet för den tillgång som redovisas i enlighet med punkt 91 eller 95 i det redovisade värdet för den kassagenererande enhet till vilken den hör vid tillämpning av IAS 36 *Nedskrivningar* på den kassagenererande enheten.
- 104 Ett företag ska i resultatet redovisa en återföring av en nedskrivning, helt eller delvis, som tidigare redovisats i enlighet med punkt 101 när omständigheterna för nedskrivning inte längre föreligger eller har förbättrats. Ökningen av det redovisade värdet för tillgången får inte överstiga det belopp som skulle ha fastställts (efter avskrivning) om ingen nedskrivning hade redovisats tidigare.

#### KLASSIFICERING

- 105 När endera avtalsparten har fullgjort ett åtagande ska ett företag i rapporten över finansiell ställning klassificera avtalet som en avtalstillgång eller en avtalsskuld, beroende på förhållandet mellan företagets prestation och kundens betalning. Ett företag ska klassificera eventuell rätt till ovillkorlig ersättning separat som en fordran.**
- 106 Om en kund betalar ersättning eller om ett företag har rätt till ett ersättningsbelopp som är ovillkorligt (dvs. en fordran) ska företaget, innan företaget överför en vara eller tjänst till en kund, klassificera avtalet som en avtalsskuld när betalningen sker eller när betalningen ska ske (beroende på vilket som inträffar först). En avtalsskuld är ett företags skyldighet att överföra varor eller tjänster till en kund för vilken företaget har erhållit ersättning (eller ett ersättningsbelopp ska erhållas) från kunden.

- 107 Om ett företag fullgör ett åtagande genom överföring av varor eller tjänster till en kund innan kunden betalar ersättningen eller innan betalning ska ske ska företaget klassificera avtalet som en avtalstillgång, med undantag för eventuella belopp som klassificeras som en fordran. En avtalstillgång är ett företags rätt till ersättning i utbyte mot varor eller tjänster som företaget har överfört till en kund. Ett företag ska bedöma en avtalstillgångs nedskrivningsbehov i enlighet med IFRS 9. En nedskrivning av en avtalstillgång ska värderas, klassificeras och upplysas om på samma basis som en finansiell tillgång som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 9 (se även punkt 113 b).
- 108 En fordran är ett företags rätt till ersättning som är ovillkorlig. Rätten till ersättning är ovillkorlig om det endast är tidsåtgång som krävs innan ersättningen ska betalas. Exempelvis ska ett företag redovisa en fordran om det har en befintlig rätt till betalning även om detta belopp kan bli föremål för återbetalning i framtiden. Ett företag ska redovisa en fordran i enlighet med IFRS 9. Vid det första redovisningstillfället för en fordran i ett avtal med en kund ska eventuella skillnader mellan värderingen av fordran i enlighet med IFRS 9 och motsvarande intäktbelopp som redovisas klassificeras som en kostnad (t.ex. som en nedskrivning).
- 109 I denna standard används begreppen "avtalstillgång" och "avtalsskuld", men ett företag förbjuds inte att använda alternativa beskrivningar i rapporten över finansiell ställning för dessa poster. Om ett företag använder en alternativ beskrivning av en avtalstillgång ska företaget tillhandahålla tillräcklig information för en användare av finansiella rapporter att skilja mellan fordringar och avtalstillgångar.

#### UPPLYSNINGAR

- 110 Målet med upplysningskraven är för ett företag att lämna tillräcklig information för att göra det möjligt för användare av de finansiella rapporterna att förstå karaktären, storleken, tidpunkten och osäkerhet beträffande de intäkter och kassaflöden som härrör från avtalen med kunderna. För att uppnå detta mål ska företaget lämna kvalitativa och kvantitativa upplysningar om samtliga följande:**
- a) Sina avtal med kunder (se punkterna 113–122).
  - b) Betydande bedömningar, och ändringar av bedömningarna, som görs vid tillämpningen av denna standard på dessa avtal (se punkterna 123–126).
  - c) Eventuella tillgångar som uppkommer från utgifterna för att erhålla eller fullgöra ett avtal med en kund i enlighet med punkt 91 eller 95 (se punkterna 127–128).
- 111 Ett företag ska ta hänsyn till den detaljnivå som krävs för att uppfylla syftet med upplysningen och hur stor vikt som ska fästas vid respektive krav. Ett företag ska slå samman eller dela upp upplysningarna så att användbar information inte döljs av vare sig medtagande av en stor mängd obetydliga detaljer eller sammanslagning av poster som i allt väsentligt har olika egenskaper.
- 112 Ett företag behöver inte lämna upplysningar i enlighet med denna standard om det har lämnat upplysningar i enlighet med en annan standard.

#### **Avtal med kunder**

- 113 Ett företag ska upplysa om samtliga följande belopp för en rapportperiod såvida inte dessa belopp särredovisas i rapporten över totalresultat i enlighet med andra standarder:
- a) Intäkter från avtal med kunder som företaget ska lämna upplysningar om separat från andra inkomstkällor.
  - b) Eventuella nedskrivningar som redovisats (i enlighet med IFRS 9) avseende eventuella fordringar eller avtalstillgångar som härrör från ett företags avtal med kunder som företaget ska lämna upplysningar om separat från nedskrivningar av andra avtal.

*Uppdelning av intäkter*

- 114 Ett företag ska dela upp intäkter från avtal med kunder i kategorier som beskriver hur karaktär, belopp, tidpunkt och osäkerhet beträffande intäkter och kassaflöden påverkas av ekonomiska faktorer. Ett företag ska tillämpa vägledningen i punkterna B87–B89 vid valet av de kategorier som används för att dela upp intäkter.
- 115 Dessutom ska ett företag lämna tillräckliga upplysningar för att användare av finansiella rapporter ska kunna förstå sambandet mellan informationen om uppdelade intäkter (i enlighet med punkt 114) och den intäktsinformation som lämnas för varje segment för vilket information ska lämnas, om företaget tillämpar IFRS 8 *Rörelsesegment*.

*Avtalssaldon*

- 116 Ett företag ska lämna upplysningar om samtliga följande:
- a) Ingående och utgående balanser för fordringar, avtalstillgångar och avtalsskulder från avtal med kunder, om de inte särredovisas eller upplyses om separat.
  - b) Intäkter som redovisats under den rapportperiod som inkluderats i avtalets skuldsaldo i början av perioden.
  - c) Intäkter som redovisats under rapportperioden från uppfyllda (eller delvis uppfyllda) prestationsåtaganden under tidigare perioder (t.ex. förändringar av transaktionspriset).
- 117 Ett företag ska förklara hur tidpunkten för uppfyllande av dess prestationsåtaganden (se punkt 119 a) hänförs till den normala tidpunkten för betalning (se punkt 119 b) och hur dessa faktorer påverkar saldona för avtalstillgångar och avtalsskulder. I förklaringen får kvalitativ information användas.
- 118 Ett företag ska förklara betydande förändringar i avtalets tillgångs- och skuldsaldon under rapportperioden. Förklaringen ska innehålla kvalitativ och kvantitativ information. Exempel på förändringar i företagets saldon för avtalstillgångar och avtalsskulder inkluderar något av följande:
- a) Förändringar till följd av rörelseförvärv.
  - b) Ackumulerade catch-up-justeringar av intäkter som påverkar motsvarande avtalstillgång eller avtalsskuld, inklusive justeringar som uppkommer vid en förändring i mätningen av prestation, en förändring i en uppskattning av transaktionspriset (inklusive eventuella förändringar i bedömningen av huruvida en uppskattning av rörlig ersättning är begränsad) eller en avtalsändring.
  - c) Nedskrivning av en avtalstillgång.
  - d) En förändring av tidsramen för en rätt till ersättning att bli ovillkorlig (dvs. för en avtalstillgång att omklassificeras till en fordran).
  - e) En förändring av tidsramen för ett prestationsåtagande att uppfyllas (dvs. för redovisning av intäkter som härrör från en avtalsskuld).

*Prestationsåtaganden*

- 119 Ett företag ska lämna information om sina prestationsåtaganden i avtalen med kunderna, inklusive en beskrivning av samtliga följande:
- a) När företaget normalt uppfyller sina prestationsåtaganden (t.ex. vid avsändning, vid leverans, när tjänster tillhandahålls eller vid fullgörandet av en tjänst), inklusive när prestationsåtaganden uppfylls i ett bill-and-hold-avtal.

- b) Betydande betalningsvillkor (t.ex. när betalningen normalt ska ske, huruvida avtalet har en betydande finansieringskomponent, huruvida ersättningsbeloppet är rörligt och huruvida uppskattningen av rörlig ersättning normalt är begränsad i enlighet med punkterna 56–58).
- c) Typ av varor eller tjänster som företaget har förbundit sig att överföra, med tyngdpunkt på prestationsåtaganden som innebär att se till att en annan part överför varor eller tjänster (dvs. om företaget agerar ombud).
- d) Skyldigheter vid retur, återbetalning och andra liknande skyldigheter.
- e) Typer av garantier och relaterade skyldigheter.

*Transaktionspris som allokeras till återstående prestationsåtaganden*

120 Ett företag ska lämna följande upplysningar om sina återstående prestationsåtaganden:

- a) Det sammanlagda beloppet av det transaktionspris som fördelats till de prestationsåtaganden som är ouppfyllda (eller delvis uppfyllda) vid rapportperiodens slut.
- b) En förklaring om när företaget förväntar sig att intäktsredovisa det belopp som upplysningar lämnas om i enlighet med punkt 120 a, vilket företaget ska lämna upplysningar om antingen
  - i) på kvantitativ basis med hjälp av de tidsspann som skulle vara lämpligast under löptiden för återstående prestationsåtaganden, eller
  - ii) med hjälp av kvalitativ information.

121 Som en lättnadsregel behöver ett företag inte lämna informationen i punkt 120 för ett prestationsåtagande om något av följande villkor är uppfyllt:

- a) Prestationsåtagandet är en del av ett avtal som har en ursprunglig förväntad löptid på högst ett år, eller
- b) företaget redovisar intäkter från uppfyllandet av prestationsåtagandet i enlighet med punkt B16.

122 Ett företag ska kvalitativt förklara huruvida det tillämpar lättnadsregeln i punkt 121 och huruvida eventuell ersättning från avtal med kunder inte ingår i transaktionspriset och därför inte inkluderas i de upplysningar som lämnas i enlighet med punkt 120. T.ex. skulle en uppskattning av transaktionspriset inte inkludera eventuella rörliga ersättningsbelopp som är begränsade (se punkterna 56–58).

**Viktiga bedömningar vid tillämpningen av denna standard**

123 Ett företag ska lämna upplysningar om de bedömningar, och förändringar i bedömningarna, som görs vid tillämpningen av denna standard som i betydande utsträckning påverkar fastställandet av storleken på och tidpunkten för intäkter från avtal med kunderna. I synnerhet krävs att företaget ska förklara vilka bedömningar, och förändringar i bedömningarna, som användes vid fastställandet av båda av följande:

- a) Tidpunkten för uppfyllande av prestationsåtaganden (se punkterna 124–125).
- b) Transaktionspriset och de belopp som allokerats till prestationsåtaganden (se punkt 126).



*Fastställande av tidpunkten för uppfyllande av prestationsåtaganden*

124 För prestationsåtaganden som ett företag uppfyller över tid ska företaget lämna upplysningar om båda av följande:

- a) De metoder som använts för att redovisa intäkter (t.ex. en beskrivning av de outputmetoder eller inputmetoder som används och hur dessa metoder tillämpas).
- b) En förklaring av varför de metoder som används ger en trogen återgivning av överföringen av varor eller tjänster.

125 För prestationsåtaganden som uppfylls vid en viss tidpunkt ska ett företag upplysa om de betydande bedömningar som görs vid utvärderingen av när en kund får kontroll över utlovade varor eller tjänster.

*Fastställande av transaktionspriset och de belopp som allokteras till prestationsåtaganden*

126 Ett företag ska lämna upplysningar om metoder, indata och antaganden som används för samtliga följande:

- a) Fastställande av transaktionspriset, vilket omfattar men inte är begränsat till att uppskatta rörlig ersättning, anpassa ersättningen enligt pengars tidsvärde och värdera ersättning med icke-kontanta medel.
- b) Bedömning av huruvida en uppskattning av rörlig ersättning är begränsad.
- c) Allokering av transaktionspriset, inklusive uppskattning av fristående försäljningspriser för utlovade varor eller tjänster och allokering av rabatter och rörlig ersättning till en viss del av avtalet (i förekommande fall).
- d) Värdering av skyldigheter vid retur, återbetalning och andra liknande skyldigheter.

**Tillgångar som uppkommer från utgifter för att erhålla eller fullgöra ett avtal med en kund**

127 Ett företag ska beskriva båda följande:

- a) De bedömningar som görs vid fastställandet av de utgifter som uppkommit i samband med erhållande eller fullgörande av ett avtal med en kund (i enlighet med punkt 91 eller 95).
- b) Den metod som används för att fastställa avskrivningen för varje rapportperiod.

128 Ett företag ska lämna upplysningar om samtliga följande:

- a) Utgående balanser för tillgångar som redovisas från utgifterna för att erhålla eller fullgöra ett avtal med en kund (i enlighet med punkt 91 eller 95), per huvudkategori av tillgångar (t.ex. utgifter för att erhålla avtal med kunder, utgifter före det att avtalet ingås och uppstartkostnader).
- b) Storleken på avskrivningar och eventuella nedskrivningar som redovisas under rapportperioden.

**Lättnadsregler**

129 Om ett företag väljer att använda lättnadsregeln i antingen punkt 63 (gällande förekomsten av en betydande finansieringskomponent) eller punkt 94 (gällande tillkommande utgifter för att erhålla ett avtal) ska företaget lämna upplysningar om detta.

*Bilaga A***Definitioner**

Denna bilaga är en del av standarden.

<b>avtal</b>	En överenskommelse mellan två eller flera parter som skapar verkställbara rättigheter och skyldigheter.
<b>avtalsstillgång</b>	Ett företags rätt till ersättning i utbyte mot varor eller tjänster som företaget har överfört till en <b>kund</b> när denna rätt beror på något annat än tidsåtgång (t.ex. företagets framtida resultat).
<b>avtalssskuld</b>	Ett företags skyldighet att överföra varor eller tjänster till en <b>kund</b> för vilka företaget har erhållit ersättning (eller har rätt att erhålla) från kunden.
<b>kund</b>	En part som har ingått avtal med ett företag om att erhålla varor eller tjänster som är ett resultat av företagets ordinarie verksamhet i utbyte mot ersättning.
<b>inkomst</b>	En ökning av ekonomiska fördelar under en redovisningsperiod i form av inbetalningar eller en ökning av tillgångars värde eller minskning av skulders värde och som medför en ökning av eget kapital, förutom sådana ökningsar som är hänförliga till tillskott från aktieägare.
<b>prestationsåtagande</b>	Ett löfte i ett <b>avtal</b> med en <b>kund</b> om att till kunden överföra antingen <ol style="list-style-type: none"><li>en vara eller tjänst (eller en uppsättning varor eller tjänster) som är distinkt, eller</li><li>en serie av olika varor och tjänster som i allt väsentligt är desamma och följer samma mönster för överföring till kunden.</li></ol>
<b>intäkt</b>	<b>Inkomst</b> som uppstår i ett företags ordinarie verksamhet.
<b>fristående försäljningspris (för en vara eller tjänst)</b>	Det pris till vilket ett företag skulle sälja en utlovad vara eller tjänst separat till en <b>kund</b> .
<b>transaktionspris (för ett avtal med en kund)</b>	Det ersättningsbelopp som ett företag räknar med att ha rätt till i utbyte mot överföring av utlovade varor eller tjänster till en <b>kund</b> , exklusive belopp som uppbärs för tredje parts räkning.

*Bilaga B***Vägledning vid tillämpning**

*Denna bilaga är en del av standarden. I bilagan beskrivs tillämpningen av punkterna 1–129 och den har samma ställning som övriga delar av standarden.*

B1 Denna vägledning är indelad i följande kategorier:

- a) Prestationsåtaganden som uppfylls över tid (punkterna B2–B13).
- b) Metoder för att mäta förloppet mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande (punkterna B14–B19).
- c) Försäljning med returrätt (punkterna B20–B27).
- d) Garantier (punkterna B28–B33).
- e) Överväganden gällande huvudmän kontra ombud (punkterna B34–B38).
- f) Möjligheter för kunder till kompletterande varor eller tjänster (punkterna B39–B43).
- g) Kunders icke utövade rättigheter (punkterna B44–B47).
- h) Icke-återbetalningspliktiga startavgifter (och vissa relaterade utgifter) (punkterna B48–B51).
- i) Licensiering (punkterna B52–B63B).
- j) Återköpsavtal (punkterna B64–B76).
- k) Kommissionsavtal (punkterna B77–B78).
- l) Bill-and-hold-avtal (punkterna B79–B82).
- m) Kundgodkännande (punkterna B83–B86).
- n) Upplysning om uppdelade intäkter (punkterna B87–B89).

**Prestationsåtaganden som uppfylls över tid**

B2 I enlighet med punkt 35 uppfylls ett prestationsåtagande över tid om något av följande kriterier är uppfyllt:

- a) Kunden erhåller och förbrukar samtidigt de fördelar som tillhandahålls genom företagets prestation när företaget fullgör ett åtagande (se punkterna B3–B4).
- b) Företagets prestation skapar eller förbättrar en tillgång (t.ex. pågående arbete) som kunden kontrollerar när tillgången skapas eller förbättras (se punkt B5).

- c) Företagets prestation skapar inte en tillgång med en alternativ användning för företaget (se punkterna B6–B8) och företaget har rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato (se punkterna B9–B13).

*Samtidigt erhållande och förbrukning av fördelarna av företagets prestation (punkt 35 a)*

- B3 För vissa typer av prestationsåtaganden kommer bedömningen av huruvida en kund erhåller fördelarna av ett företags prestation när företaget fullgör ett åtagande och samtidigt förbrukar de förmåner som de erhåller att vara enkel. Exempel inkluderar rutinmässiga eller återkommande tjänster (t.ex. städning) i vilka kundens samtidiga erhållande och förbrukning av fördelarna av företagets prestation lätt kan identifieras.
- B4 För andra typer av prestationsåtaganden kanske ett företag inte så lätt kan avgöra om en kund samtidigt erhåller och förbrukar fördelarna av företagets prestation när företaget fullgör ett åtagande. Under dessa förhållanden uppfylls ett prestationsåtagande över tid om ett företag fastställer att ett annat företag inte i betydande utsträckning skulle behöva göra om det arbete som företaget till dato har slutfört om det andra företaget skulle uppfylla det återstående prestationsåtagandet gentemot kunden. För att fastställa huruvida ett annat företag inte i betydande utsträckning skulle behöva göra om det arbete som företaget till dato har slutfört ska företaget göra följande två antaganden:
- a) Bortse från eventuella avtalsmässiga eller praktiska begränsningar som annars skulle hindra företaget från att överföra det återstående prestationsåtagandet till ett annat företag.
- b) Utgå från att ett annat företag som uppfyller återstoden av prestationsåtagandet inte skulle ha nytta av någon tillgång som för närvarande kontrolleras av företaget och som skulle fortsätta att kontrolleras av företaget om prestationsåtagandet skulle överföras till ett annat företag.

*Kunden har kontroll över tillgången när den skapas eller förbättras (punkt 35 b)*

- B5 För att fastställa huruvida en kund har kontroll över en tillgång när den skapas eller förbättras i enlighet med punkt 35 b ska ett företag tillämpa kraven gällande kontroll i punkterna 31–34 och 38. Den tillgång som håller på att skapas eller förbättras (t.ex. en tillgång under arbete) kan vara antingen materiell eller immateriell.

*Ett företags prestation skapar inte en tillgång med en alternativ användning (punkt 35 c)*

- B6 Vid bedömning av om en tillgång har en alternativ användning för ett företag i enlighet med punkt 36 ska ett företag beakta effekterna av avtalsenliga och praktiska begränsningar på företagets förmåga att lätt styra tillgången till en annan användning, exempelvis att sälja den till en annan kund. Risken för att avtalet med kunden sågs upp är inte relevant vid bedömningen av huruvida företaget lätt skulle kunna styra tillgången till en annan användning.
- B7 En avtalsenlig begränsning av ett företags förmåga att rikta en tillgång mot en annan användning måste vara betydande för att tillgången inte ska ha en alternativ användning för företaget. En avtalsenlig begränsning är betydande om en kund skulle kunna hävda sin rätt till den utlovade tillgången om företaget försökte rikta tillgången mot en annan användning. Däremot är en avtalsenlig begränsning inte betydande om t.ex. en tillgång i stort sett är utbytbar med andra tillgångar som företaget skulle kunna överföra till en annan kund utan att bryta mot avtalet och utan att detta medför betydande utgifter som annars inte skulle ha uppkommit inom ramen för detta avtal.
- B8 En praktisk begränsning av ett företags förmåga att rikta en tillgång mot en annan användning föreligger om ett företag skulle ådra sig betydande ekonomiska förluster genom att rikta tillgången mot en annan användning. En betydande ekonomisk förlust skulle kunna uppstå eftersom företaget antingen skulle ådra sig betydande utgifter för att arbeta om tillgången eller endast skulle kunna sälja tillgången med en betydande förlust. Företaget kan t.ex. vara praktiskt begränsat från att rikta om tillgångar som antingen har designspecifikationer som är unika för en kund eller är belägna i avlägsna områden.

*Rätten till ersättning för prestation som uppnåtts till dato (punkt 35 c)*

- B9 I enlighet med punkt 37 har ett företag rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato om företaget skulle ha rätt till ett belopp som åtminstone kompenserar företaget för prestation som uppnåtts till dato i händelse av att kunden eller en annan part säger upp avtalet av andra skäl än företagets underlåtenhet att utföra vad som utlovats. Ett belopp som skulle kompensera ett företag för prestation som uppnåtts till dato skulle vara ett belopp som ungefär motsvarar försäljningspriset för de varor eller tjänster som överförts till dato (t.ex. ersättning för de utgifter som ett företag ådragit sig vid uppfyllande av prestationsåtagandet plus en rimlig vinstmarginal) snarare än ersättning för endast företagets potentiella vinst eller förlust om avtalet skulle sägas upp. Ersättning för en rimlig vinstmarginal behöver inte motsvara den vinstmarginal som förväntades om avtalet skulle fullgöras som utlovat, men ett företag bör ha rätt till ersättning för något av följande belopp:
- a) En andel av den förväntade vinstmarginalen i avtalet som på ett rimligt sätt speglar omfattningen av företagets prestation enligt avtalet före uppsägningen av kunden (eller någon annan part).
  - b) En rimlig återbetalning av företagets kapitalkostnader för liknande avtal (eller företagets typiska rörelsemarginal för liknande avtal) om den avtals specifika marginalen är högre än den avkastning som företaget i regel genererar från liknande avtal.
- B10 Ett företags rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato behöver inte vara en ovillkorlig rätt till betalning. I många fall kommer ett företag att ha en ovillkorlig rätt till betalning endast vid en överenskommen milstolpe eller vid fullständigt uppfyllande av prestationsåtagandet. Vid bedömningen av huruvida det har rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato ska ett företag beakta huruvida det skulle ha en verkställbar rätt att begära eller behålla betalning för prestation som uppnåtts till dato om avtalet skulle sägas upp före slutförandet av andra skäl än företagets underlåtenhet att utföra vad som utlovats.
- B11 I vissa avtal kan en kund ha rätt att säga upp avtalet endast vid vissa tidpunkter under avtalets löptid eller så har kunden eventuellt inte någon rätt att säga upp avtalet. Om en kund agerar för att säga upp ett avtal utan att ha rätt att säga upp avtalet vid den tidpunkten (inbegripet när en kund inte fullgör sina skyldigheter som utlovats) kan avtalet (eller annan lagstiftning) ge företaget rätt att fortsätta att överföra de varor eller tjänster som utlovas i avtalet till kunden och kräva att kunden ska betala den utlovade ersättningen i utbyte mot dessa varor eller tjänster. Under dessa omständigheter har ett företag rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato eftersom företaget har rätt att fortsätta att fullgöra sina skyldigheter i enlighet med avtalet och att kräva att kunden ska fullgöra sina skyldigheter (som inbegripet att betala den utlovade ersättningen).
- B12 Vid bedömning av förekomsten och verkställbarheten med avseende på en rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato ska företaget beakta avtalsvillkoren samt all lagstiftning eller rättsliga prejudikat som skulle kunna komplettera eller åsidosätta dessa avtalsvillkor. Detta omfattar en bedömning av huruvida
- a) lagstiftning, administrativ praxis eller rättsliga prejudikat ger företaget rätt till betalning för prestation till dato även om denna rätt inte specificeras i avtalet med kunden,
  - b) relevanta rättsliga prejudikat visar att liknande rättigheter till betalning för prestation som uppnåtts till dato i liknande avtal inte har bindande rättslig verkan, eller
  - c) ett företags normala affärspraxis att välja att inte verkställa en rätt till betalning har lett till att rätten inte har kunnat verkställas i den rättsliga miljön. Trots att ett företag kan välja att avstå från sin rätt till betalning i liknande avtal skulle ett företag dock fortfarande ha rätt till betalning till dato om dess rätt till betalning för prestation till dato förblir verkställbar i avtalet med kunden.
- B13 Betalningsplanen i ett avtal är inte nödvändigtvis en indikation på huruvida ett företag har en verkställbar rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato. Även om betalningsplanen i ett avtal specificerar tidpunkter och belopp för ersättning som ska betalas av en kund ger betalningsplanen inte nödvändigtvis bevis för företagets rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato. Detta beror på att avtalet t.ex. skulle kunna specificera att den ersättning som erhållits från kunden kan återbetalas av andra skäl än att företaget underlåter att fullgöra avtalet på det sätt som utlovas i avtalet.

**Metoder för mätning av förloppet mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande**

B14 Metoder som kan användas för att mäta ett företags förlopp mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande över tid i enlighet med punkterna 35–37 inkluderar följande:

a) Outputmetoder (se punkterna B15–B17).

b) Inputmetoder (se punkterna B18–B19).

*Outputmetoder*

B15 Med outputmetoder redovisas intäkter på basis av direkta mätningar av värdet för kunden av de varor eller tjänster som överförs till dato i förhållande till återstående varor eller tjänster som utlovats enligt avtalet. Outputmetoder inbegriper metoder såsom undersökningar av prestation som uppnåtts till dato, utvärderingar av resultaten, milstolpar som uppnåtts, tid som förflutit och producerade enheter eller enheter som levereras. När ett företag bedömer om det ska tillämpa en outputmetod för att mäta förloppet ska företaget beakta huruvida de valda resultaten troget återger företagets prestation på väg mot ett fullständigt uppfyllande av prestationsåtagandet. En outputmetod skulle inte ge en trogen återgivning av företagets prestation om den valda produktionen inte skulle mäta vissa av de varor eller tjänster för vilka kontrollen har överförts till kunden. Outputmetoder baserade på producerade enheter eller enheter som levererats skulle t.ex. inte troget återge ett företags prestation när det gäller att uppfylla ett prestationsåtagande om företagets prestation har lett till pågående arbete eller färdiga varor som kontrolleras av kunden som inte tas med vid mätning av produktionen vid rapportperiodens slut.

B16 Som en lättnadsregel kan ett företag redovisa intäkter till det belopp som företaget har rätt att fakturera, om företaget har rätt till ersättning från en kund till ett belopp som direkt motsvarar värdet för kunden av företagets prestation som uppnåtts till dato (t.ex. ett serviceavtal där ett företag fakturerar ett fast belopp för varje timmes tillhandahållen tjänst).

B17 Outputmetodernas nackdelar är att den produktion som används för att mäta förlopp kanske inte är direkt observerbar och den information som krävs för att tillämpa den kanske inte finns tillgänglig för ett företag utan onödiga kostnader. Därför kan en inputmetod vara nödvändig.

*Inputmetoder*

B18 Med inputmetoder redovisas intäkter på basis av företagets insatser eller input för att uppfylla ett prestationsåtagande (t.ex. förbrukade resurser, förbrukade arbetstimmar, utgifter som uppkommit, tid som förflutit eller maskintimmar som använts) i förhållande till total förväntad input för uppfyllandet av prestationsåtagandet. Om företagets insatser eller input används jämnt under hela prestationsperioden kan det vara lämpligt för företaget att redovisa intäkter enligt en linjär metod.

B19 En brist när det gäller inputmetoder är att det kanske inte finns en direkt koppling mellan ett företags input och överföring av kontroll över varor eller tjänster till en kund. Därför ska ett företag från en inputmetod undanta verkningarna av input som, i enlighet med målet om att mäta förlopp i punkt 39, inte återger företagets prestation vid överföring av kontroll över varor eller tjänster till kunden. Om man exempelvis använder sig av en kostnadsbaserad inputmetod kan en justering av mätningen av förlopp krävas i följande fall:

a) Om en kostnad som uppkommit inte bidrar till ett företags förlopp när det gäller att uppfylla prestationsåtagandet. Ett företag skulle t.ex. inte redovisa intäkter på basis av utgifter som det ådragit sig som är hänförliga till betydande ineffektivitet i företagets prestation som inte speglats i priset i avtalet (t.ex. utgifter för oväntade mängder råvaruspill, arbetskraft eller andra resurser för att uppfylla prestationsåtagandet).

b) Om en kostnad som uppkommit inte står i proportion till företagets förlopp när det gäller att uppfylla prestationsåtagandet. Under dessa omständigheter kan den bästa bilden av företagets prestation vara att anpassa inputmetoden till att endast redovisa intäkter i den utsträckning som utgifter uppstår. En trogen återgivning av ett företags prestation kan t.ex. vara att redovisa intäkter till ett belopp som motsvarar kostnaden för en vara som används för att uppfylla ett prestationsåtagande om företaget vid avtalets början förväntar sig att samtliga följande villkor är uppfyllda:

i) Varan är inte distinkt.

ii) Kunden förväntas erhålla kontroll över varan i god tid innan kunden mottar tjänster med koppling till varan.

iii) Kostnaden för den överförda varan är betydande i förhållande till de totala förväntade utgifterna för att fullständigt uppfylla prestationsåtagandet.

iv) Företaget köper varan från en tredje part och är inte engagerad i betydande utsträckning i utformningen och tillverkningen av varan (men företaget agerar som huvudman i enlighet med punkterna B34–B38).

### Försäljning med returrätt

B20 Enligt vissa avtal överför ett företag kontrollen över en produkt till en kund och ger även kunden rätt att returnera produkten av olika skäl (t.ex. missnöje med produkten) och få en kombination av följande:

a) En fullständig eller partiell återbetalning av den ersättning som betalats.

b) En kredit som kan tillämpas mot belopp som kunden är, eller kommer att vara, skyldig företaget.

c) En annan produkt i utbyte.

B21 För att redovisa överföringar av produkter med returrätt (och vissa tjänster som tillhandahålls enligt en återbetalning) ska ett företag redovisa samtliga följande:

a) Intäkter från de överförda produkterna till det ersättningsbelopp som företaget räknar med att ha rätt till (intäkter skulle därmed inte redovisas för produkter som förväntas returneras).

b) En skuld för återbetalning.

c) En tillgång (och motsvarande justering av försäljningskostnader) för dess rätt att återfå produkter från kunder vid reglering av en återbetalningsskuld.

B22 Ett företags löfte att vara redo att ta emot en returnerad produkt under returperioden ska inte redovisas som ett prestationsåtagande utöver återbetalningsskyldigheten.

B23 Ett företag ska tillämpa kraven i punkterna 47–72 (inbegripet kraven gällande begränsande uppskattningar av rörlig ersättning i punkterna 56–58) för att fastställa det ersättningsbelopp som företaget räknar med att ha rätt till (dvs. med undantag för produkter som förväntas returneras). För alla belopp som erhållits (eller kommer att erhållas) som ett företag inte räknar med att ha rätt till ska företaget inte redovisa intäkter när det överför produkter till kunder utan ska redovisa de belopp som erhållits (eller kommer att erhållas) som en återbetalningsskuld. Därefter, vid utgången av varje rapportperiod, ska företaget uppdatera sin bedömning av belopp som det räknar med att ha rätt till i utbyte mot de överförda produkterna och göra en motsvarande ändring av transaktionspriset och därför i det intäktsbelopp som redovisas.

- B24 Ett företag ska uppdatera värderingen av återbetalningsskulden i slutet av varje rapportperiod för förändringar i de förväntade återbetalningsbeloppen. Ett företag ska redovisa motsvarande justeringar som intäkter (eller minskningar av intäkter).
- B25 En tillgång som redovisas för ett företags rätt att få tillbaka produkter från en kund vid reglering av en återbetalningsskuld ska vid det första redovisningstillfället värderas genom hänvisning till det tidigare redovisade värdet för produkten (t.ex. varulager) med avdrag för förväntade utgifter för att återfå dessa produkter (inklusive potentiella minskningar i värdet för företaget för returnerade produkter). Vid varje rapportperiods slut ska ett företag uppdatera värderingen av tillgången beroende på förändrade förväntningar om produkter som kommer att returneras. Ett företag ska redovisa tillgången åtskilt från återbetalningsskulden.
- B26 Kundens byte av en produkt mot en annan av samma typ, av samma kvalitet, skick och pris (t.ex. en färg eller storlek mot en annan) anses inte vara retur vid tillämpningen av denna standard.
- B27 Avtal i vilka en kund kan returnera en felaktig produkt i utbyte mot en fungerande produkt ska utvärderas i enlighet med riktlinjerna för garantier i punkterna B28–B33.

### Garantier

- B28 Det är vanligt att ett företag (i enlighet med avtalet, lagstiftning eller företagets normala affärspraxis) tillhandahåller en garanti i samband med försäljningen av en produkt (oavsett om det är en vara eller en tjänst). En garanti kan variera betydligt mellan olika branscher och olika avtal. Vissa garantier försäkrar en kund att den berörda produkten kommer att fungera som parterna avsett, eftersom den uppfyller överenskomna specifikationer. Andra garantier tillhandahåller kunden en tjänst utöver en försäkran om att produkten uppfyller överenskomna specifikationer.
- B29 Om en kund kan välja att köpa en garanti separat (t.ex. på grund av att garantin är avgiftsbelagd eller förhandlas separat) är garantin en distinkt tjänst eftersom företaget förbinder sig att tillhandahålla tjänsten till kunden utöver den produkt som har de funktioner som beskrivs i avtalet. Under dessa omständigheter ska ett företag redovisa den utlovade garantin som ett prestationsåtagande i enlighet med punkterna 22–30 och allokera en del av transaktionspriset till prestationsåtagandet i enlighet med punkterna 73–86.
- B30 Om en kund inte kan välja att köpa en garanti separat ska ett företag redovisa garantin i enlighet med IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualitytillgångar*, såvida inte den utlovade garantin, eller en del av den utlovade garantin, tillhandahåller kunden en tjänst utöver en försäkran om att produkten uppfyller överenskomna specifikationer.
- B31 Vid bedömning av om en garanti förser en kund med en tjänst utöver en försäkran om att produkten uppfyller överenskomna specifikationer ska ett företag bl.a. beakta följande faktorer:
- Huruvida garantin krävs enligt lag – om det föreskrivs i lag att företaget ska lämna en garanti indikerar förekomsten av denna lag att den utlovade garantin inte är ett prestationsåtagande eftersom sådana krav vanligtvis finns för att skydda kunder från risken att köpa defekta produkter.
  - Garantitidens löptid – ju längre löptid, ju mer sannolikt är det att den utlovade garantin är ett prestationsåtagande eftersom det är mer sannolikt att företaget tillhandahåller en tjänst utöver en försäkran om att produkten uppfyller överenskomna specifikationer.
  - De uppgifter som företaget förbinder sig att genomföra – om ett företag måste genomföra angivna uppgifter för att lämna en försäkran om att produkten uppfyller överenskomna specifikationer (t.ex. en returtjänst för en defekt produkt) ger dessa uppgifter troligtvis inte upphov till ett prestationsåtagande.



- B32 Om en garanti, eller en del av en garanti, förser en kund med en tjänst utöver försäkringen om att produkten uppfyller överenskomna specifikationer är den utlovade tjänsten ett prestationsåtagande. Därför ska företaget allokera transaktionspriset till produkten och tjänsten. Om ett företag lämnar både en garanti med försäkringen och en garanti av tjänstetyp men inte rimligen kan redovisa dem separat ska företaget redovisa garantierna tillsammans som ett enda prestationsåtagande.
- B33 En lag som kräver att ett företag ska betala ersättning om dess produkter vållar skada ger inte upphov till ett prestationsåtagande. T.ex. kan en tillverkare sälja produkter i en jurisdiktion där lagen håller tillverkaren ansvarig för eventuella skador (t.ex. på personlig egendom) som skulle kunna orsakas om en konsument använder produkten för dess avsedda ändamål. På liknande sätt ger ett företags löfte att ersätta kunden för ansvar och skador som härrör från anspråk på patent, upphovsrätt, varumärke eller annan överträdelse av företagets produkter inte upphov till ett prestationsåtagande. Företaget ska redovisa sådana skyldigheter i enlighet med IAS 37.

### Överväganden gällande huvudmän kontra ombud

- 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
- 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
  - 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 legal äganderätt till varan innan legal äganderätt 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:
- En vara eller annan tillgång från den andra parten som det därefter överför till kunden.
  - 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.
  - 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 Indikationer 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:
- Företaget har huvudansvaret för uppfyllandet av löftet att tillhandahålla den specificerade varan eller tjänsten. Häri ingår normalt ansvar för att den specificerade varan eller tjänsten är godtagbar (exempelvis huvudansvar för att varan eller tjänsten uppfyller kundens specifikationer). Om företaget har huvudansvaret för uppfyllandet av löftet att tillhandahålla den specificerade varan eller tjänsten kan detta tyda på att den andra part som är delaktig i tillhandahållandet av den specificerade varan eller tjänsten agerar å företagets vägnar.
  - 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.
  - 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).

#### **Möjligheter för kunder till kompletterande varor eller tjänster**

- B39 Möjligheter för en kund att förvärva kompletterande varor eller tjänster kostnadsfritt eller till nedsatt pris kan ta många former och inbegripa säljstimulansåtgärder, kundbonus-kredit (eller poäng), avtalsförlängningsmöjlighet eller andra rabatter på framtida varor eller tjänster.
- B40 Om ett företag enligt ett avtal ger en kund möjligheten att förvärva kompletterande varor eller tjänster kan denna möjlighet ge upphov till ett prestationsåtagande i avtalet endast om möjligheten ger kunden en väsentlig rättighet som den inte skulle ha fått utan att ingå avtalet (t.ex. ytterligare en rabatt förutom de rabatter som vanligen ges för dessa varor eller tjänster till den kundtypen i det geografiska området eller på den marknaden). Om möjligheten ger kunden en väsentlig rättighet betalar kunden i själva verket företaget i förskott för framtida varor eller tjänster och företaget redovisar intäkter när dessa framtida varor eller tjänster överförs eller när möjligheten löper ut.

- B41 Om en kund har möjligheten att köpa en kompletterande vara eller tjänst till ett pris som skulle spegla det fristående försäljningspriset för varan eller tjänsten ger den möjligheten inte kunden en väsentlig rättighet även om möjligheten endast kan utövas genom att ingå ett tidigare avtal. I sådana fall har företaget lämnat ett erbjudande som det ska redovisa i enlighet med denna standard först när kunden väljer att utnyttja möjligheten för att köpa kompletterande varor eller tjänster.
- B42 Enligt punkt 74 måste ett företag allokera transaktionspriset till prestationsåtaganden på basis av ett relativt fristående försäljningspris. Om det fristående försäljningspriset för en kunds möjlighet att förvärva ytterligare varor eller tjänster inte är direkt observerbart ska företaget uppskatta det. Det uppskattade värdet ska spegla den rabatt som kunden skulle erhålla vid utnyttjande av möjligheten, anpassat med hänsyn till båda följande:
- a) Eventuell rabatt som kunden kunde få utan att utnyttja möjligheten.
  - b) Sannolikheten att möjligheten kommer att utnyttjas.
- B43 Om en kund har en väsentlig rättighet att förvärva framtida varor eller tjänster och dessa varor eller tjänster liknar de ursprungliga varorna eller tjänsterna i avtalet och tillhandahålls i enlighet med villkoren i det ursprungliga avtalet så kan ett företag, som ett praktiskt alternativ till att uppskatta det fristående försäljningspriset för möjligheten, allokera transaktionspriset till valfria varor eller tjänster genom att hänvisa till de varor eller tjänster som kan förväntas tillhandahållas och motsvarande förväntade ersättning. Vanligtvis gäller dessa typer av möjligheter för avtalsförnyelser.

#### **Kunders icke utövade rättigheter**

- B44 I enlighet med punkt 106 ska ett företag vid mottagande av en förskottsbetalning från en kund redovisa en avtalsskuld till ett belopp som motsvarar förskottsbetalningen för dess prestationsåtagande för att överföra, eller för att vara redo att överföra, varor eller tjänster i framtiden. Ett företag ska ta bort denna avtalsskuld från resultaträkningen (och redovisa intäkter) när det överför dessa varor eller tjänster och därmed uppfyller sitt prestationsåtagande.
- B45 En kunds icke återbetalningsbara förskottsbetalning till ett företag ger kunden rätt att erhålla en vara eller tjänst i framtiden (och förpliktigar företaget att vara redo att överföra en vara eller tjänst). Kunderna kanske dock inte utövar alla sina avtalsenliga rättigheter. Dessa icke utövade rättigheter betecknas ofta som breakage.
- B46 Om ett företag räknar med att ha rätt till ett belopp som motsvarar breakage i en avtalsskuld ska företaget redovisa det förväntade beloppet som intäkt i förhållande till det rättighetsmönster som utövas av kunden. Om ett företag inte räknar med att ha rätt till ett belopp som motsvarar breakage ska företaget redovisa det beloppet som intäkt när sannolikheten för att kunden utövar sina återstående rättigheter blir ytterst liten. För att avgöra om ett företag förväntar sig att ha rätt till ett belopp som motsvarar breakage ska företaget beakta kraven i punkterna 56–58 om begränsande uppskattningar av rörlig ersättning.
- B47 Ett företag ska redovisa en skuld (och inte intäkter) för all ersättning som erhållits som är hänförlig till en kunds icke utövade rättigheter som företaget är skyldigt att hänvisa till en annan part, t.ex. ett statligt företag i enlighet med tillämplig outnyttjad sakrätt.

#### **Icke återbetalningspliktiga startavgifter (och vissa relaterade kostnader)**

- B48 I vissa avtal tar ett företag ut en icke återbetalningspliktig startavgift av kunden vid eller nära avtalets början. Som exempel kan nämnas anslutningsavgifter för medlemsavtal med hälsoanläggningar, aktiveringsavgifter för telekommunikationsavtal, startavgifter i vissa tjänstekontrakt och startavgifter i vissa leveransavtal.
- B49 För att identifiera prestationsåtaganden i sådana avtal ska ett företag bedöma huruvida avgiften avser överföringen av en utlovad vara eller tjänst. Trots att en icke återbetalningsbar startavgift avser en aktivitet som företaget är skyldigt att genomföra vid eller nära avtalets början för att fullgöra avtalet leder denna verksamhet i många fall inte till överföring av en utlovad vara eller tjänst till kunden (se punkt 25). I stället är startavgiften en förskotts betalning för framtida varor eller tjänster och ska därmed redovisas som intäkt när dessa framtida varor eller tjänster tillhandahålls. Perioden för redovisning av intäkter skulle sträcka sig bortom den inledande avtalsperioden om företaget beviljar kunden en möjlighet att förnya avtalet och denna möjlighet ger kunden en väsentlig rättighet enligt beskrivningen i punkt B40.

- B50 Om en icke återbetalningsbar startavgift avser en vara eller tjänst ska företaget bedöma huruvida det ska redovisa den varan eller tjänsten som ett separat prestationsåtagande i enlighet med punkterna 22–30.
- B51 Ett företag får ta ut en icke återbetalningsbar avgift som ersättning för utgifter som uppkommer för att upprätta ett avtal (eller andra administrativa uppgifter som beskrivs i punkt 25). Om dessa uppstartsaktiviteter inte uppfyller ett prestationsåtagande ska företaget inte beakta dessa aktiviteter (och relaterade utgifter) vid mätning av förloppet i enlighet med punkt B19. Detta beror på att kostnaderna för uppstartsaktiviteter inte skildrar överföringen av tjänster till kunden. Företaget ska bedöma huruvida utgifter för upprättande av ett avtal har resulterat i en tillgång som ska redovisas i enlighet med punkt 95.

### Licensgivning

- B52 En licens etablerar en kunds rätt till ett företags immateriella egendom. Licenser för immateriell egendom kan omfatta, men är inte begränsade till, följande:
- Programvara och teknik.
  - Film, musik och andra former av medier och underhållning.
  - Franchiseavtal.
  - Patent, varumärken och upphovsrätt.
- B53 Utöver 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:
- En licens som utgör en del av en konkret vara och som är central för varans funktion.
  - 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
- en rätt att få åtkomst till företagets immateriella egendom i befintligt skick under licensperioden, eller
  - en rätt att använda företagets immateriella egendom i befintligt skick vid den tidpunkt då licensen beviljas.

*Fastställande av karaktären på företagets löfte*

- B57 [utgår]
- 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:
- Avtalet kräver, eller kunden förväntar sig rimligen, att företaget kommer att bedriva verksamhet som i betydande utsträckning påverkar den immateriella egendom som kunden har rätt till (se punkterna B59 och B59A).
  - De rättigheter som beviljas enligt licensen utsätter kunden direkt för eventuella positiva eller negativa effekter av företagets verksamhet som anges i punkt B58 a.
  - 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 betydande utsträckning 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 betydande utsträckning den immateriella egendom som kunden har rätt till när antingen
- denna verksamhet förväntas i betydande utsträckning förändra den immateriella egendomens form (t.ex. utformning och innehåll) eller hur den fungerar (t.ex. förmåga att utföra en funktion eller uppgift), eller
  - 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 betydande funktionalitet i sig själv, kan en avsevärd 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 i betydande utsträckning av företagets verksamhet, såvida inte denna verksamhet i betydande utsträckning skulle ändra dess form eller funktionalitet. Typer av immateriell egendom som ofta har en betydande 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 uppfyllda ska ett företag redovisa löftet om att bevilja en licens som ett prestationsåtagande som uppfylls 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 försäkras kunden om att den överförda licensen uppfyller licensspecifikationerna i avtalet.

#### *Försäljnings- eller användningsbaserade royaltyer*

B63 Oaktat kraven i punkterna 56–59 ska ett företag redovisa intäkter för försäljnings- eller användningsbaserade royaltyer 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 royaltyer har allokerats till är uppfyllt (eller delvis uppfyllt).

B63A Kravet på försäljnings- eller användningsbaserade royaltyer 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 royaltyer avser (licensen för immateriell egendom kan till exempel vara den huvudsakliga post som dessa royaltyer 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 royaltyer hänför sig till).

B63B Om kravet i punkt B63A är uppfyllt ska intäkter från försäljnings- eller användningsbaserade royaltyer redovisas i sin helhet 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 royaltyer.

#### **Återköpsavtal**

B64 Ett återköpsavtal är ett avtal där ett företag säljer en tillgång och också förbinder sig eller har möjligheten (antingen i samma avtal eller i något annat avtal) att återköpa tillgången. Den återköpta tillgången kan vara den tillgång som ursprungligen såldes till kunden, en tillgång som i stort sett är densamma som den tillgången eller en annan tillgång som den tillgång som ursprungligen såldes är en del av.

B65 Återköpsavtal förekommer vanligtvis i följande tre former:

- a) Ett företags skyldighet att återköpa tillgången (ett terminskontrakt).
- b) Ett företags rätt att återköpa tillgången (en köption).
- c) Ett företags skyldighet att återköpa tillgången på kundens begäran (en säljoption).

#### *Ett terminskontrakt eller en köption*

B66 Om ett företag har en skyldighet eller rätt att återköpa tillgången (ett terminskontrakt eller en köption) får kunden inte kontroll över tillgången eftersom kunden är begränsad i sin förmåga att styra användningen av, och i allt väsentligt få 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 till 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 enligt IFRS 9.
- b) Ett finansieringsavtal i enlighet med punkt B68 om ett företag kan eller måste återköpa tillgången till ett belopp som motsvarar eller är högre än det ursprungliga försäljningspriset för tillgången.

B67 Vid jämförelse av återköpspriset med försäljningspriset ska företaget beakta pengars tidsvärde.

B68 Om ett återköpsavtal är ett finansieringsavtal ska företaget fortsätta att redovisa tillgången och även redovisa en finansiell skuld för all ersättning som erhållits från kunden. Ett företag ska redovisa skillnaden mellan det ersättningsbelopp som erhållits från kunden och det ersättningsbelopp som ska betalas till kunden som ränta och, i tillämpliga fall, som process- eller hanteringskostnader (t.ex. försäkring).

B69 Om optionen förfaller utan att ha lösts in ska företaget ta bort skulden från rapporten över finansiell ställning och redovisa en intäkt.

#### *En säljoption*

B70 Om ett företag har en skyldighet att återköpa tillgången på kundens begäran (en säljoption) 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.

B71 För att avgöra huruvida en kund har ett betydande ekonomiskt incitament att utöva sin rätt ska ett företag ta hänsyn till olika faktorer, bland annat förhållandet mellan återköpspriset och tillgångens förväntade marknadsvärde vid tidpunkten för återköpet och tiden fram till dess att rätten upphör att gälla. Om till exempel återköpspriset förväntas ligga långt över tillgångens marknadsvärde kan detta innebära att kunden har ett betydande ekonomiskt incitament att använda sig av säljoptionen.

B72 Om kunden inte har något betydande ekonomiskt incitament att utöva sin rätt till ett pris som är lägre än det ursprungliga försäljningspriset för tillgången ska företaget redovisa avtalet som om det rörde sig om en försäljning av en produkt med en returrätt enligt beskrivningen i punkterna B20–B27.

B73 Om återköpspriset för tillgången är lika med eller högre än det ursprungliga försäljningspriset och högre än tillgångens förväntade marknadsvärde är avtalet i själva verket ett finansieringsavtal och ska därför redovisas så som beskrivs i punkt B68.

B74 Om återköpspriset för tillgången är lika med eller högre än det ursprungliga försäljningspriset och är lägre än eller lika med tillgångens förväntade marknadsvärde, och kunden inte har något betydande ekonomiskt incitament att utöva sin rätt, ska företaget redovisa avtalet som om det rörde sig om en försäljning av en produkt med en returrätt enligt beskrivningen i punkterna B20–B27.

B75 Vid jämförelse av återköpspriset med försäljningspriset ska företaget beakta pengars tidsvärde.

B76 Om optionen förfaller utan att ha lösts in ska företaget ta bort skulden från rapporten över finansiell ställning och redovisa en intäkt.

**Kommissionsavtal**

- B77 När ett företag levererar en produkt till en annan part (t.ex. en återförsäljare eller en distributör) för försäljning till slutkunder ska företaget bedöma huruvida den andra parten har erhållit kontroll över produkten vid den tidpunkten. En produkt som har levererats till en annan part kan innehas enligt ett avtal om kommission om den andra parten inte har fått kontroll över produkten. I enlighet med detta ska ett företag inte redovisa intäkter vid leverans av en produkt till en annan part om den levererade produkten innehas på kommission.
- B78 Indikatorer på att ett avtal är ett kommissionsavtal omfattar, men är inte begränsade till, följande:
- Produkten kontrolleras av företaget fram till dess att en viss händelse inträffar, såsom försäljning av produkten till en kund hos en återförsäljare eller fram till dess att en angiven tidsfrist löper ut.
  - Företaget kan kräva tillbaka produkten eller överföra produkten till en tredje part (t.ex. en annan återförsäljare).
  - Återförsäljaren har ingen ovillkorlig skyldighet att betala för produkten (även om den kan vara tvungen att betala en deposition).

**Bill-and-hold-avtal**

- B79 Ett bill-and-hold-avtal är ett avtal enligt vilket ett företag fakturerar en kund för en produkt men företaget behåller det fysiska innehavet av produkten till dess att den överförs till kunden vid en tidpunkt i framtiden. Till exempel kan en kund begära att ett företag ingår sådana avtal på grund av kundens brist på utrymme för produkten eller på grund av förseningar i kundens produktionsplaner.
- B80 Ett företag ska avgöra när det har uppfyllt sitt prestationsåtagande vad gäller att överföra en produkt genom att utvärdera när en kund får kontrollen över denna produkt (se punkt 38). För vissa avtal överförs kontrollen antingen när produkten har levererats till kundens lokaler eller när produkten levereras, beroende på avtalsvillkoren (inklusive leveransvillkoren). För vissa avtal kan dock en kund få kontroll över en produkt trots att ett företag har kvar det fysiska innehavet av produkten. I detta fall har kunden möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, produkten trots att den har beslutat att inte utöva sin rätt att ta över det fysiska innehavet av produkten. Följaktligen kontrollerar företaget inte produkten. Företaget tillhandahåller i stället förvaringstjänster till kunden för kundens tillgångar.
- B81 Utöver tillämpning av kraven i punkt 38 måste samtliga följande kriterier uppfyllas för att en kund ska ha fått kontroll över en produkt i ett bill-and-hold-avtal:
- Orsaken till bill-and-hold-avtalet måste vara reell (t.ex. att kunden begärde avtalet).
  - Produkten måste identifieras separat som tillhörande kunden.
  - Produkten måste i nuläget vara redo för fysisk överföring till kunden.
  - Företaget får inte ha möjlighet att använda produkten eller sända den till en annan kund.
- B82 Om ett företag redovisar intäkter vid försäljning av en produkt på bill-and-hold-basis ska företaget beakta huruvida det har återstående prestationsåtaganden (t.ex. för förvaringstjänster) i enlighet med punkterna 22–30 till vilka företaget ska allokera en del av transaktionspriset i enlighet med punkterna 73–86.



**Kundgodkännande**

- B83 I enlighet med punkt 38 e kan kundens godkännande av en tillgång tyda på att kunden har fått kontroll över tillgången. Klausuler om kundgodkännande gör det möjligt för en kund att häva ett avtal eller kräva att företag ska vidta korrigerande åtgärder om en vara eller tjänst inte uppfyller överenskomna specifikationer. Ett företag ska beakta sådana klausuler vid bedömningen av när en kund får kontroll över en vara eller en tjänst.
- B84 Om ett företag på ett objektivt sätt kan fastställa att kontroll över en vara eller tjänst har överförs till kunden i enlighet med de överenskomna specifikationerna i avtalet är kundens godkännande en formalitet som inte påverkar företagets fastställande av när kunden har fått kontroll över varan eller tjänsten. Om klausulen om kundgodkännande t.ex. baserar sig på uppfyllande av angivna storleks- och vikttegenskaper skulle ett företag kunna avgöra huruvida dessa kriterier har uppfyllts innan det har erhållit bekräftelse på kundens godkännande. Företagets erfarenhet av avtal för liknande varor eller tjänster kan styrka att en vara eller tjänst som tillhandahålls kunden överensstämmer med de överenskomna specifikationerna i avtalet. Om intäkter redovisas innan kundens godkännande måste företaget ändå beakta huruvida det återstår några prestationsåtaganden (t.ex. installation av utrustning) och utvärdera om dessa ska redovisas separat.
- B85 Om ett företag inte objektivt kan fastställa att den vara eller tjänst som levererats till kunden överensstämmer med de överenskomna specifikationerna i avtalet får företaget inte dra slutsatsen att kunden har fått kontrollen till dess att företaget erhåller kundens godkännande. Detta beror på att företaget i detta fall inte kan fastställa att kunden har möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, varan eller tjänsten.
- B86 Om ett företag levererar produkter till en kund i försöks- eller utvärderingssyfte och kunden inte är skyldig att betala någon ersättning förrän provotiden löper ut överförs kontrollen över produkten inte till kunden förrän kunden godkänner produkten eller provotiden har löpt ut.

**Upplysning om uppdelade intäkter**

- B87 Punkt 114 kräver att ett företag ska dela upp intäkter från avtal med kunder i kategorier som beskriver hur karaktär, belopp, tidpunkt och risker beträffande intäkter och kassaflöden påverkas av ekonomiska faktorer. Den utsträckning i vilken ett företags intäkter delas upp vad gäller dessa upplysningar beror på fakta och omständigheter som hänför sig till företagets avtal med kunderna. Vissa företag kan behöva använda mer än en kategorityp för att uppfylla syftet i punkt 114 för att dela upp intäkter. Andra företag kan uppfylla målet med hjälp av endast en kategorityp för att dela upp intäkter.
- B88 Vid val av kategorityp (eller typer av kategorier) för att dela upp intäkter ska företaget beakta hur information om företagets intäkter har redovisats för andra syften, däribland alla följande:
- Upplysningar som lämnas vid sidan av de finansiella rapporterna (t.ex. i resultatrapporter, årsrapporter eller investerarpresentationer).
  - Information granskas regelbundet av den högste verkställande beslutsfattaren för utvärdering av de ekonomiska resultaten hos rörelsesegment.
  - Övriga upplysningar som liknar den typ av information som identifieras i punkt B88 a och b och som används av företaget eller användare av företagets finansiella rapporter för att bedöma företagets finansiella resultat eller fatta beslut om resursfördelning.
- B89 Exempel på kategorier som kan vara lämpliga omfattar, men är inte begränsade till, följande:
- Typ av vara eller tjänst (t.ex. större produktlinjer).
  - Geografisk region (t.ex. land eller region).

- c) Marknad eller typ av kund (t.ex. statliga och icke statliga kunder).
- d) Typ av avtal (t.ex. avtal om fast pris och avtal om tid och material).
- e) Avtalets löptid (t.ex. kort- och långfristiga avtal).
- f) Tidpunkt för överföring av varor eller tjänster (t.ex. intäkter från varor eller tjänster som överförs till kunder vid en tidpunkt och intäkter från varor eller tjänster som överförs över tid).
- g) Försäljningskanaler (t.ex. varor som säljs direkt till kunder och varor som säljs via mellanhänder).

## Bilaga C

**Ikraftträdande och övergångsbestämmelser**

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

## IKRAFTTRÄDANDE

- C1 Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2018 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna standard tidigare, ska företaget upplysa om detta.
- C1A Genom IFRS 16 *Leasingavtal*, utfärdad i januari 2016, ändrades punkterna 5, 97, B66 och B70. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 16.
- 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.
- C1C Genom IFRS 17, utfärdad i maj 2017, ändrades punkt 5. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 17.

## ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- C2 Vid tillämpningen av övergångsbestämmelserna i punkterna C3–C8A är
- den första tillämpningsdagen inledningen av den rapportperiod då ett företag för första gången tillämpar denna standard, och
  - 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:
- Retroaktivt för varje tidigare redovisad rapportperiod enligt IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, med förbehåll för lösningarna i punkt C5.
  - Retroaktivt med den ackumulerade effekten av en första tillämpning av denna standard redovisad per den första tillämpningsdagen i enlighet med punkterna C7–C8.
- C4 Oaktat kraven i punkt 28 i IAS 8 behöver företaget när denna standard först tillämpas lämna kvantitativ information enligt punkt 28 f i IAS 8 för det räkenskapsår som närmast föregår det första räkenskapsår för vilket denna standard tillämpas ("den närmast föregående perioden") om och endast om företaget tillämpar denna standard retroaktivt i enlighet med punkt C3 a. Ett företag får också lämna dessa uppgifter för innevarande period eller för tidigare jämförelseperioder, men är inte förpliktat att göra detta.
- C5 Ett företag kan använda en eller flera av följande lätttnadsregler vid retroaktiv tillämpning av denna standard i enlighet med punkt C3 a:
- För avslutade avtal behöver ett företag inte räkna om avtal som
    - inleds och avslutas inom samma årliga rapportperiod, eller

- ii) avslutats före den tidigaste period som redovisas.
- b) För avslutade avtal med rörlig ersättning kan ett företag använda transaktionspriset vid den tidpunkt då avtalet avslutades i stället för att beräkna rörliga ersättningsbelopp under jämförande rapportperioder.
- c) För avtal som ändrades före den tidigaste period som redovisas behöver ett företag inte retroaktivt räkna om avtalet för dessa avtalsändringar i enlighet med punkterna 20–21. Ett företag ska i stället ta hänsyn till den aggregerade effekten av alla ändringar som inträffar före den tidigaste period som redovisas när
- i) uppfyllda och ouppfyllda prestationsåtaganden fastställs,
  - ii) transaktionspriset fastställs, och
  - iii) transaktionspriset allokeras till uppfyllda och ouppfyllda prestationsåtaganden.
- d) För alla rapportperioder som redovisas före den första tillämpningsdagen behöver ett företag inte lämna upplysningar om det belopp av transaktionspriset som allokerats till återstående prestationsåtaganden och en förklaring om när företaget räknar med att redovisa sådana belopp som intäkter (se punkt 120).
- C6 För alla lättnadsregler 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 ackumulerade 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 lättnadsregel 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 lättnadsregel ska det tillämpa den konsekvent på alla avtal och lämna de upplysningar som krävs enligt punkt C6.
- C8 För rapportperioder som omfattar den första tillämpningsdagen ska ett företag lämna följande ytterligare upplysningar om denna standard tillämpas retroaktivt i enlighet med punkt C3 b:
- a) Det belopp som varje post i de finansiella rapporterna påverkas av under den aktuella rapportperioden genom tillämpningen av denna standard i stället för IAS 11, IAS 18 och tillhörande tolkningar som var i kraft före ändringen.

b) En förklaring av orsakerna till betydande förändringar som identifieras i C8 a.

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 per den första tillämpningsdagen. Ett företag ska således inte tillämpa ändringarna på rapportperioder 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 per den första tillämpningsdagen inte är avslutade avtal ska företaget inte räkna om avslutade avtal per den första tillämpningsdagen för IFRS 15 för att beakta effekten av dessa ändringar.

#### Hänvisningar till IFRS 9

C9 Om ett företag tillämpar denna standard men ännu inte tillämpar IFRS 9 *Finansiella instrument* ska varje hänvisning till IFRS 9 i denna standard tolkas som en hänvisning till IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*.

#### UPPHÄVANDE AV ANDRA STANDARDER

C10 Denna standard ersätter följande standarder:

- a) IAS 11 *Entreprenadavtal*.
- b) IAS 18 *Intäkter*.
- c) IFRIC 13 *Kundlojalitetsprogram*.
- d) IFRIC 15 *Avtal om uppförande av fastighet*.
- e) IFRIC 18 *Överföringar av tillgångar från kunder*.
- f) SIC-31 *Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster*.

## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD (IFRS) 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 troget 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 villkoren i *avtal* 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.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 3 Ett företag ska tillämpa denna standard på alla leasingavtal, inklusive leasingavtal för *nyttjanderättstillgångar* 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 samhällliga tjänster som omfattas av IFRIC 12 *Avtal om ekonomiska eller samhällliga tjänster*,
  - d) licenser för immateriell egendom 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 *leasingbetalningar* 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 en option som tidigare inte ingått i leasetagarens bestämning av leasingperioden).

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

#### IDENTIFIERING AV ETT LEASINGAVTAL (PUNKTERNA B9–B33)

- 9 **När ett avtal ingås ska ett företag bedöma om avtalet är, eller innehåller, ett leasingavtal. Ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal om avtalet överlåter rätten att under en viss period bestämma över användningen av en identifierad tillgång i utbyte mot ersättning. I punkterna B9–B31 ges vägledning om 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 viss 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 lätttnadsregeln 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 på leasingkomponenten och det sammanlagda fristående priset på icke-leasingkomponenterna.
- 14 Förhållandet mellan det fristående priset på leasing- och icke-leasingkomponenter ska fastställas utifrån det pris leasegivaren, eller en liknande leverantör, skulle begära av ett företag för enbart den 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 lätttnadsregel 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 lätttnadsregel på inbäddade derivat som uppfyller kriterierna i punkt 4.3.3 i IFRS 9 *Finansiella instrument*.
- 16 Om inte lätttnadsregeln i punkt 15 tillämpas ska en leasetagare redovisa icke-leasingkomponenterna genom att tillämpa andra tillämpliga 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 option att förlänga leasingavtalet om leasetagaren är rimligt säker på att utnyttja den optionen,
  - b) perioder som omfattas av en uppsägningsoption för leasingavtalet om leasetagaren är rimligt säker på att inte utnyttja den optionen.

- 19 Vid bedömningen av om en leasetagare är rimligt säker på att utnyttja en option att förlänga ett leasingavtal, eller inte utnyttja en option att säga upp ett leasingavtal, ska ett företag beakta alla relevanta fakta och omständigheter som skapar ekonomiska incitament för leasetagaren att utnyttja optionen att förlänga leasingavtalet, eller inte utnyttja optionen att säga upp leasingavtalet, enligt beskrivningen i punkterna B37–B40.
- 20 En leasetagare ska ompröva om en förlängningsoption med rimlig säkerhet kommer att utnyttjas, eller om en uppsägningsoption med rimlig säkerhet inte kommer att utnyttjas, om en betydande händelse skulle inträffa eller omständigheterna på ett betydande sätt skulle förändras på ett sätt som
- är inom leasetagarens kontroll, och
  - påverkar om leasetagaren med rimlig säkerhet kommer att utnyttja en option som inte ingick i bestämmningen av leasingperioden, eller att inte utnyttja en option som ingick i bestämmningen 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
- leasetagaren utnyttjar en option som tidigare inte ingått i företagets bestämning av leasingperioden,
  - leasetagaren inte utnyttjar en option som tidigare ingått i företagets bestämning av leasingperioden,
  - en händelse inträffar som avtalsmässigt tvingar leasetagaren att utnyttja en option som tidigare inte ingått i företagets bestämning av leasingperioden, eller
  - en händelse inträffar som avtalsmässigt förbjuder leasetagaren att utnyttja en option som tidigare ingått i företagets bestämning av leasingperioden.

#### LEASETAGAREN

##### **Redovisning**

- 22 Vid *inledningsdatumet* ska en leasetagare redovisa en nyttjanderättstillgång och en leasingkulld.

