

Europeiska unionens officiella tidning

L 394

Svensk utgåva

Lagstiftning

firtiosjunde årgången

31 december 2004

Innehållsförteckning

I Rättsakter vilkas publicering är obligatorisk

- ★ **Kommissionens Förordning (EG) nr 2238/2004 av den 29 december 2004 om ändring av förordning (EG) nr 1725/2003 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 med avseende på IFRS 1, IAS nr 1–10, 12–17, 19–24, 27–38, 40 och 41 samt SIC nr 1–7, 11–14, 18–27 och 30–33 ⁽¹⁾ . . . 1**

⁽¹⁾ Text av betydelse för EES

Pris: 30,00 EUR

SV

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

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

I

(Rättsakter vilkas publicering är obligatorisk)

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EG) nr 2238/2004

av den 29 december 2004

om ändring av förordning (EG) nr 1725/2003 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 med avseende på IFRS 1, IAS nr 1–10, 12–17, 19–24, 27–38, 40 och 41 samt SIC nr 1–7, 11–14, 18–27 och 30–33

(Text av betydelse för EES)

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION HAR ANTAGIT DENNA FÖRORDNING

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen,

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

av följande skäl:

- (1) Genom kommissionens förordning (EG) nr 1725/2003 ⁽²⁾ antogs vissa internationella standarder och tolkningar på redovisningsområdet som förelåg per den 1 september 2002.
- (2) Den 18 december 2003 offentliggjorde International Accounting Standard Board ("IASB") 13 reviderade internationella redovisningsstandarder och meddelade att IAS 15, Information om effekterna av ändrade priser, dras tillbaka. Revideringen syftar till att ytterligare förbättra de befintliga internationella redovisningsstandardernas (IAS) kvalitet och jämförbarhet.
- (3) Syftena med detta förbättringsprojekt var i allmänhet att minska eller ta bort valmöjligheter, överflödiga eller motstridiga bestämmelser i standarderna, att hantera vissa konvergensproblem och förbättra de befintliga IAS-standardernas struktur. IASB beslöt vidare att införliva befintliga tolkningar i de omarbetade standarderna för att göra dem mer överblickbara, förenliga och heltäckande.

- (4) Genom samråd med tekniska experter inom detta område har det bekräftats att de reviderade IAS uppfyller de tekniska kriterier för antagande som föreskrivs i artikel 3 i förordning (EG) nr 1606/2002, särskilt kravet att de skall bidra till det europeiska gemensamma bästa.
- (5) Antagandet av de standarder som omfattas av "förbättringsprojekten" kräver följdändringar i andra internationella redovisningsstandarder och tolkningar för att säkerställa förenlighet mellan internationella redovisningsstandarder. Dessa följdändringar påverkar Internationell finansiell redovisningsstandard (IFRS) nr 1, Internationell redovisningsstandard (IAS) nr 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 29, 30, 34, 35, 36, 37, 38, 41 samt Ständiga tolkningskommitténs tolkningar (SIC) nr 7, 12, 13, 21, 22, 25, 27 och 32. I och med att dessa standarder antas utgår Ständiga tolkningskommitténs (SIC) tolkningar nr 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 och 33.
- (6) Förordning (EG) 1725/2003 bör därför ändras i enlighet därmed.
- (7) De åtgärder som föreskrivs i denna förordning är i överensstämmelse med yttrandet irån Föreskrivande kommittén för redovisningsfrågor.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Bilagan till förordning (EG) nr 1725/2003 ändras på följande sätt:

⁽¹⁾ EGT L 243, 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ EUT L 261, 13.10.2003, s. 1. Förordningen senast ändrad genom förordning (EG) nr 2237/2004 (EUT L 393, 31.12.2004, s. 1).

- (1) De internationella redovisningsstandarderna (IAS) nr 1, 2, 8, 10, 16, 17, 21, 24, 27, 28, 31, 33 och 40 skall ersättas med texten som anges i bilagan till denna förordning.

- (2) IAS 15 och SIC nr 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 och 33 skall utgå.
- (3) Antagandet av IAS 1 kräver följändringar i IAS nr 12, 19, 34, 35 och 41 för att säkerställa förenlighet mellan internationella redovisningsstandarder.
- (4) Antagandet av IAS 2 kräver följändringar i IAS 14 och IAS 34 för att säkerställa förenlighet mellan internationella redovisningsstandarder.
- (5) Antagandet av IAS 8 kräver följändringar i IFRS 1, IAS nr 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 34, 35, 36, 37, 38 samt SIC nr 12, 13, 21, 22, 25, 27 och 31 för att säkerställa förenlighet mellan internationella redovisningsstandarder.
- (6) Antagandet av IAS 10 kräver följändringar i IAS nr 22, 35 och 37 för att säkerställa förenlighet mellan internationella redovisningsstandarder.
- (7) Antagandet av IAS 16 kräver följändringar i IFRS 1, IAS nr 14, 34, 36, 37, 38 samt SIC nr 13, 21 och 32 för att säkerställa förenlighet mellan internationella redovisningsstandarder.
- (8) Antagandet av IAS 21 kräver följändringar i IFRS 1, IAS nr 7, 12, 29, 34, 38, 41 och SIC 7 för att säkerställa förenlighet mellan internationella redovisningsstandarder.
- (9) Antagandet av IAS 24 kräver följändringar i IAS 30 för att säkerställa förenlighet mellan internationella redovisningsstandarder.
- (10) Antagandet av IAS 27 kräver följändringar i IAS 22 och SIC 12 för att säkerställa förenlighet mellan internationella redovisningsstandarder.
- (11) Antagandet av IAS 31 kräver följändringar i SIC 13 för att säkerställa förenlighet mellan internationella redovisningsstandarder.

Artikel 2

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

Den skall tillämpas senast från och med den 1 januari 2005.

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

Utfärdad i Bryssel den 29 december 2004.

På kommissionens vägnar
Charlie McCREEVY
Ledamot av kommissionen

BILAGA

INTERNATIONELLA REDOVISNINGSTANDARDER

IAS nr	Titel
IAS 1	Utformning av finansiella rapporter
IAS 2	Varulager
IAS 8	Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel
IAS 10	Händelser efter balansdagen
IAS 16	Materiella anläggningstillgångar
IAS 17	Leasingavtal
IAS 21	Effekterna av ändrade valutakurser
IAS 24	Upplysningar om närstående
IAS 27	Koncernredovisning och separata finansiella rapporter
IAS 28	Innehav i intresseföretag
IAS 31	Andelar i joint ventures
IAS 33	Resultat per aktie
IAS 40	Förvaltningsfastigheter

Utformning av finansiella rapporter

INNEHÅLLSFÖRTECKNING	Punkt
Syfte	1
Tillämpningsområde	2-6
De finansiella rapporternas syfte	7
De finansiella rapporternas delar	8-10
Definitioner	11-12
Övergripande överväganden	13-41
Rättvisande bild och förenlighet med IFRS	13-22
Antagande om fortlevnad	23-24
Periodiseringsprincipen	25-26
Konsekvent utformning	27-28
Väsentlighet och sammanslagningar	29-31
Kvittning	32-35
Jämförande information	36-41
Struktur och innehåll	42-126
Inledning	42-43
Identifiering av de finansiella rapporterna	44-48
Rapporteringsperiod	49-50
Balansräkning	51-77
Gränsdragning mellan omsättnings- och anläggningstillgångar samt mellan kortfristiga och långfristiga skulder	51-56
Omsättningstillgångar	57-59
Kortfristiga skulder	60-67
Information som redovisas i balansräkningen	68-73
Information som redovisas i balansräkningen eller i noterna	74-77
Resultaträkning	78-95
Periodens resultat	78-80
Information som redovisas i resultaträkningen	81-85
Information som redovisas i resultaträkningen eller i noterna	86-95
Redogörelse för förändringar i eget kapital	96-101
Kassaflödesanalys	102

	Punkt
Noter	103-126
Struktur	103-107
Upplysning om redovisningsprinciper	108-115
De viktigaste källorna till osäkerheter i uppskattningarna	116-124
Övriga upplysningar	125-126
Ikraftträdande	127
Upphävande av IAS 1 (omarbetad 1997)	128

Denna omarbetade standard ersätter IAS 1 (omarbetad 1997), *Utformning av finansiella rapporter*, och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

SYFTE

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

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

2. ***Denna standard skall tillämpas på alla generella finansiella rapporter som upprättas och utformas i enlighet med International Financial Reporting Standards (IFRS).***
3. Generella finansiella rapporter är sådana rapporter som är avsedda att tillgodose behoven hos användare som inte har sådan ställning att de kan kräva rapporter som är anpassade till deras speciella informationsbehov. Generella finansiella rapporter omfattar rapporter som presenteras separat eller ingår i ett annat offentligt dokument, såsom en årsredovisning eller ett prospekt. Denna standard tillämpas inte på struktur och innehåll i delårsrapporter i sammandrag, som upprättas i enlighet med IAS 34, *Delårsrapportering*. Punkterna 13-41 gäller dock sådana finansiella rapporter. Denna standard gäller i lika mån för alla företag oavsett om de behöver upprätta en koncernredovisning eller separata finansiella rapporter, enligt definition i IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*.
4. IAS 30, *Upplysningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut*, innehåller ytterligare krav för banker och liknande finansiella institut, i överensstämmelse med denna standard.
5. I denna standard används terminologi som passar vinstdrivande företag, inklusive affärsdrivande företag i den offentliga sektorn. Företag som vill tillämpa standarden och som inte drivs i vinstsyfte inom den privata sektorn eller offentliga sektorn kan 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 definition i IAS 32, *Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering*, (exempelvis vissa värdepappersfonder) och företag vars aktiekapital inte utgörs av eget kapital (exempelvis vissa kooperativa företag) behöva anpassa redovisningen i de finansiella rapporterna av medlemmars eller andelsinnehavares ägarandelar.

IAS 1

DE FINANSIELLA RAPPORTERNAS SYFTE

7. De finansiella rapporterna är ett strukturerat återgivande av ett företags finansiella ställning och finansiella resultat. Syftet med de generella finansiella rapporterna är att ge information om företags finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöde som är användbar för en rad olika kategorier av användare som underlag för ekonomiska beslut. Av de finansiella rapporterna framgår också resultatet av företagsledningens förvaltning av de resurser som anförtrots den. För att uppnå detta syfte innehåller de finansiella rapporterna information om företags
- (a) tillgångar,
 - (b) skulder,
 - (c) eget kapital,
 - (d) intäkter och kostnader, inklusive vinster och förluster,
 - (e) övriga förändringar i eget kapital,
- och
- (f) kassaflöden.

Denna information, tillsammans med annan information i noterna, underlättar för användarna att bedöma företags framtida kassaflöden, i synnerhet vad gäller tidpunkt och sannolikhet.

DE FINANSIELLA RAPPORTERNAS DELAR

8. **Fullständiga finansiella rapporter utgörs av**
- (a) **en balansräkning,**
 - (b) **en resultaträkning,**
 - (c) **en redogörelse för förändringar i eget kapital, vari framgår antingen**
 - (i) **samtliga förändringar i eget kapital,**

eller

 - (ii) **förändringar i eget kapital förutom dem som uppkommer vid transaktioner med innehavare av andelar som agerar i sin egenskap av innehavare av andelar,**
 - (d) **en kassaflödesanalys,**
- och
- (e) **noter, som består av en sammanfattning av betydande redovisningsprinciper och andra förklarande noter.**
9. Många företag lämnar, i anslutning till de finansiella rapporterna, en ekonomisk översikt i vilken företagsledningen beskriver och förklarar huvuddragen i företags finansiella resultat och ställning samt de viktigaste osäkra faktorerna företaget står inför. En sådan översikt kan innebära en genomgång av
- (a) de viktigaste faktorer som bestämmer finansiellt resultat, inklusive omvärldsförändringar inom företags verksamhetsområde, företags åtgärder med anledning av dessa förändringar och effekten därav, samt företags riktlinjer för investeringar för bibehållande och förbättring av finansiellt resultat inklusive företags utdelningspolitik,
 - (b) företags finansieringskällor och mål för skuldsättningsgrad,
- och
- (c) de av företags resurser som inte redovisas i balansräkningen i enlighet med IFRS.

10. Många företag lämnar redogörelser vid sidan av de finansiella rapporterna, såsom miljörapporter och mervärdesanalyser. Detta gäller i synnerhet branscher i vilka miljöfaktorerna spelar en betydande roll och då personalen betraktas som en viktig användargrupp. Rapporten och redogörelsen som lämnas vid sidan av de finansiella rapporterna omfattas inte av IFRS.

DEFINITIONER

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

Praktiskt ogenomförbart. Det är praktiskt ogenomförbart att tillämpa ett krav 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 fastställts av International Accounting Standards Board (IASB). De består av

(a) International Financial Reporting Standards (IFRS),

(b) International Accounting Standards (IAS),

och

(c) tolkningar som tagits fram av International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) eller dess föregångare Standing Interpretations Committee (SIC).

Väsentlig. Utelämnanden eller felaktigt redovisade poster är väsentliga om de, var för sig eller gemensamt, kan påverka de ekonomiska beslut som användaren fattar på basis av de finansiella rapporterna. Väsentligheten beror på utelämnandets eller felaktighetens storlek och karaktär, bedömt utifrån de rådande omständigheterna. Postens storlek eller karaktär, eller en kombination av dem, kan vara den avgörande faktorn.

Noter utgörs av information utöver den som redovisas i balansräkningen, resultaträkningen, redogörelsen för förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen. Noterna innehåller förklarande beskrivningar eller uppdelningar av poster i dessa rapporter och information om poster som inte uppfyller kraven på att redovisas i dessa rapporter.

12. Bedömningen av huruvida ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka användares ekonomiska beslut, och därmed vara väsentligt, kräver överväganden avseende dessa användares egenskaper. Enligt punkt 25 i *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter* "förutsätts att användarna har en rimlig kunskap om affärsverksamhet, ekonomi och redovisning samt att de är beredda att studera informationen med rimlig noggrannhet". Därför bör bedömningen beakta hur användare med sådana kunskaper rimligen kan väntas bli påverkade i sina ekonomiska beslut.

ÖVERGRIPANDE ÖVERVÄGANDEN

Rättvisande bild och förenlighet med IFRS

13. De finansiella rapporterna skall ge en rättvisande bild av företagets finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden. En rättvisande bild kräver en korrekt bild av transaktionernas effekter, andra händelser och förhållanden i enlighet med de definitioner av och redovisningsvillkor för tillgångar, skulder, intäkter och kostnader som framställs i föreställningsramen. Tillämpningen av IFRS, med ytterligare upplysningar där så krävs, förutsätts leda till finansiella rapporter som ger en rättvisande bild.
14. Ett företag vars finansiella rapporter följer IFRS gör ett uttryckligt uttalande utan förbehåll om detta i noterna till de finansiella rapporterna. Finansiella rapporter skall inte beskrivas som att de följer IFRS såvida de inte följer samtliga krav i IFRS.

IAS 1

15. I praktiskt taget alla fall uppnås en rättvisande bild genom att följa tillämpbara standarder. En rättvisande bild kräver också att ett företag
- (a) väljer och tillämpar redovisningsprinciper i enlighet med 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 standard eller tolkning som särskilt gäller en post.
 - (b) redovisar information, inklusive uppgifter om redovisningsprinciper, på ett sätt som ger relevant, tillförlitlig, jämförbar och begriplig information, och
 - (c) lämnar ytterligare upplysningar när en tillämpning av de särskilda kraven i IFRS inte är tillräcklig för att göra det möjligt för användarna att förstå effekten av vissa transaktioner, andra händelser och förhållanden på företagets finansiella ställning och finansiella resultat.
16. **Avvikande redovisningsprinciper kan vare sig rättfärdigas genom upplysning om de redovisningsprinciper som använts eller genom noter eller förklaringar.**
17. **I de ytterst sällsynta fall där företagsledningen kommer fram till att det skulle vara så missvisande att tillämpa ett krav i en standard eller en tolkning att det skulle strida mot de finansiella rapporternas syfte såsom det framställs i föreställningsramen, skall företaget avvika från kravet på det sätt som anges i punkt 18 när relevant bindande regelverk så kräver, eller i annat fall inte förbjuder, en sådan avvikelse.**
18. **När ett företag avviker från ett krav i en standard eller en tolkning i enlighet med punkt 17 skall det lämna upplysning om**
- (a) **att företagsledningen kommit fram till att de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild av företagets finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden,**
 - (b) **att det har följt tillämpliga standarder och tolkningar, förutom att det avvikit från ett visst krav i syfte att uppnå en rättvisande bild,**
 - (c) **titeln på den standard eller tolkning från vilken företaget har avvikit, avvikelstens karaktär, inklusive den behandling som krävs enligt standarden eller tolkningen, anledningen till varför den behandlingen skulle vara så missvisande i detta fall att det skulle strida mot de finansiella rapporternas syfte såsom det framställs i föreställningsramen samt den princip som använts,**
- och
- (d) **för varje redovisad period, avvikelstens finansiella effekter på varje post i de finansiella rapporterna som skulle ha redovisats i enlighet med kravet.**
19. **När ett företag har avvikit från ett krav i en standard eller en tolkning under en tidigare period och denna avvikelse påverkar de belopp som redovisas i de finansiella rapporterna under innevarande period, skall det lämna upplysning om detta i enlighet med punkt 18 (c) och (d).**
20. Punkt 19 tillämpas exempelvis när ett företag i en tidigare period gjorde en avvikelse från ett krav i en standard eller en tolkning på värdering av tillgångar eller skulder och denna avvikelse påverkar den värdering av förändringar i tillgångar och skulder som redovisas i innevarande periods finansiella rapporter.

21. *I de ytterst sällsynta fall där företagsledningen kommer fram till att det skulle vara så missvisande att tillämpa ett krav i en standard eller en tolkning att det skulle strida mot de finansiella rapporternas syfte såsom det framställs i Föreställningsramen, men relevant bindande regelverk förbjuder avvikelser från kravet skall företaget, i största möjliga mån, minska de upplevda missvisande aspekterna av att följa kravet genom att lämna upplysning om*
- (a) *titeln på standarden eller tolkningen i fråga, kravets karaktär och anledningen till att företagsledningen har kommit fram till att det skulle vara så missvisande att följa kravet under dessa omständigheter att det skulle strida mot de finansiella rapporternas syfte såsom det framställs i Föreställningsramen,*
- 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.*
22. *Vad gäller punkterna 17-21 skulle information strida mot de finansiella rapporternas syfte när informationen inte ger en korrekt bild av transaktionerna, andra händelser och förhållanden som antingen görs gällande att den utvisar eller vad som rimligen kan antas att den utvisar och följdaktligen skulle informationen sannolikt kunna påverka de ekonomiska beslut som fattas av användare av finansiella rapporter. Vid bedömning av huruvida det skulle vara så missvisande att följa ett visst krav i en standard eller en tolkning att det skulle strida mot de finansiella rapporternas syfte såsom det framställs i föreställningsramen överväger företagsledningen*
- (a) *varför de finansiella rapporternas syfte inte kan 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, gäller att såvida inte annat kan påvisas att det inte skulle vara så missvisande att följa kravet att det skulle strida mot de finansiella rapporternas syfte såsom det framställs i föreställningsramen.*

Antagande om fortlevnad

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

Periodiseringsprincipen

25. *Ett företag skall, med undantag för information om kassaflöden, upprätta sina finansiella rapporter genom tillämpning av periodiseringsprincipen.*
26. *När periodiseringsprincipen används redovisas poster som tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter och kostnader (de finansiella rapporternas huvudgrupper) när de motsvarar definitionerna och uppfyller redovisningskriterierna för dessa huvudgrupper i föreställningsramen.*

IAS 1

Konsekvent utformning

27. Uppställningen och klassificeringen av posterna i de finansiella rapporterna skall vara oförändrade 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 indelning skulle vara mer korrekt med avseende på kriterierna för val och tillämpning av redovisningsprinciper i IAS 8,*

eller

- (b) *det i en standard eller tolkning krävs en ändring av utformningen.*

28. Ett betydande förvärv eller avyttring eller en översyn av utformningen av företagets finansiella rapporter, kan vara indikationer på att 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 användarna av finansiella rapporter och att det är troligt att den förändrade strukturen är bestående, så att den inte leder till en försämrad jämförbarhet. När sådana förändringar av utformningen genomförs, ändrar företaget klassificeringen av den jämförande informationen för tidigare perioder i enlighet med punkt 38 och 39.

Väsentlighet och sammanslagningar

29. Varje väsentlig kategori av likartade poster skall anges separat i de finansiella rapporterna. Poster med olikartad karaktär eller funktion skall redovisas separat 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 ta fram komprimerade och systematiserade uppgifter, som utgör poster i balansräkningen, resultaträkningen, redogörelsen för förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen eller i noterna. Om en post i sig inte är väsentlig, slås den samman med andra poster antingen i dessa finansiella rapporter eller i noterna. En post som inte är tillräckligt väsentlig för att anges separat i dessa finansiella rapporter kan ändå vara tillräckligt väsentlig för att anges separat i noterna.

31. Att tillämpa väsentlighetsprincipen innebär att ett visst upplysningskrav i en standard eller tolkning inte behöver uppfyllas om informationen inte är väsentlig.

Kvittning

32. Tillgångar och skulder samt intäkter och kostnader skall inte kvittas såvida det inte krävs eller är tillåtet enligt en standard eller tolkning.

33. Det är viktigt att såväl tillgångar och skulder som intäkter och kostnader rapporteras var för sig. Kvittning i resultaträkningen eller i balansräkningen minskar både användarnas möjligheter att förstå transaktioner, händelser och förhållanden och att bedöma företagets framtida kassaflöden, utom i de fall kvittning återspeglar innebörden av transaktionen eller annan händelse. Värdering av tillgångar netto efter avdrag för värderegleringsposter – exempelvis för inkurans i varulager eller för osäkra fordringar – är inte kvittning.

34. IAS 18, *Intäkter*, definierar begreppet intäkter och kräver att dessa värderas till det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas, med hänsyn tagen till av företaget lämnade handelsrabatter och mängdrabatter. Ett företag genomför, i den ordinarie verksamheten, andra transaktioner som inte genererar intäkt, men som har betydelse för den huvudsakliga intäktsgenererande verksamheten. Resultatet av sådana transaktioner redovisas, när denna redovisning återspeglar transaktionens eller annan händelses ekonomiska innebörd, genom att eventuella intäkter kvittas mot de kostnader som uppkommer vid transaktionen i fråga. Exempelvis

- (a) redovisas vinster och förluster vid avyttring av anläggningstillgångar, inklusive placeringar och rörelsetillgångar, genom att från erhållna intäkter dra av tillgångarnas redovisade värden och därtill hänförliga försäljningskostnader,

och

- (b) kan kostnader hänförliga till en avsättning som redovisas i enlighet med IAS 37, *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*, och som ersätts enligt avtal med tredje part (exempelvis en leverantörsgaranti) netto redovisas mot den erhållna ersättningen.
35. Dessutom redovisas vinster och förluster som härrör från en grupp likartade transaktioner netto, exempelvis valutakursvinster och valutakursförluster eller vinster och förluster på finansiella instrument som innehas för handel. Sådana vinster och förluster redovisas dock separat om de är väsentliga.

Jämförande information

36. **Förutom i de fall en standard eller tolkning tillåter eller kräver annat, skall jämförande information lämnas för den föregående perioden avseende alla belopp i de finansiella rapporterna. Jämförande information skall lämnas i de kommenterande och beskrivande avsnitten när detta är av betydelse för förståelsen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden.**
37. I vissa fall är kommentarerna beträffande tidigare period eller tidigare perioder relevanta även för den aktuella perioden. Exempelvis lämnas i den aktuella perioden upplysning om rättstvister beträffande vilka utgången var ovisst på föregående balansdag och som fortfarande inte är avgjorda. Användarna är betjänta av uppgift om att ovissheten förelåg föregående balansdag och om de åtgärder som vidtagits under den aktuella perioden för att avlägsna ovissheten.
38. **När uppställningen eller klassificeringen av poster i de finansiella rapporterna ändras, skall jämförelsetalen omklassificeras, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. När jämförelsetalen omklassificeras skall ett företag lämna upplysning om**
- (a) **omklassificeringens karaktär,**
- (b) **beloppet för varje post eller kategori av poster som omklassificeras,**
- och
- (c) **anledningen till omklassificeringen.**
39. **När det är praktiskt ogenomförbart att omklassificera jämförelsetal, skall ett företag lämna upplysning om**
- (a) **anledningen till att jämförelsetalen inte omklassificeras,**
- och
- (b) **karaktären på de justeringar som hade genomförts om jämförelsetalen hade blivit omklassificerade.**
40. Förbättrad jämförbarhet för information mellan perioder hjälper användare när de fattar ekonomiska beslut, särskilt i och med att de kan bedöma trender i den ekonomiska informationen i prognossyfte. I vissa fall är det inte praktiskt genomförbart att omklassificera jämförande information för en viss tidigare period för att uppnå jämförbarhet med aktuell period. Exempelvis kan det förekomma att grunduppgifter inte har samlats in under den tidigare perioden eller de tidigare perioderna på ett sätt som möjliggör omklassificering och det kan vara praktiskt ogenomförbart att åter skapa informationen.
41. I IAS 8 behandlas de justeringar som måste göras av den jämförande informationen när ett företag byter redovisningsprincip eller rättar ett fel.

STRUKTUR OCH INNEHÅLL

Inledning

42. Enligt denna standard krävs vissa upplysningar i balansräkningen, resultaträkningen och redogörelsen för förändringar i eget kapital samt att andra poster skall redovisas antingen i dessa rapporter eller i noterna. I IAS 7 anges krav på uppställningen av en kassaflödesanalys.

IAS 1

43. I denna standard används begreppet "upplysningar" i vid bemärkelse och begreppet omfattar poster som redovisas i balansräkningen, resultaträkningen, redogörelsen för förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen samt i noterna. Upplýsningar krävs också enligt andra standarder och tolkningar. Såvida inte annat anges i denna standard eller i någon annan standard eller tolkning lämnas sådana upplysningar i antingen balansräkningen, resultaträkningen, redogörelsen för förändringar i eget kapital eller kassaflödesanalysen (vilket som är relevant), eller i noterna.

Identifiering av de finansiella rapporterna

44. **De finansiella rapporterna skall tydligt identifieras och särskiljas från annan information i samma publicerade dokument.**
45. IFRS är tillämpliga enbart på de finansiella rapporterna och inte på annan information som lämnas i en årsredovisning eller i ett annat dokument. Det är därför viktigt att användarna kan särskilja information som är upprättad i enlighet med IFRS från annan information som kan vara användbar för användarna men som inte behandlas i dessa krav.
46. **Varje enskild del i de finansiella rapporterna skall vara tydligt identifierad. Dessutom skall följande information anges på ett tydligt sätt och vid behov upprepas när det är nödvändigt för att den presenterade informationen skall förstås på ett riktigt sätt**
- (a) **namnet på det rapporterande företaget eller annan identifiering av detta samt eventuella förändring i denna information jämfört med föregående balansdag,**
 - (b) **huruvida de finansiella rapporterna avser det enskilda företaget eller koncernen,**
 - (c) **balansdagen eller den period som de finansiella rapporterna omfattar, beroende på vad som är tillämpligt i fråga om den del i de finansiella rapporterna det gäller,**
 - (d) **rapporteringsvalutan, enligt definition i IAS 21, Effekterna av ändrade valutakurser,**
- och**
- (e) **med vilken noggrannhet beloppen är angivna i de finansiella rapporterna.**
47. Kraven i punkt 46 uppfylls normalt genom att sidhuvuden och förkortade kolumnrubriker finns på alla sidor i de finansiella rapporterna. Valet av det bästa sättet att presentera denna information är en fråga om bedömning. Exempelvis används inte alltid sidindelning när rapporterna presenteras elektroniskt. Ovannämnda uppgifter infogas då så ofta det är nödvändigt för att informationen i de finansiella rapporterna skall förstås på ett riktigt sätt.
48. Finansiella rapporter blir ofta mer lättillgängliga om informationen presenteras i tusental eller miljontal av rapporteringsvalutan. Detta är acceptabelt om den noggrannhet med vilken beloppen är angivna framgår och väsentlig information inte utelämnas.

Rapporteringsperiod

49. **Finansiella rapporter skall lämnas minst en gång per år. När ett företags balansdag ändras och årsredovisningen lämnas för en period som är längre eller kortare än ett år skall företaget upplysa om vilken period de finansiella rapporterna omfattar samt även upplysa om**
- (a) **anledningen till att en längre eller kortare period används,**
- och**
- (b) **att jämförelsetalen i resultaträkningen, redogörelsen för förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen samt tillhörande noter inte är helt och hållet jämförbara.**

50. Normalt omfattar de finansiella rapporterna konsekvent en period om ett år. Vissa företag föredrar emellertid av praktiska skäl att rapporterna omfattar exempelvis en period om 52 veckor. Denna standard förhindrar inte detta, eftersom det är osannolikt att de finansiella rapporterna härigenom blir väsentligt olika dem som skulle ha omfattat ett år.

Balansräkning

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

51. **Ett företag skall klassificera omsättnings- och anläggningstillgångar samt kort- och långfristiga skulder separat i balans-räkningen i enlighet med punkterna 57-67 förutom när en klassificering som bygger på likviditet ger information som är tillförlitlig och mer relevant. När detta undantag gäller, skall alla tillgångar och skulder tas upp i huvudsak i likviditetsordning.**
52. **Oberoende vilken metod som väljs för redovisningen skall ett företag för varje tillgångspost och skuldpost som förväntas bli återvunnen eller reglerad (a) högst tolv månader efter balansdagen och (b) mer än tolv månader efter balansdagen, lämna upplysning om det belopp som förväntas återvinnas eller regleras efter mer än tolv månader.**
53. När ett företag tillhandahåller varor och tjänster inom en tydligt identifierbar verksamhetscykel, ger en uppdelning i balansräkningen av tillgångarna i omsättningstillgångar och anläggningstillgångar, och av skulderna i kortfristiga och långfristiga skulder värdefull information, genom att de nettotillgångar som kontinuerligt omsätts som rörelsekapital särskiljs från dem som används långsiktigt i företaget. En sådan uppdelning åskådliggör också vilka tillgångar som förväntas bli realiserade under den aktuella verksamhetscykeln och vilka skulder som förfaller till betalning under samma period.
54. 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 eftersom företaget inte tillhandahåller varor eller tjänster i en tydligt identifierbar verksamhetscykel.
55. När punkt 51 tillämpas kan ett företag redovisa vissa av sina tillgångar och skulder genom att klassificera dem som omsättnings- eller anläggningstillgångar och andra i likviditetsordning i de fall detta ger information som är tillförlitlig och mer relevant. Behovet av en blandad utformning kan uppstå när ett företag bedriver en blandad verksamhet.
56. Information om förväntade datum för avyttring av tillgångar och skulder är användbar vid bedömningen av ett företags likviditet och betalningsförmåga. Enligt IAS 32 krävs 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 respektive reglering av icke-monetära tillgångar och skulder såsom varulager och avsättningar är också användbar, vare sig tillgångarna delas in i omsättningstillgångar och anläggningstillgångar och skulderna delas in i kort- och långfristiga skulder eller sådan indelning inte görs. Exempelvis lämnar företaget upplysning om det lagervärde som förväntas bli omsatt efter mer än tolv månader efter balansdagen.

Omsättningstillgångar

57. **En tillgång skall klassificeras som en omsättningstillgång när den uppfyller något av följande kriterier**
- (a) **den förväntas bli såld under, eller är avsedd för försäljning eller förbrukning under, företagets normala verksamhetscykel,**
- (b) **den innehas främst för handelsändamål,**

IAS 1

(c) *den förväntas bli realiserad inom tolv månader efter balansdagen,*

eller

(d) *den utgörs av likvida medel (enligt definition i IAS 7, Kassaflödesanalys) såvida den inte omfattas av restriktioner vad gäller att bytas eller användas för att reglera en skuld minst tolv månader efter balansdagen.*

Alla andra tillgångar skall klassificeras som anläggningstillgångar.

58. I denna standard används begreppet "anläggningstillgångar" som beteckning för materiella, immateriella och finansiella tillgångar av långfristig karaktär. Standarden tillåter användning av alternativa beteckningar så länge innebörden är tydlig.
59. Ett företags verksamhetscykel är den tid som förflyter från det att företaget anskaffar tillgångar för bearbetning till dess att företaget erhåller likvida medel för dem. När ett företags normala verksamhetscykel inte är tydligt identifierbar beräknas verksamhetscykelns varaktighet 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 balansdagen. Omsättningstillgångar omfattar också tillgångar som främst innehas för handelsändamål (finansiella tillgångar i denna kategori klassificeras som att de innehas för handel i enlighet med IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*) och den kortfristiga delen av finansiella anläggningstillgångar.

Kortfristiga skulder

60. *En skuld skall klassificeras som en kortfristig skuld när den uppfyller följande kriterier*

(a) *den förväntas bli reglerad under företagets normala verksamhetscykel,*

(b) *den innehas främst för handelsändamål,*

(c) *den förväntas bli reglerad inom tolv månader efter balansdagen,*

eller

(d) *företaget har inte en ovillkorad rättighet att senarelägga skuldens reglering i minst tolv månader efter balansdagen.*

Alla andra skulder skall klassificeras som långfristiga skulder.

61. Vissa kortfristiga skulder, såsom leverantörsskulder och vissa upplupna personalkostnader och andra rörelsekostnader, är en del av det rörelsekapital som används i företagets normala verksamhetscykel. Sådana rörelserelaterade poster klassificeras som kortfristiga skulder, även om de förfaller till betalning efter mer än tolv månader efter balansdagen. Samma normala verksamhetscykel används vid klassificeringen av ett företags tillgångar och skulder. När ett företags normala verksamhetscykel inte är tydligt identifierbar beräknas verksamhetscykelns varaktighet uppgå till tolv månader.
62. Andra kortfristiga skulder regleras inte inom ramen för den normala verksamhetscykeln, utan förfaller till betalning inom tolv månader efter balansdagen eller innehas främst för handelsändamål. Exempel är finansiella skulder som klassificeras som att de innehas för handel i enlighet med IAS 39, checkräkningskrediter och den kortfristiga delen av långfristiga 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 balansdagen är anläggningstillgångar, med beaktande av punkterna 65 och 66.

63. Ett företag klassificerar sina finansiella skulder som kortfristiga skulder när de förfaller till betalning inom tolv månader efter balansdagen även om
- (a) den ursprungliga löptiden översteg tolv månader,
- och
- (b) en överenskommelse om långfristig refinansiering eller om långfristigt ändrad amorteringsplan träffas innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande.
64. Om ett företag förväntar sig, och har rätt, att refinansiera eller förlänga en förpliktelse i minst tolv månader efter balansdagen i enlighet med en befintlig kredit, klassificeras förpliktelsen som långfristig även om den i annat fall skulle förfalla inom en kortare tidsperiod. Men när företaget inte har rätt till refinansiering eller förlängning av förpliktelsen (om det exempelvis inte finns någon överenskommelse om refinansiering) beaktas inte möjligheten till refinansiering och förpliktelsen klassificeras som en kortfristig skuld.
65. När ett företag bryter ett åtagande enligt ett långfristigt låneavtal på eller före balansdagen med effekten att skulden blir betalbar vid anfordran klassificeras skulden som en kortfristig skuld även om långgivaren, efter balansdagen och innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, har gått med på att inte kräva betalning trots avtalsbrottet. Skulden klassificeras som en kortfristig skuld eftersom företaget, på balansdagen, inte har en ovillkorad rättighet att senarelägga skuldens reglering i minst tolv månader efter detta datum.
66. Skulden klassificeras dock som långfristig om långgivaren vid balansdagen har gått med på att erbjuda anstånd i minst tolv månader efter balansdagen, under vilket företaget kan åtgärda avtalsbrottet och under vilket långgivaren inte kan begära omedelbar betalning.
67. När det gäller lån som klassificeras som kortfristiga skulder gäller att om följande händelser inträffar mellan balansdagen och det datum de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, uppfyller dessa händelser kravet på upplysning om händelser efter balansdagen som inte beaktas, i enlighet med IAS 10, *Händelser efter balansdagen*:
- (a) långsiktig refinansiering,
 - (b) åtgärdande av ett avtalsbrott gällande ett långfristigt låneavtal,
- och
- (c) erhållande av anstånd från långgivarna för att åtgärda ett avtalsbrott rörande ett långfristigt låneavtal som förfaller minst tolv månader efter balansdagen.

Information som redovisas i balansräkningen

68. **Balansräkningen skall minst innefatta beloppen för följande balansposter**
- (a) **materiella anläggningstillgångar,**
 - (b) **förvaltningsfastigheter,**
 - (c) **immateriella tillgångar,**
 - (d) **finansiella tillgångar (exklusive belopp enligt (e), (h) och (i)),**
 - (e) **placeringar redovisade i enlighet med kapitalandelsmetoden,**
 - (f) **biologiska tillgångar,**
 - (g) **varulager,**
 - (h) **kundfordringar och andra fordringar,**
 - (i) **likvida medel,**

IAS 1

- (j) *leverantörsskulder och andra skulder,*
 - (k) *avsättningar,*
 - (l) *finansiella skulder (exklusive belopp enligt (j) och (k)),*
 - (m) *skulder och fordringar för aktuell skatt, enligt definition i IAS 12, Inkomstskatter,*
 - (n) *uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar, enligt definition i IAS 12,*
 - (o) *minoritetsintressen, redovisade under eget kapital,*
- och*
- (p) *emitterat kapital och annat eget kapital hänförligt till innehavare av andelar i moderföretaget.*
69. *Ytterligare balansposter, rubriker och delsummor skall redovisas i balansräkningen när så krävs för förståelsen av företagets finansiella ställning.*
70. *När ett företag klassificerar omsättnings- och anläggningstillgångar samt kort- och långfristiga skulder separat i balansräkningen skall det inte klassificera uppskjutna skattefordringar (-skulder) som omsättningstillgångar (kortfristiga skulder).*
71. Denna standard föreskriver vare sig ordningsföljd eller format för redovisningen av posterna. Punkt 68 innehåller endast en förteckning över poster som är så skilda i karaktär eller funktion att de motiverar separat redovisning i balansräkningen. Dessutom
- (a) inkluderas balansposter när en posts storlek, karaktär eller funktion eller graden av sammanslagning av likartade poster är sådan att separat redovisning är relevant för förståelsen av ett företags finansiella ställning, och
 - (b) kan beteckningar och posters ordningsföljd eller graden av sammanslagning av likartade poster ändras i enlighet med företagets karaktär och dess transaktioner, för att tillhandahålla den information som är relevant för förståelsen av företagets finansiella ställning. Exempelvis ändrar en bank ovanstående beteckningar för att använda de mer specifika kraven i IAS 30.
72. Bedömningen av om ytterligare poster skall redovisas separat grundas på en avvägning mellan
- (a) tillgångarnas karaktär och likviditet,
 - (b) tillgångarnas funktion i företaget,
- och*
- (c) belopp, karaktär och betalningstidpunkt för skulderna.
73. Användningen av olika värderingsgrunder för olika slags tillgångar tyder på att de har olika karaktär eller funktion och att de därför skall redovisas som separata balansposter. Exempelvis kan olika slag av materiella anläggningstillgångar redovisas till anskaffningsvärde eller till ett omvärderat belopp i enlighet med IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar.*

Information som redovisas i balansräkningen eller i noterna

74. *Ett företag skall, antingen i balansräkningen eller i noterna, göra en underindelning av de redovisade balansposterna på ett lämpligt sätt med hänsyn till företagets verksamhet.*
75. Detaljnivån i underindelningarna beror på kraven i IFRS och berörda belopps storlek, karaktär och funktion. De faktorer som anges i punkt 72 används också för att bestämma grunderna för underindelningen. Upplysningarna varierar för varje post, exempelvis
- (a) delas materiella anläggningstillgångar upp i mindre grupper i enlighet med IAS 16,

- (b) delas fordringar upp i kundfordringar, fordringar på närstående, förskottsbetalningar och andra belopp,
- (c) delas varulager, i enlighet med IAS 2, *Varulager*, in i undergrupper såsom handelsvaror, produktionsförmödenheter, råvaror, 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, överkurser och annat eget kapital.
76. **Ett företag skall antingen i balansräkningen eller i noterna lämna följande upplysningar**
- (a) **för varje slag av aktiekapital**
- (i) *beslutat antal aktier,*
- (ii) *antalet emitterade och fullt betalda aktier och emitterade icke fullt betalda aktier,*
- (iii) *nominellt värde per aktie, eller att aktierna inte har något nominellt värde,*
- (iv) *en avstämning av antalet utestående aktier vid periodens början och vid periodens slut,*
- (v) *de rättigheter, förmånsordningar och restriktioner som är hänförliga till respektive aktieslag, inklusive restriktioner i rätten till vinstutdelning och till återbetalning av kapital,*
- (vi) *aktier i företaget som innehas av företaget självt eller av dess dotterföretag eller intresseföretag,*
- och
- (vii) *aktier som är reserverade för emission enligt optionsavtal och andra försäljningsavtal avseende aktier, med uppgift om villkor och belopp,*
- och
- (b) *en beskrivning av karaktären hos och syftet med varje reservpost under eget kapital.*
77. **Ett företag utan aktiekapital, såsom ett handelsbolag eller en stiftelse, skall lämna information som motsvarar den som krävs enligt punkt 76 (a), med angivande av förändringar under perioden för varje slag av eget kapital och de rättigheter, förmånsordningar och restriktioner som är hänförliga till varje slag av eget kapital.**

Resultaträkning

Periodens resultat

78. **Alla intäktsposter och kostnadsposter som redovisas under en period skall inkluderas i beräkningen av periodens resultat såvida inte en standard eller tolkning kräver eller tillåter annat.**
79. Vanligen inkluderas samtliga resultatposter i beräkningen av periodens resultat. Detta innefattar effekterna av ändringar i uppskattningar och bedömningar. Det kan dock finnas omständigheter under vilka vissa poster kan undantas från den aktuella periodens resultat. IAS 8 behandlar två sådana omständigheter: Rättelsen av fel och effekten av byten av redovisningsprinciper.

IAS 1

80. Andra standarder behandlar poster som kan motsvara definitionerna av intäkter eller kostnad i *föreställningsramen* men som vanligen inte inkluderas i resultatet. Exempel på detta är omvärderingsreserver (se IAS 16), vissa vinster och förluster som uppkommer vid omräkningen av finansiella rapporter för en utlandsverksamhet (se IAS 21) samt vinster eller förluster vid omvärdering av finansiella tillgångar som kan säljas (se IAS 39).