##### **Värdering**

*Värdering vid anskaffningstillfället*

##### **Värdering av nyttjanderättstillgången vid anskaffningstillfället**

- 23 Vid *inledningsdatumet* ska en leasetagare värdera nyttjanderättstillgången till anskaffningsvärde.

- 24 Anskaffningsvärdet för nyttjanderättstillgången ska omfatta följande:

- Den summa leasingkulden ursprungligen värderats till, enligt beskrivningen i punkt 26,
- alla leasingbetalningar som betalats vid eller före inledningsdatumet, efter avdrag för eventuella erhållna *förmåner i samband med teckningen av leasingavtalet*,
- leasetagarens eventuella *initiala direkta utgifter*, och
- en uppskattning av leasetagarens utgifter för nedmontering och bortforsling av den underliggande tillgången, återställande av den plats där den finns eller återställande av den underliggande tillgången till det skick som föreskrivs i leasingavtalets villkor, om inte dessa utgifter uppkommer i samband med produktion av varor. Det är leasetagarens skyldighet att stå för dessa utgifter antingen vid inledningsdatumet eller som en följd av att den underliggande tillgången använts under en viss period.



- 25 Leasetagaren ska redovisa de utgifter som beskrivs i punkt 24 d som en del av anskaffningsvärdet för nyttjanderättstillgången när leasetagaren ådrar sig en förpliktelse för dessa utgifter. En leasetagare tillämpar IAS 2 *Varulager* på utgifter som uppkommit under en viss period till följd av att nyttjanderättstillgången utnyttjats för att producera varor under denna period. Förpliktelserna för sådana utgifter 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 leasingbetalningar som inte är betalda vid denna tidpunkt. Leasingbetalningarna 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 upplåningsränta*.
- 27 Vid inledningsdatumet ska de leasingbetalningar som inkluderas i värderingen av leasingkulden omfatta följande betalningar för rätten att använda den underliggande tillgången under leasingperioden, som inte betalats före inledningsdatumet:
- fasta avgifter* (inklusive till sin innebörd fasta avgifter enligt beskrivningen i punkt B42), efter avdrag för eventuella förmåner i samband med tecknandet av leasingavtalet som ska erhållas,
  - variabla leasingbetalningar* som beror på ett index eller ett pris, vid första redovisningstillfället värderade med hjälp av index eller pris vid inledningsdatumet (enligt beskrivningen i punkt 28),
  - belopp som förväntas betalas ut av leasetagaren enligt *restvärdesgarantier*,
  - lösenpriset för en köpoption om leasetagaren är rimligt säker på att utnyttja en sådan option (bedöms med beaktande av de faktorer som beskrivs i punkterna B37–B40), och
  - betalningar av straffavgifter som utgår vid uppsägning av leasingavtalet, om leasingperioden återspeglar att leasetagaren kommer att utnyttja en option att säga upp leasingavtalet.
28. Variabla leasingbetalningar 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 nyttjanderättstillgången***

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

#### Metod som bygger på anskaffningsvärde

- 30 För att tillämpa en anskaffningsvärdemetod ska en leasetagare värdera nyttjanderättstillgången till anskaffningsvärde
- efter avdrag för varje ackumulerad avskrivning och varje ackumulerad nedskrivning, och
  - 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 nyttjanderättstillgången, 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 nyttjanderättstillgången återspeglar att leasetagaren kommer att utnyttja en köpoption, ska leasetagaren skriva av nyttjanderättstillgången från inledningsdatumet till slutet av den underliggande tillgångens *nyttjandeperiod*. I annat fall ska leasetagaren skriva av nyttjanderättstillgången 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 nyttjanderättstillgången har minskat i värde och redovisa varje 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 nyttjanderättstillgångar som uppfyller definitionen av förvaltningsfastigheter i IAS 40.

35 Om nyttjanderättstillgångar avser ett slag av materiella anläggningstillgångar för vilken leasetagaren tillämpar omvärderingsmetoden i IAS 16 kan leasetagaren välja att tillämpa denna omvärderingsmetod på alla nyttjanderättstillgångar 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 gjorda leasingbetalningar, och

c) omvärdera det redovisade värdet för att återspegla en eventuell ny bedömning eller ändring av leasingavtalet i enlighet med punkterna 39–46, eller för att återspegla ändringar av leasingbetalningar som till sin innebörd är fasta leasingbetalningar (se punkt B42).

37 Räntan på leasingskulden för varje redovisningsperiod under leasingperioden ska vara det belopp som ger en fast räntesats för det återstående beloppet för 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 utgifterna inkluderas i det redovisade värdet för en annan tillgång med tillämpning av andra standarder, i resultatet redovisa både

a) räntan på leasingskulden, och

b) de variabla leasingbetalningar som inte inkluderas i värderingen av leasingskulden för den period under vilken den händelse eller det förhållande som ger upphov till dessa betalningar inträffar.

#### Omprovning av leasingskulden

39 Efter inledningsdatumet ska en leasetagare tillämpa punkterna 40–43 för att omvärdera leasingskulden så att den återspeglar förändringar i leasingbetalningarna. En leasetagare ska redovisa omvärderingsbeloppet för leasingskulden som en justering av nyttjanderättstillgången. Om det redovisade värdet för nyttjanderättstillgången skrivs ned till noll och det föreligger en ytterligare minskning i värderingen av leasingskulden ska leasetagaren dock redovisa eventuella kvarstående belopp för omvärderingen i resultatet.

40 En leasetagare ska omvärdera leasingskulden genom att diskontera de ändrade leasingbetalningarna med en ändrad diskonteringsränta om antingen

- a) leasingperioden förändras, enligt beskrivningen i punkterna 20–21; leasetagaren ska fastställa de ändrade leasingbetalningarna 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 köption. En leasetagare ska fastställa de ändrade leasingbetalningarna så att de återspeglar ändringar i belopp som ska betalas enligt köptionen.
- 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 upplåningsränta vid tidpunkten för omprövning, om leasingavtalets implicita ränta inte lätt kan fastställas.
- 42 En leasetagare ska omvärdera leasingkulden genom att diskontera de ändrade leasingbetalningarna om antingen:
- a) De belopp som förväntas betalas ut enligt en restvärdesgaranti förändras. En leasetagare ska fastställa de ändrade leasingbetalningarna så att de återspeglar ändringar i belopp som förväntas betalas enligt restvärdesgarantin.
- b) De framtida leasingbetalningarna 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 leasingkulden för att återspegla de ändrade leasingbetalningarna endast när det föreligger en förändring i kassaflödena (dvs. när justeringen av leasingavgifterna träder i kraft). En leasetagare ska fastställa de ändrade leasingbetalningarna för återstoden av leasingperioden baserat på de ändrade avtalsenliga betalningarna.
- 43 Vid tillämpningen av punkt 42 ska en leasetagare använda en oförändrad diskonteringsränta, såvida inte förändringarna i leasingbetalningarna 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) ändringen ökar leasingavtalets omfattning 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 av 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 leasingbetalningarna 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 upplåningsränta 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
- minska det redovisade värdet av nyttjanderättstillgången 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,
  - göra en motsvarande justering av nyttjanderättstillgången för alla andra ändringar av leasingavtalet.
- 46A Som en lättnadsregel kan en leasetagare välja att inte bedöma om en hyreslättnad som uppfyller villkoren i punkt 46B är en ändring av ett leasingavtal. En leasetagare som gör detta val ska redovisa varje ändring av leasingbetalningarna till följd av hyreslättnaden på samma sätt som den skulle redovisa ändringen med tillämpning av denna standard om ändringen inte utgjorde en ändring av leasingavtalet.
- 46B Lättnadsregeln i punkt 46A gäller endast hyreslättnader som är en direkt följd av covid-19-pandemin och endast om samtliga följande villkor är uppfyllda:
- Ändringen av leasingbetalningarna resulterar i en reviderad ersättning för leasingavtalet som i stort sett är densamma som, eller lägre än, den ersättning för leasingavtalet som omedelbart föregick ändringen,
  - Varje minskning av leasingbetalningarna påverkar endast de avgifter som ursprungligen skulle ha förfallit per eller före den 30 juni 2022 (exempelvis skulle en hyreslättnad uppfylla detta villkor om den leder till minskade leasingavgifter per eller före den 30 juni 2022, och ökade leasingbetalningar som sträcker sig bortom den 30 juni 2022).
  - Det finns ingen betydande ändring av andra villkor i leasingavtalet.

### **Presentation**

- 47 En leasetagare ska antingen i rapporten över finansiell ställning redovisa eller i noterna lämna upplysningar om följande:
- Nyttjanderättstillgångar separat från andra tillgångar. Om en leasetagare inte redovisar nyttjanderättstillgångar separat i rapporten över finansiell ställning ska leasetagaren
    - inkludera nyttjanderättstillgångar i samma post som den post där de motsvarande underliggande tillgångarna skulle ha redovisats om de ägdes, och
    - ange vilka poster i rapporten över finansiell ställning som inkluderar dessa nyttjanderättstillgångar.
  - Leasingskulder separat från övriga skulder. Om leasetagaren inte redovisar leasingskulder separat i rapporten över finansiell ställning ska leasetagaren ange vilka poster i rapporten över finansiell ställning som inkluderar dessa skulder.
- 48 Kravet i punkt 47 a gäller inte nyttjanderättstillgångar 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 nyttjanderättstillgången. 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
- kontantbetalningar hänförliga till amortering av leasingkuldens kapitalbelopp inom finansieringsverksamheten,
  - kontantbetalningar hänförliga till räntedelen av leasingkulden genom att tillämpa bestämmelserna i IAS 7 *Rapport över kassaflöden* för räntebetalningar, och
  - avgifter för korttidsleasingavtal, avgifter för leasing av tillgångar av lågt värde och variabla leasingbetalningar som inte ingår i värderingen av leasingkulden inom den löpande verksamheten.

### 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 förtydligar kraven på 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:
- Avskrivningsbelopp för nyttjanderättstillgångar per underliggande tillgångsslag.
  - Räntekostnad för leasingkulder.
  - 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.
  - 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.
  - Den kostnad som avser variabla leasingbetalningar som inte inkluderas i värderingen av leasingkulder.
  - Intäkter från vidareuthyrning av nyttjanderättstillgångar.
  - Det totala kassautflödet för leasingavtal.
  - Justeringar av tillkommande nyttjanderättstillgångar.
  - Vinster eller förluster från sale and leaseback-transaktioner.
  - Det redovisade värdet för nyttjanderättstillgångar 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 förbundet 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 nyttjanderättstillgångar uppfyller definitionen av förvaltningsfastigheter ska en leasetagare tillämpa upplysningskraven i IAS 40. I så fall är leasetagaren inte skyldig att lämna upplysningarna i punkt 53 a, f, h eller j för dessa nyttjanderättstillgångar.
- 57 Om en leasetagare värderar nyttjanderättstillgångar till omvärderade belopp med tillämpning av IAS 16 ska leasetagaren lämna de upplysningar som krävs i punkt 77 i IAS 16 för dessa nyttjanderättstillgångar.
- 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 Utöver de upplysningar som krävs i punkterna 53–58 ska en leasetagare lämna ytterligare kvalitativa och kvantitativa upplysningar om sin leasingverksamhet 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 följande:
- a) Karaktären på leasetagarens leasingverksamhet.
  - b) Framtida kassaflöden som leasetagaren potentiellt kan exponeras för som inte återspeglas i värderingen av leasingkulden. Dessa inkluderar exponering hänförlig till
    - i) variabla leasingbetalningar (som beskrivs i punkt B49),
    - ii) förlängningsoptioner och uppsägningsoptioner (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.
  - 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.
- 60A Om en leasetagare tillämpar lätttnadsregeln i punkt 46A ska leasetagaren lämna upplysning om
- a) att den har tillämpat lätttnadsregeln på alla hyreslättnader som uppfyller villkoren i punkt 46B eller, om regeln inte tillämpas på alla sådana hyreslättnader, information om karaktären på de avtal som lätttnadsregeln har tillämpats på (se punkt 2), och

- b) det belopp som redovisas i resultatet för rapportperioden för att återspegla ändringar i leasingbetalningarna som uppstår till följd av hyreslättnader på vilka leasetagaren har tillämpat lätttnadsregeln i punkt 46A.

## LEASEGIVAREN

**Presentation av leasingavtal (punkterna B53–B58)**

- 61 En leasegivare ska klassificera varje leasingavtal som antingen ett *operationellt leasingavtal* eller 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 ett operationellt leasingavtal om avtalet innebär att de ekonomiska fördelar och ekonomiska risker som förknippas med ägandet av en underliggande tillgång i allt väsentligt inte överförs.**
- 63 Om ett leasingavtal ska betraktas som ett finansiellt eller operationellt leasingavtal 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 ett finansiellt leasingavtal:
- a) Äganderätten till den underliggande tillgången överförs till leasetagaren när leasingavtalet löper ut.
  - b) Leasetagaren har en option att köpa den underliggande tillgången till ett pris som förväntas understiga det *verkliga värdet* med ett så stort belopp att det vid avtalets *startdatum* framstår som rimligt säkert att optionen kommer att utnyttjas.
  - c) Leasingperioden omfattar större delen av den underliggande tillgångens *ekonomiska livslängd* även om äganderätten inte överförs.
  - d) Per startdatumet uppgår nuvärdet av leasingbetalningarna till minst en betydande del av den underliggande tillgångens verkliga värde.
  - e) Den underliggande tillgången är av så speciell karaktär att endast leasetagaren kan använda den utan att större ändringar görs.
- 64 Exempel på andra situationer som enskilt eller tillsammans indikerar att ett finansiellt leasingavtal föreligger:
- a) Om leasetagaren kan säga upp avtalet i förtid bärs leasetagaren de förluster som leasegivaren åsamkas på grund av uppsägningen.
  - 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).
  - c) Leasetagaren har möjlighet att förlänga avtalet mot en avgift som är väsentligt lägre än en marknadsmässig avgift.
- 65 Exempelen i punkterna 63–64 är inte alltid entydiga. Om det tydligt framgår av andra egenskaper att leasingavtalet inte i allt väsentligt överför samtliga de risker och fördelar som är förknippade med ägandet av en underliggande tillgång till leasetagaren, klassificeras leasingavtalet som ett operationellt leasingavtal. 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 leasingbetalningar, som leder till att samtliga de risker och fördelar som är förknippade 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 leasetagarens fallissemang) resulterar emellertid inte i en ny klassificering av ett leasingavtal i redovisningssyfte.

### **Finansiella leasingavtal**

#### *Redovisning och värdering*

- 67 Per inledningsdatumet ska en leasegivare redovisa tillgångar som innehåses 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 ett avtal om vidareuthyrning, om vidareuthyrningsavtalets implicita ränta inte lätt kan fastställas, får en mellanliggande leasegivare använda den diskonteringsränta som används för huvudleasingavtalet (justerad för eventuella initiala direkta utgifter förknippade med vidareuthyrningen) för att värdera nettoinvesteringen i avtalet om vidareuthyrning.
- 69 Initiala direkta utgifter, förutom de som uppkommer till följd av tillverkare eller återförsäljare, inkluderas i värderingen vid anskaffningstillfället av nettoinvesteringen i leasingavtalet och minskar det belopp som intäktsförs under leasingperioden. Leasingavtalets implicita ränta definieras på ett sådant sätt att de initiala direkta utgifterna automatiskt inkluderas i nettoinvesteringen i leasingavtalet; det finns ingen anledning att lägga till dem separat.

#### **Värdering vid anskaffningstillfället av leasingavgifter inkluderade i nettoinvesteringen i leasingavtalet**

- 70 Vid inledningsdatumet ska de leasingbetalningar som inkluderas i värderingen av nettoinvesteringen i leasingavtalet omfatta följande betalningar för rätten att använda den underliggande tillgången under leasingperioden, som inte erhållits per inledningsdatumet:
- Fasta avgifter (inklusive avgifter som till sin innebörd är fasta avgifter som beskrivs i punkt B42), med avdrag för eventuella förmåner i samband med teckning av leasingavtal.
  - Variabla leasingbetalningar som beror på ett index eller ett pris, vid första redovisningstillfället värderade med hjälp av det index eller det pris som gällde per inledningsdatumet.
  - Eventuella restvärdesgarantier 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 fullgöra de avtalade förpliktelseerna enligt garantin.
  - Lösenpriset för en köpoption om leasetagaren är rimligt säker på att utnyttja den optionen (bedöms med beaktande av de faktorer som beskrivs i punkterna B37).
  - Betalningar av straffavgifter som utgår vid uppsägning av leasingavtalet, om leasingperioden återspeglar att leasetagaren kommer att utnyttja en option att säga upp leasingavtalet.

#### **Tillverkare eller återförsäljare som är leasegivare**

- 71 Per inledningsdatumet ska en leasegivare som är tillverkare eller återförsäljare för varje finansiellt leasingavtal redovisa följande:
- Intäkter som uppgår till det verkliga värdet på den underliggande tillgången eller, om det är lägre, nuvärdet av de leasingbetalningar som tillfaller leasegivaren, diskonterade med en marknadsränta.



- b) Kostnad för det sålda, som uppgår till anskaffningsvärdet, eller det redovisade värdet om de är olika, för den underliggande tillgången efter avdrag för nuvärdet av det *ej garanterade restvärdet*.
- c) Vinst eller förlust vid försäljning (som uppgår till skillnaden mellan intäkter och kostnad för det sålda) 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 per inledningsdatumet, oavsett om leasegivaren överför den underliggande tillgången enligt IFRS 15 eller ej.
- 72 Tillverkare eller återförsäljare ger ofta kunderna möjlighet att välja mellan att köpa eller leasa tillgången i fråga. Ett finansiellt leasingavtal avseende en tillgång där en tillverkare eller återförsäljare är leasegivare ger upphov till ett resultat motsvarande det vid en direkt försäljning av den underliggande tillgången till normala försäljningspriser, och med beaktande av tillämpliga mängd- och handelsrabatter.
- 73 Tillverkare och återförsäljare som är leasegivare erbjuder ibland artificiellt låga räntor för att attrahera kunder. Användningen av en sådan ränta skulle resultera i att leasegivaren redovisar en för stor del av de totala intäkterna från transaktionen per inledningsdatumet. Om leasingavtalet stipulerar en artificiellt låg ränta ska tillverkaren eller återförsäljaren begränsa vinsten från försäljningen till det belopp som skulle ha blivit följd om en marknadsränta hade tagits ut.
- 74 En tillverkare eller återförsäljare som är leasegivare ska redovisa de utgifter som uppkommer när ett finansiellt leasingavtal ingås som kostnader vid inledningsdatumet, eftersom de i huvudsak hänger samman med tillverkarens eller säljarens vinst vid försäljningen. Tillverkarens och återförsäljarens 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 ska ha som mål att fördela finansiella intäkter över leasingperioden på ett systematiskt och rationellt sätt. En leasegivare ska räkna av leasingbetalningarna för perioden mot *bruttoinvesteringen i leasingavtalet* för att minska både kapitalbelopp och *ej intjänade finansiella intäkter*.
- 77 En leasegivare ska tillämpa kraven i IFRS 9 rörande borttagande från rapporten över finansiell ställning och värdenedgångar på nettoinvesteringen i leasingavtalet. En leasegivare ska regelbundet ompröva beräknade, *ej garanterade restvärden* som använts vid beräkningen av bruttoinvesteringen i leasingavtalet. Om det beräknade, *ej garanterade restvärdet* har minskat ska leasegivaren omedelbart ändra fördelningen av intäkterna 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 *Anläggnings-tillgångar 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) ändringen ökar leasingavtalets omfattning 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 av 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 ett operationellt leasingavtal om ändringen hade trätt i kraft vid startdatumet ska leasegivaren
    - i) redovisa ändringen av leasingavtalet som ett nytt leasingavtal från ändringens ikraftträdande, och
    - ii) beräkna det redovisade värdet för den underliggande tillgången som nettoinvesteringen i leasingavtalet omedelbart före ikraftträdandet av ändringen.
  - b) I övriga fall ska leasegivaren tillämpa bestämmelserna i IFRS 9.

### **Operationella leasingavtal**

#### *Redovisning och värdering*

- 81 **En leasegivare ska redovisa leasingbetalningar från operationella leasingavtal som intäkter 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 utgifter, inklusive avskrivningar, som uppkommer när leasingintäkterna intjänas som en kostnad.
- 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 som omfattas av 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 varje nedgång som identifierats.
- 86 En leasegivare som är tillverkare eller återförsäljare redovisar inte någon försäljningsvinst då ett operationellt leasingavtal ingås, eftersom detta inte är att jämföra 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 leasingbetalningar kopplade till det ursprungliga leasingavtalet som en del av leasingbetalningarna för det nya leasingavtalet.

#### *Presentation*

- 88 En leasegivare ska redovisa underliggande tillgångar som omfattas av 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 leasingbetalningar som inte omfattas av värderingen av nettoinvesteringen i leasingavtalet.
  - b) För operationella leasingavtal, leasingintäkter, med separata upplysningar om intäkter kopplade till variabla leasingbetalningar 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 uppfylla 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 leasingverksamhet, och
  - b) hur leasegivaren hanterar den risk som är förknippad med alla rättigheter som bevaras i underliggande tillgångar. En leasegivare ska särskilt ange sin riskhanteringsstrategi för de rättigheter som behålls i underliggande tillgångar, inklusive alla åtgärder för att minska dessa risker. Sådana åtgärder kan till exempel omfatta återköpsavtal, restvärdesgarantier eller variabla leasingbetalningar 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 leasingbetalningar, som visar odiskonterade leasingbetalningar som ska erhållas på årsbasis för åtminstone vart och ett av de första fem åren och som ett totalbelopp för de återstående åren. En leasegivare ska stämma av de odiskonterade leasingbetalningarna mot nettoinvesteringen i leasingavtalet. Avstämningen ska identifiera ej intjänade finansiella intäkter kopplade till leasingfordringar och eventuella diskonterade ej garanterade restvärden.

#### *Operationella leasingavtal*

- 95 För materiella anläggningstillgångar som omfattas av ett operationellt leasingavtal ska en leasegivare tillämpa upplysningskraven i IAS 16. Vid tillämpningen av upplysningskraven i IAS 16 ska en leasegivare dela upp varje tillgångsslag av materiella anläggningstillgångar i tillgångar som omfattas av operationella leasingavtal och tillgångar som inte omfattas av operationella leasingavtal. En leasegivare ska därför även lämna de uppgifter som krävs enligt IAS 16 för tillgångar som omfattas av 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 leasingbetalningarna, med odiskonterade leasingbetalningar som ska erhållas på årsbasis för åtminstone vart och ett av de första fem åren och som ett totalbelopp 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 nyttjanderättstillgång som härrör från leaseback-transaktionen till andelen av det tidigare redovisade värdet av tillgången som hänför sig till den nyttjanderätt som behålls 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 redovisa köpet av tillgången med tillämpning av gällande standarder och leasingavtalet med tillämpning av bestämmelserna om redovisning av 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 försäljningsinkomsternas verkliga värde:

- a) Alla villkor som understiger vad som är marknadsmässigt ska redovisas som förskottsbetalningar på leasingbetalningar.
- b) Alla villkor som överstiger vad som är marknadsmässigt ska redovisas som ytterligare finansiering från köparen/leasegivaren till säljaren/leasetagaren.

- 102 Företaget ska beräkna varje möjlig justering 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 men redovisa en finansiell tillgång motsvarande överföringsintäkterna; IFRS 9 ska tillämpas vid redovisningen av den finansiella tillgången.

TILLFÄLLIGT UNDANTAG TILL FÖLJD AV EN REFERENSRÄNTEREFORM

- 104 En leasetagare ska tillämpa punkterna 105–106 på alla ändringar av leasingavtal som ändrar grunden för fastställande av framtida leasingbetalningar till följd av en referensräntereform (se punkterna 5.4.6 och 5.4.8 i IFRS 9). Dessa punkter gäller endast sådana ändringar av leasingavtal. I detta syfte avser termen referensräntereform den marknadsomfattande reform av en referensränta som beskrivs i punkt 6.8.2 i IFRS 9.
- 105 Som en lättnadsregel ska en leasetagare tillämpa punkt 42 för att redovisa en ändring av ett leasingavtal till följd av en referensräntereform. Denna lättnadsregel gäller endast sådana ändringar. I detta syfte krävs en ändring av ett leasingavtal till följd av en referensräntereform om, och endast om, båda följande villkor är uppfyllda:
- a) Ändringen är nödvändig som en direkt konsekvens av en referensräntereform.
- b) Den nya grunden för fastställande av leasingbetalningar är ekonomiskt likvärdig med den föregående grunden (dvs. den grund som användes omedelbart före ändringen).
- 106 Men om det görs ändringar av leasingavtalet utöver de ändringar som krävs till följd av en referensräntereform ska leasetagaren tillämpa de tillämpliga kraven i denna standard för att redovisa de ändringar av leasingavtalet som gjordes vid samma tidpunkt, inbegripet dem som krävdes till följd av referensräntereformen.

*Bilaga A***Definitioner**

Denna bilaga är en del av standarden.

**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 av **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.

**finansiellt 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 till en **underliggande tillgång** under **leasingperioden**, exklusive **variabla leasingbetalningar**.

**bruttoinvestering i leasingavtalet**

Summan av

- a) de **leasingbetalningar** 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 huvudsakliga villkor.

**initiala direkta utgifter**

Tillkommande utgifter för ett **leasingavtal** som inte skulle ha uppkommit om leasingavtalet inte hade ingåtts, med undantag för sådana utgifter som tillverkare eller återförsäljare har ådragit sig samband med ett **finansiellt leasingavtal**.

**leasingavtalets implicita ränta**

Den ränta som resulterar i att nuvärdet av a) **leasingbetalningarna** 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 nyttjanderätten till 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 utgifter.

**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 till en eller flera **underliggande tillgångar**, eller en förlängning eller förkortning av den avtalsenliga **leasingperioden**).

**leasingbetalningar**

Betalningar som görs av en **leasetagare** till en **leasegivare** avseende nyttjanderätten till en **underliggande tillgång** under **leasingperioden**, vilka omfattar

- a) **fasta betalningar** (inklusive avgifter som till sin innebörd är fasta avgifter), med avdrag för eventuella **förmåner i samband med teckning av leasingavtal**,
- b) **variabla leasingbetalningar** som beror på ett index eller en räntesats,
- c) lösenpriset för en köpoption om leasetagaren är rimligt säker på att utnyttja den möjligheten, och
- d) betalningar av straffavgifter som utgår vid uppsägning av **leasingavtalet**, om leasingperioden återspeglar att leasetagaren kommer att utnyttja en option att säga upp leasingavtalet.

För leasetagaren inkluderar leasingbetalningarna även belopp som förväntas betalas ut av leasetagaren enligt **restvärdesgarantier**. Leasingbetalningar 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 leasingbetalningarna 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. Leasingbetalningar inkluderar inte betalningar för icke-leasingkomponenter.

**leasingperiod**

Den icke uppsägningsbara period under vilken en **leasetagare** har nyttjanderätt till en **underliggande tillgång**, tillsammans med både

- a) perioder som omfattas av en förlängningsoption för **leasingavtalet** om leasetagaren är rimligt säker på att utnyttja den optionen, och
- b) perioder som omfattas av en uppsägningsoption för leasingavtalet om leasetagaren är rimligt säker på att inte utnyttja den optionen.

**leasetagare**

Ett företag som erhåller nyttjanderätten till en **underliggande tillgång** under en viss tid i utbyte mot ersättning.

<b>leasetagarens marginella upplåningsränta</b>	Den räntesats som en <b>leasetagare</b> skulle behöva betala för en finansiering genom lån under en likartad period, och med likartad säkerhet, för att anskaffa en tillgång med likartat värde som <b>nyttjanderättstillgången</b> i en likartad ekonomisk miljö.
<b>leasegivare</b>	Ett företag som erbjuder rätten att använda en <b>underliggande tillgång</b> under en viss tid i utbyte mot ersättning.
<b>nettoinvestering i ett leasingavtal</b>	<b>Bruttoinvesteringen i ett leasingavtal</b> diskonterad till <b>leasingavtalets implicita ränta</b> .
<b>operationellt leasingavtal</b>	Ett <b>leasingavtal</b> vari de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av en <b>underliggande tillgång</b> i allt väsentligt inte överförs från leasegivaren till leasetagaren.
<b>leasingbetalningar under tillkommande leasingperioder</b>	Betalningar som ska göras av en <b>leasetagare</b> till en <b>leasegivare</b> för nyttjanderätten till en <b>underliggande tillgång</b> under perioder som omfattas av en option att förlänga eller säga upp ett <b>leasingavtal</b> som inte ingår i <b>leasingperioden</b> .
<b>upplåtelseperiod</b>	Den sammanlagda tidsperiod under vilken en tillgång används för att fullgöra ett avtal med en kund (inklusive perioder som inte hänger samman).
<b>restvärdesgaranti</b>	En garanti gentemot en <b>leasegivare</b> från en part som inte är närstående leasegivaren för att värdet (eller del av värdet) av en <b>underliggande tillgång</b> i slutet av <b>leasingavtalet</b> kommer att uppgå till åtminstone ett visst belopp.
<b>nyttjanderättstillgång</b>	En tillgång som representerar en <b>leasetagares</b> nyttjanderätt till en <b>underliggande tillgång</b> under <b>leasingperioden</b> .
<b>korttidsleasingavtal</b>	Ett <b>leasingavtal</b> som, per <b>inledningsdatumet</b> , har en <b>leasingperiod</b> på 12 månader eller mindre. Ett leasingavtal som innehåller en köpoption är inte ett korttidsleasingavtal.
<b>avtal om vidareuthyrning</b>	En transaktion genom vilken en <b>underliggande tillgång</b> vidareuthyrs av en <b>leasetagare</b> ("mellanliggande leasegivare") till en tredje part, och <b>leasingavtalet</b> ("huvudleasingavtalet") mellan huvudleasegivaren och leasetagaren fortsätter att gälla.
<b>underliggande tillgång</b>	En tillgång som är föremål för ett <b>leasingavtal</b> , för vilken nyttjanderätten tillhandahållits av en <b>leasegivare</b> till en <b>leasetagare</b> .
<b>ej intjänade finansiella intäkter</b>	Skillnaden mellan  a) <b>bruttoinvesteringen i ett leasingavtal</b> , 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 leasingbetalningar**

Den del av betalningarna från en **leasetagare** till en **leasegivare** för nyttjanderätten till 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**

En överenskommelse mellan två eller flera parter som skapar verkställbara rättigheter och skyldigheter.

**nyttjandeperiod**

Den period under vilken en tillgång förväntas vara tillgänglig att använda av ett företag, eller det antal tillverkade enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med tillgången av ett företag.

*Bilaga B***Vägledning vid tillämpning**

*Denna bilaga är en del av standarden. I bilagan beskrivs tillämpningen av punkterna 1-103 och den har samma ställning som övriga delar av standarden.*

**Portföljansats**

B1 Denna standard specificerar redovisningen av enskilda leasingavtal. Som en lättnadsregel 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 enskilda leasingavtalen inom portföljen. Vid redovisning av en portfölj ska företaget använda uppskattningar och bedömningar som återspeglar portföljens storlek och sammansättning.

**Kombination av 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,
- c) Nyttjanderätten till underliggande tillgångar som överläts i avtalen (eller en viss nyttjanderätt till 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 ålder.

B4 Bedömningen av om en underliggande tillgång är av lågt värde utförs på en absolut grund. Leasing av tillgångar av lågt värde uppfyller villkoren 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 leasetagaren, 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 bil normalt inte skulle vara av lågt värde.

- B7 Om en leasetagare vidareuthyr en tillgång, eller förväntas vidareuthyra en tillgång, betraktas huvudleasingavtalet inte som 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 både
- rett till i allt väsentligt alla de ekonomiska fördelar som uppkommer genom användning av den identifierade tillgången (som beskrivs i punkterna B21–B23) och
  - rett 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 genom 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 den 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 båda följande förutsättningar existerar:
- 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).
  - 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 utgifterna 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 per 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 som sannolikt per startdatumet.
- B17 Om tillgången finns i kundens lokaler eller någon annanstans är utgifterna för utbyte i allmänhet högre än när tillgången finns i leverantörens lokaler och det är därför mer sannolikt att utgifterna överstiger fördelarna med att byta ut tillgången.
- B18 Leverantörens rättighet eller skyldighet att byta ut 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 i allt väsentligt motsvarar hela tillgångens kapacitet och därmed ger kunden rätt att i allt väsentligt 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 i allt väsentligt erhålla alla ekonomiska fördelar från användningen av tillgången under hela upplåtelseperioden (till exempel genom att använda tillgången med ensamrätt 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 affärstransaktion med en tredje part.
- B22 Vid bedömning av rätten att i allt väsentligt 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). Exempelvis

- 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 utöver den.
- 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 att i allt väsentligt 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
- a) kunden antingen har rätt att bestämma hur och för vilket ändamål tillgången ska användas under hela upplåtelseperioden (vilket beskrivs i punkterna B25–B30), eller
- b) om de 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 i 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

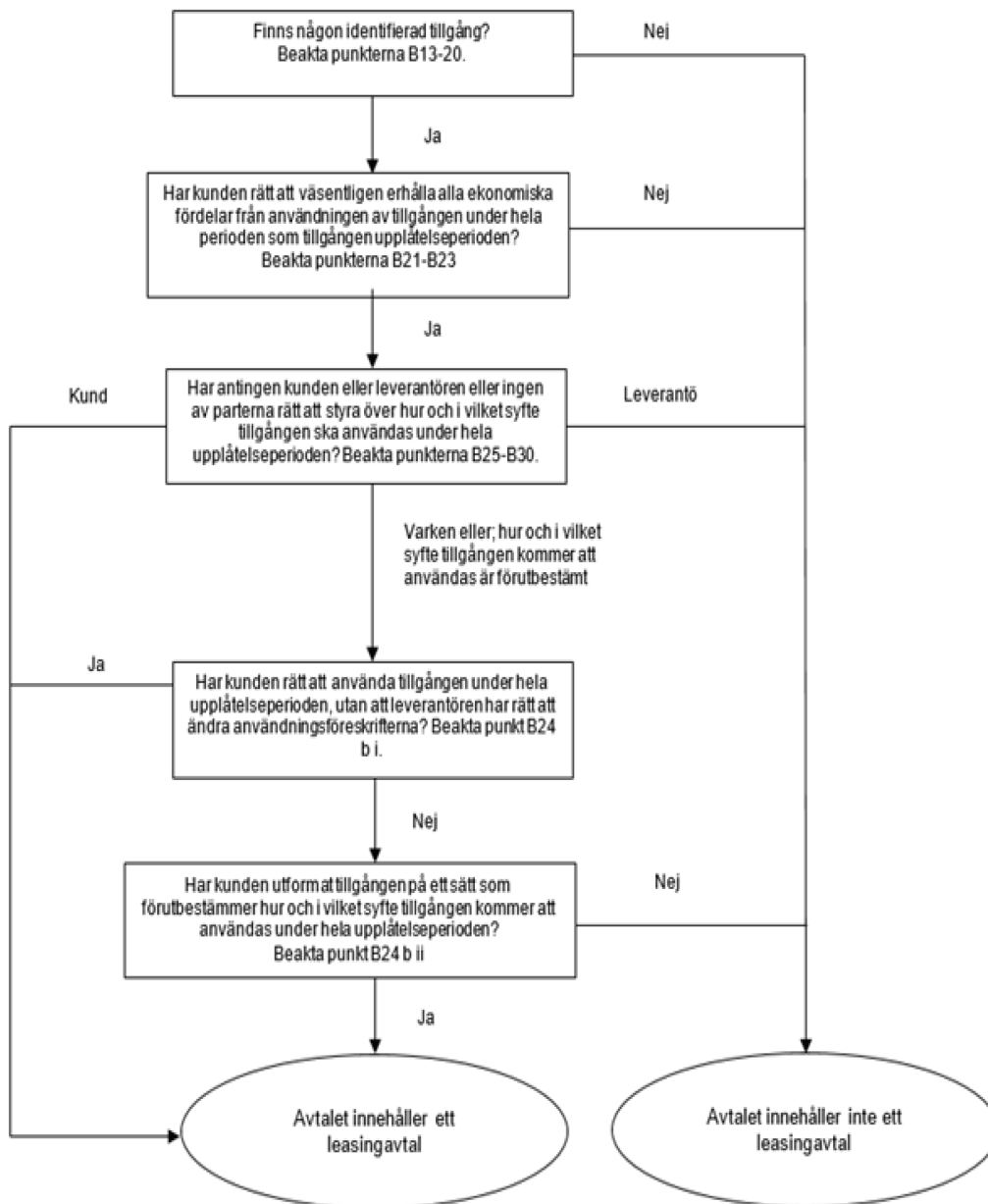
B28 De beslut som är relevanta för hur och i vilket syfte tillgången används kan vara förutbestämda på ett antal sätt. De relevanta besluten kan till exempel vara förutbestämda genom tillgångens utformning eller genom avtalsmässiga begränsningar för tillgångens användning.

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 avseende 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 använda den underliggande tillgången antingen på egen hand eller tillsammans med andra resurser som finns lätt tillgängliga för leasetagaren; 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 i betydande utsträckning 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 utgifter 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 utgifter 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 vite som enda påföljd.

B35 Om bara leasetagaren har rätt att säga upp ett leasingavtal anses den rätten vara en option 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 optionen att säga upp leasingavtalet finns.

B36 Leasingperioden börjar vid inledningsdatumet och inkluderar alla hyresfria perioder som tillhandahålls leasetagaren av leasegivaren.

B37 Vid inledningsdatumet ska ett företag bedöma om leasetagaren med rimlig säkerhet kommer att utnyttja en option att förlänga leasingavtalet eller köpa den underliggande tillgången, eller inte utnyttja en option att säga upp leasingavtalet. Företaget ska beakta alla relevanta fakta och omständigheter som skapar ett ekonomiskt incitament för leasetagaren att utnyttja, eller inte utnyttja, optionen, inklusive eventuella förväntade förändringar gällande fakta och omständigheter från inledningsdatumet till det datum då optionen 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 frivillig period,

ii) beloppet för alla betalda variabla leasingavgifter eller andra villkorade betalningar, till exempel betalningar som härrör från uppsägningspåföljder och restvärdesgarantier, och

iii) villkor och omständigheter för de optioner som är möjliga att utnyttja efter de inledande frivilliga perioderna (till exempel en köpoption 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 optionen 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 option (dvs. när optionen kan utnyttjas endast om ett eller flera villkor är uppfyllda) och sannolikheten för att dessa villkor kommer att existera.
- B38 En option 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 minimiavkastning eller fast avkastning som i allt väsentligt är densamma oavsett om optionen utnyttjas. I sådana fall, och utan hinder av vägledningen om avgifter som till sin innebörd är fasta avgifter i punkt B42, ska ett företag anta att leasetagaren med rimlig säkerhet kommer att utnyttja optionen att förlänga leasingavtalet, eller inte utnyttja optionen att säga upp leasingavtalet.
- B39 Ju kortare den icke uppsägningsbara leasingperioden är, desto mer sannolikt är det att en leasetagare utnyttjar en option att förlänga leasingavtalet eller inte utnyttjar en option att säga upp leasingavtalet. Detta beror på att kostnaderna för en ersättningstillgång sannolikt kommer att vara proportionellt högre ju kortare den icke uppsägningsbara perioden är.
- 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 option. 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 optioner 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 option i leasingavtal för dessa tillgångar.
- B41 I punkt 20 anges att en leasetagare, efter inledningsdatumet, ska ompröva leasingperioden vid förekomsten av en betydande händelse eller en betydande förändring i omständigheter som ligger inom leasetagarens kontroll och som påverkar om leasetagaren med rimlig säkerhet kommer att utnyttja en option som tidigare inte ingått i bestämningen av leasingperioden, eller inte utnyttja en option som tidigare inkluderats i bestämningen av leasingperioden. Exempel på betydande 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 optionen 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.
- d) Ett affärsmässigt beslut av leasetagaren som är direkt relevant för utnyttjandet, eller icke-utnyttjandet, av en option (till exempel ett beslut att förlänga leasingavtalet för en kompletterande tillgång, att avyttra en alternativ tillgång eller avyttra en affärsenhet inom vilken nyttjanderättstillgången utnyttjas).

**Leasingbetalningar som till sin innebörd är fasta leasingavgifter (punkterna 27 a, 36 c och 70 a)**

B42 Leasingbetalningar inkluderar alla leasingbetalningar som till sin innebörd är fasta leasingbetalningar. Leasingbetalningar som till sin innebörd är fasta leasingbetalningar är avgifter som formellt kan innehålla rörliga delar men som i allt väsentligt är oundvikliga. Leasingbetalningar som till sin innebörd är fasta betalningar föreligger till exempel om:

- a) Betalningarna är strukturerade som variabla leasingbetalningar, men det inte finns någon verklig variabilitet i dessa betalningar. Sådana betalningar innehåller rörliga klausuler som inte har någon faktisk ekonomisk innebörd. 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 leasingbetalningar 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 innebörd fasta avgifter när den rörliga delen 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 leasingbetalningar.
- 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 sammantaget uppgår till den lägsta summan (till diskonterat värde) som leasingbetalningar.

**Leasetagarens förhållande till den underliggande tillgången före inledningsdatumet**

*Leasetagarens utgifter 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 utgifter kopplade till konstruktion eller utformning av en underliggande tillgång ska leasetagaren redovisa dessa utgifter 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 till den underliggande tillgången utgör betalningar för ett leasingavtal, oberoende av tidpunkten för dessa betalningar.

*Legal äganderätt till den underliggande tillgången*

B45 En leasetagare kan få legal äganderätt till en underliggande tillgång innan denna legala äganderätt överförs till leasegivaren och tillgången hyrs ut till leasetagaren. Att få legal 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 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 legal äganderätt till den underliggande tillgången innan legal äganderätt överförs till leasegivaren. I detta fall, om leasetagaren får legal 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 leasingverksamheter är nödvändiga för att uppfylla syftet med upplysningarna i punkt 51 ska en leasetagare beakta följande:

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 följande:

i) Vilken flexibilitet leasingavtalen erbjuder. Leasingavtal kan ge flexibilitet om till exempel en leasetagare kan minska sin exponering genom att utnyttja uppsägningsoptioner 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 leasingbetalningar.

iv) Exponering för 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 leasingbetalningar 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 leasingbetalningar och förekomsten av dessa betalningar,

b) den relativa omfattningen av variabla leasingbetalningar jämfört med fasta betalningar,

c) viktiga variabler som de variabla leasingbetalningarna 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 leasingbetalningar.

B50 Ytterligaste upplysningar om förlängningsoptioner eller uppsägningsoptioner 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 förlängningsoptioner eller uppsägningsoptioner och förekomsten av dessa optioner,
- b) den relativa omfattningen av *leasingbetalningar under tillkommande leasingperioder* jämfört med leasingbetalningar,
- c) hur vanligt det är att utnyttja sådana optioner som inte inkluderats i värderingen av leasingskuldena, och
- d) andra operativa och finansiella effekter av dessa optioner.

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 för 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 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) viktiga villkor i enskilda sale and leaseback-transaktioner,
- c) betalningar som inte ingår i värderingen av leasingskuldena, och
- d) kassaflödeseffekter av sale and leaseback-transaktioner under rapportperioden.

#### **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 utnyttjad kapacitet, teknisk inkurans eller 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 realiserar.

B54 Ett leasingavtal kan innehålla villkor för att justera leasingbetalningarna 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 obegränsad ekonomisk livslängd.
- B56 När så erfordras, i syfte att klassificera och redovisa ett leasingavtal avseende mark och byggnader, ska en leasegivare fördela leasingbetalningar (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 leasingbetalningarna 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 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 nyttjanderättstillgången 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 del av standarden och har samma ställning som andra delar av standarden.

## IKRAFTTRÄDANDE

- 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* per eller före den första tillämpningsdagen för denna standard. Om ett företag tillämpar denna standard tidigare, ska företaget upplysa om detta.
- C1A *Covid-19-relaterade hyreslättnader* som utfärdades i maj 2020, innebar att punkterna 46A, 46B, 60A, C20A och C20B lades till. En leasetagare ska tillämpa den ändringen för räkenskapsår som börjar den 1 juni 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten, även i finansiella rapporter som inte godkänts för utfärdande per den 28 maj 2020.
- C1B *Referensräntereform – fas 2*, som ändrade IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 och IFRS 16, utfärdad i augusti 2020, lade till punkterna 104–106 och C20C–C20D. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2021 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- C1C *Covid-19-relaterade hyreslättnader efter den 30 juni 2021* som utfärdades i mars 2021 innebar att punkt 46B ändrades och punkterna C20BA–C20BC lades till. En leasetagare ska tillämpa den ändringen för räkenskapsår som börjar den 1 april 2021 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten, även i finansiella rapporter som inte godkänts för utfärdande per den 31 mars 2021.

## ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- 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 lätttnadsregel lösning måste inte företag ompröva om ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal per den första tillämpningsdagen. Företaget har i stället möjlighet att:
- 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.
  - Inte tillämpa denna standard på avtal som tidigare bedömts inte innehålla ett leasingavtal enligt IAS 17 och IFRIC 4.
- C4 Om ett företag väljer lätttnadsregeln i punkt C3 ska det upplysa om detta och tillämpa lätttnadsregeln på alla företagets avtal. Som en följd av detta ska företaget tillämpa bestämmelserna i punkterna 9–11 endast på avtal som ingåtts (eller ändrats) per eller efter den första tillämpningsdagen.

**Leasetagare**

- C5 En leasetagare ska tillämpa denna standard på sina leasingavtal antingen
- retroaktivt före varje redovisad rapportperiod genom tillämpning av IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, eller
  - retroaktivt med den ackumulerade effekten av den första tillämpningen av standarden per 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 den första tillämpningen av denna standard som en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel (eller, om tillämpligt, andra komponenter inom eget kapital, i förekommande fall) per 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 leasingsskuld per den första tillämpningsdagen för leasingavtal som tidigare klassificerats som operationella leasingavtal med tillämpning av IAS 17. Leasetagaren ska värdera leasingsskulden till nuvärdet av de återstående leasingbetalningarna, diskonterade med leasetagarens marginella upplåningsränta per den första tillämpningsdagen.
  - b) Redovisa en nyttjanderättstillgång per den första tillämpningsdagen för leasingavtal som tidigare klassificerats som operationella leasingavtal med tillämpning av IAS 17. Leasetagaren ska välja, för varje enskilt avtal, att värdera nyttjanderättstillgången till antingen
    - i) dess redovisade värde som om standarden hade tillämpats sedan inledningsdatumet, men diskonterat med leasetagarens marginella upplåningsränta per den första tillämpningsdagen, eller
    - ii) till ett belopp som motsvarar leasingsskulden, justerat för eventuella förutbetalda eller upplupna leasingbetalningar hänförliga till leasingavtalet i fråga, redovisade i rapporten över finansiell ställning omedelbart före den första tillämpningsdagen.
  - c) Tillämpa IAS 36 *Nedskrivningar* för nyttjanderättstillgångar per den första tillämpningsdagen, om inte leasetagaren tillämpar lätttnadsregeln i punkt C10 b.
- C9 Oaktat kraven 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 nyttjanderättstillgången och leasingsskulden som följer av dessa leasingavtal genom att tillämpa IAS 40 och denna standard från och med den första tillämpningsdagen,
  - c) värdera nyttjanderättstillgången till verkligt värde per 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 nyttjanderättstillgången och leasingsskulden 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 lätttnadsregler 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 lätttnadsregler för varje enskilt avtal:
- a) En leasetagare får tillämpa en enda diskonteringsränta på en portfölj av leasingavtal med någorlunda liknande egenskaper (såsom leasingavtal vars återstående leasingperiod är liknande för ett liknande slag av underliggande tillgångar i en liknande ekonomisk miljö).

- b) En leasetagare får förlita sig på sin bedömning av om leasingavtal är förlustbringande genom att tillämpa IAS 37 *Avsättningar, eventualityförpliktelser och eventualitytillgångar* omedelbart före den första tillämpningsdagen som ett alternativ till att pröva nedskrivningsbehovet. Om en leasetagare väljer denna lätttnadsregel ska leasetagaren justera nyttjanderättstillgången per 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 får 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 leasetagaren
- i) redovisa dessa leasingavtal på samma sätt som korttidsleasingavtal i enlighet med punkt 6, och
  - ii) inkludera den utgift 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 nyttjanderättstillgången per den första tillämpningsdagen.
- e) En leasetagare får göra bedömningar i efterhand vid exempelvis fastställandet av leasingperioden om avtalet innehåller optioner att förlänga 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 nyttjanderättstillgången och leasingkulden per den första tillämpningsdagen vara det redovisade värdet för tillgången och leasingkulden omedelbart före detta datum värderat i enlighet med IAS 17. För dessa leasingavtal ska leasetagare redovisa nyttjanderättstillgången och leasingkulden 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 första 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) leasetagarens vägda genomsnittliga marginella upplåningsränta tillämpad på leasingkulder redovisade i rapporten över finansiell ställning per den första tillämpningsdagen, och
  - b) en förklaring av eventuella skillnader mellan
    - i) operationella leasingåtagande om vilka upplysningar lämnats med tillämpning av IAS 17 per slutet av räkenskapsåret omedelbart före den första tillämpningsdagen, diskonterade med den marginella upplåningsräntan per den första tillämpningsdagen enligt beskrivningen i punkt C8 a, och
    - ii) leasingkulder redovisade i rapporten över finansiell ställning per den första tillämpningsdagen.

- C13 Om en leasetagare använder en eller flera av de lätttnadsregler 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
- 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 göra denna omprövning per den första tillämpningsdagen på grundval av de avtalsvillkor som återstår för huvudleasingavtalet och vidareuthyrningsavtalet per detta datum,
  - 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
- redovisa leaseback-transaktionen på samma sätt som denne redovisar alla andra finansiella leasingavtal som existerar per den första tillämpningsdagen, och
  - fortsätta att skriva av 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
- redovisa leaseback-transaktionen på samma sätt som denne redovisar alla andra finansiella leasingavtal som existerar per den första tillämpningsdagen, och
  - justera den nyttjanderättstillgång som härrör från sale and leaseback-transaktionen för uppskjutna vinster eller förluster som avser 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 från rapporten över finansiell ställning och justera det redovisade värdet av nyttjanderättstillgången med ett motsvarande belopp per den första tillämpningsdagen.

#### **Hänvisningar till IFRS 9**

- C20 Om ett företag tillämpar denna standard men ännu inte tillämpar IFRS 9 *Finansiella instrument* ska varje hänvisning till IFRS 9 i denna standard tolkas som en hänvisning till IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*.

#### **Covid-19-relaterade hyreslättnader för leasetagare**

- C20A En leasetagare ska tillämpa *Covid-19-relaterade hyreslättnader* (se punkt C1A) retroaktivt, och redovisa den ackumulerade effekten av att för första gången tillämpa den ändringen som en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel (eller annan komponent i eget kapital, beroende på vad som är tillämpligt) per början av det räkenskapsår då leasetagaren tillämpar ändringen för första gången.

- C20B Under den rapportperiod då en leasetagare för första gången tillämpar *Covid-19-relaterade hyreslättnader* behöver leasetagaren inte lämna de upplysningar som krävs enligt punkt 28 f i IAS 8.
- C20BA En leasetagare ska tillämpa *Covid-19-relaterade hyreslättnader efter den 30 juni 2021* (se punkt C1C) retroaktivt, och redovisa den ackumulerade effekten av att för första gången tillämpa den ändringen som en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel (eller annan komponent i eget kapital, beroende på vad som är tillämpligt) per början av det räkenskapsår då leasetagaren tillämpar ändringen för första gången.
- C20BB Under den rapportperiod då en leasetagare för första gången tillämpar *Covid-19-relaterade hyreslättnader efter den 30 juni 2021* behöver leasetagaren inte lämna de upplysningar som krävs enligt punkt 28 f i IAS 8.
- C20BC Vid tillämpning av punkt 2 i denna standard ska en leasetagare tillämpa lättnadsregeln i punkt 46A konsekvent på godtagbara avtal med liknande egenskaper och under liknande omständigheter, oavsett om avtalet uppfyller kraven för lättnadsregeln till följd av att leasetagaren tillämpade *Covid-19-relaterade hyreslättnader* (se punkt C1A) eller *Covid-19-relaterade hyreslättnader efter den 30 juni 2021* (se punkt C1C).

### Referensrättereform – fas 2

- C20C Ett företag ska tillämpa dessa ändringar retroaktivt i enlighet med IAS 8, med undantag för vad som anges i punkt C20D.
- C20D Ett företag behöver inte räkna om tidigare perioder för att ta hänsyn till tillämpningen av dessa ändringar. Företaget får räkna om tidigare perioder om, och endast om, det är möjligt utan användning av i efterhand erhållen information. Om ett företag inte räknar om tidigare perioder ska företaget redovisa varje skillnad mellan det tidigare redovisade värdet och det redovisade värdet per början av det räkenskapsår som omfattar den första tillämpningsdagen för dessa ändringar i ingående balanserade vinstmedel (eller annan komponent i eget kapital enligt vad som är lämpligt) för det räkenskapsår som omfattar den första tillämpningsdagen för dessa ändringar.

### UPPHÄVANDE AV ANDRA STANDARDER

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

*Bilaga D***Ändringar av andra standarder**

Denna bilaga innehåller de ändringar av andra standarder som är en följd av att IASB:s utfärdat 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 avtal 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.

## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD (IFRS) 17

**Försäkringsavtal**

## SYFTE

- 1 I IFRS 17 *Försäkringsavtal* anges principer för redovisning, värdering och utformning av samt upplysningar om *försäkringsavtal* som faller under standardens tillämpningsområde. Syftet med IFRS 17 är att säkerställa att ett företag lämnar relevant information som ger en trogen återgivning av dessa avtal. Denna information utgör en grund för användare av finansiella rapporter när de ska bedöma försäkringsavtalens effekt på företagets finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden.
- 2 Ett företag ska vid tillämpningen av IFRS 17 beakta sina materiella rättigheter och skyldigheter, oavsett om dessa härrör från ett avtal, lagar eller andra författningar. Ett avtal är en överenskommelse mellan två eller flera parter som skapar verkställbara rättigheter och skyldigheter. Verkställighet av rättigheter och skyldigheter i ett avtal är en rättsfråga. Avtal kan vara skriftliga, muntliga eller underförstådda enligt ett företags normala affärspraxis. Avtalsvillkor omfattar alla villkor i ett avtal, explicita eller underförstådda, men ett företag ska bortse från villkor som inte har kommersiell innebörd (dvs. inte har någon märkbar effekt på avtalets ekonomiska villkor). Underförstådda avtalsvillkor omfattar de villkor som föreskrivs i lagar och andra författningar. Metoderna och processerna för att upprätta avtal med kunder varierar mellan jurisdiktioner, branscher och företag. De kan dessutom variera inom ett företag (de kan till exempel bero på typen av kund eller karaktären på de utlovade varorna eller tjänsterna).

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 3 Ett företag ska tillämpa IFRS 17 på
  - a) försäkringsavtal, inbegripet *återförsäkringsavtal*, som det utfärdar,
  - b) återförsäkringsavtal som det innehar, och
  - c) *investeringsavtal med diskretionära resultatandelar* som det utfärdar, förutsatt att företaget även utfärdar försäkringsavtal.
- 4 Alla hänvisningar till försäkringsavtal i IFRS 17 gäller även följande:
  - a) Innehavda återförsäkringsavtal, förutom
    - i) hänvisningar till utfärdade försäkringsavtal, och
    - ii) det som anges i punkterna 60–70A.
  - b) Investeringsavtal med diskretionära resultatandelar, som avses i punkt 3 c, förutom hänvisningen till försäkringsavtal i punkt 3 c och det som anges i punkt 71.
- 5 Alla hänvisningar i IFRS 17 till utfärdade försäkringsavtal gäller även försäkringsavtal som företaget anskaffat i en överlåtelse av försäkringsavtal eller ett rörelseförvärv och som inte är innehavda återförsäkringsavtal.
- 6 I bilaga A definieras ett försäkringsavtal, och punkterna B2–B30 i bilaga B innehåller vägledning om definitionen av ett försäkringsavtal.
- 7 Ett företag får inte tillämpa IFRS 17 på
  - a) garantier som utfärdas av en tillverkare, återförsäljare eller detaljist i samband med försäljning av dess varor eller tjänster till en kund (se IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*),

- b) arbetsgivares tillgångar och skulder inom ramen för planer för ersättningar till anställda (se IAS 19 *Ersättningar till anställda* och IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar*) och pensionsförpliktelser avseende förmånsbestämda pensionsplaner (se IAS 26 *Redovisning av pensionsstiftelser*),
- c) avtalsenliga rättigheter eller avtalsenliga förpliktelser som är villkorade av ett framtida utnyttjande av, eller rätten att utnyttja, en icke-finansiell post (exempelvis vissa licensavgifter, royaltyer, rörliga och andra villkorade leasingbetalningar och liknande poster: se IFRS 15, IAS 38 *Immateriella tillgångar* och IFRS 16 *Leasingavtal*),
- d) restvärdesgarantier som utfärdas av en tillverkare, återförsäljare eller detaljist och en leasetagares restvärdesgarantigarantier när dessa är inbäddade i ett leasingavtal (se IFRS 15 och IFRS 16),
- e) finansiella garantiavtal, såvida inte utfärdaren tidigare uttryckligen har försäkrat att den betraktar sådana avtal som försäkringsavtal och har använt den redovisning som är tillämplig på försäkringsavtal. Utfärdaren ska välja att tillämpa antingen IFRS 17 eller IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering*, IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar* och IFRS 9 *Finansiella instrument* på sådana finansiella garantiavtal; utfärdaren har möjlighet att göra detta val för varje avtal, men valet för varje avtal är oåterkalleligt,
- f) villkorad tilläggsköpeskilling som utgör fordran eller skuld i ett rörelseförvärv (se IFRS 3 *Rörelseförvärv*),
- g) försäkringsavtal där företaget är *försäkringstagaren*, såvida inte dessa avtal är innehavda återförsäkringsavtal (se punkt 3 b).
- h) kreditkortsavtal, eller liknande avtal som tillhandahåller kredit- eller betalningsarrangemang, som endast uppfyller definitionen av ett försäkringsavtal om, och endast om, en bedömning av den försäkringsrisk som är knuten till en enskild kund inte återspeglas i priset när företaget prissätter avtalet med den kunden (se IFRS 9 och andra tillämpliga IFRS-standarder); men om, och endast om, det enligt IFRS 9 krävs att företag avskiljer en komponent för försäkringskydd (se punkt 2.1 e iv i IFRS 9) som är inbäddad i ett sådant avtal ska företaget tillämpa IFRS 17 på den komponenten.
- 8 Vissa avtal uppfyller definitionen av ett försäkringsavtal men har tillhandahållande av tjänster till fast avgift som sitt huvudsakliga syfte. Ett företag kan välja att tillämpa IFRS 15 i stället för IFRS 17 på sådana avtal som det utfärdar endast om, och endast om, vissa särskilda villkor uppfylls. Företaget har möjlighet att göra detta val för varje avtal, men valet för varje avtal är oåterkalleligt. Villkoren är följande:
- a) En riskbedömning av en enskild kund återspeglas inte i priset när företaget prissätter avtalet med den kunden.
- b) Avtalet ersätter kunden genom tjänster snarare än genom kontantutbetalningar till kunden.
- c) Den försäkringsrisk som överförs genom avtalet uppkommer främst genom kundens användning av tjänster och inte genom osäkerhet om kostnaden för dessa tjänster.
- 8A Vissa avtal uppfyller definitionen av ett försäkringsavtal men begränsar ersättningen för *försäkrade händelser* till det belopp som annars krävs för att reglera försäkringstagarens skyldighet till följd av avtalet (exempelvis lån med efterskänkande vid dödsfall). Ett företag måste välja att tillämpa antingen IFRS 17 eller IFRS 9 på sådana avtal som det utfärdar, såvida dessa avtal inte är undantagna från tillämpningsområdet för IFRS 17 genom punkt 7. Företaget ska göra detta val för varje *portfölj med försäkringsavtal* och valet för varje portfölj är oåterkalleligt.

#### **Kombination av försäkringsavtal**

- 9 En uppsättning eller serie av försäkringsavtal med samma eller en närstående motpart kan ge, eller vara utformade att ge, en övergripande kommersiell effekt. Vid redovisning av innehållet av sådana avtal kan det vara nödvändigt att behandla uppsättningen eller serien av avtal som en helhet. Om rättigheterna eller skyldigheterna i ett avtal exempelvis enbart syftar till att upphäva rättigheterna eller skyldigheterna i ett annat avtal som ingåtts vid samma tidpunkt med samma motpart blir den kombinerade effekten att inga rättigheter eller skyldigheter föreligger.

**Avskiljande av komponenter från ett försäkringsavtal (punkterna B31–B35)**

- 10 Ett försäkringsavtal kan innehålla en eller flera komponenter som skulle fallit inom en annan standards tillämpningsområde om de hade varit separata avtal. Ett försäkringsavtal kan exempelvis innehålla en *investeringskomponent* eller en komponent för tjänster utöver *försäkringsavtalstjänster* (eller båda). Ett företag ska tillämpa punkterna 11–13 för att identifiera och redovisa avtalets komponenter.
- 11 Företaget ska
- a) tillämpa IFRS 9 för att fastställa om det finns ett inbäddat derivat som ska avskiljas, och i så fall, hur det derivatet ska redovisas,
  - b) från ett värdförsäkringsavtal avskilja en investeringskomponent om, och endast om, denna investeringskomponent är distinkt (se punkterna B31–B32). Företaget ska tillämpa IFRS 9 vid redovisning av den avskilda investeringskomponenten såvida det inte är ett investeringsavtal med diskretionära resultatandelar som faller under tillämpningsområdet för IFRS 17 (se punkt 3 c).
- 12 Ett företag ska efter att ha tillämpat punkt 11 för att avskilja alla kassaflöden som är kopplade till inbäddade derivat och distinkta investeringskomponenter, från värdförsäkringsavtalet avskilja alla löften om att till försäkringstagaren överföra distinkta varor eller tjänster som inte är försäkringsavtalstjänster, genom tillämpning av punkt 7 i IFRS 15. Företaget ska redovisa sådana löften genom tillämpning av IFRS 15. När företaget tillämpar punkt 7 i IFRS 15 för att avskilja löftet, ska det tillämpa punkterna B33–B35 i IFRS 17 och, vid det första redovisningstillfället
- a) tillämpa IFRS 15 för att fördela kassainflödena mellan försäkringskomponenten och alla löften om att tillhandahålla distinkta varor eller tjänster som inte är försäkringsavtalstjänster, och
  - b) fördela kassautflödena mellan försäkringskomponenten och utlovade varor eller tjänster som inte är försäkringsavtalstjänster som redovisats genom tillämpning av IFRS 15 så att
    - i) kassautflöden som har direkt samband med en viss komponent hänförs till den komponenten, och
    - ii) alla återstående kassautflöden fördelas på ett systematiskt och rationellt sätt som återspeglar de kassautflöden som företaget skulle förväntat sig om den komponenten hade varit ett separat avtal.
- 13 Ett företag ska efter att ha tillämpat punkterna 11–12 tillämpa IFRS 17 på värdförsäkringsavtalets alla återstående komponenter. Alla hänvisningar i IFRS 17 till inbäddade derivat ska hädanefter avse derivat som inte har avskilts från värdförsäkringsavtalet, och alla hänvisningar till investeringskomponenter ska avse investeringskomponenter som inte har avskilts från värdförsäkringsavtalet (förutom hänvisningarna i punkterna B31–B32).

**FÖRSÄKRINGSAVTALENS AGGREGERINGSNIVÅ**

- 14 **Ett företag ska identifiera portföljer med försäkringsavtal. En portfölj omfattar avtal som är föremål för likartade risker och som förvaltas tillsammans. Avtal inom en produktlinje förväntas ha likartade risker och förväntas således finnas i samma portfölj om de förvaltas tillsammans. Avtal inom olika produktlinjer (exempelvis garanterade annuiteter med fast utbetalning mot en engångsbetald premie jämfört med ren livförsäkring) förväntas inte ha likartade risker och förväntas således finnas i olika portföljer.**
- 15 **Punkterna 16–24 ska tillämpas på utfärdade försäkringsavtal. Kraven på aggregeringsnivå för innehavda återförsäkringsavtal återges i punkt 61.**
- 16 Ett företag ska som ett minimum dela upp en portfölj med utfärdade försäkringsavtal enligt följande:
- a) En grupp av avtal som är förlustavtal vid det första redovisningstillfället, om sådana finns.
  - b) En grupp av avtal för vilka det vid det första redovisningstillfället inte föreligger någon betydande risk att de i ett senare skede blir förlustavtal, om sådana finns.