Information som redovisas i resultaträkningen

81. **Resultaträkningen skall minst innefatta beloppen för följande balansposter för perioden**
- (a) *intäkter,*
 - (b) *finansieringskostnader,*
 - (c) *andel av vinst och förlust i intresseföretag och joint ventures redovisade med tillämpning av kapitalandelsmetoden,*
 - (d) *redovisat resultat före skatt på grund av försäljning/utrangering av tillgångar eller reglering av skulder hänförliga till verksamhet under avveckling,*
 - (e) *skattekostnad,*
- och*
- (f) *resultat.*
82. **Följande poster skall redovisas i resultaträkningen som fördelning av periodens resultat**
- (a) *resultat hänförligt till minoritetsintressen,*
- och*
- (b) *resultat hänförligt till innehavare av andelar i moderföretaget.*
83. **Ytterligare resultatposter, rubriker och delsummor skall redovisas i resultaträkningen när så krävs för förståelsen av företagets finansiella ställning.**
84. Eftersom effekterna av ett företags olika aktiviteter, transaktioner och andra händelser skiljer sig åt i fråga om stabilitet, risk och förutsägbarhet, leder upplysningar om olika beståndsdelar i resultatet till en bättre förståelse av det uppnådda finansiella resultatet och är ett stöd vid framtagande av prognoser över framtida resultat. Ytterligare poster tas in i resultaträkningen och använda beteckningar och ordningsföljd ändras när så krävs för att förklara det ekonomiska resultatets beståndsdelar. De faktorer som skall beaktas omfattar intäkts- och kostnadskomponenters väsentlighet, karaktär och funktion. Exempelvis ändras en bank beteckningarna för att använda de mer specifika kraven i IAS 30. Intäkts- och kostnadsposter kvittas inte, såvida inte villkoren i punkt 32 är uppfyllda.
85. **Ett företag skall inte redovisa intäkts- och kostnadsposter som extraordinära poster, vare sig i resultaträkningen eller i noterna.**

Information som redovisas i resultaträkningen eller i noterna

86. **När intäkts- och kostnadsposter är väsentliga skall separat upplysning om karaktär och belopp lämnas.**
87. Omständigheter som ger upphov till separata upplysningar om intäkts- och kostnadsposter innefattar
- (a) nedskrivningar av varulager till nettoförsäljningsvärde eller av materiella anläggningstillgångar till återvinningsvärdet såväl som återföringar av sådana nedskrivningar,
 - (b) omstruktureringar av ett företags verksamhet och återföringar av avsättningar för omstruktureringarkostnader,

(c) avyttringar av materiella anläggningstillgångar,

(d) avyttringar av investeringar,

(e) verksamheter under avveckling,

(f) uppgörelser vid rättstvister,

och

(g) övriga återföringar av avsättningar.

88. **Ett företag skall redovisa en uppställning av kostnaderna med en klassificering som antingen bygger på kostnadernas karaktär eller på deras funktion i företaget, beroende på vilken som ger information som är tillförlitlig och mest relevant.**

89. Företag uppmantras att redovisa uppställningen enligt punkt 88 i resultaträkningen.

90. Kostnader delas in ytterligare i syfte att belysa det finansiella resultatets beståndsdelar som kan variera i fråga om frekvens, vinst- eller förlustpotential och förutsägbarhet. Denna analys tillhandahålls på två sätt.

91. Den första uppställningen kallas kostnadsslagsindelning. I resultaträkningen slås kostnader samman utifrån deras karaktär (exempelvis avskrivning, materialinköp, transportkostnader, ersättningar till anställda, reklamkostnader) och fördelas inte på olika funktioner i företaget. Denna metod kan vara enkel att använda eftersom den inte kräver någon fördelning av kostnader på funktioner. Nedan följer ett exempel på klassificering enligt kostnadsslagsindelning:

Intäkter		X
Övriga intäkter		X
Förändring av lager av färdiga varor och produkter i arbete	X	
Råvaror och förnödenheter	X	
Kostnader för ersättningar till anställda	X	
Avskrivningar	X	
Övriga kostnader	X	
Summa kostnader		-X
Vinst		X

92. Den andra uppställningen kallas funktionsindelning och klassificerar kostnader utifrån deras funktion, som del av kostnaden för försäljning, eller, exempelvis, kostnader för distribution eller administration. Som minimum skall ett företag enligt denna metod lämna separat upplysning om kostnaden för sålda varor. Denna metod ger ofta mer relevant information till användarna än klassificeringen av kostnaderna 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
Vinst		X

IAS 1

93. **Företag som klassificerar kostnaderna efter funktion skall lämna ytterligare information om kostnadernas karaktär, inklusive avskrivningar och kostnader för ersättningar till anställda.**
94. 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 båda uppställningsmetoderna har fördelar för olika typer av företag, kräver denna standard att företagsledningen väljer den metod som ger den mest relevanta och tillförlitliga uppställningen. Eftersom information om kostnadernas karaktär är värdefull vid bedömning av framtida kassaflöden skall dock ytterligare upplysningar lämnas när den funktionsindelade uppställningen används. I punkt 93 har "ersättning till anställda" samma innebörd som i IAS 19, *Ersättningar till anställda*.
95. **Ett företag skall, antingen i resultaträkningen eller i redogörelsen för förändringar i eget kapital, eller i noterna, lämna upplysning om utdelning som redovisats som utdelning till innehavare av andelar under perioden samt hänförligt belopp per aktie.**

Redogörelse för förändringar i eget kapital

96. **Ett företag skall utforma en redogörelse för förändringar i eget kapital där redogörelsen skall innehålla**
- (a) **periodens resultat,**
 - (b) **varje post av periodens intäkter och kostnader som, till följd av andra standarder eller tolkningar, redovisas direkt mot eget kapital samt summan av dessa poster,**
 - (c) **summa intäkter och kostnader för perioden (beräknad som summan av (a) och (b)), med separat angivelse av totalbeloppen hänförliga till innehavare av andelar i moderbolaget och till minoritetsintressen,**
- och**
- (d) **för varje enskild del i eget kapital, effekterna av byten av redovisningsprinciper och rättelser av fel redovisade i enlighet med IAS 8.**
97. **Ett företag skall också redovisa, antingen i redogörelsen för förändringar i eget kapital eller i noterna**
- (a) **belopp avseende transaktioner med innehavare av andelar som agerat i sin egenskap av innehavare av andelar, där fördelningen på innehavare av andelar redovisas separat,**
 - (b) **saldot för balanserade vinstmedel (det vill säga ackumulerat resultat) vid periodens början och på balansdagen samt periodens förändringar,**
- och**
- (c) **en avstämning av det redovisade värdet för de olika posterna i tillskjutet eget kapital och varje reserv vid periodens början och slut med varje förändring separat redovisad.**
98. Förändringar i ett företags eget kapital mellan två balansdagar återspeglar ökningen eller minskningen av dess nettotillgångar under perioden. Med undantag för förändringar som är en följd av transaktioner med innehavare av andelar som agerat i sin egenskap av innehavare av andelar (exempelvis kapitaltillskott, återköp av företagets egetkapitalinstrument och utdelning) och transaktionskostnader som är direkt hänförliga till sådana transaktioner, motsvarar den sammanlagda förändringen i eget kapital under en period totalsumman av intäkter och kostnader, inklusive vinster och förluster, som företagets verksamhet genererat under perioden (oavsett om dessa intäkt- och kostnadsposter redovisas i resultatet eller direkt som förändringar i eget kapital).

99. Denna standard kräver att alla intäktsposter och kostnadsposter som redovisas under en period skall inkluderas i periodens resultat såvida inte en annan standard eller en tolkning kräver annat. Andra standarder kräver att vissa resultat (såsom omvärderingsökningar och -minskningar, vissa valutakursdifferenser, vinster eller förluster vid omvärdering av finansiella tillgångar som kan säljas och hänförliga belopp avseende aktuell skatt och uppskjuten skatt) skall redovisas direkt som förändringar i eget kapital. Eftersom det är viktigt att beakta samtliga intäkts- och kostnadsposter vid bedömningen av förändringar i ett företags finansiella ställning mellan två balansdagar, kräver denna standard en redogörelse för förändringar i eget kapital som belyser ett företags sammanlagda intäkter och kostnader, inklusive sådana som redovisas direkt mot eget kapital.
100. IAS 8 kräver retroaktiva justeringar för att återspegla effekten av byten av redovisningsprinciper, i den mån detta är praktiskt genomförbart, förutom när övergångsbestämmelser i en annan standard eller i en tolkning kräver annat. IAS 8 kräver också retroaktiva omräkningar avseende rättelser av fel, i den mån detta är praktiskt genomförbart. Retroaktiva justeringar och retroaktiva omräkningar görs av soldot för balanserade vinstmedel, förutom när en standard eller en tolkning kräver retroaktiv justering av en annan del av eget kapital. Punkt 96 (d) kräver upplysning i redogörelsen för förändringar i eget kapital om den totala justeringen av varje del 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.
101. Kraven i punkterna 96 och 97 kan uppfyllas på olika sätt. Ett exempel är en tabelluppställning med en avstämning av ingående och utgående balanser för varje del i eget kapital. Ett annat sätt är att endast redovisa de poster som anges i punkt 96 i redogörelsen för förändringar i eget kapital. Enligt denna metod redovisas de poster som beskrivs i punkt 97 i noterna.

Kassaflödesanalys

102. 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. IAS 7, *Kassaflödesanalys*, innehåller krav på utformningen av kassaflödesanalysen och tillhörande upplysningar.

Noter

Struktur

103. **Noterna skall**
- (a) **innehålla information om grunden för upprättandet av de finansiella rapporterna samt de specifika redovisningsprinciper som används i enlighet med punkterna 108-115,**
- (b) **innehålla den information som krävs enligt IFRS som inte redovisas i balansräkningen, resultaträkningen, redogörelsen för förändringar i eget kapital eller kassaflödesanalysen,**
- och**
- (c) **innehålla ytterligare information som inte redovisas i balansräkningen, resultaträkningen, redogörelsen för förändringar i eget kapital eller kassaflödesanalysen, men som är relevant för förståelsen av dessa rapporter.**
104. **Noterna skall, så långt det är praktiskt genomförbart, presenteras på ett systematiskt sätt. Varje post i balansräkningen, resultaträkningen, redogörelsen för förändringar i eget kapital och i kassaflödesanalysen skall innehålla hänvisning till tillhörande information i noterna.**
105. Noterna presenteras normalt i nedanstående ordningsföljd, vilket underlättar för användarna att förstå de finansiella rapporterna och jämföra dem med andra företags finansiella rapporter
- (a) ett uttalande om att IFRS följs (se punkt 14),
- (b) en översikt över betydande redovisningsprinciper som används (se punkt 108),

IAS 1

- (c) tilläggsinformation avseende de poster som presenteras i balansräkningen, resultaträkningen, redogörelsen för förändringar i eget kapital och i kassaflödesanalysen, i den ordningsföljd som varje rapport och varje post redovisas,
- och
- (d) andra upplysningar, inklusive
- (i) eventalförpliktelser (se IAS 37) och oredovisade avtalsenliga åtaganden,
- och
- (ii) icke-finansiella upplysningar, såsom företags mål och riktlinjer för riskhanteringen (se IAS 32).
106. I vissa fall kan det vara nödvändigt eller önskvärt att ändra ordningsföljden mellan vissa poster i noterna. Exempelvis kan information om förändringar av verkligt värde som redovisas i resultatet kombineras med information om finansiella instruments löptider, även om de förra upplysningarna hör till resultaträkningen och de senare till balansräkningen. En systematisk struktur bibehålls dock så långt det är praktiskt genomförbart.
107. Noter med information om grunden för upprättandet av de finansiella rapporterna samt särskilda redovisningsprinciper kan utgöra en separat del av de finansiella rapporterna.

Upplysning om redovisningsprinciper

108. ***Ett företag skall i sammanställningen över betydande redovisningsprinciper upplysa om***
- (a) den värderingsgrund (eller de värderingsgrunder) som tillämpats vid upprättandet av de finansiella rapporterna,***
- och***
- (b) övriga tillämpade redovisningsprinciper som är relevanta för förståelsen av de finansiella rapporterna.***
109. Det är viktigt att användarna är medvetna om den värderingsgrund eller de värderingsgrunder som använts i de finansiella rapporterna (exempelvis historiskt anskaffningsvärde, återanskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde, verkligt värde eller återvinningsvärde) eftersom grunden för de finansiella rapporternas utformning på ett betydande sätt påverkar analysen av dem. När mer än en värderingsgrund använts i de finansiella rapporterna, exempelvis när vissa tillgångsslag omvärderas, behöver företaget bara ge en indikation om de slag av tillgångar och skulder som varje värderingsgrund tillämpats på.
110. När företagsledningen avgör om den skall lämna upplysning om en viss redovisningsprincip beaktar den huruvida uppgiftslämnandet skulle underlätta för användarna att förstå hur transaktioner, andra händelser och förhållanden återspeglas i det redovisade resultatet och den finansiella ställningen. Upplysningar om vissa redovisningsprinciper är särskilt användbara för användare när dessa principer utgör tillåtna alternativ i standarder och tolkningar. Ett exempel är upplysning om huruvida en samägare redovisar sin andel i ett gemensamt styrt företag genom tillämpning av klyvnings- eller kapitalandelsmetoden (se IAS 31, *Andelar i joint ventures*). Vissa standarder kräver särskilt upplysning om vissa redovisningsprinciper, inklusive företagsledningens val mellan olika tillåtna principer. Exempelvis krävs enligt IAS 16 upplysning om de värderingsgrunder som används för olika slag av materiella anläggningstillgångar. IAS 23, *Lånekostnader*, kräver upplysning om huruvida lånekostnader redovisas direkt som en kostnad eller inräknas i tillgångarnas anskaffningsvärde.
111. Varje företag skall, mot bakgrund av verksamhetens karaktär, överväga vilka principer som användarna av företagets finansiella rapporter kan förvänta sig upplysning om för den aktuella typen av företag. Exempelvis skulle ett företag som skall betala inkomstskatt förväntas lämna upplysning om redovisningsprinciperna för inkomstskatter, inklusive dem som gäller uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar. När ett företag har betydande verksamhet i utlandet eller transaktioner i utländska valutor, förväntas det lämna upplysning om tillämpade principer för redovisningen av valutakursvinster och valutakursförluster. När det har skett företagsförvärv eller samgåenden skall upplysning lämnas om de principer som använts vid värdering av goodwill och minoritetsintressen.

112. En redovisningsprincip kan vara betydande på grund av karaktären i företagets verksamhet även om belopp för aktuella och tidigare perioder inte är väsentliga. Det är också lämpligt att lämna upplysning om varje betydande redovisningsprincip som inte särskilt krävs enligt IFRS, men som väljs och tillämpas i enlighet med IAS 8.
113. **Ett företag skall i sammanställningen över betydande redovisningsprinciper eller i andra noter upplysa om de bedömningar företagsledningen har gjort, förutom dem som innefattar uppskattningar (se punkt 116), när den har tillämpat företagets redovisningsprinciper, som har den mest betydande effekten på de redovisade beloppen i de finansiella rapporterna.**
114. När företagsledningen tillämpar företagets redovisningsprinciper, gör företagsledningen olika bedömningar, förutom sådana som innefattar uppskattningar, som kan ha en betydande inverkan på de redovisade beloppen i de finansiella rapporterna. Exempelvis gör företagsledningen bedömningar när den fastställer
- (a) huruvida finansiella tillgångar är investeringar som hålles till förfall,
 - (b) när, i huvudsak, de betydande risker och fördelar som ett ägande av finansiella tillgångar och leasing av tillgångar medför, överläts på andra företag,
 - (c) huruvida, till sin innebörd, vissa försäljningar av varor är finansieringsöverenskommelser och därför inte ger upphov till någon intäkt,
- och
- (d) huruvida innebörden i relationen mellan företaget och ett företag för särskilt ändamål (SPE) tyder på att företaget har ett bestämmande inflytande över detta SPE.
115. Vissa av de upplysningar som lämnas i enlighet med punkt 113 krävs enligt andra standarder. Exempelvis kräver IAS 27 att ett företag lämnar upplysning om anledningarna till att företagets ägarandel inte medför ett bestämmande inflytande, när det gäller ett investeringsobjekt som inte är ett dotterföretag även om över hälften av rösterna eller potentiella röster ägs direkt eller indirekt via dotterföretag. Enligt IAS 40 krävs upplysning om de kriterier som företaget tagit fram för att skilja förvaltningsfastigheter från rörelsefastigheter och från fastigheter som är avsedda att säljas i den löpande verksamheten, när denna gränsdragning är svår att göra.

De viktigaste källorna till osäkerheter i uppskattningarna

116. **Ett företag skall i noterna lämna upplysning om de viktigaste antagandena om framtiden och andra viktiga källor till osäkerheter i uppskattningar på balansdagen, som innebär en betydande risk för en väsentlig justering av de redovisade beloppen för tillgångar och skulder under nästkommande räkenskapsår. När det gäller dessa tillgångar och skulder, skall noterna innefatta uppgifter om**
- (a) **deras karaktär,**
- och
- (b) **deras redovisade värde per balansdagen.**
117. Att fastställa vissa tillgångar och skulders redovisade värde kräver uppskattning av effekterna av osäkra framtida händelser på dessa tillgångar och skulder per balansdagen. Exempelvis krävs, i avsaknad av nyligen observerade marknadspriser som används för att värdera följande tillgångar och skulder, framåtriktade uppskattningar för att beräkna återvinningsvärdet på olika slag av materiella anläggningstillgångar, effekten av teknisk inkurans på varulagret, avsättningar som beror på framtida utfall av pågående rättsvister och långfristiga ersättningar till anställda, såsom pensionsförpliktelser. Dessa uppskattningar innefattar antaganden om sådana poster som riskjustering av kassaflöden eller använda rabattsatser, framtida förändringar av löner och framtida förändringar i priser som påverkar andra utgifter.

IAS 1

118. De huvudsakliga antagandena och andra viktiga källor till osäkerhet i uppskattningar som företaget lämnar upplysning om i enlighet med punkt 116, sammanhänger med de uppskattningar som kräver företagsledningens svåraste, mest subjektiva eller mest komplexa bedömningar. När antalet variabler och antaganden som påverkar den möjliga framtida utfallet av osäkerheten ökar, blir dessa bedömningar mer subjektiva och komplexa och potentialen för en väsentlig följjustering av de redovisade värdena för tillgångar och skulder stiger vanligen i enlighet med detta.
119. Upplysningarna enligt punkt 116 krävs inte för tillgångar och skulder för vilka det föreligger en betydande risk för att deras redovisade värden kan komma att ändras väsentligt under nästkommande räkenskapsår om de, på balansdagen, värderas till verkligt värde som är baserat på nyligen observerade marknadspriser (deras verkliga värden kan komma att ändras väsentligt nästkommande räkenskapsår men dessa ändringar skulle inte härröra från antaganden eller andra källor till osäkerhet i uppskattningarna per balansdagen).
120. Upplysningarna i punkt 116 presenteras på ett sätt som hjälper användarna av finansiella rapporter att förstå de bedömningar som företagsledningen gör avseende framtiden och andra viktiga källor till osäkerhet i uppskattningarna. Den lämnade informationens karaktär och omfattning varierar i enlighet med antagandets karaktär och andra omständigheter. Exempel på typer av upplysningar är
- (a) antagandets karaktär eller andra osäkerheter i uppskattningarna,
 - (b) redovisade värdens känslighet för 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 nästkommande räkenskapsår 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.
121. Det är inte nödvändigt att lämna upplysning om budgetinformation eller prognoser i upplysningarna enligt punkt 116.
122. När det inte är praktiskt genomförbart att lämna upplysning om omfattningen av möjliga effekter av ett viktigt antagande eller en annan viktig källa till osäkerhet i uppskattningen per balansdagen, lämnar företaget upplysning om att det är rimligen möjligt, baserat på befintlig kunskap, att utfall under nästkommande räkenskapsår, som skiljer sig från antaganden, kan kräva en väsentlig justering av det redovisade värdet för den berörda tillgången eller skulden. I samtliga fall lämnar företaget upplysning om karaktär och redovisat värde för den tillgång eller skuld (eller det slag tillgångar eller skulder) som påverkas av antagandet i fråga.
123. Upplysningarna i punkt 113 om vissa bedömningar som företagsledningen har gjort när den tillämpar företagets redovisningsprinciper sammanhänger inte med upplysningarna om viktiga källor till osäkerhet i uppskattningarna i punkt 116.
124. Upplysningarna om vissa av de huvudantaganden som annars skulle krävas enligt punkt 116 krävs enligt andra standarder. Exempelvis krävs enligt IAS 37 upplysningar, enligt angivna omständigheter, om viktigare antaganden rörande framtida händelser som påverkar olika slag av avsättningar. Enligt IAS 32 krävs upplysning om betydande antaganden som använts vid uppskattning av verkliga värden för finansiella tillgångar och finansiella skulder som redovisats till verkligt värde. Enligt IAS 16 krävs upplysning om betydande antaganden som använts vid uppskattning av verkliga värden för omvärderade materiella anläggningstillgångar.

Övriga upplysningar

125. Ett företag skall i noterna lämna upplysning om

(a) storleken på utdelning som har föreslagits eller tillkännagivits innan de finansiella rapporterna godkänts för utfärdande, men som inte redovisas som utdelning till innehavare av andelar under perioden och hänförligt belopp per andel,

och

(b) storleken på ej skuldförd företrädesrätt till ackumulativ utdelning.

126. Ett företag skall lämna följande upplysningar, om dessa inte ingår någon annanstans i den information som publiceras tillsammans med de finansiella rapporterna

(a) företagets säte och rättsliga form, vilket land företaget registrerats i och adressen till företagets huvudkontor (eller huvudsakliga verksamhetsort, om denna är en annan än den där företagets huvudkontor ligger),

(b) en beskrivning av verksamhetens karaktär och av företagets huvudsakliga aktiviteter,

och

(c) namnet på moderföretaget och det yttersta moderföretaget för koncernen.

IKRAFTTRÄDANDE

127. Ett företag skall 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, skall företaget lämna upplysning om detta.

UPPHÄVANDE AV IAS 1 (OMARBETAD 1997)

128. Denna standard ersätter IAS 1, *Utförning av finansiella rapporter*, som omarbetades 1997.

IAS 1

BILAGA

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

A1. I International Financial Reporting Standards, inklusive International Accounting Standards och tolkningar, som gäller i december 2003

- (a) ändras hänvisningar till "nettoresultat" till "resultat",
- (b) ändras hänvisningar till "noter till de finansiella rapporterna" till "noter",

och

- (c) ändras hänvisningar till "eget kapital" till "tillskjutet eget kapital".

A2. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

A3. Punkterna 69 och 70 i IAS 12, *Inkomstskatter*, stryks.

A4. I IAS 19, *Ersättningar till anställda*, ändras punkt 23 så att den får följande ordalydelse:

23. Trots att denna standard inte kräver några särskilda upplysningar om kortfristiga ersättningar till anställda, kan upplysningar krävas enligt andra standarder. Exempelvis krävs enligt IAS 24, *Upplysningar om närstående*, upplysningar om ersättningar till nyckelpersoner i ledande ställning. Enligt IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*, krävs upplysning om kostnaden för ersättningar till anställda.

A5. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

A6. IAS 34, *Delårsrapportering*, ändras enligt beskrivning nedan.

Punkt 5 ändras till följande ordalydelse:

5. Enligt IAS 1 består fullständiga finansiella rapporter av
- (a) en balansräkning,
 - (b) en resultaträkning,
 - (c) en redogörelse för förändringar i eget kapital, vari framgår antingen
 - (i) samtliga förändringar i eget kapital, eller
 - (ii) förändringar i eget kapital förutom dem som uppkommer vid transaktioner med innehavare av andelar som agerar i sin egenskap av innehavare av andelar,

- (d) en kassaflödesanalys,

och

- (e) noter, som består av en sammanfattning av betydande redovisningsprinciper och andra förklarande noter.

Punkt 12 ändras till följande ordalydelse:

12. IAS 1 innehåller vägledning om finansiella rapporters struktur. I "Vägledning vid införande" till IAS 1 åskådliggörs olika sätt på vilka balansräkning, resultaträkning och redogörelse för förändringar i eget kapital kan utformas.

Punkt 13 ändras till följande ordalydelse:

13. Enligt IAS 1 krävs att en redogörelse för förändringar i eget kapital utgör en separat beståndsdel i ett företags finansiella rapporter och tillåts att information om förändringar i eget kapital som uppkommer genom transaktioner med innehavare av andelar som agerar i sin egenskap av innehavare av andelar (inklusive utdelningar till innehavare av andelar) redovisas antingen i nämnda redogörelse eller i noterna. I delårsrapporten använder företaget samma uppställning för redogörelsen för förändringar i eget kapital som i den senaste årsredovisningen.

A7. Punkterna 39 och 40 i IAS 35, *Verksamheter under avveckling*, ändras till följande ordalydelse:

39. Upplysningar enligt punkterna 27-37, förutom upplysningarna om redovisat resultat före skatt på grund av försäljning/utrangering av tillgångar eller reglering av skulder hänförliga till verksamheten under avveckling i enlighet med punkt 31 (a), kan lämnas antingen i noterna eller i balansräkningen, resultaträkningen eller redogörelsen för förändringar i eget kapital.
40. Enligt IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*, krävs att redovisat resultat före skatt, på grund av försäljning/utrangering av tillgångar eller reglering av skulder hänförliga till verksamheten under avveckling i redovisas i resultaträkningen. Upplysningarna enligt punkterna 27 (f) och 27 (g) lämnas lämpligen i resultaträkningen respektive i kassaflödesanalysen.

A8. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

A9. IAS 41, *Jord- och skogsbruk*, ändras enligt nedan.

Punkt 39 stryks.

Punkt 53 ändras till följande ordalydelse:

53. Jord- och skogsbruksverksamhet utsätts ofta för klimat-, sjukdoms- och andra naturbetingade risker. Om en händelse inträffar som ger upphov till en väsentlig intäkt- eller kostnadspost, skall 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.

A10. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

A11. I SIC-32, *Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats*, ändras punkt 5 till följande ordalydelse:

5. Denna tolkning skall inte tillämpas vid inköp, utveckling och drift av maskinvara (exempelvis webbservrar, testserver, produktionsserver och Internetanslutningar) avseende en webbplats. Sådana utgifter redovisas enligt IAS 16. När ett företag ådrar sig utgifter avseende en Internetleverantör som tillhandahåller värdtjänster för företagets webbplats, skall dessutom utgifterna redovisas som kostnader, enligt punkt 78 i IAS 1 och *föreställningsramen*, när tjänsterna erhålls.
-

IAS 2

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 2

Varulager

INNEHÅLLSFÖRTECKNING	Punkt
Syfte	1
Tillämpningsområde	2–5
Definitioner	6–8
Värdering av varulager	9–33
Anskaffningsvärde för varulager	10–22
Inköpskostnader	11
Tillverkningskostnader	12–14
Andra kostnader	15–18
Anskaffningsvärde för lager hos tjänsteföretag	19
Anskaffningsvärde för jord- och skogsbruksprodukter från biologiska tillgångar	20
Metoder för att fastställa anskaffningsvärdet	21–22
Beräkningsmetoder	23–27
Nettoförsäljningsvärde	28–33
Redovisning som kostnad	34–35
Upplysningar	36–39
Ikraftträdande	40
Upphävande av andra yttranden	41–42

Denna omarbetade standard ersätter IAS 2, *Varulager*, och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

SYFTE

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

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

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

(a) **pågående arbeten i form av entreprenaduppdrag, vilket även inbegriper tjänsteuppdrag som är hänförliga till desamma (se IAS 11, Entreprenadavtal),**

- (b) *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. Om sådana varor värderas till nettoförsäljningsvärde, redovisas förändringar av värdet i resultaträkningen för den period i vilken förändringen sker.*
- (b) *råvarumäklare som värderar sina varor till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader. Om sådana varulager värderas till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader, redovisas förändringar av det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader i resultaträkningen för den period när förändringen sker.*
4. De varulager som nämns i punkt 3 (a) värderas till nettoförsäljningsvärdet vid vissa tillverkningssteg. Detta inträffar exempelvis vid skörd av jordbruksgrödor eller utvinning av mineraler och försäljningen är garanterad via ett terminskontrakt eller en statlig garanti, eller när det finns en aktiv marknad och risken för att försäljning inte skall ske är försumbar. Dessa varor undantas endast från värderingskraven i denna standard.
5. Som mäklare 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. Om 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 är avsedda för försäljning i den löpande verksamheten,*

(b) *som är under tillverkning för sådan försäljning,*

eller

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

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

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

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 belopp till vilket samma tillgång skulle kunna överlätas på en marknad, mellan kunniga köpare och säljare som båda har ett intresse av att transaktionen genomförs. Det förra är ett företagsspecifikt värde; det senare är det inte. Nettoförsäljningsvärdet för varor i lager överensstämmer eventuellt inte med det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader.

IAS 2

8. Varor i lager innefattar köpta varor för försäljning, inklusive exempelvis handelsvaror som köpts av en återförsäljare för vidareförsäljning samt mark och annan egendom för försäljning. Vidare innefattar varor i lager färdiga egentillverkade varor, eller produkter i arbete, samt material och förnödenheter som är avsedda att användas i tillverkningsprocessen. Lagret hos ett tjänsteföretag inkluderar anskaffningsvärdet enligt punkt 19 för uppdrag för vilka företaget ännu inte redovisat någon motsvarande intäkt (se IAS 18, *Intäkter*).

VÄRDERING AV VARULAGER

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

Anskaffningsvärde för varulager

10. **Anskaffningsvärdet för varulager skall 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 och andra skatter (utom sådana skatter som företaget senare kan återfå från skattemyndigheterna) samt transportkostnader, hanteringskostnader och andra kostnader som är direkt hänförliga till inköpet av färdigvaror, material och tjänster. Handelsrabatter, prisavdrag och liknande skall dras av när inköpskostnaderna bestäms.

Tillverkningskostnader

12. I tillverkningskostnaderna för varor i lager inräknas kostnader som är direkt hänförliga till tillverkade enheter, såsom direkt lön. Vidare inräknas systematiskt fördelade fasta och rörliga omkostnader som är hänförliga till tillverkningen av färdiga varor. Fasta omkostnader som avser tillverkningen utgörs av sådana indirekta tillverkningsomkostnader som är relativt opåverkade av variationer i tillverkningsvolymen, såsom avskrivningar och underhåll av fabriksbyggnader och -utrustning 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 kostnadsförs i resultaträkningen i den period till vilken de hänförs. I perioder med onormalt hög tillverkning minskar det belopp som fördelas på varje tillverkad enhet så att varorna inte värderas högre än till anskaffningsvärdet. Rörliga omkostnader för tillverkningen fördelas på varje tillverkad enhet utifrån anläggningarnas faktiska utnyttjande.
14. En tillverkningsprocess kan få till följd att flera produkter tillverkas samtidigt. Detta är exempelvis fallet vid förenad produktion eller när det förekommer en biprodukt vid sidan av huvudprodukten. När kostnaderna för tillverkning av varje enskild vara inte är 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 stadium i tillverkningsprocessen där produkterna blir särskiljbara, eller när tillverkningen är avslutad. De flesta biprodukter är oväsentliga till sin karaktär. När så är fallet värderas de ofta till 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 är nödvändiga 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 i resultaträkningen kostnadsförs i den period till vilken de hänförs:
- (a) onormalt stort råvaruspill, onormalt höga arbetskostnader eller andra tillverkningskostnader,
 - (b) lagringskostnader, såvida de inte är nödvändiga i tillverkningsprocessen före ett senare tillverkningssteg,
 - (c) administrativa omkostnader som inte bidrar till att bringa varan till dess aktuella plats och skick,
samt
 - (d) försäljningskostnader.
17. I IAS 23, *Lånekostnader*, behandlas de särskilda omständigheter under vilka lånekostnader räknas in i anskaffningsvärdet för varulagret.
18. Ett företag kan förvärva varulager på avbetalning. Om 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.

Anskaffningsvärde för lager hos tjänsteföretag

19. I den mån tjänsteföretag har varulager värderas lagret till tillverkningskostnaderna. Dessa kostnader består främst av löner och andra kostnader för personal som är direkt sysselsatt med att tillhandahålla tjänsterna, inklusive arbetsledande personal samt därtill hänförliga omkostnader. Löner och andra kostnader för försäljnings- och administrationspersonal ingår inte i anskaffningsvärdet för lagret utan kostnadsförs den period de uppkommer. Anskaffningsvärdet för lager hos tjänsteföretag inkluderar inte vinstmarginaler eller ej hänförliga omkostnader som ofta ingår i de priser som debiteras av tjänsteföretag.

Anskaffningsvärde för jord- och skogsbruksprodukter från biologiska tillgångar

20. Enligt IAS 41, *Jord- och skogsbruk*, skall varor som består av jord- och skogsbruksprodukter, som ett företag skördat från biologiska tillgångar, vid första redovisningstillfället redovisas 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 omprövas regelbundet och revideras när så är nödvändigt, mot bakgrund av aktuella förhållanden.
22. Metoder som baseras på försäljningspriset används ofta inom handeln för att värdera sådana enheter i varulagret som förekommer i stort antal med hög omsättningshastighet och i stort sett samma marginaler och för vilka det inte är praktiskt genomförbart att använda andra metoder för att fastställa anskaffningsvärdet. Anskaffningsvärdet fastställs genom att ett avdrag görs från försäljningspriset motsvarande en beräknad bruttomarginal. Vid beräkningen av bruttomarginalen beaktas varor vars försäljningspris har sänkts i förhållande till ursprungligt pris. Som bruttomarginaler används ofta genomsnittliga värden för varje avdelning.

Beräkningsmetoder

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

IAS 2

24. Att fastställa anskaffningsvärdet med utgångspunkt i de specifika kostnaderna innebär att specifika kostnader hänförs till identifierade artiklar i lagret. Detta är den korrekta 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 är inbördes utbytbara, eftersom metoden att välja ut de enheter som kvarligger i lager då skulle kunna användas för att uppnå en förutbestämd effekt på periodens resultat.
25. **Anskaffningsvärdet, för andra varor än dem som omfattas av punkt 23, skall beräknas genom tillämpning av först in, först ut-metoden (FIFU), eller av en metod som bygger på vägda genomsnittspriser. Ett företag skall använda samma metod för alla varor med likartad beskaffenhet och likartad användning för företaget. För varulager av olika beskaffenhet eller med olika användningsområden kan olika metoder motiveras.**
26. Exempelvis kan varor som används i en rörelsegren vara till nytta för företaget på ett annat sätt än samma slags varor som används i en annan rörelsegren. Emellertid är en skillnad i varornas geografiska läge (eller i respektive läges skatteregler) i sig inte tillräcklig för att motivera användandet av olika metoder.
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 genomsnittspriser innebär att anskaffningsvärdet för varje enhet fastställs ur ett vägt genomsnitt av anskaffningsvärdena för liknande enheter vid periodens början och av anskaffningsvärdena för de enheter som köpts in eller tillverkats under perioden. Genomsnittstalen kan beräknas periodiskt eller vid varje ytterligare leverans, beroende på förhållandena för det enskilda företaget.

Nettoförsäljningsvärde

28. Det redovisade värdet för varor i lager kanske inte kan återvinnas om varorna utsatts för skada, om de helt eller delvis blivit för gamla eller om försäljningspriset har sjunkit. Det redovisade värdet för varor i lager kan kanske inte heller återvinnas om de uppskattade kostnaderna för färdigställande eller de uppskattade kostnaderna för att sälja enheterna har ökat. En justering till nettoförsäljningsvärdet är i linje med synsättet att tillgångar inte skall tas upp till ett värde som är högre än av vad som beräknas inflyta vid försäljningen eller värdet av framtida utnyttjande.
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 samma ändamål eller har samma slutanvändning, om de tillverkas och säljs i samma geografiska område och om det inte är praktiskt genomförbart att värdera en varutyp åtskild från en annan inom samma produktlinje. Det är inte korrekt att göra en nedskrivning av varor i lager med utgångspunkt från hur de har klassificerats, exempelvis färdiga varor, eller alla varor i en viss bransch eller i ett visst geografiskt område. Tjänsteföretag särredovisar vanligen kostnader avseende varje uppdrag för vilket ett separat försäljningspris debiteras. Därför behandlas varje sådant uppdrag som en separat produkt.
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 på balansdagen.
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 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, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*.
32. Råvaror, komponenter och andra förnödenheter som innehåses för användning i tillverkningen av varor skrivs inte ned under anskaffningsvärdet, om den slutprodukt i vilken de ingår förväntas kunna säljas till ett pris som motsvarar eller överstiger anskaffningsvärdet. Om däremot en nedgång i priset på insatsmaterial indikerar att tillverkningsvärdet för den färdiga varan överstiger nettoförsäljningsvärdet, skrivs insatsmaterialet ned till nettoförsäljningsvärdet. I sådana fall kan återanskaffningsvärdet vara det bästa tillgängliga måttet på nettoförsäljningsvärdet.

33. En ny bedömning av nettoförsäljningsvärdet görs i varje efterföljande period. När de förhållanden som tidigare var skälet till att vissa varor skrevs ned under anskaffningsvärdet inte längre föreligger, 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 skall redovisat värde för dem kostnadsföras i resultaträkningen den period i vilken motsvarande intäkt redovisas. Justering av varor i lager till nettoförsäljningsvärde och förluster på varor i lager skall redovisas i resultaträkningen den period för vilken justeringen eller förlusten hänförs sig. En återföring av en nedskrivning av varor i lager till följd av att nettoförsäljningsvärdet ökat skall redovisas som ett avdrag från den aktuella periodens kostnader för sålda varor.*
35. Vissa varor kan komma att omföras till andra tillgångskonton, exempelvis en vara som används som komponent i egentillverkade materiella anläggningstillgångar. Varor som på detta sätt ingår i en annan tillgång redovisas som kostnader under tillgångens nyttjandeperiod.

UPPLYSNINGAR

36. *De finansiella rapporterna skall innehålla upplysning om*
- (a) de redovisningsprinciper som tillämpas för värdering av varulagret, inklusive vilken beräkningsmetod eller vilka beräkningsmetoder som används,*
 - (b) varulagrets totala redovisade värde och det redovisade värdet uppdelat på ett för företaget lämpligt sätt,*
 - (c) redovisat värde för den del av varulagret som redovisas till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader,*
 - (d) det belopp för varor i lager som redovisas som en kostnad under perioden,*
 - (e) beloppet avseende eventuell nedskrivning av varulager, som redovisats som en kostnad under perioden enligt punkt 34,*
 - (f) 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, produktionsförnödenheter, råvaror, produkter i arbete och färdiga varor. Ett tjänsteföretags varor i lager kan beskrivas som pågående arbete.
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 onormala tillverkningskostnader. Det kan finnas omständigheter i företaget som motiverar att även andra belopp räknas in, såsom distributionskostnader.

IAS 2

39. Vissa företag använder en uppställningsform för resultaträkningen 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 skall 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, skall företaget lämna upplysning om detta.*

UPPHÄVANDE AV ANDRA YTTRANDEN

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

BILAGA

IAS 2

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

A1. I IAS 14, *Segmentrapportering*, ändras punkt 22 till följande ordalydelse:

22. Viss vägledning om hur kostnader kan fördelas återfinns i andra standarder. Som exempel ger punkterna 11 till 20 i IAS 2, *Varulager* (enligt omarbetning 2003), vägledning om hur kostnader kan fördelas på varor i lager, och punkterna 16 till 21 i IAS 11, *Entreprenadavtal*, ger vägledning om hur kostnader kan fördelas på uppdrag. Dessa riktlinjer kan vara användbara vid fördelning av kostnader på segment.

A2. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

A3. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

IAS 8

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 8

Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel

INNEHÅLLSFÖRTECKNING	Punkt
Syfte	1–2
Tillämpningsområde	3–4
Definitioner	5–6
Redovisningsprinciper	7–31
Val och tillämpning av redovisningsprinciper	7–12
Konsekvens i redovisningsprinciper	13
Byten av redovisningsprinciper	14–31
Tillämpa byten av redovisningsprinciper	19–27
Retroaktiv tillämpning	22
Begränsningar vid retroaktiv tillämpning	23–27
Upplysningar	28–31
Förändringar i uppskattningar och bedömningar	32–40
Upplysningar	39–40
Fel	41–49
Begränsningar vid retroaktiv tillämpning	43–48
Upplysningar om fel i tidigare perioder	49
När retroaktiv tillämpning och retroaktiv omräkning är praktiskt ogenomförbar	50–53
Ikraftträdande	54
Upphävande av andra uttalanden	55–56

Denna omarbetade standard ersätter IAS 8, *Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper*, och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att fastställa kriterierna för val och byten av redovisningsprinciper, tillsammans med behandlingen i redovisningen och upplysningar om byten av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel. Standarden avser att förbättra relevans och tillförlitlighet i ett företags finansiella rapporter, samt jämförbarhet mellan 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

IAS 8

3. *Denna standard skall användas vid val och tillämpning av redovisningsprinciper, 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 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 företaget tillämpar vid upprättandet och utformningen av finansiella rapporter.

En ändring i en uppskattning och bedömning är en justering av en tillgångs eller skulds redovisade värde, eller beloppet för en tillgångs periodiska förbrukning, som är följden av bedömningen av aktuell status för, och förväntade framtida fördelar och förpliktelser som sammanhänger med, tillgångar och skulder. Ändringar i uppskattningar och bedömningar är följden av ny information eller ny utveckling och är därmed inte rättelser av fel.

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

(a) International Financial Reporting Standards (IFRS),

(b) International Accounting Standards (IAS),

och

(c) tolkningar som tagits fram av International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) eller dess föregångare Standing Interpretations Committee (SIC).

Väsentlig. Utelämnanden eller felaktigt redovisade poster är väsentliga om de, var för sig eller gemensamt, kan påverka de beslut som användaren fattar på basis av de finansiella rapporterna. Väsentligheten beror på utelämnandets eller felaktighetens storlek och karaktär, bedömt utifrån de särskilda omständigheterna. Postens storlek eller karaktär, eller en kombination av dem, kan vara den avgörande faktorn.

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

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

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

IAS 8

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, värdering 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 inte praktiskt genomförbart 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 bevis på omständigheter som förelåg på detta datum eller dessa datum per vilket eller vilka dessa belopp skall 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 eller bedömning är

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

och

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

6. Bedömning av huruvida ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka användares ekonomiska beslut, och därmed vara väsentligt, kräver överväganden avseenden dessa användares egenskaper. I punkt 25 i *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter* står att det "förutsätts att användarna har en rimlig kunskap om affärsverksamhet, ekonomi och redovisning samt att de är beredda att studera informationen med rimlig noggrannhet". Därför bör bedömningen beakta hur användare med sådana kunskaper rimligen kan väntas bli påverkade i sina ekonomiska beslut.

REDOVISNINGSPRINCIPER

Val och tillämpning av redovisningsprinciper

7. När en standard eller en tolkning särskilt gäller en viss transaktion, annan händelse eller ett förhållande skall den redovisningsprincip eller de redovisningsprinciper som tillämpas på posten fastställas genom att tillämpa standarden eller tolkningen och genom att använda eventuell vägledning för införande som IASB publicerat avseende standarden eller tolkningen i fråga.

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 korrigera, oväsentliga avvikelser från IFRS i syfte att uppnå en viss utformning av ett företags finansiella ställning, finansiella resultat eller kassaflöden.
9. Den vägledning för införande som IASB publicerat utgör inte en del av dessa standarder och innehåller därför inga krav på finansiella rapporter.
10. **I avsaknad av en standard eller en tolkning som särskilt gäller en transaktion, annan händelse eller förhållande skall 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) *ger en rättvisande bild av 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 skall den beakta, och överväga tillämplighet avseende, följande källor i fallande ordning**
- (a) *kraven och vägledning i standarder och tolkningar som behandlar liknande och närbesläktade frågor,*
 - och*
 - (b) *de definitioner, kriterier för redovisning och koncept rörande värdering av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader som återfinns i Föreställningsramen.*
12. **När företagsledningen gör den bedömning som beskrivs i punkt 10, kan företagsledningen också beakta de senaste uttalandena från 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 skall välja och tillämpa sina redovisningsprinciper på ett konsekvent sätt för likartade transaktioner, andra händelser och förhållanden såvida inte en standard eller en tolkning särskilt kräver eller tillåter kategoriindelning av poster för vilka andra principer kan vara lämpliga. Om en standard eller en tolkning kräver eller tillåter en sådan kategoriindelning, skall en lämplig redovisningsprincip väljas och konsekvent tillämpas på varje kategori.**

IAS 8

Byten av redovisningsprinciper

14. *Ett företag skall byta redovisningsprincip endast om bytet*
- (a) *krävs av en standard eller en tolkning,*
- 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.*
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 motsvarar 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 väsentligen skiljer sig från dem som tidigare inträffat,*
- och*
- (b) *tillämpning av en ny redovisningsprincip på transaktioner, 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) *skall ett företag redovisa ett byte av redovisningsprincip som är följden av att en standard eller tolkning tillämpats första gången, i enlighet med de särskilda övergångsbestämmelserna, om det finns några, i standarden eller tolkningen i fråga,*
- och*
- (b) *skall, när ett företag byter redovisningsprincip i det fall en standard eller tolkning tillämpas första gången och standarden eller tolkningen 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 standard eller en tolkning inte som ett frivilligt byte av redovisningsprincip.
21. I avsaknad av en standard eller en tolkning 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 likartad begreppsmässig föreställningsram för att utveckla redovisningsstandarder. Om, efter en ändring av ett sådant uttalande, företaget väljer att byta redovisningsprincip, skall 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), skall företaget justera ingående balans för varje påverkad del i eget kapital för den tidigaste redovisade perioden och övriga jämförelsebelopp som redovisats för varje tidigare redovisad period, som om den nya redovisningsprincipen alltid tillämpats.*

Begränsningar vid retroaktiv tillämpning

23. *När retroaktiv tillämpning krävs enligt punkt 19 (a) eller (b) skall 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 redovisade perioder, skall 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 del 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, skall företaget justera den jämförande informationen så att den nya redovisningsprincipen tillämpas framåttriktat 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 för både ingående och utgående balans för perioden i fråga. Den justering som blir följden, och som är hänförlig till perioder innan dem som redovisas i de finansiella rapporterna, görs av ingående balans för varje påverkad del av eget kapital för den tidigaste period som redovisas. Vanligen görs justeringen i balanserade vinstmedel. Men även en annan del av eget kapital kan justeras (exempelvis för att följa en standard eller en tolkning). Eventuell övrig information om tidigare perioder, såsom historiska sammanfattningar av ekonomiska uppgifter justeras också så långt bakåt i tiden som 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 framåttriktat från början av tidigast möjliga period. Därmed bortser företaget från andelen ackumulerade justeringar av tillgångar, skulder och eget kapital som uppkommit innan detta datum. Det är tillåtet att byta redovisningsprincip även om det är praktiskt ogenomförbart att tillämpa principen framåttriktat 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 standard eller tolkning 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, skall företaget lämna upplysning om*

(a) *standardens eller tolkningens titel,*

(b) *i tillämpbara fall, att bytet av redovisningsprincip har skett i enlighet med övergångsbestämmelserna,*

(c) *karaktären på bytet av redovisningsprincip,*

(d) *i tillämpbara fall, en beskrivning av övergångsbestämmelserna,*

IAS 8

- (e) i tillämpbara fall, de övergångsbestämmelser som kan ha en effekt på framtida perioder,

- (f) för aktuell period och varje tidigare redovisad period, 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 redovisas, 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 redovisas, 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 förutom att det är praktiskt ogenomförbart att fastställa justeringsbeloppet, eller kan ha en effekt på framtida perioder, skall 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 redovisad period, 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 redovisas, 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 redovisas, 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 standard eller tolkning som har publicerats men som ännu inte har trätt i kraft, skall 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 eller tolkningen kommer att ha på företagets finansiella rapporter den period när den tillämpas första gången.**

31. I enlighet med punkt 30 skall ett företag överväga att lämna upplysning om

(a) den nya standardens eller tolkningens titel,

(b) karaktären på det väntade bytet av redovisningsprincip eller de väntade bytena av redovisningsprinciper,

(c) det datum när standarden eller tolkningen skall börja tillämpas,

(d) det datum när företaget planerar att tillämpa standarden eller tolkningen första gången,

och

(e) antingen

(i) en diskussion om den effekt standarden eller tolkningen väntas ha på företagets finansiella rapporter när den tillämpas första gången,

eller

(ii) om denna effekt inte är känd eller inte kan uppskattas med rimlig precision, ett uttalande om detta.

FÖRÄNDRINGAR I UPPSKATTNINGAR OCH BEDÖMNINGAR

32. Som en följd av att affärsverksamhet innebär osäkerhet, kan många poster i finansiella rapporter inte värderas exakt utan bara uppskattas. Uppskattning innefattar bedömningar baserade på den senaste tillgängliga och tillförlitliga informationen. Exempelvis kan uppskattningar krävas för

(a) osäkra fordringar,

(b) inkurans i varulager,

(c) verkligt värde på finansiella tillgångar eller finansiella skulder,

(d) nyttjandeperiod för, eller förväntad förbrukning av framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med, avskrivningsbara tillgångar,

och

(e) garantiförpliktelser.

33. Användandet av rimliga uppskattningar och bedömningar är ett väsentligt inslag i arbetet med att upprätta finansiella rapporter och undergräver inte dessas tillförlitlighet.

IAS 8

34. En uppskattning kan behöva revideras om ändringar sker i fråga om de omständigheter som uppskattningen baserades på, eller som en följd av ny information eller ökad erfarenhet. Till sin karaktär berör en revidering av en uppskattning inte tidigare perioder och är inte rättelse av ett fel.
35. Ett byte av värderingsgrund är ett byte av redovisningsprincip och inte en ändrad uppskattning och bedömning. När det är svårt att skilja ett byte av redovisningsprincip från en ändrad uppskattning och bedömning, betraktas bytet eller ändringen som en ändrad uppskattning och bedömning.
36. **Effekten av en ändring i uppskattningar och bedömningar, förutom ett sådant byte för vilket punkt 37 gäller, skall 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 uppskattningar och bedömningar ger upphov till ändringar i tillgångar och skulder, eller berör en post under eget kapital, skall 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 uppskattningar och bedömningar innebär att ändringen tillämpas på transaktioner, andra händelser och förhållanden från och med datumet för ändringen i en uppskattning och bedömning. En ändring i en uppskattning och bedömning kan påverka endast den aktuella periodens resultat eller både den aktuella periodens och framtida perioders resultat. Exempelvis påverkar en ändrad uppskattning av beloppet för osäkra fordringar endast den aktuella periodens resultat och redovisas därför under den aktuella perioden. Däremot påverkar en ändring av uppskattad nyttjandeperiod för, eller den förväntade förbrukningen av de 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 skall 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, skall 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 avseende tidigare perioder rättas i den jämförande informationen som redovisas i de finansiella rapporterna för denna efterföljande period (se punkterna 42-47).

42. *Med beaktande av punkt 43 skall ett företag retroaktivt rätta väsentliga fel under tidigare perioder i de första finansiella rapporter som godkänns för utfärdande efter upptäckten av felet, genom att*

(a) *räkna om jämförelsetalen för den tidigare period eller de tidigare perioder där felet uppkom,*

eller

(b) *om felet uppstod innan den tidigast redovisade tidigare perioden, räkna om ingående balanser för tillgångar, skulder och eget kapital för den tidigaste redovisade perioden.*

Begränsningar vid retroaktiv tillämpning

43. *Ett fel i en tidigare period skall 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 redovisade tidigare perioder skall företaget räkna om den ingående balansen för skulder, tillgångar och eget kapital för den tidigaste period som 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, skall företaget justera 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 framåtriktat 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 innan 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 skiljs från ändringar i uppskattningar och bedömningar. Uppskattningar och bedömningar är till sin karaktär approximationer som kan behöva revideras när ytterligare information blir känd. Exempelvis är den vinst eller förlust som är en följd av en eventalförpliktelse eller eventualtillgång inte en rättelse av ett fel.*

Uppllysningar om fel i tidigare perioder

49. *När punkt 42 tillämpas skall ett företag lämna upplysning om följande*

(a) *karaktären avseende felet i den tidigare perioden,*

(b) *för varje tidigare redovisad period, 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,*

IAS 8

(c) *rättelsebeloppet i början av den tidigaste redovisade perioden,*

och

(d) *om retroaktiv omräkning är praktiskt genomförbar 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.

NÅR RETROAKTIV TILLÄMPNING OCH RETROAKTIV OMRÄKNING ÄR PRAKTISKT OGENOMFÖRBAR

50. I vissa fall är det inte praktiskt genomförbart 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 genomförbart 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 förändras efter balansdagen. 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, 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 skall återspegla de omständigheter som förelåg när transaktionen, 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 bevis på omständigheter som förelåg detta datum eller dessa datum per vilket transaktionen, 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 uppskattning av verkligt värde som inte baseras på ett observerbart pris eller observerbara indata) är det praktiskt genomförbart 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 genomförbart att retroaktivt tillämpa den nya redovisningsprincipen eller rätta felet i den tidigare perioden.

53. Vid tillämpning av en ny redovisningsprincip på, eller rättning av belopp för, en tidigare period, skall inte företaget inte göra bedömningar med facit i hand, vare sig när företaget gör antaganden om vad företagsledningens avsikter skulle ha varit i en tidigare period eller gör en uppskattning av de belopp som redovisats, värderats eller för vilka upplysning lämnats i en tidigare period. Exempelvis, när ett företag rättar ett fel i en tidigare period vid värdering av finansiella tillgångar som tidigare klassificerats som att de är investeringar som hålles till förfall i enlighet med IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*, ändras inte värderingsgrunden för den perioden om företagsledningen senare beslutat att inte inneha dem till förfall. Dessutom, 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 influensasäsongs under nästkommande 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 redovisats för tidigare perioder är inget hinder för tillförlitlig justering eller rättelse av den jämförande informationen.

IKRAFTTRÄDANDE

IAS 8

54. **Ett företag skall 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, skall företaget lämna upplysning om detta.**

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:
- (a) SIC-2, *Konsekvent redovisning av lånekostnader*,
 - och
 - (b) SIC-18, *Alternativa redovisningsprinciper*.
-

IAS 8

BILAGA

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för perioder som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

A1. IAS 7, *Kassaflödesanalys*, ändras enligt följande:

Punkterna 29 och 30 rörande extraordinära kostnader stryks.

A2. IAS 12, *Inkomstskatter*, ändras enligt nedan.

Punkt 62 (b) ändras till följande ordalydelse:

- (b) en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel som en följd av retroaktivt byte av redovisningsprincip eller på grund av en rättelse av ett fel (se IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*),

Punkt 80 (h) ändras till följande ordalydelse:

- (h) Den skattekostnad (-intäkt) hänförlig till dessa byten av redovisningsprinciper och fel som inkluderas i resultatet i enlighet med IAS 8, eftersom dessa inte kan redovisas retroaktivt.

Punkterna 81 (b) och 83 stryks.

A3. IAS 14, *Segmentrapportering*, ändras enligt nedan.

Definitionen av redovisningsprinciper i punkt 8 ändras till följande ordalydelse:

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

Punkt 60 ändras till följande ordalydelse:

60. Enligt IAS 1 krävs att när intäcks- och kostnadsposter är väsentliga skall separat upplysning om karaktär och belopp lämnas. Det finns flera exempel i IAS 1, däribland nedskrivningar av varulager och materiella anläggningstillgångar, avsättningar för omstruktureringar, försäljning av materiella anläggningstillgångar och finansiella anläggningstillgångar, kostnader för avvecklad verksamhet, uppgörelser vid rättstvister och återföring av avsättningar. Punkt 59 avser inte att ändra klassificeringen av sådana poster eller ändra värderingen av sådana poster. Den upplysning som punkten uppmuntrar till är dock att ändra den nivå där bedömningen görs från företaget som helhet till det enskilda segmentet.

Punkterna 77 och 78 ändras till följande ordalydelse:

77. Byten av redovisningsprinciper som tillämpas av företaget behandlas i IAS 8. IAS 8 kräver att byten av redovisningsprincip endast skall ske om detta krävs enligt en standard eller tolkning, eller om bytet kommer att leda till tillförlitlig och mer relevant information om transaktioner, andra händelser eller förhållanden i företagets finansiella rapporter.

78. Byten av redovisningsprinciper som tillämpas på företagsnivå och som påverkar segmentinformation behandlas i enlighet med IAS 8. Såvida en ny standard eller tolkning inte kräver annat, krävs enligt IAS 8 att

- (a) ett byte av redovisningsprincip skall tillämpas retroaktivt och att information för tidigare perioder räknas om såvida det inte är praktiskt ogenomförbart att fastställa antingen den ackumulerade effekten eller de periodspecifika effekterna av bytet,

- (b) om retroaktiv tillämpning inte är praktiskt genomförbar för alla redovisade perioder, skall den nya redovisningsprincipen tillämpas retroaktivt från tidigast möjliga datum,

och

- (c) om det är praktiskt ogenomförbart att fastställa den ackumulerade effekten av att tillämpa den nya principen i början av den aktuella perioden, skall principen tillämpas framåtriktat från tidigast möjliga datum.

Följande ändringar görs för att ta bort hänvisningar till extraordinära poster:

- (a) i punkt 16, i definitionen av intäkter i ett segment, stryks punkt (a).
(b) i punkt 16, i definitionen av kostnader i ett segment, stryks punkt (a).

A4. IAS 19, *Ersättningar till anställda*, ändras enligt nedan.

Punkt 131 ändras till följande ordalydelse:

131. Även om denna standard inte kräver särskilda upplysningar om andra långfristiga ersättningar till anställda, kan andra standarder kräva upplysning om, exempelvis, när den kostnad som är följden av sådana ersättningar är väsentlig och därmed skulle kräva upplysning i enlighet med IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*. I de fall så krävs enligt IAS 24, *Upplysningar om närstående*, lämnar företaget upplysning om andra långfristiga ersättningar till avgiftsbestämda planer för nyckelpersoner i ledande ställning.

Punkt 142 ändras till följande ordalydelse:

142. Enligt krav i IAS 1 lämnar ett företag upplysning om karaktär och belopp för en kostnad om den är väsentlig. Detta krav kan leda till upplysningsskyldighet för kostnader till följd av ersättningar vid uppsägning.

Punkt 160 ändras till följande ordalydelse:

160. IAS 8 tillämpas när ett företag byter redovisningsprinciper för att återspegla de ändringar som återfinns i punkterna 159 och 159A. Om dessa ändringar tillämpas retroaktivt, i enlighet med krav i IAS 8, skall företaget redovisa dessa ändringar som om de antagits samtidigt som resten av standarden.

A5. I IAS 20, *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*, ändras punkterna 20-22 till följande ordalydelse:

20. **Ett statligt bidrag som lämnas som ersättning för kostnader eller förluster som företaget redan haft eller i syfte att ge företaget omedelbart stöd utan att vara förbundet med framtida kostnader skall redovisas i resultaträkningen för den period under vilken företaget erhåller en fordran på staten.**
21. Under vissa omständigheter kan ett statligt bidrag lämnas snarare i syfte att ge omedelbart stöd till ett företag än som en stimulans för företaget att ta på sig särskilt angivna utgifter. Sådana bidrag kan vara begränsade till ett enskilt företag och således inte vara tillgängliga för en hel kategori av förmånstagare. Dessa omständigheter kan motivera att bidraget redovisas i resultaträkningen för den period under vilken företaget uppfyller villkoren för att få det, 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 resultaträkningen för den period under vilken företaget erhåller en fordran på staten, med upplysningar som säkerställer att effekten av bidraget tydligt framgår.

A6. I IAS 22, *Företagsförvärv och samgåenden*, stryks punkt 100.

IAS 8

A7. I IAS 23, *Lånekostnader*, ändras punkt 30 till följande ordalydelse:

30. ***När tillämpning av denna standard innebär byte av redovisningsprincip uppmuntras ett företag att ändra i sina finansiella rapporter i enlighet med IAS 8, Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel. Alternativt skall företag i anskaffningsvärdet för en tillgång inräkna endast lånekostnader som uppkommit efter datumet för standardens ikraftträdande, och som uppfyller kriterierna för tillgångsredovisning.***

A8. IAS 34, *Delårsrapportering*, ändras enligt nedan.

Punkt 17 ändras till följande ordalydelse:

17. Exempel på förhållanden som medför upplysningsplikt enligt punkt 16 ges nedan. Enskilda standarder och tolkningar innehåller vägledning om upplysningar gällande vissa av dessa frågor

- (a) nedskrivning av varulager till nettoförsäljningsvärde och återföring härav,
- (b) nedskrivning av materiella anläggningstillgångar, immateriella tillgångar eller andra tillgångar och återföring av nedskrivning,
- (c) återföring av tidigare avsättningar för omstruktureringsutgifter,
- (d) förvärv och avyttring av materiella anläggningstillgångar,
- (e) åtaganden att förvärva materiella anläggningstillgångar,
- (f) uppgörelser vid rättstvister,
- (g) rättelser av fel i tidigare perioder,
- (h) [Struken]
- (i) eventuell underlåtenhet att betala lån eller avtalsbrott gällande ett låneavtal som inte har åtgärdats på eller före balansdagen,

och
- (j) transaktioner med närstående.

Punkterna 24, 25 och 27 ändras till följande ordalydelse:

24. Enligt IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*, och IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, definieras en post som väsentlig om dess utelämnande eller felaktiga framställning skulle kunna påverka de ekonomiska beslut som fattas av användare av finansiella rapporter. Enligt IAS 1 krävs separat upplysning om väsentliga poster, inklusive (exempelvis) verksamheter under avveckling, och enligt IAS 8 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 skall betraktas som väsentligt. Detta gäller även vid fastställande av vilka poster som skall ingå i resultat- och balansräkningarna i en delårsrapport och vilka upplysningar som lämnas. För att delårsrapporten skall kunna förstås måste hänsyn tas till att bedömningarna avser en delårsrapport. Exempelvis redovisas och lämnas upplysningar om 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 skall kunna förstå och bedöma företagets finansiella ställning och resultatutveckling under delårsperioden.

27. Enligt IAS 8 skall upplysningar lämnas om resultateffekten av en ändrad uppskattning eller bedömning som antingen får en väsentlig effekt under innevarande period eller väntas få en väsentlig effekt under följande perioder. Enligt punkt 16 (d) i denna standard krävs liknande upplysningar i en delårsrapport. Som exempel kan nämnas ändrade uppskattningar och bedömningar under årets sista delårsperiod, som rör nedskrivningar av varulager, omstruktureringar eller nedskrivningar som rapporterats under en tidigare delårsperiod under räkenskapsåret. De upplysningar som krävs enligt föregående punkt är förenliga med IAS 8 och avser endast ett begränsat tillämpningsområde – den ändrade uppskattningen eller bedömningen. Företaget behöver således inte ta med ytterligare finansiell information från delårsperioden i sin årsredovisning.

Punkterna 43 och 44 ändras till följande ordalydelse:

43. **Ett byte av redovisningsprincip, förutom vad gäller principer för vilka övergången anges av en ny standard eller tolkning, skall framgå genom**

- (a) **omräkning av finansiella rapporter från tidigare delårsperioder under innevarande räkenskapsår och motsvarande delårsperioder under eventuella tidigare räkenskapsår, som kommer att räknas om i årsredovisningen 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 året 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 skall, enligt IAS 8, redovisning av effekten av den nya redovisningsprincipen ske med tillämpning framåt. Effekten av principen i punkt 43 är att kräva att ett byte av redovisningsprincip under aktuellt räkenskapsår måste tillämpas antingen retroaktivt eller, om detta inte är praktiskt genomförbart, senast från räkenskapsårets början.

A9. I IAS 35, *Verksamheter under avveckling*, stryks punkterna 41, 42 och 50.

A10. I IAS 36, *Nedskrivningar*, stryks punkt 13 i inledningen. Dessutom stryks punkterna 120 och 121.

A11. I IAS 37, *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*, stryks punkt 94.

A12. I IAS 38, *Immateriella tillgångar*, stryks punkt 120.

A13. I SIC-12, *När skall ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen?* ändras punkten om ikraftträdande till följande ordalydelse:

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft för räkenskapsår som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Byten av redovisningsprinciper skall redovisas i enlighet med IAS 8.

A14. I SIC-13, *Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag*, ändras punkten om ikraftträdande till följande ordalydelse:

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft för räkenskapsår som börjar den 1 januari 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Byten av redovisningsprinciper skall redovisas i enlighet med IAS 8.

IAS 8

- A15. I SIC-21, *Redovisning av uppskjuten skatt vid omvärdering av icke-avskrivningsbara tillgångar*, ändras punkten om ikraftträdande till följande ordalydelse:

Ikraftträdande: Denna bedömning träder i kraft den 15 juli 2000. Byten av redovisningsprinciper skall redovisas i enlighet med i IAS 8.

- A16. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

- A17. I SIC-25, *Inkomstskatter – konsekvenser av en förändring av skattestatus*, ändras punkten om ikraftträdande till följande ordalydelse:

Ikraftträdande: Denna bedömning träder i kraft den 15 juli 2000. Byten av redovisningsprinciper skall redovisas i enlighet med i IAS 8.

- A18. I SIC-27, *Bedömning av den ekonomiska innebörden av en transaktioner som innefattar ett leasingavtal*, ändras punkten om ikraftträdande till följande ordalydelse:

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft den 31 december 2001. Byten av redovisningsprinciper skall redovisas i enlighet med i IAS 8.

- A19. I SIC-31, *Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster*, ändras punkten om ikraftträdande till följande ordalydelse:

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft den 31 december 2001. Byten av redovisningsprinciper skall redovisas i enlighet med i IAS 8.

- A20. I IFRS 1, *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*, ändras definitionen av International Financial Reporting Standards i bilaga A till följande ordalydelse:

International Financial Reporting Standards (IFRS)

Standarder och tolkningar som fastställts av International Accounting Standards Board (IASB). De består av

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

- (b) International Accounting Standards (IAS),

och

- (c) tolkningar som tagits fram av International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) eller dess föregångare Standing Interpretations Committee (SIC).

- A21. Inledningstexten i IFRS 1, *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*, ändras till följande ordalydelse:

Innehållet i International Financial Reporting Standard 1, *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*, (IFRS 1) återfinns i punkterna 1-47 och bilagorna A-C. Alla punkter har samma vikt. Punkter i **fetstil** anger huvudprinciperna. Begrepp som definieras i bilaga A skrivs med *kursiv stil* första gången de förekommer i standarden. Definitioner av andra begrepp återfinns i ordlistan till International Financial Reporting Standards. IFRS 1 skall läsas mot bakgrund av dess syfte. Överväganden, förordet till *International Financial Reporting Standards* och *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*. IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, ger en grund för att välja och tillämpa redovisningsprinciper i avsaknad av en uttrycklig vägledning.

- A22. Inledningstexterna i alla andra International Accounting Standards ersätts med en ny inledningstext som följer nedanstående formulering:

Innehållet i internationell redovisningsstandard X, *Titel*, (IAS X), återfinns i punkterna 1-000 [och i bilagorna A-C]^(*). Alla punkter har samma vikt men standarden behåller det IASC-format den hade när den fastställdes av IASB. IAS X skall läsas mot bakgrund av [dess syfte, Överväganden]^(**), förordet till *International Financial Reporting Standards* och *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*. IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, ger en grund för att välja och tillämpa redovisningsprinciper i avsaknad av en uttrycklig vägledning.

(*) används endast för de bilagor som utgör en del av standarden.

(**) används endast när standarden innehåller ett syfte eller åtföljs av Överväganden.

- A23. I International Financial Reporting Standards, inklusive International Accounting Standards och tolkningar, som är tillämpbara i december 2003, ersätts hänvisningar till den aktuella versionen av IAS 8, *Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper*, till IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

IAS 10

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 10

Händelser efter balansdagen

INNEHÅLLSFÖRTECKNING	Punkt
Syfte	1
Tillämpningsområde	2
Definitioner	3-7
Redovisning och värdering	8-13
Händelser efter balansdagen som beaktas	8-9
Händelser efter balansdagen som inte beaktas	10-11
Utdelningar	12-13
Antagande om fortlevnad	14-16
Upplysningar	17-22
Dagen då de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande	17-18
Uppdatering av upplysningar om förhållanden som förelåg på balansdagen	19-20
Händelser efter balansdagen som inte beaktas	21-22
Ikraftträdande	23
Upphävande av IAS 10 (omarbetad 1999)	24

Denna omarbetade standard ersätter IAS 10 (omarbetad 1999), *Händelser efter balansdagen*, och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

SYFTE

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

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

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

2. **Denna standard skall tillämpas vid redovisning av och upplysning om händelser efter balansdagen.**

DEFINITIONER

IAS 10

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

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

- (a) *händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen (händelser efter balansdagen som beaktas),*

och

- (b) *händelser som indikerar förhållanden som uppstod efter balansdagen (händelser efter balansdagen som inte beaktas).*

4. Hur de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande beror på företagsledningens organisation, lagstiftningskrav och rutiner som följs vid upprättandet av rapporterna.
5. I vissa fall krävs av ett företag att det underställer de finansiella rapporterna aktieägarnas godkännande först 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 uppsiktsråd, bestående enbart av personer som inte hör till företagsledningen, för godkännande. I sådana fall anses rapporterna godkända för utfärdande när företagsledningen godkänner dem för utfärdande till uppsiktsrådet.

Exempel

Den 18 mars 20X2 godkänner företagsledningen de finansiella rapporterna för utfärdande till företagets uppsiktsråd. Uppsiktsrådet har enbart medlemmar som inte hör till företagsledningen men i det kan ingå arbetstagarrepresentanter och andra representanter för utomstående intressen. Uppsiktsrådet godkänner de finansiella rapporterna den 26 mars 20X2. De finansiella rapporterna blir tillgängliga för aktieägare och andra den 1 april 20X2. 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 företagsledningen godkände dem för utfärdande till uppsiktsrådet).

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

REDOVISNING OCH VÄRDERING

Händelser efter balansdagen som beaktas

8. ***Ett företag skall justera beloppen i sina finansiella rapporter för att återge sådana händelser efter balansdagen som beaktas.***

IAS 10

9. Följande är exempel på händelser efter balansdagen som beaktas genom att företaget justerar redovisade belopp i sina finansiella rapporter eller redovisar tidigare inte medtagna poster:
- (a) Avgörande efter balansdagen av en domstolsprocess som bekräftar att företaget hade en befintlig förpliktelse vid denna tidpunkt. Företaget justerar eventuell tidigare redovisad avsättning hänförlig till denna domstolsprocess i enlighet med IAS 37, *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*, eller redovisar en ny avsättning. Företaget lämnar inte endast upplysning om en eventalförpliktelse eftersom avgörandet utgör ytterligare bevis som skulle beaktas i enlighet med punkt 16 i IAS 37.
 - (b) Information som erhålls efter balansdagen och som indikerar att en tillgång redan på balansdagen hade minskat i värde eller att en tidigare gjord nedskrivning av denna tillgång måste justeras. Exempel:
 - (i) Att en av företagets kunder går i konkurs efter balansdagen bekräftar normalt att företaget redan på balansdagen hade gjort en förlust på en kundfordran och att företaget måste skriva ned denna kundfordran.
 - (ii) Varuförsäljning som sker efter balansdagen kan visa på vilket nettoförsäljningsvärde dessa varor hade på balansdagen.
 - (c) Fastställandet efter balansdagen av utgiften eller inkomsten för tillgångar som köpts respektive sålts före balansdagen.
 - (d) Fastställandet efter balansdagen av det belopp som avser vinstdelning eller bonus, om företaget på balansdagen hade en legal eller informell förpliktelse att utge sådana belopp som en följd av händelser före balansdagen (se IAS 19, *Ersättningar till anställda*).
 - (e) Upptäckten av bedrägeri eller fel som visar att de finansiella rapporterna är felaktiga.

Händelser efter balansdagen som inte beaktas

10. **Ett företag skall inte justera beloppen i sina finansiella rapporter för att återge händelser efter balansdagen som inte beaktas.**
11. Ett exempel på en händelse efter balansdagen som inte beaktas är en nedgång i marknadsvärde på företagets placeringar, mellan balansdagen och den dag då de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande. Värdenedgången hänförs normalt inte till placeringarnas förhållande på balansdagen, utan återspeglar omständigheter som därefter har uppstått. Därför justerar ett företag inte de i sina finansiella rapporter redovisade belopp för placeringarna. På motsvarande sätt uppdaterar företaget inte de belopp som lämnats som upplysningar om placeringarna per balansdagen. Dock kan det behöva ge ytterligare upplysningar enligt punkt 21.

Utdelningar

12. **Om ett företag fastställer utdelning till innehavare av egetkapitalinstrument (enligt definition i IAS 32, Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering) skall företaget inte redovisa dessa utdelningar som en skuld per balansdagen.**
13. Om utdelning fastställs (det vill säga om utdelningen är korrekt beslutad och inte längre bestäms av företaget) efter balansdagen men innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, redovisas inte utdelningen som en skuld per balansdagen eftersom den inte uppfyller kriterierna på en befintlig förpliktelse i IAS 37. Upplysning lämnas om sådan utdelning i noterna till de finansiella rapporterna i enlighet med IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*.

ANTAGANDE OM FORTLEVAD

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

UPPLYSNINGAR

Dagen då de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande

17. **Ett företag skall upplysa om den dag då de finansiella rapporterna godkändes för utfärdande och om vem som gav detta godkännande. Om företagets ägare eller andra har behörighet att ändra i de finansiella rapporterna efter utfärdandet, skall detta framgå.**
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 på balansdagen

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

Händelser efter balansdagen som inte beaktas

21. **Om händelser efter balansdagen som inte beaktas är väsentliga, skulle utelämnad upplysning om dessa kunna påverka de ekonomiska beslut användare fattar på grundval av de finansiella rapporterna. I enlighet med detta skall ett företag lämna upplysning om följande, för varje väsentlig kategori av händelse efter balansdagen som inte beaktas**

- (a) händelsens karaktär,

och

IAS 10

(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 balansdagen som inte beaktas, som vanligen skulle leda till att upplysning om dem lämnas:
- (a) Ett väsentligt rörelseförvärv efter balansdagen (enligt IAS 22, *Företagsförvärv och samgåenden*, krävs särskilda upplysningar i sådana fall) eller avyttring av ett större dotterföretag.
 - (b) Offentliggörande av en plan att avveckla en verksamhet, avyttring av tillgångar eller reglering av skulder hänförliga till en verksamhet under avveckling eller tecknande av bindande avtal om försäljning av sådana tillgångar eller om reglering av sådana skulder (se IAS 35, *Verksamheter under avveckling*).
 - (c) Omfattande inköp eller avyttringar av tillgångar eller myndighets expropriation av viktigare tillgångar.
 - (d) Förstörelsen av en större produktionsanläggning genom en eldsvåda efter balansdagen.
 - (e) Meddelande om, eller påbörjande av, en större omstrukturering (se IAS 37).
 - (f) Större förändringar i antalet stamaktier och potentiella stamaktier efter balansdagen (Enligt IAS 33, *Resultat per aktie*, måste ett företag lämna upplysning om sådana transaktioner, förutom sådana transaktioner som rör fondemissioner, aktiesplit eller omvänd aktiesplit (aktiesammanslagning), vilka samtliga kräver justering enligt IAS 33).
 - (g) Onormalt stora förändringar efter balansdagen i priser på tillgångar eller i valutakurser.
 - (h) Förändringar i skattesatser eller skattelagar som är beslutade eller i praktiken beslutade per balansdagen med 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 större rättstvist enbart på grund av händelser som inträffat efter balansdagen.

IKRAFTTRÄDANDE

23. **Ett företag skall 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, skall företaget lämna upplysning om detta.**

UPPHÄVANDE AV IAS 10 (OMARBETAD 1999)

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

BILAGA

IAS 10

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

A1. I IAS 22, *Företagsförvärv och samgåenden*, ändras punkt 97 så att den får följande ordalydelse:

97. Upplysning lämnas om rörelseförvärv som inträffar efter balansdagen och före det datum när de finansiella rapporterna i ett av företagen i rörelseförvärvet godkänns för utfärdande om de är väsentliga och om utelämnande av upplysning skulle kunna påverka de ekonomiska beslut som användare fattar på grundval av de finansiella rapporterna (se IAS 10, *Händelser efter balansdagen*).

A2. I IAS 35, *Verksamheter under avveckling*, ändras punkt 32 så att den får följande ordalydelse:

32. Avyttring av tillgångar, reglering av skulder och tecknande av bindande försäljningsavtal enligt föregående punkt kan ske i samband med den händelse som utlöser upplysningsplikten, under samma redovisningsperiod eller senare. Om tillgångar som ingår i en verksamhet under avveckling faktiskt har sålts eller kommit att omfattas av ett eller flera bindande försäljningsavtal ingångna efter balansdagen men innan styrelsen godkänner de finansiella rapporterna för utfärdande, följer av IAS 10, *Händelser efter balansdagen*, att upplysningar enligt vad som krävs i punkt 31 lämnas i de finansiella rapporterna, om effekterna är väsentliga och utelämnande av informationen skulle kunna påverka ekonomiska beslut som användare fattar på grundval av de finansiella rapporterna.

A3. I IAS 37, *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar*, stryks punkt 96 samt ändras punkt 18 i inledningen och punkt 75 så att de får följande ordalydelse:

18. I standarden definieras en eventalförpliktelse som

- (a) ...

75. Ett beslut i företaget före balansdagen att omstrukturera skapar inte en informell förpliktelse på balansdagen såvida inte företaget före balansdagen

- (a) påbörjat omstruktureringen,

eller

- (b) meddelat huvuddragen i omstruktureringsplanen till dem som är berörda av den på ett tillräckligt detaljerat sätt för att orsaka en välgrundad förväntan hos dem att företaget kommer att genomföra omstruktureringen.

Om ett företag påbörjar en omstrukturering eller meddelar dess huvuddrag till berörda parter, endast efter balansdagen, krävs upplysning om detta enligt IAS 10, *Händelser efter balansdagen*, om omstruktureringen är väsentlig och om utelämnande av informationen skulle kunna påverka de ekonomiska beslut som fattas av användare på grundval av de finansiella rapporterna.

96. [Struken]

A4. I International Financial Reporting Standards, inklusive International Accounting Standards och tolkningar, som är tillämpliga i december 2003, ersätts hänvisningar till den aktuella versionen av IAS 10, *Händelser efter balansdagen*, med hänvisningar till IAS 10, *Händelser efter balansdagen*.

IAS 16

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 16

Materiella anläggningstillgångar

INNEHÅLLSFÖRTECKNING	Punkt
Syfte	1
Tillämpningsområde	2-5
Definitioner	6
Redovisning i balansräkningen	7-14
Anskaffningsvärde vid anskaffningstidpunkten	11
Tillkommande utgifter	12-14
Värdering vid första redovisningstillfället	15-28
Komponenter i anskaffningsvärdet	16-22
Beräkning av anskaffningsvärdet	23-28
Värdering efter första redovisningstillfället	29-66
Anskaffningsvärdemetoden	30
Omvärderingsmetoden	31-42
Avskrivningar	43-62
Avskrivningsbart belopp och avskrivningsmetod	50-59
Avskrivningsmetod	60-62
Nedskrivning	63-64
Ersättning vid värdenedgång	65-66
Borttagande från balansräkningen	67-72
Upplýsningar	73-79
Övergångsbestämmelser	80
Ikraftträdande	81
Upphävande av andra uttalanden	82-83

Denna omarbetade standard ersätter IAS 16 (1998), *Materiella anläggningstillgångar*, och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange hur materiella anläggningstillgångar skall redovisas så att användare av finansiella rapporter kan ta del av information om ett företags investeringar i dess materiella anläggningstillgångar och förändringarna i sådana investeringar. De grundläggande frågorna vid redovisning av materiella anläggningstillgångar är redovisning av utgifter som tillgångar i balansräkningen, hur anskaffningsvärdet skall fastställas samt hur avskrivningar och nedskrivningar skall redovisas avseende dem.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

IAS 16

2. **Denna standard skall tillämpas vid redovisning av materiella anläggningstillgångar förutom när annan standard kräver eller tillåter en annan redovisningsmetod.**
3. Denna standard skall inte tillämpas på
 - (a) biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet (se IAS 41, *Jord- och skogsbruk*),

eller
 - (b) mineraltillgångar och mineralfyndigheter såsom olje- och gasfyndigheter samt andra liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar.

Dock tillämpas denna standard på materiella anläggningstillgångar som används för att utveckla eller underhålla de tillgångar som beskrivs i (a) och (b).
4. Andra standarder kan kräva att en materiell anläggningstillgång redovisas baserat på en metod som skiljer sig från den som återfinns i denna standard. Exempelvis kräver IAS 17, *Leasingavtal*, att företag skall bedöma redovisningen av en leasad anläggningstillgång utifrån överförandet av risker och fördelar. I sådana fall anges emellertid andra aspekter av redovisningen av dessa tillgångar, inklusive avskrivningar, i denna standard.
5. Ett företag skall tillämpa denna standard på en fastighet som uppförs eller exploateras för framtida användning som förvaltningsfastighet, men som ännu inte motsvarar definitionen av "förvaltningsfastighet" i IAS 40, *Förvaltningsfastigheter*. När fastigheten uppförts eller exploaterats blir fastigheten en förvaltningsfastighet och företaget skall tillämpa IAS 40. IAS 40 är även tillämplig på förvaltningsfastighet som byggs om för att också fortsättningsvis användas som förvaltningsfastighet. Ett företag som använder metoden som bygger på anskaffningsvärde i enlighet med IAS 40 skall använda den anskaffningsvärdemetod som återfinns i denna standard.

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.

Anskaffningsvärde är det belopp som betalats, och det verkliga värdet av annat vederlag som lämnats, för en tillgång då den förvärvades eller uppfördes.

Avskrivningsbart belopp är en tillgångs anskaffningsvärde, eller det belopp som används i stället för anskaffningsvärdet, efter avdrag för beräknat restvärde.

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

Företagsspecifikt värde är nuvärdet av de uppskattade framtida kassaflöden som ett företag väntar sig att tillgången skall generera under nyttjandeperioden och vid avyttring/utrangering i slutet av perioden eller som företaget väntar sig skall genereras vid reglering av en skuld.

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

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

IAS 16

Materiella anläggningstillgångar är fysiska tillgångar som

- (a) *som innehas för produktion eller distribution av varor eller tjänster, för uthyrning till andra, eller för administrativa ändamål,*

och

- (b) *förväntas användas under mer än en period.*

Återvinningsvärde utgörs av det högsta av en tillgångs nettoförsäljningsvärde och nyttjandevärde.

En tillgångs restvärde är det uppskattade belopp som ett företag för närvarande skulle kunna 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 ett objekt förväntas bli utnyttjat för sitt ändamål av ett företag, eller*

- (b) *det antal enheter, eller motsvarande, som förväntas bli tillverkade med hjälp av tillgången.*

REDOVISNING I BALANSRÄKNINGEN

7. Utgiften för en materiell anläggningstillgång skall redovisas som tillgång i balansräkningen 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. Reservdelar och serviceutrustning bokförs vanligtvis som varulager och redovisas i resultaträkningen efter hand som de förbrukas. Viktigare reservdelar och reservutrustning utgör dock materiella anläggningstillgångar om företaget avser att använda dem under flera perioder. På motsvarande sätt, om reservdelar och serviceutrustning endast kan användas tillsammans med en materiell anläggningstillgång redovisas de som materiella anläggningstillgångar.

9. Denna standard anger inte vilken värderingsenhet som skall 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 enstaka 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 av en materiell anläggningstillgång och tillkommande utgifter för att bygga ut, ersätta delar av eller underhållsarbete avseende den.

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 för någon särskild materiell anläggningstillgång, kan de krävas för att företaget skall 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 räknas in i anskaffningsvärdet eftersom företaget inte hade kunnat fortsätta att tillverka och sälja sina produkter om installationen inte hade utförts. Dock prövas det redovisade värdet för varje sådan tillgång och tillgång som är förknippad med den vad gäller nedskrivningsbehov, 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. I stället redovisas dessa utgifter som kostnader när de uppkommer. Utgifter för löpande underhåll är i första hand utgifter för löner och förbrukningsvaror och kan innefatta utgifter för mindre delar. Syftet med dessa utgifter beskrivs ofta som "reparationer och underhåll" av den materiella anläggningstillgången.
13. Delar av i vissa materiella tillgångar kan behöva ersättas regelbundet. Exempelvis kan en ugn behöva ny inklädnad efter viss nyttjandeperiod, eller ett flygplan behöva byta inredning flera gånger under flygplansskrovets nyttjandeperiod. Investeringar i materiella anläggningstillgångar kan också göras i syfte att minska antalet återkommande byten, såsom att byta innerväggar i en byggnad eller för att göra ett byte av engångskaraktär. Enligt redovisningsprincipen i punkt 7 innefattar ett företag i en materiell tillgångs 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 balansräkningen i enlighet med denna standards villkor för borttagande från balansräkningen (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 balansräkningen. 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 FÖRSTA REDOVISNINGSTILFÄLLET

15. ***Materiella anläggningstillgångar som uppfyller villkoren för att redovisas som tillgångar skall redovisas till anskaffningsvärde.***

Komponenter i anskaffningsvärdet

16. Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång består av
- (a) dess inköpspris, inklusive tullavgifter vid import och punktskatter, 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 var 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.