**c) En grupp bestående av de resterande avtalen i portföljen, om sådana finns.**

- 17 Om ett företag har rimliga och verifierbara uppgifter som gör att det kan dra slutsatsen att samtliga avtal i en uppsättning avtal, vid tillämpning av punkt 16, kommer att hamna i samma grupp, kan det värdera uppsättningen avtal för att avgöra om det är en uppsättning förlustavtal (se punkt 47) och bedöma uppsättningen avtal för att avgöra om det inte föreligger någon betydande risk att avtalen blir förlustavtal i ett senare skede (se punkt 19). Om företaget inte har rimliga och verifierbara uppgifter som gör att det kan dra slutsatsen att alla avtal i en uppsättning avtal kommer att hamna i samma grupp, ska det avgöra vilken grupp avtalen tillhör genom att bedöma de enskilda avtalen.
- 18 För utfärdade avtal som företaget tillämpar premiefördelningsmetoden på (se punkterna 53–59) ska företaget anta att inga avtal i portföljen är förlustavtal vid det första redovisningstillfället, såvida inte fakta och omständigheter indikerar något annat. Företaget ska bedöma om avtal som inte är förlustavtal vid det första redovisningstillfället inte löper någon betydande risk att bli förlustavtal i ett senare skede genom att bedöma sannolikheten för att relevanta fakta och omständigheter ändras.
- 19 För utfärdade avtal som företaget inte tillämpar premiefördelningsmetoden på (se punkterna 53–54) ska företaget göra en bedömning av om avtal som inte är förlustavtal vid det första redovisningstillfället inte löper någon betydande risk att bli förlustavtal, baserad på följande:
- a) Sannolikheten för ändringar av antaganden som, om de ägde rum, skulle leda till att avtalen blir förlustavtal.
  - b) Uppskattningar från företagets interna rapportering. Vid bedömningen av huruvida avtal som inte är förlustavtal vid det första redovisningstillfället inte löper stor risk att bli förlustavtal gäller följande:
    - i) Företaget får inte bortse från information som erhållits genom företagets interna rapportering om hur ändringar av antaganden avseende olika avtal påverkar risken att de blir förlustavtal.
    - ii) Företaget behöver dock inte samla in ytterligare information utöver den som erhålls genom företagets interna rapportering om effekterna av ändrade antaganden på olika avtal.
- 20 Om avtal i en portfölj genom tillämpning av punkterna 14–19 skulle hamna i olika grupper endast på grund av att lagar eller andra författningar specifikt begränsar företagets praktiska möjlighet att fastställa olika pris- eller förmånsnivåer för försäkringstagare med olika egenskaper, får företaget låta dessa avtal ingå i samma grupp. Ett företag ska inte tillämpa denna punkt på motsvarande sätt på andra poster.
- 21 Ett företag får dela in de grupper som beskrivs i punkt 16 i undergrupper. Ett företag kan exempelvis välja att dela in sin portfölj i
- a) fler grupper som inte är förlustavtal vid det första redovisningstillfället – om företagets interna rapportering ger information som särskiljer
    - i) olika lönsamhetsnivåer, eller
    - ii) olika möjligheter att avtal blir förlustavtal efter det första redovisningstillfället, och
  - b) mer än en grupp av avtal som är förlustavtal vid det första redovisningstillfället – om företagets interna rapportering ger mer detaljerad information om i vilken utsträckning avtalen är förlustavtal.
- 22 **Ett företag får inte låta avtal som utfärdats med mer än ett års mellanrum ingå i samma grupp. Detta uppnås genom att företaget om det är nödvändigt gör en ytterligare uppdelning av de grupper som anges i punkterna 16–21.**
- 23 En grupp av försäkringsavtal ska omfatta ett enda avtal om detta följer av tillämpning av punkterna 14–22.

- 24 Ett företag ska tillämpa redovisnings- och värderingskraven i IFRS 17 på grupper av avtal som fastställts genom tillämpning av punkterna 14–23. Företaget ska fastställa grupperna vid det första redovisningstillfället och lägga till avtal till grupperna genom tillämpning av punkt 28. Företaget får inte göra en ny bedömning av grupperna i ett senare skede. Vid värdering av en grupp av avtal kan ett företag uppskatta *kassaflödena för åtaganden* på en högre aggregeringsnivå än för gruppen eller portföljen, förutsatt att företaget kan inkludera relevanta kassaflöden för åtaganden i värderingen av gruppen genom att tillämpa punkterna 32 a, 40 a i och 40 b, och fördela sådana uppskattningar på grupper av avtal.

## REDOVISNING

- 25 **Ett företag ska redovisa en grupp av utfärdade försäkringsavtal från och med den av följande tidpunkter som infaller först:**

a) Början av *försäkringsskyddets löptid* för gruppen av avtal.

**b) Dagen då den första inbetalningen från en försäkringstagare i gruppen förfaller till betalning.**

**c) För en grupp av förlustavtal, tidpunkten då gruppen blir förlustavtal.**

- 26 Om inget avtalsenligt förfalldatum finns ska den första inbetalningen från en försäkringstagare anses förfalla till betalning när inbetalningen mottas. Ett företag ska fastställa om det finns avtal som utgör en grupp av förlustavtal genom tillämpning av punkt 16 före den först infallande av de tidpunkter som anges i punkt 25 a och b om fakta och omständigheter indikerar att en sådan grupp finns.

27 [utgår]

- 28 När en grupp av försäkringsavtal redovisas i en rapportperiod ska ett företag endast ta med avtal som individuellt uppfyller ett av kriterierna i punkt 25 och göra uppskattningar av diskonteringsräntorna vid det första redovisningstillfället (se punkt B73) och de försäkringsskyddsenheter som tillhandahållits under rapportperioden (se punkt B119). Företaget får utfärda fler avtal inom gruppen efter rapportperiodens slut, med förbehåll för det som föreskrivs i punkterna 14–22. Företaget ska lägga till varje avtal till den grupp under rapportperioden för vilken avtalet i fråga uppfyller ett av kriterierna i punkt 25. Detta kan leda till ändringar av fastställandet av diskonteringsräntor vid det första redovisningstillfället vid tillämpning av punkt B73. Företaget ska tillämpa de ändrade diskonteringsräntorna från och med början av den rapportperiod under vilken de nya avtalen läggs till i gruppen.

**Kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal (punkterna B35A–B35D)**

- 28A Ett företag ska fördela *kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal* på grupper av försäkringsavtal på ett systematiskt och rationellt sätt genom tillämpning av punkterna B35A–B35B, såvida det inte väljer att redovisa dem som kostnader genom tillämpning av punkt 59 a.
- 28B Ett företag som inte tillämpar punkt 59 a ska som tillgång redovisa erlagda kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal (eller kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal för vilka en skuld har redovisats genom tillämpning av en annan IFRS-standard) innan den tillhörande gruppen av försäkringsavtal redovisas. Företaget ska redovisa en sådan tillgång för varje tillhörande grupp av försäkringsavtal.
- 28C Ett företag ska från rapporten över finansiell ställning ta bort en tillgång för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal när dessa kassaflöden ingår i värderingen av den tillhörande gruppen av försäkringsavtal genom tillämpning av punkt 38 c i eller punkt 55 a iii.
- 28D Om punkt 28 är tillämplig ska ett företag tillämpa punkterna 28B–28C i enlighet med punkt B35C.
- 28E Vid slutet av varje rapportperiod ska ett företag bedöma möjligheten till återvinning av en tillgång för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal om fakta och omständigheter indikerar att tillgången kan behöva skrivas ned (se punkt B35D). Om ett företag har konstaterat att ett nedskrivningsbehov föreligger ska företaget justera det redovisade värdet för tillgången och redovisa nedskrivningen i resultatet.



- 28F Ett företag ska i resultatet redovisa en återföring av en nedskrivning, helt eller delvis, som tidigare redovisats genom tillämpning av punkt 28E och öka tillgångens redovisade värde, i den mån omständigheterna för nedskrivning inte längre föreligger eller har förbättrats.

#### VÄRDERING (PUNKTERNA B36–B119F)

- 29 Ett företag ska tillämpa punkterna 30–52 på alla grupper av försäkringsavtal som faller under tillämpningsområdet för IFRS 17, med följande undantag:
- a) För grupper av försäkringsavtal som uppfyller något av kriterierna i punkt 53 får företaget förenkla värderingen av gruppen genom att tillämpa premiefördelningsmetoden i punkterna 55–59.
  - b) För grupper av innehavda återförsäkringsavtal ska företaget tillämpa punkterna 32–46, i enlighet med kraven i punkterna 63–70A. Punkt 45 (om *försäkringsavtal med direkt resultatandel*) och punkterna 47–52 (om förlustavtal) tillämpas inte på grupper av innehavda återförsäkringsavtal.
  - c) För grupper av investeringsavtal med diskretionära resultatandelar ska företaget tillämpa punkterna 32–52 i deras ändrade form enligt punkt 71.
- 30 När IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser* tillämpas på en grupp av försäkringsavtal som genererar kassaflöden i utländsk valuta ska företaget behandla gruppen av avtal, inklusive den *avtalsenliga marginalen*, som en monetär post.
- 31 I de finansiella rapporterna för ett företag som utfärdar försäkringsavtal får kassaflödena för åtaganden inte återspegla företagets risk för utebliven fullgörelse (risk för utebliven fullgörelse definieras i IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*).

#### Värdering vid det första redovisningstillfället (punkterna B36–B95F)

- 32 Vid det första redovisningstillfället ska ett företag värdera en grupp av försäkringsavtal utifrån det sammanlagda beloppet av följande:
- a) **Kassaflödena för åtaganden, som består av**
    - i) **uppskattningar av framtida kassaflöden (punkterna 33–35),**
    - ii) en justering som återspeglar pengars tidsvärde och de *finansiella risker* som är förknippade med framtida kassaflöden, i den mån de finansiella riskerna inte ingår i uppskattningarna av framtida kassaflöden (punkt 36), och
    - iii) en *riskjustering för icke-finansiell risk* (punkt 37).
  - b) **Den avtalsenliga marginalen, som värderas med tillämpning av punkterna 38–39.**

#### Uppskattningar av framtida kassaflöden (punkterna B36–B71)

- 33 Ett företag ska vid värdering av en grupp av försäkringsavtal räkna med alla framtida kassaflöden inom gränsen för varje avtal i gruppen (se punkt 34). Vid tillämpning av punkt 24 får ett företag uppskatta framtida kassaflöden på en högre aggregeringsnivå och sedan fördela dessa kassaflöden för åtaganden på enskilda grupper av avtal. Uppskattningar av framtida kassaflöden ska
- a) på ett neutralt sätt inkludera alla rimliga och verifierbara uppgifter – som kan fås fram utan onödiga kostnader och insatser – om belopp, tidpunkt och osäkerhet när det gäller dessa framtida kassaflöden (se punkterna B37–B41); för att göra detta ska företaget uppskatta det förväntade värdet (dvs. det sannolikhetsbedömda genomsnittet) av samtliga möjliga utfall,

- b) återspegla företagets perspektiv, förutsatt att uppskattningarna av alla relevanta marknadsvariabler är förenliga med observerbara marknadspriser för dessa variabler (se punkterna B42–B53),
- c) vara aktuella – uppskattningarna ska återspegla de förhållanden som förelåg vid värderingstidpunkten, inbegripet antaganden om framtiden vid denna tidpunkt (se punkterna B54–B60),
- d) vara explicita – företaget ska uppskatta justeringen för icke-finansiell risk separat från de andra uppskattningarna (se punkt B90); företaget ska också uppskatta kassaflödena separat från justeringen för pengars tidsvärde och finansiell risk, såvida inte den lämpligaste mätmetoden kombinerar dessa uppskattningar (se punkt B46).

34 Kassaflöden befinner sig inom gränsen för ett försäkringsavtal om de uppkommer från materiella rättigheter och skyldigheter som föreligger under den rapportperiod inom vilken företaget kan tvinga försäkringstagaren att betala premier eller inom vilken företaget har en materiell skyldighet att tillhandahålla försäkringstagaren försäkringsavtalstjänster (se punkterna B61–B71). En materiell skyldighet att tillhandahålla försäkringsavtalstjänster upphör

a) när det är praktiskt möjligt för företaget att på nytt bedöma den berörda försäkringstagarens risker och företaget därmed kan fastställa ett pris eller en förmånsnivå som fullt ut återspeglar dessa risker, eller

b) när båda följande kriterier är uppfyllda:

i) Det är praktiskt möjligt för företaget att på nytt bedöma riskerna förknippade med den portfölj av försäkringsavtal där avtalet ingår och företaget därmed kan fastställa ett pris eller en förmånsnivå som fullt ut återspeglar dessa risker.

ii) Prissättningen för premier fram till den dag då riskerna bedöms på nytt tar inte hänsyn till de risker som avser perioder efter tidpunkten för den nya bedömningen.

35 Ett företag får inte som en skuld eller tillgång redovisa belopp som avser sådana förväntade premier eller förväntade skador som faller utanför gränsen för försäkringsavtalet. Sådana belopp avser framtida försäkringsavtal.

*Diskonteringsräntor (punkterna B72–B85)*

36 Ett företag ska justera uppskattningarna av framtida kassaflöden för att återspegla pengars tidsvärde och de finansiella risker som är förknippade med dessa kassaflöden, i den mån de finansiella riskerna inte ingår i uppskattningarna av kassaflöden. De diskonteringsräntor som tillämpas på de uppskattningar av framtida kassaflöden som avses i punkt 33 ska

a) återspegla pengars tidsvärde, kassaflödenas egenskaper och försäkringsavtalens likviditetsegenskaper,

b) vara förenliga med observerbara aktuella marknadspriser (om sådana finns) för finansiella instrument med kassaflöden vars egenskaper är förenliga med försäkringsavtalens egenskaper med avseende på exempelvis tidpunkter, valuta och likviditet, och

c) utesluta effekten av faktorer som påverkar sådana observerbara marknadspriser men som inte påverkar försäkringsavtalens framtida kassaflöden.

*Riskjustering för icke-finansiell risk (punkterna B86–B92)*

37 Ett företag ska justera uppskattningen av nuvärdet av framtida kassaflöden så att den återspeglar den ersättning som företaget kräver för att bära den osäkerhet avseende storleken på och tidpunkten för kassaflöden som uppkommer från icke-finansiell risk.

*Avtalsenlig marginal*

- 38** Den avtalsenliga marginalen är en komponent i tillgången eller skulden för gruppen av försäkringsavtal som motsvarar den ej intjänade vinst som företaget kommer att redovisa när det tillhandahåller försäkringsavtalstjänster i framtiden. Företaget ska vid det första redovisningstillfället värdera den avtalsenliga marginalen för en grupp av försäkringsavtal till ett belopp som, såvida inte punkt 47 (om förlustavtal) eller punkt B123A (om försäkringsintäkter avseende punkt 38 c ii) tillämpas, innebär att varken kostnader eller intäkter uppstår
- a) vid det första redovisningstillfället av ett belopp för kassaflödena för åtaganden, värderade med tillämpning av punkterna 32–37,
  - b) från alla kassaflöden som uppkommer från avtalen i den gruppen vid denna tidpunkt,
  - c) från borttagande från rapporten över finansiell ställning vid det första redovisningstillfället för
    - i) varje tillgång för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal genom tillämpning av punkt 28C, och
    - ii) varje övrig tillgång eller skuld som tidigare redovisats för kassaflöden avseende gruppen av avtal enligt vad som anges i punkt B66A.
- 39** För försäkringsavtal som anskaffats i en överlåtelse av försäkringsavtal eller ett rörelseförvärv som faller under tillämpningsområdet för IFRS 3 ska ett företag tillämpa punkt 38 i enlighet med punkterna B93–B95F.

*Efterföljande värdering*

- 40** Det redovisade värdet för en grupp av försäkringsavtal vid utgången av varje rapportperiod ska vara summan av
- a) *skulden för återstående försäkringsskydd*, som utgörs av
    - i) de kassaflöden för åtaganden som avser framtida tjänst fördelade på den gruppen vid den tidpunkten, värderade med tillämpning av punkterna 33–37 och B36–B92,
    - ii) gruppens avtalsenliga marginal vid den tidpunkten, värderad med tillämpning av punkterna 43–46, och
  - b) skulden för inträffade skador, som utgörs av de kassaflöden för åtaganden som avser tidigare tjänster fördelade på den gruppen per den tidpunkten, värderade med tillämpning av punkterna 33–37 och B36–B92.
- 41** Ett företag ska redovisa intäkter och kostnader för följande förändringar i det redovisade värdet av skulden för återstående försäkringsskydd:
- a) Försäkringsintäkter – för en minskning av skulden för återstående försäkringsskydd till följd av tjänster som tillhandahållits under perioden, värderade med tillämpning av punkterna B120–B124.
  - b) Kostnader för försäkringstjänster – för förluster hänförliga till grupper av förlustavtal, och återföring av sådana förluster (se punkterna 47–52). och
  - c) Finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal – för effekten av pengars tidsvärde och effekten av finansiell risk, i enlighet med punkt 87.

**42 Ett företag ska redovisa intäkter och kostnader för följande förändringar i det redovisade värdet av skulden för inträffade skador:**

- a) **Kostnader för försäkringstjänster – för den ökning av skulden till följd av skador och kostnader som uppkommit under perioden, exklusive investeringskomponenter.**
- b) **Kostnader för försäkringstjänster – för efterföljande förändringar i kassaflöden för skulder för inträffade skador och uppkomna kostnader.**
- c) **Finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal – för effekten av pengars tidsvärde och effekten av finansiell risk, i enlighet med punkt 87.**

*Avtalsenlig marginal (punkterna B96–B119B)*

**43 Den avtalsenliga marginalen vid rapportperiodens utgång motsvarar den vinst i en grupp av försäkringsavtal som ännu inte har redovisats i resultatet på grund av att den avser framtida tjänst enligt avtalen i gruppen.**

44 För försäkringsavtal utan direkt resultatandel ska den avtalsenliga marginalens redovisade värde för en grupp av avtal vid rapportperiodens utgång vara lika med det redovisade värdet vid rapportperiodens början, justerat för följande:

- a) Effekten av nya avtal som lagts till i gruppen (se punkt 28).
- b) Påförd ränta på den avtalsenliga marginalens redovisade värde under rapportperioden, värderad med de diskonteringsräntor som anges i punkt B72 b.
- c) De förändringar i kassaflöden för åtaganden som avser framtida tjänst och som anges i punkterna B96–B100, förutom då
  - i) sådana ökningsar av kassaflödena för åtaganden överstiger den avtalsenliga marginalens redovisade värde och detta ger upphov till en förlust (se punkt 48 a), eller
  - ii) sådana minskningar av kassaflödena för åtaganden fördelas på förlustkomponenten i skulden för återstående försäkringsskydd, med tillämpning av punkt 50 b.
- d) Effekten av valutakursdifferenser på den avtalsenliga marginalen.
- e) Det belopp som redovisas som försäkringsintäkt på grund av överföring av försäkringsavtalstjänster under perioden, fastställt genom fördelning av den återstående avtalsenliga marginalen vid rapportperiodens utgång (innan någon fördelning görs) över försäkringsskyddets aktuella och återstående löptid, med tillämpning av punkt B119.

45 För försäkringsavtal med direkt resultatandel (se punkterna B101–B118) ska det redovisade värdet av den avtalsenliga marginalen för en grupp av avtal vid rapportperiodens utgång vara lika med det redovisade värdet vid rapportperiodens början, justerat för de belopp som avses i leden a–e nedan. Ett företag behöver inte identifiera dessa justeringar separat. I stället kan ett sammanlagt belopp fastställas för vissa eller samtliga justeringar. Justeringarna är följande:

- a) Effekten av nya avtal som lagts till i gruppen (se punkt 28).

- b) Förändringen av beloppet för företagets andel av de *underliggande posternas* verkliga värde (se punkt B104 b i), förutom då
- i) punkt B115 (om riskminskning) tillämpas,
  - ii) minskningen av beloppet för företagets andel av de *underliggande posternas* verkliga värde överstiger den avtalsenliga marginalens redovisade värde och detta ger upphov till en förlust (se punkt 48), eller
  - iii) ökningen av beloppet för företagets andel av de *underliggande posternas* verkliga värde återför det belopp som avses i led ii.
- c) De förändringar i kassaflöden för åtaganden som avser framtida tjänst och som anges i punkterna B101–B118, förutom då
- i) punkt B115 (om riskminskning) tillämpas,
  - ii) sådana ökning av kassaflödena för åtaganden överstiger den avtalsenliga marginalens redovisade värde och detta ger upphov till en förlust (se punkt 48), eller
  - iii) sådana minskningar av kassaflödena för åtaganden fördelas på förlustkomponenten i skulden för återstående försäkringsskydd, med tillämpning av punkt 50 b.
- d) Effekten av valutakursdifferenser på den avtalsenliga marginalen.
- e) Det belopp som redovisas som försäkringsintäkt på grund av överföring av försäkringsavtalstjänster under perioden, fastställt genom fördelning av den återstående avtalsenliga marginalen vid rapportperiodens utgång (innan någon fördelning görs) över försäkringsskyddets aktuella och återstående löptid, med tillämpning av punkt B119.

- 46 Vissa förändringar i den avtalsenliga marginalen uppväger förändringar i kassaflödena för skulden för återstående försäkringsskydd och medför därför ingen förändring i det totala redovisade värdet av skulden för återstående försäkringsskydd. I den mån förändringarna i den avtalsenliga marginalen inte uppväger förändringarna i kassaflödena för åtaganden för skulden för återstående försäkringsskydd ska företaget redovisa intäkter och kostnader för dessa förändringar med tillämpning av punkt 41.

#### **Förlustavtal**

- 47 Ett försäkringsavtal är ett förlustkontrakt vid det första redovisningstillfället om de kassaflöden för åtaganden som fördelas på avtalet, tidigare redovisade kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal och kassaflöden som uppkommer från avtalet vid det första redovisningstillfället sammanlagt innebär ett nettoutflöde. I enlighet med punkt 16 a ska ett företag gruppera sådana avtal separat från avtal som inte är förlustavtal. Ett företag får, om punkt 17 tillämpas, identifiera gruppen av förlustavtal genom att värdera en uppsättning av avtal snarare än enskilda avtal. Ett företag ska redovisa en förlust i resultatet för nettoutflödet för grupper av förlustavtal, vilket medför att det redovisade värdet för gruppens skuld är lika med kassaflödena för åtaganden och att gruppens avtalsenliga marginal är noll.
- 48 En grupp av försäkringsavtal blir en grupp av förlustavtal (eller en mer förlustbringande grupp av förlustavtal) vid efterföljande värdering om följande belopp överstiger den avtalsenliga marginalens redovisade värde:
- a) Ofördelaktiga förändringar rörande framtida tjänst avseende de kassaflöden för åtaganden som fördelas på gruppen och som uppkommer från ändrade uppskattningar av framtida kassaflöden och riskjusteringen för icke-finansiell risk.
  - b) För en grupp av försäkringsavtal med direkt resultatandel, minskningen av beloppet för företagets andel av de *underliggande posternas* verkliga värde.

Vid tillämpning av punkterna 44 c i, 45 b ii och 45 c ii ska företaget redovisa en förlust i resultatet som motsvarar det överskjutande beloppet.

- 49 Ett företag ska fastställa (eller öka) en förlustkomponent för skulden för återstående försäkringsskydd för en grupp av förlustavtal som visar de förluster som redovisats med tillämpning av punkterna 47–48. Förlustkomponenten fastställer de belopp som i resultatet anges som återföring av förluster hänförliga till grupper av förlustavtal och den utesluts således från fastställandet av försäkringsintäkter.
- 50 Efter det att ett företag har redovisat en förlust för en grupp av förlustavtal ska det fördela följande:
- a) De efterföljande förändringarna i kassaflödena för åtaganden från skulden för återstående försäkringsskydd som anges i punkt 51, på systematisk grund mellan
- i) förlustkomponenten i skulden för återstående försäkringsskydd, och
- ii) skulden för återstående försäkringsskydd, exklusive förlustkomponenten.
- b) Enbart på förlustkomponenten till dess denna komponent har minskats till noll:
- i) Varje efterföljande minskning avseende framtida tjänst i de kassaflöden för åtaganden som fördelas på gruppen och som uppkommer från ändrade uppskattningar av framtida kassaflöden och riskjusteringen för icke-finansiell risk.
- ii) Varje efterföljande ökning av beloppet för företagets andel av de underliggande posternas verkliga värde.

Vid tillämpning av punkterna 44 c ii, 45 b iii och 45 c iii ska företaget endast justera den avtalsenliga marginalen för minskningar som överstiger det belopp som fördelats på förlustkomponenten.

- 51 De efterföljande förändringar i kassaflödena för åtaganden från skulden för återstående försäkringsskydd som ska fördelas med tillämpning av punkt 50 a är
- a) uppskattningar av nuvärdet av framtida kassaflöden för skador och kostnader som frigörs från skulden för återstående försäkringsskydd till följd av uppkomna kostnader för försäkringstjänster,
- b) förändringar i den riskjustering för icke-finansiell risk som redovisas i resultatet till följd av upplösningen av risk, och
- c) finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal.

- 52 Den systematiska fördelning som krävs enligt punkt 50 a ska leda till att de totalbelopp som fördelas på förlustkomponenten i enlighet med punkterna 48–50 är lika med noll vid utgången av försäkringsskyddets löptid för en grupp av avtal.

### **Premiefördelningsmetoden**

- 53 Ett företag får endast förenkla värderingen av en grupp av försäkringsavtal genom att använda den premiefördelningsmetod som beskrivs i punkterna 55–59 om, och endast om, något av följande gäller vid gruppens bildande:
- a) Företaget kan rimligen förvänta sig att en sådan förenkling leder till en värdering av skulden för gruppens återstående försäkringsskydd som inte väsentligt skiljer sig från en värdering som skulle följa av tillämpning av kraven i punkterna 32–52.

- b) Försäkringsskyddets löptid för vart och ett av avtalen i gruppen (inklusive försäkringsavtalstjänster som uppkommer från alla premier inom gränsen för avtalet, som fastställs vid den tidpunkten med tillämpning av punkt 34) är högst ett år.
- 54 Kriteriet i punkt 53 a är inte uppfyllt om företaget vid gruppens bildande förväntar sig betydande variationer i kassaflöden för åtaganden som kan påverka värderingen av skulden för återstående försäkringsskydd under perioden innan en skada inträffar. Variationen i kassaflödena för åtaganden ökar med exempelvis
- a) omfattningen av framtida kassaflöden som avser derivat som är inbäddade i avtalen, och
- b) längden på försäkringsskyddets löptid för gruppen av avtal.
- 55 När ett företag tillämpar premiefördelningsmetoden ska företaget värdera skulden för återstående försäkringsskydd enligt följande:
- a) Vid det första redovisningstillfället är skuldens redovisade värde
- i) de premier, om sådana finns, som erhållits vid det första redovisningstillfället,
- ii) minus alla kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal vid den tidpunkten, såvida inte företaget väljer att redovisa betalningarna som en kostnad med tillämpning av punkt 59 a, och
- iii) plus eller minus alla belopp som följer av borttagande från rapporten över finansiell ställning vid den tidpunkten av
1. varje tillgång för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal genom tillämpning av punkt 28C, och
2. varje övrig tillgång eller skuld som tidigare redovisats för kassaflöden avseende gruppen av avtal enligt vad som anges i punkt B66A.
- b) Vid utgången av varje efterföljande rapportperiod är skuldens redovisade värde det redovisade värdet vid rapportperiodens början
- i) plus de premier som erhållits under perioden,
- ii) minus kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal, såvida inte företaget väljer att redovisa betalningarna som en kostnad med tillämpning av punkt 59 a,
- iii) plus alla belopp som avser avskrivning av kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal som redovisats som en kostnad under rapportperioden, såvida inte företaget väljer att redovisa kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal som en kostnad med tillämpning av punkt 59 a,
- iv) plus alla justeringar för en finansieringskomponent med tillämpning av punkt 56,
- v) minus det belopp som redovisats som försäkringsintäkter för tjänster som tillhandahållits under den perioden (se punkt B126), och
- vi) minus alla investeringskomponenter som betalats eller överförts till skulden för inträffade skador.
- 56 Om försäkringsavtal i gruppen har en betydande finansieringskomponent ska ett företag justera det redovisade värdet av skulden för återstående försäkringsskydd för att återspegla pengars tidsvärde och effekten av finansiell risk med tillämpning av de diskonteringsräntor som anges i punkt 36, fastställt vid det första redovisningstillfället. Företaget behöver inte justera det redovisade värdet av skulden för återstående försäkringsskydd för att återspegla pengars tidsvärde och effekten av finansiell risk om företaget vid det första redovisningstillfället förväntar sig att tidsperioden mellan tillhandahållandet av varje del av tjänsterna och tillhörande premieförfallodag är högst ett år.

- 57 Om fakta och omständigheter någon gång under försäkringsskyddets löptid indikerar att en grupp av försäkringsavtal är en grupp av förlustavtal ska företaget beräkna skillnaden mellan
- a) det redovisade värdet av skulden för återstående försäkringsskydd, som fastställs med tillämpning av punkt 55, och
  - b) de kassaflöden för åtaganden som avser gruppens återstående försäkringsskydd, med tillämpning av punkterna 33–37 och B36–B92. Företaget får emellertid inte – om det vid tillämpning av punkt 59 b inte justerar skulden för inträffade skador för pengars tidsvärde och effekten av finansiell risk – inkludera sådana justeringar i kassaflödena för åtaganden.
- 58 I den mån de kassaflöden för åtaganden som avses i punkt 57 b överstiger det redovisade värde som avses i punkt 57 a ska företaget redovisa en förlust i resultatet, och öka skulden för återstående försäkringsskydd.
- 59 Vid tillämpning av premiefördelningsmetoden gäller följande för företaget:
- a) Företaget får välja att som kostnader redovisa kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal när det ådrar sig dessa kostnader, förutsatt att försäkringsskyddets löptid för varje avtal i gruppen vid det första redovisningstillfället är högst ett år.
  - b) Företaget ska värdera skulden för inträffade skador för gruppen av försäkringsavtal till kassaflödena för åtaganden som avser inträffade skador, med tillämpning av punkterna 33–37 och B36–B92. Företaget behöver dock inte justera framtida kassaflöden för pengars tidsvärde och effekten av finansiell risk om dessa kassaflöden förväntas betalas eller erhållas inom ett år från dagen då skadorna inträffar.

#### **Innehavda återförsäkringsavtal**

- 60 Kraven i IFRS 17 ändras för innehavda återförsäkringsavtal, i enlighet med punkterna 61–70A.
- 61 Ett företag ska dela upp portföljer med innehavda återförsäkringsavtal genom tillämpning av punkterna 14–24, med undantag för att hänvisningarna till förlustavtal i dessa punkter ska ersättas med en hänvisning till avtal för vilka det finns en nettovinst vid första redovisningstillfället. För vissa innehavda återförsäkringsavtal kommer tillämpning av punkterna 14–24 att leda till en grupp som består av ett avtal.

#### *Redovisning*

- 62 I stället för att tillämpa punkt 25 ska ett företag redovisa en grupp av innehavda återförsäkringsavtal från och med den av följande tidpunkter som infaller först:
- a) Början av försäkringsskyddets löptid för gruppen av innehavda återförsäkringsavtal.
  - b) Den tidpunkt när företaget redovisar en grupp av underliggande försäkringsavtal som är förlustavtal genom tillämpning av punkt 25 c, om företaget ingick det tillhörande innehavda återförsäkringsavtalet i gruppen av innehavda återförsäkringsavtal per den tidpunkten eller tidigare.

- 62A Utan att det påverkar tillämpningen av punkt 62 a ska ett företag skjuta upp redovisningen av en grupp av innehavda återförsäkringsavtal som tillhandahåller proportionellt försäkringsskydd fram till det första redovisningstillfället för de underliggande försäkringsavtalen, om datumet för den redovisningen inträffar senare än början av försäkringsskyddets löptid för gruppen av innehavda återförsäkringsavtal.

#### *Värdering*

- 63 Vid tillämpning av värderingskraven i punkterna 32–36 på innehavda återförsäkringsavtal ska företaget, i den mån även de underliggande avtalen värderas med tillämpning av dessa punkter, använda enhetliga antaganden för att beräkna uppskattningarna av nuvärdet av framtida kassaflöden för gruppen av innehavda återförsäkringsavtal och uppskattningarna av nuvärdet av framtida kassaflöden för gruppen eller grupperna av underliggande försäkringsavtal. Dessutom ska företaget, i uppskattningarna av nuvärdet av framtida kassaflöden för gruppen av innehavda återförsäkringsavtal, inkludera effekten av risken för utebliven fullgörande av återförsäkringsavtalet från utfärdarens sida, inbegripet effekten av säkerheter och förluster från tvister.



- 64 I stället för att tillämpa punkt 37 ska ett företag fastställa riskjusteringen för icke-finansiell risk så att den motsvarar den risk som överförs av innehavaren av gruppen av återförsäkringsavtal till utfärdaren av dessa avtal.
- 65 De krav i punkt 38 som avser fastställande av den avtalsenliga marginalen vid det första redovisningstillfället ändras för att återspegla det faktum att för en grupp av innehavda återförsäkringsavtal finns ingen ej intjänad vinst utan i stället en nettokostnad eller nettovinst från köp av återförsäkring. Därmed ska företaget, såvida inte punkt 65A är tillämplig, vid det första redovisningstillfället redovisa alla nettokostnader eller nettovinster från köpet av gruppen av innehavda återförsäkringsavtal som en avtalsenlig marginal värderad till ett belopp motsvarande summan av
- a) kassaflödena för åtaganden,
  - b) det belopp som tagits bort från rapporten över finansiell ställning per den tidpunkten för alla tillgångar eller skulder som tidigare redovisats för kassaflöden avseende gruppen av innehavda återförsäkringsavtal,
  - c) alla kassaflöden som uppkommit per denna tidpunkt, och
  - d) alla intäkter som redovisats i resultatet vid tillämpning av punkt 66A.
- 65A Om nettokostnaden för köp av återförsäkringsskydd avser händelser som inträffade före köpet av gruppen av innehavda återförsäkringsavtal ska företaget, utan att det påverkar kraven i punkt B5, redovisa en sådan kostnad omedelbart i resultatet.
- 66 I stället för att tillämpa punkt 44 ska ett företag, för en grupp av innehavda återförsäkringsavtal, värdera den avtalsenliga marginalen vid rapportperiodens utgång som det redovisade värdet fastställt vid rapportperiodens början, justerat för följande:
- a) Effekten av nya avtal som lagts till i gruppen (se punkt 28).
  - b) Påförd ränta på den avtalsenliga marginalens redovisade värde värderad med de diskonteringsräntor som anges i punkt B72 b.
- ba) Intäkter som redovisats i resultatet under rapportperioden vid tillämpning av punkt 66A.
- bb) Återföringar av en förluståtervinningskomponent som redovisats vid tillämpning av punkt 66B (se punkt B119F) i den mån dessa återföringar inte är förändringar i kassaflödena för åtaganden för gruppen av innehavda återförsäkringsavtal.
- c) Förändringar i kassaflödena för åtaganden, värderade till de diskonteringsräntor som är angivna i punkt B72 c, i den mån förändringen avser framtida tjänst, såvida inte
- i) förändringen följer av en förändring i kassaflöden för åtaganden som fördelats på en grupp av underliggande försäkringsavtal som inte justerar den avtalsenliga marginalen för gruppen av underliggande försäkringsavtal, eller
  - ii) förändringen följer av tillämpning av punkterna 57–58 (för förlustavtal), om företaget värderar en grupp av underliggande försäkringsavtal genom tillämpning av premiefördelningsmetoden.
- d) Effekten av valutakursdifferenser på den avtalsenliga marginalen.

e) Det belopp som redovisats i resultatet på grund av tjänster som erhållits under perioden, fastställt genom fördelning av den återstående avtalsenliga marginalen vid rapportperiodens utgång (innan någon fördelning görs) över försäkringsskyddets aktuella och återstående löptid för gruppen av innehavda återförsäkringsavtal, med tillämpning av punkt B119.

66A Ett företag ska justera den avtalsenliga marginalen för en grupp av innehavda återförsäkringsavtal, och till följd av detta redovisa en intäkt, när företaget redovisar en förlust vid det första redovisningstillfället för en grupp av förlustavtal avseende underliggande försäkringsavtal eller när förlustavtal avseende underliggande försäkringsavtal läggs till i en grupp (se punkterna B119C– B119E).

66B Ett företag ska fastställa (eller justera) en förluståtervinningskomponent för tillgången för återstående försäkringsskydd för en grupp av innehavda återförsäkringsavtal som visar återvinningen av förluster som redovisats med tillämpning av punkterna 66 c i–ii och 66A. Förluståtervinningskomponenten fastställer de belopp som anges i resultatet som återföringar av återvunna förluster från innehavda återförsäkringsavtal och utesluts således från fördelningen av erlagda premier till återförsäkraren (se punkt B119F).

67 Förändringar i kassaflöden för åtaganden som beror på förändrad risk för utebliven fullgörelse från utfärdarens sida av ett innehav av ett återförsäkringsavtal avser inte framtida tjänst och ska inte justera den avtalsenliga marginalen.

68 Innehavda återförsäkringsavtal kan inte vara förlustavtal. Därmed gäller inte kraven i punkterna 47–52.

#### *Premiefördelningsmetod för innehavda återförsäkringsavtal*

69 Ett företag får tillämpa den premiefördelningsmetod som föreskrivs i punkterna 55–56 och 59 (anpassad för att återspegla de egenskaper hos innehavda återförsäkringsavtal som skiljer sig från utfärdade försäkringsavtal, exempelvis generering av kostnader eller kostnadsminskningar i stället för intäkter) för att förenkla värderingen av en grupp av innehavda återförsäkringsavtal, om vid gruppens bildande

a) företaget rimligen kan förvänta sig att den resulterande värderingen inte väsentligt skiljer sig från resultatet av tillämpning av kraven i punkterna 63–68, eller

b) försäkringsskyddets löptid för vart och ett av avtalen i gruppen av innehavda återförsäkringsavtal (inklusive försäkringsskydd från alla premier inom gränsen för avtalet, som fastställs vid den tidpunkten med tillämpning av punkt 34) är högst ett år.

70 Ett företag kan inte uppfylla villkoret i punkt 69 a om det vid gruppens bildande förväntar sig betydande variationer i kassaflödena för åtaganden som skulle påverka värderingen av tillgången under återstående löptid under perioden innan en skada inträffar. Variationen i kassaflödena för åtaganden ökar exempelvis med

a) omfattningen av framtida kassaflöden som avser derivat som är inbäddade i avtalen, och

b) längden på försäkringsskyddets löptid för gruppen av innehavda återförsäkringsavtal.

70A Om ett företag värderar en grupp av innehavda återförsäkringsavtal genom tillämpning av premiefördelningsmetoden ska företaget tillämpa punkt 66A genom att justera tillgångens redovisade värde för återstående löptid för försäkringsskyddet i stället för att justera den avtalsenliga marginalen.

#### **Investeringsavtal med diskretionära resultatandelar**

71 Ett investeringsavtal med diskretionära resultatandelar innehåller inte en överföring av betydande försäkringsrisk. Kraven i IFRS 17 för försäkringsavtal ändras därför på följande sätt för investeringsavtal med diskretionära resultatandelar:

a) Det första redovisningstillfället (se punkterna 25 och 28) är den dag då företaget blir avtalspart.

- b) Avtalets gräns (se punkt 34) ändras så att kassaflöden befinner sig inom avtalsgränsen om de följer av en materiell skyldighet för företaget att erlagga kontanter vid nuvarande eller framtida tidpunkt. Företaget har ingen materiell skyldighet att erlagga kontanter om det är praktiskt möjligt för det att prissätta löftet att erlagga kontanter så att detta pris fullt ut återspeglar det utlovade kontantbeloppet och tillhörande risker.
- c) Fördelningen av den avtalsenliga marginalen (se punkterna 44 e och 45 e) ändras så att företaget ska redovisa den avtalsenliga marginalen över avtalsgruppens löptid, på ett systematiskt sätt som återspeglar överföringen av investeringstjänster enligt avtalet.

#### ÄNDRING OCH BORTTAGANDE FRÅN RAPPORTEN ÖVER FINANSIELL STÄLLNING

##### Ändring av ett försäkringsavtal

- 72 Om ett försäkringsavtals villkor ändras, exempelvis efter överenskommelse mellan avtalsparterna eller genom ändrad lagstiftning, ska ett företag endast ta bort det ursprungliga avtalet från rapporten över finansiell ställning och redovisa det ändrade avtalet som ett nytt avtal, med tillämpning av IFRS 17 eller andra tillämpliga standarder, om, och endast om, något av villkoren i leden a–c uppfylls. Utövandet av en rättighet enligt avtalsvillkoren är inte en ändring. Villkoren är följande:
- a) Om de ändrade avtalsvillkoren hade gällt vid avtalets början
- i) skulle det ändrade avtalet inte fallit under tillämpningsområdet för IFRS 17, med tillämpning av punkterna 3–8A,
  - ii) skulle företaget ha avskilt olika komponenter från värdförsäkringsavtalet med tillämpning av punkterna 10–13, vilket hade lett till en annan typ av försäkringsavtal som IFRS 17 hade varit tillämpligt på,
  - iii) skulle det ändrade avtalet ha haft en betydligt annorlunda avtalsgräns, med tillämpning av punkt 34, eller
  - iv) skulle det ändrade avtalet ha ingått i en annan grupp av avtal, med tillämpning av punkterna 14–24.
- b) Det ursprungliga avtalet motsvarade definitionen av ett *försäkringsavtal med direkt resultatandel*, men avtalet uppfyller i sin ändrade form inte längre definitionen, eller omvänt.
- c) Företaget tillämpade premiefördelningsmetoden i punkterna 53–59 eller punkterna 69–70 på det ursprungliga avtalet, men ändringarna innebär att avtalet inte längre uppfyller kriterierna för den metoden i punkt 53 eller punkt 69.
- 73 Om en avtalsändring inte uppfyller något av kraven i punkt 72 ska företaget behandla förändringar i kassaflöden till följd av ändringen som förändringar i uppskattningarna av kassaflöden för åtaganden genom tillämpning av punkterna 40–52.

##### Borttagande från rapporten över finansiell ställning

- 74 Ett företag ska ta bort ett försäkringsavtal från rapporten över finansiell ställning när, och endast när,
- a) det upphör, dvs. när den skyldighet som är angiven i försäkringsavtalet löper ut, fullgörs eller annulleras, eller
- b) om något av villkoren i punkt 72 uppfylls.

- 75 När ett försäkringsavtal upphör, upphör företagets risk och det behöver därför inte längre överföra ekonomiska resurser för att fullfölja försäkringsavtalet. Exempelvis ska ett företag när det köper återförsäkring ta bort underliggande försäkringsavtal från rapporten över finansiell ställning när, och endast när, de underliggande försäkringsavtalen har upphört.
- 76 Ett företag tar bort ett försäkringsavtal från rapporten över finansiell ställning från en grupp av avtal genom att tillämpa följande krav i IFRS 17:
- a) De kassaflöden för åtaganden som fördelats på gruppen justeras för att eliminera nuvärdet av framtida kassaflöden och riskjustering för icke-finansiell risk som avser de rättigheter och skyldigheter som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning för gruppen, med tillämpning av punkterna 40 a i och 40 b.
  - b) Gruppens avtalsenliga marginal justeras för den förändring i kassaflödena för åtaganden som anges i led a, i den mån som krävs enligt punkterna 44 c och 45 c, såvida inte punkt 77 tillämpas.
  - c) Antalet försäkringsskyddsenheter för förväntade kvarvarande försäkringsavtalstjänster justeras för att återpegla de försäkringsskyddsenheter som tagits bort från rapporten över finansiell ställning för gruppen, och storleken på den avtalsenliga marginal som redovisas i resultatet under perioden baseras på det justerade beloppet, med tillämpning av punkt B119.
- 77 När ett företag tar bort ett försäkringsavtal från rapporten över finansiell ställning på grund av att det överlåter avtalet till tredje part eller tar bort ett försäkringsavtal från rapporten över finansiell ställning och redovisar ett nytt avtal med tillämpning av punkt 72, ska företaget i stället för att tillämpa punkt 76 b
- a) justera den avtalsenliga marginalen för gruppen från vilken avtalet har tagits bort från rapporten över finansiell ställning, i den mån som krävs enligt punkterna 44 c och 45 c för skillnaden mellan led i och antingen led ii, för avtal som överläts till tredje part, eller led iii, för avtal som tas bort från rapporten över finansiell ställning med tillämpning av punkt 72, där led i, ii respektive iii är
    - i) den förändring i det redovisade värdet av gruppen av försäkringsavtal som följer av borttagandet av avtalet från rapporten över finansiell ställning, med tillämpning av punkt 76 a,
    - ii) den premie som tas ut av tredje part,
    - iii) den premie som företaget skulle ha tagit ut om det ingått avtal med likvärdiga villkor som det nya avtalet vid tidpunkten för avtalsändringen, minus tillkommande premie som tas ut för ändringen,
  - b) värdera det nya avtal som redovisas med tillämpning av punkt 72 under antagande om att företaget erhållit de premier som avses i led a iii vid ändringstidpunkten.

#### PRESENTATION I RAPPORTEN ÖVER FINANSIELL STÄLLNING

- 78 **Ett företag ska separat i rapporten över finansiell ställning presentera det redovisade värdet av portföljer av**
- a) utfärdade försäkringsavtal som är tillgångar,
  - b) utfärdade försäkringsavtal som är skulder,
  - c) innehavda återförsäkringsavtal som är tillgångar, och
  - d) innehavda återförsäkringsavtal som är skulder.

- 79 Ett företag ska ta med alla tillgångar för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal som redovisats med tillämpning av punkt 28B i det redovisade värdet för de tillhörande portföljerna med utfärdade försäkringsavtal, och alla tillgångar eller skulder för kassaflöden som avser portföljer med innehavda återförsäkringsavtal (se punkt 65 b) i det redovisade värdet för portföljerna med innehavda återförsäkringsavtal.

REDOVISNING OCH PRESENTATION I RAPPORTEN (RAPPORTERNA) ÖVER FINANSIELLT RESULTAT (PUNKTERNA B120–B136)

- 80 Vid tillämpning av punkterna 41 och 42 ska ett företag dela upp de belopp som redovisas i rapporten över resultat och övrigt totalresultat (nedan kallad rapporten (rapporterna) över finansiellt resultat) i**

**a) ett resultat från försäkringstjänster (punkterna 83–86), som består av försäkringsintäkter och kostnader för försäkringstjänster, och**

**b) finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal (punkterna 87–92).**

- 81 Ett företag behöver inte dela upp förändringen i riskjusteringen för icke-finansiell risk mellan resultatet från försäkringstjänster och finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal. Om ett företag inte gör en sådan uppdelning ska det ta med hela förändringen i riskjusteringen för icke-finansiell risk som en del av resultatet från försäkringstjänster.

- 82 Ett företag ska presentera intäkter och kostnader från innehavda återförsäkringsavtal separat från kostnader och intäkter från utfärdade försäkringsavtal.**

#### **Resultat från försäkringstjänster**

- 83 Ett företag ska i resultatet presentera försäkringsintäkter från grupperna av utfärdade försäkringsavtal. Försäkringsintäkter ska återspegla tillhandahållandet av tjänster från gruppen av försäkringsavtal till ett belopp som återspeglar den ersättning som företaget förväntar sig ha rätt till i utbyte mot dessa tjänster. Punkterna B120–B127 anger hur ett företag ska värdera försäkringsintäkter.**

- 84 Ett företag ska i resultatet presentera kostnader för försäkringstjänster från en grupp av utfärdade försäkringsavtal; kostnaderna ska innefatta inträffade skador (exklusive återbetalning av investeringskomponenter), andra uppkomna kostnader för försäkringstjänster och andra belopp enligt punkt 103 b.**

- 85 Försäkringsintäkter och kostnader för försäkringstjänster i resultatet ska inte innefatta investeringskomponenter. Ett företag får inte presentera information om premier i resultatet om sådan information är oförenlig med punkt 83.**

- 86 Ett företag får presentera intäkter eller kostnader från en grupp av innehavda återförsäkringsavtal (se punkterna 60–70A), som inte är finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal, som ett enda belopp; alternativt får företaget separat presentera de belopp som återvunnits från återförsäkraren samt en fördelning av de premier som betalats som tillsammans ger ett nettobelopp som är lika med detta enda belopp. Om ett företag separat presenterar de belopp som återvunnits från återförsäkraren och en fördelning av betalda premier ska det

a) behandla sådana återförsäkringskassaflöden som beror på skadeanspråk på de underliggande avtalen, som en del av de skador som förväntas ersättas enligt det återförsäkringsavtal som det innehar,

b) behandla sådana belopp från återförsäkraren som det förväntar sig erhålla och som inte beror på skadeanspråk på de underliggande avtalen (exempelvis vissa typer av avgivandeprovision), som en minskning av de premier som ska betalas till återförsäkraren,

ba) behandla belopp som redovisas avseende återvinning av förluster med tillämpning av punkterna 66 c i–ii och 66A–66B som belopp som återvunnits från återförsäkraren, och

- c) inte presentera fördelningen av betalda premier som en intäktsminskning.

**Finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal (se punkterna B128–B136)**

- 87** Finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal omfattar den förändring av det redovisade värdet av gruppen försäkringsavtal som uppkommer från

a) effekten av pengars tidsvärde och förändringar i pengars tidsvärde, och

b) effekten av finansiell risk och förändringar av finansiell risk, men

c) inte några sådana förändringar för grupper av försäkringsavtal med direkt resultatandel som skulle justera den avtalsenliga marginalen, men som inte gör det när punkt 45 b ii, 45 b iii, 45 c ii eller 45 c iii tillämpas. Dessa ingår i kostnader för försäkringstjänster.

- 87A** Ett företag ska tillämpa

a) punkt B117A på finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal som uppkommer vid tillämpningen av punkt B115 (riskminskning), och

b) punkterna 88 och 89 på alla andra finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal.

- 88** Vid tillämpning av punkt 87A b ska ett företag, förutsatt att punkt 89 inte är tillämplig, välja en av följande redovisningsprinciper:

a) Inkludera finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal i resultatet.

b) Dela upp finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal för perioden för att i resultatet inkludera ett belopp som fastställs genom systematisk fördelning av de förväntade totala finansiella intäkterna eller kostnaderna från försäkringsavtal över löptiden för gruppen av avtal, med tillämpning av punkterna B130–B133.

- 89** Vid tillämpning av punkt 87A b ska företaget, för försäkringsavtal med direkt resultatandel för vilka företaget innehar underliggande poster, välja en av följande redovisningsprinciper:

a) Inkludera finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal i resultatet.

b) Dela upp finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal för perioden för att i resultatet inkludera ett belopp som eliminerar bristande överensstämmelse i redovisningen med intäkter eller kostnader i resultatet för de underliggande poster som innehas, med tillämpning av punkterna B134–B136.

- 90** Om ett företag väljer redovisningsprincipen i punkt 88 b eller 89 b ska det i övrigt totalresultat inkludera skillnaden mellan finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal värderade enligt dessa punkter och de totala finansiella intäkterna eller kostnaderna från försäkringsavtal för perioden.

- 91** Om ett företag överlåter en grupp av försäkringsavtal eller tar bort ett försäkringsavtal från rapporten över finansiell ställning med tillämpning av punkt 77

a) ska det som en omklassificeringsjustering (se IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*) till resultatet omklassificera alla återstående belopp för gruppen (eller avtalet) som tidigare redovisats i övrigt totalresultat till följd av att företaget valt redovisningsprincipen i punkt 88 b,

**b) får det inte som en omklassificeringsjustering (se IAS 1) till resultatet omklassificera några återstående belopp för gruppen (eller avtalet) som tidigare redovisats i övrigt totalresultat till följd av att företaget valt redovisningsprincipen i punkt 89 b.**

92 Enligt punkt 30 ska ett företag behandla ett försäkringsavtal som en monetär post enligt IAS 21 när det räknar om poster i utländsk valuta till företagets funktionella valuta. Ett företag ska inkludera valutakursdifferenser avseende förändringar i det redovisade värdet för grupper av försäkringsavtal i resultatet, såvida de inte avser förändringar i det redovisade värdet för grupper av försäkringsavtal som ingår i övrigt totalresultat med tillämpning av punkt 90, då de ska ingå i övrigt totalresultat.

#### UPPLYSNINGAR

**93 Målet med upplysningskraven är att ett företag i noterna – tillsammans med informationen i rapporten över finansiell ställning, rapporten (rapporterna) över finansiellt resultat och rapporten över kassaflöden – ska lämna upplysningar som utgör underlag för användarna av de finansiella rapporterna när de bedömer den effekt som avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17 har på ett företags finansiella ställning, resultat och kassaflöden. För att uppnå detta mål ska företaget lämna kvalitativa och kvantitativa upplysningar om**

**a) de belopp som redovisas i de finansiella rapporterna för avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17 (se punkterna 97–116),**

**b) de betydande bedömningar, och ändringar av sådana bedömningar, som gjorts när IFRS 17 tillämpats (se punkterna 117–120), och**

**c) karaktären på och omfattningen av de risker som är förknippade med avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17 (se punkterna 121–132).**

94 Ett företag ska överväga den detaljnivå som krävs för att uppfylla syftet med upplysningarna och hur stor vikt som ska fästas vid respektive krav. Om de upplysningar som lämnas med tillämpning av punkterna 97–132 är otillräckliga för att uppnå målet i punkt 93 ska ett företag lämna sådana ytterligare upplysningar som krävs för att uppnå målet.

95 Ett företag ska slå samman eller dela upp upplysningarna så att användbar information inte döljs av vare sig en stor mängd obetydliga detaljer eller en sammanslagning av poster som har olika egenskaper.

96 Punkterna 29–31 i IAS 1 anger kraven på väsentlighet och sammanslagning avseende upplysningar. Exempel på sammanslagningsnivåer som kan vara lämpliga för upplysningar som lämnas om försäkringsavtal är

a) typ av avtal (exempelvis större produktlinjer),

b) geografiskt område (exempelvis land eller region), eller

c) rapporterbart segment, enligt IFRS 8 *Rörelsesegment*.

#### **Förklaring av redovisade belopp**

97 Av de upplysningar som krävs i punkterna 98–109A ska endast kraven i punkterna 98–100, 102–103, 105–105B och 109A gälla för avtal på vilka premiefördelningsmetoden tillämpats. Om ett företag använder premiefördelningsmetoden ska det även lämna upplysning om följande:

a) Vilka av villkoren i punkterna 53 och 69 som det har uppfyllt.

- b) Om företaget justerar för pengars tidsvärde och effekten av finansiell risk med tillämpning av punkterna 56, 57 b och 59 b.
- c) Metoden som företaget har valt för att redovisa kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal med tillämpning av punkt 59 a.
- 98 Ett företag ska upplysa om avstämningar som visar hur det redovisade nettovärdet för avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17 förändrats under perioden till följd av kassaflöden och intäkter och kostnader som redovisats i rapporten (rapporterna) över finansiellt resultat. Separata avstämningar ska lämnas för utfärdade försäkringsavtal och innehavda återförsäkringsavtal. Ett företag ska anpassa kraven i punkterna 100–109 för att återspegla de egenskaper hos innehavda återförsäkringsavtal som skiljer sig från utfärdade försäkringsavtal, exempelvis generering av kostnader eller kostnadsminskningar snarare än intäkter.
- 99 Ett företag ska i avstämningarna lämna tillräckligt med information för att göra det möjligt för användare av de finansiella rapporterna att identifiera förändringar avseende kassaflöden och belopp som redovisats i rapporten (rapporterna) över finansiellt resultat. För att uppfylla detta krav ska ett företag
- a) i en tabell presentera de avstämningar som avses i punkterna 100–105B, och
- b) för varje avstämning presentera de redovisade nettovärdena vid periodens början och slut, uppdelade i ett totalbelopp för portföljen med avtal som är tillgångar och ett totalbelopp för portföljer med avtal som är skulder, motsvarande de belopp som presenteras i rapporten över finansiell ställning med tillämpning av punkt 78.
- 100 Ett företag ska redovisa avstämningar mellan ingående och utgående balanser separat för följande:
- a) Nettoskulden (eller -tillgången) för återstående försäkringsskydd, exklusive alla förlustkomponenter.
- b) Alla förlustkomponenter (se punkterna 47–52 och 57–58).
- c) Skulden för inträffade skador. För försäkringsavtal på vilka premiefördelningsmetoden i punkterna 53–59 eller 69–70A har tillämpats, ska ett företag redovisa separata avstämningar för
- i) uppskattningarna av nuvärdet av framtida kassaflöden, och
- ii) riskjusteringen för icke-finansiell risk.
- 101 För andra försäkringsavtal än de på vilka premiefördelningsmetoden i punkterna 53–59 eller 69–70A har tillämpats ska ett företag även redovisa avstämningar mellan ingående och utgående balanser separat för
- a) uppskattningarna av nuvärdet av framtida kassaflöden,
- b) riskjusteringen för icke-finansiell risk, och
- c) den avtalsenliga marginalen.
- 102 Målet med avstämningarna i punkterna 100–101 är att tillhandahålla olika typer av information om resultatet från försäkringstjänster.
- 103 Ett företag ska separat i de avstämningar som krävs enligt punkt 100 lämna tillämpliga upplysningar om vart och ett av följande belopp som avser tjänster:
- a) Försäkringsintäkter.



- b) Kostnader för försäkringstjänster, med separat angivelse av
- i) inträffade skador (exklusive investeringskomponenter) och andra uppkomna kostnader för försäkringstjänster,
  - ii) avskrivning av kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal,
  - iii) förändringar som avser tidigare tjänster, dvs. sådana förändringar i kassaflödena för åtaganden som avser skuld för inträffade skador, och
  - iv) förändringar avseende framtida tjänst, dvs. förluster hänförliga till grupper av förlustavtal och återföring av sådana förluster.
- c) Investeringskomponenter som uteslutits från försäkringsintäkter och kostnader för försäkringstjänster (tillsammans med återbetalningar av premier såvida inte återbetalningar av premier redovisas som del av kassaflödena för perioden enligt beskrivningen i punkt 105 a i).
- 104 Ett företag ska separat i de avstämningar som krävs enligt punkt 101 lämna tillämpliga upplysningar om vart och ett av följande belopp som avser tjänster:
- a) Förändringar som avser framtida tjänst, med tillämpning av punkterna B96–B118, som separat visar
- i) förändringar i uppskattningar som justerar den avtalsenliga marginalen,
  - ii) förändringar i uppskattningar som inte justerar den avtalsenliga marginalen, dvs. förluster hänförliga till grupper av förlustavtal och återföring av sådana förluster, och
  - iii) effekterna av avtal som redovisats för första gången under perioden.
- b) Förändringar som avser tjänster under innevarande period, dvs.
- i) det belopp avseende den avtalsenliga marginalen som redovisats i resultatet för att återspegla överföring av tjänster,
  - ii) den förändring av riskjusteringen för icke-finansiell risk som inte avser framtida tjänst eller tidigare tjänster, och
  - iii) *erfarenhetsbaserade justeringar* (se punkterna B97 c och B113 a), efter avdrag för belopp avseende riskjusteringen för icke-finansiell risk som ingår i led ii.
- c) Förändringar som avser tidigare tjänster, dvs. förändringar i kassaflödena för åtaganden som avser inträffade skador (se punkterna B97 b och B113 a).
- 105 För att fullgöra avstämningarna i punkterna 100–101 ska ett företag också i tillämpliga fall separat presentera följande belopp som inte avser tjänster som har tillhandahållits under perioden:
- a) Kassaflöden under perioden, inbegripet
- i) premier som erhållits för utfärdade försäkringsavtal (eller som betalats för innehavda återförsäkringsavtal),
  - ii) kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal, och

- iii) utbetalda ersättningar för inträffade skador och andra kostnader för försäkringstjänster för utfärdade försäkringsavtal (eller som återvunnits enligt innehavda återförsäkringsavtal), exklusive kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal.
  - b) Effekten av förändringar av risken att utfärdaren av de återförsäkringsavtal som innehas inte fullföljer avtalet.
  - c) Finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal.
  - d) Alla ytterligare poster som kan behövas för att förklara förändringarna i det redovisade nettovärdet för försäkringsavtalen.
- 105A Ett företag ska presentera en avstämning mellan ingående och utgående balans för tillgångar för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal som redovisas vid tillämpning av punkt 28B. Ett företag ska sammanställa information för avstämningen på en nivå som överensstämmer med den för avstämningen av försäkringsavtal, vid tillämpning av punkt 98.
- 105B Ett företag ska separat i den avstämning som krävs enligt punkt 105A upplysa om alla nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar som redovisas genom tillämpning av punkt 28E–28F.
- 106 För utfärdade försäkringsavtal på vilka premiefördelningsmetoden i punkterna 53–59 inte har tillämpats, ska ett företag presentera en analys av de försäkringsintäkter som redovisats under perioden vilken ska innefatta följande:
- a) De belopp som avser förändringar av skulden för återstående försäkringsskydd enligt punkt B124, med separata uppgifter om
    - i) de kostnader för försäkringstjänster som uppkommit under perioden enligt B124 a,
    - ii) den förändring av riskjusteringen för icke-finansiell risk som avses i punkt B124 b,
    - iii) det belopp avseende den avtalsenliga marginalen som redovisats i resultatet till följd av överföring av försäkringsavtalstjänster under perioden, i enlighet med punkt B124 c, och
    - iv) alla övriga belopp, exempelvis erfarenhetsbaserade justeringar för erhållna premier utöver dem som avser framtida tjänst enligt vad som anges i punkt B124 d.
  - b) Fördelningen av den andel av premierna som avser återföring av kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal (se punkt B125).
- 107 För försäkringsavtal på vilka premiefördelningsmetoden i punkterna 53–59 eller 69–70A inte har tillämpats ska ett företag lämna upplysning om effekten på rapporten över finansiell ställning separat för utfärdade försäkringsavtal och innehavda återförsäkringsavtal som för första gången redovisats under perioden. Av upplysningen om avtalens effekt vid det första redovisningstillfället ska följande framgå:
- a) Uppskattningarna av nuvärdet av framtida kassautflöden, som separat visar storleken på kassaflödena för anskaffning av försäkringsavtal.
  - b) Uppskattningarna av nuvärdet av framtida kassainflöden.
  - c) Riskjusteringen för icke-finansiell risk.
  - d) Den avtalsenliga marginalen.

- 108 I de upplysningar som krävs enligt punkt 107 ska ett företag separat lämna upplysning om belopp från
- a) avtal som anskaffats från andra företag i överlåtelser av försäkringsavtal eller rörelseförvärv, och
  - b) grupper av avtal som är förlustavtal.
- 109 För försäkringsavtal på vilka premiefördelningsmetoden i punkterna 53–59 eller 69–70A inte har tillämpats, ska ett företag upplysa om när det beräknar att redovisa den avtalsenliga marginal som återstår vid rapportperiodens utgång kvantitativt i resultatet, med lämpliga tidsintervall. Sådan information ska lämnas separat för utfärdade försäkringsavtal och innehavda återförsäkringsavtal.
- 109A Ett företag ska lämna kvantitativa upplysningar, med lämpliga tidsintervall, om när det beräknar att från rapporten över finansiell ställning ta bort en tillgång avseende kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal med tillämpning av punkt 28C.

*Finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal*

- 110 Ett företag ska lämna upplysning och förklaring avseende det totala beloppet för finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal under rapportperioden. I synnerhet ska företaget redovisa förhållandet mellan finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal och avkastningen på sina tillgångar, så att användare av de finansiella rapporterna kan utvärdera källorna till de finansiella intäkter eller kostnader som redovisas i resultatet och i övrigt totalresultat.
- 111 För avtal med direkt resultatandel ska företaget beskriva de underliggande posternas sammansättning och lämna upplysning om deras verkliga värde.
- 112 För avtal med direkt resultatandel ska ett företag, om det väljer att inte justera den avtalsenliga marginalen för vissa förändringar i kassaflödena för åtaganden med tillämpning av punkt B115, lämna upplysning om effekten av det valet på justeringen av den avtalsenliga marginalen under innevarande period.
- 113 För avtal med direkt resultatandel ska ett företag, om det ändrar grunden för uppdelning av finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal mellan resultatet och övrigt totalresultat med tillämpning av punkt B135, lämna upplysning om följande under den period då ändringen av tillvägagångssättet ägde rum:
- a) Skälet till varför företaget var tvunget att ändra grunden för uppdelning.
  - b) Beloppet av justeringar för varje post som påverkats i de finansiella rapporterna.
  - c) Det redovisade värdet för den grupp av försäkringsavtal som ändringen avsåg vid tidpunkten för ändringen.

*Effekt av första tillämpningen*

- 114 Ett företag ska lämna upplysningar som gör det möjligt för användare av finansiella rapporter att identifiera effekten av grupper av försäkringsavtal som per övergångsdagen värderas med tillämpning av den modifierade retroaktiva metoden (se punkterna C6–C19A) eller verkligt värde-metoden (se punkterna C20–C24B) på den avtalsenliga marginalen och försäkringsintäkter under efterföljande perioder. Företaget ska således redovisa avstämningen mellan den avtalsenliga marginalen i enlighet med punkt 101 c, och värdet av försäkringsintäkter i enlighet med punkt 103 a separat för
- a) försäkringsavtal som fanns per övergångsdagen på vilka företaget har tillämpat den modifierade retroaktiva metoden,
  - b) försäkringsavtal som fanns per övergångsdagen på vilka företaget har tillämpat verkligt värde-metoden, och
  - c) alla andra försäkringsavtal.

- 115 För alla perioder då upplysning lämnas i enlighet med punkt 114 a eller 114 b ska ett företag – för att göra det möjligt för användare av finansiella rapporter att förstå de metoder som tillämpats, de bedömningar som gjorts för att fastställa övergångsbeloppen och betydelsen av dessa metoder och bedömningar – redogöra för hur det fastställt värderingen av försäkringsavtalen per övergångsdagen.
- 116 Ett företag som väljer att dela upp finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal mellan resultatet och övrigt totalresultat ska tillämpa punkterna C18 b, C19 b, C24 b och C24 c för att fastställa den ackumulerade skillnaden mellan de finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal som skulle ha redovisats i resultatet och de totala finansiella intäkterna eller kostnaderna från försäkringsavtal per övergångsdagen för den grupp av försäkringsavtal som uppdelningen tillämpas på. För alla perioder där det finns belopp som fastställs med tillämpning av dessa punkter ska företaget redovisa en avstämning mellan ingående och utgående balans för de ackumulerade belopp i övrigt totalresultat för de finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via övrigt totalresultat som avser grupperna av försäkringsavtal. Avstämningen ska exempelvis inkludera vinster och förluster som redovisats i övrigt totalresultat under perioden och vinster och förluster som redovisats i övrigt totalresultat under tidigare perioder och som under perioden omklassificerats till resultatet.