IAS 16

17. Exempel på direkt hänförbara utgifter är
- (a) utgifter för ersättningar till anställda (enligt definition i IAS 19, *Ersättningar till anställda*) som uppkommer i 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) utgifter för leverans och hantering,
 - (d) installations- och monteringsutgifter,
 - (e) utgifter för provning av tillgångens funktioner, efter avdrag för nettointäkt vid försäljning av eventuella artiklar som tillverkats när tillgången bringades till den platsen eller i det skicket (såsom prover som tillverkats vid testning av utrustningen),
- 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 promotion),
 - (c) utgifter för att bedriva verksamhet på en ny plats eller med en ny typ av kunder (inklusive utgifter för personalutbildning),
- och
- (d) administrationskostnader 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 varit företagsledningens avsikt. Därför innefattas inte utgifter som uppkommer i samband med användning eller omplacering i tillgångens redovisade värde. Exempelvis ingår inte följande utgifter i en materiell tillgångs redovisade värde
- (a) utgifter som uppkommer när en tillgång som kan användas på det sätt som varit företagsledningens avsikt ännu inte har börjat användas eller om tillgångens fulla kapacitet inte utnyttjas,
 - (b) driftsförluster som uppstår i ett inledningsskede, såsom dem 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.
21. Viss verksamhet kan ske i samband med uppförande eller exploatering av en materiell anläggningstillgång, men krävs inte för att bringa tillgången till den plats och i det skick som krävs för att den skall kunna användas på det sätt som är företagsledningens avsikt. Denna åtföljande verksamhet kan ske innan eller under uppförandet eller exploateringen. Exempelvis kan intäkter erhållas genom att en byggplats används som bilparkering fram till att uppförandet påbörjas. Eftersom den åtföljande verksamheten inte krävs för att bringa en tillgång till den plats eller i det skicks om krävs för att den skall kunna användas på det sätt som företagsledningen har avsett, redovisas intäkter och hänförliga kostnader avseende åtföljande verksamhet i resultaträkningen och innefattas i respektive klassificeringar av intäkter och kostnader.

22. Anskaffningsvärdet för egentillverkade materiella anläggningstillgångar fastställs på samma sätt som för förvärvade tillgångar. För företag som uppför tillgångar för försäljning i sin normala verksamhet beräknas anskaffningsvärdet 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, *Lånekostnader*, återfinns kriterier för redovisning av ränta som del av det redovisade värdet för en materiell anläggningstillgång som uppförs i egen regi.

Beräkning av anskaffningsvärdet

23. Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång är nuvärdet per redovisningsdatum. Om betalningen sker med en kredittid som överstiger det normala, redovisas skillnaden mellan nuvärdet och summan av betalningarna som en räntekostnad under kreditens löptid såvida den inte inräknas i anskaffningsvärdet i enlighet med tillåten alternativ princip i 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 kommersiellt värde eller (b) det vare sig går att beräkna det verkliga värdet för den erhållna eller den lämnade tillgången på ett tillförlitligt sätt. Den förvärvade tillgången värderas på detta sätt även om ett företag inte omedelbart från balansräkningen kan ta bort den tillgång som lämnas som 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 huruvida en bytestransaktion har kommersiellt värde genom att beakta i vilken utsträckning dess framtida kassaflöden väntas förändras till följd av transaktionen. En bytestransaktion har kommersiellt värde om
- (a) sammansättningen (risk, tidpunkt och belopp) på kassaflödena för den erhållna tillgången skiljer sig från sammansättningen för kassaflöden på den överlåtna tillgången,
- eller
- (b) det företagsspecifika värdet på den andel av företagets verksamhet som påverkas av transaktionen förändras till följd av bytet,
- och
- (c) skillnaden i (a) eller (b) är betydande i förhållande till det verkliga värdet på de tillgångar som ingår i bytestransaktionen.

När det gäller att fastställa huruvida en bytestransaktion har kommersiellt värde, skall 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 för vilken det inte finns några jämförbara marknadstransaktioner kan tillförlitligt beräknas om (a) det inte är en betydande spridning inom intervallet med rimliga uppskattningar av verkligt värde för tillgången i fråga eller (b) om sannolikheterna för de olika uppskattningarna i intervallet rimligen kan bedömas och användas vid uppskattningen av verkligt värde. Om företaget på ett tillförlitligt sätt kan fastställa det verkliga värdet för den tillgång som erhålls eller 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 är mer uppenbart.
27. Anskaffningsvärdet på en materiell anläggningstillgång som innehas av en leasetagare genom ett finansiellt leasingavtal fastställs i enlighet med IAS 17, *Leasingavtal*.
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 FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET

29. **Ett företag skall välja antingen metoden som bygger på anskaffningsvärde i punkt 30 eller omvärderingsmetoden i punkt 31 som redovisningsprincip och skall använda denna princip på alla materiella anläggningstillgångar av samma slag.**

Anskaffningsvärdemetoden

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

Omvärderingsmetoden

31. **När en materiell anläggningstillgång, vars verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, har redovisats som tillgång skall tillgången redovisas till omvärderat belopp. Det utgörs av tillgångens verkliga värde vid omvärderingstidpunkten efter avdrag för efterföljande ackumulerade avskrivningar och efterföljande ackumulerade nedskrivningar. Omvärderingar skall göras så regelbundet att det redovisade beloppet inte väsentligt avviker från vad som skulle fastställas som verkligt värde på balansdagen.**

32. Det verkliga värdet på mark och byggnader fastställs normalt utifrån marknadsbaserade uppgifter genom en värdering som vanligen ombesörjs av oberoende värderingsmän. Det verkliga värdet för fabriker och maskiner utgörs vanligen av marknadsvärdet som fastställs genom värderingar.

33. När det inte går att fastställa ett marknadsvärde på grund av den materiella anläggningstillgångens särskilda karaktär och att tillgången sällan avyttras utom som en del av en befintlig verksamhet kan ett företag behöva uppskatta verkligt värde genom att använda en resultatberäkning eller genom att använda avskrivet återanskaffningsvärde.

34. Hur ofta omvärderingar skall göras beror på hur mycket det verkliga värdet för de materiella anläggningstillgångarna som skall omvärderas förändras. När en omvärderad tillgångs verkliga värde väsentligt avviker från dess redovisade värde skall ytterligare en omvärdering göras. För vissa materiella anläggningstillgångar fluktuerar det verkliga värdet betydande, 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 var tredje eller femte år.

35. När en materiell anläggningstillgång omvärderas skall ackumulerade avskrivningar vid tidpunkten för omvärderingen behandlas på ett av följande sätt

- (a) omräknas i proportion till förändringen av tillgångens uppskrivna anskaffningsvärde, så att tillgångens redovisade värde efter omvärdering motsvarar dess omvärderade belopp. Metoden används ofta när en tillgång omvärderas till avskrivet återanskaffningsvärde med hjälp av ett index.
- (b) elimineras mot tillgångens uppskrivna anskaffningsvärde och det nettobelopp som omräknats till tillgångens omvärderade belopp. Denna metod används ofta för byggnader.

Det justeringsbelopp som uppkommer vid omräkning eller eliminering av ackumulerad avskrivning utgör en del av ökningen eller minskningen av det redovisade värdet som redovisas i enlighet med punkt 39 och 40.

36. **Om en materiell anläggningstillgång omvärderas, skall alla materiella anläggningstillgångar inom samma tillgångsslag omvärderas.**

37. Med materiella anläggningstillgångar inom ett tillgångsslag avses en grupp tillgångar som har samma beskaffenhet och användning i ett företags verksamhet. Följande är exempel på olika slag av anläggningstillgångar:

- (a) Mark.
- (b) Mark och byggnader.

- (c) Maskiner.
 - (d) Fartyg.
 - (e) Flygplan.
 - (f) Motorfordon.
 - (g) Möbler och fast inredning.
 - (h) Kontorsutrustning.
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 rullande, under förutsättning att tillgångsslagets omvärdering genomförs inom en kort tidsperiod och under förutsättning att omvärderingarna uppdateras.
39. **Om en tillgångs redovisade belopp ökas som följd av en omvärdering, skall ökningen redovisas direkt mot eget kapital under rubriken omvärderingsreserv. Dock skall ökningen redovisas som intäkt till del den återför en värdeminskning av samma tillgång, som tidigare redovisats i resultatläsningen.**
40. **Om en tillgångs redovisade belopp minskar som följd av en omvärdering, skall minskningen redovisas i resultaträkningen. Dock skall minskningen redovisas direkt mot eget kapital under rubriken omvärderingsreserv till den del det finns eventuellt befintligt kreditsaldo i omvärderingsreserven vad gäller den tillgången.**
41. Den omvärderingsreserv som ingår i eget kapital avseende en materiell anläggningstillgång kan överföras direkt till balanserade vinstmedel när tillgången tas bort från balansräkningen. Detta kan innefatta att överföra hela reserven när tillgången inte längre utnyttjas eller avyttras/utrangeras. En del av överskottet 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 resultaträkningen.
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 skall 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 oavsett om flygplanet ägs av företaget eller omfattas av ett finansiellt leasingavtal.
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 väsentlig 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 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 uppskattningsmetoder krävas för att skriva återstoden på ett sätt som korrekt 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 skall redovisas i resultaträkningen om de inte innefattas i det redovisade värdet för en annan tillgång.**

IAS 16

49. En periods avskrivningar redovisas vanligtvis i resultaträkningen. Dock kan de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången ibland utnyttjas vid tillverkning av andra tillgångar. I sådana fall utgör avskrivningsbeloppet en del av anskaffningsvärdet för denna andra tillgång och innefattas i dess redovisade värde. Exempelvis inkluderas avskrivningar av produktionsanläggningar och utrustning 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 avskrivningsmetod

50. **En tillgångs avskrivningsbara belopp skall fördelas på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.**
51. **En tillgångs restvärde och nyttjandeperiod skall omprövas minst i slutet av varje räkenskapsår och om en ny bedömning avviker från tidigare uppskattningar skall ändringen eller ändringarna redovisas som en ändrad 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. Avskrivningen 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 skall kunna användas på det sätt som var företagsledningens avsikt. Avskrivning av en tillgång upphör när tillgången tas bort från balansräkningen. Det innebär att avskrivningen inte upphör när en tillgång tillfälligt inte används eller inte längre utnyttjas och skall utranteras eller säljas såvida inte tillgången är helt avskrivnen. Om en produktionsberoende avskrivningsmetod används kan 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 givit minskar. Därför beaktas samtliga nedanstående faktorer när nyttjandeperioden för en tillgång bestäms
- (a) förväntad användning av tillgången. Användning bedöms utifrån tillgångens förväntade kapacitet eller produktion.
 - (b) förväntat slitage, som är beroende av driftsfaktorer som antal skift för vilka tillgångens skall användas, företagets principer för reparationer och underhåll och tillgångens skötsel och underhåll när den inte används.
 - (c) Om tillgången blir tekniskt eller kommersiellt omodern på grund av produktionsändringar eller förbättringar, eller på grund av ändrad efterfrågan på produkten eller tjänsten som framställs på anläggningen.
 - (d) Legala eller liknande begränsningar avseende tillgångens användande som exempelvis avtalstid för hyresavtal.
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 skall 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 bland annat 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 skall därför skrivas av. En ökning av pris på mark, på vilken en byggnad står påverkar inte hur byggnadens avskrivningsbelopp fastställs.
59. Om anskaffningsvärdet för mark innefattar utgifter för nedmontering, bortforslande 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 skall återspegla hur tillgångens framtida ekonomiska fördelar väntas bli förbrukade av företaget.**
61. **Den avskrivningsmetod som används för en tillgång skall 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, skall metoden ändras så att den återspeglar den ändrade förbrukningen. En sådan ändring skall redovisas som en ändrad 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.

Nedskrivning

63. Ett företag tillämpar IAS 36, *Nedskrivningar*, när det fastställer om det föreligger ett nedskrivningsbehov för en materiell anläggningstillgång. I IAS 36 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. I IAS 22, *Företagsförvärv och samgåenden*, förklaras redovisning av en nedskrivning som redovisas före utgången av det första räkenskapsåret efter ett företagsförvärv som redovisas enligt förvärvsmetoden.

Ersättning vid värdenedgång

65. **Ersättning från tredje part avseende materiella anläggningstillgångar som har skadats eller gått förlorade skall redovisas i resultaträkningen när ersättningen går att fordra.**
66. En förlust av eller skada på en materiell anläggningstillgång, ett därav orsakat krav på ersättning eller betalning från tredje part och ett därpå följande inköp eller återuppförande av en ersättningstillgång utgör separata ekonomiska händelser och redovisas enligt följande.
- (a) nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar redovisas i enlighet med IAS 36,
- (b) borttagande från balansräkningen av materiella anläggningstillgångar som inte längre utnyttjas eller utrangeras/avyttras bestäms i enlighet med denna standard,
- (c) ersättning från tredje part avseende materiella anläggningstillgångar som har skadats eller gått förlorade skall inkluderas i resultaträkningen när ersättningen går att fordra,
- och
- (d) utgifter för återställning, inköp eller uppförande av materiella anläggningstillgångar som skall användas i utbyte fastställs i enlighet med denna standard.

IAS 16

BORTTAGANDE FRÅN BALANSRÄKNINGEN

67. **Det redovisade värdet för en materiell anläggningstillgång skall tas bort från balansräkningen**
- (a) *vid utrangering eller avyttring,*
 - eller*
 - (b) *när inga framtida ekonomiska fördelar väntas från användning eller utrangering/avyttring av tillgången.*
68. **Den vinst eller förlust som blir följden när en materiell anläggningstillgång tas bort från balansräkningen skall redovisas i resultaträkningen när tillgången tas bort från balansräkningen (såvida inte IAS 17 kräver annan behandling vid ett sale and leaseback-avtal). Vinst skall inte klassificeras som intäkt.**
69. En materiell anläggningstillgång kan avyttras på olika sätt (exempelvis genom försäljning, genom att ingå ett finansiellt leasingavtal eller genom gåva). Ett företag tillämpar vid fastställande av datum för avyttrandet av en tillgång kriterierna i IAS 18, *Intäkter*, avseende redovisning av intäkter från försäljning av varor. IAS 17 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, så tar företaget bort det redovisade värdet för den utbytta delen från balansräkningen 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 det använda anskaffningsvärdet för den nya delen som 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 balansräkningen skall bestämmas som skillnaden mellan den eventuella nettointäkten, vid avyttringen, och tillgångens redovisade värde.**
72. Den ersättning som erhålls i samband med avyttring av en materiell anläggningstillgång redovisas till verkligt värde. Om betalningen för tillgången senareläggs skall den erhållna ersättningen redovisas till sitt nuvärde. Skillnaden mellan det nominella beloppet för ersättningen och nuvärdet redovisas som en ränteintäkt i enlighet med IAS 18 där den effektiva räntan återspeglas i fordringen.

UPPLYSNINGAR

73. **För varje slag av materiella anläggningstillgångar skall upplysning lämnas i de finansiella rapporterna om**
- (a) *de värderingsgrunder som används för att bestämma det uppskrivna anskaffningsvärdet,*
 - (b) *de avskrivningsmetoder som används,*
 - (c) *de nyttjandeperioder eller avskrivningssatser som används,*
 - (d) *uppskrivet anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerad nedskrivning) vid periodens början och slut,*
 - och*
 - (e) *en avstämning av det redovisade värdet vid periodens början och slut som visar*
 - (i) *investeringar,*
 - (ii) *utrangeringar och avyttringar,*
 - (iii) *ökningar genom rörelseförvärv,*
 - (iv) *ökningar eller minskningar som är följden av omvärderingar enligt punkterna 31, 39 och 40 och från nedskrivningar som redovisas eller återförs direkt mot eget kapital i enlighet med IAS 36,*
 - (v) *nedskrivningar som redovisas i resultaträkningen enligt IAS 36,*

- (vi) *nedskrivningar som återförs i resultaträkningen 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 skall också innehålla upplysning om*

- (a) *förekomst och belopp avseende begränsningar av äganderätt och materiella tillgångar som används som säkerhet,*
 - (b) *beloppet för de utgifter som innefattas i det redovisade värdet för en materiell anläggningstillgång under tillgångens uppförande,*
 - (c) *belopp som avser avtalsenliga åtaganden att förvärva materiella anläggningstillgångar,*
- och*
- (d) *om det inte anges separat i resultaträkningen, det belopp avseende ersättning från tredje part för materiella anläggningstillgångar som skadats eller gått förlorade och som redovisas i resultaträkningen.*

75. Val av avskrivningsmetod och uppskattning av nyttjandeperiod för tillgångar är en fråga om bedömning. Upplysningar om använda metoder och uppskattade nyttjandeperioder eller avskrivningstakt ger därmed användarna av de finansiella rapporterna information som innebär att de kan bedöma de principer som valts av företagsledningen och möjliggör jämförelser med andra företag. Av liknande skäl skall upplysning lämnas om

- (a) *avskrivningar, oavsett om de redovisas i resultaträkningen eller som del av övriga 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 ändrad uppskattning och bedömning som har en inverkan under den aktuella 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) *beräknad nyttjandeperiod,*
- och*
- (d) *avskrivningsmetoder.*

77. *Om materiella anläggningstillgångar är redovisade till omvärderade belopp skall information lämnas om följande*

- (a) *per vilket datum omvärderingen gjordes,*
- (b) *om en oberoende värderingsman medverkade,*
- (c) *de metoder och de betydande antaganden som använts för att uppskatta det verkliga värdet,*

IAS 16

- (d) *i vilken utsträckning tillgångarnas verkliga värden fastställdes direkt utifrån observerbara priser på en aktiv marknad eller nyligen genomförda transaktioner på affärsmässiga villkor eller om uppskattningarna genomförts med andra värderingstekniker,*
- (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, *Nedskrivningar*, 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) uppskrivet anskaffningsvärde för materiella anläggningstillgångar som är helt avskrivna men som fortfarande används,
- (c) redovisat värde för materiella anläggningstillgångar som inte utnyttjas i verksamheten och som skall avyttras,
- och*
- (d) i det fall metoden som bygger på anskaffningsvärde används anges det verkliga värdet på materiella anläggningstillgångar om det väsentligt avviker från det redovisade värdet.

Därför uppmuntras företag att lämna upplysningar om dessa belopp.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

80. *Kraven i punkterna 24-26, avseende den första redovisningen av en materiell anläggningstillgång som förvärvats vid ett byte av tillgångar skall endast tillämpas framåttriktat på framtida transaktioner.*

IKRAFTTRÄDANDE

81. *Ett företag skall 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, skall företaget lämna upplysning om detta.*

UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

82. Denna standard ersätter IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar* (omarbetad 1998).

83. Denna standard ersätter följande tolkningar:

- (a) SIC-6, *Utgifter för ändringar i befintlig programvara,*
- (b) SIC-14, *Materiella anläggningstillgångar – ersättning för förlust av eller skador på tillgångar,*
- och*
- (c) SIC-23, *Större besiktning- och översynskostnader avseende materiella anläggningstillgångar.*

BILAGA

IAS 16

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

- A1. IFRS 1, *Första gången International Financial Reporting Standards* tillämpas, och de dokument som åtföljer den ändras enligt nedan.

I standarden ändras punkt 24 så att den får följande ordalydelse:

24. Om ett dotterföretag blir en förstagångstillämpare efter sitt moderföretag, skall dotterföretaget i sina enskilda finansiella rapporter värdera sina tillgångar och skulder till antingen

...

- (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)

...

- (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*, och koncernen omvärderingsmetoden.

- A2. I IAS 14, *Segmentrapportering*, ändras punkt 21 till följande ordalydelse:

21. När värdet fastställs på de tillgångar och skulder som är hänförliga till ett segment, utgörs värdet på sådana tillgångar och skulder som tillkommit till följd av ett rörelseförvärv av de koncernmässiga värdena. Detta gäller även om ingen motsvarande justering gjorts i moderföretagets eller dotterföretagets egna finansiella rapporter. I den mån som materiella anläggningstillgångar har omvärderats efter förvärvet, genom tillämpning av omvärderingsmetoden i IAS 16, skall denna värdering ligga till grund för beräkningen av värdet på de tillgångar som är hänförliga till ett segment.

- A3. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

- A4. IAS 36, *Nedskrivningar*, ändras enligt nedan.

I standarden ändras punkterna 4, 9, 37, 38, 41, 42, 59, 96 och 104 ändras till följande ordalydelse:

4. Standarden är tillämplig på tillgångar som omvärderas löpande och redovisas till omvärderat belopp (verkligt värde) enligt andra standarder, såsom enligt omvärderingsmetoden i IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*. Det är emellertid grunden för hur det verkliga värdet fastställs som är avgörande för om en tillgång som omvärderats skall skrivas ned:

...

9. **När företaget tar ställning till om det finns indikationer på ett nedskrivningsbehov skall åtminstone följande indikationer beaktas:**

...

Interna informationskällor

...

IAS 16

- (f) *Under perioden har betydande förändringar ägt rum, eller väntas äga rum inom en snar framtid, som på ett negativt sätt påverkar möjligheten att utnyttja tillgången för avsett ändamål. Ett exempel är att tillgången inte längre utnyttjas, att företaget planerar att avveckla eller omstrukturera den verksamhet till vilken tillgången hör eller planer på att avyttra tillgången i förtid.*

...

37. *Framtida kassaflöden skall uppskattas med utgångspunkt från tillgången i befintligt skick. Uppskattningen av framtida kassaflöden skall inte omfatta uppskattade betalningar hänförliga till*

...

- (b) *framtida utgifter för att bygga ut, byta ut delar av eller underhålla tillgången.*

38. Eftersom framtida kassaflöden skall avse tillgången i befintligt skick skall nyttjandevärdet inte återspegla

...

- (b) *framtida utgifter för att bygga ut, byta ut del av eller underhålla tillgången eller de fördelar som är förknippade med denna framtida utgift.*

41. Fram till dess att ett företag ådrar sig utgifter för att bygga ut, byta ut del av eller underhålla tillgången, innefattar uppskattningar av framtida kassaflöden inte de framtida kassaflöden som väntas bli följden av denna utgift (se bilaga A, exempel 6).

42. Uppskattningar av framtida kassaflöden innefattar de framtida utgifter som krävs för det löpande underhållet av tillgången.

59. *En nedskrivning skall omedelbart kostnadsföras i resultaträkningen, såvida inte tillgången redovisas till ett omvärderat värde i enlighet med en annan standard (exempelvis enligt omvärderingsmodellen i IAS 16, Materiella anläggningstillgångar). För tillgångar som redovisas till ett omvärderat belopp skall minskningen av tillgångens värde redovisas på sätt som gäller enligt denna andra standard.*

96. *När företaget tar ställning till om en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad skall åtminstone följande indikationer beaktas:*

...

Interna informationskällor

- (d) *Betydande förändringar har ägt rum under perioden, eller väntas äga rum inom en snar framtid, som på ett positivt sätt påverkar möjligheten att utnyttja tillgången. Dessa förändringar innefattar utgifter som uppkommit under perioden, för att bygga ut, byta ut del av eller underhålla tillgången eller ett åtagande att avveckla eller omstrukturera den verksamhet till vilken tillgången hör,*

och

...

104. *En återföring av en nedskrivning för en tillgång skall omedelbart redovisas som en intäkt i resultaträkningen, såvida inte tillgången redovisas till omvärderat värde i enlighet med en annan standard (exempelvis enligt omvärderingsmetoden i IAS 16, Materiella anläggningstillgångar). En återföring av en nedskrivning för en omvärderad tillgång skall behandlas som en värdeökning enligt denna andra standard.*

A5. I IAS 37, *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*, stryks fotnoten i punkt 14 (a).

A6. IAS 38, *Immateriella tillgångar*, ändras enligt nedan.

Inledning

Punkt 7 stryks.

Standard

I punkt 7 läggs följande definition till:

Företagsspecifikt värde är nuvärdet av de uppskattade framtida kassaflöden som ett företag väntar sig att tillgången skall generera under nyttjandeperioden och vid avyttring/utrangering i slutet av perioden eller som företaget väntar sig skall genereras vid reglering av en skuld.

I punkt 7 ändras följande definitioner:

Avskrivningsbart belopp är en tillgångs anskaffningsvärde, eller det belopp som används i stället för anskaffningsvärdet, efter avdrag för beräknat restvärde.

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

En immateriell tillgångs restvärde är det uppskattade belopp som ett företag för närvarande kan 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 ett objekt förväntas bli utnyttjat för sitt ändamål av ett företag, eller*

(b) *det antal enheter, eller motsvarande, som förväntas bli tillverkade med hjälp av tillgången.*

Punkterna 18 och den rubrik som föregår punkten ändras till följande ordalydelse:

Redovisning och värdering

18. För att redovisa en immateriell tillgång i balansräkningen krävs att företaget visar att posten

(a) motsvarar definitionen av en immateriell tillgång (se punkterna 7 till 17),

och

(b) uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång (se punkterna 19-55).

Detta gäller uppkomna utgifter i samband med förvärv eller för att internt uppbygga en immateriell tillgång och de utgifter som därefter uppkom för att bygga ut, byta ut del av eller underhålla den.

IAS 16

Punkt 18A läggs till:

18A. Immateriella tillgångar är av sådan art att det i många fall inte görs några tillägg till en tillgång eller att en del av en tillgång byts ut. I enlighet med detta kommer de flesta tillkommande utgifter troligen snarare att bibehålla de framtida ekonomiska fördelarna i en befintlig immateriell tillgång än att motsvara definitionen av en immateriell tillgång och de redovisningskriterier som återfinns i denna standard. Dessutom är det ofta svårt att hänföra tillkommande utgifter direkt till enskilda immateriella tillgångar, 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 tillgång – innefattas i en tillgångs redovisade värde. I överensstämmelse med punkt 51 kostnadsförs alltid tillkommande utgifter för varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer eller kundregister och liknande (oberoende av om varumärket och så vidare förvärvats eller tagits fram internt) när de uppkommer. Härmed undviks att internt upparbetad goodwill redovisas som tillgång i balansräkningen.

Punkt 24 ändras till följande ordalydelse:

24. En immateriell tillgångs anskaffningsvärde utgörs av

- (a) dess inköpspris, inklusive eventuella tullavgifter vid import och icke återbetalningsbara omsättningsskatter, efter avdrag för handelsrabatter och andra rabatter,

och

- (b) eventuella direkt hänförliga utgifter för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning.

Punkterna 24A-24D läggs till:

24A. 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 skapandet av en produktionsfärdig tillgång,

och

- (b) utgifter för konsulttjänster.

24B. Exempel på utgifter som inte är utgifter för en immateriell tillgång är

- (a) utgifter för att lansera en ny produkt eller tjänst (inklusive utgifter för annonsering och promotion),

- (b) utgifter för att bedriva verksamhet på en ny plats eller med en ny typ av kunder (inklusive utgifter för personalutbildning)

och

- (c) administrationskostnader och andra allmänna omkostnader.

24C. När en tillgång befinner sig i det skick som krävs för att den skall kunna användas på det sätt som varit företagsledningens avsikt innefattas inte längre utgifterna i en immateriell tillgångs redovisade värde. Därför innefattas inte utgifter som uppkommer i samband med användning eller omplacering i den immateriella tillgångens redovisade värde. Exempelvis innefattas inte följande utgifter in i en immateriell tillgångs redovisade värde

- (a) utgifter som uppkommer när en tillgång som kan användas på det sätt som var företagsledningens avsikt ännu inte har tagits i bruk,

och

- (b) driftsförluster som uppstår i ett inledningsskede, såsom dem som uppstår medan efterfrågan för de produkter som tillverkas med hjälp av tillgången byggs upp.

- 24D. Viss verksamhet kan ske i samband med utveckling av en immateriell tillgång, men krävs inte för att bringa tillgången till det skick som krävs för att den skall kunna användas på det sätt som är företagsledningens avsikt. Denna åtföljande verksamhet kan ske innan eller under utvecklingen. Eftersom åtföljande verksamhet inte är nödvändig för att bringa en tillgång till det skick som krävs för att den skall kunna användas på det sätt som företagsledningen har avsett, redovisas intäkter och hänförliga kostnader från åtföljande verksamhet i resultaträkningen och innefattas i deras respektive klassificeringar av intäkter och kostnader.

Punkt 34 ändras till följande ordalydelse:

34. En eller flera immateriella tillgångar kan förvärfvas 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 (a) inte bytestransaktionen saknar kommersiellt värde eller (b) det inte går att tillförlitligt beräkna det verkliga värdet på vare sig den tillgång som erhålls eller den som lämnas i byte. Den förvärvade tillgången värderas på detta sätt även om ett företag inte omedelbart kan ta bort den tillgång som lämnas i byte från balansräkningen. Om den förvärvade tillgången inte värderas till verkligt värde utgörs dess anskaffningsvärde av det redovisade värdet för den tillgång som lämnas i byte.

Punkterna 34A och 34B läggs till:

- 34A. Ett företag fastställer huruvida en bytestransaktion har kommersiellt värde genom att beakta i vilken utsträckning dess framtida kassaflöden väntas förändras till följd av transaktionen. En bytestransaktion har kommersiellt värde om

- (a) sammansättningen (risk, tidpunkt och belopp) på kassaflödena för den erhållna tillgången skiljer sig från sammansättningen för kassaflöden på den överlåtna tillgången,

eller

- (b) det företagsspecifika värdet på den andel av företagets verksamhet som påverkas av transaktionen förändras till följd av bytet,

och

- (c) skillnaden i (a) eller (b) är betydande i förhållande till det verkliga värdet på de tillgångar som ingår i bytestransaktionen.

När det gäller att fastställa huruvida en bytestransaktion har kommersiellt värde, skall 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.

- 34B. I punkt 19 (b) anges att villkoret för att en immateriell tillgång skall kunna redovisas är att tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Det verkliga värdet för en immateriell tillgång för vilken det inte finns några jämförbara marknadstransaktioner kan tillförlitligt beräknas om (a) det inte är en betydande spridning inom intervallet med rimliga uppskattningar av verkligt värde för tillgången i fråga eller (b) om sannolikheterna för de olika uppskattningarna i intervallet rimligen kan bedömas och användas vid uppskattningen av verkligt värde. Om ett företag på ett tillförlitligt sätt kan fastställa det verkliga värdet för den tillgång som erhålls eller 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 är mer uppenbart.

Punkt 35 stryks.

IAS 16

Punkt 54 ändras till följande ordalydelse:

54. Anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång utgörs av samtliga direkt hänförbara utgifter som krävs för att skapa, framställa och färdigställa tillgången för användning på det sätt som företagsledningen avsett. Exempel på direkt hänförbara utgifter är

- (a) utgifter för material och tjänster som används eller förbrukas vid upparbetning av den immateriella tillgången,
 - (b) utgifter för ersättningar till anställda (enligt definition i IAS 19, *Ersättningar till anställda*) uppkommer vid upparbetning av den immateriella tillgången,
 - (c) avgifter för att registrera en legal rättighet,
- och
- (d) avskrivningar på patent och licenser som används för att ta fram tillgången.

I IAS 23, *Lånekostnader*, anges kriterier för redovisning av ränta som en beståndsdel i anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång.

Rubriken som föregår punkterna 60-62 stryks.

Punkterna 60 och 61 stryks.

Punkt 62 stryks och dess innehåll flyttas till punkt 18A.

Den rubrik som föregår punkt 63 ändras till följande ordalydelse:

Värdering efter första redovisningstillfället

Punkterna 76 och 77 ändras till följande ordalydelse:

76. *Om en immateriell tillgångs redovisade belopp ökas som följd av en omvärdering, skall ökningen redovisas direkt mot eget kapital under rubriken omvärderingsreserv. Dock skall ökningen redovisas som intäkt till del den återför en värdeminskning av samma tillgång, som tidigare redovisats i resultaträkningen.*
77. *Om en immateriell tillgångs redovisade belopp minskar som följd av en omvärdering, skall minskningen redovisas i resultaträkningen. Dock skall minskningen redovisas direkt mot eget kapital under rubriken omvärderingsreserv till den del det finns eventuellt befintligt kreditsaldo i omvärderingsreserven vad gäller den tillgången.*

Punkterna 79 och 80 ändras till följande ordalydelse:

79. *En immateriell tillgångs avskrivningsbara belopp skall fördelas på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod. Såvida inte annat kan påvisas, gäller antagandet att en immateriell tillgångs nyttjandeperiod inte överstiger tjugo år, från tidpunkten då tillgången är möjlig att använda. Avskrivningen skall påbörjas när tillgången kan börja användas. Avskrivningen skall upphöra när tillgången tas bort från balansräkningen.*
80. Avskrivningar redovisas oavsett om det skett en ökning exempelvis av tillgångens verkliga värde eller återvinningsvärde. Vid fastställande av nyttjandeperioden behöver ett flertal faktorer beaktas, inklusive
- (a) företagets förväntade användning av tillgången och om tillgången skulle kunna utnyttjas effektivt av en annan företagsledning,

- (b) typiska produktlivscyklar för tillgången och allmänt tillgänglig information om uppskattade nyttjandeperioder för likartade tillgångar som används på liknande sätt,
- (c) teknisk, kommersiell eller annan typ av inkurans,
- (d) stabiliteten i den bransch där tillgången används och förändringar i efterfrågan på marknaden för produkterna eller tjänsterna som produceras med tillgången,
- (e) konkurrenters eller potentiella konkurrenters förväntade åtgärder,
- (f) nivån på de underhållsutgifter som krävs för att uppnå de tillgångens förväntade framtida ekonomiska fördelar samt företagets förmåga och avsikt att uppnå en sådan nivå,
- (g) den period företaget har kontroll över tillgången samt rättsliga eller liknande gränser för tillgångens användning, såsom sluttid för hyresavtal förknippade med tillgången,

och
- (h) om tillgångens nyttjandeperiod är beroende av nyttjandeperioden för andra tillgångar som företaget innehar.

Punkterna 88-90 ändras till följande ordalydelse:

88. ***Den avskrivningsmetod som används skall återspegla hur tillgångens framtida ekonomiska fördelar för företaget förväntas bli förbrukade. Om detta inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt, skall avskrivning ske linjärt. Avskrivningsbeloppet för varje period skall redovisas i resultaträkningen, såvida det inte enligt någon annan standard kan eller skall ingå i det redovisade värdet för en annan tillgång.***
89. Olika avskrivningsmetoder kan användas för att systematiskt fördela en tillgångs avskrivningsbara belopp över nyttjandeperioden. Metoderna omfattar den linjära avskrivningsmetoden samt den degressiva och den produktionsberoende metoden. Metod väljs utifrån förväntad förbrukning av de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången och tillämpas konsekvent från en period till en annan, såvida det inte sker någon förändring i den förväntade förbrukningen av dessa framtida ekonomiska fördelar. Det finns sällan eller aldrig övertygande stöd för en avskrivningsmetod för immateriella tillgångar som ger lägre ackumulerade avskrivningar än den linjära metoden.
90. Avskrivningar redovisas vanligen i resultaträkningen. Dock kan de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången ibland utnyttjas för att tillverka andra tillgångar. I sådana fall utgör avskrivningsbeloppet en del av anskaffningsvärdet för andra tillgångar och ingår i deras redovisade värde. Exempelvis inbegrips avskrivningar på immateriella tillgångar som används i en tillverkningsprocess i värdet på varulaget (se IAS 2, *Varulager*).

Punkt 93 ändras till följande ordalydelse:

93. En uppskattning av en tillgångs restvärde baseras på återvinningsvärdet vid avyttring, genom användande av rådande priser vid tidpunkten för tillgångens avyttring, vid försäljning av en liknande tillgång som har nått slutet av sin nyttjandeperiod och som använts under liknande förhållanden som den aktuella tillgången. Restvärdet omprövas minst i slutet av varje räkenskapsår. En ändring av tillgångens restvärde redovisas som en ändrad uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

Punkt 93A läggs till:

- 93A. En immateriell 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.

IAS 16

Punkterna 94 och 95 ändras till följande ordalydelse:

94. *Den valda avskrivningstiden och avskrivningsmetoden skall prövas minst i slutet av varje räkenskapsår. Om tillgångens förväntade nyttjandeperiod skiljer sig från tidigare bedömningar, skall avskrivningstiden ändras i enlighet med detta. Om en förändring inträffat i den förväntade förbrukningen av de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången skall avskrivningsmetoden ändras så att den återspeglar förändringen. En sådan förändring skall redovisas som en ändrad uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8.*
95. *Under en immateriell tillgångs nyttjandeperiod kan det bli uppenbart att bedömningen av avskrivningsperiodens längd inte är korrekt. En nedskrivning kan exempelvis tyda på att avskrivningstiden behöver ändras.*

Punkterna 103 och 104 ändras till följande ordalydelse:

103. *En immateriell tillgång skall tas bort från balansräkningen*

(a) *vid utrangering eller avyttring,*

eller

(b) *när inga framtida ekonomiska fördelar väntas från användning eller utrangering/avyttring av tillgången.*

104. *Den vinst eller förlust som uppkommer när en materiell anläggningstillgång tas bort från balansräkningen skall bestämmas som skillnaden mellan den eventuella nettointäkten, vid avyttringen, och tillgångens redovisade värde. Den skall ingå i resultatet när tillgången tas bort från balansräkningen (såvida inte IAS 17 kräver annan behandling vid ett sale and leaseback-avtal). Vinst skall inte klassificeras som intäkt.*

Punkterna 104A-104C läggs till:

104A. *En immateriell tillgång kan avyttras på olika sätt (exempelvis genom försäljning, genom att ingå ett finansiellt leasingavtal eller genom donation). Ett företag tillämpar kriterierna i IAS 18, Intäkter, vid fastställande av datum för avyttrande av en sådan tillgång, vid redovisning av intäkter från försäljning av varor. IAS 17 gäller vid avyttring genom ett sale and leaseback-avtal.*

104B. *Om, enligt redovisningsprincipen i punkt 19, ett företag i det redovisade värdet för en tillgång räknar in utgiften för att byta ut en del av en immateriell tillgång, skall det ta bort det redovisade beloppet för den utbytta delen från balansräkningen. 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.*

104C. *Den betalning som skall erhållas i samband med avyttring av en immateriell tillgång redovisas till verkligt värde. Om betalningen för den immateriella tillgången senareläggs skall den erhållna ersättningen redovisas till sitt nuvärde. Skillnaden mellan det nominella beloppet för ersättningen och nuvärdet redovisas som en ränteintäkt i enlighet med IAS 18 där den effektiva räntan återspeglas i fordringen.*

Punkt 105 stryks.

Punkt 106 ändras till följande ordalydelse:

106. *Avskrivningar upphör inte när den immateriella tillgången inte längre används eller innehas för avyttring/utrangering såvida inte tillgången blivit helt avskriven.*

I punkt 107 stryks meningen "*Jämförande information krävs inte*".

Punkt 111 (e) ändras till följande ordalydelse:

(e) *Beloppssuppgift avseende avtalsenliga åtaganden om förvärv av immateriella tillgångar.*

Punkt 113 (a) (iii) ändras till följande ordalydelse:

(iii) *det belopp som hade redovisats om det omvärderade immateriella tillgångsslaget hade redovisats enligt huvudprincipen i punkt 63,*

och

Punkt 113 (b) ändras till följande ordalydelse och punkt 113 (c) läggs till:

(b) *Det belopp i en omvärderingsreserv som är hänförligt till de immateriella tillgångarna vid periodens början och slut, med angivande av periodens förändringar och eventuella begränsningar av möjligheten att dela ut överskott till aktieägare,*

och

(c) *de metoder och de betydande antaganden som använts för att uppskatta det verkliga värdet.*

Punkt 121A läggs till:

121A. Kraven i punkterna 34-34B, avseende den första redovisningen av en immateriell tillgång som förvärvats vid ett byte av tillgångar skall endast tillämpas framåtriktat på framtida transaktioner.

A7. SIC-13, *Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag*, ändras enligt nedan.

Punkterna 5 och 6 ändras till följande ordalydelse:

5. Vid tillämpning av punkt 48 i IAS 31 skall samägaren, i samband med överföring av icke-monetära tillgångar till ett gemensamt styrt företag i utbyte mot andelar i det gemensamt styrda företaget i resultaträkningen, redovisa den andel av vinster eller förluster som är hänförlig till de övriga samägarna i resultaträkningen utom

(a) när de betydande riskerna och fördelarna, som följer av ett ägande av de överförda icke-monetära tillgångarna, inte överförs till det gemensamt styrda företaget,

eller

(b) när vinster eller förluster hänförliga till de överförda icke-monetära tillgångarna inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,

eller

(c) överföringstransaktionen saknar kommersiellt värde, såsom detta begrepp beskrivs i IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*.

Om undantagsregel i (a), (b) eller (c) ovan är tillämplig betraktas vinsten eller förlusten som realiserad och skall ingå där för inte i resultaträkningen om inte också punkt 6 är tillämplig.

6. Om en samägare, förutom andelar i det gemensamt styrda företaget, erhåller monetära eller icke-monetära tillgångar skall samägaren i resultaträkningen redovisa tillämplig andel av vinst eller förlust hänförlig till överföringen.

Efter punkten om **ikraftträdande** infogas punkterna 14 och 15 enligt nedan:

14. De ändringar i redovisning av de icke-monetära överföringstransaktioner som anges i punkt 5 skall tillämpas framåtriktat på kommande transaktioner.

IAS 16

15. Ett företag skall tillämpa ändringarna i denna tolkning som är följden av IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*, för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 16 på en tidigare period, skall dessa ändringar också tillämpas på denna tidigare period.
- A8. I SIC-21, *Redovisning av uppskjuten skatt vid omvärdering av icke-avskrivningsbara tillgångar*, ändras punkterna 3-5 till följande ordalydelse:
3. Den fråga som denna tolkning behandlar gäller hur "framtida återvinning" skall tolkas i förhållande till tillgångar som inte är föremål för avskrivning (icke-avskrivningsbar tillgång) och som omvärderats i enlighet med punkt 31 i IAS 16.
 4. Tolkningsen är också tillämplig på förvaltningsfastigheter som redovisas till omvärderat belopp enligt punkt 33 i IAS 40, men som skulle betraktas som icke-avskrivningsbara om IAS 16 skulle tillämpas.
 5. Den uppskjutna skatteskuld eller skattefordran som uppkommer i samband med en omvärdering av en icke-avskrivningsbar tillgång i enlighet med punkt 31 i IAS 16 skall värderas med utgångspunkt från de skattebetalningar som uppkommer vid en försäljning, oberoende av hur tillgångens redovisade värde beräknas. Det innebär att om skattelagstiftningen anger en skattesats, hänförlig till den skattepliktiga vinst som uppkommer vid en försäljning, som avviker från den skattesats som gäller för den löpande verksamheten är det den förra som skall användas för att värdera den uppskjutna skatteskulden eller skattefordran som är hänförlig till den icke-avskrivningsbara tillgången.
- A9. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]
- A10. I SIC-32, *Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats*, ändras punkt 9 (d) till följande ordalydelse:
- (d) Driftsskedet inleds när utvecklingen av en webbplats är avslutad. De utgifter som uppkommer i detta skede skall redovisas som kostnader när de uppkommer såvida de inte uppfyller kriterierna för redovisning i punkt 19 i IAS 38.
- A11. I december 2002 publicerade IASB ett utkast med förslag på ändringar i IAS 36, *Nedskrivningar*, och IAS 38, *Immateriella tillgångar*. IASB:s förslag på ändringar i IAS 36 och IAS 38 återspeglar ändringar som rör beslut i projektet "Business Combinations". Eftersom detta projekt fortfarande pågår återspeglas inte dessa förslag på ändringar i de ändringar i IAS 36 och IAS 38 som återfinns i denna bilaga.
- A12. I juli 2003 publicerade IASB utkast 4, *Disposal of Non-current Assets and Presentation of Discontinued Operations*, som innehåller förslag på ändringar i IAS 38 och IAS 40, *Förvaltningsfastigheter*. Dessa ändringsförslag återspeglas inte i de ändringar i IAS 38 och IAS 40 som återfinns i denna bilaga.
-

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 17

IAS 17

Leasingavtal

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	1
Tillämpningsområde	2-3
Definitioner	4-6
Klassificering av leasingavtal	7-19
Leasetagarens redovisning av leasingavtal	20-35
Finansiella leasingavtal	20-32
Första redovisningen	20-24
Efterföljande värdering	25-32
Operationella leasingavtal	33-35
Leasegivarens redovisning av leasingavtal	36-57
Finansiella leasingavtal	36-48
Första redovisningen	36-38
Efterföljande värdering	39-48
Operationella leasingavtal	49-57
Sale and leaseback-transaktioner	58-66
Övergångsbestämmelser	67-68
Ikraftträdande	69
Upphävande av IAS 17 (omarbetad 1997)	70

Denna omarbetade standard ersätter IAS 17 (omarbetad 1997), *Leasingavtal*, och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange tillämpliga redovisningsprinciper vid leasingavtal för leasetagare och leasegivare.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

2. *Denna standard skall tillämpas vid redovisning av samtliga leasingavtal med undantag för*
 - (a) *leasingavtal som rör prospektering av mineraltillgångar, olje- och gasfyndigheter och andra liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar,*

och

 - (b) *licensavtal för exempelvis filmer, videoinspelningar, manuskript, patent och upphovsrätter (copyright).*

IAS 17

Denna standard skall emellertid inte tillämpas som värderingsgrund avseende

- (a) *fastigheter som innehas av leasetagare, som redovisas som förvaltningsfastigheter (se IAS 40, Förvaltningsfastigheter),*
- (b) *förvaltningsfastigheter som hyrs ut när avtalen klassificeras som operationella leasingavtal (se IAS 40),*
- (c) *biologiska tillgångar som innehas av leasetagare när avtalet klassificeras som ett finansiellt leasingavtal (se IAS 41, Jord- och skogsbruk),*

eller

- (d) *biologiska tillgångar som tillhandahålls av leasegivare när avtalet klassificeras som operationella leasingavtal (se IAS 41),*

3. Standarden gäller avtal enligt vilka rätten att använda en tillgång överförs från en part till en annan även om leasegivaren har ett åtagande att utföra service och underhåll av leasingobjektet. Standarden gäller däremot inte serviceavtal som inte överför rätten att använda en tillgång från en part till en annan.

DEFINITIONER

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

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

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

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

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

- (a) *när en ytterst osannolik händelse inträffar,*
- (b) *med leasegivarens medgivande,*
- (c) *om leasetagaren ingår ett nytt leasingavtal för samma eller likvärdig tillgång med samma leasegivare,*

eller

- (d) *om leasetagaren erlägger ett tilläggsbelopp av sådan storleksordning att det vid leasingavtalets början framstår som rimligt säkert att det kommer att fullföljas.*

Leasingavtalets början är den tidpunkt när leasingavtalet är daterat eller den tidigare tidpunkt då parterna har ett åtagande gentemot varandra avseende leasingavtalets väsentliga villkor. Per detta datum

- (a) *klassificeras ett leasingavtal antingen som ett operationellt eller ett finansiellt leasingavtal,*

och

- (b) *när det gäller ett finansiellt leasingavtal, fastställs de belopp som skall redovisas i samband med leasingperiodens början.*

Leasingperiodens början är det datum från vilket leasetagaren har rätt att använda den leasade tillgången. Det är det datum när leasingavtalet redovisas första gången (det vill säga redovisning av de tillgångar, skulder, intäkter eller kostnader som uppkommer till följd av leasingavtalet, enligt vad som är tillämpligt).

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

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

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

eller

(b) för en leasegivare, eventuellt restvärde som garanteras leasegivaren av

(i) leasetagaren,

(ii) till leasetagaren närstående part,

eller

(iii) en från leasegivaren fristående tredje part som har finansiella förutsättningar att infria de avtalade förpliktelserna.

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

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

Ekonomisk livslängd är antingen

(a) den period under vilken ett objekt förväntas bli utnyttjat för sitt ändamål av en eller flera användare,

eller

(b) det antal enheter som förväntas bli producerade med hjälp av objektet av en eller flera användare.

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

Garanterat restvärde är

(a) för en leasetagare den del av objektets restvärde som garanteras av leasetagaren, eller närstående part (det garanterade restvärdet är det maximala belopp som, under alla omständigheter, kan komma att betalas),

och

(b) för en leasegivare den del av restvärdet som garanteras av leasetagaren eller en från leasegivaren fristående tredje part som har finansiella förutsättningar att infria de avtalade förpliktelserna.

IAS 17

Ej garanterat restvärde är den del av leasingobjektets restvärde som vid försäljning tillfaller leasegivaren och som inte är garanterat, eller som endast är garanterat av en till leasegivaren närstående part.

Utgifter som uppstår då leasingavtal ingås är tillkommande utgifter som är direkt hänförliga till avtalets ingående och upplägg, förutom vad gäller sådana utgifter som uppstår för tillverkare eller återförsäljare.

Bruttoinvestering i leasingavtal är summan av

(a) de minimileaseavgifter som enligt ett finansiellt leasingavtal tillfaller leasegivaren,

och

(b) eventuellt ej garanterat restvärde som tillfaller leasegivaren.

Nettoinvestering i leasingavtal är bruttoinvesteringen i ett leasingavtal diskonterat till avtalets implicita ränta.

Ej intjänade finansiella intäkter är skillnaden mellan

(a) bruttoinvesteringen i ett leasingavtal,

och

(b) nettoinvesteringen i ett leasingavtal.

Implicit ränta är den räntesats som för leasegivaren vid leasingavtalets början resulterar i att summan av nuvärdena avseende (a) minimileaseavgifterna och (b) ej garanterat restvärde, överensstämmer med summan av (i) det verkliga värdet för det leasade objektet och (ii) leasegivarens eventuella direkta utgifter som uppstår då ett leasingavtal ingås.

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

Variabel avgift är den del av leasingavgifterna som inte är fast, utan beräknas med utgångspunkt från ett framtida belopp för en faktor som förändras på annat sätt än enbart att tid förflutit (exempelvis viss procent av försäljningen, nyttjandegrad i framtiden, prisindex avseende framtiden eller framtida marknadsräntor).

5. Ett leasingavtal eller -åtagande kan innefatta ett villkor att justera leasingavgifter för ändringar i uppförande- eller förvärvskostnader för leasingobjektet eller för ändringar i något annat kostnads- eller värderingsmått, så som allmänna prisniåver, eller i leasegivarens kostnader för finansiering av leasingavtalet, under perioden från leasingavtalets början till leasingperiodens början. I detta fall bedöms effekten av eventuella sådana ändringar ha inträffat vid leasingavtalets början.
6. Definitionen av ett leasingavtal innefattar hyreskontrakt för ett objekt som innehåller ett villkor där hyrestagaren har en återköpsoption på objektet efter fullföljt avtal. Dessa kontrakt går ibland under benämningen hyrköpskontrakt.

KLASSIFICERING AV LEASINGAVTAL

7. Klassificeringen av leasingavtal avgörs av i vilken omfattning de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med ägandet av det aktuella leasingobjektet finns hos leasegivaren eller hos leasetagaren. Riskerna innefattar exempelvis förlustrisker på grund av lägre kapacitetsutnyttjande än beräknat, teknisk inkurans samt varierande avkastning på grund av förändringar i de ekonomiska förutsättningarna. Fördelarna kan utgöras av rätten till den löpande avkastning som tillgången genererar och vinst till följd av värdestegring eller realisation av restvärde.

8. **Ett leasingavtal klassificeras som ett finansiellt leasingavtal om det innebär att de ekonomiska fördelar och ekonomiska risker som förknippas med ägandet av objektet i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren. Ett leasingavtal klassificeras som operationellt om det inte innebär att dessa fördelar och risker i allt väsentligt överförs till leasetagaren.**
9. Eftersom en transaktion mellan en leasegivare och leasetagare baseras på ett leasingavtal mellan dem är det korrekt att använda konsekventa definitioner. Tillämpningen av dessa definitioner kan med utgångspunkt från parternas olika förhållanden ibland leda till att ett och samma leasingavtal klassificeras olika hos leasegivaren och leasetagaren. Exempelvis kan detta vara fallet om leasegivaren gynnas av att ett restvärde garanteras av en från leasetagaren fristående tredje part.
10. Om ett leasingavtal skall betraktas som finansiellt eller operationellt beror på avtalets ekonomiska innebörd och inte på avtalets civilrättsliga form. (*) Nedan följer några exempel på situationer som enskilt eller tillsammans normalt leder till att leasingavtalet klassificeras som finansiellt
- (a) äganderätten till tillgången överförs till leasetagaren när leasingavtalet löpt ut,
 - (b) leasetagaren äger rätt att köpa leasingobjektet till ett pris som understiger förväntat verkligt värde med ett så stort belopp att det vid leasingavtalets början framstår som rimligt säkert att rätten kommer att utnyttjas,
 - (c) leasingperioden omfattar större delen av leasingobjektets ekonomiska livslängd även om äganderätten inte övergår,
 - (d) vid leasingavtalets början uppgick nuvärdet av minimileaseavgiften till i allt väsentligt tillgångens verkliga värde,

och
 - (e) leasingobjektet är av så speciell karaktär att endast leasetagaren kan använda objektet utan att väsentliga ändringar görs.
11. Exempel på andra situationer som enskilt eller tillsammans tyder på att ett finansiellt leasingavtal föreligger
- (a) om leasetagaren enligt avtalet kan säga upp avtalet i förtid får leasetagaren bära de förluster leasegivaren åsamkas på grund av uppsägningen,
 - (b) vinster och förluster som hänför sig till förändringar av det verkliga värdet av objektets restvärde tillfaller leasetagaren (exempelvis i form av en rabatt på leasingavgiften motsvarande större delen av försäljningspriset vid slutet av leasingperioden),

och
 - (c) leasetagaren har möjlighet att förlänga avtalet mot en avgift som är väsentligt lägre än en marknadsmässig avgift.
12. Exempelen och situationerna i punkterna 10 och 11 är inte alltid avgörande. Om det tydligt framgår av andra egenskaper att leasingavtalets fördelar och risker inte i allt väsentligt överförs till leasetagaren, klassificeras leasingavtalet som operationellt. Exempelvis kan detta vara fallet om äganderätten till tillgången överförs när leasingavtalet löper ut mot en rörlig ersättning som motsvarar det verkliga värdet vid denna tidpunkt, eller om det finns variabla avgifter, vilket föranleder att de risker och fördelar som förknippas med ägandet i allt väsentligt inte har överförts till leasetagaren.

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

IAS 17

13. Klassificeringen av avtalet sker vid leasingavtalets början. Om leasegivaren och leasetagaren någon gång under avtalstidens gång kommer överens om att ändra villkoren i kontraktet men det inte innebär att avtalet förnyas, på ett sätt som skulle ha inneburit en annorlunda klassificering av avtalet enligt kriterierna i punkterna 7-12 om ändringarna funnits med vid leasingavtalets början, betraktas det omarbetade avtalet som ett nytt avtal för återstående avtalstid. Förändringar i uppskattningar (exempelvis förändringar i uppskattningar av ekonomisk livslängd eller leasingobjektets restvärde) eller förändrade omständigheter (exempelvis att leasetagaren inte har uppfyllt de avtalade betalningsvillkoren) resulterar emellertid inte i en ny klassificering av ett leasingavtal i redovisningssyfte.
14. Leasingavtal avseende mark och byggnader klassificeras som finansiella eller operationella leasingavtal på samma grunder som andra leasingavtal. Ett kännetecken för mark är emellertid att den ekonomiska livslängden är obegränsad. Om äganderätten inte väntas övergå till leasetagaren vid slutet av leasingperioden har vanligen inte de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet i allt väsentligt överförts från leasegivaren till leasetagaren, i vilket fall leasingavtalet blir ett operationellt leasingavtal. En betalning som görs vid ingången av eller förvärv av en hyresrätt som redovisas som ett operationellt leasingavtal motsvarar förutbetalda leasingavgifter som skrivs av under leasingperioden i förhållande till erhållen ekonomisk nytta.
15. Mark och byggnader i ett leasingavtal som omfattar mark och byggnader bedöms var för sig vid klassificering av leasingavtalet. Om äganderätten till bägge beståndsdelarna väntas övergå till leasetagaren i slutet av leasingperioden, klassificeras bägge beståndsdelarna som ett finansiellt leasingavtal, oavsett om de bedöms vara ett eller två leasingavtal, såvida det inte tydligt framgår av andra särdrag att leasingavtalet inte innebär att de fördelar och risker som är förknippade med ägande avseende en eller bägge beståndsdelarna i allt väsentligt överförs till leasetagaren. När marken har en oändlig ekonomisk livslängd, klassificeras marken vanligen som ett operationellt leasingavtal såvida inte äganderätten väntas övergå till leasetagaren i slutet av leasingperioden, i enlighet med punkt 14. Byggnaderna klassificeras som ett finansiellt eller operationellt leasingavtal i enlighet med punkterna 7-13.
16. När så erfordras, i syfte att klassificera och redovisa ett leasingavtal avseende mark och byggnader, fördelas minimi-leaseavgifterna (inklusive eventuella klumpsummor som betalas i förskott) på mark och byggnader i förhållande till det relativa verkliga värdet på hyresrättens andelar av den mark och de byggnaderna som omfattas av leasingavtalet vid leasingavtalets början. Om leasingbetalningarna inte kan fördelas på ett tillförlitligt sätt på de två beståndsdelarna klassificeras hela leasingavtalet som ett finansiellt leasingavtal, såvida det inte tydligt framgår att båda beståndsdelarna är operationella leasingavtal, i vilket fall hela leasingavtalet klassificeras som ett operationellt leasingavtal.
17. När det gäller leasingavtal avseende mark och byggnader i vilket det belopp som vid första redovisningstillfället skulle redovisas för marken, i enlighet med punkt 20, är oväsentlig, kan marken och byggnaderna behandlas som en enda enhet vid klassificering av leasingavtal och klassificeras som ett finansiellt eller operationellt leasingavtal i enlighet med punkterna 7-13. I ett sådant fall betraktas byggnadernas ekonomiska livslängd som den ekonomiska livslängden för hela den leasade tillgången.
18. Separat värdering av mark och byggnader krävs inte när leasetagarens andel av både mark och byggnader klassificeras som en förvaltningsfastighet i enlighet med IAS 40 och metoden för verkligt värde används. Utförliga beräkningar krävs endast för denna bedömning om klassificeringen av en eller bägge beståndsdelarna annars är oviss.
19. I enlighet med IAS 40 kan en leasetagare klassificera en andel i en fastighet som klassificeras som ett operationellt leasingavtal som en förvaltningsfastighet. Om leasetagaren gör detta redovisas andelen i fastigheten som om den vore ett finansiellt leasingavtal och dessutom används verkligt värde för den redovisade tillgången. Leasetagaren skall fortsätta att redovisa leasingavtalet som ett finansiellt leasingavtal även om en efterföljande händelse ändrar karaktären på leasetagarens fastighet, så att den inte längre klassificeras som en förvaltningsfastighet. Så är fallet om leasetagaren exempelvis
 - (a) nyttjar fastigheten, som sedan övergår till att bli en rörelsefastighet till ett antaget anskaffningsvärde som motsvarar det verkliga värdet vid tidpunkten för det förändrade användningssättet,eller
 - (b) beviljar en vidareuthyrning som innebär att i princip samtliga de risker och fördelar som är förknippade med ägandet övergår till en fristående tredje part. En sådan vidareuthyrning redovisas av leasetagaren som ett finansiellt leasingavtal till tredje part, även om det kan redovisas som ett operationellt leasingavtal av denna tredje part.

LEASETAGARENS REDOVISNING AV LEASINGAVTAL

IAS 17

Finansiella leasingavtal

Första redovisningen

20. **Vid leasingperiodens början skall leasetagare redovisa finansiella leasingavtal som tillgångar och skulder i balansräkningen. Vid leasingperiodens början redovisas tillgången och skulden till leasingobjektets verkliga värde eller till nuvärdet av minimileaseavgiften om detta är lägre, och båda dessa värden fastställs vid leasingavtalets början. Den diskonteringsränta som används vid beräkning av nuvärdet av minimileaseavgifterna är den implicita räntan om denna är känd. I annat fall används leasetagarens marginella låneränta. Leasetagarens eventuella direkta utgifter som uppstod då leasingavtalet ingicks läggs till det belopp som redovisas som en tillgång.**
21. Transaktioner och andra händelser redovisas på ett sätt som är i överensstämmelse med den ekonomiska innebörden och inte enbart deras juridiska form. Civilrättsligt kan ett finansiellt leasingavtal innebära att äganderätten till objektet inte överförs till leasetagaren. Den ekonomiska innebörden av ett finansiellt leasingavtal är emellertid att de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av objektet under större delen av dess ekonomiska livslängd överförs från leasegivaren till leasetagaren. Som ersättning åtar sig leasetagaren att i framtiden erlagga ett belopp som, vid leasingavtalets början, i huvudsak motsvarar objektets verkliga värde och finansieringskostnader.
22. Om sådana leasingtransaktioner inte redovisas i leasetagarens balansräkning blir tillgångarna och skulderna undervärderade, varvid de finansiella nyckeltalen blir missvisande. Därför redovisas såväl tillgången som skulden i leasetagarens balansräkning när det gäller finansiella leasingavtal. Vid leasingperiodens början redovisas tillgång och skuld avseende framtida leaseavgifter i balansräkningen till samma belopp, förutom vad gäller leasetagarens eventuella direkta utgifter som uppstod då leasingavtalet ingicks, som läggs till i det belopp som redovisas som tillgång.
23. Skulder avseende leasade tillgångar får inte redovisas som avdragsposter till de leasade tillgångarna i balansräkningen. Om det vid redovisningen av skulder i balansräkningen görs åtskillnad på kortfristiga och långfristiga skulder görs samma åtskillnad för leasingkulden.
24. Ofta uppkommer direkta utgifter i samband med att leasingavtal ingås, såsom vid kontraktsförhandling och kontraktskrivning. Utgifter som är direkt hänförliga till leasetagarens åtgärder i samband med att ett finansiellt leasingavtal ingås inräknas i objektets anskaffningsvärde.

Efterföljande värdering

25. **Minimileaseavgifterna skall fördelas mellan ränta och amortering av skulden. Räntan skall fördelas över leasingperioden så att varje redovisningsperiod belastas med ett belopp som motsvarar en fast räntesats för den under respektive period redovisade skulden. Variabla avgifter skall redovisas som kostnader för de perioder i vilka de uppkommer.**
26. I praktiken kan en leasetagare fördela räntan utifrån någon form av uppskattning för att underlätta beräkningarna.
27. **Ett finansiellt leasingavtal resulterar i både avskrivningar och räntekostnader som under varje period redovisas i resultaträkningen. Tillgången skall skrivas av enligt reglerna för avskrivningsbara tillgångar och periodens avskrivningar skall beräknas enligt reglerna i IAS 16, Materiella anläggningstillgångar och IAS 38, Immateriella tillgångar. Om det inte med rimlig grad av säkerhet kan fastställas att äganderätten övergår till leasetagaren vid slutet av leasingperioden skall objektet skrivas av till fullo under leasingperioden eller nyttjandeperioden om denna är kortare.**
28. Det avskrivningsbara beloppet för en leasad tillgång fördelas över varje redovisningsperiod under den förväntade nyttjandeperioden på ett systematiskt sätt enligt samma princip som gäller för ägda tillgångar av samma slag. Om det med rimlig grad av säkerhet kan fastställas att äganderätten övergår till leasetagaren i slutet av leasingperioden skrivs tillgången av under den förväntade nyttjandeperioden. I annat fall skrivs objektet av under leasingperioden eller nyttjandeperioden om denna är kortare.

IAS 17

29. Summan av en periods avskrivningar och räntekostnader är endast undantagsvis samma belopp som periodens leasingbetalningar. Därför är det inte korrekt att endast redovisa leasingbetalningarna som periodens kostnad. Följaktligen är det inte heller troligt att tillgången och skulden efter leasingperiodens början uppgår till samma belopp.
30. Vid fastställande av huruvida en leasad tillgång behöver skrivas ned tillämpar ett företag IAS 36, *Nedskrivningar*.
31. **Leasetagare skall, utöver att uppfylla kraven i IAS 32, Finansiella instrument: Klassificering och upplysningar, lämna följande upplysningar avseende finansiella leasingavtal**
- (a) *redovisat värde (netto) per balansdagen för varje slag av tillgång.*
- (b) *en avstämning per balansdagen mellan sammanlagda framtida minimileaseavgifter och dessas nuvärden. Dessutom skall totalsumman samt nuvärdet av framtida minimileaseavgifter per balansdagen fördelas på förfallotidpunkter enligt följande*
- (i) *inom ett år,*
- (ii) *senare än ett år men inom fem år,*
- (iii) *senare än fem år.*
- (c) *variabla avgifter som ingår i periodens resultat.*
- (d) *det sammanlagda beloppet per balansdagen av framtida minimileaseavgifter för icke uppsägningsbara avtal som avser objekt som vidareuthyrs.*
- (e) *en allmän beskrivning av väsentliga leasingavtal som leasetagaren ingått. Beskrivningen skall innehålla, men inte begränsas till*
- (i) *grunderna för hur variabla avgifter fastställs,*
- (ii) *förekomsten av villkor som ger möjlighet att förvärva objektet eller att förlänga avtalet och förekomsten av indexklausuler i avtalet,*
- och**
- (iii) *restriktioner till följd av ingångna leasingavtal avseende exempelvis utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal.*
32. Dessutom gäller upplysningskraven i IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 och IAS 41 för leasetagare avseende tillgångar som leasas genom finansiella leasingavtal.

Operationella leasingavtal

33. **Leasingavgiften vid operationella leasingavtal skall kostnadsföras linjärt över leasingperioden såvida inte ett annat systematiskt sätt bättre återspeglar användarens ekonomiska nytta över tiden (*)**.
34. För operationella leasingavtal kostnadsförs leasingavgiften (exklusive utgifter för tjänster som försäkring och underhåll) linjärt över leasingperioden såvida inte ett annat systematiskt sätt bättre återspeglar användarens ekonomiska nytta över tiden. Detta gäller även om betalningarna fördelas på annat sätt.

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

35. **Leasetagare skall, utöver att uppfylla kraven i IAS 32, lämna följande upplysningar om operationella leasingavtal**
- (a) **det sammanlagda beloppet per balansdagen av framtida minimileaseavgifter avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal fördelade på förfallotidpunkter enligt följande**
- (i) inom ett år,
- (ii) senare än ett år men inom fem år,
- (iii) senare än fem år.
- (b) **det sammanlagda beloppet per balansdagen av framtida minimileaseavgifter för icke uppsägningsbara avtal som avser objekt som vidareuthyrs.**
- (c) **summan av periodens kostnadsförda leasingavgifter med särskild uppgift om minimileaseavgifter, variabla avgifter samt leasingintäkter avseende objekt som vidareuthyrs.**
- (d) **en allmän beskrivning av betydande leasingavtal som leasetagaren ingått. Beskrivningen skall innehålla, men inte begränsas till**
- (i) **grunderna för hur variabla avgifter fastställs,**
- (ii) **förekomsten av villkor som ger möjlighet att förvärva objektet eller att förlänga avtalet och förekomsten av indexklausuler i avtalet,**
- och
- (iii) **restriktioner till följd av ingångna leasingavtal avseende exempelvis utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal.**

LEASEGIVARENS REDOVISNING AV LEASINGAVTAL

Finansiella leasingavtal

Första redovisningen

36. **Leasegivare skall redovisa tillgångarna enligt ett finansiellt leasingavtal som fordran i balansräkningen, till ett belopp som motsvarar nettoinvesteringen enligt leasingavtalet.**
37. Enligt ett finansiellt leasingavtal överförs de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av objektet i allt väsentligt från leasegivaren till leasetagaren. Leasegivaren redovisar därför i sin balansräkning en fordran på leasetagaren och redovisar erhållna betalningar som betalning av fordran respektive som finansiell intäkt. Den finansiella intäkten utgör ersättning för leasegivarens investering och tjänster.
38. Leasegivaren har ofta direkta utgifter som uppstår då leasingavtalet ingås, som innefattar belopp för provision, arvoden för juridiska tjänster och interna utgifter som tillkommer och är direkt hänförliga till ingående och upplägg av avtalet. De innefattar inte allmänna omkostnader som dem som är hänförliga till försäljning och marknadsföring. När det gäller finansiella leasingavtal förutom dem som berör en tillverkare eller återförsäljare, innefattas de direkta utgifter som uppstår då leasingavtalet ingås i den första värderingen av fordran avseende det finansiella leasingavtalet och minskar det belopp som intäktsförs under leasingperioden. Leasingavtalets implicita ränta definieras på ett sådant sätt att direkta utgifter som uppstår då leasingavtalet ingås automatiskt innefattas i fordran avseende det finansiella leasingavtalet; de behöver inte läggas till separat. Tillverkares och återförsäljares utgifter i samband med ingående och upplägg av leasingavtal innefattas inte i definitionen av direkta utgifter som uppstår då ett leasingavtal ingås. Följden blir att de undantas från nettoinvesteringen i ett leasingavtal och redovisas som en kostnad när vinsten från försäljningen redovisas, vilket för ett finansiellt leasingavtal vanligen sker vid leasingperiodens början.

IAS 17

Efterföljande värdering

39. **Den finansiella intäkten skall fördelas så att en jämn förräntning erhålls på under varje period redovisad nettoinvestering.**
40. En leasegivare fördelar den finansiella intäkten i redovisningen över leasingperioden på ett systematiskt och rationellt sätt. Fördelningen sker så att en jämn förräntning erhålls på under varje period redovisad nettoinvestering avseende leasingavtalet. Erhållna leasingbetalningar, under den aktuella perioden, exklusive belopp avseende service och underhåll, minskar både fordran och ej intjänade finansiella intäkter.
41. Det uppskattade, ej garanterade restvärde som använts vid beräkning av leasegivarens bruttoinvestering i leasingavtalet provas regelbundet. Om värdet har minskat redovisas effekten härav omedelbart i resultaträkningen. Intäkterna över den återstående leasingperioden ändras också.
42. **Tillverkare eller återförsäljare som ingår ett finansiellt leasingavtal med en kund skall redovisa försäljningsvinst eller -förlust i enlighet med de principer som företaget tillämpar vid försäljning. Om leasingavtalet stipulerar osedvanligt låg ränta skall vinsten vid försäljningen begränsas till det belopp som hade uppkommit om en marknadsmässig ränta avtalats. Tillverkarens eller återförsäljarens utgifter i samband med ingående och upplägg av leasingavtal skall redovisas som en kostnad när vinsten från försäljningen redovisas.**
43. Tillverkare eller återförsäljare ger ofta kunderna möjlighet att välja mellan att köpa eller leasa tillgången i fråga. Vid ett finansiellt leasingavtal uppkommer två typer av intäkter
- (a) en försäljningsvinst eller -förlust baserad på normala försäljningspriser och rabatter i enlighet med de principer som företaget tillämpar vid försäljning,
- och
- (b) en finansiell intäkt som redovisas över leasingperioden.
44. Den försäljningsintäkt som redovisas av en tillverkare eller återförsäljare vid leasingperiodens början, utgörs av tillgångens verkliga värde eller nuvärdet, beräknat till marknadsränta, av minimileaseavgifterna om detta är lägre. Kostnad för sålda varor, som redovisas vid leasingperiodens början, är den leasade tillgångens anskaffningsvärde, eller redovisade värde om de är olika, minskat med nuvärdet av det ej garanterade restvärdet. Skillnaden mellan försäljningsintäkten och sålda varors kostnad utgör vinsten eller förlusten på försäljningen. Denna redovisas i enlighet med de principer som företaget tillämpar vid försäljning.
45. Tillverkare eller återförsäljare erbjuder ibland låga räntor i stället för rabatter för att attrahera kunder. Om sådana räntor används överskattas försäljningsintäkten. Om leasingavtalet stipulerar osedvanligt låg ränta skall vinsten vid försäljningen begränsas till det belopp som skulle ha uppkommit om en marknadsmässig ränta avtalats.
46. Tillverkarens och återförsäljarens utgifter i samband med ingående och upplägg av ett finansiellt leasingavtal redovisas som en kostnad vid leasingperiodens början eftersom de i huvudsak berör tillverkarens eller säljarens vinst vid försäljningen.
47. **Leasegivare skall, utöver att uppfylla kraven i IAS 32, lämna följande upplysningar om finansiella leasingavtal**
- (a) **en avstämning mellan bruttoinvesteringen och nuvärdet av fordran avseende minimileaseavgifter per balansdagen. Dessutom skall bruttoinvesteringen och nuvärdet av fordran avseende minimileaseavgifter per balansdagen fördelas på förfallotidpunkter**
 - (i) inom ett år,
 - (ii) senare än ett år men inom fem år,
 - (iii) senare än fem år.

- (b) *ej intjänade finansiella intäkter.*
- (c) *ej garanterade restvärden som tillfaller leasegivaren.*
- (d) *reserven för osäkra fordringar avseende minimileaseavgifter.*
- (e) *variabla avgifter som ingår i periodens resultat.*
- (f) *en allmän beskrivning av de väsentliga leasingavtal som leasegivaren ingått.*

48. Som indikation på leasingverksamhetens tillväxt är det ofta värdefullt att lämna upplysning om periodens bruttoinvestering efter avdrag för ej intjänade intäkter i form av nya leasingavtal samt om leasingavtal som upphört under perioden.

Operationella leasingavtal

49. *Leasegivare skall i balansräkningen fördela tillgångar för vilka operationella leasingavtal ingåtts på slag av tillgång.*
50. *Leasingintäkterna periodiseras och intäktsredovisas linjärt under leasingavtalets löptid såvida inte en annan systematisk metod bättre återspeglar hur de ekonomiska fördelar som hänförs till objektet minskar över tiden (*).*
51. *Kostnader, inklusive avskrivningar, som sammanhänger med leasingintäkterna redovisas då de uppstår. Leasingintäkterna (exklusive intäkter avseende service, försäkring och underhåll) periodiseras och redovisas normalt linjärt under leasingavtalets löptid även om leasingbetalningarna varierar. En annan systematisk metod kan användas om den bättre återspeglar hur de ekonomiska fördelar som hänförs till objektet minskar över tiden.*
52. *När ett operationellt leasingavtal ingås skall leasegivarens direkta utgifter som uppstår då ett leasingavtal ingås läggas till det redovisade värdet för den leasade tillgången och kostnadsföras över leasingperioden utifrån samma grund som leasingintäkten.*
53. *Avskrivningsreglerna för avskrivningsbara leasade tillgångar skall stämma överens med leasegivarens vanliga avskrivningsregler för likartade tillgångar och avskrivningarna beräknas i enlighet med IAS 16 och IAS 38.*
54. Vid fastställande av huruvida en leasad tillgång behöver skrivas ned tillämpar ett företag IAS 36.
55. 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.
56. *Leasegivare skall, utöver att uppfylla kraven i IAS 32, lämna följande upplysningar om operationella leasingavtal*
- (a) *det sammanlagda beloppet per balansdagen av framtida minimileaseavgifter som hänför sig till icke uppsägningbara avtal fördelade på förfallotidpunkter*
 - (i) *inom ett år,*
 - (ii) *senare än ett år men inom fem år,*
 - (iii) *senare än fem år.*
 - (b) *sammanlagda variabla avgifter som ingår i periodens resultat.*
 - (c) *en allmän beskrivning av de leasingavtal som leasegivaren ingått.*

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

IAS 17

57. Dessutom gäller upplysningskraven i IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 och IAS 41 gäller för leasegivare för tillgångar som omfattas av operationella leasingavtal.

SALE AND LEASEBACK-TRANSAKTIONER

58. En sale and leaseback-transaktion är till sin form en försäljning av en tillgång och en efterföljande lease av samma tillgång enligt ett leasingavtal. Försäljningspriset för tillgången och villkoren i leasingavtalet är ofta beroende av varandra eftersom de avtalats tillsammans. Avgörande för hur en sale and leaseback-transaktion skall redovisas är hur leasingtransaktionen klassificeras.
59. **Om en sale and leaseback-transaktion ger upphov till ett finansiellt leasingavtal skall det belopp med vilket försäljningspriset överstiger tillgångens redovisade värde inte omedelbart redovisas som intäkt i säljarens/leasetagarens finansiella rapporter. Vinsten skall i stället periodiseras över leasingperioden.**
60. Om leasingavtalet är ett finansiellt leasingavtal är den ekonomiska innebörden i den sammansatta transaktionen att jämställa med att leasegivaren ger leasetagaren ett lån med leasingobjektet som säkerhet. Av detta skäl skall inte det belopp med vilket försäljningspriset överstiger tillgångens redovisade värde hos leasetagaren redovisas som vinst. Den periodiseras i stället över leasingperioden.
61. **Om leasingavtalet ger upphov till ett operationellt leasingavtal och det framgår att transaktionen baseras på verkligt värde skall eventuell vinst eller förlust som uppkommit vid försäljningen redovisas under den period som försäljningen sker. Om försäljningspriset understiger verkligt värde skall eventuell vinst eller förlust redovisas under den period som försäljningen sker. I det fall förlusten kompenseras av att framtida avtalade leasingavgifter understiger marknadsmässigt beräknade avgifter, tas emellertid skillnaden upp som tillgång och periodiseras i proportion till leasingavgifterna över den period som tillgången förväntas bli utnyttjad. Om försäljningspriset överstiger verkligt värde, skall skillnaden reserveras och periodiseras över den period under vilken tillgången förväntas bli utnyttjad.**
62. Om leasingavtalet är ett operationellt leasingavtal och det framgår att försäljningspriset och villkoren i leasingavtalet bygger på verkligt värde har en sedvanlig försäljning skett. Således redovisas eventuell vinst eller förlust som uppkommit vid försäljningen under den period som försäljningen sker.
63. **Om leasingavtalet är ett operationellt leasingavtal och tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för försäljningen är lägre än det redovisade värdet skall en förlust motsvarande skillnaden mellan verkligt värde och redovisat värde redovisas under den period som försäljningen sker.**
64. För finansiella leasingavtal görs ingen justering av det redovisade värdet om inte reglerna om nedskrivningar kräver det, i vilket fall det redovisade värdet skrivs ned till återvinningsvärdet enligt IAS 36.
65. Upplysningskraven för leasetagare och leasegivare gäller även för sale and lease back-transaktioner. Kravet på upplysning om väsentliga leasingavtal innebär att information lämnas om unika eller ovanliga avtalsvillkor för sale och leaseback-transaktioner.
66. Sale and leaseback-transaktioner kan kräva separat upplysning enligt IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

67. **Med beaktande av punkt 68 uppmuntras retroaktiv tillämpning av denna standard men det är inget krav. Om denna standard inte tillämpas retroaktivt antas alla tidigare ingångna finansiella leasingavtal vara korrekt redovisade av leasegivaren och skall därefter redovisas i enlighet med denna standard.**
68. **Ett företag som tidigare har tillämpat IAS 17 (omarbetad 1997) skall tillämpa de ändringar som denna standard medför retroaktivt på alla leasingavtal eller, om IAS 17 (omarbetad 1997) inte tillämpades retroaktivt, på alla leasingavtal som ingåtts sedan företaget först tillämpade denna standard.**

IKRAFTTRÄDANDE

IAS 17

69. *Ett företag skall 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, skall företaget lämna upplysning om detta.*

UPPHÄVANDE AV IAS 17 (OMARBETAD 1997)

70. Denna standard ersätter IAS 17, *Leasingavtal*, (omarbetad 1997).
-

IAS 17

BILAGA

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

A1. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

A2. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

Effekterna av ändrade valutakurser

INNEHÅLLSFÖRTECKNING	Punkt
Syfte	1–2
Tillämpningsområde	3–7
Definitioner	8–16
Förklaring av definitionerna	9–16
Funktionell valuta	9–14
Nettoinvestering i en utlandsverksamhet	15
Monetära poster	16
Sammanfattning av det tillvägagångssätt som krävs i standarden	17–19
Redovisning i den funktionella valutan av transaktioner i utländsk valuta	20–37
Första redovisningen	20–22
Redovisning vid efterföljande balansdagar	23–26
Redovisning av valutakursdifferenser	27–34
Byte av funktionell valuta	35–37
Användning av annan rapporteringsvaluta än den funktionella valutan	38–49
Omräkning till rapporteringsvaluta	38–43
Omräkning av en utlandsverksamhet	44–47
Avyttring av en utlandsverksamhet	48–49
Skatteeffekter av alla valutakursdifferenser	50
Upplysningar	51–57
Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	58–60
Upphävande av andra uttalanden	61–62

Denna omarbetade standard ersätter IAS 21 (omarbetad 1993), *Effekterna av ändrade valutakurser*, och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

SYFTE

1. Ett företag kan bedriva aktiviteter utomlands på två sätt. Det kan ha transaktioner i utländsk valuta eller äga utlandsverksamheter. Dessutom kan ett företag redovisa sina finansiella rapporter i en utländsk valuta. Syftet med denna standard är att ange hur transaktioner i utländsk valuta och utlandsverksamheter skall redovisas i ett företags finansiella rapporter och hur finansiella rapporter skall räknas om till en rapporteringsvaluta.

IAS 21

2. Huvudfrågorna är vilken valutakurs eller vilka valutakurser som skall användas och hur effekterna av ändrade valutakurser skall redovisas i de finansiella rapporterna.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

3. *Standarden skall tillämpas vid (*):*
- (a) *redovisning av transaktioner och balansposter i utländsk valuta, utom för sådana derivattransaktioner och balansposter som omfattas av IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering,*
- (b) *omräkning av resultat och finansiell ställning för utlandsverksamheter som tas in i företagets finansiella rapporter genom full konsolidering, tillämpande av klyvningsmetoden eller kapitalandelsmetoden,*
- och*
- (c) *omräkning av ett företags resultat och finansiella ställning till en rapporteringsvaluta.*
4. IAS 39 är tillämplig på många derivat i utländsk valuta, som därmed undantas från denna standards tillämpningsområde. Sådana derivat i utländsk valuta som inte omfattas av IAS 39 (exempelvis vissa derivat i utländsk valuta som är inbäddade i andra kontrakt), omfattas emellertid av 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 valutakursposter, inklusive säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet. Vid säkringsredovisning tillämpas IAS 39.
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 skall kunna anses överensstämma med International Financial Reporting Standards (IFRS). När det gäller omräkning av finansiell information till en utländsk valuta som inte uppfyller dessa krav innehåller denna standard upplysningar om vilken information som skall 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 skall redovisas i kassaflödesanalysen (se IAS 7, *Kassaflödesanalys*).

DEFINITIONER

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

Balansdagskurs är avistakursen på balansdagen.

Valutakursdifferens (kursdifferens) är skillnaden mellan de belopp som framkommer vid omräkningar av ett givet belopp i en valuta till en annan valuta när omräkningarna sker enligt skilda valutakurser.

Valutakurs är den växlingskurs till vilken växling sker mellan två valutor.

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

Utländsk valuta är en annan valuta än företagets funktionella valuta.

En utlandsverksamhet är en enhet som är ett dotterföretag, ett intresseföretag, ett joint venture 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 rapporterade företaget.

(*) Se även SIC-7, Införande av euro.

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 rapporterade 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 bestämningen 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 priserna på landets 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 skuldebrev 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 av huruvida verksamhetens funktionella valuta är samma som den som det rapporterade företaget använder (i detta sammanhang är det rapporterade företaget det företag till vilket utlandsverksamheten är dotterföretag, filial, intresseföretag eller joint venture)
- (a) huruvida utlandsverksamhetens verksamhet sker som en förlängning av det rapporterade företaget, snarare än som en i hög grad självständig verksamhet. Ett exempel på det förra är om utlandsverksamheten endast säljer varor som importerats från det rapporterade företaget och överför behållningen från försäljningen till detsamma. Ett exempel på det senare är om verksamheten ackumulerar kassamedel och andra monetära poster och har kostnader och intäkter samt upptar lån, allt huvudsakligen i sin lokala valuta.
 - (b) huruvida transaktioner med det rapporterade företaget utgör en stor eller liten del av verksamheten i utlandsverksamheten.
 - (c) huruvida kassaflöden från utlandsverksamhetens löpande verksamhet direkt påverkar det rapporterade företags kassaflöden och lätt kan överföras till detsamma.
 - (d) huruvida kassaflödet från utlandsverksamhetens löpande verksamhet är tillräckligt för att täcka befintliga och normalt förutsägbara skuldförpliktelser utan att medel behöver ställas till förfogande av det rapporterade företaget.

IAS 21

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 återspeglar de ekonomiska effekterna av de underliggande transaktionerna, händelserna och omständigheterna. Såsom 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 eller omständigheter.
14. Om den funktionella valutan är valutan i ett höginflationsland, räknas företagets finansiella rapporter om i enlighet med IAS 29, *Redovisning i höginflationsländer*. Ett företag kan inte undvika omräkning enligt IAS 29 genom att exempelvis som funktionell valuta använda en annan valuta än den funktionella valuta som har fastställs i enlighet med denna standard (såsom dess moderföretags funktionella valuta).

Nettoinvestering i en 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 i praktiken en del av företagets nettoinvestering i den självständiga 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.