#### **Betydande bedömningar vid tillämpningen av IFRS 17**

- 117 Ett företag ska lämna upplysning om de betydande bedömningar och ändringar av bedömningar som gjorts vid tillämpningen av IFRS 17. Mer precist ska företaget lämna upplysning om de indata, antaganden och skattningsmetoder som har använts inbegripet följande:
- a) De metoder som har använts för att värdera försäkringsavtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17 och processerna för uppskattning av indata för dessa metoder. Såvida det inte är ogenomförbart ska företaget också lämna kvantitativ information om dessa indata.
  - b) Alla ändringar av metoder och processer för uppskattning av indata som har använts för att värdera avtal, skälet till varje ändring och typen av avtal som påverkas.
  - c) I den mån det inte omfattas av led a, den metod som har använts
    - i) för att skilja mellan sådana förändringar i uppskattningar av framtida kassaflöden som följer av företagets egen beslutanderätt och andra förändringar i uppskattningar av framtida kassaflöden för avtal utan direkt resultatandel (se punkt B98),
    - ii) för att fastställa riskjusteringen för icke-finansiell risk, inbegripet om förändringarna i riskjustering för icke-finansiell risk delas upp i en försäkringstjänstkomponent och en försäkringsfinansiell komponent eller presenteras i sin helhet i resultatet från försäkringstjänster,
    - iii) för att fastställa diskonteringsräntor,
    - iv) för att fastställa investeringskomponenter, och
    - v) för att fastställa den relativa viktningen av de förmåner som tillhandahålls genom försäkringsskydd och avkastningsrelaterade tjänster eller genom försäkringsskydd och investeringsrelaterade tjänster (se punkterna B119–B119B).
- 118 Om ett företag vid tillämpning av punkt 88 b eller punkt 89 b väljer att dela upp finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal i belopp som presenteras i resultatet och belopp som presenteras i övrigt totalresultat ska företaget redogöra för de metoder som används för att fastställa de finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal som redovisas i resultatet.
- 119 Ett företag ska lämna upplysning om den konfidensnivå som använts för att fastställa riskjusteringen för icke-finansiell risk. Om ett företag använder en annan metod än konfidensnivåmetoden för att fastställa riskjusteringen för icke-finansiell risk ska det lämna upplysning om vilken metod som används och den konfidensnivå som resultaten av den metoden har.

- 120 Ett företag ska lämna upplysning om den avkastningskurva (eller det intervall av avkastningskurvor) som används för att diskontera kassaflöden som inte varierar med avkastningen på underliggande poster, med tillämpning av punkt 36. När ett företag lämnar denna upplysning sammantaget för ett antal grupper av försäkringsavtal ska det lämna den i form av ett vägt genomsnitt, eller relativt smala intervall.

**Karaktären på och omfattningen av risker som härrör från avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17**

- 121 Ett företag ska lämna upplysning som gör det möjligt för användare av dess finansiella rapporter att utvärdera karaktären, beloppet, tidpunkterna och osäkerheten när det gäller framtida kassaflöden från avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17. Punkterna 122–132 innehåller krav för de upplysningar som normalt krävs för att uppfylla detta krav.
- 122 Dessa upplysningar är inriktade på försäkringsavtalens försäkringsrisker och finansiella risker och hur dessa har hanterats. Finansiella risker innefattar normalt, men inte nödvändigtvis enbart, kreditrisk, likviditetsrisk och marknadsrisk.
- 123 Om den information som lämnas om ett företags riskexponering vid rapportperiodens utgång inte är representativ för företagets riskexponering under perioden, ska företaget lämna upplysning om detta, om skälet till varför exponeringen vid periodens utgång inte är representativ och ytterligare information som är representativ för dess riskexponering under perioden.
- 124 För varje typ av risk som härrör från avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17 ska ett företag lämna upplysning om följande:
- a) Exponeringen mot risker och hur riskerna uppkommer.
  - b) Företagets mål, principer och metoder för riskhantering samt metoder för att mäta risker.
  - c) eventuella förändringar i a eller b i förhållande till föregående period.
- 125 För varje typ av risk som härrör från avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17 ska ett företag lämna upplysning om följande:
- a) Sammanfattande kvantitativa uppgifter om företagets exponering mot berörd risk vid rapportperiodens utgång. Dessa upplysningar ska vara grundade på de uppgifter som internt rapporteras till nyckelpersoner i ledande ställning inom företaget.
  - b) De upplysningar som krävs enligt punkterna 127–132, i den mån de inte lämnas genom tillämpning av led a i denna punkt.
- 126 Ett företag ska lämna upplysning om effekterna av de rättsliga ramar inom vilka det bedriver verksamhet, exempelvis minimikapitalkrav eller krav på räntegarantier. Om företaget tillämpar punkt 20 vid fastställandet av de grupper av försäkringsavtal som det tillämpar redovisnings- och värderingskraven i IFRS 17 på, ska det lämna upplysning om detta.

*Alla typer av risk – koncentrationer av risk*

- 127 Ett företag ska lämna information om koncentrationer av risk som härrör från avtal inom ramen för IFRS 17, inbegripet en beskrivning av hur företaget fastställer koncentrationerna och en beskrivning av de gemensamma egenskaper som kännetecknar varje koncentration (exempelvis typen av försäkrad händelse, bransch, geografiskt område eller valuta). Koncentrationer av finansiell risk kan exempelvis uppkomma från räntegarantier där samma räntenivå börjar gälla för ett stort antal avtal. Koncentrationer av finansiell risk kan också uppstå från koncentrationer av icke-finansiell risk, exempelvis om ett företag tillhandahåller produktansvarsskydd till läkemedelsföretag samtidigt som det har investeringar i dessa företag.

*Försäkrings- och marknadsrisker – känslighetsanalys*

128 Ett företag ska lämna upplysning om känslighet för förändring i riskvariabler som härrör från avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17. Företaget ska för att uppfylla detta krav lämna upplysning om följande:

a) En känslighetsanalys som visar hur resultatet och eget kapital skulle ha påverkats av förändringar i riskvariabler som rimligen var möjliga vid rapportperiodens utgång i fråga om

i) försäkringsrisk – som visar effekten för utfärdade försäkringsavtal, före och efter riskminskningen genom innehaven av återförsäkringsavtal, och

ii) varje typ av marknadsrisk – på ett sätt som redogör för förhållandet mellan känsligheten för förändringar i riskvariabler från försäkringsavtal och de som härrör från finansiella tillgångar som företaget innehar.

b) De metoder och antaganden som känslighetsanalysen bygger på.

c) Förändringar jämfört med föregående period av de metoder och antaganden som känslighetsanalyserna bygger på samt orsakerna till sådana förändringar.

129 Om ett företag utarbetar en känslighetsanalys som visar hur andra belopp än de som anges i punkt 128 a påverkas av förändringar i riskvariabler och använder den känslighetsanalysen för att hantera risker som härrör från avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17 får det använda den känslighetsanalysen i stället för den analys som anges i punkt 128 a. Företaget ska också lämna upplysning om följande:

a) En redogörelse för den metod som en sådan känslighetsanalys bygger på, samt viktiga parametrar och antaganden som ligger till grund för den information som lämnas.

b) En redogörelse för målet med den använda metoden samt de begränsningar i den lämnade informationen som metoden kan ge upphov till.

*Försäkringsrisk – skadeanspråkens utveckling*

130 Ett företag ska lämna upplysning om faktiska skadeanspråk jämfört med tidigare uppskattningar av det ej diskonterade värdet av skadeanspråken (dvs. skadeanspråkens utveckling). De upplysningar som lämnas om skadeanspråkens utveckling ska inledas med den period då det första väsentliga anspråket uppkom och för vilket det fortfarande råder osäkerhet om belopp och tidpunkt för betalningen av anspråken vid rapportperiodens utgång, men lämnandet av upplysning behöver inte gälla mer än tio år före utgången av rapportperioden. Företaget behöver inte lämna upplysningar om skadeanspråkens utveckling där osäkerheten om belopp och tidpunkt för betalning av anspråket vanligen skingras inom ett år. Ett företag ska stämna av upplysningarna om skadeanspråkens utveckling mot det sammanlagda redovisade värdet för de grupper av försäkringsavtal som företaget lämnar upplysning om i enlighet med punkt 100 c.

*Kreditrisk – annan information*

131 För kreditrisk som härrör från avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17 ska ett företag lämna upplysning om följande:

a) Det belopp som bäst motsvarar företagets maximala exponering mot kreditrisk vid rapportperiodens utgång, separat för utfärdade försäkringsavtal och innehavda återförsäkringsavtal.

b) Information om kreditkvaliteten på innehavda återförsäkringsavtal som är tillgångar.

*Likviditetsrisk – annan information*

- 132 För likviditetsrisk som härrör från avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17 ska ett företag lämna upplysning om följande:
- a) En beskrivning av hur företaget hanterar likviditetsrisken.
  - b) Separata löptidsanalyser för portföljer med utfärdade försäkringsavtal som är skulder och portföljer med innehavda återförsäkringsavtal som är skulder, som minst visar portföljernas nettokassaflöden för vart och ett av de första fem åren efter balansdagen och sammanlagt efter de första fem åren. Företaget behöver inte i dessa analyser inkludera skulder för återstående försäkringsskydd, som värderas med tillämpning av punkterna 55–59 och punkterna 69–70A. Analyserna kan ha formen av
    - i) en analys, baserad på uppskattade tidpunkter, av återstående avtalsenliga ej diskonterade nettokassaflöden, eller
    - ii) en analys, baserad på uppskattade tidpunkter, av uppskattningarna av nuvärdet av framtida kassaflöden.
  - c) De belopp som ska erläggas vid anfordran, med redogörelse för förhållandet mellan dessa belopp och det redovisade värdet för de tillhörande portföljerna med avtal, om upplysning inte lämnas om dem enligt led b i denna punkt.

## Bilaga A

## Definitioner

Den här bilagan är en del av IFRS 17 Försäkringsavtal.

<b>avtalsenlig marginal</b>	En komponent i det redovisade värdet för tillgången eller skulden hos en <b>grupp av försäkringsavtal</b> som motsvarar den ej intjänade vinst som företaget kommer att redovisa när det tillhandahåller <b>försäkringsavtalstjänster</b> enligt <b>försäkringsavtalen</b> i gruppen.
<b>försäkringsskyddets löptid</b>	Den period under vilken företaget tillhandahåller <b>försäkringsavtalstjänster</b> . Perioden innefattar de <b>försäkringsavtalstjänster</b> som avser alla premier inom <b>försäkringsavtalets</b> gränser.
<b>erfarenhetsbaserade justeringar</b>	Skillnaden mellan  (a) för erhållna premier (och alla därtill hörande kassaflöden såsom <b>kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal</b> och skatter på försäkringspremier) – uppskattningen vid periodens början av förväntade belopp under perioden och de faktiska kassaflödena under perioden, eller  (b) för kostnader för försäkringstjänster (exklusive kostnader för anskaffning av försäkringsavtal) – uppskattningen vid periodens början av belopp som förväntas uppkomma under perioden och de faktiska uppkomna beloppen under perioden.
<b>finansiell risk</b>	Risken för en eventuell framtida förändring i en eller flera av en viss ränta, ett visst pris på ett finansiellt instrument, ett visst råvarupris, en viss valutakurs, ett visst pris- eller ränteindex, kreditbetyg eller kreditindex eller någon annan variabel, förutsatt att variabeln när det gäller en icke-finansiell variabel inte är specifik för någon av avtalsparterna.
<b>kassaflöden för åtaganden</b>	En explicit, neutral och sannolikhetsbedömd uppskattning (dvs. förväntat värde) av nuvärdet av framtida kassautflöden minus nuvärdet av framtida kassainflöden som kommer att uppkomma när företaget fullföljer <b>försäkringsavtalen</b> , inbegripet en <b>riskjustering för icke-finansiell risk</b> .
<b>grupp av försäkringsavtal</b>	En uppsättning <b>försäkringsavtal</b> som följer av uppdelningen av en <b>portfölj med försäkringsavtal</b> i, åtminstone, avtal som utfärdas inom en period på högst ett år och som, vid det första redovisningstillfället  (a) är förlustavtal, om sådana finns,  (b) inte löper någon betydande risk att bli ett förlustavtal i ett senare skede, om sådana finns, eller  (c) varken omfattas av led a eller led b, i tillämpliga fall.
<b>kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal</b>	Kassaflöden som uppkommer från kostnader för försäljning, tecknande och bildande av en <b>grupp av försäkringsavtal</b> (utfärdade eller som väntas bli utfärdade) och som är direkt hänförliga till den <b>portfölj med försäkringsavtal</b> som gruppen tillhör. Sådana kassaflöden inbegriper kassaflöden som inte är direkt hänförliga till enskilda avtal eller <b>grupper av försäkringsavtal</b> inom portföljen.
<b>försäkringsavtal</b>	Ett avtal enligt vilket en part (utfärdaren) påtar sig en betydande <b>försäkringsrisk</b> från en annan part ( <b>försäkringstagaren</b> ) genom att gå med på att ersätta <b>försäkringstagaren</b> om en angiven osäker framtida händelse ( <b>den försäkrade händelsen</b> ) har en negativ påverkan på <b>försäkringstagaren</b> .



**försäkringsavtalstjänster**

Följande tjänster som ett företag tillhandahåller till en **försäkringstagare** i ett **försäkringsavtal**:

- (a) Skydd mot en **försäkrad händelse** (försäkringsskydd).
- (b) För **försäkringsavtal utan direkt resultatandel**, generering av avkastning på investering för försäkringstagaren, i tillämpliga fall (avkastningsrelaterad tjänst).
- (c) För **försäkringsavtal med direkt resultatandel**, förvaltning av underliggande poster för **försäkringstagarens** räkning (investeringsrelaterad tjänst).

**försäkringsavtal med direkt resultatandel**

Ett **försäkringsavtal** där följande gäller vid dess ingående:

- (a) Avtalsvillkoren anger att **försäkringstagaren** har en resultatandel i en tydligt identifierad grupp av **underliggande poster**.
- (b) Företaget förväntar sig att betala ett belopp till **försäkringstagaren** motsvarande en betydande andel av den avkastning som uppstår vid värdering av **de underliggande posterna** till verkligt värde.
- (c) Företaget förväntar sig att en betydande andel av en eventuell förändring av de belopp som ska betalas till **försäkringstagaren** varierar med förändringen av det verkliga värdet på **de underliggande posterna**.

**försäkringsavtal utan direkt resultatandel**

Ett **försäkringsavtal** som inte är ett **försäkringsavtal med direkt resultatandel**.

**försäkringsrisk**

Risk, annan än **finansiell risk**, som förs över från avtalets innehavare till utfärdaren.

**försäkrad händelse**

En osäker framtida händelse som täcks av ett **försäkringsavtal** och ger upphov till **försäkringsrisk**.

**investeringskomponent**

Det belopp som ett företag enligt ett **försäkringsavtal** ska återbetala till en försäkringstagare under alla omständigheter, oavsett om en försäkrad händelse inträffar eller ej.

**investeringsavtal med diskretionära resultatandelar**

Ett finansiellt instrument som ger en viss investerare avtalsenlig rätt att, som ett komplement till ett belopp som inte skönmässigt kan fastställas av utfärdaren, erhålla ytterligare belopp

- (a) som förväntas utgöra en betydande del av de sammanlagda avtalsenliga ersättningarna,
- (b) för vilka tidpunkten eller storleken enligt avtalet enbart bestäms av utfärdaren, och
- (c) som enligt avtal grundar sig på
  - (i) avkastningen på en viss grupp av avtal eller viss typ av avtal,

	(ii) realiserad och/eller orealiserad avkastning på en viss grupp tillgångar som utfärdaren innehar, eller
	(iii) resultatet för det företag eller den fond som utfärdar avtalet.
<b>skuld för inträffade skador</b>	Ett företags skyldighet att
	(a) utreda och utbetala belopp för giltiga skador avseende <b>försäkrade händelser</b> som redan inträffat, inbegripet händelser som inträffat men där skador inte rapporterats, och andra uppkomna försäkringskostnader, och
	(b) betala belopp som inte inkluderas i led a och som avser
	(i) <b>försäkringsavtalstjänster</b> som redan har tillhandahållits, eller
	(ii) alla <b>investeringskomponenter</b> eller andra belopp som inte har koppling till tillhandahållandet av <b>försäkringsavtalstjänster</b> och som inte ingår i <b>skulden för återstående försäkringsskydd</b> .
<b>skuld för återstående försäkringsskydd</b>	Ett företags skyldighet att
	(a) utreda och utbetala belopp för giltiga skador enligt <b>försäkringsavtal</b> för <b>försäkrade händelser</b> som ännu inte inträffat (dvs. den skyldighet som avser försäkringsskyddets återstående löptid), och
	(b) betala belopp enligt befintliga <b>försäkringsavtal</b> som inte inbegrips i led a och som avser
	(i) <b>försäkringsavtalstjänster</b> som ännu inte tillhandahållits (dvs. de skyldigheter som avser det framtida tillhandahållandet av <b>försäkringsavtalstjänster</b> ), eller
	(ii) alla <b>investeringskomponenter</b> eller andra belopp som inte har koppling till tillhandahållandet av <b>försäkringsavtalstjänster</b> och som inte har överförts till <b>skulden för inträffade skador</b> .
<b>försäkringstagare</b>	En part som har rätt till ersättning enligt ett <b>försäkringsavtal</b> om en <b>försäkrad händelse</b> inträffar.
<b>portfölj med försäkringsavtal</b>	<b>Försäkringsavtal</b> som är föremål för likartade risker och som förvaltas tillsammans.
<b>återförsäkringsavtal</b>	Ett <b>försäkringsavtal</b> som utfärdas av ett företag (återförsäkraren) för att ersätta ett annat företag för skadeanspråk som uppkommer från ett eller flera <b>försäkringsavtal</b> som utfärdats av det andra företaget (underliggande avtal).
<b>riskjustering för icke-finansiell risk</b>	Den ersättning som ett företag kräver för att bära osäkerheten beträffande belopp och tidpunkter för de kassaflöden som härrör från icke-finansiell risk i samband med att företaget fullföljer <b>försäkringsavtal</b> .
<b>underliggande poster</b>	Poster som avgör vissa av de belopp som ska utbetalas till <b>försäkringstagaren</b> . <b>Underliggande poster</b> kan bestå av alla slags poster, exempelvis en referensportfölj med tillgångar, företagets nettotillgångar eller en angiven undergrupp av företagets tillgångar.

*Bilaga B***Vägledning vid tillämpning**

Denna bilaga är en del av IFRS 17 Försäkringsavtal.

B1 Denna bilaga innehåller vägledning om följande:

- a) Definitionen av ett försäkringsavtal (se punkterna B2–B30).
- b) Avskiljande av komponenter från ett försäkringsavtal (se punkterna B31–B35).
- ba) Tillgång för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal (se punkterna B35A–B35D).
- c) Värdering (se punkterna B36–B119F).
- d) Försäkringsintäkter (se punkt B120–B127).
- e) Finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal (se punkterna B128–B136).
- f) Finansiella rapporter för delår (se punkt B137).

**DEFINITION AV ETT FÖRSÄKRINGSAVTAL (BILAGA A)**

B2 Detta avsnitt innehåller vägledning om definitionen av ett försäkringsavtal enligt bilaga A. Det behandlar följande:

- a) Osäker framtida händelse (se punkterna B3–B5).
- b) Betalning in natura (se punkt B6).
- c) Distinktionen mellan försäkringsrisk och andra risker (se punkterna B7–B16).
- d) Betydande försäkringsrisk (se punkterna B17–B23).
- e) Förändringar i nivån på försäkringsrisk (se punkterna B24–B25).
- f) Exempel på försäkringsavtal (se punkterna B26–B30).

**Oviss framtida händelse**

B3 Ovisshet (eller risk) är själva kärnan i ett försäkringsavtal. Följaktligen är åtminstone en av de följande punkterna ovisst vid försäkringsavtalets början:

- a) Sannolikheten att en försäkrad händelse inträffar.
- b) När en försäkrad händelse kommer att inträffa.
- c) Hur mycket försäkringsgivaren ska betala om den försäkrade händelsen inträffar.

- B4 I vissa försäkringsavtal är den försäkrade händelsen upptäckten av en förlust under avtalets löptid, även om förlusten uppkommit ur en händelse som inträffade före avtalets början. I andra försäkringsavtal är den försäkrade händelsen en händelse som inträffar under avtalets löptid även om den förlust som uppstår upptäcks efter avtalstidens slut.
- B5 Vissa försäkringsavtal täcker händelser som redan inträffat men vilkas finansiella effekt fortfarande är osäker. Ett exempel är ett försäkringsavtal som skyddar mot ogynnsam utveckling av en händelse som redan inträffat. I sådana avtal är den försäkrade händelsen fastställandet av den slutgiltiga kostnaden för sådana skador.

### **Betalning in natura**

- B6 Vissa försäkringsavtal kräver eller tillåter betalning in natura. I sådana fall ska företaget tillhandahålla varor eller tjänster till försäkringstagaren för att reglera företagets skyldighet att ersätta försäkringstagaren för försäkrade händelser. Ett exempel är när ett företag fysiskt ersätter ett stulet föremål i stället för att betala ut ett ersättningsbelopp. Ett annat exempel är när ett företag använder egna sjukhus och egen sjukvårdspersonal för att tillhandahålla sjukvård som täcks av försäkringsavtalet. Sådana avtal är försäkringsavtal, även om skadorna regleras in natura. Serviceuppdrag mot fast avgift som uppfyller kraven i punkt 8 räknas också som försäkringsavtal, men när ett företag tillämpar punkt 8 får det välja att redovisa dem i enlighet med antingen IFRS 17 eller IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*.

### **Distinktionen mellan försäkringsrisk och andra risker**

- B7 Definitionen av ett försäkringsavtal innebär att en part accepterar betydande försäkringsrisk från en annan part. I IFRS 17 definieras försäkringsrisk som "risk, annan än finansiell risk, som förs över från avtalets innehavare till utfärdaren". Ett avtal som exponerar utfärdaren för finansiell risk utan betydande försäkringsrisk är inte ett försäkringsavtal.
- B8 Definitionen av finansiell risk i bilaga A innefattar finansiella och icke-finansiella variabler. Exempel på icke-finansiella variabler som inte är specifika för en avtalspart är ett index för jordbävning förluster i ett visst område eller ett index för temperaturerna i en viss stad. Finansiell risk exkluderar risk från icke-finansiella variabler som är specifika för en avtalspart, såsom huruvida en brand som skadar eller förstör en tillgång som tillhör den parten inträffar eller uteblir. Dessutom är risken för förändringar i en icke-finansiell tillgångs verkliga värde inte en finansiell risk om det verkliga värdet återspeglar förändringar i marknadspriserna på en sådan tillgång (en finansiell variabel) och skicket på en angiven icke-finansiell tillgång som innehas av en avtalspart (dvs. en icke-finansiell variabel). Om exempelvis en garanti för restvärdet på en viss bil som försäkringstagaren har ett försäkringsbart intresse på utsätter garanten för risk för förändringar i bilens fysiska skick, är den risken en försäkringsrisk, inte en finansiell risk.
- B9 Vissa avtal exponerar utfärdaren för finansiell risk, utöver för en betydande försäkringsrisk. Exempelvis garanterar många livförsäkringsavtal en minimiavkastning till försäkringstagarna – vilket ger upphov till finansiell risk – samtidigt som de utlovar livförsäkring som i betydande utsträckning överstiger försäkringstagarens saldo, vilket ger upphov till försäkringsrisk i form av dödlighetsrisk. Sådana avtal är försäkringsavtal.
- B10 Enligt vissa avtal utlöser en försäkrad händelse betalning av ett belopp som är kopplat till ett prisindex. Sådana avtal är försäkringsavtal, förutsatt att den betalning som är villkorad av den försäkrade händelsen kan vara betydande. Exempelvis överför en livränta med återbetalningsskydd som är kopplad till ett index för levnadsomkostnader försäkringsrisk eftersom betalningen utlöses av en osäker händelse – livräntetagarens överlevnad. Kopplingen till prisindexet är ett derivat men överför också försäkringsrisk eftersom antalet utbetalningar som indexet gäller beror på livräntetagarens överlevnad. Om den överföring av försäkringsrisk som blir följden är betydande, är derivatet definitionsmässigt ett försäkringsavtal, och det får då inte avskiljas från värdavtalet (se punkt 11 a).
- B11 Försäkringsrisk är den risk som företaget accepterar från försäkringstagaren. Det betyder att företaget ska acceptera en risk från försäkringstagaren som försäkringstagaren redan utsatts för. Eventuell ny risk som genom avtalet uppstår för företaget eller försäkringstagaren är inte försäkringsrisk.

- B12 Definitionen av ett försäkringsavtal hänvisar till en negativ påverkan på försäkringstagaren. Denna definition begränsar inte företagets betalning till ett belopp som motsvarar den negativa händelsens finansiella effekt. Exempelvis innefattar definitionen försäkringsskydd av typen "ny mot gammal" som ersätter försäkringstagaren till ett belopp som gör det möjligt att ersätta en gammal skadad tillgång med en ny tillgång. På ett liknande sätt begränsar definitionen inte betalning enligt ett livförsäkringsavtal till den finansiella förlust som den avlidnes anhöriga lider, inte heller utesluter den det avtal som anger betalning av förutbestämda belopp för att kvantifiera den förlust som orsakats av dödsfall eller en olycka.
- B13 Vissa avtal kräver betalning om en angiven osäker framtida händelse inträffar, men kräver inte någon ogynnsam påverkan på försäkringstagaren som villkor för betalningen. Ett sådant avtal är inte något försäkringsavtal även om innehavaren använder avtalet för att minska en underliggande riskexponering. Om innehavaren exempelvis använder ett derivat för att säkra en underliggande finansiell eller icke-finansiell variabel som är korrelerad med kassaflöden från en av företagets tillgångar, är derivatet inte något försäkringsavtal eftersom betalningen inte är villkorad av om innehavaren råkar ut för en negativ påverkan i och med minskningen i kassaflödena från tillgången. Definitionen av ett försäkringsavtal hänvisar till en osäker framtida händelse för vilken en negativ påverkan på försäkringstagaren är ett avtalsenligt villkor för betalning. Ett avtalsenligt villkor kräver inte att företaget undersöker huruvida händelsen faktiskt orsakade en negativ påverkan, men det tillåter företaget att neka betalningen om det inte är övertygat om att händelsen förorsakat en negativ påverkan.
- B14 Annullationsrisk eller risk för fortbestånd (risken att försäkringstagaren kommer att upphäva avtalet tidigare eller senare än utfärdaren räknat med vid prissättning av avtalet) är inte försäkringsrisk eftersom den resulterande variationen i betalningen till försäkringstagaren inte är villkorad av en osäker framtida händelse som påverkar försäkringstagaren negativt. På ett liknande sätt är kostnadsrisk (dvs. risken för oväntade ökning av administrativa kostnader som har att göra med förvaltningen av avtalet, och inte med försäkrade händelser) inte någon försäkringsrisk eftersom en oväntad kostnadsökning inte påverkar försäkringstagaren negativt.
- B15 Därför är ett avtal som exponerar företaget för annullationsrisk eller risk för fortbestånd eller kostnadsrisk inte något försäkringsavtal såvida det inte också exponerar företaget för betydande försäkringsrisk. Men om företaget minskar sin risk genom att använda ytterligare ett avtal för att föra över en del av den risk som inte är försäkringsrisk till en annan part, exponerar detta andra avtal den andra parten för försäkringsrisk.
- B16 Ett företag kan endast acceptera betydande försäkringsrisk från försäkringstagaren om företaget är skilt från försäkringstagaren. När det gäller ett ömsesidigt företag accepterar det ömsesidiga företaget risk från varje försäkringstagare och slår samman den risken. Även om försäkringstagare bär den sammanslagna risken gemensamt till följd av att de har residual rätt i företagets tillgångar, är det ömsesidiga företaget ett separat företag som har accepterat risken.

### **Betydande försäkringsrisk**

- B17 Ett avtal är ett försäkringsavtal endast om det för över betydande försäkringsrisk. Punkterna B7–B16 behandlar försäkringsrisk. Punkterna B18–B23 behandlar bedömningen av huruvida försäkringsrisken är betydande.
- B18 Försäkringsrisk är betydande om, och endast om, en försäkrad händelse skulle kunna leda till att en utfärdare betalar tillkommande belopp som är betydande i ett enskilt scenario, utom scenarier som saknar kommersiell innebörd (dvs. inte har någon märkbar effekt på transaktionens ekonomiska sidor). Om en försäkrad händelse kan betyda att betydande tillkommande belopp skulle betalas i ett scenario som har kommersiell innebörd, kan villkoret i den föregående meningen uppfyllas även om den försäkrade händelsen är extremt osannolik eller det förväntade (dvs. sannolikhetsbedömda) nuvärdet av de villkorade kassaflödena är en liten del av det förväntade nuvärdet av de återstående kassaflödena från avtalet.
- B19 Dessutom överför ett avtal endast betydande försäkringsrisk om det är ett scenario som har kommersiell innebörd och där det är möjligt att utfärdaren drabbas av en förlust på nuvärdesbasis. Även om ett återförsäkringsavtal inte exponerar utfärdaren för möjligheten att drabbas av en betydande förlust, bedöms det avtalet överföra betydande försäkringsrisk om det i allt väsentligt överför all försäkringsrisk som avser den återförsäkrade delen av de underliggande försäkringsavtalen till återförsäkraren.

- B20 De tillkommande belopp som avses i punkt B18 fastställs på nuvärdesbasis. Om ett försäkringsavtal kräver betalning när en händelse med osäker tidpunkt inträffar och om betalningen inte är justerad för pengars tidsvärde, kan det finnas scenarier där betalningens nuvärde ökar, även om dess nominella värde är oförändrat. Ett exempel är försäkring som ger ett fast belopp när försäkringstagaren dör, utan förfallodag för skyddet (ofta kallad livsvarig livförsäkring till fast belopp). Det är säkert att försäkringstagaren kommer att dö, men dödsdagen är oviss. Betalningar kan göras när en enskild försäkringstagare avlider tidigare än förväntat. Eftersom dessa betalningar inte är justerade för pengars tidsvärde kan det föreligga betydande försäkringsrisk även om det inte finns någon övergripande förlust för portföljen med avtal. På ett liknande sätt kan avtalsvillkor som försenar ersättningen till försäkringstagaren eliminera den betydande försäkringsrisken. Ett företag ska använda diskonteringsräntorna i punkt 36 för att fastställa nuvärdet av de tillkommande beloppen.
- B21 De tillkommande belopp som avses i punkt B18 hänvisar till nuvärdet av belopp som överstiger dem som skulle betalas om ingen försäkrad händelse hade inträffat (exklusive scenarier som saknar kommersiell innebörd). Dessa tillkommande belopp innefattar kostnader för hantering och bedömning av anspråk, men innefattar inte följande:
- Förlusten av möjligheten att debitera försäkringstagaren för framtida tjänst. I ett livförsäkringsavtal kopplat till investeringar, exempelvis, innebär försäkringstagarens död att försäkringsgivaren inte längre kan utföra förvaltningstjänster och ta en avgift för detta. Denna ekonomiska förlust för företaget återspeglar dock inte någon försäkringsrisk, precis som en fondförvaltare inte påtar sig någon försäkringsrisk i förhållande till att kunden eventuellt dör. Därför är den potentiella förlusten av framtida förvaltningsavgifter inte relevant vid bedömningen av hur stor försäkringsrisk som förs över genom ett avtal.
  - Efterskänkande vid dödsfall av debiteringar som skulle göras vid uppsägning eller återköp. Eftersom avtalet gav upphov till debiteringarna, kompenserar efterskänkandet av dem inte försäkringstagaren för någon befintlig risk. Följaktligen är de inte relevanta vid bedömningen av hur stor försäkringsrisk som förs över genom ett avtal.
  - En betalning som är avhängig en händelse som inte orsakar betydande förlust för ägaren av avtalet. Pondera exempelvis ett avtal som kräver att utfärdaren betalar en miljon VE<sup>(58)</sup> om en tillgång drabbas av fysisk skada vilken förorsakar en obetydlig ekonomisk förlust på 1 VE för innehavaren. I det avtalet överför innehavaren till utfärdaren den obetydliga risken att förlora 1 VE. På samma gång ger avtalet upphov till en risk som inte är en försäkringsrisk att utfärdaren kan komma att behöva betala 999,999 VE om den angivna händelsen inträffar. Eftersom det inte finns något scenario där en försäkrad händelse orsakar en betydande förlust för innehavaren av avtalet accepterar inte utfärdaren någon betydande försäkringsrisk från innehavaren och detta avtal är inget försäkringsavtal.
  - Eventuell återförsäkringsåterbäring. Försäkringsgivaren ska redovisa dessa separat.
- B22 Ett företag ska bedöma försäkringsriskens betydelse för varje enskilt avtal. Därmed kan försäkringsrisken vara betydande även om det är minimal sannolikhet för betydande förluster för en portfölj med eller grupp av avtal.
- B23 Det följer av punkterna B18–B22 att om ett avtal betalar ut en livförsäkring som överstiger det belopp som ska betalas vid överlevnad, är avtalet ett försäkringsavtal såvida inte den tillkommande livförsäkringen är obetydlig (vilket bedöms genom hänvisning till det enskilda avtalet snarare än till en hel portfölj med avtal). Som konstaterats i punkt B21 b räknas inte efterskänkandet vid dödsfall av debiteringar för uppsägning eller återköp in i denna bedömning om efterskänkandet inte kompenserar försäkringstagaren för en redan befintlig risk. På ett liknande sätt är ett livränteavtal som betalar ut regelbundna belopp under återstoden av en försäkringstagares liv ett försäkringsavtal såvida inte de sammanlagda återbetalningarna är obetydliga.

#### Förändringar i nivå på försäkringsrisk

- B24 För vissa avtal sker överföringen av försäkringsrisk till utfärdaren först efter en tid. Pondera exempelvis ett avtal som ger en viss avkastning på en investering och innefattar en option för försäkringstagaren att vid förfall använda vinsten från investeringen för att köpa en livränta med återbetalningsskydd till samma livräntepremier som företaget tar betalt av nya livräntetagare vid tidpunkten då försäkringstagaren utnyttjar optionen. Ett sådant

<sup>(58)</sup> VE står för valutaenhet.

avtal för inte över någon försäkringsrisk till utfärdaren förrän optionen utnyttjas, eftersom företaget fortfarande är fritt att prissätta livräntan på ett sätt som återspeglar den försäkringsrisk som kommer att föras över till företaget vid den tidpunkten. Följaktligen kommer det kassaflöde som skulle uppkomma om optionen utnyttjades att falla utanför avtalets gräns, och före utnyttjandet finns inga försäkringskassaflöden inom avtalets gräns. Om avtalet dock anger livräntepremierna (eller en annan grund än marknadsräntor för fastställande av livräntepremierna) överför avtalet försäkringsrisk till utfärdaren eftersom utfärdaren är exponerad för risken att livräntepremierna kommer att vara ogynnsamma för utfärdaren när försäkringstagaren utnyttjar optionen. I så fall ligger de kassaflöden som skulle uppkomma när optionen utnyttjas inom avtalets gräns.

- B25 Ett avtal som uppfyller definitionen av ett försäkringsavtal förblir ett försäkringsavtal till dess att dess rättigheter och förpliktelser har upphört (dvs. fullgörs, annulleras eller löper ut) såvida inte avtalet tas bort från rapporten över finansiell ställning med tillämpning av punkterna 74–77 till följd av en avtalsändring.

### Exempel på försäkringsavtal

- B26 De följande är exempel på avtal som är försäkringsavtal om överföringen av försäkringsrisk är betydande:

- a) Försäkring mot stöld eller skada.
- b) Försäkring mot produktansvar, yrkesmässig ansvarsförsäkring, civilrättsligt ansvar eller rättegångskostnader.
- c) Livförsäkring och i förväg betalda begravningskostnader (även om döden är säker, är det ovisst när döden kommer att inträffa eller, för vissa typer av livförsäkringar, huruvida döden kommer att inträffa under den period som täcks av försäkringen).
- d) Livränta med återbetalningsskydd och pensioner, dvs. avtal som ger ersättning för en osäker framtida händelse – livräntetagarens eller pensionärens överlevnad – för att ge livräntetagaren eller pensionären en inkomstnivå som annars skulle påverkas negativt av dennes överlevnad. (Arbetsgivares ansvar som härrör från planer för ersättningar till anställda och pensionsförpliktelser redovisade enligt förmånsbestämda pensionsplaner faller utanför tillämpningsområdet för IFRS 17, vid tillämpning av punkt 7 b.)
- e) Försäkring mot invaliditet och sjukvårdskostnader.
- f) Borgensförbindelser, garantiobligationer, fullgörandegarantier och offertgarantier, dvs. avtal som ger ersättning om någon annan part inte uppfyller en avtalsenlig förpliktelse, exempelvis ett åtagande att uppföra en byggnad.
- g) Produktgarantier. Produktgarantier utfärdade av en annan part för varor sålda av en tillverkare, återförsäljare eller detaljist ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17. Produktgarantier som utfärdas direkt av en tillverkare, återförsäljare eller detaljist faller dock utanför tillämpningsområdet för IFRS 17 vid tillämpning av punkt 7 a, och faller i stället inom tillämpningsområdet för IFRS 15 eller IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*.
- h) Äganderättsförsäkring (försäkring mot upptäckten av brister i äganderätten till mark eller byggnader som inte var uppenbara när försäkringsavtalet utfärdades). I detta fall är den försäkrade händelsen upptäckten av en brist i äganderätten, inte bristen i sig.
- i) Reseförsäkring (ersättning i kontanter eller in natura till försäkringstagare för förluster som lidits inför eller under resa).
- j) Katastrofobligationer som ger sänkta betalningar av kapitalbelopp, ränta eller båda om en angiven händelse har en negativ påverkan på obligationens utfärdare (såvida inte den angivna händelsen inte ger upphov till betydande försäkringsrisk, till exempel om händelsen är en förändring i räntenivå eller valutakurs).

- k) Försäkringssvappar och andra avtal som kräver betalning beroende av förändringar i klimatrelaterade, geologiska eller andra fysiska variabler som är specifika för en avtalspart.

B27 Följande är exempel på poster som inte är försäkringsavtal:

- a) Investeringsavtal som har ett försäkringsavtals juridiska form men som inte överför någon betydande försäkringsrisk till utfärdaren, exempelvis livförsäkringsavtal där företaget varken bär någon betydande dödlighets- eller sjukrisk är inte försäkringsavtal. Sådana avtal är finansiella instrument eller tjänsteavtal – se punkt B28. Investeringsavtal med diskretionära resultatandelar uppfyller inte definition av ett försäkringsavtal. Sådana avtal faller emellertid inom tillämpningsområdet för IFRS 17 förutsatt att de utfärdas av ett företag som också utfärdar försäkringsavtal, med tillämpning av punkt 3 c.
- b) Avtal som har en försäkrings juridiska form men för tillbaka all betydande försäkringsrisk till försäkringstagaren genom oåterkalleliga och verkställbara konstruktioner som anpassar försäkringstagarens framtida betalningar till utfärdaren som en direkt följd av försäkrade förluster. Exempelvis, för vissa finansiella återförsäkringsavtal eller vissa gruppavtal återförs all betydande försäkringsrisk till försäkringstagarna. Sådana avtal är normalt finansiella instrument eller tjänsteavtal (se punkt B28).
- c) Egenförsäkring (dvs. behållande av en risk som kunde ha täckts av en försäkring). I sådana situationer finns inget försäkringsavtal eftersom det inte finns någon överenskommelse med någon annan part. Det betyder att om ett företag utfärdar ett försäkringsavtal till sitt moder-, dotter-, eller systerföretag finns inget försäkringsavtal i koncernredovisningen eftersom det inte finns något avtal med en annan part. I utfärdarens eller innehavarens enskilda eller separata finansiella rapporter finns emellertid ett försäkringsavtal.
- d) Avtal (såsom spelavtal) som kräver betalning om en angiven osäker framtida händelse inträffar, men som inte kräver, som en avtalsenlig förutsättning för betalning, att händelsen har en negativ påverkan på försäkringstagaren. Detta hindrar dock inte att avtal enligt vilka i förväg fastställd utbetalning anges för att kvantifiera den förlust som orsakats av en angiven händelse såsom dödsfall eller en olycka (se även punkt B12) betraktas som ett försäkringsavtal.
- e) Derivat som exponerar en part för finansiell risk men inte försäkringsrisk, eftersom derivaten kräver att den parten gör (eller ger dem rätt att erhålla) en betalning endast grundad på förändringar i en eller flera angivna räntor, priset på ett finansiellt instrument, ett råvarupris, en valutakurs, ett pris- eller ränteindex, ett kreditbetyg eller ett kreditindex eller någon annan variabel, förutsatt att variabeln, när det gäller en icke-finansiell variabel, inte är specifik för någon av avtalsparterna.
- f) Kreditrelaterade garantier som kräver betalning även om innehavaren inte har drabbats av någon förlust på grund av en gäldenärs underlåtenhet att göra betalningar i rätt tid. Sådana avtal redovisas i enlighet med IFRS 9 *Finansiella instrument* (se punkt B29).
- g) Avtal som kräver en betalning på grund av en klimatrelaterad, geologisk eller annan fysisk variabel som inte är specifik för en avtalspart (vanligen kallade väderderivat).
- h) Avtal som tillåter minskade betalningar av kapitalbelopp, ränta eller båda, beroende av en klimatrelaterad, geologisk eller annan fysisk variabel som inte är specifik för någon avtalspart (vanligen kallade katastrofobligationer).

B28 Ett företag ska tillämpa andra tillämpliga standarder, såsom IFRS 9 och IFRS 15, på de avtal som beskrivs i punkt B27.



- B29 De kreditrelaterade garantier och kreditförsäkringsavtal som avses i punkt B27 f kan ha olika juridisk form, exempelvis formen av garantier, vissa typer av rembuser, kreditderivat eller försäkringsavtal. Dessa avtal är försäkringsavtal om de kräver att utfärdaren gör angivna betalningar för att ersätta innehavaren för en förlust denne ådrar sig på grund av att en angiven gäldenär inte fullgör betalning vid förfall enligt de ursprungliga eller ändrade villkoren i ett skuldinstrument. Avtalen faller emellertid inte inom tillämpningsområdet för IFRS 17, såvida inte utfärdaren tidigare uttryckligen försäkrat att den betraktar sådana avtal som försäkringsavtal och har använt redovisning som är tillämplig på försäkringsavtal (se punkt 7 e).
- B30 Kreditrelaterade garantier och kreditförsäkringsavtal som kräver betalning även om försäkringstagaren inte har drabbats av någon förlust på grund av gäldenärens underlåtenhet att göra betalningar i rätt tid, faller utanför tillämpningsområdet för IFRS 17 eftersom de inte överför betydande försäkringsrisk. Sådana avtal innefattar sådana som kräver betalning
- a) oavsett om motparten innehar det underliggande skuldinstrumentet, eller
- b) vid förändrad kreditvärdighet eller ett förändrat kreditindex, snarare än en specifik gäldenärs underlåtenhet att göra betalningar i rätt tid.

#### AVSKILJANDE AV KOMPONENTER FRÅN ETT FÖRSÄKRINGSAVTAL (PUNKTERNA 10–13)

##### **Investeringskomponenter (punkt 11 b)**

- B31 Punkt 11 b kräver att ett företag avskiljer distinkta investeringskomponenter från värdförsäkringsavtalet. En investeringskomponent är distinkt om, och endast om, båda följande villkor uppfylls:
- a) Investeringskomponenten och försäkringskomponenten är inte nära förbundna med varandra.
- b) Ett avtal med likvärdiga villkor säljs, eller skulle kunna säljas, separat på samma marknad eller i samma jurisdiktion, antingen av företaget som utfärdar försäkringsavtal eller av andra parter. Företaget ska ta all rimligen tillgänglig information med i beräkningen vid detta fastställande. Företaget behöver inte företa någon omfattande undersökning för att fastställa huruvida en investeringskomponent säljs separat.
- B32 En investeringskomponent och en försäkringskomponent är nära förbundna med varandra om, och endast om
- a) företaget inte kan värdera den ena komponenten utan att beakta den andra; därför ska företaget, i det fall värdet av en komponent varierar beroende på den andra komponentens värde, tillämpa IFRS 17 för att redovisa den kombinerade investerings- och försäkringskomponenten, eller
- b) försäkringstagaren är oförmögen att utnyttja en komponent om inte den andra komponenten också är närvarande; därför ska företaget, om en komponent i ett avtal annulleras eller förfaller och det leder till att den andra komponenten annulleras eller förfaller, tillämpa IFRS 17 för att redovisa den kombinerade investerings- och försäkringskomponenten.

##### **Löften om att överföra distinkta varor eller tjänster som inte är försäkringsavtalstjänster (punkt 12)**

- B33 Punkt 12 kräver att ett företag från ett försäkringsavtal avskiljer ett löfte att överföra distinkta varor eller tjänster som inte är försäkringsavtalstjänster till en försäkringstagare. Vid avskiljandet får ett företag inte beakta sådan verksamhet som ett företag måste bedriva för att fullfölja ett avtal såvida inte företaget för över en vara eller tjänst som inte är en försäkringsavtalstjänst till försäkringstagaren när sådan verksamhet bedrivs. Exempelvis kan ett företag vara tvunget att utföra olika administrativa uppgifter för att upprätta ett avtal. Utförandet av dessa uppgifter överför inte en tjänst till försäkringstagaren när de utförs.
- B34 En vara eller en tjänst som inte är en försäkringsavtalstjänst som utlovats till en försäkringstagare är distinkt om försäkringstagaren kan dra nytta av varan eller tjänsten antingen för egen del eller tillsammans med andra resurser som är lättillgängliga för försäkringstagaren. Lättillgängliga resurser är varor eller tjänster som säljs separat (av företaget eller av ett annat företag), eller resurser som försäkringstagaren redan har (från företaget eller från andra transaktioner eller händelser).

- B35 En vara eller tjänst som inte är en försäkringsavtalstjänst som utlovas till försäkringstagaren är inte distinkt om
- kassaflödena och riskerna som är förknippade med varan eller tjänsten är nära förbundna med de kassaflöden och risker som är förknippade med avtalets försäkringskomponenter, och
  - företaget tillhandahåller en betydande tjänst genom att integrera varan eller tjänsten med försäkringskomponenterna.

#### KASSAFLÖDEN FÖR ANSKAFFNING AV FÖRSÄKRINGSAVTAL (PUNKTERNA 28A–28F)

B35A För att tillämpa punkt 28A ska ett företag använda en systematisk och rationell metod för att fördela följande:

- Kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal som är direkt hänförliga till en grupp av försäkringsavtal
  - till den gruppen, och
  - till grupper som kommer att innehålla försäkringsavtal som väntas bli följden av förnyelser av försäkringsavtalen i den gruppen.
- Kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal som är direkt hänförliga till en portfölj med försäkringsavtal, förutom dem i led a, till grupper av avtal i portföljen.

B35B Vid slutet av varje rapportperiod ska ett företag justera belopp som fördelats enligt punkt B35A för att återspegla alla förändringar i antaganden som fastställer indata i den använda fördelningsmetoden. Företaget får inte ändra belopp som fördelats till en grupp av försäkringsavtal efter det att alla avtal har lagts till i gruppen (se punkt B35C).

B35C Ett företag får lägga till försäkringsavtal till en grupp av försäkringsavtal över mer än en rapportperiod (se punkt 28). I dessa fall ska företaget från rapporten över finansiell ställning ta bort den del av en tillgång för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal som avser försäkringsavtal som har lagts till i gruppen under den perioden och fortsätta att redovisa en tillgång för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal i den mån tillgången avser försäkringsavtal som väntas bli tillagda till gruppen under en framtida rapportperiod.

B35D För att tillämpa punkt 28E

- ska ett företag redovisa en nedskrivning i resultatet och minska det redovisade värdet för en tillgång för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal så att tillgångens redovisade värde inte överstiger det förväntade nettokassainflödet för den tillhörande gruppen av försäkringsavtal, fastställt genom tillämpning av punkt 32 a,
- när ett företag fördelar kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal till grupper av försäkringsavtal med tillämpning av punkt B35A a ii ska företaget redovisa en nedskrivning i resultatet och minska det redovisade värdet för de tillhörande tillgångarna för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal i den mån
  - företaget förväntar sig att dessa kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal ska överstiga nettokassainflödet för de förväntade förnyelserna, fastställt genom tillämpning av punkt 32 a, och
  - det överskjutande belopp som fastställts med tillämpning av led b i inte redan har redovisats som en nedskrivning enligt a.

#### VÄRDERING (PUNKTERNA 29–71)

##### **Uppskattningar av framtida kassaflöden (punkterna 33–35)**

B36 Detta avsnitt behandlar

- a) neutral användning av alla rimliga och verifierbara uppgifter som kan fås utan onödiga kostnader eller insatser (se punkterna B37–B41),
- b) marknadsvariabler och icke-marknadsvariabler (se punkterna B42–B53),
- c) användning av aktuella uppskattningar (se punkterna B54–B60), och
- d) kassaflöden inom gränsen för avtalet (se punkterna B61–B71).

*Neutral användning av alla rimliga och verifierbara uppgifter som kan fås utan onödiga kostnader eller insatser (punkt 33 a)*

- B37 Målet med uppskattningen av framtida kassaflöden är att fastställa det förväntade värdet, eller det sannolikhetsbedömda medelvärdet, av hela skalan av möjliga utfall, med beaktande av alla rimliga och verifierbara uppgifter som finns tillgängliga per rapportdatumet och som kan tas fram utan onödiga kostnader eller insatser. Till rimliga och verifierbara uppgifter som finns tillgängliga per rapportdatumet och som kan tas fram utan onödiga kostnader eller insatser hör uppgifter om tidigare händelser och aktuella förhållanden samt prognoser om framtida förhållanden (se punkt B41). Uppgifter som kan fås fram från ett företags egna informationssystem anses tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser.
- B38 Utgångspunkten för en uppskattning av kassaflödena är ett antal scenarier som återspeglar hela skalan av möjliga utfall. I vart och ett av scenarierna specificeras storlek och tidpunkt för kassaflödena vid ett visst utfall samt den uppskattade sannolikheten för detta utfall. Kassaflödena från vart och ett av scenarierna diskonteras och viktas i förhållande till den uppskattade sannolikheten för berört utfall så att ett förväntat nuvärde erhålls. Målet är således inte att få fram ett så sannolikt utfall som möjligt, eller ett utfall vars inträffande är mer sannolikt än dess uteblivelse, för framtida kassaflöden.
- B39 Vid beaktandet av hela skalan av möjliga utfall är målet att införliva alla rimliga, verifierbara och tillgängliga uppgifter som kan tas fram utan onödiga kostnader eller insatser på ett neutralt sätt, snarare än att identifiera varje tänkbart scenario. I praktiken är det onödigt att ta fram explicita scenarier om de uppskattningar som tas fram är förenliga med målet med värderingen, dvs. att beakta alla rimliga och verifierbara uppgifter som kan tas fram utan onödiga kostnader eller insatser vid fastställandet av medelvärdet. Om ett företag exempelvis uppskattar att sannolikhetsfördelningen av utfall i stort sett är förenlig med en sannolikhetsfördelning som kan beskrivas i sin helhet med hjälp av ett litet antal parametrar räcker det att uppskatta det lilla antalet parametrar. På ett liknande sätt kan i vissa fall relativt enkla modeller ge ett svar med en godtagbar precision, utan att flera detaljerade simuleringar behöver göras. I vissa fall kan kassaflödena dock orsakas av komplexa underliggande faktorer och ta sig icke-linjära former vid förändringar i ekonomiska förhållanden. Detta kan exempelvis hända om kassaflödena återspeglar en serie inbördes beroende valmöjligheter som är underförstådda eller explicita. I sådana fall kommer sannolikt mer sofistikerad stokastisk modellering att krävas för att uppfylla målet med värderingen.
- B40 De scenarier som tas fram ska innehålla neutrala uppskattningar av sannolikheten för katastrofala förluster enligt befintliga avtal. Sådana scenarier utesluter möjliga skador enligt möjliga framtida avtal.
- B41 Ett företag ska uppskatta sannolikheterna för och storlekarna på framtida betalningar enligt befintliga avtal baserat på erhållen information, inbegripet följande:
- a) Information om skador som redan rapporterats av försäkringstagarna.
  - b) Annan information om kända eller uppskattade egenskaper hos försäkringsavtal.
  - c) Historik om företagets egen erfarenhet, vid behov kompletterad med historiska uppgifter från andra källor. Historiken ska anpassas för att återspegla rådande villkor, exempelvis, om
    - i) den försäkrade populationens egenskaper skiljer sig (eller kommer att skilja sig på grund av moturval) från egenskaperna hos den population som har använts som utgångspunkt för historiken,

- ii) det finns indikationer på att de historiska trenderna inte kommer att fortsätta, att nya trender kommer att uppstå eller att ekonomiska, demografiska eller andra förändringar kan påverka de kassaflöden som uppkommer från befintliga försäkringsavtal, eller
  - iii) det har skett förändringar på områden såsom teckningsförfaranden och förfarandena för skadehantering som kan påverka historikens relevans för försäkringsavtalen.
- d) Aktuella prisuppgifter, om sådana finns, avseende återförsäkringsavtal och andra finansiella instrument (om sådana finns) som täcker liknande risker, såsom katastrofobligationer och väderderivat, och nyligen observerade marknadspriser avseende överlåtelse av försäkringsavtal. Dessa uppgifter ska justeras för att återspegla skillnaderna mellan kassaflöden från dessa återförsäkringsavtal eller andra finansiella instrument, och de kassaflöden som skulle uppkomma i samband med att företaget fullföljer det underliggande avtalet med försäkringstagaren.

#### Marknadsvariabler och icke-marknadsvariabler

B42 I IFRS 17 identifieras två typer av variabler:

- a) Marknadsvariabler – variabler som kan observeras på eller härledas direkt från marknader (exempelvis priser på värdepapper som är föremål för allmän handel och räntesatser).
- b) Icke-marknadsvariabler – alla övriga variabler (exempelvis frekvens av och svårighetsgrad hos försäkrings-skador och dödlighet).

B43 Marknadsvariabler ger i allmänhet upphov till finansiell risk (exempelvis observerbara räntesatser) medan icke-marknadsvariabler i allmänhet ger upphov till icke-finansiell risk (exempelvis dödstal). Detta är dock inte alltid fallet. Det kan exempelvis finnas antaganden rörande finansiella risker för vilka variabler inte kan observeras på eller härledas direkt från marknader (exempelvis räntesatser som inte kan observeras på eller härledas direkt från marknader).

#### Marknadsvariabler (punkt 33 b)

B44 Uppskattningar av marknadsvariabler ska vara förenliga med observerbara marknadspriser vid värderingstidpunkten. Ett företag ska maximera användningen av observerbara indata och får inte ersätta observerbara marknadsuppgifter med egna uppskattningar, utom enligt beskrivningen i punkt 79 i IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*. Om variabler måste härledas (exempelvis för att det inte finns några observerbara marknadsvariabler) ska de i överensstämmelse med IFRS 13 vara så förenliga som det är möjligt med observerbara marknadsvariabler.

B45 Marknadspriser är ett samlat resultat av olika uppfattningar om möjliga framtida utfall och återspeglar även marknadsaktörers riskpreferenser. De utgör således inte en entydig prognos över framtida utfall. Om det faktiska utfallet avviker från det tidigare marknadspriset innebär detta inte att marknadspriset var "felaktigt".

B46 En viktig tillämpning av marknadsvariabler är begreppet replikerande tillgång eller replikerande portfölj med tillgångar. En replikerande tillgång är en tillgång vars kassaflöden i alla scenarier *exakt* motsvarar de avtalsenliga kassaflödena för en grupp av försäkringsavtal i fråga om storlek, tidpunkt och osäkerhet. I vissa fall kan en replikerande tillgång finnas för vissa av de kassaflöden som härrör från en grupp av försäkringsavtal. Det verkliga värdet av den tillgången återspeglar både det förväntade nuvärdet av kassaflödena från den tillgången och den risk som är förknippad med dessa kassaflöden. Om en replikerande portfölj med tillgångar finns för vissa av de kassaflöden som härrör från en grupp av försäkringsavtal kan företaget använda det verkliga värdet av dessa tillgångar för att värdera de relevanta kassaflödena för åtaganden i stället för att explicit uppskatta kassaflödena och diskonteringsräntan.

B47 IFRS 17 kräver inte att ett företag använder en replikerande portfölj-metod. Om det finns en replikerande tillgång eller portfölj för vissa av de kassaflöden som härrör från försäkringsavtal och ett företag väljer att använda en annan teknik ska det emellertid förvissa sig om att den replikerande portfölj-metoden sannolikt inte skulle leda till en väsentligt annorlunda värdering av dessa kassaflöden.

- B48 Andra metoder än replikerande portfölj-metoden, såsom stokastiska modelleringsmetoder, kan vara mer pålitliga eller enklare att genomföra om det finns betydande samband mellan kassaflöden som varierar med avkastningen på tillgångar och andra kassaflöden. Det krävs en bedömning för att fastställa vilken metod som bäst uppnår målet att få överensstämmelse med observerbara marknadsvariabler under särskilda omständigheter. Den metod som används ska i synnerhet leda till att värderingen av alla optioner och garantier som ingår i försäkringsavtal är förenlig med observerbara marknadspriser (om sådana finns) för sådana optioner och garantier.

#### I c k e - m a r k n a d s v a r i a b l e r

- B49 Uppskattningar av icke-marknadsvariabler ska återspegla alla rimliga och verifierbara belägg som kan fås fram utan onödiga kostnader eller insatser, både externt och internt.

- B50 Icke-marknadsbaserade externa data (exempelvis nationell dödlighetsstatistik) kan beroende på omständigheterna vara mer eller mindre relevant än interna data (exempelvis internt utarbetad dödlighetsstatistik). Exempelvis ska ett företag som utfärdar livförsäkringsavtal inte enbart förlita sig på nationell dödlighetsstatistik, utan även beakta alla andra rimliga och verifierbara interna och externa informationskällor som kan fås fram utan onödiga kostnader eller insatser när företaget utarbetar neutrala uppskattningar av sannolika dödlighetsscenarioer för sina försäkringsavtal. Vid utarbetandet av dessa sannolikheter ska ett företag lägga större vikt vid den mer övertygande informationen. Exempelvis kan följande gälla:

- a) Den interna dödlighetsstatistiken kan vara mer övertygande än de nationella dödlighetsuppgifterna om de nationella uppgifterna bygger på en stor population som inte är representativ för den försäkrade populationen. Detta kan exempelvis bero på att den försäkrade populationens demografiska egenskaper skiljer sig i betydande utsträckning från den nationella populationens egenskaper, vilket innebär att ett företag skulle behöva lägga mer vikt vid interna data och mindre vikt vid den nationella statistiken.
- b) Om den interna statistiken bygger på en liten population med egenskaper som förmodas ligga nära den nationella populationens egenskaper och den nationella statistiken är aktuell, ska däremot företaget lägga mer vikt vid den nationella statistiken.

- B51 Uppskattade sannolikheter för icke-marknadsvariabler får inte motsäga observerbara marknadsvariabler. Exempelvis ska uppskattade sannolikheter för framtida inflationsscenarioer vara så förenliga som det är möjligt med de sannolikheter som framgår av marknadsräntesatser.

- B52 I vissa fall kan ett företag dra slutsatsen att marknadsvariabler varierar oberoende av icke-marknadsvariabler. I så fall ska företaget beakta scenarier som återspeglar intervallet med utfall för icke-marknadsvariabler, där varje scenario bygger på samma observerade värde för marknadsvariabeln.

- B53 I andra fall kan marknadsvariabler och icke-marknadsvariabler vara korrelerade. Det kan exempelvis finnas belägg för att andelen annullationer (en icke-marknadsvariabel) korrelerar med räntesatser (en marknadsvariabel). På ett liknande sätt kan det finnas belägg för att skadeanspråk för hem- eller bilförsäkring korrelerar med konjunkturcykeln och därför med räntesatser och kostnadsbelopp. Företaget ska säkerställa att sannolikheterna för de scenarier och riskjusteringar för icke-finansiell risk som är relaterade till marknadsvariabler är förenliga med de observerade marknadspriser som är beroende av dessa marknadsvariabler.

#### Användning av aktuella uppskattningar (punkt 33 c)

- B54 Vid uppskattningen av varje kassaflödesscenario och dess sannolikhet ska ett företag använda alla rimliga och verifierbara uppgifter som kan fås fram utan onödiga kostnader eller insatser. Företaget ska se över de uppskattningar det gjorde vid utgången av den föregående rapportperioden och uppdatera dem. Därvid ska företaget beakta följande:

- a) Huruvida de uppdaterade uppskattningarna troget återger förhållandena vid utgången av rapportperioden.
- b) Huruvida de ändrade uppskattningarna troget återger de förändrade förhållandena under perioden. Anta exempelvis att uppskattningarna i början av perioden låg vid ena änden av ett rimligt spann av möjliga utfall. Om förhållandena inte har ändrats skulle en ändring av uppskattningarna till den andra

ändan av spannet vid utgången av perioden inte troget återge vad som hänt under perioden. Om företagets senaste uppskattningar skiljer sig från dess tidigare uppskattningar utan att förhållandena har ändrats, ska företaget bedöma om de nya sannolikheter som angetts för varje scenario är motiverade. När företaget uppdaterar sina uppskattningar av dessa sannolikheter ska det beakta både de belägg som stöder dess tidigare uppskattningar och alla nya tillgängliga belägg, och fästa mer vikt vid de mest övertygande beläggen.

- B55 Den sannolikhet som anges för varje scenario ska återspegla förhållandena vid utgången av rapportperioden. Vid tillämpning av IAS 10 *Händelser efter rapportperioden* kan således en händelse som inträffar efter rapportperiodens utgång och som avlägsnar en osäkerhet som förelåg vid rapportperiodens utgång inte utgöra belägg för de förhållanden som förelåg per den dagen. Exempelvis kan det vid rapportperiodens utgång finnas en sannolikhet på 20 % att en kraftig storm kommer att inträffa under de återstående sex månaderna av ett försäkringsavtal. Efter utgången av rapportperioden men innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande inträffar en kraftig storm. Kassaflödena för åtaganden inom gränsen för det avtalet ska inte återspegla den storm som med facit i hand veterligen har inträffat. I stället ska kassaflödena i värderingen innefatta den sannolikhet på 20 % som framgick vid rapportperiodens utgång (med upplysningar i enlighet med IAS 10 om att en händelse som inte beaktas har inträffat efter rapportperiodens utgång).
- B56 De aktuella uppskattningarna av förväntade kassaflöden är inte nödvändigtvis identiska med det senaste faktiska utfallet. Anta exempelvis att dödligheten under rapportperioden var 20 % högre än den föregående dödligheten och den tidigare förväntade dödligheten. Ett flertal faktorer kan ha vällat det plötsligt ändrade utfallet, däribland
- varaktiga förändringar av dödligheten,
  - ändrade egenskaper hos den försäkrade populationen (exempelvis ändringar av tecknandet av försäkringar eller distribution, eller selektiva annulleringar från försäkringstagare med ovanligt god hälsa),
  - slumpmässiga fluktuationer, eller
  - identifierbara orsaker av engångskaraktär.
- B57 Ett företag ska undersöka orsakerna till ändrade utfall och utarbeta nya uppskattningar av kassaflöden och sannolikheter mot bakgrund av det senaste utfallet, tidigare utfall och annan information. Resultatet i exempelvis punkt B56 skulle vanligtvis vara att det förväntade nuvärdet av livförsäkringar ändras, men inte så mycket som med 20 %. Om dödligheten i exemplet i punkt B56 fortsätter att vara betydligt högre än de tidigare uppskattningarna av orsaker som förväntas fortsätta att gälla, ska den uppskattade sannolikhet som anges för scenarier med hög dödlighet ökas.
- B58 Uppskattningar av icke-marknadsvariabler ska innefatta information om den aktuella nivån på försäkrade händelser och om trender. Exempelvis har dödligheten sjunkit kontinuerligt under långa perioder i många länder. Fastställandet av kassaflöden för åtaganden återspeglar de sannolikheter som skulle anges för varje möjligt scenario, med beaktande av alla rimliga och verifierbara uppgifter som kan fås fram utan onödiga kostnader eller insatser.
- B59 Om de kassaflöden som fördelas på en grupp av försäkringsavtal är inflationskänsliga ska fastställandet av kassaflödena för åtaganden på ett liknande sätt återspegla aktuella uppskattningar av möjliga framtida inflations-satser. Eftersom inflations-satser troligen är korrelerade till räntesatser ska värderingen av kassaflödena för åtaganden återspegla sannolikheterna för varje inflationsscenario på ett sätt som är förenligt med de sannolikheter som framgår av de marknadsräntor som används vid uppskattningen av diskonteringsräntan (se punkt B51).
- B60 Vid uppskattningen av kassaflöden ska ett företag beakta aktuella förväntningar på framtida händelser som kan påverka dessa kassaflöden. Företaget ska utarbeta kassaflödesscenarier som återspeglar dessa framtida händelser samt neutrala uppskattningar av sannolikheten för respektive scenario. Företaget ska dock inte beakta aktuella förväntningar på framtida lagstiftningsändringar som ändrar eller upphäver nuvarande åtaganden eller skapar nya åtaganden enligt befintliga försäkringsavtal förrän ändringen av lagstiftningen i praktiken är beslutad.

*Kassaflöden inom gränsen för avtalet (punkt 34)*

- B61 Uppskattningar av kassaflöden i ett scenario ska innefatta alla kassaflöden inom gränsen för ett befintligt avtal och inga andra kassaflöden. Vid fastställandet av gränsen för ett befintligt avtal ska företaget tillämpa punkt 2.
- B62 Många försäkringsavtal har egenskaper som gör det möjligt för försäkringstagare att vidta åtgärder som ändrar storlek på, tidpunkt för, karaktär på eller osäkerhet för de belopp de kommer att erhålla. Bland dessa egenskaper ingår förnyelse-, återköps- eller konverteringsoptioner och optioner avseende att upphöra med att betala premier samtidigt som ersättningar fortfarande kan erhållas enligt avtal. Värderingen av en grupp av försäkringsavtal ska på basis av det förväntade värdet återspegla företagets aktuella uppskattningar av hur försäkringstagarna i gruppen kommer att utnyttja befintliga optioner, och riskjusteringen för icke-finansiell risk ska återspegla företagets aktuella uppskattningar av hur försäkringstagarnas faktiska beteende kan skilja sig från det förväntade beteendet. Detta krav på att fastställa förväntat värde gäller oavsett antalet avtal i en grupp, exempelvis även när gruppen inbegriper ett enda avtal. Vid värderingen av en grupp av försäkringsavtal ska företaget följaktligen inte anta att sannolikheten är 100 % att försäkringstagare kommer att
- återköpa sina avtal, om det finns en viss sannolikhet att vissa försäkringstagare inte kommer att göra det, eller
  - fortsätta med sina avtal, om det finns en viss sannolikhet att vissa försäkringstagare inte kommer att göra det.
- B63 Utfärdare av försäkringsavtal som enligt avtalsvillkoren måste förnya eller på annat sätt fortsätta med ett avtal ska vid bedömningen av huruvida de premier och tillhörande kassaflöden som härrör från det förnyade avtalet ligger inom gränsen för det ursprungliga avtalet tillämpa punkt 34.
- B64 Punkt 34 avser ett företags praktiska möjlighet att vid ett framtida datum (förnyelsedatumet) ange ett pris som till fullo återspeglar riskerna med avtalet från och med den dagen. Företaget har denna praktiska möjlighet i avsaknad av begränsningar som hindrar företaget från att fastställa samma pris som det skulle göra för ett nytt avtal med samma egenskaper som det befintliga avtalet och som utfärdas den dagen, eller om det kan ändra ersättningarna så att de är förenliga med det pris som företaget kommer att ta ut. Likaledes har företaget denna praktiska möjlighet att ange ett pris när det kan ange ett nytt pris för ett befintligt avtal som återspeglar de samlade ändringarna av riskerna i portföljen med försäkringsavtal, även om det pris som anges för respektive enskild försäkringstagare inte återspeglar den ändrade risken för den försäkringstagaren. När företaget bedömer huruvida det har praktisk möjlighet att ange ett pris som till fullo återspeglar riskerna med avtalet eller portföljen ska det beakta alla de risker som det skulle beakta vid tecknandet av likvärdiga avtal på förnyelsedatumet för den återstående tjänsten. Vid fastställandet av uppskattade framtida kassaflöden vid en rapportperiods utgång ska företaget göra en ny bedömning av gränsen för ett försäkringsavtal så att effekten av ändrade omständigheter på företagets materiella rättigheter och skyldigheter innefattas.
- B65 Kassaflöden inom gränsen för ett försäkringsavtal är sådana som har ett direkt samband med fullföljandet av avtalet, inbegripet kassaflöden där företaget kan bestämma över storleken eller tidpunkterna. Följande innefattas i kassaflöden inom gränsen för ett avtal:
- Premier (inklusive premiejusteringar och delbetalningar av premier) från en försäkringstagare och de ytterligare kassaflöden som blir resultatet av dessa premier.
  - Betalningar till en försäkringstagare (eller för dennes räkning), inklusive skador som redan har rapporterats men som ännu inte blivit föremål för en utbetalning (dvs. rapporterade skadeanspråk), skadeanspråk för händelser som har inträffat men för vilka någon skada inte har rapporterats och samtliga framtida skador för vilka företaget har en materiell skyldighet (se punkt 34).
  - Betalningar till en försäkringstagare (eller för dennes räkning) som varierar beroende på avkastningen på underliggande poster.
  - Betalningar till en försäkringstagare (eller för dennes räkning) som är hänförliga till derivat, exempelvis optioner och garantier som är inbäddade i avtalet, i den mån som dessa optioner och garantier inte är avskilda från försäkringsavtalet (se punkt 11 a).
  - Fördelning av kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal som är hänförliga till den portfölj i vilken avtalet ingår.

- f) Kostnader för hantering av skadeanspråk (dvs. företagets kostnader för att utreda, hantera och avgöra skadeanspråk enligt befintliga försäkringsavtal, inklusive arvoden till jurister och skadereglerare och interna kostnader för att utreda skador och hantera betalningar av skadeanspråk).
- g) Företagets kostnader för att tillhandahålla avtalsenliga ersättningar in natura.
- h) Kostnader för handläggning av försäkringar och underhållskostnader, exempelvis kostnader för premieaviserings och för att hantera ändringar av försäkringsavtal (exempelvis omräkningar och återställanden). Dessa kostnader innefattar också återkommande provisioner som ska betalas till mellanhänder när en viss försäkringstagare fortsätter att betala premier inom gränsen för försäkringsavtalet.
- i) Transaktionsbaserade skatter (exempelvis skatter på försäkringspremier, mervärdesskatt och skatter på varor och tjänster) och avgifter (exempelvis brandkårstjänster och garantifondsbedömningar) som är ett direkt resultat av befintliga försäkringsavtal eller som på en rimlig och konsekvent grund kan hänföras till dem.
- j) Utbetalningar som försäkringsgivaren gör i egenskap av förvaltare i syfte att infria försäkringstagarens skattskyldigheter, och tillhörande inbetalningar.
- k) Potentiella kassainflöden från återvunna belopp (exempelvis räddat gods och regress) på framtida skador som täcks av befintliga försäkringsavtal och, i den mån de inte uppfyller kraven för att redovisas som separata tillgångar, potentiella kassainflöden från återvunna belopp för tidigare skador.
- ka) Företagets kostnader för att
  - i) bedriva investeringsverksamhet, i den mån företaget bedriver den verksamheten för att öka förmånerna från försäkringskydd för försäkringstagare; investeringsverksamhet ökar förmånerna från försäkringskydd om företaget bedriver denna verksamhet och förväntar sig att generera en avkastning som kommer försäkringstagarna till del om en försäkrad händelse inträffar,
  - ii) tillhandahålla avkastningsrelaterade tjänster till försäkringstagare med försäkringsavtal utan direkt resultatandel (se punkt B119B),
  - iii) tillhandahålla investeringsrelaterade tjänster till försäkringstagare med försäkringsavtal med direkt resultatandel.
- l) Fördelning av fasta och rörliga omkostnader (exempelvis kostnader för redovisning, personal, informationsteknik och it-stöd, avskrivning på byggnader, hyror, underhåll, el, vatten och gas) som är direkt hänförliga till fullföljandet av försäkringsavtal. Sådana omkostnader ska fördelas på grupper av avtal med hjälp av systematiska och rationella metoder som tillämpas konsekvent på samtliga kostnader med liknande egenskaper.
- m) Alla andra kostnader som specifikt kan debiteras försäkringstagaren enligt avtalsvillkoren.

B66 Följande kassaflöden ska inte tas med vid uppskattningen av de kassaflöden som kommer att uppkomma när företaget fullföljer ett befintligt försäkringsavtal:

- a) Avkastning på investeringar. Investeringar ska redovisas, värderas och anges separat.
- b) Kassaflöden (ut- eller inbetalningar) som uppkommer inom gränsen för innehavda återförsäkringsavtal. Innehavda återförsäkringsavtal ska redovisas, värderas och anges separat.
- c) Kassaflöden som kan uppkomma från framtida försäkringsavtal, dvs. kassaflöden som faller utanför gränsen för befintliga avtal (se punkterna 34–35).



- d) Kassaflöden som avser kostnader som inte är direkt hänförliga till den portfölj med försäkringsavtal där avtalet ingår, exempelvis vissa produktutvecklings- och utbildningskostnader. Sådana kostnader ska redovisas i resultatet när de uppkommer.
- e) Kassaflöden som uppkommer från onormalt hög förbrukning av arbetskraft eller andra resurser för att fullfölja avtalet. Sådana kostnader ska redovisas i resultatet när de uppkommer.
- f) In- och utbetalningar av inkomstskatter som försäkringsgivaren inte gör eller mottar i egenskap av förvaltare eller som inte specifikt kan debiteras försäkringstagaren enligt avtalsvillkoren.
- g) Kassaflöden mellan olika delar av det rapporterade företaget, exempelvis försäkringstagarnas medel och aktieägarnas medel, om sådana kassaflöden inte ändrar det belopp som kommer att betalas till försäkringstagarna.
- h) Kassaflöden som uppkommer från delar som avskilts från försäkringsavtalet och som redovisas enligt andra tillämpliga standarder (se punkterna 10–13).

B66A Innan en grupp av försäkringsavtal redovisas kan ett företag vara skyldigt att redovisa en tillgång eller skuld för andra kassaflöden avseende den gruppen av försäkringsavtal än kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal, antingen på grund av förekomsten av kassaflöden eller på grund av kraven i en annan IFRS-standard. Kassaflöden har koppling till gruppen av försäkringsavtal om dessa kassaflöden skulle ha varit inkluderade i kassaflödena för åtaganden per datumet för den första redovisningen av gruppen om de hade erlagts eller erhållits efter det datumet. För att tillämpa punkt 38 c ii ska ett företag från rapporten över finansiell ställning ta bort en sådan tillgång eller skuld i den mån tillgången eller skulden inte skulle ha redovisats separat från gruppen av försäkringsavtal om kassaflödet eller tillämpningen av IFRS-standard hade inträffat per datumet för den första redovisningen av gruppen av försäkringsavtal.

Avtal med kassaflöden som påverkar eller påverkas av kassaflöden till försäkringstagare som omfattas av andra avtal

B67 Vissa försäkringsavtal påverkar kassaflödena till försäkringstagare som omfattas av andra avtal genom att de kräver

- a) av försäkringstagaren att denne delar avkastningen på samma angivna grupp av underliggande poster med försäkringstagare som omfattas av andra avtal, och
- b) antingen
  - i) att försäkringstagaren godtar en minskning i sin andel av avkastningen på de underliggande posterna till följd av betalningar till försäkringstagare som innehar andra avtal som har en andel i den gruppen, inbegripet betalningar enligt garantier som lämnats till de försäkringstagare som omfattas av dessa andra avtal, eller
  - ii) de försäkringstagare som omfattas av andra avtal godtar en minskning i sin andel av avkastningen på underliggande poster till följd av betalningar till försäkringstagaren, inbegripet betalningar enligt garantier som lämnats till försäkringstagaren.

B68 Ibland kommer sådana avtal att påverka kassaflödena till försäkringstagare som omfattas av avtal i andra grupper. Kassaflödena för åtaganden för varje grupp återspeglar den mån i vilken avtalen i gruppen gör att företaget påverkas av förväntade kassaflöden, antingen till försäkringstagare i samma grupp eller till försäkringstagare i en annan grupp. Kassaflöden för åtaganden i en grupp

- a) inkluderar följaktligen betalningar i enlighet med villkoren i befintliga avtal till försäkringstagare som omfattas av avtal i andra grupper, oavsett om dessa betalningar förväntas göras till nuvarande eller framtida försäkringstagare, och
- b) inkluderar således inte betalningar till försäkringstagare i gruppen som med tillämpning av led a har inbegripits i en annan grupps kassaflöden för åtaganden.

- B69 I den mån som exempelvis betalningar till försäkringstagare i en grupp från en andel i avkastningen på de underliggande posterna minskar från 350 VE till 250 VE till följd av betalningar av ett garanterat belopp till försäkringstagare i en annan grupp skulle den första gruppens kassaflöden för åtaganden inkludera betalningarna av 100 VE (dvs. skulle utgöra 350 VE) och den andra gruppens kassaflöden för åtaganden inte inkludera 100 VE av det garanterade beloppet.
- B70 Företaget kan använda olika praktiska metoder för att fastställa kassaflöden för åtaganden för grupper av avtal som påverkar eller påverkas av kassaflöden till försäkringstagare som omfattas av avtal i andra grupper. I vissa fall kan ett företag identifiera en förändring i de underliggande posterna och den därav följande förändringen av kassaflödena enbart på en aggregeringsnivå som är högre än gruppnivån. I sådana fall ska företaget fördela effekten av förändringen i de underliggande posterna på varje grupp på en systematisk och rationell grund.
- B71 Efter att alla försäkringsavtalstjänster har tillhandahållits för avtalen i en grupp kan kassaflödena för åtaganden alltså inkludera betalningar som förväntas bli genomförda till befintliga försäkringstagare i andra grupper eller till framtida försäkringstagare. Företaget behöver inte fortsätta att fördela sådana kassaflöden för åtaganden på specifika grupper utan kan i stället redovisa och värdera en skuld för sådana kassaflöden för åtaganden som är hänförliga till samtliga grupper.

### Diskonteringsräntor (punkt 36)

- B72 Vid tillämpningen av IFRS 17 ska ett företag använda följande diskonteringsräntor:
- För att värdera kassaflöden för åtaganden – de aktuella diskonteringsräntorna i enlighet med punkt 36.
  - För att fastställa den ränta som ska löpa på den avtalsenliga marginalen i enlighet med punkt 44 b i fråga om försäkringsavtal utan direkt resultatandel – de diskonteringsräntor som fastställts per dagen för det första redovisningstillfället för en grupp av avtal, och med tillämpning av punkt 36 på de nominella kassaflöden som inte varierar med avkastningen på några underliggande poster.
  - För att värdera förändringarna av den avtalsenliga marginalen i enlighet med punkt B96 a–b och B96 d för försäkringsavtal utan direkt resultatandel – de diskonteringsräntor som i enlighet med punkt 36 fastställts vid det första redovisningstillfället.
  - När det gäller grupper av avtal där premiefördelningsmetoden används och som har en betydande finansieringskomponent och för att justera det redovisade värdet av skulden för återstående försäkringsskydd i enlighet med punkt 56 – de diskonteringsräntor som i enlighet med punkt 36 fastställts vid det första redovisningstillfället.
  - I de fall ett företag väljer att dela upp finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal mellan resultatet och övrigt totalresultat (se punkt 88) och för att fastställa det belopp av finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal som ska redovisas i resultatet
    - för grupper av försäkringsavtal där förändringar av antaganden rörande finansiell risk inte har någon betydande effekt på de belopp som betalas till försäkringstagare i enlighet med punkt B131 – de diskonteringsräntor som fastställts per dagen för det första redovisningstillfället för en grupp av avtal, och med tillämpning av punkt 36 på de nominella kassaflöden som inte varierar med avkastningen på några underliggande poster,
    - för grupper av försäkringsavtal där förändringar av antaganden rörande finansiell risk har en betydande effekt på de belopp som betalas till försäkringstagare i enlighet med punkt B132 a i – diskonteringsräntor som fördelar återstående reviderade förväntade finansiella intäkter eller kostnader över den återstående löptiden för en grupp av avtal till en konstant diskonteringsränta, och
    - för grupper av avtal där premiefördelningsmetoden används i enlighet med punkterna 59 b och B133 – de diskonteringsräntor som fastställts per dagen för den inträffade skadan, och med tillämpning av punkt 36 på de nominella kassaflöden som inte varierar med avkastningen på några underliggande poster.

- B73 Vid fastställandet av diskonteringsräntor per dagen för den första redovisningen av en grupp av avtal enligt punkt B72 b–e får ett företag använda de vägda genomsnittliga diskonteringsräntorna över den period då avtalen i gruppen utfärdats, vilken i enlighet med punkt 22 inte får överstiga ett år.
- B74 För att undvika dubbelräkning eller utelämnanden ska uppskattningar av diskonteringsräntor vara förenliga med andra uppskattningar som används för att värdera försäkringsavtal, enligt följande exempel:
- a) Kassaflöden som inte varierar med avkastningen på några underliggande poster ska diskonteras till satser som inte återspeglar någon sådan variation.
  - b) Kassaflöden som varierar med avkastningen på finansiella underliggande poster ska
    - i) diskonteras till räntor som återspeglar den variationen, eller
    - ii) justeras för effekten av den variationen och diskonteras till en ränta som återspeglar den gjorda justeringen.
  - c) Nominella kassaflöden (dvs. sådana som inkluderar inflationseffekten) ska diskonteras till räntor som inkluderar inflationseffekten.
  - d) Reala kassaflöden (dvs. sådana som utesluter inflationseffekten) ska diskonteras till räntor som utesluter inflationseffekten.
- B75 Enligt punkt B74 b ska kassaflöden som varierar med avkastningen på underliggande poster diskonteras till räntor som återspeglar den variationen eller justeras för effekten av den variationen och diskonteras till en ränta som återspeglar den gjorda justeringen. Variationen är en relevant faktor oavsett om den uppstår till följd av avtalsvillkor eller till följd av företagets egna beslut, och oavsett om företaget innehar de underliggande posterna.
- B76 Kassaflöden som varierar med avkastningen på underliggande poster med rörligt avkastning men med en garanterad minimiavkastning varierar inte bara med avkastningen på underliggande poster, även om det garanterade beloppet är lägre än den förväntade avkastningen på underliggande poster. Ett företag ska således justera den diskonteringsränta som återspeglar den rörliga avkastningen på underliggande poster för effekten av garantin, även om det garanterade beloppet är lägre än den förväntade avkastningen på underliggande poster.
- B77 IFRS 17 kräver inte att ett företag ska dela upp uppskattade kassaflöden i sådana som varierar med avkastningen på underliggande poster och sådana som inte gör det. Om företaget inte delar upp de uppskattade kassaflödena på detta sätt ska det använda diskonteringsräntor som matchar de uppskattade kassaflödena som helhet, exempelvis genom att använda stokastiska modelleringstekniker eller riskneutrala mätmetoder
- B78 Diskonteringsräntor ska enbart beakta relevanta faktorer, dvs. faktorer som uppstår genom pengars tidsvärde, kassaflödenas egenskaper och försäkringsavtalens likviditetsegenskaper. Sådana diskonteringsräntor kanske inte kan observeras direkt på marknaden. När observerbara marknadsräntor för ett instrument med samma egenskaper inte finns tillgängliga eller när observerbara marknadsräntor för liknande instrument är tillgängliga men inte separat identifierar de faktorer som skiljer instrumentet från försäkringsavtalen, ska företaget uppskatta de diskonteringsräntor som ska användas. IFRS 17 föreskriver inte någon specifik skattningsmetod för fastställandet av diskonteringsräntor. Vid användningen av en skattningsmetod ska företaget
- a) maximera användningen av observerbara indata (se punkt B44) och låta all rimlig och verifierbar extern och intern information om icke-marknadsvariabler som kan tas fram utan onödiga kostnader eller insatser återspeglas (se punkt B49); i synnerhet får de diskonteringsräntor som används inte motsäga tillgängliga och relevanta marknadsuppgifter, och de icke-marknadsvariabler som används får inte motsäga observerbara marknadsvariabler,
  - b) låta de aktuella marknadsvillkoren återspeglas ur en marknadsaktörs synvinkel,

- c) använda omdöme vid bedömningen av graden av likhet mellan egenskaperna hos de försäkringsavtal som värderas och egenskaperna hos de instrument för vilka det finns observerbara marknadspriser och justera dessa priser för att återspegla skillnaderna mellan dem.

B79 I fråga om kassaflöden för försäkringsavtal som inte varierar med avkastningen på underliggande poster ska diskonteringsräntan återspegla avkastningskurvan i lämplig valuta för instrument som exponerar innehavaren för en försumbar kreditrisk eller ingen kreditrisk alls, justerad för att återspegla likviditetsegenskaperna hos gruppen av försäkringsavtal. Denna justering ska återspegla skillnaden mellan likviditetsegenskaperna hos gruppen av försäkringsavtal och likviditetsegenskaperna hos de tillgångar som används för att fastställa avkastningskurvan. Avkastningskurvor återspeglar tillgångar som handlas på aktiva marknader och som innehavaren vanligtvis lätt kan sälja när som helst utan att ådra sig betydande kostnader. Enligt vissa försäkringsavtal kan däremot företaget inte tvingas att göra betalningar vid en tidigare tidpunkt än när de försäkrade händelserna inträffar eller vissa datum som anges i avtalen.

B80 I fråga om kassaflöden för försäkringsavtal som inte varierar med avkastningen på underliggande poster får företaget fastställa diskonteringsräntor genom att justera avkastningskurvan för likvida riskfria tillgångar så att den återspeglar skillnaderna mellan likviditetsegenskaperna hos de finansiella instrument som ligger bakom de satser som observeras på marknaden och försäkringsavtalens likviditetsegenskaper (nedifrån och upp-metod).

B81 Alternativt kan företaget fastställa lämpliga diskonteringsräntor för försäkringsavtal utifrån en avkastningskurva som återspeglar den implicita aktuella marknadsavkastning som kan härledas från en värdering till verkligt värde av en referensportfölj med tillgångar (uppiifrån och ned-metod). Företaget ska justera avkastningskurvan så att alla faktorer som inte är relevanta för försäkringsavtal elimineras, men behöver inte justera avkastningskurvan för skillnaderna mellan försäkringsavtalens och referensportföljens likviditetsegenskaper.

B82 Vid uppskattningen av avkastningskurvan enligt punkt B81 gäller följande:

- a) Om det finns observerbara marknadspriser på aktiva marknader för tillgångar i referensportföljen ska företaget använda dessa priser (i enlighet med punkt 69 i IFRS 13).
- b) Om en marknad inte är aktiv ska företaget justera de observerbara marknadspriserna för liknande tillgångar så att de blir jämförbara med marknadspriserna för de tillgångar som värderas (i enlighet med punkt 83 i IFRS 13).
- c) Om det inte finns någon marknad för tillgångarna i referensportföljen ska företaget använda en skattningsmetod. För sådana tillgångar ska företaget (i enlighet med punkt 89 i IFRS 13)
- i) ta fram icke-observerbara indata med hjälp av den under omständigheterna bästa tillgängliga informationen, varvid dessa data kan inbegripa företagets egna data; inom ramen för IFRS 17 kan företaget lägga större vikt vid långsiktiga uppskattningar än kortfristiga fluktuationer, och
- ii) justera dessa data så att de återspeglar all information om marknadsaktörers antaganden som rimligen är tillgänglig.

B83 Vid justeringen av avkastningskurvan ska företaget justera de marknadsräntor som observerats hos nyligen genomförda transaktioner med instrument som har liknande egenskaper för förändringar i marknadsfaktorer sedan transaktionsdagen, och justera observerade marknadsräntor för att återspegla graden av olikhet mellan det instrument som värderas och det instrument för vilket transaktionspriser kan observeras. När det gäller kassaflöden för försäkringsavtal som inte varierar med avkastningen på tillgångar i referensportföljen ska sådana justeringar

- a) innefatta justering för skillnader mellan storlek, tidpunkt och osäkerhet för kassaflödena för tillgångarna i portföljen och storlek, tidpunkt och osäkerhet för försäkringsavtalens kassaflöden, och
- b) utesluta marknadsriskpremier för kreditrisk, vilka är relevanta enbart för tillgångarna i referensportföljen.

- B84 När det gäller kassaflöden för försäkringsavtal som inte varierar med avkastningen på referensportföljens tillgångar bör det i princip finnas en enda avkastningskurva för illikvida riskfria tillgångar, som eliminerar all osäkerhet rörande kassaflödenas storlek och tidpunkter. I praktiken kan dock uppifrån och ned-metoden och nedifrån och upp-metoden leda till olika avkastningskurvor, även i samma valuta. Detta beror på de inneboende begränsningarna i uppskattningen av de justeringar som ska göras enligt respektive metod och den möjliga avsaknaden av en justering för olika likviditetsegenskaper i uppifrån och ned-metoden. Företaget behöver inte stämma av den diskonteringsränta som fastställts enligt företagets valda metod mot den diskonteringsränta som skulle ha fastställts enligt den andra metoden.
- B85 IFRS 17 anger inga specifika begränsningar för den referensportfölj med tillgångar som används i enlighet med punkt B81. Det kommer dock att krävas färre justeringar för att eliminera faktorer som inte är relevanta för försäkringsavtal om referensportföljen med tillgångar har liknande egenskaper. Om exempelvis kassaflödena från försäkringsavtal inte varierar med avkastningen på underliggande poster krävs färre justeringar om företaget använder skuldinstrument som utgångspunkt snarare än egetkapitalinstrument. När det gäller skuldinstrument är syftet att från den totala avkastningen på obligationer eliminera effekten av kreditrisk och andra faktorer som inte är relevanta för försäkringsavtal. Ett sätt att uppskatta effekten av kreditrisk är att använda marknadspriset för ett kreditderivat som en referenspunkt.

#### **Riskjustering för icke-finansiell risk (punkt 37)**

- B86 Riskjusteringen för icke-finansiell risk avser den risk härrörande från försäkringsavtal som inte är finansiell risk. Den finansiella risken innefattas i de uppskattningar av framtida kassaflöden eller den diskonteringsränta som används för att justera kassaflöden. De risker som täcks av riskjusteringen för icke-finansiell risk är försäkringsrisk och andra icke-finansiella risker såsom annullationsrisk och kostnadsrisk (se punkt B14).
- B87 Riskjusteringen för icke-finansiell risk för försäkringsavtal mäter den ersättning som företaget skulle behöva för att det skulle vara neutralt i valet mellan att
- fullgöra en skyldighet som har ett intervall med möjliga utfall härrörande från icke-finansiell risk, och
  - fullgöra en skyldighet som kommer att generera fasta kassaflöden med samma förväntade nuvärde som försäkringsavtalen.

Riskjusteringen för icke-finansiell risk kan exempelvis mäta den ersättning som företaget skulle behöva för att bli neutralt i valet mellan att fullgöra en skyldighet som – till följd av icke-finansiell risk – har en sannolikhet på 50 % att motsvara 90 VE och en sannolikhet på 50 % att motsvara 110 VE, och fullgöra en skyldighet som är fastställd till 100 VE. Riskjusteringen för icke-finansiell risk ger därmed information till användarna av företagets finansiella rapporter om det belopp som företaget tar ut för osäkerheten härrörande från icke-finansiell risk när det gäller kassaflödenas storlek och tidpunkter.

- B88 Eftersom riskjusteringen för icke-finansiell risk återspeglar den ersättning som företaget skulle behöva för att bära icke-finansiell risk härrörande från osäkerhet i fråga om kassaflödenas storlek och tidpunkter, återspeglar riskjusteringen för icke-finansiell risk även
- den grad av diversifieringsfördel som företaget beaktar när det fastställer den ersättning det behöver för att bära den risken, och
  - både gynnsamma och ogynnsamma utfall, på ett sätt som återspeglar företagets grad av riskaversion.

- B89 Syftet med riskjusteringen för icke-finansiell risk är att värdera effekten av osäkerhet rörande kassaflöden som härrör från försäkringsavtal, utom den osäkerhet som härrör från finansiell risk. Riskjusteringen för icke-finansiell risk ska följaktligen återspegla alla icke-finansiella risker som är förknippade med försäkringsavtal. Den ska inte återspegla risker som inte härrör från försäkringsavtal, exempelvis generell operativ risk.

- B90 Riskjusteringen för icke-finansiell risk ska tas med i värderingen på ett explicit sätt. Riskjusteringen för icke-finansiell risk är begreppsmässigt fristående från uppskattningar av framtida kassaflöden och de diskonteringsräntor som används för att justera dessa kassaflöden. Företaget ska inte räkna riskjusteringen för icke-finansiell risk två gånger genom att exempelvis även inbegripa implicit riskjustering för icke-finansiell risk vid fastställandet av uppskattningar av framtida kassaflöden eller diskonteringsräntor. De diskonteringsräntor som anges för att efterleva punkt 120 får inte inbegripa implicita justeringar för icke-finansiell risk.
- B91 I IFRS 17 anges inte vilken eller vilka skattningsmetoder som ska användas för att fastställa riskjusteringen för icke-finansiell risk. För att återspegla den ersättning som företaget behöver för att bära icke-finansiell risk ska emellertid riskjusteringen för icke-finansiell risk kännetecknas av följande:
- a) Risker med låg frekvens och en hög svårighetsgrad medför större riskjusteringar för icke-finansiell risk än risker som har hög frekvens och en låg svårighetsgrad.
  - b) När det gäller liknande risker ska avtal med längre löptid medföra större riskjusteringar för icke-finansiell risk än avtal med kortare löptid.
  - c) Risker med en bredare sannolikhetsfördelning ska medföra större riskjusteringar för icke-finansiell risk än risker med en snävare fördelning.
  - d) Ju mindre företaget vet om den aktuella uppskattningen och dess utvecklingstrend desto större ska riskjusteringen för icke-finansiell risk vara.
  - e) I den mån som erhållen erfarenhet minskar osäkerheten rörande kassaflödernas storlek och tidpunkter ska riskjusteringar för icke-finansiell risk minska, och omvänt.
- B92 Ett företag ska använda omdöme vid fastställandet av en lämplig skattningsmetod för riskjusteringen för icke-finansiell risk. Därvid ska företaget också överväga huruvida metoden tillhandahåller koncisa och informativa upplysningar som gör att användare av finansiella rapporter kan använda företagets resultat som referenspunkt för andra företags resultat. Enligt punkt 119 ska ett företag som använder en annan metod än konfidensnivåmetoden för att fastställa riskjusteringen för icke-finansiell risk informera om vilken metod som används och vilken konfidensnivå som resultaten av den metoden har.

#### **Den första redovisningen av överlåtelse av försäkringsavtal och rörelseförvärv (punkt 39)**

- B93 När ett företag anskaffar utfärdade försäkringsavtal eller innehavda återförsäkringsavtal i en överlåtelse av försäkringsavtal som inte utgör en rörelse eller ingår i ett rörelseförvärv som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 3 ska företaget tillämpa punkterna 14–24 för att identifiera de grupper av avtal som anskaffats, som om företaget ingått avtalen på transaktionsdagen.
- B94 Ett företag ska använda den erhållna eller erlagda ersättningen för avtalen som ett mått på erhållna premier. Den erhållna eller erlagda ersättningen för avtalen ska inte inbegripa den ersättning som erhållits eller erlagts för andra tillgångar och skulder som förvärvats i samma transaktion. I ett rörelseförvärv som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 3 ska den erhållna eller erlagda ersättningen utgöra det verkliga värdet för avtalen per den dagen. Vid fastställandet av detta verkliga värde ska företaget inte tillämpa punkt 47 i IFRS 13 (avseende betalbarhet vid anfordran).
- B95 Såvida premiefördelningsmetoden för skulden för återstående försäkringsskydd enligt punkterna 55–59 och 69–70A inte är tillämplig beräknas vid det första redovisningstillfället den avtalsenliga marginalen i enlighet med punkt 38 i fråga om anskaffade utfärdade försäkringsavtal och punkt 65 i fråga om anskaffade innehavda återförsäkringsavtal, där den ersättning som erhållits eller erlagts för avtalen används som ett mått på erhållna eller erlagda premier per det första redovisningstillfället.
- B95A Om de anskaffade utfärdade försäkringsavtalen är förlustavtal ska företaget med tillämpning av punkt 47 redovisa det belopp varmed kassaflödena för åtaganden överstiger den erlagda eller erhållna ersättningen som en del av goodwill eller vinst vid ett förvärv till lågt pris för avtal som anskaffats vid ett rörelseförvärv som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 3 eller som en förlust i resultatet för avtal som anskaffats i en överlåtelse. Företaget ska fastställa en förlustkomponent för skulden för återstående försäkringsskydd för det överstigande beloppet och tillämpa punkterna 49–52 vid fördelningen av de efterföljande förändringarna av kassaflödena för åtaganden på den förlustkomponenten.

- B95B För en grupp av innehavda återförsäkringsavtal för vilka punkterna 66A–66B tillämpas ska företaget fastställa förluståtervinningskomponenten för tillgången för återstående försäkringsskydd per datumet för transaktionen genom att multiplicera
- förlustkomponenten för skulden för återstående försäkringsskydd för de underliggande försäkringsavtalen per datumet för transaktionen med
  - den procentuella andelen skador avseende de underliggande försäkringsavtalen som företaget per datumet för transaktionen förväntar sig att återvinna från gruppen av innehavda återförsäkringsavtal.
- B95C Företaget ska redovisa beloppet för förluståtervinningskomponenten som fastställs med tillämpning av punkt B95B som en del av goodwill eller vinst vid ett förvärv till lågt pris avseende återförsäkringsavtal som anskaffats i ett rörelseförvärv som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 3 eller som en intäkt i resultatet för avtal som anskaffats i en överlåtelse.
- B95D Vid tillämpning av punkterna 14–22 får ett företag, per datumet för transaktionen, i en grupp av försäkringsavtal som är förlustavtal medräkna både försäkringsavtal som är förlustavtal som täcks av en grupp innehavda återförsäkringsavtal och förlustavtal som inte täcks av gruppen av innehavda återförsäkringsavtal. För att tillämpa punkt B95B i sådana fall ska företaget använda en systematisk och rationell fördelningsgrund för att fastställa andelen av förlustkomponenten för gruppen av försäkringsavtal som avser försäkringsavtal som täcks av gruppen av innehavda återförsäkringsavtal.

*Tillgång för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal*

- B95E När ett företag anskaffar utfärdade försäkringsavtal i en överlåtelse av försäkringsavtal som inte utgör en rörelse eller ingår i ett rörelseförvärv som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 3 ska företaget redovisa en tillgång för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal till verkligt värde per datumet för transaktionen för rätten till
- framtida försäkringsavtal som är förnyelser av försäkringsavtal som redovisats per datumet för transaktionen, och
  - framtida försäkringsavtal utöver dem i led a efter datumet för transaktionen utan att återigen betala kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal som det förvärvade företaget redan har betalat och som är direkt hänförliga till den tillhörande portföljen med försäkringsavtal.
- B95F Per datumet för transaktionen ska beloppet för tillgångar för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal inte inkluderas i värderingen av den anskaffade gruppen av försäkringsavtal vid tillämpning av punkterna B93–B95A.

**Förändringar i den avtalsenliga marginalens redovisade värde för försäkringsavtal utan direkt resultatandel (punkt 44)**

- B96 När det gäller försäkringsavtal utan direkt resultatandel krävs enligt punkt 44 c en justering av den avtalsenliga marginalen för en grupp av försäkringsavtal för sådana förändringar i kassaflöden för åtaganden som avser framtida tjänst. Dessa förändringar inbegriper följande:
- Erfarenhetsbaserade justeringar till följd av erhållna premier under perioden som avser framtida tjänst och hänförliga kassaflöden som kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal och premiebaserade skatter, värderade till de diskonteringsräntor som anges i punkt B72 c.
  - Förändringar av uppskattningarna av nuvärdet av framtida kassaflöden i fråga om skulden för återstående försäkringsskydd, utom de som beskrivs i punkt B97 a, värderade till de diskonteringsräntor som anges i punkt B72 c.
  - Skillnader mellan en investeringskomponent för vilken betalningsskyldighet förväntas uppkomma under perioden och den faktiska investeringskomponent för vilken betalningsskyldighet uppkommer under perioden. Dessa skillnader fastställs genom en jämförelse mellan i) den faktiska investeringskomponent som ska betalas under perioden och ii) den betalning under perioden som förväntades vid periodens början plus alla finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal avseende den förväntade betalningen innan betalningsskyldighet uppkommer.

- ca) Skillnader mellan lån till en försäkringstagare för vilket betalningsskyldighet förväntas uppkomma under perioden och det faktiska lånet till en försäkringstagare för vilket betalningsskyldighet uppkommer under perioden. Dessa skillnader fastställs genom en jämförelse mellan i) det faktiska lånet till en försäkringstagare för vilket betalningsskyldighet uppkommer under perioden och ii) den återbetalning under perioden som förväntades vid periodens början plus alla finansiella intäkter eller kostnader avseende den förväntade återbetalningen innan betalningsskyldighet uppkommer.
- d) Förändringar av riskjusteringen för icke-finansiell risk som avser framtida tjänst. Ett företag behöver inte dela upp förändringen i riskjusteringen för icke-finansiell risk mellan i) en förändring avseende icke-finansiell risk och ii) effekten av pengars tidsvärde och förändringar i pengars tidsvärde. Om företaget gör en sådan uppdelning ska det justera den avtalsenliga marginalen för förändringen avseende icke-finansiell risk, värderad till de diskonteringsräntor som anges i punkt B72 c.
- B97 Ett företag ska inte justera den avtalsenliga marginalen för en grupp av försäkringsavtal utan direkt resultatandel när det gäller följande förändringar i kassaflödena för åtaganden, eftersom de inte avser framtida tjänst:
- a) Effekten av pengars tidsvärde och förändringar i pengars tidsvärde och effekten av finansiell risk och förändringar i finansiell risk. Dessa effekter består av
- i) effekten, om det finns någon, på uppskattade framtida kassaflöden,
- ii) effekten, om den är uppdelad, på riskjusteringen för icke-finansiell risk, och
- iii) effekten på förändringar i diskonteringsräntor.
- b) Förändringar av uppskattningarna av kassaflödena för åtaganden i fråga om skulden för inträffade skador.
- c) Erfarenhetsbaserade justeringar, utom de som beskrivs i punkt B96 a.
- B98 Enligt villkoren i vissa försäkringsavtal utan direkt resultatandel kan företaget bestämma över de kassaflöden som ska betalas till försäkringstagare. En förändring av de diskretionära kassaflödena anses avse framtida tjänst och justerar således den avtalsenliga marginalen. För att fastställa hur en förändring av diskretionära kassaflöden ska identifieras ska företaget när avtalet ingås specificera den grund på vilken det förväntas fastställa sitt åtagande inom gränsen för avtalet, exempelvis baserat på en fast ränta eller avkastning som varierar utifrån avkastningen på specifika tillgångar.
- B99 Företaget ska använda den specificeringen för att skilja mellan effekten av förändringar av antaganden rörande finansiell risk på det åtagandet (som inte justerar den avtalsenliga marginalen) och effekten av diskretionära ändringar på det åtagandet (som justerar den avtalsenliga marginalen).
- B100 Om företaget när avtalet ingås inte kan specificera vad det betraktar som sitt åtagande enligt avtalet och vad det betraktar som diskretionärt, ska det anse att dess åtagande motsvarar den implicita avkastning som kan härledas ur uppskattningen av kassaflödena för åtaganden när avtalet ingås, med uppdateringar som återspeglar aktuella antaganden rörande finansiell risk.
- Förändringar i den avtalsenliga marginalens redovisade värde för försäkringsavtal med direkt resultatandel (punkt 45)**
- B101 Försäkringsavtal med direkt resultatandel utgörs av försäkringsavtal som huvudsakligen är investeringsrelaterade tjänsteavtal enligt vilka ett företag utlovar en avkastning på investeringen baserad på underliggande poster. Följaktligen definieras de som försäkringsavtal där
- a) avtalsvillkoren anger att försäkringstagaren har en resultatandel (ett deltagande) i en tydligt identifierad grupp av underliggande poster (se punkterna B105–B106),



- b) företaget förväntar sig att till försäkringstagaren betala ett belopp motsvarande en betydande andel av den avkastning som uppstår vid värdering av de underliggande posterna till verkligt värde (se punkt B107), och
- c) företaget förväntar sig att en betydande andel av en eventuell förändring av de belopp som ska betalas till försäkringstagaren varierar med förändringen av det verkliga värdet på de underliggande posterna (se punkt B107).
- B102 Företaget ska bedöma om villkoren i punkt B101 är uppfyllda utifrån dess förväntningar vid avtalets ingående och ska inte göra en ny bedömning av villkoren i ett senare skede, såvida inte avtalet ändras och punkt 72 blir tillämplig.
- B103 I den mån försäkringsavtal i en grupp påverkar kassaflödena till försäkringstagare med avtal i andra grupper (se punkterna B67–B71) ska företaget bedöma om villkoren i punkt B101 är uppfyllda genom att beakta de kassaflöden som företaget förväntar sig att betala till försäkringstagarna i enlighet med punkterna B68–B70.
- B104 Villkoren i punkt B101 säkerställer att försäkringsavtal med direkt resultatandel utgör avtal enligt vilka företagets skyldighet till försäkringstagaren motsvarar nettosumman av
- a) skyldigheten att till försäkringstagaren betala ett belopp motsvarande det verkliga värdet på de underliggande posterna, och
- b) en rörlig avgift (se punkterna B110–B118) som företaget drar av från beloppet enligt led a i utbyte mot den framtida tjänst som försäkringsavtalet tillhandahåller, innefattande
- i) beloppet för företagets andel av det verkliga värdet på de underliggande posterna, efter avdrag för
- ii) de kassaflöden för åtaganden som inte varierar med avkastningen på underliggande poster.
- B105 En andel enligt punkt B101 a utesluter inte att företaget kan ha möjlighet att variera de belopp som ska betalas till försäkringstagaren. Sambandet med de underliggande posterna måste emellertid vara verkställbart (se punkt 2).
- B106 Den grupp av underliggande poster som avses i punkt B101 a kan bestå av alla slags poster, exempelvis en referensportfölj med tillgångar, företagets nettotillgångar eller en angiven undergrupp av företagets nettotillgångar, så länge posterna identifieras tydligt i avtalet. Företaget behöver inte inneha den identifierade gruppen av underliggande poster. Gruppen av underliggande poster är dock inte tydligt identifierad om
- a) företaget med retroaktiv verkan kan ändra de underliggande poster som avgör storleken på företagets skyldighet, eller
- b) det inte finns några underliggande identifierade poster, även om försäkringstagaren kan få en avkastning som generellt återspeglar företagets övergripande resultat och förväntningar, eller resultat och förväntningar för en undergrupp av tillgångar som företaget innehar. Ett exempel på en sådan avkastning är en avkastningsränta eller utdelning som fastställs vid utgången av den period som den hänförs till. I detta fall återspeglar skyldigheten till försäkringstagaren den avkastningsränta eller de utdelningsbelopp som företaget har fastställt och återspeglar inte identifierade underliggande poster.
- B107 Enligt punkt B101 b ska företaget förvänta sig att betala en betydande andel av den avkastning som uppstår vid värdering av de underliggande posterna till verkligt värde till försäkringstagaren, och enligt punkt B101 c ska företaget förvänta sig att en betydande andel av en förändring av de belopp som ska betalas till försäkringstagaren varierar med förändringen av det verkliga värdet på de underliggande posterna. Företaget ska
- a) tolka begreppet "betydande" i båda punkterna mot bakgrund av målet med försäkringsavtal med direkt resultatandel, som är att utgöra avtal genom vilka företaget tillhandahåller investeringsrelaterade tjänster och ersätts för detta genom en avgift som fastställs baserat på de underliggande posterna, och

b) göra en bedömning av variationen i de belopp som avses i punkt B101 b och c

i) under löptiden för försäkringsavtalet, och

ii) baserad på ett sannolikhetsbedömt genomsnittligt nuvärde, inte baserat på bästa eller värsta utfall (se punkterna B37–B38).

B108 Om företaget exempelvis förväntar sig att betala en betydande andel av den avkastning som uppstår vid värdering av de underliggande posterna till verkligt värde, med förbehåll för en garanterad minimiavkastning, kommer det att föreligga scenarier där

a) de kassaflöden som företaget förväntar sig att betala till försäkringstagaren varierar med förändringar i de underliggande posternas verkliga värde, eftersom den garanterade avkastningen och andra kassaflöden som inte varierar med avkastningen på underliggande poster inte överstiger den avkastning som uppstår vid värdering av de underliggande posterna till verkligt värde, och

b) de kassaflöden som företaget förväntar sig att betala till försäkringstagaren inte varierar med förändringar i det verkliga värdet på de underliggande posterna, eftersom den garanterade avkastningen och andra kassaflöden som inte varierar med avkastningen på underliggande poster överstiger den avkastning som uppstår vid värdering av de underliggande posterna till verkligt värde.

Företagets bedömning av variationen enligt punkt B101 c för detta exempel kommer att återspegla ett sannolikhetsbedömt genomsnittligt nuvärde av samtliga dessa scenarier.

B109 Vid tillämpning av IFRS 17 kan utfärdade återförsäkringsavtal och innehavda återförsäkringsavtal inte utgöra försäkringsavtal med direkt resultatandel.

B110 När det gäller försäkringsavtal med direkt resultatandel justeras den avtalsenliga marginalen för att återspegla avgiftens rörliga karaktär. Förändringar i de belopp som anges i punkt B104 ska således behandlas i enlighet med punkterna B111–B114.

B111 Förändringar i skyldigheten att till försäkringstagaren betala ett belopp motsvarande det verkliga värdet på de underliggande posterna (punkt B104 a) avser inte framtida tjänst och justerar inte den avtalsenliga marginalen.

B112 Förändringar i beloppet för företagets andel av de underliggande posternas verkliga värde (punkt B104 b i) avser framtida tjänst och justerar den avtalsenliga marginalen i enlighet med punkt 45 b.

B113 Förändringar i kassaflöden för åtaganden som inte varierar med avkastningen på underliggande poster (punkt B104 b ii) innefattar följande:

a) Förändringar i de kassaflöden för åtaganden som inte avses i led b. Företaget ska tillämpa punkterna B96–B97, i överensstämmelse med försäkringsavtal utan direkt resultatandel, för att fastställa i vilken omfattning de avser framtida tjänst och justera den avtalsenliga marginalen i enlighet med punkt 45 c. Samtliga justeringar ska värderas med användning av aktuella diskonteringsräntor.

b) Förändringar i effekten av pengars tidvärde och finansiella risker som inte härrör från de underliggande posterna, exempelvis effekten av finansiella garantier. Sådana förändringar avser framtida tjänst och justerar i enlighet med punkt 45 c den avtalsenliga marginalen, förutom då punkt B115 är tillämplig.

B114 Ett företag behöver inte separat identifiera de justeringar av den avtalsenliga marginalen som krävs enligt punkterna B112 och B113. I stället kan ett sammanlagt belopp fastställas för vissa eller samtliga justeringar.

**Riskminskning**

- B115 Om ett företag uppfyller villkoren i punkt B116 kan det välja att inte redovisa en förändring i den avtalsenliga marginalen för att återspegla vissa eller samtliga av förändringarna av effekten av pengars tidvärde och finansiell risk på
- beloppet för företagets andel av de underliggande posterna (se punkt B112) om företaget minskar effekten av finansiell risk på det beloppet genom användning av derivat eller innehavda återförsäkringsavtal, och
  - de kassaflödena för åtaganden som anges i punkt B113 b om företaget minskar effekten av finansiell risk på dessa kassaflöden för åtaganden genom användning av derivat, finansiella instrument som inte är derivat och som värderas till verkligt värde via resultatet eller innehavda återförsäkringsavtal.
- B116 För att tillämpa punkt B115 måste ett företag ha ett tidigare dokumenterat riskhanteringsmål och en strategi för att minska finansiell risk enligt vad som anges i punkt B115. Vid tillämpning av detta mål och denna strategi gäller följande:
- Det finns en ekonomisk utjämnings effekt mellan försäkringsavtalen och derivatet, det finansiella instrument som inte är ett derivat och som värderas till verkligt värde via resultatet eller det innehavda återförsäkringsavtalet (dvs. värdena på försäkringsavtalen och dessa riskreducerande poster rör sig i allmänhet i motsatt riktning eftersom de reagerar på ett liknande sätt på förändringar av den risk som ska minskas). Vid bedömning av den ekonomiska utjämnningen ska företaget inte beakta skillnader i redovisningsrelaterade värderingar.
  - Den ekonomiska utjämnningen domineras inte av kreditrisk.
- B117 Företaget ska fastställa kassaflödena för åtaganden i en grupp på vilken punkt B115 är tillämplig på ett konsekvent sätt för varje rapportperiod.
- B117A Om företaget minskar effekten av finansiell risk genom användning av derivat eller finansiella instrument som inte är derivat och som värderas till verkligt värde via resultatet ska det i resultatet inkludera periodens finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal som uppkommer till följd av tillämpningen av punkt B115. Om företaget minskar effekten av finansiell risk genom användning av innehavda återförsäkringsavtal ska det tillämpa samma redovisningsprincip för redovisningen av finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal som uppkommit vid tillämpningen av punkt B115 som företaget tillämpar på de innehavda återförsäkringsavtalen vid tillämpning av punkterna 88 och 90.
- B118 Om, och endast om, något av villkoren i punkt B116 inte längre är uppfyllt upphör ett företag att tillämpa punkt B115 från och med det datumet. Företaget ska inte göra några justeringar för ändringar som tidigare redovisats i resultatet.

**Redovisning av den avtalsenliga marginalen i resultatet**

- B119 Ett belopp för den avtalsenliga marginalen för en grupp av försäkringsavtal ska redovisas i resultatet för varje period för att återspegla de försäkringsavtalstjänster som tillhandahållits enligt den gruppen av försäkringsavtal under den perioden (se punkterna 44 e, 45 e och 66 e). Beloppet fastställs på följande sätt:
- Identifiering av gruppens försäkringsskyddsenheter. Antalet försäkringsskyddsenheter i en grupp motsvarar volymen av försäkringsavtalstjänster som tillhandahålls genom avtalen i gruppen, fastställd genom att man för varje avtal beaktar volymen av de förmåner som tillhandahålls enligt avtalet och försäkringsskyddets förväntade löptid.
  - Fördelning av den avtalsenliga marginalen vid periodens utgång (före redovisning i resultatet av belopp som återspeglar tillhandahållna försäkringsavtalstjänster under perioden) i lika delar på varje försäkringsskydds-enhet som tillhandahållits under den aktuella perioden och som förväntas bli tillhandahållna i framtiden.
  - Redovisning i resultatet av det belopp som fördelats på de försäkringsskyddsenheter som tillhandahållits under perioden.

B119A För att tillämpa punkt B119 slutar perioden för avkastningsrelaterade tjänster eller investeringsrelaterade tjänster på eller före det datum då samtliga belopp kopplade till de tjänsterna som ska betalas till nuvarande försäkringstagare har betalats, utan beaktande av betalningar till framtida försäkringstagare som ingår i kassaflödena för åtaganden vid tillämpning av punkt B68.

B119B Försäkringsavtal utan direkt resultatandel kan tillhandahålla en avkastningsrelaterad tjänst om, och endast om,

- a) det finns en investeringskomponent eller om försäkringstagaren har rätt att ta ut ett belopp,
- b) företaget förväntar sig att investeringskomponenten eller beloppet som försäkringstagaren har rätt att ta ut ska innefatta avkastning på en investering (avkastningen på en investering kan ligga under noll, exempelvis i en situation med negativ ränta), och
- c) företaget förväntar sig att bedriva investeringsverksamhet för att generera denna avkastning på investeringar.

**Innehavda återförsäkringsavtal – redovisning av återvinning av förluster på underliggande försäkringsavtal (punkterna 66A–66B)**

B119C Punkt 66A tillämpas om, och endast om, det innehavda återförsäkringsavtalet ingås före den tidpunkt eller samtidigt som förlustavtalen för underliggande försäkringsavtal redovisas.

B119D För att tillämpa punkt 66A ska ett företag fastställa justeringen av den avtalsenliga marginalen för en grupp av innehavda återförsäkringsavtal och de intäkter som blir följderna genom att multiplicera

- a) den redovisade förlusten för de underliggande försäkringsavtalen med
- b) den procentuella andelen skador avseende de underliggande försäkringsavtalen som företaget förväntar sig att återvinna från gruppen av innehavda återförsäkringsavtal.

B119E Vid tillämpning av punkterna 14–22 får ett företag i en grupp av försäkringsavtal som är förlustavtal medräkna både försäkringsavtal som är förlustavtal som täcks av en grupp innehavda återförsäkringsavtal och försäkringsavtal som är förlustavtal som inte täcks av gruppen av innehavda återförsäkringsavtal. För att tillämpa punkterna 66 c i–ii och punkt 66A i sådana fall ska företaget använda en systematisk och rationell fördelningsmetod för att fastställa andelen av förluster som redovisats för gruppen av försäkringsavtal som avser försäkringsavtal som täcks av gruppen av innehavda återförsäkringsavtal.

B119F När ett företag har fastställt en förluståtervinningskomponent genom tillämpning av punkt 66B ska företaget justera förluståtervinningskomponenten så att den återspeglar förändringar i förlustkomponenten för en grupp underliggande försäkringsavtal som är förlustavtal (se punkterna 50–52). Det redovisade värdet för förluståtervinningskomponenten får inte överstiga andelen av det redovisade värdet för förlustkomponenten för gruppen av underliggande försäkringsavtal som är förlustavtal som företaget förväntar sig att återvinna från gruppen av innehavda återförsäkringsavtal.

**FÖRSÄKRINGSINTÄKTER (PUNKTERNA 83 OCH 85)**

B120 De totala försäkringsintäkterna för en grupp av försäkringsavtal utgörs av ersättningen för avtalen, dvs. det belopp av premier som betalats till företaget

- a) med justering för en finansiell effekt, och
- b) exklusive investeringskomponenter.

B121 Enligt punkt 83 ska de försäkringsintäkter som redovisas för en period återspegla överföringen av utlovade tjänster till ett belopp som återspeglar den ersättning som företaget förväntar sig att ha rätt till i utbyte mot dessa tjänster. Den totala ersättningen för en grupp av avtal omfattar följande belopp:

- a) Belopp som avser tillhandahållandet av tjänster, innefattande
  - i) kostnader för försäkringstjänster, exklusive belopp som avser riskjustering för icke-finansiell risk som inkluderas i led a ii och belopp som fördelas på förlustkomponenten i skulden för återstående försäkringsskydd,
  - ia) belopp som avser inkomstskatt och specifikt kan debiteras försäkringstagaren,
  - ii) riskjustering för icke-finansiell risk, exklusive belopp som fördelas på förlustkomponenten i skulden för återstående försäkringsskydd, och
  - iii) den avtalsenliga marginalen.
- b) Belopp som avser kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal.

B122 Försäkringsintäkter för en period avseende de belopp som beskrivs i punkt B121 a ska fastställas i enlighet med punkterna B123–B124. Försäkringsintäkter för en period avseende de belopp som beskrivs i punkt B121 b ska fastställas i enlighet med punkt B125.

B123 När ett företag tillhandahåller tjänster tar det i enlighet med IFRS 15 bort prestationsåtagandet för dessa tjänster från rapporten över finansiell ställning och redovisar en intäkt. När ett företag tillhandahåller tjänster under en period minskar det på motsvarande sätt i enlighet med IFRS 17 skulden för återstående försäkringsskydd för tillhandahållna tjänster och redovisar försäkringsintäkter. Minskningen av skulden för återstående försäkringsskydd, som ger upphov till försäkringsintäkter, exkluderar ändringar av skulden som inte avser tjänster som väntas bli täckta av den ersättning som företaget erhåller. Det rör sig om följande ändringar:

- a) Ändringar som inte avser under perioden tillhandahållna tjänster, exempelvis
  - i) ändringar till följd av kassainflöden från erhållna premier,
  - ii) ändringar som avser investeringskomponenter under perioden,
  - iiia) ändringar till följd av kassaflöden från lån till försäkringstagare,
  - iii) ändringar som avser transaktionsbaserade skatter som tas ut för tredje parters räkning (exempelvis skatter på försäkringspremier, mervärdesskatt och skatter på varor och tjänster) (se punkt B65 i),
  - iv) finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal,
  - v) kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal (se punkt B125), och
  - vi) borttagande från rapporten över finansiell ställning av skulder som överförts till en tredje part.
- b) Ändringar som avser tjänster, men för vilka företaget inte förväntar sig någon ersättning, dvs. ökningar och minskningar av förlustkomponenten i skulden för återstående försäkringsskydd (se punkterna 47–52).

B123A I den mån ett företag tar bort en tillgång för kassaflöden som inte är en tillgång för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal från rapporten över finansiell ställning per dagen för den första redovisningen av en grupp av försäkringsavtal (se punkterna 38 c ii och B66A) ska det redovisa försäkringsintäkter och försäkringskostnader för det belopp som togs bort från rapporten över finansiell ställning per det datumet.

- B124 Försäkringsintäkter för en period kan följaktligen också analyseras som totalsumman av de ändringar i skulden för återstående försäkringsskydd under perioden som avser tjänster för vilka företaget förväntar sig att erhålla ersättning. Det rör sig om följande ändringar:
- a) Kostnader för försäkringstjänster som uppkommer under perioden (värderade till förväntade belopp i början av perioden), exklusive
    - i) de belopp som i enlighet med punkt 51 a fördelas på förlustkomponenten i skulden för återstående försäkringsskydd,
    - ii) återbetalningar av investeringskomponenter,
    - iii) belopp som avser transaktionsbaserade skatter som tas ut för tredje parter räkning (exempelvis skatter på försäkringspremier, mervärdesskatt och skatter på varor och tjänster) (se punkt B65 i),
    - iv) kostnader för anskaffning av försäkringsavtal (se punkt B125), och
    - v) det belopp som avser riskjusteringen för icke-finansiell risk (se b).
  - b) Förändring av riskjusteringen för icke-finansiell risk, exklusive
    - i) ändringar som i enlighet med punkt 87 innefattas i finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal,
    - ii) ändringar som i enlighet med punkterna 44 c och 45 c justerar den avtalsenliga marginalen, eftersom de avser framtida tjänst, och
    - iii) belopp som i enlighet med punkt 51 b fördelas på förlustkomponenten i skulden för återstående försäkringsskydd.
  - c) Det belopp av den avtalsenliga marginalen som i enlighet med punkterna 44 e och 45 e redovisas i resultatet för perioden.
  - d) Alla övriga belopp, exempelvis erfarenhetsbaserade justeringar för erhållna premier utöver dem som avser framtida tjänst (se punkt B96 a).
- B125 Ett företag ska fastställa vilka försäkringsintäkter som avser kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal genom att fördela den andel av premierna som avser återförande av dessa kassaflöden till varje rapportperiod på ett systematiskt sätt och baserat på förfluten tid. Företaget ska redovisa samma belopp som kostnader för försäkringstjänster.
- B126 När företaget tillämpar premiefördelningsmetoden enligt punkterna 55–58 ska försäkringsintäkterna för perioden motsvara beloppet av förväntade premieinbetalningar fördelade på perioden (exklusive investeringskomponenter och i tillämpliga fall med justering för att återspegla pengars tidsvärde och effekten av finansiell risk i enlighet med punkt 56). Företaget ska fördela de förväntade premieinbetalningarna på varje period med försäkringsavtalstjänster,
- a) baserat på förfluten tid, men
  - b) om det förväntade mönstret för upplösning av risk under försäkringsskyddets löptid skiljer sig betydligt från förfluten tid, baserat på förväntade tidpunkter för uppkomna kostnader för försäkringstjänster.
- B127 Ett företag ska ändra grunden för fördelning mellan punkt B126 a och punkt B126 b om det krävs till följd av ändrade fakta och omständigheter.

## FINANSIELLA INTÄKTER ELLER KOSTNADER FRÅN FÖRSÄKRINGSAVTAL (PUNKTERNA 87–92)

- B128 Enligt punkt 87 måste ett företag inkludera effekten av pengars tidsvärde och finansiell risk samt förändringar av dem i finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal. Vid tillämpning av IFRS 17 ska
- antaganden om inflation baserade på ett pris- eller ränteindex eller på priser på tillgångar med avkastning knuten till inflation betraktas som antaganden som avser finansiell risk,
  - antaganden om inflation baserade på företagets förväntan avseende specifika prisändringar inte betraktas som antaganden som avser finansiell risk, och
  - ändringar i värderingen av en grupp av försäkringsavtal till följd av ändringar i värdet på underliggande poster (exklusive tillägg och uttag) är ändringar till följd av effekten av pengars tidsvärde och finansiell risk och förändringar av dem.
- B129 Enligt punkterna 88–89 ska företaget välja en redovisningsprincip för huruvida finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal ska delas upp för perioden mellan resultatet och övrigt totalresultat. Företaget ska tillämpa sitt val av redovisningsprincip på portföljer med försäkringsavtal. Vid bedömningen av vilken redovisningsprincip som ska användas för en portfölj med försäkringsavtal ska företaget i enlighet med punkt 13 i IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för varje portfölj beakta de tillgångar som företaget innehar och hur det redovisar dessa tillgångar.
- B130 Om punkt 88 b är tillämplig ska ett företag i resultatet inkludera ett belopp som fastställs genom en systematisk fördelning av de förväntade totala finansiella intäkterna eller kostnaderna över löptiden för gruppen av försäkringsavtal. I detta sammanhang motsvarar en systematisk fördelning en fördelning av förväntade totala finansiella intäkter eller kostnader från en grupp av försäkringsavtal över den gruppens löptid som
- baseras på avtalens egenskaper, utan beaktande av faktorer som inte påverkar de kassaflöden som förväntas uppkomma inom gränsen för avtalen; exempelvis ska fördelningen av finansiella intäkter eller kostnader inte baseras på förväntad redovisad avkastning på tillgångar om denna förväntade redovisade avkastning inte påverkar kassaflödena för avtalen i gruppen,
  - leder till att de belopp som redovisas i övrigt totalresultat under hela löptiden för gruppen av avtal uppgår till noll. Det ackumulerade belopp som redovisas i övrigt totalresultat vid vilken tidpunkt som helst utgörs av skillnaden mellan det redovisade värdet av gruppen av avtal och det belopp som gruppen skulle värderas till vid tillämpning av en systematisk fördelning.
- B131 För sådana grupper av försäkringsavtal där förändringar av antaganden rörande finansiell risk inte har någon betydande effekt på de belopp som betalas till försäkringstagare ska den systematiska fördelningen fastställas med användning av de diskonteringsräntor som anges i punkt B72 e i.
- B132 För sådana grupper av försäkringsavtal där förändringar av antaganden rörande finansiell risk har en betydande effekt på de belopp som betalas till försäkringstagare gäller följande:
- En systematisk fördelning av de finansiella intäkter eller kostnader som härrör från uppskattningar av framtida kassaflöden kan fastställas på ett av följande sätt:
    - Med användning av en ränta som ger en jämn fördelning av återstående ändrade förväntade finansiella intäkter eller kostnader över den återstående löptiden för gruppen av avtal, eller
    - i fråga om avtal där en avkastningsränta används för att fastställa vilka belopp som ska betalas till försäkringstagare – med användning av en fördelning som baseras på de belopp som krediterats under perioden och som förväntas bli krediterade i framtida perioder.

- b) En systematisk fördelning av de finansiella intäkter eller kostnader som härrör från riskjusteringen för icke-finansiell risk, om de delas upp separat från andra förändringar i riskjusteringen för icke-finansiell risk i enlighet med punkt 81, ska fastställas med användning av en fördelning som är förenlig med den som används för fördelningen av de finansiella intäkter eller kostnader som härrör från framtida kassaflöden.
- c) En systematisk fördelning av de finansiella intäkter eller kostnader som härrör från den avtalsenliga marginalen ska fastställas
- i) när det gäller försäkringsavtal utan direkt resultatandel, med användning av de diskonteringsräntor som anges i punkt B72 b, och
  - ii) när det gäller försäkringsavtal med direkt resultatandel, med användning av en fördelning som är förenlig med den som används för fördelningen av de finansiella intäkter eller kostnader som härrör från framtida kassaflöden.
- B133 När ett företag tillämpar premiefördelningsmetoden på sådana försäkringsavtal som beskrivs i punkterna 53–59 kan det vara tvunget eller välja att diskontera skulden för inträffade skador. I sådana fall kan det välja att dela upp finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal i enlighet med punkt 88 b. Om företaget gör detta val ska det fastställa de finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal som redovisas i resultatet med användning av den diskonteringsränta som anges i punkt B72 e iii.
- B134 Punkt 89 är tillämplig om ett företag, antingen till följd av ett eget val eller för att det krävs, innehar de underliggande posterna för försäkringsavtal med direkt resultatandel. Om företaget väljer att dela upp finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal i enlighet med punkt 89 b ska det i resultatet ta med kostnader eller intäkter som exakt motsvarar de intäkter eller kostnader som tas med i resultatet för de underliggande posterna, vilket resulterar i att nettot av de två separat presenterade posterna blir noll.
- B135 Ett företag kan uppfylla kraven för att välja en redovisningsprincip enligt punkt 89 under vissa perioder men inte under andra perioder, till följd av en ändring av innehavet av underliggande poster. Om en sådan ändring inträffar ändras den redovisningsprincip som är tillgänglig för företaget från den som anges i punkt 88 till den som anges i punkt 89, eller omvänt. Företaget kan således ändra sin redovisningsprincip till den som beskrivs i punkt 88 b eller den som beskrivs i punkt 89 b. Vid en sådan ändring gäller följande:
- a) Företaget ska ta med det ackumulerade belopp som tidigare ingått i övrigt totalresultat per dagen för ändringen som en omklassificeringsjustering i resultatet för den period som ändringen inträffar och framtida perioder, enligt följande:
    - i) Om företaget tidigare tillämpat punkt 88 b ska det i resultatet ta med det ackumulerade belopp som ingått i övrigt totalresultat före ändringen, som om företaget fortsatte att tillämpa metoden i punkt 88 b baserat på de antaganden som gällde omedelbart före ändringen.
    - ii) Om företaget tidigare tillämpat punkt 89 b ska det i resultatet ta med det ackumulerade belopp som ingick i övrigt totalresultat före ändringen, som om företaget fortsatte att tillämpa metoden i punkt 89 b baserat på de antaganden som gällde omedelbart före ändringen.
  - b) Företaget ska inte räkna om jämförande information för tidigare perioder.
- B136 Vid tillämpning av punkt B135 a ska företaget inte räkna om det ackumulerade belopp som tidigare ingått i övrigt totalresultat som om den nya uppdelningen alltid har tillämpats, och de antaganden som används för omklassificeringen för framtida perioder ska inte uppdateras efter dagen för ändringen.



## EFFEKTEN AV UPPSKATTNINGAR OCH BEDÖMNINGAR I FINANSIELLA RAPPORTER FÖR DELÅR

- B137 Om ett företag upprättar finansiella rapporter för delår enligt IAS 34 *Delårsrapportering* ska det välja redovisningsprincip vad avser huruvida det ska ändra behandlingen av uppskattningar och bedömningar som gjorts i tidigare finansiella rapporter för delår vid tillämpning av IFRS 17 för påföljande finansiella rapporter för delår och för räkenskapsåret. Företaget ska använda den valda redovisningsprincipen på alla grupper av försäkringsavtal det utfärdar och på alla grupper av återförsäkringsavtal som det innehar.

## Bilaga C

**Ikraftträdande och övergångsbestämmelser**

Denna bilaga är en del av IFRS 17 Försäkringsavtal.