Monetära poster

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

SAMMANFATTNING AV DET TILLVÄGAGÅNGSSÄTT SOM KRÄVS I STANDARDEN

17. Vid upprättandet av finansiella rapporter skall 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 rapporterar effekterna av sådana omräkningar i enlighet med punkterna 20–37 och 50.
18. Många rapporterade enheter 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, äga andelar i intresseföretag eller joint ventures. De kan också ha filialer. Resultatet och den finansiella ställningen för varje enskilt företag som ingår i den rapporterade enheten 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 den rapporterade enheten och vars funktionella valuta skiljer sig ifrån rapporteringsvalutan skall 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, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*, att redovisa sina finansiella rapporter i valfri valuta (eller 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

IAS 21

Första redovisningen

20. Med en transaktion i utländsk valuta avses en transaktion som är uttryckt i, eller kommer att medföra en betalning i, utländsk valuta. Exempel utgörs av transaktioner som uppkommer när ett företag
- (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 köper eller säljer tillgångar, eller ikläder sig eller reglerar skulder, uttryckta i utländsk valuta.
21. **En transaktion i utländsk valuta skall, när den tas in i redovisningen första gången, omräknas till den funktionella valutans enligt transaktionsdagens avistakurs.**
22. Transaktionsdagen är den första dag då transaktionen uppfyller kraven på redovisning enligt International Financial Reporting Standards (IFRS). Av praktiska skäl används ofta en kurs som approximerar den faktiska kursen vid transaktionstillfället. Exempelvis kan en genomsnittlig kurs för en vecka eller månad användas för alla transaktioner i varje utländsk valuta under perioden. Om valutakurserna varierar kraftigt, är emellertid användningen av den genomsnittliga kursen för en period olämplig.

Redovisning vid efterföljande balansdagar

23. **Varje balansdag skall**
- (a) **monetära poster i utländsk valuta räknas om till balansdagskursen,**
 - (b) **icke-monetära poster, som värderas till historiskt anskaffningsvärde i en utländsk valuta, räknas om till valutakursen vid transaktionstillfället,**
- och
- (c) **icke-monetära poster, som värderas till verkligt värde i en utländsk valuta, räknas om till valutakursen den dag då det verkliga värdet fastställdes.**
24. Det redovisade värdet för en post fastställs i samverkan med övriga tillämpliga standarder. Exempelvis kan materiella anläggningstillgångar redovisas till verkligt värde eller historiskt anskaffningsvärde i enlighet med IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*. Oavsett om det fastställda redovisade värdet baseras på historiskt anskaffningsvärde eller verkligt värde, skall beloppet, om det har fastställts i en utländsk valuta, därefter räknas om till den funktionella valutans i enlighet med denna standard.
25. Det redovisade värdet för vissa poster fastställs genom jämförelse av två eller flera belopp. Exempelvis skall varulager redovisas till det lägsta av anskaffningsvärdet eller nettoförsäljningsvärdet i enlighet med IAS 2, *Varulager*. På motsvarande sätt skall en tillgång, som i enlighet med IAS 36, *Nedskrivningar*, uppvisar ett nedskrivningsbehov, redovisas till det lägsta av det redovisade värdet före beaktande av eventuella nedskrivningar och återvinningsvärdet. Om en sådan tillgång är icke-monetär och värderas i en utländsk valuta, skall det redovisade värdet fastställas genom jämförelse av
- (a) anskaffningsvärdet eller det redovisade värdet, beroende på vilket som är tillämpligt, omräknat till valutakursen den dag då beloppet fastställdes (det vill säga kursen på transaktionsdagen för en post som värderas till historiskt anskaffningsvärde),
- och
- (b) nettoförsäljningsvärdet eller återvinningsvärdet, beroende på vilket som är tillämpligt, omräknat till valutakursen den dag då värdet fastställdes (exempelvis balansdagskursen på balansdagen).

IAS 21

Effekten av denna jämförelse skulle kunna bli att en nedskrivning 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 saldoto skulle ha 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 ha kunnat ske.

Redovisning av valutakursdifferenser

27. Enligt vad som framgår i punkt 3, är IAS 39 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 IAS 39 att valutakursdifferenser hänförliga till monetära poster, som uppfyller kraven för säkringsinstrument i en kassaflödessäkring, vid det första redovisningstillfället redovisas i eget kapital 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, skall redovisas i resultaträkningen 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 växelkursen ändras mellan transaktionstidpunkten och tidpunkten 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 regleringstidpunkten utifrån ändringen av valutakursen under respektive period.
30. **Om en vinst eller förlust från en icke-monetär post redovisas direkt mot eget kapital, skall eventuella valutakomponenter hänförliga till vinsten eller förlusten redovisas direkt mot eget kapital. Omvänt gäller att om en vinst eller förlust från en icke-monetär post redovisas i resultaträkningen, skall eventuella valutakomponenter hänförliga till vinsten eller förlusten redovisas i resultaträkningen.**
31. Andra standarder kräver att vissa vinster och förluster redovisas direkt mot eget kapital. Exempelvis krävs enligt IAS 16 att vissa vinster och förluster, som är följden av omvärdering av materiella anläggningstillgångar, redovisas direkt mot eget kapital. 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 mot eget kapital.
32. **Valutakursdifferenser som uppstår avseende en monetär post, som utgör en del av ett rapporterande företags nettoinvestering i en utlandsverksamhet (se punkt 15), skall redovisas i resultaträkningen i det rapporterande företags separata finansiella rapporter eller i utlandsverksamhetens enskilda 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), skall sådana valutakursdifferenser vid första redovisningstillfället redovisas som en separat komponent i eget kapital och vid avyttring av nettoinvesteringen redovisas i resultaträkningen i enlighet med punkt 48.**
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 enskilda finansiella rapporter i enlighet med punkt 28. På motsvarande sätt, om en sådan post uttrycks i utlandsverksamhetens funktionella valuta, uppkommer en valutakursdifferens i det rapporterande företags separata finansiella rapporter i enlighet med punkt 28. Sådana valutakursdifferenser omklassificeras till den separata komponenten i eget kapital i de finansiella rapporter som innefattar utlandsverksamheten och det rapporterande företaget (det vill säga de finansiella rapporter i vilka utlandsverksamheten tas in genom full konsolidering, genom tillämpning av klyvningsmetoden eller genom tillämpning av kapitalandelsmetoden). En monetär post, som utgör en del av det rapporterande företags nettoinvestering i en utlandsverksamhet, kan emellertid uttryckas i en annan valuta än den funktionella valutan för antingen det rapporterande företaget eller utlandsverksamheten. De valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkning av den monetära posten till det rapporterande företags och utlandsverksamhetens funktionella valutor skall inte omklassificeras till den separata komponenten i eget kapital i de finansiella rapporter som innefattar utlandsverksamheten och det rapporterande företaget (det vill säga de kvarstår i resultaträkningen).

34. Om ett företag löpande bokför i en annan valuta än den funktionella valutan, omräknas alla belopp vid 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 historiskt 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, skall företaget tillämpa de omräkningsbestämmelser som gäller för den nya funktionella valutan framåtriktat från den tidpunkt då ändringen 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 beloppen avseende icke-monetära poster som blir följden behandlas som posternas historiska anskaffningsvärden. Valutakursdifferenser, som uppkommer vid omräkning av en utlandsverksamhet, och som tidigare klassificerats som eget kapital i enlighet med punkterna 32 och 39 (c), påverkar inte 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 valutor). Om rapporteringsvalutan är en annan än företaget 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. **Resultatet och den finansiella ställningen för ett företag vars funktionella valuta inte är en valuta i ett höginflationsland skall räknas om till en annan rapporteringsvaluta på följande sätt**
- (a) **tillgångar och skulder i varje redovisad balansräkning (det vill säga inklusive jämförelsetal) skall räknas om till balansdagskursen per respektive balansdag,**
- (b) **intäkter och kostnader i varje resultaträkning (det vill säga inklusive jämförelsetal) skall räknas om till transaktionsdatumens valutakurser,**
- och**
- (c) **alla valutakursdifferenser som uppkommer skall redovisas som en separat komponent i eget kapital.**
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 valutakurserna varierar kraftigt, 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 intäkt- och kostnadsposter räknas om till transaktionsdagens kurs, medan tillgångar och skulder räknas om till balansdagskurs. Sådana valutakursdifferenser uppkommer för både intäkt- och kostnadsposter som redovisas i resultaträkningen och för sådana poster som redovisas direkt mot eget kapital.

IAS 21

- (b) att nettoinvesteringen vid årets början räknas om till en balansdagkurs som skiljer sig från den föregående balansdagkursen.

Dessa valutakursdifferenser redovisas inte i resultaträkningen eftersom ändringarna i valutakurserna har begränsad eller ingen direkt inverkan på aktuella eller framtida kassaflöden från verksamheten. När valutakursdifferenserna härrör från en icke helägd utlandsverksamhet som omfattas av koncernredovisningen, skall de ackumulerade kursdifferenser som uppkommer vid omräkning och som är hänförliga till minoritetsandelarna, fördelas på och redovisas som en del av minoritetsintresset i koncernbalansräkningen.

42. Resultatet och den finansiella ställningen för ett företag vars funktionella valuta är en valuta i ett höginflationsland skall 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) skall räknas om till balansdagkursen för den senaste balansräkningen,*

men

- (b) *om beloppen räknas om till valutan i ett land som inte är ett höginflationsland skall jämförelsebeloppen vara de som i de relevanta finansiella rapporterna för föregående år redovisades som belopp för det då innevarande året (det vill säga beloppen skall inte justeras för senare förändringar i prisnivån eller för senare förändringar i valutakursen).*

43. Om ett företags funktionella valuta är en valuta i ett höginflationsland skall företaget räkna om de finansiella rapporterna i enlighet med IAS 29, Redovisning i höginflationsländer, 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 höginflationsland (se punkt 42 (b)). Om landet upphör att vara ett höginflationsland och om företaget inte längre räknar om sina finansiella rapporter i enlighet med IAS 29, skall företaget som historiska 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 tas in i det rapporterade företagets finansiella rapporter genom full konsolidering, genom tillämpning av klyvningsmetoden eller genom tillämpning av kapitalandelsmetoden.
45. Införlivandet av en utlandsverksamhets resultat och finansiella ställning i det rapporterade företagets resultat och finansiella ställning följer det vanliga tillvägagångssättet vid upprättande av koncernredovisning, såsom eliminering av koncerninterna balansposter och koncerninterna transaktioner för ett dotterföretag (se IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*, samt IAS 31, *Andelar i joint ventures*). 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 resultaträkningen för koncernen, eller, om valutakursdifferenser uppkommit under omständigheter som beskrivs i punkt 32, klassificeras den som eget kapital till dess att utlandsverksamheten avyttras.
46. Om en utlandsverksamhets finansiella rapporter är per ett annat datum än det rapporterade företagets finansiella rapporter, upprättar utlandsverksamheten ofta ytterligare rapporter per samma datum som det rapporterade företagets finansiella rapporter. Om detta inte sker, är det enligt IAS 27 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 växelkursen per utlandsverksamhetens balansdag. Justeringar görs för betydande förändringar av valutakurser fram till det rapporterade företagets balansdag i enlighet med IAS 27. Samma tillvägagångssätt används vid tillämpning av kapitalandelsmetoden på intreseföretag och joint ventures och vid tillämpning av klyvningsmetoden på joint ventures i enlighet med IAS 28, *Innehav i intreseföretag*, och IAS 31.

47. **Goodwill som uppkommer vid förvärv av en utlandsverksamhet liksom justeringar till verkligt värde av tillgångar och skulder som görs vid förvärvet av denna utlandsverksamhet skall redovisas som tillgångar och skulder i utlandsverksamheten. Således skall de uttryckas i utlandsverksamhetens funktionella valuta och räknas om till balansdagskurs i enlighet med punkterna 39 och 42.**

Avyttring av en utlandsverksamhet

48. **Vid avyttring av en utlandsverksamhet skall de ackumulerade kursdifferenser som redovisats i den separata komponenten i eget kapital och som är hänförliga till utlandsverksamheten, redovisas i resultaträkningen när vinsten eller förlusten på avyttringen redovisas.**
49. Ett företag kan avyttra en utlandsverksamhet genom försäljning, likvidation, återbetalning av aktiekapital eller genom andra sätt att avhända sig hela eller delar av verksamheten. Erhållen utdelning kan jämföras med avyttring endast om utdelningen innebär en återbetalning av investeringen i utlandsverksamheten, exempelvis om utdelningen betalas från vinst före förvärvet. Vid en delavyttring skall endast den proportionella andelen av den ackumulerade kursdifferensen inräknas i vinsten eller förlusten. En nedskrivning av det redovisade värdet på en utlandsverksamhet betraktas inte som en delavyttring. Följaktligen föranleder en nedskrivning ej att någon del av de ackumulerade kursdifferenserna skall redovisas i resultaträkningen.

SKATTEEFFEKTER AV ALLA VALUTAKURSDIFFERENSER

50. Vinst och förlust 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 skall lämna upplysning om**
- (a) **storleken på valutakursdifferenser som redovisas i resultaträkningen förutom för sådana differenser som uppkommit till följd av att finansiella instrument värderats till verkligt värde via resultaträkningen i enlighet med IAS 39,**
- och**
- (b) **nettot av de kursdifferenser som redovisats i en separat komponent i eget kapital, och en avstämning mellan beloppet för sådana kursdifferenser vid början och slutet av perioden.**
53. **Om rapporteringsvalutan är en annan än den funktionella valutan skall 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 skall 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, skall det beskriva de finansiella rapporterna som överensstämmande med International Financial Reporting Standards (IFRS) endast om de överensstämmer med alla krav i varje tillämplig standard och varje tillämplig tolkning till dessa standarder, inklusive den omräkningsmetod som beskrivs i punkterna 39 och 42.**

IAS 21

56. Ett företag upprättat 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 höginflationsland räkna om de finansiella rapporterna till en annan valuta genom omräkning av alla poster till den senaste balansdagskursen. Sådana omräkningar är inte förenliga med International Financial Reporting Standards (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, skall det*
- (a) tydligt ange att det rör sig om kompletterande upplysningar för att skilja dem från de upplysningar som överensstämmer med International Financial Reporting Standards (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 skall 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, skall företaget lämna upplysning om detta.*
59. *Ett företag skall tillämpa punkt 47 framåtriktat på alla förvärv som sker när den rapporteringsperiod i vilken denna standard tillämpas 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 börjar tillämpas, skall 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 skall redovisas i enlighet med kraven i IAS 8, Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel.*

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.*
-

BILAGA

IAS 21

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

A1. IAS 7, *Kassaflödesanalys*, ändras punkterna 25 och 26 till följande ordalydelse:

25. ***Kassaflöden som uppkommer vid transaktioner i en utländsk valuta redovisas i företagets funktionella valuta genom omräkning av den utländska valutans belopp med hjälp av växelkursen mellan den funktionella valutan och den utländska valutan vid tidpunkten för kassaflödet.***
26. ***Ett utländskt dotterföretags kassaflöden skall omräknas till den växelkurs som råder mellan den funktionella valutan och den utländska valutan vid den tidpunkt kassaflödena uppstår.***

A2. IAS 12, *Inkomstskatter*, ändras enligt nedan:

Punkt 1 i inledningen (nu IN2) ändras till följande ordalydelse:

IN2. ...

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

- (a) ett företags icke-monetära tillgångar och skulder värderas i företagets funktionella valuta men det skattepliktiga resultat (och, följaktligen, det skattemässiga värdet på företagets icke-monetära tillgångar och skulder) fastställs i en annan valuta,
- (b) ...

Punkterna 41 och 62 ändras till följande ordalydelse:

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 redovisas i resultaträkningen (se punkt 58).

62. International Financial Reporting Standards (IFRS) kräver eller tillåter att vissa poster redovisas direkt mot eget kapital. Exempel på sådana poster är

...

- (c) valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkning av en utlandsverksamhets finansiella rapporter (se IAS 21, *Effekterna av ändrade valutakurser*),

samt

...

A3. IAS 29, *Redovisning i höginflationsländer*, ändras enligt nedan:

Punkt 1 ändras till följande ordalydelse:

1. ***Standarden skall tillämpas på enskilda finansiella rapporter, inklusive koncernredovisningen, för företag vars funktionella valuta är en valuta i ett höginflationsland.***

IAS 21

Punkt 8 ändras till följande ordalydelse:

8. **Finansiella rapporter för ett företag vars funktionella valuta är en valuta i ett höginflationsland skall, oavsett om rapporterna baseras på historiskt anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärde, uttryckas i den på balansdagen gällande värdeenheten. Jämförelsetal för föregående period, som krävs enligt IAS 1, Utformning av finansiella rapporter, och eventuell information avseende tidigare perioder skall också uttryckas i den på balansdagen gällande värdeenheten. När det gäller att redovisa jämförelsetal i en annan rapporteringsvaluta är punkterna 42 (b) och 43 i IAS 21, Effekterna av ändrade valutakurser, (enligt omarbetning år 2003) tillämpliga.**

Punkt 17 ändras till följande ordalydelse:

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 växelkursen mellan den funktionella valutan och en relativt stabil utländsk valuta.

Punkt 23 stryks.

Punkt 31 ändras till följande ordalydelse:

31. Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder redovisas i enlighet med punkterna 27 och 28.

Punkt 34 ändras till följande ordalydelse:

34. Jämförelsetal för föregående rapportperiod, vare sig de baserades på historiskt anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärde, inflationsjusteras med hjälp av ett allmänt prisindex så att den jämförande informationen redovisas i gällande värdeenheter vid rapportperiodens slut. Information som lämnas för tidigare perioder uttrycks också i gällande värdeenheter vid rapportperiodens slut. När det gäller att redovisa jämförelsetal i en annan rapporteringsvaluta är punkterna 42 (b) och 43 i IAS 21, **Effekterna av ändrade valutakurser**, (enligt omarbetning år 2003), tillämpliga.

Punkt 39 ändras till följande ordalydelse:

39. **Följande upplysningar skall 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 på balansdagen gällande värdeenheter,**

...

A4. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

A5. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

A6. I IAS 38, *Immateriella tillgångar*, ändras punkt 107 till följande ordalydelse:

107. **I de finansiella rapporterna skall följande upplysningar lämnas för varje slag av immateriell tillgång, uppdelade på internt utarbetade immateriella tillgångar och andra, förvärvade immateriella tillgångar:**

...

- (e) **en avstämning mellan det redovisade värdet vid periodens början och slut som visar**

...

- (vii) **nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av finansiella rapporter till en annan rapporteringsvaluta, och vid omräkning av en utlandsverksamhet till det rapporterade företags rapporteringsvaluta,**

och

...

A7. I IAS 41, *Jord- och skogsbruk*, ändras punkt 50 till följande ordalydelse:

50. ***Ett företag skall redovisa en avstämning av förändringar i redovisat värde för biologiska tillgångar mellan den aktuella periodens inledning och slut. Avstämningen skall innefatta***

...

- (f) ***nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av finansiella rapporter till en annan rapporteringsvaluta, och vid omräkning av en utlandsverksamhet till det rapporterade företags rapporteringsvaluta,***

och

...

A8. SIC-7, *Införande av euro*, ändras enligt nedan.

Punkt 4 ändras till följande ordalydelse:

4. Detta innebär att

- (a) monetära fordringar och skulder hänförliga till transaktioner i utländsk valuta även fortsättningsvis skall omräknas till den funktionella valutan enligt balansdagskursen. Eventuella kursdifferenser skall redovisas omedelbart i resultaträkningen, med undantag för att ett företag skall fortsätta att tillämpa sin befintliga redovisningsprincip för valutakursvinster och valutakursförluster hänförliga till valutarisksäkringar av prognostiserade transaktioner.
- (b) ackumulerade valutakursdifferenser som är hänförliga till omräkning av utlandsverksamheters finansiella rapporter även fortsättningsvis skall redovisas direkt mot eget kapital och påverka resultatet först när nettoutvesteringen i utlandsverksamheten avyttras.

...

Stycket om ikraftträdande ändras till följande ordalydelse:

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft den 1 juni 1998. Byten av redovisningsprinciper skall redovisas enligt bestämmelserna i IAS 8.

A9. IFRS 1, *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*, ändras enligt nedan.

I bilaga B har punkterna B1A och B1B lagts till:

B1A 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 goodwill, skall 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 företagens funktionella valuta eller så är de icke-monetära poster i utländsk valuta, som redovisas till valutakursen som användes enligt de tidigare redovisningsprinciperna.

B1B Ett företag kan tillämpa IAS 21 retroaktivt på justeringar till verkligt värde och goodwill som uppkommer i 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 skall överensstämma med IAS 22, i enlighet med punkt B1 ovan.

Upplysningar om närstående

INNEHÅLLSFÖRTECKNING	Punkt
Syfte	1
Tillämpningsområde	2-4
Syftet med upplysningar om närstående	5-8
Definitioner	9-11
Upplysningar	12-22
Ikraftträdande	23
Upphävande av IAS 24 (omformaterad 1994)	24

Denna omarbetade standard ersätter IAS 24 (omformaterad 1994), *Upplysningar om närstående* och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

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 samt av transaktioner med och utestående mellanhavanden med sådana parter.

TILLÄMPNING SOMRÅDE

2. **Standarden skall tillämpas vid**
 - (a) *identifiering av relationer och transaktioner med närstående,*
 - (b) *identifiering av utestående mellanhavanden mellan ett företag och dess närstående,*
 - (c) *identifiering av de omständigheter under vilka upplysningar enligt punkterna (a) och (b) krävs,*

och

 - (d) *fastställande av vilka upplysningar som skall lämnas om dessa poster.*
3. **Denna standard kräver att upplysning lämnas om transaktioner med och utestående mellanhavanden med närstående i ett moderföretags, en samägares eller ett ägarföretags separata finansiella rapporter, enligt IAS 27, Koncernredovisning och separata finansiella rapporter.**
4. Upplysningar om transaktioner med närstående och utestående mellanhavanden med andra företag i samma koncern lämnas i ett företags finansiella rapporter. Transaktioner med närstående inom samma koncern och utestående mellanhavanden elimineras när koncernredovisningen upprättas.

SYFTET MED UPPLYSNINGAR OM NÄRSTÅENDE

IAS 24

5. Relationer mellan närstående 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 det hel- eller delägda företaget genom bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande.
6. En relation med en närstående kan påverka ett företags finansiella resultat och ställning. Närstående 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 sker med samma belopp som mellan ej närstående.
7. Ett företags resultat och finansiella ställning kan påverkas av en relation med en närstående, även om det inte sker några transaktioner mellan parterna. 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 transaktioner med närstående, utestående mellanhavanden och andra relationer 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:*

Närstående – en part är närstående till ett företag om parten

(a) direkt eller indirekt genom en eller flera mellanhänder

(i) utövar ett bestämmande inflytande över eller står under ett bestämmande inflytande från det företaget, eller står under samma bestämmande inflytande som företaget (detta inbegriper moderföretag, dotterföretag och systerföretag),

(ii) har en andel i företaget, som ger den ett betydande inflytande över företaget,

eller

(iii) har ett gemensamt bestämmande inflytande över företaget,

(b) är ett av företagets intresseföretag (enligt definitionen i IAS 28, Innehav i intresseföretag),

(c) är ett joint venture i vilket företaget är samägare (se IAS 31, Andelar i joint ventures),

(d) är en nyckelperson i ledande ställning i företaget eller dess moderföretag,

(e) är nära familjemedlem till någon av de personer som avses i (a) eller (d),

IAS 24

- (f) är ett företag som står under bestämmande inflytande av, står under ett gemensamt bestämmande inflytande av eller står under betydande inflytande av, eller för vilket en betydande andel av rösterna i ett sådant företag innehas av, direkt eller indirekt, en sådan person som avses i (d) eller (e),

eller

- (g) parten är en plan för ersättningar efter avslutad anställning till förmån för anställda i företaget, eller till ett företag som är närstående till företaget.

En transaktion med närstående är en överföring av resurser, tjänster eller förpliktelser mellan närstående, oavsett om ersättning utgår eller ej.

En persons nära familjemedlemmar är sådana som kan väntas påverka, eller påverkas av, personen i dennes eller dessas kontakter med företaget. Sådana närstående kan vara

- (a) personens sammanboende och barn,
(b) barn till personens sammanboende,

och

- (c) Personer som är ekonomiskt eller på annat sätt beroende av personen eller dennes sammanboende.

Ersättning innefattar alla ersättningar till anställda (enligt definitionen i IAS 19, Ersättningar till anställda), inklusive ersättningar till anställda för vilka IFRS 2, Aktierelaterade ersättningar, tillämpas. Ersättningar till anställda är alla former av vederlag ett företag eller någon på uppdrag av företaget betalar, skall betala eller tillhandahåller i utbyte mot tjänster som utförs åt företaget. De innefattar även sådana vederlag som betalas för moderföretagets räkning men som hänförs till företaget. Ersättning innefattar

- (a) kortfristiga ersättningar till anställda, såsom löner och sociala avgifter, betald semester och betald sjukfrånvaro, vinstandelar och bonus (om de skall betalas inom tolv månader från periodens slut) och icke-monetära ersättningar (såsom sjukvård, bostad, bil samt gratis eller subventionerade varor och tjänster) för nuvarande anställda,
(b) ersättningar efter avslutad anställning, såsom pensioner, andra pensionsersättningar, 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 arbetsförmåga och, om de inte skall betalas inom tolv månader efter periodens slut, vinstandelar, bonus och uppskjutna ersättningar,
(d) ersättningar vid uppsägning,

och

- (e) aktierelaterade ersättningar.

Bestämmande inflytande innebär en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.

Med gemensamt bestämmande inflytande avses att två eller flera parter i avtal reglerat att gemensamt utöva det bestämmande inflytandet över en ekonomisk verksamhet.

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 sådana som är anställda i företaget som andra).

Betydande inflytande innebär att ägarföretaget kan delta i de beslut som rör ett företags finansiella och operativa strategier, men innebär inte bestämmande över dessa strategier. Betydande inflytande kan uppnås via aktieinnehav, stadgar eller avtal.

10. Bedömningen om en närstående relation föreligger eller inte grundas på förhållandets ekonomiska innebörd och inte enbart på den juridiska formen.
11. I denna standard anses följande företag eller fysiska personer inte nödvändigtvis vara närstående
 - (a) två företag enbart på grund av att de har en gemensam styrelseledamot eller annan nyckelperson i ledande ställning gemensam, oaktat (d) och (f) i definitionen av "närstående",
 - (b) två samägare, enbart på grund av de utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över ett joint venture,
 - (c)
 - (i) finansörer,
 - (ii) fackföreningar,
 - (iii) offentliga verksamheter,och
 - (iv) departement och myndigheterenbart på grund av deras normala affärskontakter med ett företag (trots att de kan begränsa företagets handlingsfrihet eller medverka i dess beslutsprocess),eller
 - (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.

UPPLYSNINGAR

12. **Upplýsingar om relationer mellan moderföretag och dotterföretag skall lämnas oavsett om det har förekommit några transaktioner mellan dessa närstående eller ej. Ett företag skall upplysa om namnet på moderföretaget 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 finansiella rapporter som är tillgängliga för allmänheten, skall upplysning lämnas även om namnet på det näst högsta moderföretag som gör det.**
13. För att en användare av finansiella rapporter skall kunna bilda sig en uppfattning om vilka effekter närstående relationer har på ett företag, är det lämpligt att upplysningar lämnas om sådana närstående relationer som innefattar ett bestämmande inflytande, oavsett om transaktioner har förekommit mellan de närstående eller ej.
14. Upplýsningsplikten om närstående relationer mellan moderföretag och dotterföretag gäller utöver upplýsningskraven i IAS 27, IAS 28 och IAS 31, som kräver en lämplig förteckning över och beskrivning av betydande innehav i dotterföretag, intresseföretag och företag som står under gemensamt bestämmande inflytande.
15. Om varken företagets moderföretag eller den part som har det slutliga bestämmande inflytandet upprättar finansiella rapporter som är tillgängliga för allmänheten, skall företaget lämna upplysning om namnet på det första moderföretag, ovanför närmaste moderföretag, som gör det. Det näst högsta moderföretaget är koncernens första moderföretag ovanför det närmaste moderföretaget som upprättar en koncernredovisning som är tillgänglig för allmänheten.
16. **Ett företag skall lämna upplysning om den totala ersättningen till nyckelpersoner i ledande ställning för var och en av följande kategorier**
 - (a) kortfristiga ersättningar till anställda,
 - (b) ersättningar efter avslutad anställning,

IAS 24

- (c) *övriga långfristiga ersättningar,*
 - (d) *ersättningar vid uppsägning,*
och
 - (e) *aktierelaterade ersättningar.*
17. *Om det har förekommit transaktioner mellan närstående skall ett företag lämna upplysningar om såväl karaktären på närståenderelationen som sådan information om transaktioner och utestående mellanhavanden som krävs för en förståelse av den effekt närståenderelationen kan ha på de finansiella rapporterna. Dessa krav på upplysningar gäller utöver kraven i punkt 16 rörande upplysningar om ersättningar till nyckelpersoner i ledande ställning. Upplysningarna skall minst innehålla uppgift om*
- (a) *transaktionsbeloppen,*
 - (b) *de utestående mellanhavanden storlek och*
 - (i) *dessas villkor, inklusive information om eventuella säkerheter, samt karaktären på den ersättning som skall lämnas,*
och
 - (ii) *uppgifter om eventuella lämnade eller mottagna garantier,*
 - (c) *avsättningar för osäkra fordringar hänförliga till de utestående fordringarnas storlek,*
och
 - (d) *periodens redovisade kostnader avseende osäkra fordringar på närstående.*
18. *De upplysningar som krävs enligt punkt 17 skall 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.*
19. *Klassificeringen av skulder till och fordringar på närstående i de olika kategorierna enligt punkt 18 är en utvidgning av upplysningskraven i IAS 1, Utformning av finansiella rapporter, rörande information som skall redovisas i antingen balansräkningen eller i noterna. Kategorierna har utvidgats i syfte att ge en mer fullständig analys av mellanhavanden med närstående och gäller transaktioner med närstående.*
20. *Följande är exempel på transaktioner för vilka upplysning skall lämnas, i det fall de involverar närstående*
- (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 på annat sätt),
 - (h) avsättningar för garantier eller säkerhet,
och
 - (i) reglering av skulder på uppdrag av företaget eller av företaget på uppdrag av annan part.
21. Upplysningar om att transaktioner med närstående har förekommit på villkor likvärdiga dem som gäller vid transaktioner på affärsmässig grund lämnas endast om sådana villkor kan styrkas.
22. **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 får på företagets finansiella rapporter.**

IKRAFTTRÄDANDE

23. **Ett företag skall 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, skall företaget lämna upplysning om detta.**

UPPHÄVANDE AV IAS 24 (OMFORMATERAD 1994)

24. Denna standard ersätter IAS 24, *Upplysningar om närstående*, (omformaterad 1994).
-

IAS 24

BILAGA

Ändring av IAS 30

Ändringen i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringen tillämpas för denna tidigare period.

A1. I IAS 30, *Upplysningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut*, ändras punkt 58 till följande ordalydelse:

58. När en bank har genomfört transaktioner med närstående är det lämpligt att lämna upplysning om såväl karaktären på närståenderelationen som sådan information om transaktioner och utestående mellanhavanden som krävs för en förståelse av vilken effekt närståenderelationen kan ha på bankens finansiella rapporter. Upplysningarna skall lämnas i enlighet med kraven i IAS 24 och omfattar upplysningar om en banks principer vid utlåning till närstående samt vid transaktioner med närstående det belopp som ingår i

(a) ...

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSANDARD IAS 27

IAS 27

Koncernredovisning och separata finansiella rapporter

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Tillämpningsområde	1–3
Definitioner	4–8
Utformning av koncernredovisning	9–11
Koncernredovisningens omfattning	12–21
Tillvägagångssätt vid upprättande av koncernredovisning	22–36
Redovisning av innehav i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag i separata finansiella rapporter	37–39
Upplysningar	40–42
Ikraftträdande	43
Upphävande av andra uttalanden	44–45

Denna omarbetade standard ersätter IAS 27, *Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag*, (omarbetad 2000), och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

1. **Denna standard skall tillämpas vid upprättande av koncernredovisning för en grupp företag som står under bestämmande inflytande av ett moderföretag.**
2. Denna standard behandlar inte redovisningsmetoder avseende rörelseförvärv och deras inverkan på koncernredovisningen, inklusive goodwill som uppkommer vid ett rörelseförvärv (se IAS 22, *Företagsförvärv och samgåenden*).
3. **Denna standard skall även tillämpas vid redovisning av innehav i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag för de fall ett företag väljer, eller av lokala bestämmelser förpliktas, att upprätta separata finansiella rapporter.**

DEFINITIONER

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

Koncernredovisning är en redovisning för en koncern upprättad som en ekonomisk enhet.

Bestämmande inflytande innebär en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.

Anskaffningsvärdemetoden är en redovisningsmetod som innebär att innehav redovisas till anskaffningsvärde. Ägarföretaget redovisar intäkt från innehavet endast till den del denna hänför sig till balanserade vinstmedel som investeringsobjektet har intjänat efter anskaffningstillfället. Erhållna utdelningar som överstiger dessa vinstmedel betraktas som en återbetalning av investeringen och redovisas som en minskning av andelens redovisade värde.

En koncern består av moderföretaget och dess dotterföretag.

IAS 27

Minoritetsintresse är den del av ett dotterföretags resultat och nettotillgångar hänförliga till egetkapitalinstrument som inte, direkt eller indirekt (genom dotterföretag), ägs av moderföretaget.

Ett moderföretag är ett företag som har ett eller flera dotterföretag.

Separata finansiella rapporter är sådana rapporter som upprättas av ett moderföretag, ett ägarföretag i ett intresseföretag eller en samägare i ett gemensamt styrt företag, i vilka innehaven redovisas utifrån det direkta ägarintresset snarare än utifrån investeringsobjektets redovisade resultat och nettotillgångar.

Ett dotterföretag är ett företag, inklusive sådana företag som inte är aktiebolag, utan exempelvis ett handelsbolag, som står under bestämmande inflytande av ett annat företag (moderföretaget).

5. Ett moderföretag eller dess dotterföretag kan vara ett ägarföretag i ett intresseföretag eller samägare i ett gemensamt styrt företag. I sådana fall skall koncernredovisningen som upprättas enligt denna standard också överensstämja med IAS 28, *Innehav i intresseföretag*, och IAS 31, *Andelar i joint ventures*.
6. För företag beskrivna i punkt 5 utgör separata finansiella rapporter sådana rapporter som upprättas utöver de finansiella rapporter som anges i punkt 5. Separata finansiella rapporter behöver inte bifogas eller medfölja dessa rapporter.
7. Finansiella rapporter för ett företag som inte äger ett dotterföretag, ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag, utgör inte separata finansiella rapporter.
8. Ett moderföretag som undantas från skyldighet att upprätta koncernredovisning enligt punkt 10 kan upprätta separata finansiella rapporter som företagets enda finansiella rapporter.

UTFORMNING AV KONCERNREDOVISNING

9. **Ett moderföretag, förutom sådant moderföretag som beskrivs i punkt 10, skall upprätta en koncernredovisning i vilken det tar in sina innehav i dotterföretag enligt denna standard.**
10. **Ett moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning om**
 - (a) **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 inte har något att invända mot, att moderföretaget inte upprättar koncernredovisning,**
 - (b) **moderföretagets skuldebrev eller egetkapitalinstrument inte är föremål för allmän handel (inhemsk eller utländsk fondbörs eller på en OTC-marknad, inklusive lokala och regionala marknader),**
 - (c) **moderföretaget inte 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

 - (d) **moderföretagets yttersta eller något mellanvarande moderföretag upprättar koncernredovisning som är tillgänglig för allmänheten och som följer International Financial Reporting Standards (IFRS).**
11. Ett moderföretag som enligt punkt 10 väljer att inte upprätta koncernredovisning, och bara upprättar separata finansiella rapporter, följer bestämmelserna i punkterna 37–42.

KONCERNREDOVISNINGENS OMFATTNING

12. **Koncernredovisningen skall innefatta alla moderföretagets dotterföretag, förutom dem som nämns i punkt 16.**

13. Bestämmande inflytande antas föreligga när moderföretaget direkt, eller indirekt genom dotterföretag, äger över hälften av rösterna i ett företag. Undantaget är sådana särskilda omständigheter där det tydligt kan visas att ett sådant ägande inte utgör ett bestämmande inflytande. Bestämmande inflytande föreligger även när moderföretaget äger högst hälften av rösterna i ett företag och har (*)
- (a) bestämmande inflytande över mer än hälften av rösterna i berört företag genom avtal med övriga ägare,
 - (b) rätten att utforma det andra företags finansiella och operativa strategier genom stadgar eller avtal,
 - (c) rätten att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i det andra företags styrelse eller motsvarande ledningsorgan, och företaget står under ledning av den styrelsen eller det ledningsorganet,

eller
 - (d) rätten till över hälften av rösterna i det andra företags styrelse eller motsvarande ledningsorgan, och det bestämmande inflytandet över företaget utövas av den styrelsen eller det ledningsorganet.
14. Ett företag kan äga teckningsoptioner, köpoptioner, skuldebrev eller egetkapitalinstrument, som kan konverteras till stamaktier eller andra liknande instrument som, ifall de utnyttjas eller konverteras, kan ge företaget ett inflytande eller begränsa en annan parts inflytande över ett annat företags finansiella och operativa strategier (potentiella röstberättigade aktier). Förekomsten och effekten av potentiella röstberättigade aktier som utan dröjsmål kan utnyttjas eller konverteras, inklusive potentiella röstberättigade aktier som innehas av ett annat företag, beaktas vid bedömning av huruvida ett företag har rätt att utforma de finansiella och operativa strategierna i ett annat företag. Potentiella röstberättigade aktier kan inte utnyttjas eller konverteras utan dröjsmål om de exempelvis inte kan utnyttjas eller konverteras förrän vid en senare tidpunkt eller förrän en framtida händelse inträffar.
15. Vid bedömning av huruvida potentiella röstberättigade aktier bidrar till ett bestämmande inflytande skall företaget undersöka alla fakta och omständigheter (inklusive villkoren för utnyttjandet av de potentiella röstberättigade aktierna och eventuella andra kontraktvillkor, oavsett om de gäller enskilt eller tillsammans med andra), som påverkar de potentiella röstberättigade aktierna, med undantag för företagsledningens avsikter och de finansiella förutsättningarna för utnyttjande eller konvertering.
16. ***Ett dotterföretag skall undantas från koncernredovisningen om det finns belägg för att (a) det bestämmande inflytandet är avsett att vara tillfälligt eftersom dotterföretaget förvärvats och innehas endast med avsikt att avyttras inom tolv månader efter förvärvet och (b) om ledningen aktivt söker en köpare. Innehav i sådana dotterföretag skall klassificeras som tillgångar som innehas för handel och redovisas enligt IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering.***
17. Om ett dotterföretag som tidigare undantagits från koncernredovisningen i enlighet med punkt 16 inte avyttras inom tolv månader, skall det tas in i koncernredovisningen per förvärvsdatum (se IAS 22). De finansiella rapporterna för perioderna efter förvärvet skall räknas om.
18. I undantagsfall kan ett företag ha hittat en köpare till ett dotterföretag som undantagits från koncernredovisningen i enlighet med punkt 16, men affären har inte slutförts inom tolv månader efter förvärvet på grund av att den måste godkännas av tillsynsmyndigheter eller andra parter. Företaget måste inte ta in sådana dotterföretag i koncernredovisningen om affären är under genomförande på balansdagen och såvida det inte finns skäl att anta att den inte kommer att slutföras kort därefter.
19. Ett dotterföretag undantas inte från koncernredovisningen endast av den anledningen att delägaren är en riskkapitalorganisation, värdepappersfond, aktiefond eller ett liknande företag.
20. Ett dotterföretag undantas inte från koncernredovisningen på grund av att dess affärsverksamhet avviker från andra företag inom koncernen. Relevant information erhålls genom att ta in sådana dotterföretag i koncernredovisningen och lämna ytterligare upplysningar i koncernredovisningen om dotterföretags olika affärsverksamheter. Exempelvis bidrar de upplysningar som krävs enligt IAS 14, *Segmentrapportering*, till att förklara betydelsen av olika affärsverksamheter inom koncernen.

(*) Se även SIC-12, *När skall ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen?*

IAS 27

21. Ett moderföretag förlorar sitt bestämmande inflytande när det förlorar rätten att utforma ett dotterföretags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar. Förlusten av det bestämmande inflytandet kan uppkomma oavsett om det absoluta eller relativa ägarförhållandet förändras eller ej. Det skulle exempelvis kunna inträffa om kontrollen av ett dotterföretag övertas av en regering, domstol, ett administrativt organ eller en tillsynsmyndighet. Det skulle också kunna inträffa till följd av avtal.