## IKRAFTTRÄDANDE

- C1 Ett företag ska tillämpa IFRS 17 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2023 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 17 tidigare ska det lämna upplysning om detta. Tidigare tillämpning är tillåten för företag som tillämpar IFRS 9 *Finansiella instrument* på eller före dagen för den första tillämpningen av IFRS 17.
- C2 Vid tillämpning av övergångsbestämmelserna i punkterna C1 och C3–C33 är
- den första tillämpningsdagen inledningen av det räkenskapsår då företaget för första gången tillämpar IFRS 17, och
  - övergångsdagen inledningen av det räkenskapsår som omedelbart föregår den första tillämpningsdagen.
- C2A Genom *Första gången IFRS 17 och IFRS 9 tillämpas – Jämförande information*, utfärdad i december 2021, lades punkterna C28A–C28E och C33A till. Ett företag som väljer att tillämpa punkterna C28A–C28E och C33A ska tillämpa dem första gången IFRS 17 tillämpas.

## ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- C3 Såvida det inte är praktiskt ogenomförbart eller punkt C5A är tillämplig ska ett företag tillämpa IFRS 17 retroaktivt, förutom att
- företaget inte behöver lämna de kvantitativa upplysningar som föreskrivs i punkt 28 f i IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, och
  - företaget inte får tillämpa alternativet i punkt B115 för perioder som föregår övergångsdagen. Företaget får tillämpa alternativet i punkt B115 framåtriktat på eller efter övergångsdagen om, och endast om, företaget identifierar riskminskningsförhållanden per eller före det datum det tillämpar alternativet.
- C4 Vid retroaktiv tillämpning av IFRS 17 ska företaget per övergångsdagen
- identifiera, redovisa och värdera varje grupp av försäkringsavtal som om IFRS 17 alltid har tillämpats,
    - identifiera, redovisa och värdera varje tillgång för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal som om IFRS 17 alltid har tillämpats (förutom att företaget inte behöver tillämpa bedömningen av återvinningsvärde i punkt 28E före övergångsdagen),
  - från rapporten över finansiell ställning ta bort alla befintliga saldon som inte skulle ha existerat om IFRS 17 alltid hade tillämpats, och
  - redovisa varje därav följande netto av avvikelserna i eget kapital.
- C5 Om, och endast om, det inte är praktiskt genomförbart för ett företag att tillämpa punkt C3 för en grupp av försäkringsavtal ska företaget tillämpa en av följande metoder i stället för att tillämpa punkt C4 a:
- Den modifierade retroaktiva metoden enligt punkterna C6–C19A, med förbehåll för punkt C6 a.

b) Verkligt värde-metoden enligt punkterna C20–C24B.

C5A Oaktat tillämpningen av punkt C5 får ett företag välja att tillämpa verkligt värde-metoden i punkterna C20–C24B på en grupp av försäkringsavtal med direkt resultatandel på vilken företaget kan tillämpa IFRS 17 retroaktivt om, och endast om,

a) företaget väljer att tillämpa alternativet för riskminskning i punkt B115 på gruppen av försäkringsavtal framåtriktat från övergångsdagen, och

b) företaget har använt derivat, finansiella instrument som inte är derivat och som värderas till verkligt värde via resultatet eller innehavda återförsäkringsavtal för att minska finansiell risk som uppkommer för gruppen av försäkringsavtal, enligt vad som anges i punkt B115, före övergångsdagen.

C5B Om, och endast om, det inte är praktiskt genomförbart för ett företag att tillämpa punkt C4 aa på en tillgång för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal ska företaget värdera tillgången enligt följande metoder:

a) Den modifierade retroaktiva metoden enligt punkterna C14B–C14D och C17A, med förbehåll för punkt C6 a, eller

b) verkligt värde-metoden enligt punkterna C24A–C24B.

#### **Den modifierade retroaktiva metoden**

C6 Målet med den modifierade retroaktiva metoden är att uppnå ett resultat som ligger så nära resultatet av en retroaktiv tillämpning som möjligt, med användning av rimliga och verifierbara uppgifter som kan fås fram utan onödiga kostnader eller insatser. Vid användning av denna metod gäller följande:

a) Företaget ska använda rimliga och verifierbara uppgifter. Om företaget inte kan få tag på de rimliga och verifierbara uppgifter som är nödvändiga för att tillämpa den modifierade retroaktiva metoden, ska det tillämpa verkligt värde-metoden.

b) Företaget ska maximera användningen av sådana uppgifter som skulle ha använts vid tillämpning av den fullständiga retroaktiva metoden, men behöver bara använda uppgifter som kan fås fram utan onödiga kostnader eller insatser.

C7 I punkterna C9–C19A anges tillåtna ändringar av metoden med retroaktiv tillämpning inom följande områden:

a) Bedömningar av försäkringsavtal eller grupper av försäkringsavtal som skulle ha gjorts per dagen för avtalets ingående eller vid det första redovisningstillfället.

b) Belopp som avser den avtalsenliga marginalen eller förlustkomponenten i fråga om försäkringsavtal utan direkt resultatandel.

c) Belopp som avser den avtalsenliga marginalen eller förlustkomponenten i fråga om försäkringsavtal med direkt resultatandel.

d) Finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal.

C8 För att uppnå målet med den modifierade retroaktiva metoden får företaget bara göra de ändringar som avses i punkterna C9–C19A i den utsträckning som företaget inte har rimliga och verifierbara uppgifter för att kunna tillämpa en retroaktiv metod.

*Bedömningar vid avtalets ingående eller det första redovisningstillfället*

- C9 I den mån det tillåts enligt punkt C8 ska ett företag fastställa följande baserat på information som är tillgänglig per övergångsdagen:
- a) hur grupper av försäkringsavtal ska identifieras, med tillämpning av punkterna 14–24,
  - b) huruvida ett försäkringsavtal motsvarar definitionen av ett försäkringsavtal med direkt resultatandel, med tillämpning av punkterna B101–B109,
  - c) hur det ska identifiera diskretionära kassaflöden för försäkringsavtal utan direkt resultatandel, med tillämpning av punkterna B98–B100, och
  - d) huruvida ett investeringsavtal motsvarar definitionen av ett investeringsavtal med diskretionära resultatandelar som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17, med tillämpning av punkt 71.
- C9A I den mån det tillåts enligt punkt C8 ska ett företag som skuld för inträffade skador klassificera en skuld för reglering av inträffade skador som inträffat innan ett försäkringsavtal anskaffades i en överlåtelse av försäkringsavtal som inte utgör en verksamhet eller i ett rörelseförvärv som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 3.
- C10 I den mån det tillåts enligt punkt C8 ska ett företag inte tillämpa punkt 22 för att dela upp avtal i grupper med avtal som utfärdats med högst ett års mellanrum.

*Fastställande av den avtalsenliga marginalen eller förlustkomponenten i fråga om grupper av försäkringsavtal utan direkt resultatandel*

- C11 I den mån det tillåts enligt punkt C8 ska ett företag i fråga om avtal utan direkt resultatandel fastställa den avtalsenliga marginalen eller förlustkomponenten i skulden för återstående försäkringsskydd (se punkterna 49–52) per övergångsdagen genom att tillämpa punkterna C12–C16C.
- C12 I den mån det tillåts enligt punkt C8 ska ett företag uppskatta framtida kassaflöden per dagen för det första redovisningstillfället för en grupp av försäkringsavtal som beloppet av framtida kassaflöden per övergångsdagen (eller tidigare, om de framtida kassaflödena på den tidigare tidpunkten kan fastställas retroaktivt för tillämpning av punkt C4 a), med justering för kassaflöden som veterligen har inträffat mellan dagen för det första redovisningstillfället för en grupp av försäkringsavtal och övergångsdagen (eller en tidigare dag). De kassaflöden som veterligen har inträffat inbegriper kassaflöden från avtal som upphört att existera före övergångsdagen.
- C13 I den mån det tillåts enligt punkt C8 ska ett företag fastställa de diskonteringsräntor som tillämpades per dagen för det första redovisningstillfället (eller senare) för en grupp av försäkringsavtal på följande sätt:
- a) Genom att använda en kurva för observerbar avkastning som under minst tre år omedelbart före övergångsdagen utgör en approximation av den uppskattade avkastningskurvan i enlighet med punkterna 36 och B72–B85, om en sådan kurva för observerbar avkastning finns.
  - b) Om en kurva för observerbar avkastning enligt led a inte finns, ska företaget uppskatta de diskonteringsräntor som tillämpades per dagen för det första redovisningstillfället (eller senare) genom att fastställa en genomsnittlig spread mellan en kurva för observerbar avkastning och den uppskattade avkastningskurvan i enlighet med punkterna 36 och B72–B85, och tillämpa denna spread på den kurvan för observerbar avkastning. Denna spread ska beräknas som ett genomsnitt under minst tre år omedelbart före övergångsdagen.

- C14 I den mån det tillåts enligt punkt C8 ska ett företag fastställa riskjusteringen för icke-finansiell risk per dagen för det första redovisningstillfället (eller senare) för en grupp av försäkringsavtal genom att justera riskjusteringen för icke-finansiell risk per övergångsdagen med den förväntade upplösningen av risk före övergångsdagen. Den förväntade upplösningen av risk ska fastställas baserat på upplösningen av risk för liknande försäkringsavtal som företaget utfärdat per övergångsdagen.
- C14A Vid tillämpning av punkt B137 får ett företag välja att inte ändra behandlingen av uppskattningar och bedömningar som gjorts i tidigare finansiella rapporter för delår. I den mån det tillåts enligt punkt C8 ska företaget fastställa den avtalsenliga marginalen eller förlustkomponenten per övergångsdagen som om företaget inte hade upprättat finansiella rapporter för delår före övergångsdagen.
- C14B I den mån det tillåts enligt punkt C8 ska ett företag använda samma systematiska och rationella metod som företaget förväntar sig att använda efter övergångsdagen när det tillämpar punkt 28A för att fördela alla kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal som erlagts (eller för vilka en skuld har redovisats vid tillämpning av en annan IFRS-standard) före övergångsdagen (exklusive alla belopp som avser försäkringsavtal som upphört att existera före övergångsdagen) på
- a) grupper av försäkringsavtal som redovisas per övergångsdagen, och
  - b) grupper av försäkringsavtal som förväntas bli redovisade efter övergångsdagen.
- C14C Kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal som erläggs före övergångsdagen som har fördelats på en grupp av försäkringsavtal som redovisas per övergångsdagen justerar den avtalsenliga marginalen för gruppen, i den mån försäkringsavtal som förväntas ingå i gruppen har redovisats per den dagen (se punkterna 28C och B35C). Andra kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal som erläggs före övergångsdagen, inklusive de som fördelats på en grupp av försäkringsavtal som förväntas bli redovisade efter övergångsdagen, redovisas som en tillgång med tillämpning av punkt 28B.
- C14D Om ett företag inte har rimliga och verifierbara uppgifter för att tillämpa punkt C14B ska företaget fastställa följande belopp till noll per övergångsdagen:
- a) Justeringen av den avtalsenliga marginalen för en grupp försäkringsavtal som redovisas per övergångsdagen och alla tillgångar för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal som avser den gruppen.
  - b) Tillgången för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal för grupper av försäkringsavtal som förväntas bli redovisade efter övergångsdagen.
- C15 Om tillämpningen av punkterna C12–C14D medför en avtalsenlig marginal per dagen för det första redovisningstillfället ska ett företag i syfte att fastställa den avtalsenliga marginalen per övergångsdagen göra följande:
- a) Om företaget tillämpar punkt C13 för att beräkna de diskonteringsräntor som tillämpades vid det första redovisningstillfället, ska företaget använda dessa satser för att beräkna den ränta som ska löpa på den avtalsenliga marginalen.
  - b) I den mån det tillåts enligt punkt C8 ska företaget fastställa det belopp för den avtalsenliga marginalen som redovisas i resultatet till följd av överföringen av tjänster före övergångsdagen genom att jämföra de återstående försäkringsskyddsensheterna per den dagen med de försäkringsskyddsensheter som tillhandahölls enligt gruppen av avtal före övergångsdagen (se punkt B119).

- C16 Om tillämpningen av punkterna C12–C14D medför en förlustkomponent i skulden för återstående försäkringsskydd per dagen för det första redovisningstillfället ska företaget fastställa vilka belopp som ska fördelas på förlustkomponenten före övergångsdagen genom att tillämpa punkterna C12–C14D och använda en systematisk grund för fördelning.
- C16A För en grupp av innehavda återförsäkringsavtal som tillhandahåller försäkringsskydd för en grupp av försäkringsavtal som är förlustavtal och som ingicks före eller samtidigt som försäkringsavtalen utfärdades ska företaget fastställa en förluståtervinningskomponent för tillgången för återstående försäkringsskydd per övergångsdagen (se punkterna 66A–66B). I den mån det tillåts enligt punkt C8 ska företaget fastställa förluståtervinningskomponenten genom att multiplicera
- a) förlustkomponenten för skulden för återstående försäkringsskydd för de underliggande försäkringsavtalen per övergångsdagen (se punkterna C16 och C20) med
  - b) den procentuella andelen skador avseende de underliggande försäkringsavtalen som företaget förväntar sig att återvinna från gruppen av innehavda återförsäkringsavtal.
- C16B Vid tillämpning av punkterna 14–22 får ett företag per övergångsdagen i en grupp av försäkringsavtal som är förlustavtal medräkna både försäkringsavtal som är förlustavtal som täcks av en grupp innehavda återförsäkringsavtal och försäkringsavtal som är förlustavtal som inte täcks av gruppen av innehavda återförsäkringsavtal. För att tillämpa punkt C16A i sådana fall ska företaget använda en systematisk och rationell fördelningsgrund för att fastställa andelen av förlustkomponenten för gruppen av försäkringsavtal som avser försäkringsavtal som täcks av gruppen av innehavda återförsäkringsavtal.
- C16C Om ett företag inte har rimliga och verifierbara uppgifter för att tillämpa C16A ska företaget inte fastställa en förluståtervinningskomponent för gruppen av innehavda återförsäkringsavtal.
- Fastställande av den avtalsenliga marginalen eller förlustkomponenten i fråga om grupper av försäkringsavtal med direkt resultatandel*
- C17 I den mån det tillåts enligt punkt C8 ska ett företag i fråga om avtal med direkt resultatandel fastställa den avtalsenliga marginalen eller förlustkomponenten i skulden för återstående försäkringsskydd per övergångsdagen som
- a) det sammanlagda verkliga värdet av underliggande poster per den dagen, minus
  - b) kassaflödena för åtaganden per den dagen, plus eller minus
  - c) en justering för
    - i) de belopp som företaget tagit ut av försäkringstagarna (inbegripet belopp som dragits av från underliggande poster) före den dagen,
    - ii) de belopp som betalats före den dagen och som inte skulle ha varierat med underliggande poster,
    - iii) den ändring av riskjusteringen för icke-finansiell risk som följer av upplösningen av risk före den dagen; företaget ska uppskatta detta belopp baserat på upplösningen av risk för liknande försäkringsavtal som företaget utfärdat per övergångsdagen,
    - iv) erlagda kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal (eller för vilka en skuld har redovisats vid tillämpning av en annan IFRS-standard) före övergångsdagen som är fördelade på gruppen (se punkt C17A).

- d) om tillämpningen av leden a–c leder till en avtalsenlig marginal – minus det belopp av den avtalsenliga marginalen som avser tillhandahållna tjänster före den dagen; varvid totalsumman av leden a–c utgör ett mått på den totala avtalsenliga marginalen för samtliga tjänster som ska tillhandahållas enligt gruppen av avtal, dvs. före belopp som skulle ha redovisats i resultatet för tillhandahållna tjänster; och där företaget ska uppskatta de belopp som skulle ha redovisats i resultatet för tillhandahållna tjänster genom att jämföra de återstående försäkringsskyddsenheter per övergångsdagen med de försäkringsskyddsenheter som tillhandahölls enligt gruppen av avtal före övergångsdagen, eller
- e) om tillämpningen av leden a–c leder till en förlustkomponent – med en justering av förlustkomponenten till noll och en ökning av skulden för återstående försäkringsskydd exklusive förlustkomponenten till samma belopp.

C17A I den mån det tillåts enligt punkt C8 ska ett företag tillämpa punkterna C14B–C14D för att redovisa en tillgång för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal och alla justeringar av den avtalsenliga marginalen för en grupp av försäkringsavtal med direkt resultatandel för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal (se punkt C17 c iv).

*Finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal*

C18 För grupper av försäkringsavtal som med tillämpning av punkt C10 innefattar avtal som utfärdats med mer än ett års mellanrum gäller följande:

- a) Ett företag får fastställa diskonteringsräntorna per dagen för det första redovisningstillfället för en grupp som anges i punkt B72 b–B72 e ii och diskonteringsräntorna för dagen för den inträffade skadan enligt punkt B72 e iii per övergångsdagen i stället för per dagen för det första redovisningstillfället eller den inträffade skadan.
- b) Om ett företag väljer att dela upp finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal mellan belopp som redovisas i resultatet och belopp som redovisas i övrigt totalresultat i enlighet med punkterna 88 b eller 89 b behöver det fastställa det ackumulerade belopp av finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal som redovisas i övrigt totalresultat per övergångsdagen för att kunna tillämpa punkt 91 a för framtida perioder. Företaget får fastställa detta ackumulerade belopp antingen genom att tillämpa punkt C19 b eller
  - i) till noll, såvida led ii inte är tillämpligt, och
  - ii) i fråga om försäkringsavtal med direkt resultatandel på vilka punkt B134 är tillämplig, som ett belopp lika med det ackumulerade belopp som redovisas i övrigt totalresultat för underliggande poster.

C19 För grupper av försäkringsavtal som inte innefattar avtal som utfärdats med mer än ett års mellanrum gäller följande:

- a) Om ett företag tillämpar punkt C13 för att beräkna de diskonteringsräntor som gällde vid det första redovisningstillfället (eller senare) ska det också fastställa de diskonteringsräntor som anges i punkt B72 b–e med tillämpning av punkt C13.
- b) Om ett företag väljer att dela upp finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal mellan belopp som redovisas i resultatet och belopp som redovisas i övrigt totalresultat i enlighet med punkterna 88 b eller 89 b behöver det fastställa det ackumulerade belopp för finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal som redovisas i övrigt totalresultat per övergångsdagen för att kunna tillämpa punkt 91 a för framtida perioder. Företaget ska fastställa detta ackumulerade belopp
  - i) i fråga om försäkringsavtal för vilka företaget kommer att tillämpa metoder för systematisk fördelning enligt punkt B131 – och om företaget tillämpar punkt C13 för att beräkna diskonteringsräntorna vid det första redovisningstillfället – med användning av de diskonteringsräntor som gällde per dagen för det första redovisningstillfället, också med tillämpning av punkt C13,

- ii) i fråga om försäkringsavtal för vilka företaget kommer att tillämpa metoder med systematisk fördelning enligt punkt B132 – baserat på att de antaganden avseende finansiell risk som gällde per dagen för det första redovisningstillfället är de som gäller per övergångsdagen, dvs. till noll,
- iii) i fråga om försäkringsavtal för vilka företaget kommer att tillämpa metoder med systematisk fördelning enligt punkt B133 – och om företaget tillämpar punkt C13 för att beräkna diskonteringsräntorna vid det första redovisningstillfället (eller senare) – med användning av de diskonteringsräntor som gällde per dagen för den inträffade skadan, också med tillämpning av punkt C13, och
- iv) i fråga om försäkringsavtal med direkt resultatandel på vilka punkt B134 är tillämplig – som ett belopp motsvarande det ackumulerade belopp som redovisas i övrigt totalresultat för underliggande poster.

C19A Vid tillämpning av punkt B137 får ett företag välja att inte ändra behandlingen av uppskattningar och bedömningar som gjorts i tidigare finansiella rapporter för delår. I den mån det tillåts enligt punkt C8 ska företaget fastställa de belopp som avser finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal per övergångsdagen som om företaget inte hade upprättat finansiella rapporter för delår före övergångsdagen.

#### **Verkligt värde-metoden**

- C20 För att tillämpa verkligt värde-metoden ska ett företag fastställa den avtalsenliga marginalen eller förlustkomponenten för skulden för återstående försäkringsskydd per övergångsdagen som skillnaden mellan det verkliga värdet för en grupp försäkringsavtal per den dagen och de per den dagen värderade kassaflödena för åtaganden. Vid fastställandet av detta verkliga värde ska inte företaget tillämpa punkt 47 i IFRS 13 *Värdering till verkligt värde* (avseende betalbarhet vid anfordran).
- C20A För en grupp av innehavda återförsäkringsavtal för vilka punkterna 66A–66B tillämpas (utan att villkoret i punkt B119C måste vara uppfyllt) ska företaget fastställa förluståtervinningskomponenten för tillgången för återstående försäkringsskydd per övergångsdagen genom att multiplicera
- a) förlustkomponenten för skulden för återstående försäkringsskydd för de underliggande försäkringsavtalen per övergångsdagen (se punkterna C16 och C20) med
  - b) den procentuella andelen skador avseende de underliggande försäkringsavtalen som företaget förväntar sig att återvinna från gruppen av innehavda återförsäkringsavtal.
- C20B Vid tillämpning av punkterna 14–22 får ett företag per övergångsdagen i en grupp av försäkringsavtal som är förlustavtal medräkna både försäkringsavtal som är förlustavtal som täcks av en grupp innehavda återförsäkringsavtal och försäkringsavtal som är förlustavtal som inte täcks av gruppen av innehavda återförsäkringsavtal. För att tillämpa punkt C20A i sådana fall ska företaget använda en systematisk och rationell fördelningsgrund för att fastställa andelen av förlustkomponenten för gruppen av försäkringsavtal som avser försäkringsavtal som täcks av gruppen av innehavda återförsäkringsavtal.
- C21 Vid tillämpning av verkligt värde-metoden får ett företag tillämpa punkt C22 för att avgöra
- a) hur grupper av försäkringsavtal ska identifieras, med tillämpning av punkterna 14–24,
  - b) huruvida ett försäkringsavtal motsvarar definitionen av ett försäkringsavtal med direkt resultatandel, med tillämpning av punkterna B101–B109,



- c) hur det ska identifiera diskretionära kassaflöden för försäkringsavtal utan direkt resultatandel, med tillämpning av punkterna B98–B100, och
- d) huruvida ett investeringsavtal motsvarar definitionen av ett investeringsavtal med diskretionära resultatandelar som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17, med tillämpning av punkt 71.
- C22 Ett företag får välja att hantera de frågor som tas upp i punkt C21 med användning av
- a) rimliga och verifierbara uppgifter angående vad företaget skulle ha fastställt mot bakgrund av avtalsvillkoren och marknadsvillkoren per dagen för avtalets ingående eller det första redovisningstillfället, beroende på vad som är tillämpligt, eller
- b) rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga per övergångsdagen.
- C22A Vid tillämpning av verkligt värde-metoden får ett företag välja att som skuld för inträffade skador klassificera en skuld för reglering av inträffade skador som inträffat innan ett försäkringsavtal anskaffades i en överlåtelse av försäkringsavtal som inte utgör en verksamhet eller i ett rörelseförvärv som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 3.
- C23 Vid tillämpning av verkligt värde-metoden behöver ett företag inte tillämpa punkt 22 och får i en grupp medräkna avtal som utfärdats med mer än ett års mellanrum. Företaget får bara dela upp grupper i sådana som enbart innehåller avtal som utfärdats med ett års mellanrum (eller mindre) om det har rimliga och verifierbara uppgifter för att kunna göra denna uppdelning. Oavsett om företaget tillämpar punkt 22 får det fastställa diskonteringsräntorna per dagen för det första redovisningstillfället för en grupp som anges i punkt B72 b–B72 e ii och diskonteringsräntorna per dagen för den inträffade skadan enligt punkt B72 e iii per övergångsdagen i stället för per dagen för det första redovisningstillfället eller den inträffade skadan.
- C24 Vid tillämpning av verkligt värde-metoden och om ett företag väljer att dela upp finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal mellan resultatet och övrigt totalresultat, får det ackumulerade belopp av finansiella intäkter eller kostnader från försäkringsavtal som redovisas i övrigt totalresultat per övergångsdagen fastställas
- a) retroaktivt – men bara om det har rimliga och verifierbara uppgifter för att kunna göra detta, eller
- b) till noll, såvida inte led c är tillämpligt, och
- c) i fråga om försäkringsavtal med direkt resultatandel på vilka punkt B134 är tillämplig – till ett belopp motsvarande det ackumulerade belopp som redovisas i övrigt totalresultat för underliggande poster.

*Tillgång för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal*

- C24A Vid tillämpning av verkligt värde-metoden på en tillgång för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal (se punkt C5B b) ska företaget per övergångsdagen fastställa en tillgång för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal till ett belopp motsvarande företagets kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal per övergångsdagen för rätten att erhålla
- a) återvunna belopp för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal från premier för försäkringsavtal som utfärdats före övergångsdagen men som inte är redovisade per övergångsdagen,

- b) framtida försäkringsavtal som är förnyelser av försäkringsavtal som redovisats per övergångsdagen och försäkringsavtal enligt led a, och
- c) framtida försäkringsavtal utöver dem i led b efter övergångsdagen utan att återigen erlagga kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal som företaget redan har erlagt som är direkt hänförliga till den tillhörande portföljen med försäkringsavtal.

C24B Per övergångsdagen ska företaget från värderingen av alla grupper av försäkringsavtal dra av beloppet för alla tillgångar för kassaflöden för anskaffning av försäkringsavtal.

### Jämförande information

- C25 Oaktat hänvisningen till det räkenskapsår som omedelbart föregår dagen för den första tillämpningen i punkt C2 b får ett företag också presentera justerad jämförande information i enlighet med IFRS 17 för alla tidigare perioder som presenteras, men behöver inte göra det. Om företaget presenterar justerad jämförande information för tidigare perioder ska med frasen "inledningen av det räkenskapsår som omedelbart föregår dagen för den första tillämpningen" i punkt C2 b avses "inledningen av den tidigaste justerade jämförande period som presenteras".
- C26 Ett företag behöver inte lämna de upplysningar som anges i punkterna 93–132 för någon presenterad period som föregår inledningen av det räkenskapsår som omedelbart föregår dagen för den första tillämpningen.
- C27 Om ett företag presenterar ojusterad jämförande information och ojusterade jämförande upplysningar för tidigare perioder ska det tydligt identifiera den information som inte har justerats, ange att den har utarbetats på annan grund och redogöra för den grunden.
- C28 Ett företag behöver inte offentliggöra tidigare icke-offentliggjord information om skadeanspråkens utveckling som skett tidigare än fem år före utgången av det räkenskapsår då företaget för första gången tillämpar IFRS 17. Om företaget emellertid inte offentliggör denna information ska detta anges.

### *Företag som för första gången tillämpar IFRS 17 och IFRS 9 samtidigt*

- C28A Ett företag som för första gången tillämpar IFRS 17 och IFRS 9 samtidigt får tillämpa punkterna C28B–C28E (överlappande klassificering) för att presentera jämförande information om en finansiell tillgång om den jämförande informationen för den finansiella tillgången inte har räknats om för IFRS 9. Jämförande information om en finansiell tillgång kommer inte att räknas om för IFRS 9 om företaget antingen väljer att inte räkna om tidigare perioder (se punkt 7.2.15 i IFRS 9) eller om företaget räknar om tidigare perioder men den finansiella tillgången har tagits bort från rapporten över finansiell ställning under dessa tidigare perioder (se punkt 7.2.1 i IFRS 9).
- C28B Ett företag som tillämpar överlappande klassificering på en finansiell tillgång ska presentera jämförande information som om klassificerings- och värderingskraven i IFRS 9 hade tillämpats på den finansiella tillgången. Företaget ska använda rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga på övergångsdagen (se punkt C2 b) för att fastställa hur företaget förväntar sig att den finansiella tillgången skulle klassificeras och värderas första gången IFRS 9 tillämpas (exempelvis kan ett företag använda preliminära bedömningar som gjorts för att förbereda första gången IFRS 9 tillämpas).

C28C Vid tillämpningen av överlappande klassificering på en finansiell tillgång är ett företag inte skyldigt att tillämpa nedskrivningskraven i avsnitt 5.5 i IFRS 9. Om den finansiella tillgången, på grundval av den klassificering som fastställts med tillämpning av punkt C28B, skulle omfattas av nedskrivningskraven i avsnitt 5.5 i IFRS 9, men företaget inte tillämpar dessa krav vid tillämpningen av överlappande klassificering, ska företaget fortsätta att redovisa alla belopp som redovisats avseende nedskrivningar under den föregående perioden i enlighet med IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*. I annat fall ska sådana belopp återföras.

C28D Eventuell skillnad mellan det tidigare redovisade värdet för en finansiell tillgång och det redovisade värdet per övergångsdagen som uppstår vid tillämpningen av punkterna C28B–C28C ska redovisas i den ingående balansen för balanserade vinstmedel (eller annan komponent i eget kapital, beroende på vad som är tillämpligt) per övergångsdagen.

C28E Ett företag som tillämpar punkterna C28B–C28D ska

- a) offentliggöra kvalitativ information som gör det möjligt för användarna av finansiella rapporter att förstå
  - i) i vilken utsträckning överlappande klassificering har tillämpats (t.ex. huruvida den har tillämpats på alla finansiella tillgångar som tagits bort från rapporten över finansiell ställning under jämförelseperioden),
  - ii) huruvida och i vilken utsträckning nedskrivningskraven i avsnitt 5.5 i IFRS 9 har tillämpats (se punkt C28C),
- b) endast tillämpa dessa punkter på jämförande information för rapportperioder mellan dagen för övergång till IFRS 17 och dagen då IFRS 17 tillämpas första gången (se punkterna C2 och C25), och
- c) dagen då IFRS 9 tillämpas första gången tillämpa övergångskraven i IFRS 9 (se avsnitt 7.2 i IFRS 9).

#### **Oidentifiering av finansiella tillgångar**

C29 Per dagen för den första tillämpningen av IFRS 17 ska följande gälla för ett företag som har tillämpat IFRS 9 på räkenskapsår som föregår dagen för den första tillämpningen av IFRS 17:

- a) Företaget får göra en ny bedömning av huruvida en finansiell tillgång uppfyller villkoren i punkt 4.1.2 a eller punkt 4.1.2A a i IFRS 9. En finansiell tillgång uppfyller dessa villkor enbart om den inte innehas i en verksamhet som inte står i samband med avtal som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 17. Exempel på finansiella tillgångar som inte skulle uppfylla villkoren för en ny bedömning är finansiella tillgångar som innehas för bankverksamhet eller som hålls i fonder som avser investeringsavtal som faller utanför tillämpningsområdet för IFRS 17.
- b) Företaget ska häva sin tidigare identifiering av en finansiell tillgång som värderad till verkligt värde via resultatet om villkoret i punkt 4.1.5 i IFRS 9 inte längre är uppfyllt till följd av att IFRS 17 tillämpas.
- c) Företaget får identifiera en finansiell tillgång som värderad till verkligt värde via resultatet om villkoret i punkt 4.1.5 i IFRS 9 är uppfyllt.

- d) Företaget får identifiera en investering i ett egetkapitalinstrument som värderad till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5 i IFRS 9.
- e) Företaget får häva sin tidigare identifiering av en investering i ett egetkapitalinstrument som värderad till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5 i IFRS 9.
- C30 Ett företag ska tillämpa punkt C29 baserat på de fakta och omständigheter som föreligger per dagen för den första tillämpningen av IFRS 17. Företaget ska tillämpa dessa identifieringar och klassificeringar retroaktivt. Därvid ska företaget tillämpa de relevanta övergångsbestämmelserna i IFRS 9. Dagen för den första tillämpningen för det ändamålet ska anses vara den dag då IFRS 17 tillämpas för första gången.
- C31 Ett företag som tillämpar punkt C29 behöver inte räkna om tidigare perioder för att återspegla sådana ändringar av identifieringar eller klassificeringar. Företaget får räkna om tidigare perioder bara om det är möjligt utan att använda i efterhand erhållen information. Om företaget räknar om tidigare perioder ska de omräknade finansiella rapporterna återspegla samtliga krav i IFRS 9 för de berörda finansiella tillgångarna. Om företaget inte räknar om tidigare perioder ska det per dagen för den första tillämpningen i den ingående balansen för balanserade vinstmedel (eller annan komponent i eget kapital, beroende på vad som är tillämpligt) redovisa varje skillnad mellan
- a) det tidigare redovisade värdet för dessa finansiella tillgångar, och
- b) det redovisade värdet för dessa finansiella tillgångar per dagen för den första tillämpningen.
- C32 Om ett företag tillämpar punkt C29 ska det under det räkenskapsåret för varje slag av sådana finansiella tillgångar lämna upplysning om
- a) vid tillämpning av punkt C29 a – dess grund för fastställande av finansiella tillgångar som uppfyller de villkor som anges där,
- b) vid tillämpning av något av leden a–e i punkt C29,
- i) den värderingskategori och det redovisade värde för berörda finansiella tillgångar som fastställts omedelbart före dagen för den första tillämpningen av IFRS 17, och
- ii) den nya värderingskategori och det nya redovisade värde för berörda finansiella tillgångar som fastställts efter tillämpning av punkt C29,
- c) vid tillämpning av punkt C29 b – det redovisade värdet för de finansiella tillgångar i rapporten över finansiell ställning som tidigare identifierades som värderade till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 4.1.5 i IFRS 9 men som inte längre identifieras på det sättet.
- C33 Om ett företag tillämpar punkt C29 ska det under det räkenskapsåret offentliggöra kvalitativ information som gör det möjligt för användarna av finansiella rapporter att förstå
- a) hur det tillämpat punkt C29 på de finansiella tillgångar vars klassificering ändrades när IFRS 17 började tillämpas,

- b) skälen till identifiering eller avidentifiering av finansiella tillgångar som tillgångar värderade till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 4.1.5 i IFRS 9, och
- c) varför företaget eventuellt dragit annorlunda slutsatser i den nya bedömningen i enlighet med punkterna 4.1.2 a eller 4.1.2A a i IFRS 9.

C33A För en finansiell tillgång som tagits bort från rapporten över finansiell ställning mellan övergångsdagen och dagen då IFRS 17 tillämpas första gången får ett företag tillämpa punkterna C28B–C28E (överlappande klassificering) för att redovisa jämförande information som om punkt C29 hade tillämpats på den tillgången. Ett sådant företag ska anpassa kraven i punkterna C28B–C28E så att den överlappande klassificeringen baseras på hur företaget förväntar sig att den finansiella tillgången skulle identifieras med tillämpning av punkt C29 dagen då IFRS 17 tillämpas första gången.

#### UPPHÄVANDE AV ANDRA IFRS

C34 IFRS 17 ersätter IFRS 4 *Försäkringsavtal*, i dess under 2020 ändrade lydelse.

## IFRIC-TOLKNING 1

**Förändringar i befintliga skyldigheter avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder**

## REFERENSER

- IFRS 16 *Leasingavtal*
- IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)
- IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*
- IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* (enligt omarbetning 2003)
- IAS 23 *Låneutgifter*
- IAS 36 *Nedskrivningar* (enligt omarbetning 2004)
- IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*

## BAKGRUND

- 1 Många företag har förpliktelser avseende nedmontering, bortforslande och återställande av materiella anläggningstillgångar. I denna tolkning kallas sådana förpliktelser "skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder". Enligt IAS 16 innefattar anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång den första uppskattningen av utgifterna för nedmontering och bortforsling av tillgången samt återställande av plats eller område där den finns. Ett företags förpliktelse avseende detta uppkommer antingen när tillgången förvärvas eller som en följd av att företaget har nyttjat tillgången under en viss period i ett annat syfte än att tillverka varor under perioden i fråga. IAS 37 innehåller krav för värdering av förpliktelser avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder. Denna tolkning innehåller vägledning om redovisning av effekten av förändringar i värderingen av befintliga skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder.

## TILLÄMPNINGSOMRÅDE

- 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 anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång i enlighet med IAS 16 eller som en del av anskaffningsvärdet för en nyttjanderättstillgång i enlighet med IFRS 16, och
  - b) redovisas som en skuld i enlighet med IAS 37.

Exempelvis kan en skuld avseende nedmontering, återställande eller liknande åtgärd föreligga för en nedmontering av en fabrik, åtgärdande av miljöskador i utvinningsbranscher eller bortforsling av utrustning.

## FRÅGESTÄLLNING

- 3 Denna tolkning behandlar hur effekten av följande händelser som förändrar värderingen av en befintlig avsättning avseende nedmontering, återställande eller liknande åtgärd ska redovisas
  - a) en förändring i det uppskattade utflödet av resurser innefattande ekonomiska fördelar (exempelvis kassaflöden) som krävs för att reglera förpliktelsen,
  - b) en förändring i aktuell marknadsbaserad diskonteringsränta enligt definition i punkt 47 i IAS 37 (detta innefattar förändringar i pengars tidsvärde och de risker som är förknippade med skulden), och
  - c) en ökning som återspeglar att utbetalningstidpunkten närmar sig (kallas också förändringen i nuvärdet).

## BESLUT

- 4 Förändringar i värderingen av en befintlig skuld avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärd som är följden av förändringar i uppskattad tidpunkt eller uppskattat belopp avseende det utflöde av resurser innefattande ekonomiska fördelar som krävs för att reglera förpliktelsen, eller en förändring i diskonteringsränta, ska redovisas i enlighet med punkterna 5–7 nedan.
- 5 Om den hänförliga tillgången värderas enligt anskaffningsvärdemetoden
  - a) med förbehåll för led b, ska förändringar i skulden läggas till, eller dras av från, anskaffningsvärdet för den hänförliga tillgången under den aktuella perioden,
  - b) ska det belopp som dras av från tillgångens anskaffningsvärde inte överstiga tillgångens redovisade värde; om en minskning av skulden överstiger tillgångens redovisade värde, ska överskjutande del omedelbart redovisas i rapporten över totalresultatet,
  - c) om justeringen leder till en ökning av tillgångens anskaffningsvärde, ska företaget överväga huruvida detta är en indikation på att det nya redovisade värdet för tillgången kanske inte är återvinningsbart i sin helhet; om det finns en sådan indikation ska företaget pröva tillgångens nedskrivningsbehov genom att uppskatta tillgångens återvinningsvärde och ska redovisa eventuell nedskrivning i enlighet med IAS 36.
- 6 Om den hänförliga tillgången värderas enligt omvärderingsmetoden
  - a) ändrar förändringar i skulden det överskott eller underskott vid omvärdering som tidigare redovisats för tillgången, så att
    - i) en minskning av skulden ska (med förbehåll för led b) redovisas i övrigt totalresultat och öka omvärderingsreserven i eget kapital, förutom att den ska redovisas i rapporten över totalresultatet till den del den återför ett underskott vid omvärdering avseende tillgången som tidigare redovisades i rapporten över totalresultatet,
    - ii) en ökning av skulden ska redovisas i resultatet, förutom att den ska redovisas i övrigt totalresultat och minska omvärderingsreserven i eget kapital till den del det finns ett kreditsaldo i omvärderingsreserven avseende denna tillgång,
  - b) i händelse att en minskning av skulden överstiger det redovisade värde som skulle ha redovisats om tillgången hade redovisats i enlighet med anskaffningsvärdemetoden, ska den överskjutande delen redovisas omedelbart i rapporten över totalresultatet,
  - c) en förändring i skulden är en indikation på att tillgången kan behöva omvärderas för att säkerställa att det redovisade värdet inte avviker väsentligt från det som skulle fastställas genom användande av verkligt värde per rapportperiodens slut; varje sådan omvärdering ska beaktas vid fastställandet av de belopp som ska redovisas i resultatet eller i övrigt totalresultat enligt led a; om en omvärdering är erforderlig ska alla tillgångar i det tillgångsslaget omvärderas.
  - d) enligt IAS 1 krävs upplysning i rapporten över totalresultat för varje komponent i övrigt totalresultat; för att följa detta krav ska den förändring i omvärderingsreserven som härrör från en förändring i skulden separat identifieras och upplysning lämnas om den.
- 7 Det justerade avskrivningsbara beloppet för tillgången skrivs av över tillgångens nyttjandeperiod. Därför ska, så snart den hänförliga tillgången har nått slutet av sin nyttjandeperiod, alla efterföljande förändringar i skulden redovisas i resultatet allt eftersom de uppkommer. Detta gäller både enligt anskaffningsvärdemetoden och enligt omvärderingsmetoden.
- 8 Den periodiska förändringen av nuvärdet ska redovisas i resultatet som en finansieringskostnad allt eftersom den uppkommer. Aktivering enligt IAS 23 är ej tillåten.

## IKRAFTTRÄDANDE

9 Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 september 2004 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 september 2004, ska företaget lämna upplysning om detta.

9A IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 6. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas på denna tidigare period.

9B Genom IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 2. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IFRS 16.

## ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

10 Byten av redovisningsprinciper ska redovisas enligt bestämmelserna i IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* <sup>(59)</sup>.

---

<sup>(59)</sup> Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget följa kraven i den föregående versionen av IAS 8, som hade titeln *Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper*, såvida inte företaget tillämpar den omarbetade versionen av den standarden för denna tidigare period.



## IFRIC-TOLKNING 2

**Medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument**

## REFERENSER

- IFRS 9 *Finansiella instrument*
- IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*
- IAS 32 *Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering* (enligt omarbetning 2003) <sup>(60)</sup>

## BAKGRUND

- 1 Ekonomiska föreningar och andra liknande företag bildas av grupper av personer i syfte att tillgodose gemensamma ekonomiska eller sociala behov. Enligt nationella lagar definieras en ekonomisk förening vanligen som en organisation som verkar för att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom samverkan (principen om självhjälp). Medlemmarnas andelar i en ekonomisk förening beskrivs ofta som medlemsandelar, insatser eller liknande och kallas nedan "medlemsandelar".
- 2 IAS 32 fastställer principer för klassificeringen av finansiella instrument som finansiella skulder eller eget kapital. I synnerhet tillämpas dessa principer på klassificeringen av inlösbare instrument som innebär att ägaren kan lösa in dessa instrument till utgivaren mot kontanter eller ett annat finansiellt instrument. Tillämpningen av dessa principer på medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument är svår. Det har framförts förfrågningar om hjälp till International Accounting Standards Board för att förstå hur principerna i IAS 32 är tillämpliga på medlemsandelar och liknande instrument som har vissa egenskaper och de omständigheter under vilka dessa egenskaper påverkar klassificeringen som skulder eller eget kapital.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 3 Denna tolkning är tillämplig på finansiella instrument som omfattas av tillämpningsområdet för IAS 32 inklusive finansiella instrument som utgivits till medlemmar i ekonomiska föreningar som bevis på medlemmarnas ägarintresse i företaget. Denna tolkning är inte tillämplig på finansiella instrument som kommer att eller kan regleras med företagets egna egetkapitalinstrument.

## FRÅGESTÄLLNING

- 4 Många finansiella instrument, inklusive medlemsandelar, liknar eget kapital, exempelvis genom att innefatta rösträtt och rätt att erhålla utdelning. Vissa finansiella instrument ger ägaren rätt att begära inlösen mot kontanter eller annan finansiell tillgång, men kan innefatta eller omfattas av begränsningar avseende huruvida de finansiella instrumenten kan lösas in. Hur ska dessa inlösenvillkor bedömas vid fastställande av huruvida de finansiella instrumenten ska klassificeras som skulder eller eget kapital?

## BESLUT

- 5 Den avtalsenliga rätten för ägaren av ett finansiellt instrument (inklusive medlemsandelar i ekonomiska föreningar) att begära inlösen innebär inte i sig att det finansiella instrumentet ska klassificeras som en finansiell skuld. I stället ska företaget beakta alla det finansiella instrumentets villkor och bestämmelser vid fastställande av dess klassificering som en finansiell skuld eller eget kapital. Dessa villkor och bestämmelser innefattar vid klassificeringstidpunkten gällande relevant lokal lagstiftning, lokala föreskrifter och företagets stadgar, men inte väntade framtida ändringar av dessa lagar, föreskrifter eller stadgar.
- 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.

<sup>(60)</sup> I augusti 2005 ändrades IAS 32 till IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering*. I februari 2008 ändrade IASB IAS 32 genom krav på 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.

- 7 Medlemsandelar är eget kapital om företaget har en ovillkorad rätt att vägra inlösen av medlemsandelar.
- 8 Lokal lagstiftning, lokala föreskrifter eller företagets stadgar kan påföra olika förbud mot inlösen av medlemsandelar, såsom ovillkorade förbud eller förbud som bygger på likviditetskriterier. Om inlösen förbjuds ovillkorat enligt lokal lagstiftning, lokala föreskrifter eller företagets stadgar, är medlemsandelarna eget kapital. Bestämmelser i lokal lagstiftning, lokala föreskrifter eller i företagets stadgar som förbjuder inlösen endast om villkor – såsom likviditetskrav – uppfylls (eller inte uppfylls) leder emellertid inte till att medlemsandelarna utgör eget kapital.
- 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.
- 10 Vid det första redovisningstillfället ska ett företag värdera sin finansiella skuld för inlösen till verkligt värde. När det gäller medlemsandelar med en inlösenklausul, beräknar företaget det verkliga värdet för den finansiella skuld som kan lösas in till minst det högsta belopp som kan betalas enligt inlösenvillkoren i stadgarna eller tillämplig lag diskonterat från det första datum när betalning av beloppet skulle kunna krävas (se exempel 3).
- 11 Enligt vad som krävs i punkt 35 i IAS 32 redovisas utdelningar till ägare av egetkapitalinstrument direkt i eget kapital. Ränta, utdelning och annan avkastning som är hänförlig till finansiella instrument som är klassificerade som finansiella skulder är kostnader, oavsett om de erlagda beloppen juridiskt beskrivs som utdelning, ränta eller annat.
- 12 I bilagan, som är en del av beslutet, finns exempel på tillämpning av detta beslut.

#### UPPLYSNINGAR

- 13 När en ändring av inlösenförbudet leder till en överföring mellan finansiella skulder och eget kapital, ska företaget lämna separat upplysning om belopp, tidpunkt och orsak till överföringen.

#### IKRAFTTRÄDANDE

- 14 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser för denna tolkning är desamma som för IAS 32 (enligt omarbetning 2003). Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta. Denna tolkning ska tillämpas retroaktivt.
- 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.
- 15 [utgår]
- 16 IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkt A8 ändrades. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IFRS 13.

- 17 Genom *Den årliga förbättringscykeln 2009–2011, som utfärdades i maj 2012*, ändrades punkt 11. Ett företag ska tillämpa den ändringen retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Om ett företag tillämpar ändringen av IAS 32 som en del av *Den årliga förbättringscykeln 2009–2011, som utfärdades i maj 2012*, på en tidigare period ska ändringen av punkt 11 också tillämpas på den tidigare perioden.
- 18 [utgår]
- 19 Genom IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrades punkterna A8 och A10 och ströks punkterna 15 och 18. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

*Tillägg***Exempel på tillämpning av beslutet**

*Denna bilaga är en del av tolkningen.*

- 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.

OVILLKORAD RÄTT ATT VÄGRA INLÖSEN (punkt 7)

**Exempel 1***Förutsättningar*

- A2 I företagets stadgar står att inlösen endast kan ske efter företagets godkännande. Stadgarna anger inte ytterligare förklaring eller begränsningar avseende detta godkännande. Företag har historiskt sett aldrig vägrat att lösa in medlemsandelar, trots att styrelsen har rätt att göra det.

*Klassificering*

- A3 Företaget har den ovillkorade rätten att vägra inlösen och medlemsandelarna är eget kapital. IAS 32 innehåller principer för klassificering som baseras på det finansiella instrumentets villkor och där påpekas att även om företaget under en längre period har, eller haft för avsikt, att göra utbetalningar efter eget godkännande innebär inte detta en klassificering som skuld. I punkt VT26 i IAS 32 står:

Om en preferensaktie saknar en fastställd inlösendag är klassificeringen beroende av de övriga villkor som fastställts. Klassificeringen är beroende av bedömningen av avtalets innebörd och definitionerna av en finansiell skuld och ett egetkapitalinstrument. Om utdelningar till innehavarna bestäms av emittenten ska aktierna klassificeras som eget kapital oberoende av om utdelningen är ackumulativ eller ej. Klassificeringen av en preferensaktie som egetkapitalinstrument eller finansiell skuld påverkas inte av exempelvis

- a) om utdelningar skett under en längre tidsperiod,
- b) en avsikt att betala utdelning i framtiden,
- c) en möjlig negativ inverkan på kursen på emittentens stamaktier om utdelning ej sker (på grund av begränsningar vad gäller att betala utdelning på stamaktier om utdelning inte betalas på preferensaktier),
- d) storleken på emittentens reserver,
- e) en emittents förväntade resultat för en period, eller
- f) emittentens förmåga eller bristande förmåga att påverka storleken på periodens resultat.

**Exempel 2***Förutsättningar*

- A4 I företagets stadgar står att inlösen endast kan ske efter företagets godkännande. I stadgarna står emellertid också att en begäran om inlösen godkänns automatiskt såvida inte företaget inte kan betala utan att överträda lokala föreskrifter avseende likviditet eller reserver.

*Klassificering*

- A5 Företaget har inte den ovillkorade rätten att vägra inlösen och medlemsandelarna är en finansiell skuld. Begränsningarna ovan baseras på företagets förmåga att reglera sin skuld. De begränsar inlösen endast om likviditets- eller reservkrav inte uppfylls och i det fallet bara till den tidpunkt när de uppfylls. Därmed leder de inte, enligt de principer som återfinns i IAS 32, till en klassificering av det finansiella instrumentet som eget kapital. I punkt VT25 i IAS 32 står:

Preferensaktier kan emitteras med olika villkor. När en emittent bedömer om en preferensaktie är en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument, utgår emittenten från de villkor som gäller för aktien för att avgöra om de motsvarar vad som kännetecknar en finansiell skuld. Om, exempelvis, en preferensaktie ska lösas in vid en viss tidpunkt eller när ägaren så begär, innehåller aktien definitionsmässigt en finansiell skuld eftersom emittenten har en skyldighet att överföra finansiella tillgångar till ägaren. Att emittenten potentiellt inte kan lösa in preferensaktien enligt avtalsvillkoren på grund av brist på tillgångar, juridiska skäl eller otillräckliga medel ändrar inte detta förhållande. [Vår kursivering]

FÖRBUD MOT INLÖSEN (punkterna 8 och 9)

**Exempel 3***Förutsättningar*

- A6 En ekonomisk förening har tidigare gett ut andelar till sina medlemmar vid olika tidpunkter och till olika belopp enligt nedan:

a) 1 januari 20X1 100 000 andelar för 10 VE styck (1 000 000 VE),

b) 1 januari 20X2 100 000 andelar för 20 VE styck (ytterligare 2 000 000 VE så att det sammanlagda beloppet för andelarna nu är 3 000 000 VE).

Andelarna kan inlösas vid anfordran till det belopp de utgivits till.

- A7 I företagets stadgar står att ackumulerad inlösen inte kan överstiga 20 procent av det högsta antalet medlemsandelar som någonsin varit utestående. Per 31 december 20X2 har företaget 200 000 utestående andelar, vilket är det högsta antal medlemsandelar som någonsin varit utestående och inga andelar har tidigare lösts in. Den 1 januari 20X3 ändrar företaget sina stadgar och höjer tillåten nivå för ackumulerad inlösen till 25 procent av det högsta antal medlemsandelar som någonsin varit utestående.

*Klassificering***Innan stadgarna har ändrats**

- A8 Medlemsandelar utöver förbudet mot inlösen är finansiella skulder. Den ekonomiska föreningen värderar denna finansiella skuld till verkligt värde vid första redovisningstillfället. Eftersom dessa andelar kan återlösas vid anfordran, värderar den ekonomiska föreningen det verkliga värdet för sådana finansiella skulder i enlighet med punkt 47 i IFRS 13: "Det verkliga värdet för en finansiell skuld som är betalbar vid anfordran (exempelvis avistainlåning) är inte lägre än det belopp som ska erläggas vid anfordran ...". Därmed klassificerar den ekonomiska föreningen som finansiell skuld det högsta belopp som är betalbart vid anfordran enligt inlösenvillkoren.
- A9 Den 1 januari 20X1 är det högsta belopp som är betalbart enligt inlösenvillkoren 20 000 andelar för 10 VE styck och därmed klassificerar företaget 200 000 VE som finansiell skuld och 800 000 VE som eget kapital. Den 1 januari 20X2, på grund av den nya utgivningen av andelar för 20 VE, stiger emellertid det högsta belopp som är betalbart enligt inlösenvillkoren till 40 000 andelar för 20 VE styck. Emission av ytterligare andelar för 20 VE ger upphov till en ny skuld som värderas till verkligt värde vid första redovisningstillfället. Skulden, efter att dessa andelar har utgivits, är 20 procent av sammanlagda antalet utestående andelar (200 000) värderade till 20 VE, eller 800 000 VE. Detta kräver att en ytterligare skuld om 600 000 VE redovisas. I detta exempel redovisas ingen vinst eller förlust. Därmed klassificerar företaget nu 800 000 VE som finansiella skulder och 2 200 000 VE som eget kapital. I detta exempel antas att dessa belopp inte ändras mellan den 1 januari 20X1 och 31 december 20X2.

**Efter att stadgarna har ändrats**

- A10 Efter ändringen i stadgarna kan den ekonomiska föreningen nu bli tvungen att lösa in högst 25 procent av de utestående andelarna eller högst 50 000 andelar för 20 VE styck. Den 1 januari 20X3 klassificerar därmed den ekonomiska föreningen som finansiella skulder ett belopp om 1 000 000 VE, som är det högsta belopp som ska betalas vid anfordran enligt inlösenvillkoren, efter vad som fastställts i enlighet med punkt 47 i IFRS 13. Därför överför den ekonomiska föreningen den 1 januari 20X3 från eget kapital till finansiella skulder ett belopp om 200 000 VE, vilket innebär att 2 000 000 VE klassificeras som eget kapital. I detta exempel redovisar företaget inte en vinst eller en förlust vid överföringen.

**Exempel 4***Förutsättningar*

- A11 Lokal lagstiftning som styr ekonomiska föreningars verksamhet, eller villkoren i ett företags stadgar, förbjuder ett företag att lösa in medlemsandelar om, genom inlösen, detta skulle minska det inbetalda kapitalet från medlemsandelarna till under 75 procent av det högsta beloppet för inbetalt kapital från medlemsandelarna. Det högsta beloppet för en viss ekonomisk förening är 1 000 000 VE. Per rapportperiodens slut uppgår saldot för inbetalt kapital till 900 000 VE.

*Klassificering*

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

”... ett finansiellt instrument som ger innehavaren rätt att kräva att emittenten återlöser instrumentet mot kontanter eller mot annan finansiell tillgång (ett ”inlösbart instrument”) 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.

- A13 Det inlösenförbud som beskrivs i exemplet skiljer sig från de restriktioner som beskrivs i punkterna 19 och VT25 i IAS 32. Dessa restriktioner är begränsningar av ett företags förmåga att betala ett belopp avseende en finansiell skuld, det vill säga de förhindrar betalning av skulden endast om vissa villkor är uppfyllda. Detta exempel, däremot, beskriver ett ovillkorat förbud mot inlösen utöver ett visst belopp, oavsett företags förmåga att lösa in medlemsandelarna (exempelvis dess kassareserver, vinst eller utdelningsbara reserver). I praktiken förhindrar förbudet mot inlösen företaget från att ådra sig en finansiell skuld för att lösa in mer än ett angivet belopp inbetalt kapital. Därför är den andel av medlemsandelarna som omfattas av inlösenförbudet inte en finansiell skuld. Trots att varje medlemsandel kan lösas in individuellt, är en andel av sammanlagt antal utestående andelar inte inlösningsbara under några andra omständigheter än likvidation av företaget.

**Exempel 5***Förutsättningar*

- A14 Förutsättningarna i detta exempel är samma som i exempel 4. Dessutom, per rapportperiodens slut, förhindrar de likviditetskrav som den lokala lagstiftningen föreskriver företaget från att lösa in några medlemsandelar såvida inte dess innehav av likvida medel och kortfristiga investeringar överstiger ett angivet belopp. Effekten av dessa likviditetskrav per rapportperiodens slut är att företaget inte kan betala mer än 50 000 VE för att lösa in medlemsandelar.

*Klassificering*

- A15 På samma sätt som i exempel 4 klassificerar företaget 750 000 VE som eget kapital och 150 000 VE som en finansiell skuld. Detta beror på att det belopp som klassificeras som skuld baseras på företagets ovillkorade rätt att vägra inlösen och inte på villkorade restriktioner som förhindrar inlösen endast om likviditetskrav eller andra krav inte är uppfyllda och då bara fram till den tidpunkt då de är uppfyllda. Kraven i punkterna 19 och VT25 i IAS 32 tillämpas i detta fall.

**Exempel 6***Förutsättningar*

- A16 Enligt företagets stadgar förbjuds företaget att lösa in medlemsandelar, förutom till den del som motsvarar den sammanlagda köpeskillingen från utgivande av ytterligare medlemsandelar till nya eller befintliga medlemmar under de föregående tre åren. Köpeskillingen från utgivning av medlemsandelar måste användas för att lösa in andelar för vilka medlemmar har begärt inlösen. Under de föregående tre åren har den sammanlagda köpeskillingen från utgivning av medlemsandelar uppgått till 12 000 VE och inga medlemsandelar har lösts in.

*Klassificering*

- A17 Företaget klassificerar 12 000 VE av medlemsandelarna som finansiella skulder. I överensstämmelse med slutsatserna i exempel 4 är medlemsandelar som omfattas av ett ovillkorat förbud mot inlösen inte finansiella skulder. Ett sådant ovillkorat förbud tillämpas på ett belopp motsvarande den sammanlagda köpeskillingen från utgivna andelar före de föregående tre åren och därmed klassificeras detta belopp som eget kapital. Ett belopp motsvarande den sammanlagda köpeskillingen från andelar som utgivits under de föregående tre åren omfattas emellertid inte av ett ovillkorat förbud mot inlösen. Därmed ger köpeskillingen från utgivande av medlemsandelar under de tre föregående åren upphov till finansiella skulder till dess att de inte längre kan användas för inlösen av medlemsandelar. Följden blir att företaget har en finansiell skuld motsvarande den sammanlagda köpeskillingen för utgivna andelar under de föregående tre åren, efter avdrag för inlösta andelar under denna period.

**Exempel 7***Förutsättningar*

- A18 Företaget är en kooperativ bank. Den lokala lagstiftningen som reglerar kooperativa bankers verksamhet anger att minst 50 procent av företagets sammanlagda "utestående skulder" (ett begrepp som definieras i föreskrifterna och innefattar konton för medlemsandelar) måste vara i form av medlemmars inbetalda kapital. Effekten av föreskriften är att om en ekonomisk förenings samtliga utestående skulder är i form av medlemsandelar, kan den inlösa samtliga skulder. Per 31 december 20X1 är företagets sammanlagda utestående skulder 200 000 VE, varav 125 000 VE motsvarar konton för medlemsandelar. Enligt villkoren för medlemmarnas andelskonton kan ägaren lösa in dem vid anfordran och det finns inga begränsningar vad gäller inlösen i företagets stadgar.

*Klassificering*

- A19 I detta exempel klassificeras medlemsandelarna som finansiella skulder. Inlösenförbudet liknar de restriktioner som beskrivs i punkterna 19 och VT25 i IAS 32. Dessa restriktioner är en villkorad begränsning av ett företags förmåga att betala ett belopp avseende en finansiell skuld, det vill säga de förhindrar betalning av skulden endast om vissa villkor är uppfyllda. Mer exakt kan företagets tvingas att lösa in hela beloppet avseende medlemsandelarna (125 000 VE) om det betalade samtliga sina övriga skulder (75 000 VE). Följden är att förbudet mot inlösen inte hindrar företaget att ådra sig en finansiell skuld för att lösa in mer än ett angivet antal medlemsandelar eller ett angivet belopp inbetalt kapital. Företaget är endast tillåtet att skjuta upp inlösen tills ett villkor är uppfyllt, det vill säga återbetalningen av övriga skulder. Medlemsandelarna i detta exempel omfattas inte av ett ovillkorat förbud mot inlösen och klassificeras därför som finansiella skulder.

## IFRIC-TOLKNING 5

**Rätter till intressen i fonder för nedläggning, återställande och miljöåterställande åtgärder**

## REFERENSER

- IFRS 9 *Finansiella instrument*
- IFRS 10 *Koncernredovisning*
- IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*
- IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*
- IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures*
- IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*

## BAKGRUND

- 1 Syftet med fonder för nedläggning, återställande samt miljöåterställande åtgärder, nedan kallade "nedläggningsfonder" eller "fonder", är att avskilja tillgångar för att finansiera vissa eller alla kostnader för att lägga ned en anläggning (såsom ett kärnkraftverk) eller viss utrustning (såsom bilar) eller för miljöåterställande åtgärder (såsom att rena förorenat vatten eller återställa mark där gruvdrift bedrivits), tillsammans kallat "nedläggning".
- 2 Tillskott till dessa fonder kan vara frivilliga eller krävas enligt föreskrift eller lag. Fonderna kan ha en av följande strukturer:
  - a) Fonder som inrättas av en enda tillskottsgivare för att finansiera de egna nedläggningsförpliktelserna, oavsett om de gäller en viss plats eller ett antal geografiskt spridda platser.
  - b) Fonder som inrättas med flera tillskottsgivare för att finansiera deras enskilda eller gemensamma nedläggningsförpliktelser, när tillskottsgivare har rätt till ersättning för nedläggningskostnader motsvarande deras tillskott plus faktisk avkastning på dessa tillskott minus deras andel av kostnaderna för att administrera fonden. Tillskottsgivare kan ha en förpliktelse att betala ytterligare tillskott, exempelvis i händelse av annan tillskottsgivares konkurs.
  - c) Fonder som inrättas med flera tillskottsgivare för att finansiera deras enskilda eller gemensamma nedläggningsförpliktelser när den föreskrivna tillskotts nivån baseras på aktuell aktivitet hos en tillskottsgivare och den ersättning som erhålls av denna tillskottsgivare baseras på tidigare aktiviteter. I sådana fall förekommer en potentiell felmatchning mellan storleken på de tillskott som tillskottsgivaren har betalat in (baserat på aktuell aktivitet) och det värde som går att realisera från fonden (baserat på tidigare aktivitet).
- 3 Sådana fonder har i allmänhet följande egenskaper:
  - a) Fonden administreras separat av oberoende förvaltare.
  - b) Företagen (tillskottsgivarna) gör tillskott till fonden, som investeras i tillgångar som kan innefatta både skuld- och egetkapitalinstrument, och som är tillgängliga som hjälp för att betala tillskottsgivarnas nedläggningskostnader. Förvaltarna bestämmer hur tillskotten investeras, inom de ramar som är fastställda i fondens förvaltningsdokument och eventuell tillämplig lagstiftning eller andra föreskrifter.
  - c) Tillskottsgivare behåller förpliktelsen att betala nedläggningskostnader. Tillskottsgivare kan emellertid erhålla ersättning för nedläggningskostnader från fonden upp till det lägre beloppet av de uppkomna nedläggningskostnaderna och tillskottsgivarens andel av fondens tillgångar.



- d) Tillskottsgivare kan ha begränsad eller ingen åtkomst till överskott av tillgångar i fonden utöver dem som används för att betala ersättningsbara nedläggningskostnader.

#### TILLÄMPNINGSOMRÅDE

- 4 Denna tolkning tillämpas på redovisning i de finansiella rapporterna för en tillskottsgivare när det gäller intressen som uppkommer på grund av nedläggningsfonder som har båda följande egenskaper:
- a) Tillgångarna administreras separat (antingen genom att de innehas av en separat juridisk person eller som åtskilda tillgångar i ett annat företag).
- b) En tillskottsgivares rätt att få åtkomst till tillgångarna är begränsad.
- 5 En kvarstående rätt i en fond som går utöver rätten till ersättning, såsom en avtalad rätt till utdelning när alla nedläggningsåtgärder är fullföljda eller vid avveckling av fonden, kan vara ett egetkapitalinstrument som ingår i tillämpningsområdet för IFRS 9 och omfattas inte av tillämpningsområdet för denna tolkning.

#### FRÅGESTÄLLNINGAR

- 6 De frågeställningar som behandlas i denna tolkning är följande:
- a) Hur ska en tillskottsgivare redovisa sitt intresse i en fond?
- b) Hur ska en förpliktelse redovisas när en tillskottsgivare är skyldig att betala in ytterligare tillskott, exempelvis i händelse av annan tillskottsgivares konkurs?

#### BESLUT

##### **Redovisning av intressen i en fond**

- 7 Tillskottsgivaren ska redovisa sin förpliktelse att betala nedläggningskostnader som en skuld och redovisa intresset i fonden separat såvida inte tillskottsgivaren slipper betala nedläggningskostnader även om fonden underlåter att betala.
- 8 Tillskottsgivaren ska fastställa huruvida den har bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över fonden genom hänvisning till IFRS 10, IFRS 11 och IAS 28. Om det har det ska tillskottsgivaren redovisa sitt intresse i fonden i enlighet med dessa standarder.
- 9 Om en tillskottsgivare inte har bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över fonden ska tillskottsgivaren redovisa rätten att erhålla ersättning från fonden som en ersättning i enlighet med IAS 37. Ersättningen ska värderas till det lägsta av
- a) det belopp avseende nedläggningsförpliktelsen som redovisas, och
- b) tillskottsgivarens andel av det verkliga värdet på de nettotillgångar i fonden som är hänförliga till tillskottsgivare.

Förändringar i redovisat värde för rätten att erhålla ersättning som inte beror på avgifter till och betalningar från fonden ska redovisas i rapporten över totalresultatet den period då dessa förändringar inträffar.

##### **Redovisning av förpliktelser att göra ytterligare tillskott**

- 10 När en tillskottsgivare har en förpliktelse att göra potentiella ytterligare tillskott, exempelvis i händelse av annan tillskottsgivares konkurs eller om värdet på de tillgångar som fonden innehar minskar i en sådan omfattning att de inte räcker till för att fullgöra fondens ersättningsskyldighet, är denna förpliktelse en eventalförpliktelse som omfattas av tillämpningsområdet för IAS 37. Tillskottsgivaren ska endast redovisa en skuld om det är sannolikt att ytterligare tillskott kommer att göras.

### Upplysningar

- 11 En tillskottsgivare ska lämna upplysning om karaktären på sitt intresse i en fond och alla begränsningar vad gäller åtkomst till tillgångarna i fonden.
- 12 När en tillskottsgivare har en potentiell förpliktelse att göra ytterligare tillskott som inte redovisas som en skuld (se punkt 10) ska tillskottsgivaren lämna de upplysningar som krävs i punkt 86 i IAS 37.
- 13 När en tillskottsgivare redovisar sitt intresse i fonden i enlighet med punkt 9 ska tillskottsgivaren lämna de upplysningar som krävs i punkt 85 c i IAS 37.

#### IKRAFTTRÄDANDE

- 14 Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före 1 januari 2006, ska det upplysa om detta.
- 14A [utgår]
- 14B Genom IFRS 10 och IFRS 11, utfärdade i maj 2011, ändrades punkterna 8 och 9. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 10 och IFRS 11.
- 14C [utgår]
- 14D Genom IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrades punkt 5 och ströks punkterna 14A och 14C. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

#### ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- 15 Byten av redovisningsprinciper ska redovisas i enlighet med kraven i IAS 8.

## IFRIC-TOLKNING 6

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

## REFERENSER

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

## BAKGRUND

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

## TILLÄMPNINGSOMRÅDE

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

## FRÅGESTÄLLNING

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

## BESLUT

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

## IKRAFTTRÄDANDE

- 10 Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 december 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 december 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.

## ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- 11 Byten av redovisningsprinciper ska redovisas i enlighet med IAS 8.

## IFRIC-TOLKNING 7

**Tillämpning av inflationsjusteringsmetoden enligt IAS 29 Finansiell rapportering i hyperinflationsländer**

## REFERENSER

- IAS 12 *Inkomstskatter*
- IAS 29 *Finansiell rapportering i hyperinflationsländer*

## BAKGRUND

1 Denna tolkning innehåller vägledning om hur kraven i IAS 29 ska tillämpas under en rapportperiod då ett företag konstaterar <sup>(61)</sup> att ekonomin vars valuta företaget använder som funktionell valuta har drabbats av höginflation, om ekonomin inte hade höginflation under perioden före, och företaget därför måste inflationsjustera sina finansiella rapporter i enlighet med IAS 29.

## FRÅGESTÄLLNINGAR

2 De frågor som behandlas i denna tolkning är följande:

- a) Hur ska kravet "... uttryckas i den gällande värdeenheten i slutet av rapportperioden" i punkt 8 i IAS 29 tolkas när ett företag tillämpar standarden?
- b) Hur ska ett företag redovisa ingående uppskjutna skatter i sina inflationsjusterade finansiella rapporter?

## BESLUT

3 Under den rapportperiod då ett företag konstaterar att ekonomin för den funktionella valutan har drabbats av höginflation, som inte kännetecknades av höginflation under den föregående perioden, ska företaget tillämpa kraven i IAS 29 som om ekonomin alltid hade varit en höginflationsekonomi. När det gäller icke-monetära poster som är värderade till anskaffningsvärde ska företagets rapport över periodens ingående finansiella ställning därför inflationsjusteras per början av den tidigaste perioden som redovisas i de finansiella rapporterna, för att återspegla inflationseffekten från anskaffningstidpunkten för tillgångarna och från det datum skulderna uppstod eller övertogs till rapportperiodens slut. När det gäller icke-monetära poster i rapporten över periodens ingående finansiella ställning som uttrycks i andra belopp än de som gällde vid anskaffningstidpunkten eller den tidpunkt då skulderna uppkom, ska inflationsjusteringen i stället återspegla effekten av inflationen från de datum då dessa redovisade värden fastställdes fram till rapportperiodens utgång.

4 Per rapportperiodens slut redovisas och värderas uppskjutna skatter i enlighet med IAS 12. Beloppen för uppskjutna skatter i rapporten över periodens ingående finansiella ställning för rapportperioden ska emellertid redovisas på följande sätt:

- a) Företagen omvärderar de uppskjutna skatterna i enlighet med IAS 12 efter inflationsjusteringen av de icke-monetära posternas nominella redovisade värden i rapporten över periodens ingående finansiella ställning för rapportperioden genom att tillämpa den vid rapportperiodens slut gällande värdeenheten.
- b) De uppskjutna skatter som har omvärderats enligt led a inflationsjusteras för förändringen av värdeenheten mellan datumet för rapporten över periodens ingående finansiella ställning för rapportperioden och rapportperiodens slut.

Företaget ska tillämpa den metod som anges under leden a och b för att inflationsjustera de uppskjutna skatterna i rapporten över periodens ingående finansiella ställning för alla jämförelseperioder som redovisas i de inflationsjusterade finansiella rapporterna för den rapportperiod under vilken företaget tillämpar IAS 29.

5 Efter det att ett företag har inflationsjusterat sina finansiella rapporter ska alla motsvarande siffror i de finansiella rapporterna för en efterföljande rapportperiod, vilket innefattar uppskjutna skatter, inflationsjusteras genom att förändringen i den gällande värdeenheten för denna efterföljande rapportperiod endast tillämpas i de inflationsjusterade finansiella rapporterna för den föregående perioden.

<sup>(61)</sup> Konstaterandet av höginflation bygger på företagets bedömning av kriteriet i punkt 3 i IAS 29.

## IKRAFTTRÄDANDE

6 Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 mars 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna tolkning i finansiella rapporter för en period som börjar före den 1 mars 2006 ska företaget lämna upplysning om detta.

## IFRIC-TOLKNING 10

**Delårsrapportering och nedskrivningar**

## REFERENSER

- IFRS 9 *Finansiella instrument*
- IAS 34 *Delårsrapportering*
- IAS 36 *Nedskrivningar*

## BAKGRUND

- 1 Ett företag ska vid varje rapportperiods slut bedöma om det föreligger ett behov av att skriva ned värdet på goodwill och, om så krävs, redovisa en nedskrivning av värdet per det datumet i enlighet med IAS 36. Vid en efterföljande rapportperiods slut kan emellertid förhållandena ha förändrats i så hög grad att nedskrivningen av värdet skulle ha varit lägre eller helt hade kunnat undvikas om bedömningen av nedskrivningsbehovet hade gjorts först vid det tillfället. Tolkningen ger en vägledning om huruvida sådana nedskrivningar av värde över huvud taget bör återföras.
- 2 Tolkningen behandlar hur kraven i IAS 34 och redovisningen av nedskrivningen av goodwill i IAS 36 påverkar varandra, samt effekterna av den ömsesidiga påverkan på efterföljande finansiella rapporter för delår och helår.

## FRÅGESTÄLLNING

- 3 Enligt punkt 28 i IAS 34 ska ett företag tillämpa samma redovisningsprinciper i de finansiella rapporterna för delår som i de finansiella rapporterna för helår. I punkten anges även: "Rapportfrekvensen (årligen, halvårsvis eller kvartalsvis) ska inte påverka det redovisade årsresultatet. För att uppnå denna målsättning ska värdering för delårsrapporteringsändamål göras baserat på perioden från räkenskapsårets början till rapportperiodens slut."
- 4 I IAS 36 punkt 124 anges: "En nedskrivning av goodwill ska inte återföras under en efterföljande period."
- 5 [utgår]
- 6 [utgår]
- 7 Denna tolkning behandlar följande frågeställningar:

Bör ett företag återföra nedskrivningar som redovisas under en delårsperiod avseende goodwill om en nedskrivning inte hade redovisats, eller om en mindre nedskrivning hade redovisats, i det fall bedömningen av nedskrivningsbehovet endast hade gjorts vid en efterföljande rapportperiods slut?

## BESLUT

- 8 Ett företag ska inte återföra en nedskrivning som har redovisats under en tidigare delårsperiod med avseende på goodwill.
- 9 Ett företag ska inte tillämpa denna slutsats analogt på andra områden där det kan finnas en potentiell konflikt mellan IAS 34 och andra standarder.

## IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- 10 Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 november 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 november 2006, ska företaget lämna upplysning om detta. Ett företag ska framåtriktat tillämpa tolkningen på goodwill från den dag då företaget för första gången tillämpade IAS 36. Företaget ska tillämpa tolkningen framåtriktat på investeringar i egetkapitalinstrument eller i finansiella tillgångar som redovisas till anskaffningsvärde från den dag då företaget för första gången tillämpade värderingskriterierna i IAS 39.

11 [utgåår]

12 [utgåår]

13 [utgåår]

14 Genom IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrades punkterna 1, 2, 7 och 8 och ströks punkterna 5, 6, 11–13. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.



## IFRIC-TOLKNING 12

**Avtal om ekonomiska eller samhällliga tjänster**

## REFERENSER

- *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter* <sup>(62)</sup>
- IFRS 1 *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*
- IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar*
- IFRS 9 *Finansiella instrument*
- IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*
- IFRS 16 *Leasingavtal*
- IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*
- IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*
- IAS 20 *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*
- IAS 23 *Låneutgifter*
- IAS 32 *Finansiella instrument: Presentation*
- IAS 36 *Nedskrivningar*
- IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*
- IAS 38 *Immateriella tillgångar*
- SIC-29 *Avtal om ekonomiska eller samhällliga tjänster: Upplysningar* <sup>(63)</sup>

## BAKGRUND

- 1 I många länder har infrastrukturen för offentliga tjänster – t.ex. vägar, broar, tunnlar, fängelser, sjukhus, flygplatser, vattendistributionsanläggningar, energi- och telenät – av tradition byggts, förvaltats och underhållits av den offentliga sektorn och finansierats genom offentliga budgetanslag.
- 2 I vissa länder har regeringen infört bestämmelser om tjänsteavtal för att få den privata sektorn att delta i utvecklingen, finansieringen, driften och underhållet av sådan infrastruktur. Infrastrukturen kan finnas redan, eller anläggas under avtalsperioden. Ett avtalsförhållande inom ramen för denna tolkning omfattar normalt ett företag inom den privata sektorn (en operatör) som anlägger eller uppgraderar den infrastruktur som används för den offentliga tjänsten (t.ex. genom en kapacitetsökning) och förvaltar och underhåller denna infrastruktur under en bestämd tid. Operatören får betalt för sina tjänster under avtalsperioden. Förhållandet regleras av ett avtal i vilket prestandakrav, mekanismer för prisjustering och regler om skiljedomsförfarande fastställs. Sådana förhållanden beskrivs ofta som BOT-avtal (build-operate-transfer = bygga-förvalta-avyttra), ROT-avtal (rehabilitate-operate-transfer = upprusta-förvalta-avyttra) eller PTP-avtal (public-to-private = offentlig-till-privat) om ekonomiska eller samhällliga tjänster.

<sup>(62)</sup> Hänvisning till IASC:s *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*, antagen av IASC 2001 och i kraft när tolkningen utarbetades.

<sup>(63)</sup> Titeln på SIC-29, tidigare *Upplysningar om avtal om ekonomiska eller samhällliga tjänster*, ändrades genom IFRIC 12.

- 3 Ett inslag i dessa tjänsteavtal är att operatörens åtagande har karaktären av en offentlig tjänst. Enligt den offentliga politiken ska de tjänster som hör till infrastrukturen tillhandahållas allmänheten oavsett vem det är som förvaltar tjänsterna. Operatören är enligt tjänsteavtalet skyldig att tillhandahålla tjänsterna till allmänheten på en offentlig enhets vägnar. Andra gemensamma inslag är att
- a) den part som tilldelar tjänsteavtalet (överlåtaren) är en offentlig enhet, inklusive regeringsorgan, eller ett företag inom den privata sektorn på vilket ansvaret för tjänsten har överlåtits,
  - b) operatören ansvarar för åtminstone en del av förvaltningen av infrastrukturen och tillhörande tjänster och inte bara fungerar som ombud för överlåtaren,
  - c) de utgångspriser som ska uppbäras av operatören fastställts i avtalet, där även prisrevideringarna under avtalsperioden regleras,
  - d) operatören är skyldig att överlämna infrastrukturen till överlåtaren i angivet skick vid avtalsperiodens utgång, mot en liten eller helt utan tilläggsersättning, oavsett vilken part som inledningsvis finansierade den.

#### TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 4 Denna tolkning ger vägledning om operatörernas redovisning för offentlig-till-privata avtal om ekonomiska eller samhällliga tjänster
- 5 Denna tolkning gäller för offentlig-till-privata avtal om ekonomiska eller samhällliga tjänster om
- a) överlåtaren kontrollerar eller reglerar vad för slags tjänster operatören måste tillhandahålla med infrastrukturen, till vem de måste tillhandahållas och till vilket pris, och
  - b) överlåtaren – genom äganderätt, nyttjanderätt eller annat – kontrollerar ett eventuellt betydande restvärde i infrastrukturen vid avtalets utgång.
- 6 Infrastruktur som används inom ramen för ett offentlig-till-privat avtal om ekonomiska eller samhällliga tjänster under hela sin livslängd (*whole of life assets*) omfattas av denna tolkning om villkoren i punkt 5 a uppfylls. Punkterna VT1–VT8 ger vägledning för att fastställa om, och i vilken utsträckning, offentlig-till-privata avtal om ekonomiska eller samhällliga tjänster omfattas av denna tolkning.
- 7 Denna tolkning gäller både för
- a) infrastruktur som operatören anlägger eller förvärvar från en tredje part för tjänsteavtalet, och
  - b) befintlig infrastruktur som överlåtaren ger operatören tillgång till för tjänsteavtalet.
- 8 I denna tolkning specificeras inte redovisning för infrastruktur som operatören innehade och tog upp som materiella anläggningstillgångar innan tjänsteavtalet slöts. Kraven på borttagande från rapporten över finansiell ställning i IFRS (enligt IAS 16) gäller för sådan infrastruktur.
- 9 I denna tolkning specificeras inte överlåtarnas redovisning.

#### FRÅGESTÄLLNINGAR

- 10 I denna tolkning fastställs de allmänna principerna vid redovisning och värdering av förpliktelser och tillhörande rättigheter i avtal om ekonomiska eller samhällliga tjänster. Kraven på att lämna upplysningar om avtal om ekonomiska eller samhällliga tjänster finns i SIC-29. De frågeställningar som behandlas i denna tolkning är följande:

- a) Behandling av operatörens rättigheter till infrastrukturen.
- b) Redovisning och värdering av avtalsersättning.
- c) Entreprenad- eller uppgraderingstjänster.
- d) Förvaltningstjänster.
- e) Låneutgifter.
- f) Senare behandling i redovisningen av en finansiell tillgång och en immateriell tillgång.
- g) Infrastruktur som överlåtaren tillhandahållit operatören.

**BESLUT****Behandling av operatörens rättigheter till infrastrukturen**

- 11 Infrastruktur som omfattas av denna tolkning ska inte redovisas som operatörens materiella anläggningstillgångar eftersom tjänsteavtalet inte överlåter rätten att kontrollera användandet av infrastrukturen för offentliga tjänster på operatören. Operatören har tillgång till infrastrukturen för att tillhandahålla den offentliga tjänsten på överlåtarens vägnar enligt de villkor som anges i avtalet.

**Redovisning och värdering av avtalsersättning**

- 12 Enligt avtalsvillkoren inom ramen för denna tolkning fungerar operatören som tjänsteleverantör. Operatören anlägger eller uppgraderar infrastruktur (entreprenad- eller uppgraderingstjänster) som används för en offentlig tjänst och förvaltar och underhåller den infrastrukturen (förvaltningstjänster) under en bestämd tid.
- 13 Operatören ska redovisa och värdera intäkter i enlighet med IFRS 15 för de tjänster som utförs. Ersättningens art är avgörande för dess senare behandling i redovisningen. Den senare redovisningen av ersättning som erhållits som en finansiell tillgång och som en immateriell tillgång beskrivs närmare i punkterna 23–26 nedan.

**Entreprenad- eller uppgraderingstjänster**

- 14 Operatören ska redovisa entreprenad- eller uppgraderingstjänster enligt IFRS 15.

*Ersättning från överlåtaren till operatören*

- 15 Om operatören utför entreprenad- eller uppgraderingstjänster ska den ersättning som operatören erhållit eller kommer att erhålla redovisas i enlighet med IFRS 15. Ersättningen kan vara rätten till

a) en finansiell tillgång, eller

b) en immateriell tillgång.

- 16 Operatören ska redovisa en finansiell tillgång i den mån som denne har en ovillkorad avtalsenlig rätt att erhålla likvida medel eller en annan finansiell tillgång från överlåtaren av entreprenadtjänsterna eller på dennes uppdrag; överlåtaren har mycket liten eller ingen handlingsfrihet när det gäller att undgå betalning, vanligtvis på grund av att avtalet är verkställbart av domstol. Operatören har ovillkorad rätt att erhålla likvida medel om överlåtaren enligt avtalet garanterar att till operatören betala a) fastställda eller fastställbara belopp, eller b) det eventuella underskottet mellan de belopp som erhållits från den offentliga tjänstens användare och fastställda eller fastställbara belopp, även om betalningen är beroende av att operatören säkerställer att infrastrukturen uppfyller angivna kvalitets- och effektivitetskrav.

- 17 Operatören ska redovisa en immateriell tillgång i den utsträckning som denne erhåller rätt (tillstånd) att debitera den offentliga tjänstens användare. Rätt att debitera den offentliga tjänstens användare är inte en ovillkorad rätt att erhålla likvida medel eftersom beloppen är beroende av i vilken utsträckning allmänheten använder tjänsten.
- 18 Om operatören får betalt för entreprenadtjänsterna delvis genom en finansiell tillgång och delvis genom en immateriell tillgång måste varje del av operatörens ersättning redovisas separat. Den ersättning som erhållits eller kommer att erhållas för båda delarna ska redovisas för första gången i enlighet med IFRS 15.
- 19 Den typ av ersättning som överlåtaren ger operatören ska fastställas utifrån avtalsvillkoren och, i förekommande fall, relevant avtalsrätt. Ersättningens art är avgörande för senare redovisning enligt beskrivningen i punkterna 23–26. Dock ska båda ersättningstyperna klassificeras som avtalstillgångar under uppförande- eller uppgraderingsperioden i enlighet med IFRS 15.

### **Förvaltningstjänster**

- 20 Operatören ska redovisa förvaltningstjänster i enlighet med IFRS 15.

#### *Avtalsenliga skyldigheter att återställa infrastrukturen till fastställd användbarhetsnivå*

- 21 Operatören kan som villkor för att erhålla sitt tillstånd vara tvungen att uppfylla avtalsenliga skyldigheter som a) att bibehålla infrastrukturen på en fastställd användbarhetsnivå, eller b) att återställa infrastrukturen till fastställt skick innan den överlämnas till överlåtaren då tjänsteavtalet har gått ut. Dessa avtalsenliga skyldigheter att underhålla eller återställa infrastrukturen, med undantag för eventuella uppgraderingsdelar (se punkt 14), ska redovisas och värderas enligt IAS 37, dvs. till den bästa möjliga uppskattningen av den utgift som behövs för att reglera den nuvarande skyldigheten per slutet av rapportperioden.

### **Låneutgifter som operatören ådragit sig**

- 22 Enligt IAS 23 ska låneutgifterna för avtalet redovisas som kostnad för den period då de uppstår såvida inte operatören har avtalsenlig rätt att erhålla en immateriell tillgång (rätt att debitera den offentliga tjänstens användare). I detta fall ska låneutgifterna för avtalet inräknas i anskaffningsvärdet under avtalets anläggningsfas i enlighet med den standarden.

### **Finansiell tillgång**

- 23 IAS 32, IFRS 7 och IFRS 9 gäller för den finansiella tillgång som redovisas enligt punkterna 16 och 18.

- 24 Fordran på överlåtaren eller på dennes uppdrag redovisas enligt IFRS 9 som värderad till

a) upplupet anskaffningsvärde,

b) verkligt värde via övrigt totalresultat, eller

c) verkligt värde via resultatet.

- 25 Om fordran på överlåtaren värderas till upplupet anskaffningsvärde eller verkligt värde via övrigt totalresultat kräver IFRS 9 att ränta beräknad enligt effektivräntemetoden ska redovisas i resultatet.

### **Immateriell tillgång**

- 26 IAS 38 gäller för den immateriella tillgång som redovisas enligt punkterna 17 och 18. I punkterna 45–47 i IAS 38 ges vägledning för värdering av immateriella tillgångar som förvärvats genom en eller flera icke-monetära tillgångar eller en kombination av monetära och icke-monetära tillgångar.

**Infrastruktur som överlåtaren tillhandahållit operatören**

- 27 Enligt punkt 11 redovisas infrastruktur som överlåtaren har gett operatören tillgång till för tjänsteavtalet inte som operatörens materiella anläggningstillgångar. Överlåtaren kan också förse operatören med annat, som denne kan behålla eller behandla som han vill. Om sådana tillgångar utgör en del av den ersättning som överlåtaren ska betala för tjänsterna är de inte statliga bidrag enligt definitionen i IAS 20. I stället redovisas de som en del av transaktionspriset enligt definitionen i IFRS 15.

## IKRAFTTRÄDANDE

- 28 Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2008 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 januari 2008 ska det lämna upplysning om detta.
- 28D IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att avsnittet "Hänvisningar" och punkterna 13–15, 18–20 och 27 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.
- 28E Genom IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrades punkterna 23–25 och ströks punkterna 28A–28C. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.
- 28F Genom IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt VT8. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IFRS 16.

## ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- 29 Om inte annat följer av punkt 30 redovisas byten av redovisningsprinciper enligt IAS 8, dvs. retroaktivt.
- 30 Om det för ett visst tjänsteavtal är praktiskt ogenomförbart för en operatör att tillämpa denna tolkning retroaktivt ska denne, per början av den tidigast redovisade perioden,
- redovisa de finansiella och immateriella tillgångar som förelåg per början av den tidigast redovisade perioden,
  - använda de tidigare redovisade värdena för dessa finansiella och immateriella tillgångar (oavsett hur de har klassificerats tidigare) som deras redovisade värden per denna tidpunkt, och
  - pröva om de redovisade finansiella och immateriella tillgångarna vid den tidpunkten understiger återvinningsvärdet, såvida detta inte är ogenomförbart, varvid man ska pröva om värdena understiger återvinningsvärdet per början av den aktuella perioden.

*Bilaga A***Vägledning vid tillämpning**

*Denna bilaga är en del av tolkningen.*

TILLÄMPNINGSOMRÅDE (punkt 5)

VT1 I punkt 5 i denna tolkning fastställs att infrastruktur omfattas av tolkningens tillämpningsområde då följande villkor gäller:

- a) Överlåtaren kontrollerar eller reglerar vad för slags tjänster operatören måste tillhandahålla med infrastrukturen, till vem de måste tillhandahållas och till vilket pris.
- b) Överlåtaren – genom äganderätt, nyttjanderätt eller annat – kontrollerar ett eventuellt betydande restvärde i infrastrukturen vid avtalets utgång.

VT2 Den kontroll eller reglering som avses i villkor a kan ske genom avtal eller på annat sätt (t.ex. genom ett tillsynsorgan), och omfattar förhållanden under vilka överlåtaren köper all produktion liksom förhållanden då en del eller all produktion köps av andra användare. Vid tillämpningen av detta villkor ska överlåtaren och eventuella närstående parter beaktas tillsammans. Om överlåtaren är en enhet i den offentliga sektorn ska den offentliga sektorn som helhet, tillsammans med eventuella tillsynsorgan som agerar i allmänhetens intresse, anses som överlåtaren närstående i denna tolkning.

VT3 Med avseende på villkor a behöver överlåtaren inte ha fullständig kontroll över priset: det räcker med att priset regleras genom överlåtaren, avtalet eller tillsynsorganet, exempelvis med ett taxetak. Villkoret ska dock tillämpas på avtalets innehåll. Icke-betydande inslag, t.ex. ett tak som endast gäller i ensliga lägen, ska lämnas utan avseende. Om däremot avsikten med ett avtal t.ex. är att ge operatören frihet att sätta priser, men eventuella övvinster återgår till överlåtaren, utjämnas operatörens avkastning och priselementet i kontrollprovet uppfylls.

VT4 I villkor b bör överlåtarens kontroll över ett eventuellt betydande restvärde både begränsa operatörens faktiska möjlighet att sälja eller pantsätta infrastrukturen och ge överlåtaren fortsatt nyttjanderätt under hela avtalsperioden. Infrastrukturens restvärde är det uppskattade aktuella värdet av infrastrukturen som om den redan var i den ålder och det skick som förväntades per utgången av avtalsperioden.

VT5 Man bör skilja mellan kontroll och förvaltning. Om överlåtaren behåller både den grad av kontroll som beskrivs i punkt 5 a och ett eventuellt betydande restvärde i infrastrukturen förvaltar operatören endast infrastrukturen för överlåtarens räkning – även om operatören i många fall kan ha stor handlingsfrihet i sin förvaltning.

VT6 I villkoren a och b tillsammans fastställs när infrastrukturen, inklusive nödvändiga utbyten (se punkt 21), kontrolleras av överlåtaren under hela dess ekonomiska livslängd. Om operatören t.ex. måste byta ut en del av infrastrukturen under avtalsperioden (t.ex. en vägs ytskikt eller taket på ett hus) ska den infrastrukturen betraktas som en helhet. Villkor b uppfylls alltså för hela infrastrukturen, inklusive den utbytta delen, om överlåtaren kontrollerar ett eventuellt betydande restvärde vid det slutliga utbytet av den delen.

VT7 Användningen av infrastruktur regleras ibland delvis enligt beskrivningen i punkt 5 a och delvis är den oreglerad. Detta kan dock utformas bl.a. på följande sätt:

- a) All infrastruktur som kan skiljas åt fysiskt och användas separat och som motsvarar definitionen på en kassagenererande enhet enligt IAS 36 ska analyseras separat om den används enbart för oreglerade ändamål. Detta kan t.ex. gälla för en privat del av ett sjukhus där överlåtaren använder resten av sjukhuset för offentlig vård.

- b) Då rena sidoverksamheter (t.ex. en sjukhusbutik) är oreglerade ska kontrollproven tillämpas som om dessa tjänster inte existerar, eftersom förekomsten av sidoverksamheter, i fall där överlåtaren kontrollerar tjänsterna enligt beskrivningen i punkt 5, inte påverkar överlåtarens kontroll av infrastrukturen.
- 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 praktiken överlåtaren hyra ut till operatören; om så är fallet ska detta redovisas enligt IFRS 16.

## IFRIC-TOLKNING 14

**IAS 19 – Begränsningen av en förmånsbestämd tillgång, lägsta fonderingskrav och samspelet dem emellan**

## REFERENSER

- IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*
- IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*
- IAS 19 *Ersättningar till anställda* (enligt ändring 2011)
- IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*

## BAKGRUND

- 1 I punkt 64 i IAS 19 begränsas värderingen av en förmånsbestämd nettotillgång till det lägsta av överskottet i den förmånsbestämda planen och tillgångstaket. I punkt 8 i IAS 19 definieras tillgångstaket som "nuvärdet av tillgängliga ekonomiska fördelar i form av återbetalningar från planen eller i form av minskningar av framtida avgifter till planen". Det har uppkommit frågor om när återbetalningar eller minskningar av framtida avgifter ska betraktas som tillgängliga, i synnerhet när det föreligger ett lägsta fonderingskrav.
- 2 Lägsta fonderingskrav finns i många länder för att förbättra säkerheten i löften om ersättningar efter avslutad anställning som givits till medlemmar i en plan för ersättningar till anställda. Sådana krav föreskriver vanligen ett lägsta avgiftsbelopp eller en lägsta avgiftsnivå som måste betalas in till en plan under en viss period. Därför kan ett lägsta fonderingskrav begränsa företagets möjlighet att minska framtida avgifter.
- 3 Dessutom kan begränsningen avseende värderingen av en förmånsbestämd tillgång innebära att ett lägsta fonderingskrav blir betungande. Vanligen skulle ett krav att betala in avgifter till en plan inte påverka värderingen av den förmånsbestämda tillgången eller förpliktelsen. Detta beror på att avgifterna, när de väl betalats, blir förvaltnings-tillgångar och därmed uppgår den ytterligare nettoförpliktelsen till noll. Ett lägsta fonderingskrav kan emellertid ge upphov till en förpliktelse om de avgifter som krävs inte blir tillgängliga för företaget när de väl har betalats in.
- 3A International Accounting Standards Board ändrade IFRIC 14 i november 2009 för att avlägsna en icke åsyftad konsekvens av redovisningen av förskottsbetalning av framtida avgifter i vissa sammanhang när det finns ett lägsta fonderingskrav.

## TILLÄMPNINGSOMRÅDE

- 4 Denna tolkning tillämpas på alla förmånsbestämda ersättningar efter avslutad anställning och andra långsiktiga förmånsbestämda ersättningar till anställda.
- 5 I denna tolkning är lägsta fonderingskrav varje krav att fondera en plan för ersättningar efter avslutad anställning eller andra långsiktiga förmånsbestämda planer.

## FRÅGESTÄLLNINGAR

- 6 De frågeställningar som behandlas i denna tolkning är följande:
  - a) När återbetalningar eller minskningar av framtida avgifter bör betraktas som tillgängliga i enlighet med definitionen av tillgångstak i punkt 8 i IAS 19.
  - b) Hur ett lägsta fonderingskrav kan påverka tillgängligheten av minskningar av framtida avgifter.
  - c) När ett lägsta fonderingskrav kan ge upphov till en förpliktelse.



## BESLUT

**Tillgänglighet för en återbetalning eller minskning av framtida avgifter**

- 7 Ett företag ska fastställa tillgängligheten för en återbetalning eller minskning av framtida avgifter enligt planens villkor och bestämmelser samt enligt varje lagstadgat krav i den rättsordning planen omfattas av.
- 8 En ekonomisk fördel, i form av återbetalning eller minskning av framtida avgifter, är tillgänglig om företaget kan realisera den vid någon tidpunkt under planens löptid eller när planens förpliktelser har reglerats. I synnerhet kan en sådan ekonomisk fördel vara tillgänglig även om den inte kan realiseras direkt vid rapportperiodens utgång.
- 9 Den tillgängliga ekonomiska fördelen är inte beroende av hur företaget avser att använda överskottet. Ett företag ska fastställa den högsta tillgängliga ekonomiska fördelen från återbetalningar, minskningar av framtida avgifter eller en kombination av dem. Ett företag ska inte redovisa ekonomiska fördelar från en kombination av återbetalningar och minskningar av framtida avgifter utifrån antaganden som är ömsesidigt uteslutande.
- 10 Enligt IAS 1 ska företaget lämna uppgifter om de viktigaste källorna till osäkerhet i uppskattningar vid rapportperiodens utgång som kan riskera att leda till en väsentlig justering av de redovisade posterna i rapporten över finansiell ställning. Detta kan innefatta upplysning om varje begränsning avseende aktuell realiserbarhet av överskottet eller upplysning om den använda metoden för att fastställa den tillgängliga ekonomiska fördelens belopp.

*Den tillgängliga ekonomiska fördelen i form av återbetalning*

**Rätten till återbetalning**

- 11 En återbetalning är tillgänglig för ett företag endast om företaget har en ovillkorad rätt till återbetalning
  - a) under planens löptid, utan antagande om att planförpliktelserna måste vara reglerade för att kunna erhålla återbetalningen (i vissa jurisdiktioner kan ett företag exempelvis ha rätt till en återbetalning under planens löptid, oavsett om planförpliktelserna är reglerade eller ej), eller
  - b) under antagande om den gradvisa regleringen av planförpliktelserna över tiden fram till att alla medlemmar har lämnat planen, eller
  - c) under antagande om den fullständiga regleringen av planförpliktelserna vid ett enda tillfälle (det vill säga som en avveckling av planen).

En ovillkorad rätt till en återbetalning kan föreligga oavsett en plans fonderingsnivå per rapportperiodens utgång.

- 12 Om företagets rätt till återbetalning av ett överskott beror på förekomsten eller frånvaron av en eller flera osäkra framtida händelser som inte helt ligger inom företagets kontroll, har företaget inte en ovillkorad rätt och ska inte redovisa en tillgång.

**Värdering av den ekonomiska fördelen**

- 13 Ett företag ska värdera den tillgängliga ekonomiska fördelen i form av återbetalning som det överskottsbelopp per rapportperiodens utgång (vilket motsvarar förvaltningstillgångarnas verkliga värde minus den förmånsbestämda förpliktelsens nuvärde) som företaget har rätt att erhålla som återbetalning, minus alla hänförliga kostnader. Om en återbetalning exempelvis är föremål för annan beskattning än inkomstskatt ska företaget beräkna återbetalningsbeloppet efter skatt.
- 14 Vid beräkning av det tillgängliga återbetalningsbeloppet när planen avvecklas (punkt 11 c) ska ett företag ta med kostnaderna för planen att reglera planförpliktelserna och göra återbetalningen. Ett företag ska exempelvis dra av arvoden för konsulttjänster om dessa betalas av planen i stället för av företaget och utgifterna för alla försäkringspremier som kan krävas för att säkra förpliktelsen vid avveckling.

- 15 Om återbetalningsbeloppet fastställs till hela beloppet för överskottet eller en andel av det, i stället för till ett fast belopp, ska ett företag inte göra några justeringar för pengars tidsvärde, även om återbetalningen endast kan realiseras vid ett framtida datum.

*Den ekonomiska fördel som är tillgänglig i form av avgiftsminskning*

- 16 Om det inte finns något lägsta fonderingskrav för avgifter avseende framtida tjänstgöring är den ekonomiska fördel som är tillgänglig i form av en minskning av framtida avgifter företagets framtida kostnad för tjänstgöring för varje period över den kortare av planens förväntade löptid och företagets förväntade livslängd. I företagets framtida kostnad för tjänstgöring ingår inte belopp som ska bäras av de anställda.
- 17 Ett företag ska fastställa de framtida kostnaderna för tjänstgöringen med antaganden som är förenliga med dem som används för att fastställa den förmånsbestämda förpliktelsen och med den situation som föreligger i slutet av rapportperioden, som har fastställts genom IAS 19. Därför ska ett företag inte göra antaganden om ändringar av ersättningarna i planen i framtiden innan dess planen ändras och utgå från ett antagande om en stabil framtida arbetsstyrka såvida inte företaget minskar antalet anställda som omfattas av planen. I det senare fallet ska antagandet om den framtida arbetsstyrkan innefatta minskningen.

**Effekten av ett lägsta fonderingskrav på den ekonomiska fördel som är tillgänglig i form av en minskning av framtida avgifter**

- 18 Ett företag ska dela upp varje lägsta fonderingskrav per ett visst datum i avgifter som krävs för att täcka a) varje befintligt underskott avseende tidigare tjänstgöring på den lägsta fonderingsbasen och b) framtida tjänstgöring.
- 19 Avgifter för att täcka befintligt underskott på den lägsta fonderingsbasen avseende redan erhållna tjänster påverkar inte framtida avgifter för framtida tjänster. De kan ge upphov till en förpliktelse enligt punkterna 23–26.
- 20 Om det finns ett lägsta fonderingskrav för avgifter som avser framtida tjänstgöring är den ekonomiska fördel som är tillgänglig i form av en minskning av framtida avgifter summan av
- a) varje belopp som minskar framtida avgifter för lägsta fonderingskrav för framtida tjänstgöring på grund av att företaget gjorde en förskottsbetalning (dvs. betalade beloppet innan det var skyldigt att göra det), och
- b) den uppskattade kostnaden för framtida tjänstgöring för varje period i enlighet med punkterna 16 och 17, minus de uppskattade lägsta fonderingsavgifter som skulle krävas för framtida tjänstgöring för dessa perioder om ingen förskottsbetalning enligt beskrivningen i led a hade gjorts.
- 21 Ett företag ska uppskatta de framtida avgifterna för lägsta fonderingskrav för framtida tjänstgöring med beaktande av effekten av varje befintligt överskott som fastställts med utgångspunkt från den lägsta fonderingsbasen men exklusive den förskottsbetalning som beskrivs i punkt 20 a. Ett företag ska använda antaganden som är förenliga med den lägsta fonderingsbasen och, för eventuella faktorer som inte specificeras av den basen, antaganden som är förenliga med dem som användes för att fastställa den förmånsbestämda förpliktelsen och med den situation som föreligger vid slutet av rapportperioder enligt IAS 19. Uppskattningen ska innefatta alla förväntade ändringar till följd av att företaget betalar de lägsta avgifterna när de ska erläggas. Uppskattningen ska emellertid inte innefatta effekten av förväntade ändringar av villkoren och bestämmelserna för det lägsta fonderingskravet som inte har aviserats eller avtalats per slutet av rapportperioden.
- 22 Om de framtida avgifterna för lägsta fonderingskrav för framtida tjänstgöring överstiger den framtida kostnaden för tjänstgöring enligt IAS 19 i en viss period när ett företag fastställer det belopp som beskrivs i punkt 20 b minskar det överskjutande beloppet den tillgängliga ekonomiska fördelens belopp i form av en minskning av framtida avgifter. Det i punkt 20 b beskrivna beloppet kan dock aldrig vara lägre än noll.

**När ett lägsta fonderingskrav kan ge upphov till en förpliktelse**

- 23 Om ett företag är förpliktigt enligt ett lägsta fonderingskrav att erlägga avgifter för att täcka ett befintligt underskott på den lägsta fonderingsbasen avseende redan erhållna tjänster, ska företaget fastställa huruvida de avgifter som ska betalas blir tillgängliga som en återbetalning eller en minskning av framtida avgifter efter att de har betalats in till planen.
- 24 I den mån de avgifter som ska erläggas inte är tillgängliga efter att de har betalats in till planen, ska företaget redovisa en förpliktelse när förpliktelsen uppkommer. Förpliktelsen ska minska den förmånsbestämda nettotillgången eller öka den förmånsbestämda nettoskulden så att ingen vinst eller förlust väntas bli följd av tillämpning av punkt 64 i IAS 19 när avgifterna erläggs.

## IKRAFTTRÄDANDE

- 27 Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2008 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.
- 27A IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 26. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas på denna tidigare period.
- 27B I *Förskottsbetalning av ett lägsta fonderingskrav* lades punkt 3A till och ändrades punkterna 16–18 och 20–22. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- 27C Genom IAS 19 (enligt ändring 2011) ändrades punkterna 1, 6, 17 och 24 och punkterna 25 och 26 ströks. Företagen ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IAS 19 (enligt ändring 2011).

## ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- 28 Ett företag ska tillämpa denna tolkning från början av den första period som redovisas i dess första finansiella rapporter för vilka denna tolkning gäller. Ett företag ska redovisa varje initial justering till följd av tillämpning av denna tolkning i balanserade vinstmedel per början av den perioden.
- 29 Ett företag ska tillämpa ändringarna i punkterna 3A, 16–18 och 20–22 från början av den tidigaste jämförelseperiod som redovisas i de första finansiella rapporter i vilka företaget tillämpar denna tolkning. Om företaget hade tillämpat denna tolkning redan innan den tillämpar ändringarna ska det redovisa justeringen till följd av tillämpningen av ändringen i justerade vinstmedel i början av den tidigaste redovisade jämförelseperioden.

## IFRIC-TOLKNING 16

**Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet**

## REFERENSER

- IFRS 9 *Finansiella instrument*
- IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*
- IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser*

## BAKGRUND

- 1 Många rapporterade företag har investeringar i utlandsverksamheter (enligt definition i IAS 21, punkt 8). Sådana utlandsverksamheter kan vara dotterföretag, intresseföretag, joint ventures eller filialer. IAS 21 kräver att ett företag ska fastställa den funktionella valutan för var och en av sina utlandsverksamheter till valutan i den verksamhetens primära ekonomiska miljö. När företaget räknar om en utlandsverksamhets resultat och finansiella ställning till en rapporteringsvaluta måste det redovisa valutakursdifferenser i övrigt totalresultat fram till dess att det avyttrar utlandsverksamheten.
- 2 Säkringsredovisning av den valutarisk som uppstår på grund av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet tillämpas endast när den utlandsverksamhetens nettotillgångar är inkluderade i de finansiella rapporterna <sup>(64)</sup>. Den post som säkras med avseende på valutarisken som uppstår för nettoinvesteringen i en utlandsverksamhet kan vara ett belopp för nettotillgångar som motsvarar eller understiger det redovisade värdet på nettotillgångarna i utlandsverksamheten.
- 3 IFRS 9 kräver identifiering av en post och ett säkringsinstrument som är möjliga för säkringsredovisning i ett säkringsförhållande. Om det finns ett identifierat säkringsförhållande, när det gäller en säkring av en nettoinvestering, redovisas vinsten eller förlusten på det säkringsinstrument som bestäms som en effektiv säkring av nettoinvesteringen i övrigt totalresultat och ingår i de valutakursdifferenser som blir följderna av omräkning av utlandsverksamhetens resultat och finansiella ställning.
- 4 Ett företag med många utlandsverksamheter kan exponeras för ett antal valutarisker. Denna tolkning innehåller vägledning vid identifiering av de valutarisker som uppfyller villkoren som säkrad risk i säkringen av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet.
- 5 IFRS 9 tillåter ett företag att identifiera antingen ett derivat eller ett finansiellt instrument som inte är ett derivat (eller en kombination av derivat och finansiella instrument som inte är derivat) som säkringsinstrument för en valutarisk. Denna tolkning innehåller vägledning om var, i en koncern, säkringsinstrument som är säkringar av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet kan innehas för att uppfylla villkoren för säkringsredovisning.
- 6 IAS 21 och IFRS 9 kräver ackumulerade belopp som redovisats i övrigt totalresultat avseende både de valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkning av utlandsverksamhetens resultat och finansiella ställning och den vinst eller förlust på säkringsinstrumentet som bestämts vara en effektiv säkring av nettoinvesteringen som ska omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering när moderföretaget avyttrar utlandsverksamheten. Denna tolkning innehåller vägledning om hur ett företag ska bestämma de belopp som ska omklassificeras från eget kapital till resultatet för både säkringsinstrumentet och den säkrade posten.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 7 Denna tolkning gäller ett företag som säkrar den valutarisk som uppstår på grund av företagets nettoinvesteringar i utlandsverksamheter och som vill uppfylla villkoren för säkringsredovisning i enlighet med IFRS 9. Av praktiska skäl avses med sådant företag i denna tolkning ett moderföretag och de finansiella rapporter i vilka utlandsverksamhetens nettotillgångar tas in i koncernredovisning. Alla hänvisningar till ett moderföretag gäller i lika mån ett företag som har en nettoinvestering i en utlandsverksamhet som är ett joint venture, ett intresseföretag eller en filial.

<sup>(64)</sup> Detta gäller för koncernredovisning, finansiella rapporter i vilka investeringar såsom intresseföretag eller joint ventures redovisas med kapitalandelsmetoden samt finansiella rapporter som inkluderar en filial eller gemensam verksamhet enligt definitionen i IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*.

- 8 Denna tolkning gäller endast säkringar av nettoinvesteringar i utlandsverksamheter och ska inte tillämpas analogt på andra typer av säkringsredovisning.

#### FRÅGESTÄLLNINGAR

- 9 Innehav i utlandsverksamheter kan innehas direkt av ett moderföretag eller indirekt av dess dotterföretag. De frågeställningar som behandlas i denna tolkning är följande:

a) *Den säkrade riskens karaktär och beloppet för den säkrade post för vilken ett säkringsförhållande kan identifieras:*

- i) Huruvida moderföretaget som säkrad risk kan identifiera enbart de valutakursdifferenser som uppkommer vid en differens mellan moderföretagets och utlandsverksamhetens funktionella valutor, eller huruvida det också som säkrad risk kan identifiera de valutakursdifferenser som är följden av att rapporteringsvalutan i moderföretagets koncernredovisning är en annan än utlandsverksamhetens funktionella valuta.
- ii) Om moderföretaget innehar utlandsverksamheten indirekt, huruvida den säkrade risken kan innefatta endast de valutakursdifferenser som uppkommer vid differenser i de funktionella valutorna för utlandsverksamheten och dess närmaste moderföretag, eller huruvida den säkrade risken också kan innefatta valutakursdifferenser mellan den funktionella valutan för utlandsverksamhet och ett mellanvarande eller yttersta moderföretag (det vill säga huruvida det faktum att nettoinvesteringen i utlandsverksamheten innehas via ett mellanvarande moderföretag påverkar den ekonomiska risken för det yttersta moderföretaget).

b) *Var i en koncern säkringsinstrumentet kan innehas:*

- i) Huruvida ett säkringsförhållande som uppfyller villkoren för säkringsredovisning kan fastställas enbart om företaget som säkrar sin nettoinvestering är part i säkringsinstrumentet eller huruvida något företag i koncernen, oavsett dess funktionella valuta, kan inneha säkringsinstrumentet.
- ii) Huruvida säkringsinstrumentets (derivat eller ett instrument som inte är ett derivat) karaktär eller konsolideringsmetoden påverkar bedömningen av säkringseffektiviteten.

c) *Vilka belopp ska omklassificeras från eget kapital till resultatet som omklassificeringsjusteringar vid avyttring av utlandsverksamheten:*

- i) När en utlandsverksamhet som var säkrad avyttras, vilka belopp från moderföretagets valutaomräkningsreserv avseende säkringsinstrumentet och avseende utlandsverksamheten som ska omklassificeras från eget kapital till resultatet i moderföretagets koncernredovisning.
- ii) Huruvida konsolideringsmetoden påverkar bestämningen av de belopp som ska omklassificeras från eget kapital till resultatet.

#### BESLUT

**Karaktär på den säkrade risken och beloppet för den säkrade post för vilken ett säkringsförhållande kan identifieras**

- 10 Säkringsredovisning kan endast användas på valutakursdifferenser som uppkommer mellan utlandsverksamhetens funktionella valuta och moderföretagets funktionella valuta.

- 11 I en säkring av de valutarisker som uppkommer för en nettoinvestering i en utlandsverksamhet motsvarar eller understiger beloppet för den säkrade posten det redovisade värdet för nettotillgångarna i utlandsverksamhetens moderföretags koncernredovisning. Det redovisade värdet för en utlandsverksamhets nettotillgångar som kan identifieras som den säkrade posten i ett moderföretags koncernredovisning beror på om ett moderföretag till utlandsverksamheten på en lägre nivå har använt säkringsredovisning för alla eller delar av den utlandsverksamhetens nettotillgångar och om den redovisningen har upprätthållits i moderföretagets koncernredovisning.
- 12 Den säkrade risken kan identifieras som den exponering för utländsk valuta som uppstår mellan utlandsverksamhetens funktionella valuta och den funktionella valutan för ett moderföretag (det närmaste, mellanvarande eller yttersta moderföretaget) till den utlandsverksamheten. Det faktum att nettoinvesteringen innehas via ett mellanvarande moderföretag påverkar inte karaktären på den ekonomiska risk som uppstår vid exponeringen för utländsk valuta för det yttersta moderföretaget.
- 13 En exponering för en valutarisk som uppkommer vid en nettoinvestering i en utlandsverksamhet kan uppfylla villkoren för säkringsredovisning endast en gång i koncernredovisningen. Därför, om samma nettotillgångar i en utlandsverksamhet säkras av mer än ett moderföretag i koncernen (exempelvis både ett direkt och ett indirekt moderföretag) för samma risk uppfyller bara ett säkringsförhållande villkoren för säkringsredovisning i det yttersta moderföretagets koncernredovisning. Ett säkringsförhållande som identifieras av ett moderföretag i dess koncernredovisning behöver inte upprätthållas av ett annat moderföretag på en högre nivå. Om det inte upprätthålls av moderföretaget på en högre nivå måste emellertid den säkringsredovisning som tillämpats av moderföretaget på lägre nivå återföras innan säkringsredovisningen för moderföretaget på en högre nivå redovisas.

#### **Var säkringsinstrumentet kan innehas**

- 14 Ett derivatinstrument eller ett instrument som inte är ett derivat (eller en kombination av derivatinstrument och instrument som inte är derivat) kan identifieras som ett säkringsinstrument i en säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet. Säkringsinstrumentet eller säkringsinstrumenten kan innehas av vilket eller vilka företag som helst i koncernen så länge kraven på identifiering, dokumentation och effektivitet i punkt 6.4.1 i IFRS 9, som avser en säkring av en nettoinvestering, är uppfyllda. I synnerhet ska koncernens säkringsstrategi tydligt dokumenteras på grund av möjligheten till olika identifieringar på olika nivåer i koncernen.
- 15 I syfte att bedöma effektivitet beräknas förändringen i värde för säkringsinstrumentet för valutarisken genom hänvisning till moderföretagets funktionella valuta mot vilken den säkrade risken mäts, enligt dokumentationen för säkringsredovisning. Beroende på var säkringsinstrumentet innehas kan, i frånvaro av säkringsredovisning, den totala värdeförändringen redovisas i resultatet, i övrigt totalresultat, eller båda. Bedömningen av effektivitet påverkas emellertid inte av huruvida förändringen i säkringsinstrumentets värde redovisas i resultatet eller i övrigt totalresultat. Som del av tillämpningen av säkringsredovisning innefattas den totala effektiva delen av förändringen i övrigt totalresultat. Bedömningen av effektivitet påverkas inte av huruvida säkringsinstrumentet är ett derivatinstrument eller ett instrument som inte är ett derivat eller av konsolideringsmetoden.

#### **Avyttring av en säkrad utlandsverksamhet**

- 16 När en utlandsverksamhet som var säkrad avyttras är det belopp som omklassificeras till resultatet som en omklassificeringsjustering från valutaomräkningsreserven i moderföretagets koncernredovisning avseende säkringsinstrumentet det belopp som måste identifieras enligt punkt 6.5.14 i IFRS 9. Beloppet är den ackumulerade vinsten eller förlusten på säkringsinstrumentet som fastställdes som effektiv säkring.

- 17 Det belopp som omklassificeras till resultatet från valutaomräkningsreserven i moderföretagets koncernredovisning avseende nettoinvesteringen i den utlandsverksamheten enligt IAS 21, punkt 48, är det belopp som innefattas i det moderföretagets valutaomräkningsreserv avseende den utlandsverksamheten. I det yttersta moderföretagets koncernredovisning påverkas det sammanlagda nettobelopp som redovisas i valutaomräkningsreserven avseende alla utlandsverksamheter inte av vilken konsolideringsmetod som använts. Huruvida det yttersta moderföretaget använder den direkta metoden eller den stegvisa konsolideringsmetoden<sup>(65)</sup> kan emellertid påverka det belopp som innefattas i dess valutaomräkningsreserv avseende en enskild utlandsverksamhet. Användandet av den stegvisa konsolideringsmetoden kan leda till omklassificering i resultatet av ett annat belopp än det som användes för att bestämma säkringseffektiviteten. Differensen kan elimineras genom att fastställa det belopp som avser den utlandsverksamheten som skulle ha uppkommit om den direkta konsolideringsmetoden hade använts. IAS 21 kräver inte att denna justering görs. Det är dock ett val av redovisningsprincip som bör följas konsekvent för alla nettoinvesteringar.

#### IKRAFTTRÄDANDE

- 18 Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 oktober 2008 eller senare. Ett företag ska tillämpa ändringen i punkt 14 som gjordes i *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009 för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning av båda är tillåten. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 oktober 2008, eller ändringen i punkt 14 före den 1 juli 2009, ska företaget lämna upplysning om detta.
- 18B Genom IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrades punkterna 3, 5–7, 14, 16, VT1 och VT8 och ströks punkt 18A. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

#### ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- 19 IAS 8 anger hur ett företag tillämpar ett byte av redovisningsprincip som är följden av den första tillämpningen av en tolkning. Det är inget krav att ett företag iakttar dessa krav när det första gången tillämpar denna tolkning. Om ett företag hade identifierat ett säkringsinstrument som en säkring av en nettoinvestering men säkringen inte uppfyller förutsättningarna för säkringsredovisning i denna tolkning ska företaget framåtriktat tillämpa IAS 39 för att upphöra med denna säkringsredovisning.

<sup>(65)</sup> Den direkta metoden är den konsolideringsmetod i vilken utlandsverksamhetens finansiella rapporter räknas om direkt till det yttersta moderföretagets funktionella valuta. Den stegvisa metoden är den konsolideringsmetod i vilken en utlandsverksamhets finansiella rapporter först räknas om till ett eller flera mellanvarande företags funktionella valuta och sedan räknas om till det yttersta moderföretagets funktionella valuta (eller till rapporteringsvalutan, om den är en annan).

## Tillägg

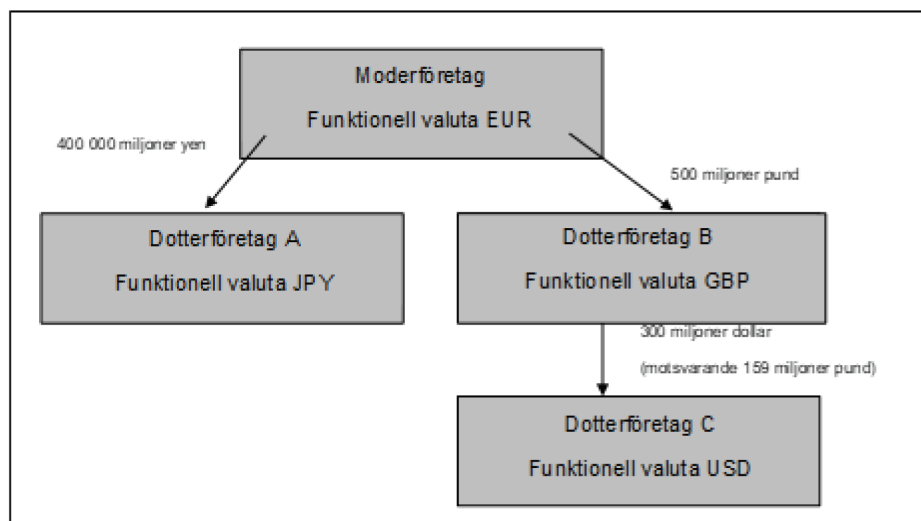
## Vägledning vid tillämpning

Denna bilaga är en del av tolkningen.

VT1 Denna bilaga belyser tillämpningen av tolkningen med hjälp av företagsstrukturen nedan. I samtliga fall skulle de säkringsförhållanden som beskrivs testas för effektivitet i enlighet med IFRS 9, även om detta inte behandlas i denna bilaga. Moderföretaget, som är det yttersta moderföretaget, redovisar sin koncernredovisning i sin funktionella valuta euro (EUR). Vart och ett av dotterföretagen är helägda. Moderföretagets nettoinvestering på 500 miljoner pund i dotterföretag B (funktionell valuta pund [GBP]) innefattar motsvarande 159 miljoner pund av dotterföretag B:s nettoinvestering på 300 miljoner dollar i dotterföretag C (funktionell valuta dollar [USD]). Med andra ord är dotterföretag B:s nettotillgångar utöver innehavet i dotterföretag C 341 miljoner pund.

**Karaktär på säkrad risk för vilken ett säkringsförhållande kan identifieras (punkt 10–13)**

VT2 Moderföretaget kan säkra sin nettoinvestering i vart och ett av dotterföretagen A, B och C för valutarisken mellan deras respektive funktionella valutor (yen (JPY), pund och dollar) och euro. Dessutom kan moderföretaget säkra valutarisken i USD/GBP mellan de funktionella valutorna för dotterföretag B och dotterföretag C. I sin koncernredovisning kan dotterföretag B säkra sin nettoinvestering i dotterföretag C för valutarisken mellan deras funktionella valutor dollar och pund. I följande exempel är den identifierade risken valutarisken för avistakursen eftersom säkringsinstrumenten inte är derivat. Om säkringsinstrumenten var terminskontrakt skulle moderföretaget kunna identifiera terminsvalutarisken.

**Belopp för säkrad post för vilken ett säkringsförhållande kan identifieras (punkt 10–13)**

VT3 Moderföretaget vill säkra valutarisken i sin nettoinvestering i dotterföretag C. Antag att dotterföretag A har ett externt lån på 300 miljoner dollar. Dotterföretag A:s nettotillgångar vid rapportperiodens början är 400 000 miljoner yen inklusive behållningen från det externa lånet på 300 miljoner dollar.

VT4 Den säkrade posten kan vara ett nettotillgångsbelopp motsvarande eller understigande det redovisade värdet för moderföretagets nettoinvestering i dotterföretag C (300 miljoner dollar) i moderföretagets koncernredovisning. I sin koncernredovisning kan moderföretaget identifiera det externa lånet på 300 miljoner dollar i dotterföretag A som en säkring av valutarisken avseende avistakursen för EUR/USD som sammanhänger med nettoinvesteringen i dotterföretag C:s nettotillgångar på 300 miljoner dollar. I det fallet innefattas både valutakursdifferensen i EUR/USD för det externa lånet på 300 miljoner dollar i dotterföretag A och valutakursdifferensen i EUR/USD på nettoinvesteringen på 300 miljoner dollar i dotterföretag C i valutaomräkningsreserven i moderföretagets koncernredovisning efter tillämpningen av säkringsredovisning.



VT5 I frånvaro av säkringsredovisning skulle den sammanlagda valutakursdifferensen för USD/EUR avseende det externa lånet på 300 miljoner dollar i dotterföretag A redovisas i moderföretagets koncernredovisning enligt nedan:

- Förändringen i avistakursen för USD/JPY omräknad till euro, i resultatet.
- Förändringen i avistakursen för JPY/EUR i övrigt totalresultat.

I stället för identifieringen i punkt VT4 kan moderföretaget i sin koncernredovisning identifiera det externa lånet på 300 miljoner dollar i dotterföretag A som en säkring av valutarisken avseende avistakursen för GBP/USD mellan dotterföretag C och dotterföretag B. I det här fallet skulle den sammanlagda valutakursdifferensen för USD/EUR avseende det externa lånet på 300 miljoner dollar i dotterföretag A i stället redovisas i moderföretagets koncernredovisning enligt nedan:

- Förändringen i avistakursen för GBP/USD i valutaomräkningsreserven som hänger samman med dotterföretag C.
- Förändringen i avistakursen för GBP/JPY omräknad till euro, i resultatet.
- Förändringen i avistakursen för JPY/EUR i övrigt totalresultat.

VT6 Moderföretaget kan inte identifiera det externa lånet på 300 miljoner dollar i dotterföretag A som en säkring av både valutarisken avseende avistakursen för EUR/USD och valutarisken avseende avistakursen för GBP/USD i sin koncernredovisning. Ett enskilt säkringsinstrument kan säkra samma identifierade risk endast en gång. Dotterföretag B kan inte använda säkringsredovisning i sin koncernredovisning eftersom säkringsinstrumentet innehas utanför den koncern som består av dotterföretag B och dotterföretag C.

#### **Var i en koncern kan säkringsinstrumentet innehas (punkt 14 och 15)?**

VT7 Enligt vad som anges i punkt VT5 skulle den totala förändringen i värde avseende valutarisken på det externa lånet på 300 miljoner dollar i dotterföretag A redovisas i både resultatet (avistarisk i USD/JPY) och övrigt totalresultat (avistarisk i EUR/JPY) i moderföretagets koncernredovisning i frånvaro av säkringsredovisning. Båda beloppen innefattas i syfte att bedöma effektiviteten i den säkring som identifieras i punkt VT4 eftersom förändringen i värde på både säkringsinstrumentet och den säkrade posten beräknas genom hänvisning till moderföretagets funktionella valuta euro mot dotterföretag C:s funktionella valuta dollar, enligt säkringsdokumentationen. Konsolideringsmetod (det vill säga direkt metod eller stegvis metod) påverkar inte bedömningen av säkringens effektivitet.

#### **Belopp som omklassificeras till resultatet vid avyttrande av en utlandsverksamhet (punkt 16 och 17)**

VT8 När dotterföretag C avyttras är de belopp som omklassificeras till resultatet i moderföretagets koncernredovisning från dess valutaomräkningsreserv

- a) avseende det externa lånet på 300 miljoner dollar i dotterföretag A, det belopp som enligt IFRS 9 måste identifieras, det vill säga den totala förändringen i värde avseende den valutarisk som redovisades i övrigt totalresultat som den effektiva delen av säkringen, och
- b) avseende nettoinvesteringen på 300 miljoner dollar i dotterföretag C, det belopp som fastställdes med företagets konsolideringsmetod. Om moderföretaget använder den direkta metoden, fastställs dess valutaomräkningsreserv avseende dotterföretag C direkt genom valutakursen för EUR/USD. Om moderföretaget använder den stegvisa metoden, fastställs dess valutaomräkningsreserv av den valutaomräkningsreserv som redovisas av dotterföretag B återspeglade valutakursen för GBP/USD, omräknad till moderföretagets funktionella valuta genom användande av valutakursen för EUR/GBP. Moderföretagets användande av den stegvisa konsolideringsmetoden för föregående perioder kräver inte att moderföretaget bestämmer eller utesluter att det bestämmer beloppet för valutaomräkningsreserven som ska omklassificeras när det avyttrar dotterföretag C till det belopp som det skulle ha redovisat om det alltid hade använt den direkta metoden, beroende på dess redovisningsprincip.

**Säkra mer än en utlandsverksamhet (punkt 11, 13 och 15)**

VT9 Följande exempel belyser att i moderföretagets koncernredovisning är den risk som kan säkras alltid risken mellan dess funktionella valuta (euro) och de funktionella valutorna för dotterföretag B och C. Oavsett hur säkringarna identifieras är de högsta belopp som kan vara effektiva säkringar som ska innefattas i valutaomräkningsreserven i moderföretagets koncernredovisning när båda utlandsverksamheterna är säkrade 300 miljoner dollar för risken i EUR/USD och 341 miljoner pund för risken i EUR/GBP. Andra förändringar i värde på grund av ändringar i valutakurser innefattas i moderföretagets koncernresultat. Det skulle givetvis vara möjligt för moderföretaget att identifiera 300 miljoner dollar endast för förändringar i avistakursen för USD/GBP eller 500 miljoner pund endast för förändringar i avistakursen för GBP/EUR.

*Moderföretaget innehar säkringsinstrument i både dollar och pund*

VT10 Moderföretaget kan vilja säkra valutarisken avseende sin nettoinvestering i dotterföretag B samt även för nettoinvesteringen avseende dotterföretag C. Antag att moderföretaget innehar passande säkringsinstrument noterade i dollar och pund som det kan identifiera som säkringar av sina nettoinvesteringar i dotterföretag B och dotterföretag C. De identifieringar moderföretaget kan göra i sin koncernredovisning innefattar, men är inte begränsade till, följande:

a) Säkringsinstrument på 300 miljoner dollar identifierat som en säkring av nettoinvesteringen på 300 miljoner dollar i dotterföretag C där risken är avistaexponeringen (EUR/USD) mellan moderföretag och dotterföretag C och upp till 341 miljoner pund avseende säkringsinstrument identifierat som säkring av nettoinvesteringen på 341 miljoner pund i dotterföretag B där risken är avistaexponeringen (EUR/GBP) mellan moderföretag och dotterföretag B.

b) Säkringsinstrumentet på 300 miljoner dollar som är identifierat som en säkring av nettoinvesteringen på 300 miljoner dollar i dotterföretag C där risken är avistaexponeringen (GBP/USD) mellan dotterföretag B och dotterföretag C och säkringsinstrument på upp till 500 miljoner pund identifierat som säkring av nettoinvesteringen på 500 miljoner pund i dotterföretag B där risken är avistaexponeringen (EUR/GBP) mellan moderföretag och dotterföretag B.

VT11 Risken i EUR/USD från moderföretagets nettoinvestering i dotterföretag C är en annan risk än risken i EUR/GBP från moderföretagets nettoinvestering i dotterföretag B. I det fall som beskrivs i punkt VT10 a har emellertid moderföretaget, genom sin identifiering av det säkringsinstrument i dollar som det innehar, redan fullständigt säkrat risken i EUR/USD från nettoinvesteringen i dotterföretag C. Om moderföretaget också identifierade ett instrument i pund som det innehar som en säkring av sin nettoinvestering på 500 miljoner pund i dotterföretag B, skulle 159 miljoner pund av den nettoinvesteringen, som är motsvarigheten i pund av dess nettoinvestering i dollar i dotterföretag C, vara säkrade två gånger för risken i GBP/EUR i moderföretagets koncernredovisning.

VT12 I det fall som beskrivs i punkt VT10 b, om moderföretaget identifierar den säkrade risken som avistaexponeringen (GBP/USD) mellan dotterföretag B och dotterföretag C, innefattas endast delen i GBP/USD av förändringen i värde av dess säkringsinstrument på 300 miljoner dollar i moderföretagets valutaomräkningsreserv avseende dotterföretag C. Återstoden av förändringen (motsvarande förändringen i GBP/EUR på 159 miljoner pund) innefattas i moderföretagets koncernresultat, som i punkt VT5. Eftersom identifieringen av risken i USD/GBP mellan dotterföretag B och C inte innefattar risken i GBP/EUR kan moderföretaget också identifiera upp till 500 miljoner pund av sin nettoinvestering i dotterföretag B där risken är avistaexponeringen (GBP/EUR) mellan moderföretag och dotterföretag B.