TILLVÄGAGÅNGSSÄTT VID UPPRÄTTANDE AV KONCERNREDOVISNING

22. Vid upprättandet av en koncernredovisning slås de finansiella rapporterna för moderföretaget och dess dotterföretag ihop post för post genom sammanläggning av motsvarande poster för tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter och kostnader. För att koncernredovisningen skall kunna innehålla finansiell information om koncernen som en ekonomisk enhet genomförs därefter nedanstående justeringar
- (a) det redovisade värdet för moderföretagets innehav i alla dotterföretag och moderföretagets andelar av alla dotterföretags eget kapital elimineras (se IAS 22, som innehåller en beskrivning av hur uppkommen goodwill behandlas),
 - (b) minoritetsandelar av resultatet för dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen för rapportperioden identifieras,
- och
- (c) minoritetsandelar i nettotillgångar för dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen identifieras skilt från moderföretagets eget kapital i dem. Minoritetsandelar i nettotillgångar består av
 - (i) värdet av sådana minoritetsandelar vid tidpunkten för det ursprungliga förvärvet, såsom detta värde beräknas i enlighet med IAS 22,och
 - (ii) minoritetsägarnas andel av förändringar i eget kapital efter förvärvet.
23. Om det finns potentiella röstberättigade aktier, fastställs andelarna av resultatet och förändringar i eget kapital hänförliga till moderföretaget samt minoritetsandelar på grundval av befintliga ägarintressen, och återspeglar inte en möjlig inlösen eller konvertering av potentiella röstberättigade aktier.
24. **Koncerninterna fordringar och skulder, transaktioner, intäkter och kostnader skall elimineras i sin helhet.**
25. Koncerninterna fordringar och skulder samt transaktioner, inklusive intäkter, kostnader och utdelningar elimineras i sin helhet. Vinst 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 nedskrivningar som måste tas upp i koncernredovisningen. IAS 12, *Inkomstskatter*, tillämpas på temporära skillnader som uppkommer vid eliminering av vinster och förluster vid koncerninterna transaktioner.
26. **Finansiella rapporter för moderföretaget och dess dotterföretag, som används vid upprättande av koncernredovisningen, skall upprättas per samma balansdag. Om moderföretaget och dotterföretaget har olika balansdagar upprättar dotterföretaget, i koncernredovisningssyfte, särskilda finansiella rapporter per balansdagen för moderföretagets finansiella rapporter, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart.**
27. **Om, i enlighet med punkt 26, ett dotterföretags finansiella rapporter, som används vid upprättandet av koncernredovisningen, upprättas per en balansdag som skiljer sig från moderföretagets balansdag, skall justeringar göras för att kompensera effekten av betydande transaktioner eller händelser som inträffar mellan detta datum och moderföretagets balansdag. Under alla omständigheter skall skillnaden mellan dotterföretagets och moderföretagets balansdagar inte överstiga tre månader. Rapportperiodernas längd och skillnader i balansdagar skall vara oförändrade från en period till en annan.**
28. **Koncernredovisningar skall upprättas med enhetliga redovisningsprinciper för likartade transaktioner och andra händelser som inträffar under likartade omständigheter.**

29. 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.
30. Ett dotterföretags intäkter och kostnader tas in i koncernredovisningen från förvävsdatumet såsom det beskrivs i IAS 22. Ett dotterföretags intäkter och kostnader tas in i koncernredovisningen fram till den tidpunkt när moderföretaget upphör att ha ett bestämmande inflytande över dotterföretaget. Skillnaden mellan intäkterna för avyttringen av dotterföretaget och dess redovisade värde vid avyttringstidpunkten, inklusive de ackumulerade kursdifferenser som är hänförliga till dotterbolaget och som redovisas under eget kapital i enlighet med IAS 21, *Effekterna av ändrade valutakurser*, redovisas i koncernresultaträkningen som vinst eller förlust avseende avyttringen av dotterföretaget.
31. ***Ett innehav i ett företag skall redovisas i enlighet med 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering, från och med den tidpunkt då det upphör att vara ett dotterföretag, under förutsättning att det inte blir ett intresseföretag enligt definitionen i IAS 28 eller ett gemensamt styrt företag enligt beskrivningen i IAS 31.***
32. ***Innehavets redovisade värde vid den tidpunkt då företaget upphör att vara ett dotterföretag skall betraktas som dess anskaffningsvärde vid den första värderingen av en finansiell tillgång i enlighet med IAS 39.***
33. ***Minoritetsintressen skall redovisas i koncernbalansräkningen under eget kapital, skilt från moderföretagets egna kapital. Minoritetsintressen i koncernens resultat skall också redovisas separat.***
34. Resultatet hänförs till moderföretagets aktieägare och minoritetsintressen. Eftersom båda räknas som eget kapital, är det belopp som hänförs till minoritetsintressen inte en intäkt eller en kostnad.
35. Förluster som är hänförliga till minoritetsägare i ett dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen kan överstiga minoritetens andel av dotterföretagets eget kapital. Överskjutande del och ytterligare förluster som kan hänföras till minoritetsägarna fördelas på majoritetsandelen, förutom i den mån minoritetsägarna har en bindande förpliktelse och har förmågan att göra ytterligare investeringar för att täcka förlusterna. Om dotterföretaget senare redovisar vinst, fördelas sådana vinster på majoritetsägarna fram till dess att minoritetsägarnas andel av de förluster som tidigare upptagits av majoritetsägarna har återvunnits.
36. Om ett dotterföretag har utestående preferensaktier med kumulativ vinstutdelningsrätt, som innehas av minoritetsintressen och klassificeras som eget kapital, beräknar moderföretaget sin andel av vinst eller förlust efter att resultatet har justerats med sådana aktiers utdelning, och detta oavsett om utdelningen har beslutats eller ej.

**REDOVISNING AV INNEHAV I DOTTERFÖRETAG, GEMENSAMT STYRDA FÖRETAG OCH
INTRESSEFÖRETAG I SEPARATA FINANSIELLA RAPPORTER**

37. ***Vid upprättandet av separata finansiella rapporter skall innehav i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag redovisas antingen***
- (a) till anskaffningsvärde,***
- eller***
- (b) i enlighet med IAS 39.***

Samma redovisningsprincip skall tillämpas för varje kategori av innehav.

38. Denna standard föreskriver inte vilka företag som skall upprätta separata finansiella rapporter som är tillgängliga för allmänheten. Punkterna 37 och 39–42 är tillämpliga när ett företag upprättar separata finansiella rapporter som överensstämmer med International Financial Reporting Standards (IFRS). Företaget upprättar också koncernredovisning som är tillgänglig för allmänheten i enlighet med kraven i punkt 9, såvida inte undantaget i punkt 10 är tillämpligt.

IAS 27

39. *Innehav i gemensamt styrda företag och intresseföretag som i koncernredovisningen redovisas i enlighet med IAS 39 skall redovisas på samma sätt i ägarföretagets separata finansiella rapporter.*

UPPLYSNINGAR

40. *Följande upplysningar skall lämnas i koncernredovisningen*
- (a) *det faktum att ett dotterföretag inte omfattas av koncernredovisningen i enlighet med punkt 16,*
 - (b) *[Struken]*
 - (c) *karaktären på relationen mellan moderföretaget och ett dotterföretag, i vilket moderföretaget inte innehar, direkt eller indirekt genom dotterföretag, över hälften av rösterna,*
 - (d) *anledningarna till varför ägandet, direkt eller indirekt genom dotterföretag, av över hälften av rösterna eller de potentiella rösterna i ett investeringsobjekt inte utgör ett bestämmande inflytande,*
 - (e) *balansdagen för ett dotterföretags finansiella rapporter, när sådana finansiella rapporter används för att upprätta koncernredovisning och är per en balansdag eller för en period som skiljer sig från moderföretagets, och anledningen till att en annan balansdag eller period används,*
- och*
- (f) *karaktären och omfattningen av betydande begränsningar (exempelvis som resultat av låneavtal eller krav från tillsynsmyndighet) vad gäller dotterföretags förmåga att överföra medel till moderföretaget i form av utdelning eller att återbetala lån eller förskott.*
41. *Om separata finansiella rapporter upprättas för ett moderföretag som, i enlighet med punkt 10, väljer att inte upprätta koncernredovisning, skall dessa separata finansiella rapporter innehålla upplysning om*
- (a) *det faktum att de finansiella rapporterna är separata finansiella rapporter, att möjligheten till undantag från att upprätta koncernredovisning har utnyttjats, företagets namn och registreringsland eller säte för det företag för vilket koncernredovisning som uppfyller kraven i International Financial Reporting Standards (IFRS) har upprättats och är tillgänglig för allmänheten, samt från vilken adress denna koncernredovisning kan erhållas,*
 - (b) *en förteckning över betydande innehav i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag, inklusive namn, registreringsland eller säte, storlek på ägarandel och, om det är en skillnad, röstandelen,*
- och*
- (c) *en beskrivning av den metod som tillämpats för att redovisa de innehav som anges i (b).*
42. *När ett moderföretag (annat än moderföretag som omfattas av punkt 41), en samägare i ett gemensamt styrt företag eller ett ägarföretag i ett intresseföretag upprättar separata finansiella rapporter, skall dessa separata finansiella rapporter innehålla upplysning om*
- (a) *det faktum 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, gemensamt styrda företag och intresseföretag, inklusive namn, registreringsland eller säte, storlek på ägarandel och, om det är en skillnad, röstandelen,*
- och*
- (c) *en beskrivning av den metod som tillämpats för att redovisa de innehav som anges i (b),*

och skall ange de finansiella rapporter som upprättas i enlighet med punkt 9 i denna standard, IAS 28 och IAS 31, med vilka de sammanhänger.

IAS 27

IKRAFTTRÄDANDE

43. Ett företag skall 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, skall företaget lämna upplysning om detta.

UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

44. Denna standard ersätter IAS 27, *Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag* (omarbetad 2000).
45. Denna standard ersätter SIC-33, *Hur påverkas koncernredovisningen och tillämpningen av kapitalandelsmetoden av förekomsten av potentiella röstberättigade aktier?*
-

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard på en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

A1. I IAS 22, *Företagsförvärv och samgåenden*, ändras punkt 1 till följande ordalydelse:

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

...

Ett dotterföretag är ett företag, inklusive sådana företag som inte är aktiebolag utan exempelvis ett handelsbolag, som står under bestämmande inflytande av ett annat företag (moderföretaget).

Minoritetsintresse är den del av ett dotterföretags resultat och nettotillgångar hänförliga till egetkapitalinstrument som inte, direkt eller indirekt (genom dotterföretag), ägs av moderföretaget.

A2. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

A3. SIC-12, *När skall ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen?* ändras enligt nedan.

Referensen ändras till följande ordalydelse:

Referens: IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*

Punkterna 9, 10 och 11 ändras till följande ordalydelse:

9. Ett bestämmande inflytande över ett SPE kan utövas genom att verksamheten bedrivs på ett förutbestämt sätt (verksamheten drivs genom en "autopilot") eller på annat sätt. I punkt 13 i IAS 27 anges flera situationer när ett bestämmande inflytande utövas trots att ett företag äger högst 50 procent av rösterna i ett annat företag. På samma sätt kan ett bestämmande inflytande förekomma även när ett företag äger endast en liten del eller inget alls av det egna kapitalet i ett SPE. En tillämpning av begreppet "bestämmande inflytande" förutsätter, i varje enskilt fall, en bedömning med hänsyn tagen till alla relevanta faktorer.
10. Förutom i de fall som beskrivs i punkt 13 i IAS 27 är följande omständigheter exempel på när ett företag utövar ett bestämmande inflytande över ett SPE och därför skall inkludera detta SPE i koncernredovisningen (ytterligare exempel ges i bilaga):
 - (a) Verksamheten i ett SPE bedrivs, i allt väsentligt, för företagets räkning i enlighet med dess behov, så att företaget kan dra fördel av verksamheten i ett SPE,
 - (b) företaget har i praktiken rätt att fatta beslut om att erhålla huvuddelen av de förmåner som verksamheten i ett SPE ger upphov till, eller har delegerat denna rätt genom att sätta upp en "autopilot",
 - (c) företaget har i praktiken rätt att erhålla huvuddelen av förmånerna i ett SPE och kan därför vara exponerat för de risker som är förknippade med verksamheten i detta SPE,eller
 - (d) företaget står i praktiken för huvuddelen av de risker som är förknippade med ägandet av ett SPE och dess tillgångar i syfte att erhålla fördelar som verksamheten ger upphov till.

11. [Struken]

IAS 27

- A4. I International Financial Reporting Standards, inklusive International Accounting Standards och tolkningar, som är tillämpliga i december 2003, ersätts hänvisningar till den aktuella versionen av IAS 27, *Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag*, med hänvisningar till IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*.
-

IAS 28

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 28

Innehav i intresseföretag

INNEHÅLLSFÖRTECKNING	Punkt
Tillämpningsområde	1
Definitioner	2-12
Betydande inflytande	6-10
Kapitalandelsmetoden	11-12
Tillämpning av kapitalandelsmetoden	13-36
Nedskrivningar	31-34
Separata finansiella rapporter	35-36
Upplysningar	37-40
Ikraftträdande	41
Upphävande av andra uttalanden	42-43

Denna omarbetade standard ersätter IAS 28 (omarbetad 2000), *Redovisning av innehav i intresseföretag*, och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

1. **Denna standard skall tillämpas vid redovisning av innehav i intresseföretag. Den gäller dock inte innehav i intresseföretag som innehas av**
 - (a) **riskkapitalorganisationer,**

eller

 - (b) **värdepappersfonder, aktiefonder och liknande företag inklusive försäkringsfonder ("investment-linked insurance funds")**

som vid det första redovisningstillfället identifieras som post redovisad till verkligt värde via resultaträkningen eller som post vilken klassificeras som innehavd för handel och redovisas i enlighet med IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering. Sådana innehav skall värderas till verkligt värde i enlighet med IAS 39, där förändringarna i verkligt värde redovisas i resultaträkningen för den period i vilken förändringarna uppkom.

DEFINITIONER

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

Ett intresseföretag är ett företag, inklusive sådana företag som inte är aktiebolag utan exempelvis ett handelsbolag, över vilket ägarföretaget har ett betydande inflytande och som vare sig är ett dotterföretag eller en andel av ett joint venture.

En koncernredovisning utgör en redovisning för en koncern upprättad som om denna var ett enda företag.

Bestämmande inflytande innebär en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.

Kapitalandelsmetoden är en metod för redovisning som innebär att andelar i ett företag redovisas till anskaffningsvärde vid anskaffningstillfället och därefter justeras med ägarföretagets andel av förändringen i investeringsobjektets nettotillgångar. Ägarföretagets resultat innefattar ägarföretagets andel av resultatet i investeringsobjektet.

Med gemensamt bestämmande inflytande avses att två eller flera parter i avtal reglerat att gemensamt utöva det bestämmande inflytandet över en ekonomisk verksamhet.

Separata finansiella rapporter är finansiella rapporter som upprättas av ett moderföretag, ett ägarföretag i ett intresseföretag eller en samägare i ett gemensamt styrt företag, i vilka investeringarna redovisas utifrån det direkta ägarintresset snarare än utifrån investeringsobjektets redovisade resultat och nettotillgångar.

Betydande inflytande innebär att ägarföretaget kan delta i de beslut som rör ett företags finansiella och operativa strategier, men innebär inte bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande över dessa strategier.

Ett dotterföretag är ett företag, inklusive sådana företag som inte är aktiebolag utan till exempel ett handelsbolag, som står under bestämmande inflytande av ett annat företag (moderföretaget).

3. Finansiella rapporter i vilka kapitalandelsmetoden används är inte separata finansiella rapporter. Det är inte heller de finansiella rapporterna för ett företag som inte äger ett dotterföretag, ett intresseföretag eller ett joint venture.
4. Separata finansiella rapporter är sådana finansiella rapporter som upprättas utöver koncernredovisning, finansiella rapporter i vilka innehav redovisas enligt kapitalandelsmetoden och finansiella rapporter i vilka samägares innehav i joint ventures tas in genom tillämpning av klyvningsmetoden. Separata finansiella rapporter kan men behöver ej bifogas eller åtfölja dessa finansiella rapporter.
5. Företag som i enlighet med punkt 10 i IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*, undantas från kravet på att upprätta koncernredovisning, från kravet i punkt 2 i IAS 31, *Andelar i joint ventures*, på att tillämpa klyvningsmetoden eller från kravet i punkt 13 (c) i denna standard från att tillämpa kapitalandelsmetoden, kan upprätta separata finansiella rapporter som sina enda finansiella rapporter.

Betydande inflytande

6. Om ett ägarföretag, direkt eller indirekt (exempelvis genom dotterföretag), innehar minst 20 procent av rösterna i investeringsobjektet anses ägarföretaget ha betydande inflytande, såvida inte annat klart kan påvisas. Omvänt gäller att om ett ägarföretag, direkt eller indirekt (exempelvis genom dotterföretag), innehar mindre än 20 procent av rösterna i ett annat företag, anses ägarföretaget inte kunna utöva ett betydande inflytande såvida inte ett sådant inflytande klart kan påvisas. Det förhållandet att ett annat ägarföretag innehar majoriteten eller en betydande andel i investeringsobjektet utesluter inte att ägarföretaget kan utöva betydande inflytande.
7. Att ett ägarföretag utövar ett betydande inflytande styrks vanligen på ett eller flera av följande sätt:
 - (a) Ägarföretaget är representerat i investeringsobjektets styrelse eller motsvarande ledningsorgan.
 - (b) Ägarföretaget deltar i arbetet med investeringsobjektets strategiska frågor och frågor som rör riktlinjer, inklusive beslut rörande aktieutdelning eller annan värdeöverföring.
 - (c) Det sker väsentliga transaktioner mellan ägarföretaget och investeringsobjektet.
 - (d) Det sker ett utbyte av personal i ledande ställning mellan ägarföretaget och investeringsobjektet.
 - (e) Ägarföretaget och investeringsobjektet utbyter väsentlig teknisk information.

IAS 28

8. Ett företag kan äga teckningsoptioner, köpoptioner, skuldebrev eller egetkapitalinstrument som kan konverteras till stamaktier, eller andra liknande instrument som, ifall de utnyttjas eller konverteras, kan ge företaget 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, exempelvis, de inte kan utnyttjas eller konverteras förrän vid en senare tidpunkt eller när en framtida händelse inträffar.
9. 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 avtalsmässiga villkor beaktade enskilt eller tillsammans) som påverkar potentiella rättigheter, förutom företagsledningens avsikt och den finansiella förmågan att utnyttja eller konvertera rättigheterna.
10. Ett företag upphör att ha betydande inflytande över ett investeringsobjekt när det inte längre kan delta i de beslut som rör verksamhetens 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, domstol, ett administrativt organ eller en tillsynsmyndighet. Det kan också vara följden av ett avtal.

Kapitalandelsmetoden

11. Enligt kapitalandelsmetoden redovisas en investering i ett intresseföretag inledningsvis till anskaffningsvärde. Det redovisade värdet ökas eller minskas därefter för att beakta ägarföretagets andel av investeringsobjektets resultat efter förvärvstidpunkten. Ägarföretagets andel av investeringsobjektets resultat ingår i ägarföretagets resultat. Erhållna utdelningar från intresseföretaget minskar investeringens redovisade värde. Det kan också vara nödvändigt att justera det redovisade värdet för att återspegla förändringar i ägarföretagets andel i investeringsobjektet som uppstår genom sådana förändringar i investeringsobjektets eget kapital som inte redovisats i resultaträkningen. Sådana förändringar innefattar förändringar som uppkommit vid omvärdering av materiella anläggningstillgångar och vid valutakursdifferenser. Ägarföretagets andel av sådana förändringar redovisas direkt mot eget kapital.
12. När det förekommer potentiella röstberättigade aktier, fastställs ägarföretagets andel av investeringsobjektets resultat och av förändringar i investeringsobjektets egna kapital utifrån aktuella ägandeförhållanden och återspeglar inte möjligt utnyttjande eller möjlig konvertering av potentiella röstberättigade aktier.

TILLÄMPNING AV KAPITALANDELSMETODEN

13. *Ett innehav i ett intresseföretag skall redovisas med tillämpning av kapitalandelsmetoden förutom när*
 - (a) *det finns belägg för att innehavet har förvärvats och innehas endast i syfte att avyttras inom tolv månader efter förvärvet och att företagsledningen aktivt söker en köpare,*
 - (b) *det undantag som återfinns i punkt 10 i IAS 27, som innebär att ett moderföretag som även har ett innehav i ett intresseföretag inte behöver upprätta koncernredovisning, tillämpas,*

eller

 - (c) *samtliga nedanstående punkter gäller*
 - (i) *ägarföretaget 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 emot, att ägarföretaget inte använder kapitalandelsmetoden,*
 - (ii) *ägarföretaget skuldebrev eller egetkapitalinstrument inte är föremål för allmän handel (inhemsk eller utländsk fondbörs eller på en OTC-marknad, inklusive lokala och regionala marknader),*

(iii) *ägarföretaget har inte ingivit, och är inte 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) *ägarföretagets yttersta eller något mellanvarande moderföretag upprättar koncernredovisning som är tillgänglig för allmänheten och som följer International Financial Reporting Standards (IFRS).*

14. **De innehav som beskrivs i punkt 13 (a) skall klassificeras som att de innehas för handel och redovisas i enlighet med IAS 39.**
15. När ett innehav i ett intresseföretag, som tidigare redovisades i enlighet med IAS 39, inte avyttras inom tolv månader, skall det redovisas med tillämpning av kapitalandelsmetoden från och med förvävsdatumet (se IAS 22, *Företagsförvärv och samgåenden*). Finansiella rapporter för perioderna efter förvärvet skall räknas om.
16. I undantagsfall kan ett företag ha hittat en köpare för ett intresseföretag som uppfyller villkoren i punkt 13 (a), men inte ha genomfört försäljningen inom tolv månader efter förvärvet på grund av att tillsynsmyndigheter eller andra parter skall godkänna försäljningen. Företaget behöver inte tillämpa kapitalandelsmetoden på ett innehav i ett sådant intresseföretag om avyttringen pågår på balansdagen och det inte finns någon anledning att tro att den inte kommer att fullföljas kort därefter.
17. Redovisning av intäkter utifrån erhållen utdelning kan vara ett otillräckligt mått på ett ägarföretags intäkter från ett innehav i ett intresseföretag, eftersom sambandet mellan erhållen utdelning och intresseföretagets resultat kan vara litet. Eftersom ägarföretaget har ett betydande inflytande över intresseföretaget har ägarföretaget en viss andel av intresseföretagets resultat och därmed även av avkastningen på investeringen. Ägarföretaget redovisar denna andel genom att utvidga de finansiella rapporterna till att omfatta ägarföretagets andel av sådant intresseföretags resultat. En tillämpning av kapitalandelsmetoden leder därför till en mer informativ rapportering om ägarföretagets nettotillgångar och resultat.
18. **Ett ägarföretag skall från och med det datum när ägarföretaget inte längre har betydande inflytande över ett intresseföretag upphöra att tillämpa kapitalandelsmetoden och i stället redovisa innehavet i enlighet med IAS 39 från och med detta datum, förutsatt att intresseföretaget inte blir ett dotterföretag eller ett joint venture enligt definition i IAS 31.**
19. **Innehavets redovisade värde vid den tidpunkt då företaget upphör att vara ett intresseföretag skall betraktas som dess anskaffningsvärde vid den första värderingen av en finansiell tillgång i enlighet med IAS 39.**
20. Många av de tillvägagångssätt som är tillämpliga enligt kapitalandelsmetoden liknar de tillvägagångssätt som tillämpas när dotterföretag tas in i koncernredovisningen enligt beskrivningen i IAS 27. De synsätt som ligger till grund för hur förvärv av ett dotterföretag redovisas tillämpas dessutom även vid redovisning av förvärv av andelar i ett intresseföretag.
21. En koncerns innehav i ett intresseföretag består av moderföretagets och dess dotterföretags sammanlagda innehav i detta intresseföretag. I detta sammanhang bortses från koncernens innehav i andra intresseföretag eller joint ventures. När ett intresseföretag har dotterföretag, intresseföretag eller joint ventures, är de resultat och nettotillgångar som beaktas vid tillämpning av kapitalandelsmetoden de som redovisats i intresseföretagets finansiella rapporter (inklusive intresseföretagets andel av resultat och nettotillgångar i sina intresseföretag och joint ventures), efter eventuella erforderliga justeringar i syfte att tillämpa enhetliga redovisningsprinciper (se punkterna 26 och 27).
22. De resultat som uppkommer vid "uppströms-" och "nedströmstransaktioner" mellan ett ägarföretag (inklusive dess dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen) och ett intresseföretag redovisas i ägarföretagets finansiella rapporter endast i den utsträckning de motsvarar fristående ägarföretags innehav i intresseföretaget. Exempel på uppströmstransaktioner är när ett intresseföretag säljer tillgångar till ägarföretaget. Exempel på "nedströmstransaktioner" är när ett ägarföretag säljer tillgångar till ett intresseföretag. Ägarföretagets andel av intresseföretagets resultat som är följden av dessa transaktioner elimineras.

IAS 28

23. Ett innehav i ett intresseföretag redovisas enligt kapitalandelsmetoden från och med det datum det blir ett intresseföretag. Eventuell skillnad (såväl positiv som negativ) vid förvärvet mellan anskaffningsvärdet och ägarföretagets andel av det verkliga värdet på intresseföretagets identifierbara nettotillgångar redovisas som goodwill (se IAS 22). Goodwill som är hänförlig till ett intresseföretag innefattas i det redovisade värdet för innehavet. Erforderliga justeringar av ägarföretagets andel av resultatet efter förvärvet görs i syfte att exempelvis redovisa avskrivning på avskrivningsbara tillgångar, baserat på deras verkliga värden vid förvärvstillfället.
24. **Vid tillämpning av kapitalandelsmetoden använder ägarföretaget intresseföretagets senaste tillgängliga finansiella rapporter. Om ägarföretaget och intresseföretaget har olika balansdagar upprättar intresseföretaget, för ägarföretagets användning, finansiella rapporter per balansdagen för ägarföretagets finansiella rapporter, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart.**
25. **Om, i enlighet med punkt 24, ett intresseföretags finansiella rapporter, som används vid tillämpning av kapitalandelsmetoden, upprättas per en balansdag som skiljer sig från ägarföretagets balansdag, skall justeringar göras för att kompensera effekten av betydande transaktioner eller händelser som inträffar mellan den dagen och ägarföretagets balansdag. Under alla omständigheter skall skillnaden mellan intresseföretagets och ägarföretagets balansdagar inte överstiga tre månader. Rapportperiodernas längd och skillnader i balansdagar skall vara oförändrade från en period till en annan.**
26. **Ägarföretagets finansiella rapporter skall upprättas med enhetliga redovisningsprinciper för likartade transaktioner och händelser som inträffat under likartade omständigheter.**
27. Om ett intresseföretag använder andra redovisningsprinciper än ägarföretaget när det gäller likartade transaktioner och händelser under likartade omständigheter, skall justeringar göras i syfte att anpassa intresseföretagets redovisningsprinciper till ägarföretagets redovisningsprinciper när intresseföretagets finansiella rapporter används av ägarföretaget vid tillämpning av kapitalandelsmetoden.
28. Om ett intresseföretag har utestående preferensaktier med kumulativ vinstutdelningsrätt, som innehas av annan part än ägarföretaget och som klassificeras som eget kapital, beräknar ägarföretaget sin andel av vinst eller förlust efter att resultatet har justerats med sådana aktiers utdelning, och detta oavsett om utdelningen har beslutats eller ej.
29. Om ett ägarföretags andel av förlusterna i ett intresseföretag motsvarar eller överstiger dess innehav i intresseföretaget, upphör ägarföretaget att redovisa sin andel av ytterligare förluster. Innehavet i ett intresseföretag är det redovisade värdet på andelar i intresseföretagets eget kapital vid tillämpning av kapitalandelsmetoden tillsammans med eventuella långsiktiga innehav som, till sin innebörd, utgör del av ägarföretagets innehav i intresseföretaget. Exempelvis är en post, för vilken reglering inte är planerad eller som troligen inte kommer att ske inom överskådlig framtid, i praktiken en ökning av företagets investering i detta intresseföretag. 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 ägarföretagets innehav i stamaktier tillämpas på andra delar av ägarföretagets innehav i ett intresseföretag i omvänd förmånsrättsordning (det vill säga prioritet vid konkurs).
30. När ägarföretagets innehav i ett intresseföretag är nedsatt till noll, intas ytterligare förluster och en skuld redovisas, men endast till den del ägarföretaget har påtagit sig legala eller informella förpliktelser eller gjort utbetalningar å intresseföretagets vägnar. Om intresseföretaget senare visar vinst återgår ägarföretaget till att redovisa sin andel av dessa vinster först när dessa uppgår till samma belopp som andelen av förlusterna vilka inte redovisats av ägarföretaget.

Nedskrivningar

31. Efter tillämpning av kapitalandelsmetoden, inklusive redovisning av intresseföretagets förluster i enlighet med punkt 29, tillämpar ägarföretaget kraven i IAS 39 för att fastställa om det skall redovisa ytterligare nedskrivning avseende ägarföretagets nettoinvestering i intresseföretaget.
32. Ägarföretaget tillämpar också kraven i IAS 39 för att fastställa huruvida eventuell ytterligare nedskrivning redovisas avseende den del av ägarföretagets innehav i intresseföretaget som inte utgör del av nettoinvesteringen och beloppet för denna nedskrivning.

33. Om tillämpning av kraven i IAS 39 tyder på att investeringen behöver skrivas ned, tillämpar företaget IAS 36, *Nedskrivningar*. Vid bestämning av investeringens nyttjandevärde beräknar företaget

- (a) sin andel av nuvärdet av framtida beräknade kassaflöden som förväntas bli genererade av intresseföretaget, inklusive såväl kassaflödena från intresseföretagets rörelse som likvid vid slutlig avyttring av andelarna i intresseföretaget,

eller

- (b) nuvärdet av framtida beräknade kassaflöden i form av utdelningar från intresseföretaget och likvid vid slutlig avyttring av andelarna i intresseföretaget.

De båda metoderna ger med rimliga antaganden samma resultat. Eventuellt nedskrivningsbehov på innehavet i intresseföretaget beaktas i enlighet med IAS 36, *Nedskrivningar*. Därför nedskrivs i första hand i andelsvärdet ingående eventuell kvarvarande goodwill (se punkt 23).

34. Återvinningsvärdet på innehav i intresseföretag beräknas för varje intresseföretag, såvida inte ett enskilt intresseföretag genererar ett kassaflöde som är beroende av kassaflödet från andra tillgångar i företaget.

Separata finansiella rapporter

35. **Ett innehav i ett intresseföretag företag skall, i ägarföretagets separata finansiella rapporter, redovisas i enlighet med punkterna 37-42 i IAS 27.**

36. Denna standard föreskriver inte vilka företag som skall upprätta separata finansiella rapporter som är tillgängliga för allmänheten.

UPPLYSNINGAR

37. **Följande upplysningar skall lämnas**

- (a) *det verkliga värdet på innehav i intresseföretag, för vilka det finns offentliga kursuppgifter,*
- (b) *finansiell information i sammandrag avseende intresseföretag, inklusive sammanlagda belopp för tillgångar, skulder, intäkter och resultat,*
- (c) *anledningarna till varför antagandet att ett ägarföretag inte har betydande inflytande åsidosätts om ägarföretaget, direkt eller indirekt genom dotterföretag, innehar mindre än 20 procent av rösterna eller potentiella röstberättigade aktier i investeringsobjektet men kommer fram till att det har betydande inflytande,*
- (d) *anledningarna till varför antagandet att ett ägarföretag har betydande inflytande åsidosätts om ägarföretaget, direkt eller indirekt genom dotterföretag, innehar 20 procent eller mer av rösterna eller potentiella röstberättigade aktier i investeringsobjektet men kommer fram till att det inte har betydande inflytande,*
- (e) *balansdagen för ett intresseföretags finansiella rapporter, när sådana finansiella rapporter används vid tillämpning av kapitalandelsmetoden och är per en balansdag eller för en period som skiljer sig från ägarföretagets, och anledningen till att en annan balansdag eller annan period används,*
- (f) *karaktären och omfattningen av betydande begränsningar (exempelvis som resultat av låneavtal eller krav från tillsynsmyndighet) vad gäller intresseföretags förmåga att överföra medel till ägarföretaget i form av kontantutdelning eller att återbetala lån eller förskott,*
- (g) *den ej redovisade andelen av ett intresseföretags förlust, både för perioden och ackumulerat, om ett ägarföretag har upphört att redovisa sin andel av ett intresseföretags förlust,*

IAS 28

- (h) *det faktum att ett intresseföretag inte redovisas med tillämpning av kapitalandelsmetoden enligt punkt 13,*
- och*
- (i) *finansiell information i sammandrag avseende intresseföretag, antingen per företag eller kategorivis, som inte redovisas genom tillämpning av kapitalandelsmetoden, inklusive sammanlagda belopp avseende tillgångar, skulder, intäkter och resultat.*
38. *Innehav i intresseföretag som redovisas med tillämpning av kapitalandelsmetoden skall klassificeras som anläggningstillgångar. Separat upplysning skall lämnas om ägarföretagets andel av resultatet för sådana intresseföretag samt om det redovisade värdet på sådana innehav. Även ägarföretagets andel av sådana intresseföretags verksamheter som är under avveckling skall redovisas separat.*
39. *Ägarföretagets andel av förändringar som redovisas direkt mot intresseföretagets egna kapital skall redovisas direkt mot ägarföretagets egna kapital och upplysning skall lämnas i redogörelsen för förändringar i eget kapital enligt kraven i IAS 1, Utformning av finansiella rapporter.*
40. *I enlighet med IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar, skall ägarföretaget lämna upplysning om*
- (a) *sin andel av intresseföretagets eventalförpliktelser som ägarföretaget ådragit sig gemensamt med andra ägarföretag,*
- och*
- (b) *de eventalförpliktelser som uppkommer på grund av att ägarföretaget har ett solidariskt ansvar för del av eller samtliga intresseföretagets skulder.*

IKRAFTTRÄDANDE

41. *Ett företag skall 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, skall företaget lämna upplysning om detta.*

UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

42. *Denna standard ersätter IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag (omarbetad 2000).*
43. *Denna standard ersätter följande tolkningar:*
- (a) *SIC 3, Eliminering av orealiserade vinster och förluster vid transaktioner med intresseföretag,*
- (b) *SIC-20, Redovisning av förluster i samband med tillämpning av kapitalandelsmetoden,*
- och*
- (c) *SIC-33, Hur påverkas koncernredovisningen och tillämpningen av kapitalandelsmetoden av förekomsten av potentiella röstberättigade aktier?*

BILAGA

IAS 28

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

- A1. I International Financial Reporting Standards, inklusive International Accounting Standards och tolkningar, som är tillämpliga i december 2003, ersätts hänvisningar till den aktuella versionen av IAS 28, *Redovisning av innehav i intresseföretag*, med hänvisningar till IAS 28, *Innehav i intresseföretag*.
-

Andelar i joint ventures

INNEHÅLLSFÖRTECKNING	Punkt
Tillämpningsområde	1–2
Definitioner	3–12
Olika former av joint ventures	7
Gemensamt bestämmande inflytande	8
Avtal om samarbete	9–12
Gemensamt styrda verksamheter	13–17
Gemensamma tillgångar	18–23
Gemensamt styrda företag	24–47
En samägares finansiella rapporter	30–45
Klyvningsmetoden	30–37
Kapitalandelsmetoden	38–41
Undantag från klyvningsmetoden och kapitalandelsmetoden	42–45
Samägares separata finansiella rapporter	46–47
Transaktioner mellan en samägare och ett joint venture	48–50
Ett ägarföretags redovisning av andelar i joint ventures	51
Driftsansvariga för joint ventures	52–53
Upplysningar	54–57
Ikraftträdande	58
Upphävande av IAS 31 (omarbetad 2000)	59

Denna omarbetade standard ersätter IAS 31 (omarbetad 2000), *Redovisning av andelar i joint ventures*, och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

1. **Denna standard skall tillämpas av samägare och ägarföretag vid redovisning av andelar i joint ventures och av innehav av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader som ingår i joint ventures, oavsett i vilken struktur eller form av joint venture som verksamheten bedrivs. Den gäller dock inte samägares innehav i gemensamt styrda företag som ägs av**
 - (a) **riskkapitalorganisationer,**

eller

 - (b) **värdepappersfonder, aktiefonder och liknande företag inklusive försäkringsfonder ("investment-linked insurance funds")**

som vid det första redovisningstillfället identifieras som post redovisad till verkligt värde via resultaträkningen eller som post vilken klassificeras som innehavd för handel och redovisas i enlighet med IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering. Sådana innehav skall värderas till verkligt värde i enlighet med IAS 39, med förändringarna i verkligt värde redovisade i resultatet för den period i vilken förändringarna uppkom.

2. En samägare som har ett innehav i ett gemensamt styrt företag undantas från punkterna 30 (klyvningsmetoden) och 38 (kapitalandelsmetoden) när följande villkor uppfylls

- (a) det finns belägg för att innehavet har förvärvats och innehas endast i syfte att avyttras inom tolv månader efter förvärvet och att företagsledningen aktivt söker en köpare,
- (b) att undantaget i punkt 10 i IAS 27, Koncernredovisning och separata finansiella rapporter, som tillåter ett moderföretag som också har ett innehav i ett gemensamt styrt företag att inte upprätta koncernredovisning, är tillämpligt,

eller

- (c) samtliga nedanstående punkter gäller

- (i) samägaren 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 inte har något att invända mot, att samägaren inte använder klyvningsmetoden eller kapitalandelsmetoden,
- (ii) samägarens skuldebrev eller egetkapitalinstrument är inte föremål för allmän handel (inhemsk eller utländsk fondbörs eller på en OTC-marknad, inklusive lokala och regionala marknader),
- (iii) samägaren har inte ingivit, och är inte 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) samägarens yttersta eller något mellanvarande moderföretag upprättar koncernredovisning som är tillgänglig för allmänheten och som följer International Financial Reporting Standards (IFRS).

DEFINITIONER

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

Bestämmande inflytande innebär en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.

Kapitalandelsmetoden är en metod för redovisning som innebär att andelar i ett gemensamt styrt företag redovisas till anskaffningsvärde vid anskaffningstillfället och därefter justeras med samägarens andel av förändringen i det gemensamt styrda företags nettotillgångar. Samägarens resultat innefattar samägarens andel av resultatet i det gemensamt styrda företaget.

Ett ägarföretag till ett joint venture är en delägare i ett joint venture som saknar gemensamt bestämmande inflytande över detta.

Med gemensamt bestämmande inflytande avses att två eller flera parter i avtal reglerat att gemensamt utöva det bestämmande inflytandet över en ekonomisk verksamhet.

IAS 31

Ett joint venture är ett avtalsbaserat förhållande där två eller flera parter gemensamt bedriver en ekonomisk verksamhet och har ett gemensamt bestämmande inflytande över verksamheten.

Klyvningsmetoden är en metod för redovisning som innebär att en samägares andel av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i ett gemensamt styrt företag slås ihop post för post med motsvarande poster i samägarens resultat- och balansräkningar, eller redovisas som separata poster i samägarens resultat- och balansräkning.

Separata finansiella rapporter är finansiella rapporter som upprättas av ett moderföretag, ett ägarföretag i ett intresseföretag eller en samägare i ett gemensamt styrt företag, i vilka investeringarna redovisas utifrån det direkta ägarintresset snarare än utifrån investeringsobjektets redovisade resultat och nettotillgångar.

Betydande inflytande innebär att ägarföretaget kan delta i de beslut som rör en ekonomisk verksamhets finansiella och operativa strategier, men innebär inte bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande över dessa strategier.

En samägare i ett joint venture är en delägare i ett joint venture som har gemensamt bestämmande inflytande över detta.

4. Finansiella rapporter i vilka klyvningsmetoden eller kapitalandelsmetoden används är inte separata finansiella rapporter. Det är inte heller är de finansiella rapporterna för ett företag som inte äger ett dotterföretag, ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag.
5. Separata finansiella rapporter är sådana finansiella rapporter som upprättas utöver koncernredovisning, finansiella rapporter i vilka innehav redovisas enligt kapitalandelsmetoden och finansiella rapporter i vilka samägares innehav i joint ventures tas in genom tillämpning av klyvningsmetoden. Separata finansiella rapporter behöver ej bifogas eller åtfölja dessa rapporter.
6. Företag som i enlighet med punkt 10 i IAS 27 undantas från kravet på att upprätta koncernredovisning, från kravet i punkt 13 (c) i IAS 28, *Innehav i intresseföretag*, att tillämpa kapitalandelsmetoden eller från kravet i punkt 2 i denna standard från att tillämpa klyvningsmetoden eller kapitalandelsmetoden, kan upprätta separata finansiella rapporter som sina enda finansiella rapporter.

Olika former av joint ventures

7. Joint ventures kan se ut på många olika sätt. I föreliggande standard identifieras tre huvudtyper som vanligtvis beskrivs som joint ventures och motsvarar definitionen av ett joint venture, nämligen gemensamt styrda verksamheter, gemensamma tillgångar och gemensamt styrda företag. Gemensamt för alla joint ventures är att
 - (a) två eller fler samägare är bundna av ett avtal om samarbete samt
 - (b) det i avtalet fastställs att samägarna gemensamt utövar bestämmande inflytande.

Gemensamt bestämmande inflytande

8. Gemensamt bestämmande inflytande kan omöjliggöras när ett investeringsobjekt befinner sig under juridisk omorganisation eller konkurs, eller om betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar möjligheten att överföra medel till samägaren. Om det gemensamma bestämmande inflytandet kan fortsätta att utövas är dessa händelser inte i sig tillräckliga för att motivera att joint ventures inte skall redovisas i enlighet med denna standard.

Avtal om samarbete

9. Förekomsten av ett samarbetsavtal skiljer innehav vilka inbegriper ett gemensamt bestämmande inflytande, från innehav i intresseföretag i vilka ägarföretaget har ett betydande inflytande (se IAS 28). Ett samarbete som inte inbegriper ett avtal om att skapa ett gemensamt bestämmande inflytande är inte ett joint venture i den betydelse som avses i denna standard.

10. Avtalet om samarbete kan vara dokumenterat på många olika sätt, exempelvis i form av ett kontrakt mellan samägarna eller i ett protokoll från diskussioner mellan samägarna. I vissa fall införlivas överenskommelsen i ett joint ventures bolagsordning eller stadgar. Oavsett vilken form samarbetsavtalet har, är det vanligtvis skriftligt och behandlar frågor som
- (a) verksamhet, varaktighet och rapporteringskrav,
 - (b) tillsättningen av styrelse eller motsvarande ledningsorgan samt samägarnas rösträtt,
 - (c) kapitaltillskott från samägarna,
- och
- (d) fördelningen av produktionen, intäkterna, kostnaderna eller resultatet mellan samägarna.
11. I samarbetsavtalet fastställs att det bestämmande inflytandet utövas gemensamt av samägarna. Ett sådant krav säkerställer att ingen samägare ensidigt kan bestämma över verksamheten. I avtalet identifieras vilka för verksamhetens måluppfyllelse viktiga beslut som kräver samtycke av samtliga samägare, och vilka som kräver samtycke av en angiven majoritet av samägarna.
12. I samarbetsavtalet kan anges att en av samägarna ansvarar för driften av den verksamhet som bedrivs i form av ett joint venture. Den driftsansvarige har inte ett bestämmande inflytande över verksamheten, utan agerar inom de finansiella och operativa strategier som samägarna, i enlighet med samarbetsavtalet, har enats om och delegerat till den driftansvarige. Om den driftsansvarige har en rätt att utforma de finansiella och operativa strategierna har denne ett bestämmande inflytande över verksamheten. Verksamheten är då ett dotterföretag till den driftansvarige och inte ett joint venture.

GEMENSAMT STYRDA VERKSAMHETER

13. I vissa joint ventures används samägarnas egna tillgångar och andra av samägarnas resurser i stället för att bilda ett separat aktiebolag, handelsbolag eller annat företag, eller en finansiell struktur som är skild från samägarna. Varje samägare använder sina egna materiella anläggningstillgångar och har eget lager. Varje samägare ådrar sig sina egna kostnader och skulder samt ordnar sin egen finansiering – detta utgör samägarens egna förpliktelser. Verksamheten i ett joint venture kan utföras av samägarnas anställda jämsides med samägarnas egna verksamheter av liknande slag. Av samarbetsavtalet framgår vanligtvis hur intäkterna från försäljningen av den gemensamma produktionen fördelas mellan samägarna samt hur eventuella kostnader som samägarna gemensamt ådragit sig skall bäras.
14. Ett exempel på en gemensamt styrd verksamhet är när två eller fler samägare förenar sina verksamheter, resurser och sin kunskap för att gemensamt tillverka, marknadsföra och distribuera en viss produkt, exempelvis ett flygplan. Olika delar av tillverkningsprocessen utförs av var och en av de olika samägarna. Varje samägare bär sina egna kostnader och erhåller en andel av intäkterna från försäljningen av flygplanet. Denna andel fastställs i enlighet med samarbetsavtalet.
15. ***En samägare i en gemensamt styrd verksamhet skall i sina finansiella rapporter redovisa***
- (a) ***de tillgångar som denne bestämmer över och de skulder som denne ådrar sig,***
- och***
- (b) ***de kostnader som denne har och dennes andel av intäkterna från försäljningen av varor och tjänster.***
16. Eftersom tillgångarna, skulderna, intäkterna och kostnaderna redovisas i samägarens finansiella rapporter, krävs inga justeringar eller andra åtgärder för koncernredovisningsändamål beträffande dessa poster när samägaren upprättar en koncernredovisning.