*Dotterföretag B innehar säkringsinstrumentet i dollar*

- VT13 Antag att dotterföretag B har ett externt lån på 300 miljoner dollar varav behållningen överläts på moderföretaget genom ett internt lån noterat i pund. Eftersom både dess tillgångar och skulder steg med 159 miljoner pund förändras inte dotterföretag B:s nettotillgångar. Dotterföretag B skulle kunna identifiera den externa skulden som en säkring av risken i GBP/USD av sin nettoinvestering i dotterföretag C i sin koncernredovisning. Moderföretaget skulle kunna behålla dotterföretag B:s identifiering av det säkringsinstrumentet som en säkring av sin nettoinvestering på 300 miljoner dollar i dotterföretag C för risken i GBP/USD (se punkt 13) och moderföretaget skulle kunna identifiera säkringsinstrumentet i pund som det innehar som en säkring av hela sin nettoinvestering på 500 miljoner pund i dotterföretag B. Den första säkringen, identifierad av dotterföretag B, skulle bedömas genom hänvisning till dotterföretag B:s funktionella valuta (pund) och den andra säkringen, identifierad av moderföretaget, skulle bedömas genom hänvisning till dotterföretagets funktionella valuta (euro). I detta fall har bara risken i GBP/USD från moderföretagets nettoinvestering i dotterföretag C säkrats i moderföretagets koncernredovisning av säkringsinstrumentet i dollar, och inte hela risken i EUR/USD. Därför kan hela risken i EUR/GBP från moderföretagets nettoinvestering på 500 miljoner pund i dotterföretag B säkras i moderföretagets koncernredovisning.
- VT14 Dock måste även redovisningen av moderföretagets lån på 159 miljoner pund som ska betalas till dotterföretag B beaktas. Om moderföretagets lån som ska betalas inte betraktas som del av dess nettoinvestering i dotterföretag B på grund av att det inte uppfyller villkoren i punkt 15 i IAS 21 skulle valutakursdifferensen i GBP/EUR som uppstår vid omräkning av den innefattas i moderföretagets koncernresultat. Om lånet på 159 miljoner pund som ska betalas till dotterföretag B betraktas som del av moderföretagets nettoinvestering skulle denna nettoinvestering vara endast 341 miljoner pund och det belopp som moderföretaget skulle kunna identifiera som den säkrade posten för risken i GBP/EUR skulle därmed minska från 500 miljoner pund till 341 miljoner pund.
- VT15 Om moderföretaget återförde det säkringsförhållande som är identifierat av dotterföretag B skulle moderföretaget kunna identifiera det externa lånet på 300 miljoner dollar som innehas av dotterföretag B som en säkring av sin nettoinvestering på 300 miljoner dollar i dotterföretag C för risken i EUR/USD och identifiera det säkringsinstrument i pund som det självt innehar som en säkring av upp till endast 341 miljoner pund av nettoinvesteringen i dotterföretag B. I detta fall skulle effektiviteten i båda säkringarna beräknas genom hänvisning till moderföretagets funktionella valuta (euro). Följden är att både förändringen i USD/GBP i värde på det externa lån som innehas av dotterföretag B och förändringen i GBP/EUR i värdet på moderföretagets lån som ska betalas till dotterföretag B (som motsvarar USD/EUR totalt) skulle innefattas i valutaomräkningsreserven i moderföretagets koncernredovisning. Eftersom moderföretaget redan fullständigt har säkrat risken i EUR/USD från sin investering i dotterföretag C kan det säkra upp till endast 341 miljoner pund för risken i EUR/GBP av sin nettoinvestering i dotterföretag B.

## IFRIC-TOLKNING 17

**Värdeöverföring av icke-kontanta tillgångar genom utdelning till ägare**

## REFERENSER

- IFRS 3 *Rörelseförvärv* (enligt omarbetning 2008)
- IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*
- IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar*
- IFRS 10 *Koncernredovisning*
- IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*
- IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)
- IAS 10 *Händelser efter rapportperioden*

## BAKGRUND

- 1 Ibland delar ett företag ut andra tillgångar än kontanter (icke-kontanta tillgångar) som utdelning till sina ägare, som agerar i egenskap av ägare<sup>(66)</sup>. I dessa situationer kan ett företag också låta sina ägare välja mellan att erhålla antingen icke-kontanta tillgångar eller en alternativ kontantutdelning. IFRIC fick förfrågningar om vägledning rörande hur ett företag ska redovisa sådan värdeöverföring.
- 2 International Financial Reporting Standards (IFRS) innehåller inte vägledning om hur ett företag ska värdera värdeöverföring till sina ägare (kallas vanligen utdelning). IAS 1 kräver att ett företag lämnar uppgifter om utdelning som är redovisad som värdeöverföring till ägare antingen i rapporten över förändringar i eget kapital eller i noterna till de finansiella rapporterna.

## TILLÄMPNINGSOMRÅDE

- 3 Denna tolkning gäller följande typer av icke ömsesidig värdeöverföring av tillgångar av ett företag till dess ägare, som agerar i egenskap av ägare:
  - a) Värdeöverföring av icke-kontanta tillgångar (t.ex. materiella anläggningstillgångar, verksamheter enligt definition i IFRS 3, ägarintressen i annat företag eller avyttringsgrupper enligt definition i IFRS 5).
  - b) Värdeöverföring som ger ägare möjligheten att välja mellan att antingen erhålla icke-kontanta tillgångar eller en alternativ kontantutdelning.
- 4 Denna tolkning gäller endast värdeöverföring i vilken alla ägare till samma slag av egetkapitalinstrument behandlas jämbördigt.
- 5 Denna tolkning gäller inte värdeöverföring av en icke-kontant tillgång som samma part eller parter ytterst kontrollerar före och efter värdeöverföringen. Undantaget gäller de separata, individuella och konsoliderade finansiella rapporterna för ett företag som gör värdeöverföringen.

<sup>(66)</sup> Punkt 7 i IAS 1 definierar ägare som innehavare av instrument som är klassificerade som eget kapital.

- 6 Enligt punkt 5 gäller denna tolkning inte när samma part eller parter ytterst kontrollerar den icke-kontanta tillgången både före och efter värdeöverföringen. I punkt B2 i IFRS 3 anges: "En grupp enskilda individer ska anses ha bestämmande inflytande över ett företag när personerna i gruppen genom avtalsbaserade överenskommelser gemensamt har rätten att utforma de finansiella och operativa strategierna för den ekonomiska verksamheten i syfte att erhålla ekonomiska fördelar." Om en värdeöverföring ska kunna ligga utanför denna tolknings tillämpningsområde mot bakgrund av att samma parter kontrollerar tillgången både före och efter värdeöverföringen måste därför en grupp av enskilda aktieägare som erhåller värdeöverföringen ha, till följd av avtalsbaserade förhållanden, sådan gemensam yttersta beslutsrätt över det företag som gör värdeöverföringen.
- 7 Enligt punkt 5 gäller denna tolkning inte när ett företag delar ut en del av sina ägarintressen i ett dotterföretag men behåller det bestämmande inflytandet över dotterföretaget. Företaget som gör den värdeöverföring som leder till att företaget redovisar ett innehav utan bestämmande inflytande i sitt dotterföretag redovisar värdeöverföringen enligt IFRS 10.
- 8 Denna tolkning behandlar endast redovisningen för företag som gör en värdeöverföring av en icke-kontant tillgång. Den behandlar inte redovisningen för aktieägare som erhåller sådan värdeöverföring.

#### FRÅGESTÄLLNINGAR

- 9 När ett företag fastställer en värdeöverföring och har en förpliktelse att dela ut de berörda tillgångarna till sina ägare måste det redovisa en skuld för obetald utdelning. Följden är att denna tolkning behandlar följande frågeställningar:
- a) När ska företaget redovisa obetald utdelning?
- b) Hur ska ett företag värdera obetald utdelning?
- c) När ett företag reglerar obetald utdelning, hur ska det redovisa eventuell skillnad mellan det redovisade värdet för de tillgångar som delats ut och det redovisade värdet för utdelningen i fråga?

#### BESLUT

##### **När obetald utdelning ska redovisas**

- 10 Skyldigheten att betala en utdelning ska redovisas när utdelningen är korrekt beslutad och inte längre bestäms av företaget, vilket är den tidpunkt
- a) när utdelningen fastställs, t.ex. av företagsledningen eller av styrelsen, är godkänd på relevant nivå, t.ex. av aktieägarna, om sådant godkännande krävs i jurisdiktionen, eller
- b) när utdelningen fastställs, t.ex. av företagsledningen eller av styrelsen, om det inte krävs ytterligare godkännande i jurisdiktionen.

##### **Värdering av obetald utdelning**

- 11 Ett företag ska värdera en skyldighet att dela ut icke-kontanta tillgångar som utdelning till ägarna till det verkliga värdet på de tillgångar som ska delas ut.
- 12 Om ett företag ger sina ägare en möjlighet att välja mellan att erhålla antingen en icke-kontant tillgång eller en alternativ kontantutdelning, ska företaget uppskatta den obetalda utdelningen genom beaktande av både det verkliga värdet för varje alternativ och sannolikheten för att ägarna väljer något av alternativen.

- 13 I slutet av varje rapportperiod samt per datumet för reglering ska företaget granska och justera det redovisade värdet för den obetalda utdelningen, där förändringar i det redovisade värdet för utdelningen i fråga redovisas i eget kapital som justeringar av det belopp som ska delas ut.

**Redovisning av skillnader mellan det redovisade värdet för de tillgångar som delas ut och det redovisade värdet för obetald utdelning när ett företag reglerar den obetalda utdelningen**

- 14 När ett företag reglerar den obetalda utdelningen ska det redovisa eventuell skillnad mellan det redovisade värdet för de tillgångar som delas ut och det redovisade värdet för den obetalda utdelningen i resultatet.

**Presentation och upplysningar**

- 15 Ett företag ska redovisa skillnaden i punkt 14 som en separat post i resultatet.
- 16 Ett företag ska lämna följande upplysningar, i tillämpliga fall:
- a) Det redovisade värdet för den obetalda utdelningen vid periodens början och slut.
  - b) Ökningen eller minskningen i redovisat värde under perioden enligt punkt 13 till följd av en ändring i det verkliga värdet på de tillgångar som ska delas ut.
- 17 Om ett företag, efter rapportperiodens slut men innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, fastställer en utdelning som ska delas ut som en icke-kontant tillgång ska företaget lämna upplysning om
- a) karaktären på den tillgång som ska delas ut,
  - b) det redovisade värdet för den tillgång som ska delas ut från rapportperiodens slut, och
  - c) det verkliga värdet på den tillgång som ska delas ut per rapportperiodens slut, om det skiljer sig från tillgångens redovisade värde, och information om den eller de ansatser som användes för värderingen till verkligt värde, vilket krävs enligt punkt 93 b, d, g och i samt punkt 99 i IFRS 13.

**IKRAFTTRÄDANDE**

- 18 Ett företag ska tillämpa denna tolkning framåtriktad för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Retroaktiv tillämpning är inte tillåten. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 juli 2009 ska det lämna upplysning om detta och även tillämpa IFRS 3 (enligt omarbetning 2008), IAS 27 (enligt ändring i maj 2008) och IFRS 5 (enligt ändring i och med denna tolkning).
- 19 Genom IFRS 10, utfärdad i maj 2011, ändrades punkt 7. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IFRS 10.
- 20 Genom IFRS 13, utfärdad i maj 2011, ändrades punkt 17. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IFRS 13.

## IFRIC-TOLKNING 19

**Utsläckning av finansiella skulder med egetkapitalinstrument**

## REFERENSER

- Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter <sup>(67)</sup>
- IFRS 2 Aktierelaterade ersättningar
- IFRS 3 Rörelseförvärv
- IFRS 9 Finansiella instrument
- IFRS 13 Värdering till verkligt värde
- IAS 1 Utformning av finansiella rapporter
- IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel
- IAS 32 Finansiella instrument: Presentation

## BAKGRUND

- 1 En låntagare och en långgivare kan komma att omförhandla villkoren för en finansiell skuld med resultatet att låntagaren helt eller delvis utsläcker skulden genom att emittera egetkapitalinstrument till långgivaren. Dessa transaktioner benämns ibland "debt for equity swaps". IFRIC har fått förfrågningar om vägledning beträffande hur sådana transaktioner bör redovisas.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 2 Denna tolkning behandlar hur ett företag bör redovisa omförhandlade villkor för en finansiell skuld som resulterat i att företaget emitterar egetkapitalinstrument till en långgivare i företaget som helt eller delvis utsläcker den finansiella skulden. Den behandlar inte långgivarens redovisning.
- 3 Ett företag ska inte tillämpa denna tolkning på transaktioner när
  - a) långgivaren direkt eller indirekt också är aktieägare och agerar i egenskap av befintlig direkt eller indirekt aktieägare,
  - b) långgivaren och företaget står under bestämmande inflytande av samma part eller samma parter före och efter transaktionen och att transaktionen innebär att den inbegriper en utdelning av eget kapital av eller tillskott av eget kapital till företaget,
  - c) utsläckningen av den finansiella skulden genom emission av aktier görs i enlighet med de ursprungliga villkoren för den finansiella skulden.

## FRÅGESTÄLLNINGAR

- 4 I denna tolkning behandlas följande frågeställningar:
  - a) Erläggs ersättningen för de egetkapitalinstrument som utfärdas för att utsläcka hela eller delar av en finansiell skuld i enlighet med punkt 3.3.3 i IFRS 9?
  - b) Hur bör ett företag vid första redovisningstillfället värdera de kapitalinstrument som emitteras för att utsläcka en sådan finansiell skuld?

<sup>(67)</sup> Hänvisning till IASC:s Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, antagen av IASC 2001 och i kraft när tolkningen utarbetades.

- c) Hur bör ett företag redovisa en eventuell skillnad mellan det redovisade värdet av den finansiella skuld som utsläckts och värdet vid det första redovisningstillfället på det egetkapitalinstrument som emitterats?

## BESLUT

- 5 Emissionen av ett egetkapitalinstrument till en långivare för att utsläcka en finansiell skuld eller del av en finansiell skuld utgör ersättning som erlagts i enlighet med punkt 3.3.3 i IFRS 9. Ett företag tar bort en finansiell skuld (eller del av en finansiell skuld) från sin rapport över finansiell ställning när, och endast när, den utsläckts i enlighet med punkt 3.3.1 i IFRS 9.
- 6 När egetkapitalinstrument som emitteras till en långivare för att en finansiell skuld eller del av en finansiell skuld redovisas vid första redovisningstillfället ska ett företag värdera dem till verkligt värde, utom i det fall det verkliga värdet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- 7 Om de emitterade egetkapitalinstrumentens verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska egetkapitalinstrumenten värderas på ett sätt som återspeglar det verkliga värdet för den utsläckta finansiella skulden. Vid värdering till verkligt värde av en utsläckt finansiell skuld som är betalbar vid anfordran (exempelvis avistainlåning) tillämpas inte punkt 47 i IFRS 13.
- 8 Om endast en del av den finansiella skulden har utsläckts ska företaget bedöma huruvida en del av den ersättning som erlagts hänför sig till en förändring av villkoren för den skuld som fortfarande är utestående. Om en del av den erlagda ersättningen hänför sig till en förändring av villkoren för den kvarvarande delen av skulden ska företaget fördela den betalda ersättningen mellan den del av skulden som utsläckts och den del av skulden som fortfarande är utestående. Företaget ska beakta alla relevanta fakta och omständigheter som rör transaktionen när det gör denna fördelning.
- 9 Skillnaden mellan det redovisade värdet för den utsläckta finansiella skulden (eller delen av skulden) och den ersättning som erlagts ska redovisas i resultatet, i enlighet med punkt 3.3.3 i IFRS 9. Emitterade egetkapitalinstrument ska vid första redovisningstillfället redovisas och värderas per den dag då den finansiella skulden (eller del av den skulden) har utsläckts.
- 10 När endast en del av den finansiella skulden har utsläckts ska ersättning fördelas i enlighet med punkt 8. Den ersättning som fördelats på den kvarvarande skulden ska ingå i bedömningen av huruvida villkoren för den kvarvarande skulden har modifierats i betydande utsträckning. Om den kvarvarande skulden har modifierats i betydande utsträckning ska företaget redovisa denna modifiering som en utsläckning av den ursprungliga skulden och redovisa den nya skulden enligt kraven i punkt 3.3.2 i IFRS 9.
- 11 Ett företag ska lämna upplysning om en vinst eller förlust redovisad i enlighet med punkterna 9 och 10 som en separat post i resultatet eller i noterna.

## IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- 12 Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 juli 2010, ska det lämna upplysning om detta.
- 13 Ett företag ska tillämpa ett byte av redovisningsprincip i enlighet med IAS 8 från början av den tidigaste period för vilken jämförbar information presenteras.
- 14 [utgår]
- 15 Genom IFRS 13, utfärdad i maj 2011, ändrades punkt 7. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IFRS 13.
- 16 [utgår]
- 17 Genom IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrades punkterna 4, 5, 7, 9 och 10 och ströks punkterna 14 och 16. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.



## IFRIC-TOLKNING 20

**Avrymningskostnader under ett dagbrotts produktionsfas**

## REFERENSER

- *Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering* <sup>(68)</sup>
- IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*
- IAS 2 *Varulager*
- IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*
- IAS 38 *Immateriella tillgångar*

## BAKGRUND

- 1 Vid dagbrytning kan företag vara tvungna att avlägsna brytningsavfall (jordtäcket) för att komma åt mineralmalmsfyndigheterna. Detta bortscaffande av avfall kallas för avrymning.
- 2 Under utvecklingsfasen av brytningen (innan produktionen börjar) brukar avrymningskostnaderna vanligen inräknas i de avskrivningsbara utgifterna för att anlägga och utveckla dagbrottet. Dessa aktiverade utgifter skrivs av eller periodiseras systematiskt, oftast genom tillämpning av den produktionsberoende metoden, när produktionen väl har börjat.
- 3 Gruvföretaget kan komma fortsätta att bortscaffa jordtäcket och ådra sig avrymningsutgifter under dagbrottets produktionsfas.
- 4 Det material som bortscaffas under avrymningen i produktionsfasen består inte nödvändigtvis till 100 procent av avfall. Ofta är det en kombination av malm och avfall. Malmhalt i avfallet kan variera från oekonomiskt låg grad till lönsam hög grad. Bortscaffandet av material med låg malmhalt i avfallet kan ge visst användbart material, som kan användas för att bygga upp varulager. Bortscaffandet kan också ge tillgång till djupare liggande skikt med material som har högre malmhalt i förhållande till avfallet. Det kan därför uppkomma två fördelar för företaget av dess avrymningsverksamhet: användbar malm som kan användas för att bygga upp varulager samt förbättrat tillträde till ytterligare materialmängder som kommer att utvinnas under kommande perioder.
- 5 I denna tolkning behandlas frågan om när och hur dessa båda ekonomiska fördelar som uppkommer av avrymningsverksamheten ska redovisas separat samt hur fördelarna ska värderas vid första redovisningstillfället och därefter.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 6 Denna tolkning ska tillämpas på utgifter för avfallsbortscaffning vid dagbrytning som uppkommer under dagbrottets produktionsfas (produktionsavrymningsutgifter).

## FRÅGESTÄLLNINGAR

- 7 I denna tolkning behandlas följande frågeställningar:
  - a) Redovisning av produktionsavrymningsutgifter som en tillgång.
  - b) Den första värderingen av avrymningsverksamhetstillgången
  - c) Efterföljande värdering av avrymningsverksamhetstillgången.

<sup>(68)</sup> Hänvisning till det konceptuella ramverket för finansiell rapportering, som utfärdades 2010 och var i kraft när tolkningen utarbetades.

## BESLUT

**Redovisning av produktionsavrymningsutgifter som en tillgång**

- 8 I den mån den ekonomiska fördelen av avrymningsverksamheten realiserar i form av uppbyggande av varulager, ska företaget redovisa utgifterna för avrymningsverksamheten i enlighet med principerna i IAS 2 *Varulager*. I den mån den ekonomiska fördelen består av förbättrad tillgång till malm ska företaget redovisa utgifterna som en anläggningstillgång, om kriterierna i punkt 9 nedan är uppfyllda. I denna tolkning kallas anläggningstillgången avrymningsverksamhetstillgång.
- 9 Företaget ska redovisa en avrymningsverksamhetstillgång om, och endast om, samtliga följande villkor är uppfyllda:
- Det är troligt att företaget kommer att få en framtida ekonomisk fördel (förbättrad tillgång till malmkroppen) av avrymningsverksamheten.
  - Företaget kan identifiera den del av malmkroppen som tillträdet har förbättrats till.
  - Utgifterna för den avrymningsverksamhet som avser den delen kan värderas på ett tillförlitligt sätt.
- 10 Avrymningsverksamhetstillgången ska redovisas som en utökning eller förbättring av en befintlig tillgång. Med andra ord ska avrymningsverksamhetstillgången redovisas som en *del* av en befintlig tillgång.
- 11 Avrymningsverksamhetstillgången klassificeras som en materiell eller immateriell tillgång på samma sätt som den befintliga tillgången. Med andra ord avgör den befintliga tillgångens karaktär om företaget ska klassificera avrymningsverksamhetstillgången som en materiell eller immateriell tillgång.

**Den första värderingen av avrymningsverksamhetstillgången**

- 12 Företaget ska värdera avrymningsverksamhetstillgången till anskaffningsvärde, som är summan av de direkta utgifter som uppkommer för att utföra den avrymningsverksamhet som förbättrar tillgången till den identifierade delen av malmen, plus fördelning av direkt hänförliga omkostnader. Viss tillfällig verksamhet, som inte är nödvändig för att produktionsavrymningsverksamheten ska fortgå som planerat, kan ske parallellt med produktionsavrymningsverksamheten. Utgifterna för dessa tillfälliga verksamheter ska inte tas med i kostnaden för avrymningsaktivitetstillgången.
- 13 Om utgifterna för avrymningsverksamhetstillgången och det varulager som byggs upp inte kan särskiljas, ska företaget fördela produktionsavrymningsutgifterna mellan det varulager som byggs upp och avrymningsverksamhetstillgången genom att använda en fördelningsgrund som bygger på ett relevant produktionsvärde. Produktionsvärdet ska beräknas för den identifierbara delen av malmkroppen och ska användas som ett riktmärke för att identifiera i vilken utsträckning ytterligare aktivitet för att skapa en framtida ekonomisk fördel äger rum. Här följer några exempel på sådana värden:
- Utgiften för det varulager som byggs upp jämfört med den förväntade utgiften.
  - Volymen extraherat avfall jämfört med den förväntade volymen för en given volym malmproduktion.
  - Mineralhalten i den mineralmalm som utvinns jämfört med den mineralhalt som förväntas utvinnas för en given mängd producerad malm.

**Efterföljande värdering av avrymningsverksamhetstillgången**

- 14 Efter den första redovisningen ska avrymningsverksamhetstillgången redovisas antingen till anskaffningsvärde eller till det omvärderade beloppet efter avskrivningar och nedskrivningar, på samma sätt som den befintliga tillgång som den är en del av.

- 15 Avrymningsverksamhetstillgången ska skrivas av systematiskt, över den förväntade nyttjandeperioden för den identifierade del av malmkroppen som blir mer tillgänglig till följd av avrymningsverksamheten. Den produktionsberoende metoden ska tillämpas, såvida inte någon annan metod är mer lämplig.
- 16 Den förväntade nyttjandeperioden för den identifierade delen av malmkroppen som används för att skriva av avrymningsverksamhetstillgången kommer att skilja sig från den förväntade nyttjandeperiod som används för att skriva av själva dagbrottet och de hänförliga tillgångarna under dagbrottets nyttjandeperiod. Undantaget är i de begränsade omständigheter då avrymningsverksamheten ger förbättrad tillgång till hela den återstående malmkroppen. Detta kan till exempel inträffa mot slutet av dagbrottets nyttjandeperiod då den identifierade delen utgör den sista delen av den malmkropp som ska utvinnas.

*Bilaga A***Ikraftträdande och övergångsbestämmelser**

*Denna bilaga är en del av tolkningen och har samma ställning som övriga delar av tolkningen.*

- A1 Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar tolkningen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- A2 Ett företag ska tillämpa denna förklaring på produktionsavrymningsutgifter som uppkommer på eller efter början av den tidigaste redovisade perioden.
- A3 I början av den tidigaste perioden som redovisas ska varje tidigare redovisat tillgångssaldo till följd av den avrymningsverksamhet som genomförts under produktionsfasen (föregående avrymningstillgång) omklassificeras som en del av en befintlig tillgång som avrymningsverksamheten är hänförlig till, om det finns kvar en identifierbar del av malmkroppen som den föregående avrymningstillgången kan hänföras till. Sådana tillgångssaldon ska skrivas av över den återstående förväntade nyttjandeperioden för den identifierbara delen av malmkroppen som varje saldo för en föregående avrymningstillgång hänför sig till.
- A4 Om det inte finns någon identifierbar del av den malmkropp som den föregående avrymningstillgången hänför sig till, ska den redovisas som ingående balanserade vinstmedel per början av den tidigast redovisade perioden.

## IFRIC-TOLKNING 21

**Avgifter**

## REFERENSER

- IAS 1 Utformning av finansiella rapporter
- IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel
- IAS 12 Inkomstskatter
- IAS 20 Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd
- IAS 24 Upplysningar om närstående
- IAS 34 Delårsrapportering
- IAS 37 Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar
- IFRIC 6 Förpliktelser som uppstår genom deltagande på viss marknad – avfall som utgörs av eller innehåller elektriska eller elektroniska produkter

## BAKGRUND

1. Staten kan ta ut en avgift av ett företag. IFRS Interpretations Committee har fått förfrågningar om vägledning vad gäller redovisningen av avgifter i de finansiella rapporterna från det företag som betalar avgiften. Frågan avser när man ska redovisa skyldigheten att betala en avgift som redovisas i enlighet med IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*.

## TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

2. Denna tolkning behandlar redovisning av skyldigheten att betala en avgift om denna skyldighet omfattas av IAS 37. Den behandlar också redovisning av skyldigheten att betala en avgift när tidpunkten och beloppet är säkra.
3. Denna tolkning behandlar inte redovisningen av utgifter som uppkommer till följd av redovisningen av en skyldighet att betala en avgift. Företag bör tillämpa andra standarder för att fastställa om redovisningen av en skyldighet att betala en avgift ger upphov till en tillgång eller en utgift.
4. I denna tolkning avser en avgift ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar och som staten tar ut av företag i enlighet med annan lagstiftning (dvs. lagar och/eller andra författningar), med undantag för
  - a) utflöden av resurser som omfattas av andra standarder (t.ex. inkomstskatter, som omfattas av IAS 12 *Inkomstskatter*), och
  - b) böter eller andra påföljder som utdöms för överträdelse av lagstiftningen.

Men *staten* avses regering, statliga organ och liknande organ oavsett om de är lokala, nationella eller internationella.

5. En betalning som gjorts av ett företag för förvärv av en tillgång, eller för utförande av tjänster inom ramen för ett avtal med en stat, uppfyller inte definitionen av en avgift.
6. Ett företag behöver inte tillämpa denna tolkning på skulder som uppkommer genom system för handel med utsläppsrätter.

## FRÅGESTÄLLNINGAR

7. För att klargöra redovisningen av en skyldighet att betala en avgift behandlar denna tolkning följande frågeställningar:
- Vilken är den förpliktande händelse som ger upphov till redovisningen av en skyldighet att betala en avgift?
  - Ger ett ekonomiskt tvång att fortsätta verksamheten under en framtida period upphov till en informell förpliktelse att betala en avgift som kommer att utlösas av verksamheten under denna framtida period?
  - Innebär antagandet om fortlevnad att ett företag har en befintlig förpliktelse att betala en avgift som kommer att utlösas av verksamhet under en framtida period?
  - Uppstår redovisningen av en skyldighet att betala en avgift vid en viss tidpunkt eller uppstår den, under vissa omständigheter, successivt över tid?
  - Vilken är den förpliktande händelse som ger upphov till redovisningen av en skyldighet att betala en avgift, om denna skyldighet utlöses när ett lägsta tröskelvärde uppnås?
  - Är det samma principer för redovisningen av en skyldighet att betala en avgift i de finansiella rapporterna för helår som för de finansiella rapporterna för delår?

## BESLUT

8. Den förpliktande händelse som ger upphov till en skyldighet att betala en avgift är den verksamhet som utlöser betalningen av avgiften, såsom den definieras i lagstiftningen. Om exempelvis den verksamhet som utlöser betalningen av avgiften är intäktsgenereringen under den aktuella perioden, och beräkningen av avgiften baseras på de intäkter som genererades under en tidigare period, är den förpliktande händelsen för denna avgift intäktsgenereringen under den aktuella perioden. Intäktsgenereringen under den föregående perioden är nödvändig men inte tillräcklig för att skapa en befintlig förpliktelse.
9. Ett företag har inte en informell förpliktelse att betala en avgift som kommer att utlösas av verksamhet under en framtida period till följd av att företaget av ekonomiska skäl är tvunget att fortsätta att bedriva verksamhet under den framtida perioden.
10. Upprättandet av finansiella rapporter enligt antagandet om fortlevnad innebär inte att ett företag har en befintlig förpliktelse att betala en avgift som kommer att utlösas av verksamhet under en framtida period.
11. Skyldigheten att betala en avgift redovisas successivt om den förpliktande händelsen inträffar över tid (dvs. om den verksamhet som utlöser betalningen av avgiften, så som den definieras i lagstiftning, inträffar över tid). Om t. ex. en förpliktande händelse är intäktsgenereringen under en tidsperiod redovisas motsvarande skuld allt eftersom företaget genererar inkomsten.
12. Om skyldigheten att betala en avgift utlöses när ett tröskelvärde uppnås ska redovisningen av den skuld som uppkommer till följd av denna skyldighet vara förenlig med de principer som fastställs i punkterna 8–14 i denna tolkning (särskilt punkterna 8 och 11). Om t.ex. en förpliktande händelse är uppnåendet av ett tröskelvärde för minimiaktivitet (t.ex. ett minimibelopp för intäkter, försäljning eller produktion), ska motsvarande skuld redovisas när tröskelvärdet för minimiaktivitet har uppnåtts.
13. Ett företag ska tillämpa samma redovisningsprinciper i de finansiella rapporterna för delår som i de finansiella rapporterna för helår. I delårsrapporten ska därför skyldigheten att betala en avgift
- inte redovisas om det inte finns någon befintlig förpliktelse att betala avgiften vid utgången av rapportperioden, och
  - redovisas om det finns en befintlig förpliktelse att betala avgiften vid utgången av rapportperioden.
14. Ett företag ska redovisa en tillgång om det har förskottsbetalat en avgift men ännu inte har en befintlig förpliktelse att betala den avgiften.

*Bilaga A***Ikraftträdande och övergångsbestämmelser**

*Denna bilaga är en del av tolkningen och har samma ställning som övriga delar av tolkningen.*

- A1 Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar tolkningen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.
- A2 Ändringar av redovisningsprinciper som följer av den första tillämpningen av denna tolkning ska redovisas retroaktivt enligt IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

## IFRIC-TOLKNING 22

**Transaktioner i utländsk valuta och förskottsersättning**

## REFERENSER

- *Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering* <sup>(69)</sup>
- IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*
- IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser*

## BAKGRUND

1. Enligt punkt 21 i IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser* ska ett företag, vid det första redovisningstillfället för en transaktion räkna om transaktionen till den funktionella valutan enligt transaktionsdagens avistakurs (växelkursen). Enligt punkt 22 i IAS 21 definieras transaktionsdagen som den första dag då transaktionen uppfyller kraven på redovisning enligt IFRS.
2. När ett företag betalar eller erhåller ersättning i förskott i en utländsk valuta redovisar det i regel denna som en icke-monetär tillgång eller icke-monetär skuld <sup>(70)</sup> innan den hänförliga tillgången, utgiften eller intäkten redovisas. Den hänförliga tillgången, utgiften eller intäkten (eller delar därav) redovisas till det belopp som följer av tillämpningen av relevanta standarder och resulterar i att den icke-monetära tillgång eller icke-monetära skuld som hänförs sig till förskottsersättningen tas bort från rapporten över finansiell ställning.
3. Först fick IFRS Interpretation Committee (IFRIC) en fråga om hur "transaktionsdagen" ska fastställas vid tillämpning av punkterna 21–22 i IAS 21 vid redovisning av intäkter. I frågan pekades särskilt på omständigheter under vilka ett företag redovisar en icke-monetär skuld som hänförs sig till erhållande av förskottsersättning innan den berörda intäkten redovisas. Då ärendet diskuterades konstaterade IFRIC att erhållande eller betalning av förskottsersättning i en utländsk valuta omfattar mer än bara inkomsttransaktioner. I enlighet med detta beslutade IFRIC att förtydliga vad som avses med transaktionsdagen i syfte att fastställa vilken växelkurs som ska användas vid första redovisningstillfället för den hänförliga tillgången, kostnaden eller intäkten då ett företag har erhållit eller betalat förskottsersättning i en utländsk valuta.

## TILLÄMPNINGSOMRÅDE

4. Denna tolkning gäller transaktioner i utländsk valuta (eller delar därav) i samband med att ett företag redovisar en icke-monetär tillgång eller icke-monetär transaktion som hänförs sig till betalning eller erhållande av förskottsersättning innan företaget redovisar den hänförliga tillgången, utgiften eller intäkten (eller delar därav).
5. Denna tolkning gäller inte när ett företag vid första redovisningstillfället redovisar en hänförlig tillgång, utgift eller intäkt
  - a) till verkligt värde, eller
  - b) till verkligt värde av den ersättning som betalats eller erhållits vid en annan tidpunkt än första gången då den icke-monetära tillgång eller icke-monetära skuld som är hänförlig till förskottsersättningen redovisas (exempelvis redovisning av goodwill enligt IFRS 3 *Rörelseförvärv*).

<sup>(69)</sup> Hänvisning till det konceptuella ramverket för finansiell rapportering, som utfärdades 2010 och var i kraft när tolkningen utarbetades.

<sup>(70)</sup> Exempelvis krävs enligt punkt 106 i IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder* att om en kund betalar ersättning eller om ett företag har rätt till ett ersättningsbelopp som är ovillkorligt (dvs. en fordran) ska företaget, innan företaget överför en vara eller tjänst till en kund, klassificera avtalet som en avtalsskuld när betalningen sker eller när betalningen ska ske (beroende på vilket som inträffar först).



6. Ett företag behöver inte tillämpa denna tolkning på
  - a) inkomstskatter eller
  - b) försäkringsavtal (inklusive återförsäkringsavtal) som det utfärdar och återförsäkringsavtal som det har.

## FRÅGESTÄLLNING

7. I denna tolkning behandlas frågan om hur transaktionsdagen ska fastställas i syfte att fastställa vilken växelkurs som ska användas första gången den hänförliga tillgången, utgiften eller intäkten (eller delar därav) redovisas då en icke-monetär tillgång eller icke-monetär skuld som är hänförlig till betalning eller erhållande av förskottsersättning i en utländsk valuta tas bort från rapporten över finansiell ställning.

## BESLUT

8. Vid tillämpning av punkterna 21–22 i IAS 21 är den transaktionsdag som ska bestämmas, i syfte att fastställa vilken växelkurs som ska användas första gången den hänförliga tillgången, utgiften eller intäkten (eller delar därav) redovisas, den dag då ett företag först redovisar den icke-monetära tillgång eller icke-monetära skuld som hänför sig till betalning eller erhållande av förskottsersättning.
9. Om det finns flera i förskott betalade eller erhållna ersättningsbelopp ska företaget fastställa en transaktionsdag för varje betalning eller erhållande av förskottsersättning.

*Bilaga A***Ikraftträdande och övergångsbestämmelser**

Denna bilaga är en del av IFRIC 22 och har samma ställning som övriga delar av IFRIC 22.

## IKRAFTTRÄDANDE

- A1 Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2018 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar tolkningen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

## ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- A2 Första gången denna tolkning tillämpas ska ett företag antingen
- a) retroaktivt tillämpa IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* eller
  - b) framåtblickande tillämpa den på alla de tillgångar, utgifter och intäkter inom tolkningens tillämpningsområde som vid första redovisningstillfället redovisats vid eller efter
    - i) början av den rapportperiod då företaget först tillämpar tolkningen, eller
    - ii) början av en tidigare rapportperiod i form av jämförande information i de finansiella rapporterna för den rapportperiod då företaget först tillämpar tolkningen.
- A3 Ett företag som tillämpar punkt A2 b ska vid första tillämpningstillfället tillämpa tolkningen på sådana tillgångar, utgifter och intäkter som första gången redovisats vid eller efter början av rapportperioden i punkt A2 b i eller ii, för vilken företaget har redovisat icke-monetära tillgångar eller icke-monetära skulder som hänför sig till förskottsersättning före den dagen.

*Bilaga B*

*Ändringarna i denna bilaga ska tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2018 eller senare. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en tidigare period, ska ändringen tillämpas för denna tidigare period.*

## IFRIC-TOLKNING 23

**Osäkerhet i fråga om inkomstskattemässig behandling**

## REFERENSER

- IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*
- IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*
- IAS 10 *Händelser efter rapportperioden*
- IAS 12 *Inkomstskatter*

## BAKGRUND

1. IAS 12 *Inkomstskatter* fastställer särskilda krav för aktuella och uppskjutna skattefordringar och skatteskulder. Ett företag tillämpar kraven i IAS 12 på grundval av tillämplig skattelagstiftning.
2. Det kan vara oklart hur skattelagstiftningen ska tillämpas på en viss transaktion eller under en viss omständighet. Det kan vara okänt huruvida en viss skattemässig behandling är godtagbar enligt skattelagstiftningen innan en behörig skattemyndighet eller domstol fattat ett beslut. En tvist eller skattemyndighetens granskning av en särskild skattemässig behandling kan därför påverka ett företags redovisning av en aktuell eller uppskjuten skattefordran eller skatteskuld.
3. I denna tolkning gäller följande definitioner:
  - a) *skattemässig behandling*: den behandling som ett företag använt eller planerar att använda sig av i sin inkomstskattedeklaration.
  - b) *skattemyndighet*: det eller de organ som beslutar om huruvida den skattemässiga behandlingen är godtagbar enligt skattelagstiftningen. Detta kan inbegripa en domstol.
  - c) *osäker skattemässig behandling*: skattebehandling för vilken det råder osäkerhet om huruvida den behöriga skattemyndigheten kommer att godta den skattemässiga behandlingen enligt skattelagstiftningen. Exempelvis är ett företags beslut att inte lämna in en inkomstskattedeklaration i en skattejurisdiktion, eller att inte ta upp viss inkomst i det skattepliktiga resultatet, en osäker skattemässig behandling om det är osäkert huruvida detta kommer att godtas enligt skattelagstiftningen.

## TILLÄMPNINGSOMRÅDE

4. Denna tolkning förtydligar hur kraven på redovisning och värdering i IAS 12 ska tillämpas när det råder osäkerhet kring den inkomstskattemässiga behandlingen. Om detta är fallet ska företaget redovisa och värdera sina aktuella eller uppskjutna skattefordringar eller skatteskulder genom att tillämpa kraven i IAS 12 på grundval av skattepliktiga resultat, skattemässiga värden, underskottsavdrag, andra outnyttjade skatteavdrag och skattesatser som fastställs med hjälp av den här tolkningen.

## FRÅGESTÄLLNINGAR

5. När det föreligger osäkerhet i fråga om inkomstskattemässig behandling behandlar denna tolkning
  - a) huruvida ett företag ska beakta osäkra skattemässiga behandlingar separat,
  - b) de antaganden ett företag gör avseende skattemyndigheters granskning av skattemässiga behandlingar,
  - c) hur ett företag fastställer skattepliktigt resultat, skattemässiga värden, underskottsavdrag, outnyttjade skatteavdrag och skattesatser, och
  - d) hur ett företag beaktar förändrade fakta och omständigheter.

## BESLUT

**Huruvida ett företag ska beakta osäkra skattemässiga behandlingar separat**

6. Ett företag ska avgöra huruvida varje osäker skattemässig behandling ska behandlas separat eller tillsammans med en eller flera andra osäkra skattemässiga behandlingar på grundval av den metod som bäst kan förutse utfallet av osäkerheten. Vid fastställandet av vilken metod som bäst förutser utfallet av osäkerheten kan ett företag till exempel beakta a) hur det upprättar sin inkomstskattedeklaration och stöder skattemässig behandling, eller b) hur företaget förväntar sig att skattemyndigheten gör sin granskning och löser problem som kan uppstå i samband med denna granskning.
7. Om ett företag vid tillämpning av punkt 6 beaktar flera osäkra skattemässiga behandlingar tillsammans, ska referenser till en "osäker skattemässig behandling" enligt denna tolkning avse gruppen av osäkra skattemässiga behandlingar betraktade som en enhet.

**Skattemyndigheternas granskning**

8. Vid bedömning av huruvida och hur en osäker skattemässig behandling påverkar fastställandet av skattepliktigt resultat, skattemässiga värden, underskottsavdrag, outnyttjade skatteavdrag och skattesatser ska företaget anta att skattemyndigheten vid dessa granskningar kommer att granska de belopp som den har rätt att granska och att den vid granskningen har fullständig kännedom om all hänförlig information.

**Fastställande av skattepliktigt resultat, skattemässiga värden, underskottsavdrag, outnyttjade skatteavdrag och skattesatser**

9. Ett företag ska bedöma huruvida det är sannolikt att en skattemyndighet kommer att godta en osäker skattemässig behandling.
10. Om ett företag bedömer att det är sannolikt att skattemyndigheten kommer att godta en osäker skattemässig behandling ska företaget fastställa skattepliktiga resultat, skattemässiga värden, underskottsavdrag, outnyttjade skatteavdrag och skattesatser i enlighet med den skattemässiga behandling som använts eller som det planerar att använda i inkomstskattedeklarationen.
11. Om ett företag inte bedömer det sannolikt att skattemyndigheten kommer att godta en osäker skattemässig behandling ska företaget återspegla effekten av osäkerheten vid fastställandet av skattepliktigt resultat, skattemässiga värden, underskottsavdrag, outnyttjade skatteavdrag eller skattesatser. Företaget ska återspegla effekten av osäkerheten för varje osäker skattemässig behandling genom att använda någon av följande metoder, beroende på vilken metod som företaget bedömer bäst förutser utfallet av osäkerheten:
  - a) Det mest sannolika beloppet – det enskilt mest sannolika beloppet i ett intervall av möjliga utfall. Det mest sannolika beloppet är lämpligt för att förutse utfallet av osäkerheten om de möjliga resultaten är binära eller koncentrerade kring ett värde.
  - b) Det förväntade värdet – summan av de sannolikhetsvägda värdena i ett intervall av möjliga utfall. Det förväntade värdet är lämpligt för att förutse utfallet av osäkerheten om det föreligger ett intervall av möjliga utfall som varken är binära eller koncentrerade kring ett värde.
12. Om en osäker skattemässig behandling påverkar aktuell och uppskjuten skatt (om den t.ex. påverkar både det skattepliktiga resultat som används för att fastställa aktuell skatt och de skattemässiga värden som används för att fastställa uppskjuten skatt) ska företaget göra konsekventa bedömningar och uppskattningar för både aktuell och uppskjuten skatt.

**Förändrade fakta och omständigheter**

13. Ett företag ska omvärdera sådana bedömningar eller uppskattningar som krävs enligt denna tolkning om de fakta eller omständigheter som bedömningarna eller uppskattningarna baserades på ändras eller som en följd av ny information som påverkar bedömningarna eller uppskattningarna. Exempelvis kan förändrade fakta eller omständigheter ändra ett företags slutsatser om en skattemässig behandlings godtagbarhet eller företagets bedömning av osäkerhetens effekter, eller bådadera. I punkterna A1–A3 finns vägledning avseende förändrade fakta och omständigheter.
14. Ett företag ska återge effekterna av förändrade fakta eller omständigheter eller av nya uppgifter som en förändring i de redovisningsmässiga bedömningarna med tillämpning av IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*. Företaget ska tillämpa IAS 10 *Händelser efter rapportperioden* för att fastställa om en förändring som sker efter rapportperiodens slut är en händelse efter rapportperiodens slut som beaktas eller inte beaktas.

## Bilaga A

## Vägledning vid tillämpning

Denna bilaga är en del av IFRIC 23 och har samma ställning som övriga delar av IFRIC 23.

## FÖRÄNDRADE FAKTA OCH OMSTÄNDIGHETER (PUNKT 13)

- A1 Vid tillämpning av punkt 13 ska företaget bedöma relevansen och effekten av förändrade fakta och omständigheter eller av nya uppgifter inom ramen för gällande skattelagstiftning. Exempelvis kan en särskild händelse leda till en omvärdering av en bedömning eller uppskattning som gjorts för en skattemässig behandling men inte för en annan, om dessa behandlingar omfattas av olika skatteregler.
- A2 Nedan följer en icke uttömmande uppräkningslista av exempel på förändrade fakta och omständigheter eller ny information som enligt denna tolkning, beroende på omständigheterna, kan leda till att en bedömning eller uppskattning omvärderas:
- a) Granskningar eller åtgärder från en skattemyndighets sida. Exempelvis
    - i) ett godkännande eller underkännande av den skattemässiga behandlingen eller en liknande skattemässig behandling som används av företaget,
    - ii) uppgifter om att skattemyndigheten har godkänt eller underkänt en liknande skattemässig behandling i ett annat företag, och
    - iii) uppgifter om det belopp som erhållits eller betalats för att lösa en liknande skattemässig behandling.
  - b) Ändringar i bestämmelser som fastställts av en skattemyndighet.
  - c) Skattemyndighetens rätt att granska eller på nytt ompröva en skattemässig behandling upphör att gälla.
- A3 Enskilda fall av uteblivet godkännande eller underkännande från en skattemyndighets sida utgör sannolikt inte sådana förändrade fakta eller omständigheter eller nya uppgifter som påverkar de bedömningar och uppskattningar som krävs enligt denna tolkning.

## UPPLYSNINGAR

- A4 Om det råder osäkerhet om inkomstskattemässiga behandlingar ska företaget avgöra huruvida det ska lämna upplysning om
- a) bedömningar som gjorts vid fastställande av skattepliktigt resultat, skattemässiga värden, underskottsavdrag, outnyttjade skatteavdrag och skattesatser, genom tillämpning av punkt 122 i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*, och
  - b) information om de antaganden och uppskattningar som gjorts vid fastställande av skattepliktigt resultat, skattemässiga värden, underskottsavdrag, outnyttjade skatteavdrag och skattesatser, genom tillämpning av punkterna 125–129 i IAS 1.
- A5 Om ett företag bedömer att det är sannolikt att en skattemyndighet kommer att godta en osäker skattemässig behandling ska företaget avgöra om det ska lämna upplysning om den potentiella effekten av osäkerheten som en skatterelaterad eventalförpliktelse eller eventualtillgång med tillämpning av punkt 88 i IAS 12.

*Bilaga B***Ikraftträdande och övergångsbestämmelser**

*Denna bilaga är en del av IFRIC 23 och har samma ställning som övriga delar av IFRIC 23.*

## IKRAFTTRÄDANDE

- B1 Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar tolkningen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

## ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- B2 Första gången denna tolkning tillämpas ska ett företag antingen
- a) retroaktivt tillämpa IAS 8, om detta är möjligt utan efterrationaliseringar, eller
  - b) tillämpa tolkningen retroaktivt och redovisa den ackumulerade effekten av den första tillämpningen av tolkningen per den första tillämpningsdagen. Om ett företag väljer denna övergångsmetod får det inte räkna om jämförande information. Företaget ska i stället redovisa den ackumulerade effekten av den första tillämpningen av tolkningen som en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel (eller i tillämpliga fall en annan komponent i eget kapital). Första tillämpningsdagen är inledningen av det räkenskapsår då företaget för första gången tillämpar denna tolkning.

## SIC-TOLKNING 7

**Införande av euro**

## REFERENSER

- IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)
- IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*
- IAS 10 *Händelser efter rapportperioden*
- IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser* (enligt omarbetning 2003)
- IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter* (enligt ändring 2008)

## FRÅGESTÄLLNING

- 1 Den 1 januari 1999 blir startpunkten för den europeiska valutaunionen EMU. Euron blir en självständig valuta och växelkursen mellan de deltagande ländernas valutor och euron kommer att låsas. Det innebär att risken för valutakursförluster hänförliga till övriga deltagande länder elimineras från och med detta datum.
- 2 Frågan gäller hur IAS 21 ska tillämpas med avseende på övergången från de nationella valutorna till euron för de deltagande medlemsländerna i EU ("övergången").

## BESLUT

- 3 Omräkning av transaktioner i utländsk valuta och av finansiella rapporter för utlandsverksamheter ska strikt följa kraven i IAS 21. Samma logik gäller vid låsning av växelkurser när länder blir medlemmar i EMU i ett senare skede.
- 4 Detta innebär i synnerhet följande:
  - a) Monetära tillgångar och skulder i utländsk valuta hänförliga till transaktioner även fortsättningsvis ska omräknas till den funktionella valutan enligt balansdagskursen. Eventuella valutakursdifferenser ska redovisas omedelbart som intäkt eller kostnad, med undantag för att ett företag ska fortsätta att tillämpa sin befintliga redovisningsprincip på valutakursvinster och valutakursförluster hänförliga till valutarisksäkringar av prognostiserade transaktioner.
  - b) Ackumulerade valutakursdifferenser som är hänförliga till omräkning av utlandsverksamheters finansiella rapporter, redovisade i övrigt totalresultat, ska ackumuleras i eget kapital och ska omklassificeras från eget kapital till resultatet först vid avyttring eller delavyttring av nettoinvesteringen i utlandsverksamheten.
  - c) Valutakursdifferenser som uppkommer till följd av omräkning av skulder i deltagande valutor ska inte inkluderas i det redovisade värdet för de tillgångar de är hänförliga till.

## DATUM FÖR BEDÖMNING

Oktober 1997

## IKRAFTTRÄDANDE

Denna tolkning träder i kraft den 1 juni 1998. Byten av redovisningsprinciper ska redovisas enligt bestämmelserna i IAS 8.



IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 4. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas på denna tidigare period.

Genom IFRS 27, som utfärdades i juli 2008, ändrades punkt 4 b. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 27 (enligt ändringar 2008) för en tidigare period ska ändringen tillämpas för denna tidigare period.

## SIC-TOLKNING 10

**Statliga stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet**

## REFERENSER

- IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel
- IAS 20 Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd

## FRÅGESTÄLLNING

- 1 I en del länder kan statliga stöd syfta till att uppmuntra eller långsiktigt stödja näringsverksamhet antingen inom vissa geografiska områden eller inom vissa branscher. Villkoren för att erhålla sådana stöd behöver inte ha något uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet. Exempel på sådana stöd är överföringar av resurser från stat till företag som
  - a) är verksamma inom en viss bransch,
  - b) fortsätter verka inom nyligen privatiserade branscher, eller
  - c) startar eller fortsätter att driva sin affärsverksamhet i underutvecklade områden.
- 2 Frågan gäller huruvida sådana statliga stöd är "statliga bidrag" enligt IAS 20 och således ska redovisas enligt denna standard.

## BESLUT

- 3 Statliga stöd till företag uppfyller definitionen av statliga bidrag i IAS 20 även om det inte finns några andra villkor som uttryckligen hänför sig till företagets löpande verksamhet än kravet på att företaget ska vara verksamt inom vissa geografiska områden eller inom vissa branscher. Sådana bidrag ska därför inte redovisas direkt mot eget kapital.

## DATUM FÖR BEDÖMNING

Januari 1998

## IKRAFTTRÄDANDE

Denna tolkning träder i kraft den 1 augusti 1998. Byten av redovisningsprinciper ska redovisas i enlighet med IAS 8.

## SIC-TOLKNING 25

**Inkomstskatter – konsekvenser av en förändring av skattestatus**

## REFERENSER

- IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)
- IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*
- IAS 12 *Inkomstskatter*

## FRÅGESTÄLLNING

- 1 En förändring i ett företags eller dess aktieägares skattestatus kan få konsekvenser för ett företag genom en ökning eller minskning av dess skattefordringar eller skatteskulder. Ett exempel är när företagets aktier noteras på en börs eller i samband med en rekonstruktion av företagets eget kapital. En förändring kan också uppkomma genom att en huvudägare flyttar utomlands. Som en följd av en sådan förändring kan beskattningen ändras. Företaget kan exempelvis gå miste om eller bli berättigat till vissa skatteförmåner eller beskattas med en annan skattesats i framtiden.
- 2 En förändring i ett företags eller dess aktieägares skattestatus kan ha en omedelbar effekt på ett företags aktuella skattefordringar eller skatteskulder. Förändringen kan också öka eller minska de uppskjutna skattefordringar eller skatteskulder som företaget redovisar beroende på vilka skattekonsekvenser som förändringen i företagets skattestatus medför när företaget återvinner eller reglerar det redovisade värdet på sina tillgångar eller skulder.
- 3 Frågan som behandlas i denna tolkning gäller hur ett företag ska redovisa skattekonsekvenser av en förändring av skattestatusen för ett företag eller dess aktieägare.

## BESLUT

- 4 En förändring av ett företags, eller dess aktieägares, skattestatus ger inte upphov till poster som ska redovisas utanför resultatet. Om förändringen ger upphov till en ökning eller minskning av aktuella eller uppskjutna skattefordringar eller skatteskulder ska detta påverka periodens resultat såvida inte ökningen/minskningen hänför sig till transaktioner eller händelser som, antingen i samma eller annan period ska redovisas direkt mot eget kapital eller i belopp som redovisas i övrigt totalresultat. De skattekonsekvenser som är hänförliga till ändringar i det redovisade värdet för eget kapital, i samma eller en annan period (inte innefattade i resultatet), ska debiteras eller krediteras direkt mot eget kapital. De skattekonsekvenser som är hänförliga till belopp som redovisas i övrigt totalresultat ska redovisas i övrigt totalresultat.

## DATUM FÖR BEDÖMNING

Augusti 1999

## IKRAFTTRÄDANDE

Denna bedömning träder i kraft den 15 juli 2000. Byten av redovisningsprinciper ska redovisas i enlighet med IAS 8.

IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 4. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas på denna tidigare period.

## SIC-TOLKNING 29

**Avtal om ekonomiska eller samhällseliga tjänster: Upplysningar**

## REFERENSER

- IFRS 16 *Leasingavtal*
- IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)
- IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* (enligt omarbetning 2003)
- IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar*
- IAS 38 *Immateriella tillgångar* (enligt omarbetning 2004)
- IFRIC 12 *Avtal om ekonomiska eller samhällseliga tjänster*

## FRÅGESTÄLLNING

- 1 Ett företag (operatören) kan ingå ett avtal med ett annat företag (överlåtaren) om att tillhandahålla tjänster som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska och samhällseliga tjänster. Överlåtaren kan vara ett offentligt eller privatägt företag, inklusive en myndighet. Exempel på uppdragsavtal kan omfatta anläggningar för vattenrening, motorvägar, parkeringsplatser, tunnlar, broar, flygfält och telekommunikationsnät. Exempel på avtal som inte omfattas av denna tolkning är när ett företag uppdrar åt annan att utföra vissa interna tjänster (såsom en kafeteria för anställda, fastighetsunderhåll och redovisnings- eller it-tjänster).
- 2 Ett avtal som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska eller samhällseliga tjänster innefattar vanligen att överlåtaren, för avtalsperioden, till operatören överför rätten att
  - a) tillhandahålla tjänster som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska eller samhällseliga tjänster, och
  - b) i vissa fall, använda vissa materiella, immateriella och finansiella tillgångar,
    - i utbyte mot att operatören åtar sig att
  - c) tillhandahålla tjänsterna under avtalsperioden i enlighet med vissa bestämmelser och villkor, och
  - d) i tillämpliga fall, vid utgången av avtalsperioden återlämna de rättigheter som erhöles när avtalet ingicks och/eller som erhöles under avtalsperioden.
- 3 Det som kännetecknar ett sådant avtal som omfattas av denna tolkning är att operatören både erhåller rätten och skyldigheten att tillhandahålla tjänster som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska eller samhällseliga tjänster.
- 4 Frågan gäller vilka upplysningar som i ovanstående fall ska lämnas i de finansiella rapporter som upprättas av en operatör och en överlåtare.
- 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 samhällseliga 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 samhällseliga resurser.

## BESLUT

- 6 Alla aspekter av ett avtal om tillhandahållande av tjänster som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska eller samhällliga tjänster ska beaktas när ett företag fastställer vilka upplysningar som ska lämnas. En operatör och en överlåtare ska ange följande i varje redovisningsperiod:
- a) En beskrivning av avtalet.
  - b) En redogörelse för viktiga avtalsvillkor som kan påverka storleken på, tidpunkten för samt den risk som är förknippad med framtida betalningar (exempelvis avtalsperiodens längd, tidpunkten för ändring av priser och grunderna för hur ändring av priser och omförhandling av avtalsvillkor fastställs).
  - c) Innebörden och omfattningen (exempelvis kvantiteter, tidsperiod eller belopp beroende på vad som är tillämpligt) av
    - i) rätten att använda vissa tillgångar,
    - ii) förpliktelser att tillhandahålla eller rätten att erhålla tjänster,
    - iii) förpliktelser att förvärva eller uppföra anläggningar,
    - iv) förpliktelser att överlämna eller rätten att erhålla vissa angivna tillgångar vid avtalsperiodens slut,
    - v) villkor om avtalets förlängning eller upphörande, och
    - vi) andra rättigheter och förpliktelser (såsom större underhållsarbeten), och
  - d) förändringar i avtalet som inträffat under perioden, och
  - e) hur tjänsteavtalet har klassificerats.
- 6A Operatören ska lämna upplysning om summan av intäkter och vinster och förluster som redovisats under perioden då entreprenadtjänster utförts i utbyte mot en finansiell eller immateriell tillgång.
- 7 De upplysningar som ska lämnas i enlighet med punkt 6 ovan, ska lämnas för varje enskilt avtal om ekonomiska eller samhällliga tjänster eller för grupper av likartade avtal. En grupp av likartade avtal omfattar avtal om att tillhandahålla tjänster av likartat slag (exempelvis att uppbära vägavgifter, teletjänster eller vattenrening).

## DATUM FÖR BEDÖMNING

Maj 2001

## IKRAFTTRÄDANDE

Denna tolkning träder i kraft den 31 december 2001.

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.

Genom IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 5. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IFRS 16.

## SIC-TOLKNING 32

**Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats**

## REFERENSER

- IFRS 3 *Rörelseförvärv*
- IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*
- IFRS 16 *Leasingavtal*
- IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)
- IAS 2 *Varulager* (enligt omarbetning 2003)
- IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* (enligt omarbetning 2003)
- IAS 36 *Nedskrivningar* (enligt omarbetning 2004)
- IAS 38 *Immateriella tillgångar* (enligt omarbetning 2004)

## FRÅGESTÄLLNING

- 1 Ett företag kan ådra sig interna utgifter vid utveckling och drift av en egen webbplats avsedd för intern eller extern åtkomst. En webbplats som är avsedd för extern åtkomst kan användas i olika syften, såsom att göra reklam för ett företags produkter och tjänster, tillhandahålla elektroniska tjänster samt sälja produkter och tjänster. En webbplats som är avsedd för intern åtkomst kan användas för att lagra företagets riktlinjer och kunduppgifter samt för informationssökning.
- 2 De olika delarna i utvecklingen av en webbplats kan beskrivas enligt följande:
  - a) Planering – innefattar att genomföra förstudier, definiera mål och specifikationer, utvärdera alternativ och göra olika val.
  - b) Utveckling av tillämpningar och infrastruktur – innefattar anskaffning av domännamn, köpa och utveckla maskinvara och programvara avseende drift, installera utvecklade tillämpningar samt stresstester.
  - c) Utveckling av grafisk design – innefattar utformning av webbsidornas utseende.
  - d) Innehållsutveckling – innefattar att skapa, köpa, färdigställa och ladda upp information, som är antingen av text- eller bildkaraktär, på webbplatsen innan utvecklingen av webbplatsen är avslutad. Denna information kan antingen vara lagrad i separata databaser som är integrerade med (eller kan nås från) webbplatsen eller kodas direkt i webbsidorna.
- 3 När utvecklingen av en webbplats är avslutad inleds driftsskedet. Under detta skede underhåller och förbättrar företaget webbplatsens tillämpningar, infrastruktur, grafiska design och innehåll.
- 4 Vid redovisning av interna utgifter för utveckling och drift av ett företags webbplats för intern eller extern åtkomst, gäller frågeställningen
  - a) huruvida webbplatsen är en internt genererad immateriell tillgång som omfattas av kraven i IAS 38, och
  - b) tillämplig redovisningsmetod vad gäller sådana utgifter.

- 5 Denna tolkning ska inte tillämpas vid inköp, utveckling och drift av en webbplats maskinvara (exempelvis webbservrar, testserver, produktionsserver och internetanslutningar). Sådana utgifter redovisas enligt IAS 16. När ett företag har nedlagda utgifter för en internetleverantör som tillhandahåller drifts- och förvaltningstjänster för företagets webbplats, ska dessutom utgifterna kostnadsföras, enligt punkt 88 i IAS 1 och i *Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering*, när tjänsterna erhålls.
- 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.

## BESLUT

- 7 Ett företags egen webbplats som skapas som följd av utveckling och som är avsedd för intern eller extern åtkomst är en internt genererad immateriell tillgång som omfattas av kraven i IAS 38.
- 8 En webbplats som skapas till följd av utveckling ska redovisas som en immateriell tillgång om, och endast om, ett företag uppfyller kraven i punkt 57 i IAS 38, utöver att den ska stämma överens med de allmänna krav som anges i punkt 21 i IAS 38 för redovisning och den första värderingen. I synnerhet krävs att företaget kan visa hur webbplatsen kommer att generera sannolika framtida ekonomiska fördelar enligt punkt 57 d i IAS 38, exempelvis när webbplatsen kan generera intäkter, inklusive direkta intäkter från möjligheten för kunder att lägga order. Ett företag kan inte visa hur en webbplats som endast eller i första hand utvecklats i syfte att göra reklam för företagets produkter och tjänster kommer att generera sannolika framtida ekonomiska fördelar och därför ska samtliga utgifter för att utveckla en sådan webbplats redovisas som kostnader när de uppkommer.
- 9 Eventuella interna utgifter vid utveckling och drift av ett företags egen webbplats ska redovisas i enlighet med IAS 38. Karaktären avseende varje åtgärd för vilken utgifter uppkommer (exempelvis utbildning av personal och underhåll av webbplatsen) och webbplatsens fas avseende utveckling eller utveckling i efterhand ska utvärderas för att tillämplig redovisningsmetod ska kunna fastställas (ytterligare vägledning finns i exemplet som åtföljer denna tolkning). Exempelvis:
  - a) Planeringsfasen liknar till sin karaktär forskningsfasen i punkterna 54–56 i IAS 38. De utgifter som uppkommer i denna fas ska redovisas som kostnader när de uppkommer.
  - b) Fasen avseende utveckling av tillämpningar och infrastruktur, fasen avseende grafisk design och fasen avseende innehållsutveckling, i den mån innehållet utvecklas för andra syften än att göra reklam för ett företags egna produkter och tjänster, liknar till sin karaktär utvecklingsfasen i punkterna 57–64 i IAS 38. Utgifter som uppkommer under dessa faser ska ingå i den webbplatsutgift som redovisas som en immateriell tillgång i enlighet med punkt 8 i denna tolkning när denna utgift direkt kan hänföras och krävs för att skapa, framställa och färdigställa webbplatsen för användning på det sätt som företagsledningen avsett. Exempelvis ska utgifter för inköp eller skapande av innehåll (utöver innehåll som gör reklam för ett företags egna produkter och tjänster) specifikt för en webbplats, eller utgifter för att möjliggöra användande av innehållet (såsom en avgift för förvärv av en licens avseende reproduktion) på webbplatsen ingå i utvecklingskostnaden när detta villkor är uppfyllt. Enligt punkt 71 i IAS 38 ska emellertid utgifter för en immateriell post som redovisats som kostnader i tidigare finansiella rapporter inte redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång vid ett senare datum (exempelvis när kostnaderna för upphovsrätt avskrivits i sin helhet och innehållet därefter används på en webbplats).
  - c) Utgifter som uppkommit under innehållsutvecklingen, i den mån innehållet utvecklas för att göra reklam för ett företags egna produkter och tjänster (såsom digitala bilder av produkter), ska redovisas som kostnader när de uppkommer, i enlighet med punkt 69 c i IAS 38. Sålunda ska exempelvis utgifter avseende experttjänster för att ta digitala bilder av ett företags produkter och för förbättring av deras visning, redovisas som kostnader när experttjänsterna tas i anspråk under processen, inte när de digitala bilderna visas på webbplatsen.
  - d) Driftsskedet inleds när utvecklingen av en webbplats är avslutad. De utgifter som uppkommer i detta skede ska redovisas som kostnader när de uppkommer såvida de inte uppfyller kriterierna för redovisning i punkt 18 i IAS 38.

10 En webbplats som redovisas som en immateriell tillgång enligt punkt 8 i detta uttalande ska efter det att den redovisats första gången värderas med tillämpning av kraven i punkterna 72–87 i IAS 38. Den bästa uppskattningen av en webbplats nyttjandeperiod ska vara kort.

DATUM FÖR BEDÖMNING

Maj 2001

IKRAFTTRÄDANDE

Denna tolkning träder i kraft den 25 mars 2002. Effekterna av att börja tillämpa denna tolkning ska redovisas enligt övergångsbestämmelserna i den version av IAS 38 som utfärdades år 1998. När en webbplats inte uppfyller kriterierna för redovisning som en immateriell tillgång, men tidigare har redovisats som en tillgång, ska därför posten tas bort från rapporten över finansiell ställning per det datum när denna tolkning träder i kraft. När det finns en webbplats och utgifterna för att utveckla den uppfyller kriterierna för att redovisas som en immateriell tillgång, men där utgifterna tidigare kostnadsförts, ska den immateriella tillgången inte längre redovisas när denna tolkning träder i kraft. När det finns en webbplats och utgifterna för att utveckla den uppfyller kriterierna för att redovisas som en immateriell tillgång, och den tidigare redovisats som en tillgång och värderats till anskaffningsvärde vid det första redovisningstillfället, bedöms det belopp som redovisades vid första redovisningstillfället vara fastställt på ett korrekt sätt.

IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 5. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas på denna tidigare period.

IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att avsnittet "Hänvisningar" och punkt 6 ändrades. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IFRS 15.

Genom IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 6. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IFRS 16.

Genom *Ändringar av hänvisningar till det konceptuella ramverket i IFRS-standarder*, utfärdad 2018, ändrades punkt 5. Ett företag ska tillämpa den ändringen för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten om företaget samtidigt tillämpar alla andra ändringar enligt *Ändringar av hänvisningar till det konceptuella ramverket i IFRS-standarder*. Ett företag ska tillämpa ändringen av SIC-32 retroaktivt, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*. Om ett företag fastställer att en retroaktiv tillämpning skulle vara praktiskt ogenomförbar eller medföra onödiga kostnader eller insatser ska det dock tillämpa ändringen av SIC-32 med hänvisning till punkterna 23–28, 50–53 och 54F i IAS 8.

---