IAS 31

17. Separat löpande bokföring krävs inte alltid för ett joint venture och finansiella rapporter avseende ett sådant upprättas inte alltid. Samägarna kan dock välja att upprätta en intern redovisning för att kunna bedöma den gemensamt styrda verksamhetens utveckling.

GEMENSAMMA TILLGÅNGAR

18. Vissa joint ventures innebär att samägarna gemensamt har ett bestämmande inflytande över, och ofta gemensamt äger, en eller flera tillgångar som parterna bidragit med eller köpt in för användning i den verksamhet som bedrivs i form av ett joint venture. Tillgångarna används för att uppnå ekonomiska fördelar för samägarna. Varje samägare erhåller en andel av den produktion som åstadkoms med hjälp av de gemensamma tillgångarna och bär en överenskommen del av de kostnader som uppkommer.
19. Denna typ av joint ventures inbegriper inte att bilda ett separat aktiebolag, handelsbolag eller annat företag, eller en finansiell struktur som är skild från samägarna. Varje samägare bestämmer över sin del av de framtida ekonomiska fördelarna via sin andel i de gemensamma tillgångarna.
20. Inom olje-, gas- och mineralutvinningsbranscherna är det vanligt med gemensamma tillgångar. Exempelvis kan ett antal oljeproducerande företag gemensamt bestämma över och driva en oljeledning. Varje samägare använder oljeledningen för att transportera sin egen produktion och i utbyte bär samägaren en överenskommen del av kostnaden för driften av oljeledningen. Ett annat exempel på en gemensam tillgång är då två företag gemensamt äger en fastighet och vart och ett av företagen erhåller en andel av hyresintäkterna och bär en del av kostnaderna.
21. **En samägare i en gemensamt styrd tillgång skall i sina finansiella rapporter redovisa**
- (a) **sin andel av de tillgångar som är föremål för ett gemensamt bestämmande inflytande, klassificerade i enlighet med tillgångarnas karaktär,**
 - (b) **de skulder som samägaren har ådragit sig,**
 - (c) **sin andel av de skulder som samägaren tillsammans med de andra samägarna gemensamt ådragit sig,**
 - (d) **intäkterna från försäljning eller användning av samägarens andel av verksamhetens produktion samt samägarens andel av de kostnader som denne tillsammans med de andra samägarna gemensamt ådragit sig,**
- och**
- (e) **de kostnader som samägaren själv har ådragit sig avseende sin andel i detta joint venture.**
22. En samägare i en gemensamt styrd tillgång skall i sin löpande bokföring och i sina finansiella rapporter redovisa
- (a) sin andel av de tillgångar som är föremål för ett gemensamt bestämmande inflytande, klassificerade i enlighet med tillgångarnas karaktär och inte som en investering. Exempelvis klassificeras en andel i en oljeledning, varöver ett gemensamt bestämmande inflytande utövas, som en materiell anläggningstillgång.
 - (b) de skulder som samägaren har ådragit sig, exempelvis skulder som uppstått vid finansieringen av dennes andel i tillgångarna.
 - (c) sin andel av de skulder som samägaren tillsammans med de andra samägarna gemensamt har ådragit sig.
 - (d) intäkterna från försäljning eller användning av samägarens andel av verksamhetens produktion samt samägarens andel av de kostnader som denne tillsammans med de andra samägarna gemensamt har ådragit sig.
 - (e) de kostnader som samägaren själv har ådragit sig avseende sin andel, exempelvis de kostnader som hör samman med finansieringen av dennes investering i tillgångarna och dennes kostnader för att kunna sälja sin andel av de gemensamma tillgångarnas produktion.

Eftersom tillgångarna, skulderna, intäkterna och kostnaderna redovisas i samägarens finansiella rapporter, krävs inga justeringar eller andra åtgärder för koncernredovisningsändamål beträffande dessa poster när samägaren upprättar en koncernredovisning.

23. Redovisningen av joint ventures i form av gemensamma tillgångar återspeglar den ekonomiska innebörden och vanligtvis också samarbetets juridiska form. Separat löpande bokföring för sådana joint ventures kan i allmänhet begränsas till att avse de av samägarna gemensamt ådragna kostnaderna vilka slutligen skall bäras av de olika samägarna enligt deras överenskomna andelar. Finansiella rapporter behöver i allmänhet inte upprättas för denna typ av joint venture men samägarna kan vilja upprätta en intern redovisning för att kunna bedöma utvecklingen.

GEMENSAMT STYRDA FÖRETAG

24. Ett gemensamt styrt företag är ett joint venture som inbegriper bildandet av ett aktiebolag, handelsbolag eller någon annan form av företag i vilken varje samägare äger en andel. Företaget fungerar på samma sätt som andra företag, förutom att ett avtal mellan samägarna fastställer gemensamt bestämmande inflytande över företags ekonomiska verksamhet.
25. Ett gemensamt styrt företag bestämmer över sina tillgångar, ådrar sig skulder och kostnader och genererar intäkter. Företaget kan ingå avtal i eget namn och ordna finansiering till den gemensamt bedrivna verksamheten. Varje samägare är berättigad till en viss del av resultatet i det gemensamt styrda företaget. I vissa gemensamt styrda företag fördelas också företagets produktion mellan samägarna.
26. Ett vanligt exempel på ett gemensamt styrt företag är då två företag förenar sina verksamheter inom ett särskilt affärsområde genom att överföra tillgångar och skulder till ett gemensamt styrt företag. Ett annat exempel är då ett företag etablerar en verksamhet i ett annat land i samarbete med regeringen eller någon annan institution i det landet, genom att bilda en separat enhet varöver företaget och regeringen eller institutionen gemensamt har ett bestämmande inflytande.
27. Många gemensamt styrda företag liknar till sin innebörd de joint ventures som kallas gemensamt styrda verksamheter eller gemensamt styrda tillgångar. Exempelvis kan samägarna överföra en tillgång under gemensamt bestämmande inflytande, exempelvis en oljeledning, till ett gemensamt styrt företag av skattemässiga eller andra skäl. På samma sätt kan samägarna till ett gemensamt styrt företag bidra med tillgångar som skall användas gemensamt. Vissa gemensamt styrda verksamheter inbegriper också bildandet av ett gemensamt styrt företag, där vissa med verksamheten förknippade aktiviteter sköts, exempelvis design, marknadsföring, distribution eller kundsupport.
28. Ett gemensamt styrt företag har egen löpande bokföring och upprättar och offentliggör finansiella rapporter på samma sätt som andra företag i enlighet med IFRS.
29. Varje samägare bidrar vanligtvis med pengar eller andra resurser till det gemensamt styrda företaget. Dessa tillskott framgår av samägarens löpande bokföring och redovisas i dennes finansiella rapporter som ett innehav i det gemensamt styrda företaget.

En samägares finansiella rapporter

Klyvningsmetoden

30. ***En samägare skall redovisa sitt innehav i ett gemensamt styrt företag genom att använda klyvningsmetoden eller den alternativa metod som beskrivs i punkt 38. När klyvningsmetoden används skall en av de två presentationsformer som identifieras nedan användas.***
31. En samägare redovisar sitt innehav i ett gemensamt styrt företag genom att använda en av de två presentationsformerna för klyvningsmetoden, även om samägaren också äger dotterföretag eller om den anger att dess finansiella rapporter är en koncernredovisning.

IAS 31

32. När en samägares andelar i ett gemensamt styrt företag redovisas, är det viktigt att det sker på ett sätt som återspeglar innehavets ekonomiska innebörd snarare än verksamhetens form och struktur. I ett gemensamt styrt företag bestämmer en samägare över sin andel av de framtida ekonomiska fördelarna via sin andel av tillgångarna och skulderna i företaget. Denna ekonomiska innebörd återspeglas i samägarens koncernredovisning då denne redovisar sina andelar i det gemensamt styrda företagens tillgångar, skulder, intäkter eller kostnader genom att använda en av de två presentationsformerna för klyvningsmetoden som beskrivs i punkt 34.
33. Tillämpningen av klyvningsmetoden innebär att samägarens andel av de tillgångar som denne tillsammans med övriga samägare bestämmer över och den andel av skulderna som denne är gemensamt ansvarig för inkluderas i balansräkningen. I resultaträkningen inkluderas samägarens andel av det gemensamt styrda företagens intäkter och kostnader. Många av de tillvägagångssätt som används vid tillämpning av klyvningsmetoden liknar de tillvägagångssätt som används när dotterföretag tas in i koncernredovisningen, se IAS 27.
34. Olika presentationsformer kan användas vid tillämpning av klyvningsmetoden. Samägaren kan post för post slå ihop sin andel av det gemensamt styrda företagens tillgångar, skulder, intäkter och kostnader med motsvarande poster i sina finansiella rapporter. Exempelvis kan samägaren slå ihop sin andel av det gemensamt styrda företagens lager med lagret i övrigt, och sin andel av det gemensamt styrda företagens materiella anläggningstillgångar med materiella anläggningstillgångar i övrigt. Alternativt kan samägaren föra in separata poster för sin andel av det gemensamt styrda företagens tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i sina finansiella rapporter. Samägaren kan exempelvis redovisa sin andel av en omsättningstillgång i det gemensamt styrda företagens på en separat rad bland omsättningstillgångarna och sin andel av det gemensamt styrda företagens materiella anläggningstillgångar på en separat rad bland de materiella anläggningstillgångarna. Båda presentationsformerna ger samma resultat och samma summa för varje huvudkategori av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader. Båda presentationsformerna är förenliga med denna standard.
35. Oavsett vilken presentationsform som används vid tillämpning av klyvningsmetoden kan inte tillgångar eller skulder kvittas mot andra skulder eller tillgångar, eller intäkter eller kostnader kvittas mot andra kostnader eller intäkter, såvida det inte finns en legal rätt att reglera mellanhavandena genom kvittning och regleringen också förväntas ske genom kvittning.
36. **En samägare skall upphöra att tillämpa klyvningsmetoden från och med den tidpunkt då denne inte längre har gemensamt bestämmande inflytande över företaget.**
37. En samägare upphör att tillämpa klyvningsmetoden från och med det datum då denne inte längre har gemensamt bestämmande inflytande över företaget. Detta kan exempelvis inträffa då samägaren avyttrar sin andel eller då det gemensamt styrda företaget påförs sådana restriktioner att samägaren inte längre utövar gemensamt bestämmande inflytande.

Kapitalandelsmetoden

38. **Som ett alternativ till klyvningsmetoden beskriven i punkt 30, kan en samägare redovisa sitt innehav i ett gemensamt styrt företag genom att använda kapitalandelsmetoden.**
39. En samägare redovisar sitt innehav i ett gemensamt styrt företag genom att tillämpa kapitalandelsmetoden även om samägaren också äger dotterföretag eller om samägaren anger att dess finansiella rapporter är en koncernredovisning.
40. Vissa samägare redovisar sina andelar i gemensamt styrda företag enligt kapitalandelsmetoden, som metoden beskrivs i IAS 28. En tillämpning av kapitalandelsmetoden stöds av dem som hävdar att det inte är korrekt att kombinera poster från företag som står under bestämmande inflytande med poster från företag som står under gemensamt bestämmande inflytande. En tillämpning av kapitalandelsmetoden stöds också av dem som anser att samägare har betydande inflytande och inte ett gemensamt bestämmande inflytande i ett gemensamt styrt företag. Denna standard rekommenderar inte tillämpning av kapitalandelsmetoden eftersom klyvningsmetoden bättre återspeglar den ekonomiska innebörden av en samägares andel i ett gemensamt styrt företag, det vill säga, bestämmande inflytande över samägarens andel av de framtida ekonomiska fördelarna. Denna standard tillåter dock att kapitalandelsmetoden tillämpas som en alternativ princip vid redovisning av andelar i gemensamt styrda företag.
41. **En samägare skall upphöra att tillämpa kapitalandelsmetoden från och med den tidpunkt då denne inte längre har gemensamt bestämmande inflytande, eller inte längre har ett betydande inflytande, över företaget.**

Undantag från klyvningsmetoden och kapitalandelsmetoden

42. **Innehav i gemensamt styrda företag som uppfyller villkoren i punkt 2 (a) skall klassificeras som att de innehas för handel och redovisas i enlighet med IAS 39.**
43. När, enligt punkterna 2 (a) och 42, ett innehav i ett gemensamt styrt företag, som tidigare redovisats i enlighet med IAS 39, inte avvitrats inom tolv månader, skall innehavet redovisas med tillämpning av klyvningsmetoden eller kapitalandelsmetoden från och med förvärvsdatum (se IAS 22, *Företagsförvärv och samgåenden*). Finansiella rapporter för perioderna efter förvärvet skall räknas om.
44. I undantagsfall kan en samägare ha hittat en köpare för ett innehav som uppfyller villkoren i punkt 2 (a), men inte ha genomfört försäljningen inom tolv månader efter förvärvet på grund av behov av godkännande av tillsynsmyndigheter eller andra. Samägaren behöver inte tillämpa klyvningsmetoden eller kapitalandelsmetoden på ett innehav i ett gemensamt styrt företag om avvitrningen pågår på balansdagen och det inte finns någon anledning att tro att den inte kommer att fullföljas kort därefter.
45. **En samägare skall, från och med det datum när ett gemensamt styrt företag blir ett dotterföretag till samägaren, redovisa sitt innehav i enlighet med IAS 27. En samägare skall, från och med det datum när ett gemensamt styrt företag blir ett intresseföretag till samägaren, redovisa sitt innehav i enlighet med IAS 28.**

Samägares separata finansiella rapporter

46. **Ett innehav i ett gemensamt styrt företag skall, i en samägares separata finansiella rapporter, redovisas i enlighet med punkterna 37-42 i IAS 27.**
47. Denna standard föreskriver inte vilka företag som skall upprätta separata finansiella rapporter som är tillgängliga för allmänheten.

TRANSAKTIONER MELLAN EN SAMÄGARE OCH ETT JOINT VENTURE

48. **När en samägare tillskjuter eller säljer tillgångar till ett joint venture, skall redovisningen av vinst eller förlust från transaktionen återspegla transaktionens ekonomiska innebörd. Då tillgångarna övertas av ett joint venture, och förutsatt att samägaren har överfört de betydande risker och fördelar som ett ägande medför, skall samägaren endast redovisa den del av vinsten eller förlusten som motsvarar de andra samägarnas ägarandel (*). Samägaren skall dock redovisa hela förlusten när tillskottet eller försäljningen ger belägg för att den överlättna tillgången har varit redovisad till för högt värde.**
49. **När en samägare köper tillgångar av ett joint venture, skall samägaren redovisa sin andel av den vinst som uppkommer i detta joint venture till följd av transaktionen först när samägaren själv har sålt tillgången till en oberoende part. En samägare skall redovisa sin andel av förluster som uppstår i ett joint venture på grund av sådana transaktioner på samma sätt som vinster. Förluster skall dock redovisas omedelbart när de innebär att en tillgång redovisats till ett för högt värde.**
50. För att bedöma huruvida en transaktion mellan en samägare och ett joint venture ger stöd för att en tillgång behöver skrivas ned beräknas tillgångens återvinningsvärde i enlighet med IAS 36, *Nedskrivningar*. Vid beräkning av nyttjandevärdet uppskattar samägaren framtida betalningsflöden från tillgången. Uppskattningen bygger på en fortlöpande användning av tillgången samt eventuellt restvärde vid avvitrning.

ETT ÄGARFÖRETAGS REDOVISNING AV ANDELAR I JOINT VENTURES

51. **Ett ägarföretag till ett joint venture, i vilket ägarföretaget inte utövar ett gemensamt bestämmande inflytande, skall redovisa innehavet i enlighet med IAS 39 eller, i det fall ägarföretaget utövar betydande inflytande över företaget, i enlighet med IAS 28.**

DRIFTSANSVARIGA FÖR JOINT VENTURES

52. **Den som ansvarar för driften av ett joint venture skall redovisa erhållna ersättningar i enlighet med IAS 18, Intäkter.**

(*) Se även SIC-13, *Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett gemensamt styrt företag*.

IAS 31

53. En eller flera samägare kan vara ansvariga för driften av ett joint venture. Driftsansvariga erhåller ofta en ersättning för sådana uppdrag. Ett joint venture belastar resultatet med de erlagda ersättningarna.

UPPLYSNINGAR

54. *En samägare skall separat från beloppet för andra eventualförpliktelser upplysa om det sammanlagda beloppet för följande eventualförpliktelser, såvida inte sannolikheten för en förlust är avlägsen*
- (a) *alla eventualförpliktelser som samägaren själv har med anledning av sina andelar i joint ventures, och andelen i varje eventualförpliktelse som samägaren har ådragit sig gemensamt med andra samägare,*
 - (b) *sin andel av de eventualförpliktelser som samägarens joint ventures själva ådragit sig och för vilka samägaren kan bli betalningsansvarig,*
- och*
- (c) *de eventualförpliktelser som har uppstått på grund av att samägaren kan bli betalningsansvarig för de övriga samägarnas skulder i ett joint venture.*
55. *En samägare skall skilt från beloppet för andra åtaganden upplysa om det sammanlagda beloppet av följande åtaganden avseende joint ventures*
- (a) *det kapital samägaren, gentemot sina joint ventures, åtagit sig att tillskjuta och samägarens andel av det kapital som denne tillsammans med andra samägare åtagit sig att tillskjuta,*
- och*
- (b) *sin andel av de investeringsåtaganden som samägarens joint ventures själva har gjort.*
56. *En samägare skall lämna en förteckning över och beskrivning av sina andelar i betydande joint ventures med angivande av den ägarandel som innehas i gemensamt styrda företag. En samägare som redovisar sina andelar i gemensamt styrda företag genom att tillämpa klyvningsmetoden med hopslagning post för post eller genom att tillämpa kapitalandelsmetoden, skall upplysa om den sammanlagda summan för vardera omsättningstillgångar, anläggningstillgångar, kortfristiga skulder, långfristiga skulder samt intäkter och kostnader som är förknippade med dennes andelar i joint ventures.*
57. *En samägare skall lämna upplysning om den metod samägaren använder för att redovisa sina innehav i gemensamt styrda företag.*

IKRAFTTRÄDANDE

58. *Ett företag skall 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, skall företaget lämna upplysning om detta.*

UPPHÄVANDE AV IAS 31 (OMARBETAD 2000)

59. *Denna standard ersätter IAS 31, Redovisning av andelar i joint ventures (omarbetad 2000).*
-

BILAGA

IAS 31

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

- A1. SIC-13, *Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag*, ändras till följande ordalydelse:

Referensen ändras till följande ordalydelse:

Referens:IAS 31, *Andelar i joint ventures*

Punkt 1 ändras till följande ordalydelse:

1. Enligt punkt 48 i IAS 31 skall såväl tillskott som försäljningar mellan en samägare och ett joint venture redovisas på följande sätt: "När en samägare tillskjuter eller säljer tillgångar till ett joint venture, skall redovisningen av vinst eller förlust från transaktionen återspegla transaktionens ekonomiska innebörd". Vidare anges i punkt 24 i IAS 31 att ett "gemensamt styrt företag är ett joint venture som inbegriper bildandet av ett aktiebolag, handelsbolag eller någon annan form av företag i vilken varje samägare äger en andel". I standarden saknas uttrycklig vägledning för hur vinster och förluster i samband med överföring av icke-monetära tillgångar till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag skall redovisas.

...

- A2. I International Financial Reporting Standards, inklusive International Accounting Standards och tolkningar, som är tillämpliga i december 2003, ersätts hänvisningar till den aktuella versionen av IAS 31, *Redovisning av andelar i joint ventures*, med hänvisningar till IAS 31, *Andelar i joint ventures*.

Resultat per aktie

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	1
Tillämpningsområde	2-4
Definitioner	5-8
Beräkning	9-63
Resultat per aktie före utspädning	9-29
Resultat	12-18
Aktier	19-29
Resultat per aktie efter utspädning	30-63
Resultat	33-35
Aktier	36-40
Potentiella stamaktier som ger upphov till utspädningseffekt	41-63
Optioner, teckningsoptioner och motsvarande	45-48
Konvertibla instrument	49-51
Aktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda	52-57
Kontrakt som kan regleras med stamaktier eller kontanter	58-61
Köpta optioner	62
Utfärdade säljoptioner	63
Retroaktiva justeringar	64-65
Redovisning	66-69
Upplysningar	70-73
Ikraftträdande	74
Upphävande av andra uttalanden	75-76

Denna omarbetade standard ersätter IAS 33, *Resultat per aktie*, och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange principer för hur ett företag skall beräkna och redovisa resultat per aktie på ett sätt som förbättrar möjligheterna att jämföra olika företag under en rapportperiod och att jämföra olika rapportperioder för ett och samma företag. Även om värdet av uppgifter om resultat per aktie begränsas av de olika principer företag kan använda när de fastställer vad som är "resultat", förbättras redovisningen om antalet aktier beräknas på ett enhetligt sätt. I första hand beskriver standarden hur företag skall beräkna det antal aktier som ingår vid beräkningen av resultat per aktie (det vill säga nämnaren).

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

IAS 33

2. *Standarden skall tillämpas av företag vars stamaktier eller potentiella stamaktier är föremål för allmän handel och av företag som står i begrepp att ansöka om notering av sina aktier på en börs eller offentlig marknadsplats.*
3. *Ett företag som lämnar upplysning om resultat per aktie skall 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 IAS 27, Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag, behöver de upplysningar som krävs enligt denna standard endast redovisas utifrån koncerninformationen. Ett företag som väljer att lämna upplysning om resultat per aktie baserat på företagets separata finansiella rapporter skall redovisa sådan information endast i den separata resultaträkningen. Ett företag skall inte redovisa sådan information om resultat per aktie i koncernredovisningen.*

DEFINITIONER

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

Positiv utspädningseffekt innebär 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 löses in, eller att stamaktier emitterats vid uppfyllelsen av särskilda 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.

Aktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda är stamaktier som kan emitteras för ett litet belopp eller inga kontanter eller annan ersättning när vissa villkor i ett avtal om att emittera aktier om vissa villkor är uppfyllda, uppfylls.

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 löses in, eller att stamaktier emitterats vid uppfyllelsen av särskilda villkor.

Optioner, teckningsoptioner och motsvarande instrument är finansiella instrument som ger innehavaren rätt att köpa stamaktier.

En stamaktie är ett egetkapitalinstrument som är efterställt andra slag av egetkapitalinstrument.

En potentiell stamaktie är ett värdepapper eller annat avtal som kan berättiga innehavaren att erhålla stamaktier.

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 är efterställt andra aktieslags rätt, såsom preferensaktiers rätt till utdelning. Ett företag kan ha flera slag av stamaktier. Stamaktier av samma slag har samma rätt till utdelning.*
7. *Exempel på potentiella stamaktier är*
 - (a) *skuldebrev och egetkapitalinstrument, inklusive preferensaktier som kan konverteras till stamaktier,*
 - (b) *optioner och teckningsoptioner,*
 - (c) *aktier som kan komma att emitteras om villkor i ett avtal uppfylls, exempelvis i ett avtal avseende förvärv av ett företag eller andra tillgångar.*

IAS 33

8. Begrepp som definieras i IAS 32, *Finansiella instrument: Upplysningar och 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, egetkapitalinstrument och verkligt värde. Dessutom ges vägledning om hur dessa definitioner skall användas.

BERÄKNING

Resultat per aktie före utspädning

9. ***Ett företag skall beräkna beloppet för det resultat per aktie före utspädning som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget och, i det fall det redovisas, resultat från kvarvarande verksamheter som är hänförligt till dessa innehavare.***
10. ***Resultat per aktie före utspädning skall beräknas genom att dividera vinst eller förlust hänförlig till innehavare av stamaktier i moderföretaget (nämnaren) med det vägda genomsnittliga antalet utestående stamaktier (täljaren) under perioden.***
11. Syftet med information om resultat per aktie före utspädning är att ge ett mått på varje stamakties i ett moderföretags andel av företagets resultat under rapportperioden.

Resultat

12. ***Vid beräkning av resultat per aktie före utspädning skall 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) justerat 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 intäkt- 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 periodens resultat som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget (se IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*).

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 utdelning, efter skatt, på preferensaktier med rätt till kumulativ utdelning oavsett om utdelningen är fastställd eller ej. Beloppet innefattar dock ej utdelning på preferensaktier med rätt till kumulativ utdelning som betalats eller fastställts under den aktuella perioden men som avser en tidigare period.

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 vad som är normalt 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 erlaggs för preferensaktier jämfört med preferensaktiernas redovisade värde utgör en avkastning för innehavarna av preferensaktier och belastar företags balanserade vinstmedel. Detta belopp dras av vid beräkning av det resultat som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget.
17. Tidig konvertering av konvertibla preferensaktier kan framtvingas av ett företag genom förmånliga ändringar av de ursprungliga konverteringsvillkoren eller betalning av ytterligare ersättning. Överskjutande verkligt värde för stamaktierna eller övrig ersättning som erlagts 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 resultat hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget.
18. Om preferensaktiernas redovisade värde överstiger det verkliga värdet för den ersättning som erlagts vid reglering läggs det överskjutande beloppet till vid beräkning av resultat hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget.

Aktier

19. **Vid beräkningen av resultat per aktie före utspädning skall antalet stamaktier utgöras av ett vägt genomsnitt av under perioden utestående stamaktier.**
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 utestående stamaktier 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 uppskattning av antalet dagar.
21. Vanligen medräknas nyemitterade aktier i det vägda genomsnittliga antalet aktier från likviddagen (vilken oftast är densamma som emissionsdagen). Sålunda medräknas
 - (a) stamaktier som emitteras i en kontantemission från den dag betalningen erlagts,
 - (b) stamaktier som emitteras i stället för utdelning på stam- eller preferensaktier från den dag då utdelningen återinvesteras,
 - (c) stamaktier som emitteras i utbyte mot ett konvertibelt skuldebrev från den dag då skuldebrevet inte längre löper med ränta,
 - (d) stamaktier som emitteras i utbyte mot kapitalbelopp i eller ränta på ett annat finansiellt instrument från den dag då det finansiella instrumentet inte längre löper med ränta,
 - (e) stamaktier som emitteras som reglering av en skuld från likviddagen,
 - (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 skall inkluderas bestäms av de villkor och förutsättningar som är hänförliga till emissionen av aktierna. Hänsyn tas till den ekonomiska innebörden av avtal som är knutna till emissionen.

IAS 33

22. Stamaktier som emitterats som del av en köpeskilling i ett rörelseförvärv inkluderas i det vägda genomsnittliga antalet aktier från förvärvstidpunkten. Detta beror på att förvärvaren räknar in det förvärvade företags rörelseresultat i sin resultaträkning från den tidpunkten. Stamaktier som emitteras som del av ett samgående inkluderas i beräkningen av det vägda genomsnittliga antalet aktier för alla redovisade perioder. Detta beror på att det sammanslagna företags finansiella rapporter upprättas som om det sammanslagna företaget alltid hade funnits. Det antal aktier som vid ett samgående används för beräkning av resultat per aktie före utspädning, utgörs därför av summan av det vägda genomsnittliga antalet aktier i de samgående företagen justerat för att motsvara aktierna i det företag vars aktier är utestående efter samgåendet.
23. Stamaktier som kommer att emitteras vid konvertering av ett instrument med tvingande konvertering inkluderas i beräkningen av resultat per aktie före utspädning från den tidpunkt när kontraktet ingicks.
24. Aktier som emitteras om vissa villkor uppfylls 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 uppfylls, eftersom det är helt säkert att villkoret kommer att uppfyllas.
25. Utestående stamaktier som kan återkallas om vissa villkor uppfylls (det vill säga 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.
26. ***Det vägda genomsnittliga antalet utestående stamaktier under perioden, liksom för alla tidigare perioder som redovisas för jämförelseändamål, skall justeras för transaktioner, andra än konvertering av potentiella stamaktier, som ändrat antalet utestående stamaktier utan att nytt kapital skjutits till av eller återbetalats till ägarna.***
27. Stamaktier kan ha emitterats eller antalet utestående stamaktier kan ha minskat utan att nytt kapital tillskjutits eller att kapital återbetalas. Exempel omfattar
 - (a) en fondemission,
 - (b) ett fondemissionselement i en annan emission, exempelvis i en nyemission som riktar sig till befintliga aktieägare,
 - (c) en aktiesplit,

och
 - (d) en omvänd aktiesplit ("aktiesammanslagning").
28. Vid en fondemission eller aktiesplit erhåller aktieägarna nya stamaktier utan att skjuta till nytt kapital. Sålunda ökas antalet utestående stamaktier utan en ökning av företags kapital. Antalet utestående stamaktier före händelsen justeras därför i proportion till ökningen av antalet aktier, som om händelsen inträffat i början av den tidigaste period som redovisas. Om exempelvis ett företag genomför en fondemission, där ägarna erhåller två nya stamaktier för varje utestående aktie, multipliceras antalet stamaktier före emissionstidpunkten med tre för att få fram det totala antalet stamaktier, eller med två för få fram antalet nya stamaktier.
29. En sammanslagning av stamaktier minskar vanligen antalet utestående stamaktier utan en motsvarande minskning av resurser. När den övergripande effekten är ett aktieåterköp till verkligt värde, är dock minskningen av antalet utestående stamaktier följden av en motsvarande minskning av resurser. Ett exempel är en aktiesammanslagning som kombineras med en extra utdelning. Det vägda genomsnittliga antalet utestående stamaktier för den period i vilken den sammanslagningen sker justeras för minskningen i antalet stamaktier från den tidpunkt när den extra utdelningen redovisas.

Resultat per aktie efter utspädning

30. ***Ett företag skall 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 skall ett företag justera resultat som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget och genomsnittligt antal utestående aktier för effekterna av alla potentiella stamaktier som ger upphov till 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 som ger upphov till utspädningseffekt under perioden. Följden är att
- (a) den del av periodens resultat som är hänförligt till innehavarna av stamaktier i moderföretaget ökas med det belopp, efter skatt, som avser utdelningar och redovisade räntekostnader på potentiella stamaktier och justeras för övriga förändringar av intäkter eller kostnader som blir följden av en konvertering av potentiella stamaktier till stamaktier.
- och
- (b) det vägda genomsnittet av periodens utestående stamaktier ökas med det vägda genomsnittet av de ytterligare stamaktier som skulle ha varit utestående vid en konvertering av samtliga potentiella stamaktier till stamaktier.

Resultat

33. **Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning skall ett företag justera det resultat som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget, enligt beräkning i enlighet med punkt 12, med beloppen efter skatt för**
- (a) **eventuell utdelning eller andra poster hänförliga till potentiella stamaktier som kan ge upphov till utspädningseffekt, som dras av vid beräkning av resultat hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget enligt beräkning i enlighet med punkt 12,**
- (b) **eventuella redovisade räntekostnader hänförliga till potentiella stamaktier som kan ge upphov till en utspädningseffekt,**
- och
- (c) **eventuella andra förändringar av intäkter och kostnader som kan bli följden av konverteringen av de potentiella stamaktierna.**
34. Efter att de potentiella stamaktierna har konverterats till stamaktier, uppkommer inte längre de poster som identifierats 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 resultat hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget som beräknats 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 punkt 9 i IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*, enligt omarbetning år 2003).
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 eller minskningen av periodens resultat kan exempelvis ge upphov till en ökning av kostnaderna för vinstdelning med de anställda. När ett företag beräknar resultat per aktie efter utspädning skall periodens resultat 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, skall 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 tillkommer om samtliga potentiella stamaktier, som ger upphov till en utspädningseffekt, konverteras till stamaktier. Potentiella stamaktier, som ger upphov till en 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 som ger upphov till utspädningseffekt skall fastställas var för sig, för varje redovisad period. Antalet potentiella stamaktier som ger upphov till utspädningseffekt, som inkluderas i perioden räknat från årets början, är inte ett vägt genomsnitt av de potentiella stamaktier som ger upphov till utspädningseffekt som inkluderas i var och en av delårsperioderna.

IAS 33

38. Potentiella stamaktier viktas i förhållande till den tid de är utestående. Potentiella stamaktier som har lösts 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 beaktas vid 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, som ger upphov till utspädningseffekt, fastställs med ledning av de villkor som gäller för dessa. När det finns mer än en konverteringsgrund, utgår beräkningen från den mest förmånliga konverteringskursen eller teckningskursen, sett ur de potentiella stamaktieinnehavarnas perspektiv.
40. Ett dotterföretag, joint venture eller intresseföretag kan till andra parter än moderföretaget, samägaren eller ägarföretaget emittera potentiella stamaktier som kan konverteras till antingen stamaktier i dotterföretaget, joint ventureföretaget eller intresseföretaget eller till stamaktier i moderföretaget, samägaren eller ägarföretaget (det rapporterade företaget). Om dessa potentiella stamaktier i dotterföretaget, joint ventureföretaget eller intresseföretaget ger upphov till en utspädningseffekt vid beräkningen av resultat per aktie före utspädning, skall de ingå i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning.

Potentiella stamaktier som ger upphov till utspädningseffekt

41. **Potentiella stamaktier ger upphov till en utspädningseffekt endast i det fall en konvertering av dem till stamaktier medför en lägre vinst per aktie eller högre förlust per aktie före extraordinära poster för kvarvarande verksamheter.**
42. Ett företag använder det resultat för kvarvarande verksamheter som är hänförligt till moderföretaget som jämförelsetal för att klargöra huruvida potentiella stamaktier ger upphov till 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 verksamheter under avveckling.
43. Potentiella stamaktier ger inte upphov till 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, skall varje slag av potentiella stamaktier bedömas för sig. 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 skall 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 skall 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 skall 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 genomsnittskursen på stamaktier under perioden. Utspädningsbeloppet är stamaktiernas genomsnittskurs 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 enligt vilket företaget antas emittera ett visst antal stamaktier till genomsnittskurs under perioden. Sådana stamaktier antas emitteras till verkligt värde och ger inte upphov till någon utspädningseffekt. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning bortses därför från dem.

(b) Ett avtal enligt vilket företaget antas emittera det överskjutande antalet stamaktier utan att erhålla betalning. Sådana stamaktier genererar inga inbetalningar och påverkar inte utestående stamaktiers resultat. Därför ger dessa aktier upphov till en utspädningseffekt och läggs till antalet utestående stamaktier vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning.

47. Optioner och teckningsoptioner ger endast upphov till en utspädningseffekt när genomsnittskursen för stamaktier under perioden överstiger lösenkursen 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.
48. Optioner till anställda, med fasta eller fastställbara villkor, och antastbara stamaktier behandlas som optioner i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning, även om de är antastbara. De behandlas som utestående från och med tilldelningsdagen. Resultatbaserade optioner till anställda behandlas som aktier som emitteras om vissa villkor uppfylls eftersom emissionen av dem beror på att angivna villkor uppfylls, utöver att en viss tidsrymd passerar.

Konvertibla instrument

49. Konvertibla instruments utspädningseffekt skall återspeglas i resultat per aktie efter utspädning i enlighet med punkterna 33 och 36.
50. Konvertibla preferensaktier ger inte upphov till någon utspädningseffekt när det utdelningsbelopp för sådana aktier, fastställt eller ackumulerat för den aktuella perioden, 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 intäkt eller kostnad) per stamaktie som kan erhållas vid konvertering överstiger resultat per aktie före utspädning.
51. Inlösen eller framtvungad konvertering av konvertibla preferensaktier påverkar eventuellt 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 i syfte att fastställa huruvida återstående utestående preferensaktier har en utspädnings-effekt. De inlösta eller konverterade aktierna bedöms 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 aktier som kan emitteras om vissa villkor uppfylls 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 när beslutet om att ge ut sådana aktier fattades, om denna tidpunkt inträffar senare). Om villkoren inte är uppfyllda utgörs antalet aktier, som medräknas i resultat per aktie efter utspädning, av det antal som skulle ha emitterats om utgången av perioden också utgjorde utgången av avtalsperioden för dessa aktier. Det är inte tillåtet att i efterhand räkna om resultatet per aktie om villkoren inte är uppfyllda när avtalsperioden går ut.
53. Om uppnående eller upprätthållande av ett angivet vinstbelopp 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 utspädnings-effekt, 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 vinstbeloppet vid rapportperiodens slut var vinstbeloppet i slutet av villkorsperioden. Eftersom vinsten kan ändras i en framtida period, inkluderas inte i beräkningen av resultat per aktie före utspädning sådana aktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda förrän vid avtalsperiodens slut, eftersom inte alla erforderliga villkor har blivit uppfyllda.
54. Det antal stamaktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda kan vara beroende av framtida marknadskurser på stamaktierna. Om det finns en utspädnings-effekt, 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 genomsnittskurs under en tidsperiod som sträcker sig längre än slutet av rapportperioden, används genomsnittskursen för den tidsperiod som gått till ända. Eftersom marknadskursen kan ändras i en framtida period, inkluderar inte beräkningen av resultat per aktie före utspädning sådana stamaktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda förrän vid avtalsperiodens slut, eftersom inte alla erforderliga villkor har blivit uppfyllda.
55. Det antal stamaktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda kan vara beroende av både framtida vinster och framtida kurser på stamaktierna. I dessa fall baseras det antal stamaktier som ingår i resultat per aktie efter utspädning på båda villkoren (det vill säga vinst hittills och aktuell marknadskurs vid rapportperiodens slut). Stamaktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda inkluderas inte i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning såvida inte båda villkoren är uppfyllda.

IAS 33

56. I andra fall kan antalet stamaktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda bero på ett annat villkor än vinst eller marknadskurs (exempelvis att ett visst antal butiker öppnas). I sådana fall, under antagande att villkorets nuvarande förhållande förblir oförändrad till slutet av avtalsperioden, inkluderas stamaktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning enligt förhållandet vid rapportperiodens slut.
57. Potentiella stamaktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda (utöver dem som omfattas av ett överenskomme om att emittera aktier om vissa villkor uppfylls, såsom konvertibla instrument som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda) inkluderas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning enligt nedan
- (a) ett företag fastställer om de potentiella stamaktierna kan antas vara emitterbara utifrån de villkor som anges för dem enligt villkoren för stamaktier som kan emitteras om vissa villkor uppfylls i punkterna 52-56,
- och
- (b) om dessa potentiella stamaktier skall återspeglas i resultat per aktie efter utspädning, fastställer ett företag deras effekt på beräkningen av resultat per aktie efter utspädning genom att följa villkoren för optioner och teckningsoptioner i punkterna 45-48, villkoren för konvertibla instrument i punkterna 49-51, villkoren för kontrakt som kan regleras antingen med aktier eller med kontanter i punkterna 58-61, eller andra villkor, enligt vad som är tillämpligt.

Dock antas inte inlösen eller konvertering ske, vid beräkning resultat per aktie efter utspädning såvida inte inlösen eller konvertering av liknande utestående potentiella stamaktier som saknar motsvarande villkor antas ske.

Kontrakt som kan regleras med stamaktier eller kontanter

58. **När ett företag har emitterat ett kontrakt som kan regleras med stamaktier eller med kontanter, efter företagets gottfinnande, skall företaget anta att kontraktet kommer att regleras med stamaktier och de potentiella stamaktier som blir följden skall 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 egetkapitalkomponent och en skulddel, skall företaget justera täljaren för eventuella ändringar i det resultat 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 med kontanter, efter innehavarens gottfinnande, skall den högsta utspädningseffekten, för kontantreglering eller aktiereglering, användas vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning.**
61. Ett exempel på ett kontrakt som kan regleras med stamaktier eller med kontanter är en skuld 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 med 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 utspädningseffekten är positiv. 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) skall den potentiella utspädningseffekten på resultatet per aktie beräknas enligt nedan**
- (a) **det skall antas att vid periodens början så många stamaktier emitteras (till periodens genomsnittliga marknadskurs) att likviden blir så hög att kontraktet uppfylls,**

- (b) *det skall antas att behållningen 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) skall 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 sammanläggning av aktier, skall beräkningen av resultatet per aktie före och efter utspädning justeras retroaktivt för alla perioder som rapporterats. Om dessa förändringar inträffar efter redovisningsperiodens utgång, men innan styrelsen godkänt de finansiella rapporterna för utfärdande, skall beräkningen av resultat per aktie för alla perioder som redovisas baseras på det nya antalet aktier. Upplysning skall lämnas om det faktum att resultatet per aktie återspeglar sådana förändringar i antalet aktier. Dessutom skall resultat per aktie före och efter utspädning för alla perioder justeras med hänsyn till*
- (a) *effekterna av fel och justeringar som är följden av byten av redovisningsprinciper, redovisade med retroaktiv effekt,*
- och*
- (b) *effekter av ett samgående som redovisas i enlighet med poolningsmetoden.*
65. *Ett företag justerar inte 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 för konvertering av potentiella stamaktier till stamaktier.*

REDOVISNING

66. *Ett företag skall i resultaträkningen 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 innehavarna av stamaktier i moderföretaget för perioden, för varje slag av stamaktier som har en annan rätt att ta del av periodens resultat. Ett företag skall redovisa resultat per aktie före och efter utspädning med samma vikt för samtliga perioder som omfattas av redovisningen.*
67. *Resultat per aktie redovisas för varje period för vilken en resultaträkning redovisas. Om resultat per aktie efter utspädning redovisas för minst en period skall 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 resultaträkningen.*
68. *Ett företag som rapporterar en verksamhet under avveckling skall lämna upplysning om resultat per aktie före och efter utspädning för den verksamhet som är under avveckling antingen i resultaträkningen eller i noterna till de finansiella rapporterna.*
69. *Ett företag skall lämna information om resultat per aktie före och efter utspädning även om beloppen är negativa (en förlust per aktie).*

UPPLYSNINGAR

70. *Ett företag skall lämna upplysning om*
- (a) *de belopp som använts i täljaren vid beräkning av resultat per aktie före och efter utspädning samt en avstämning mellan dessa belopp och redovisat resultat som är hänförligt till moderföretaget. Avstämningen skall 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 skall inkludera den enskilda effekten av varje slag av instrument som påverkar resultatet per aktie.*

IAS 33

- (c) *instrument (inklusive aktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda) som kan ge en potentiell utspädningsseffekt 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 utspädningsseffekt under de redovisade perioderna.*
- (d) *en beskrivning av förändringar i utestående stamaktier eller potentiella stamaktier, utöver dem som redovisas i enlighet med punkt 64, som inträffar efter balansdagen och som i betydande omfattning hade förändrat antalet utestående stamaktier eller potentiella stamaktier i slutet av perioden om dessa transaktioner hade inträffat före rapportperiodens slut.*

71. Exempel på transaktioner i 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 på balansdagen,
 - (c) inlösen av utestående stamaktier,
 - (d) konvertering eller inlösen av potentiella stamaktier, som är utestående på balansdagen, till stamaktier,
 - (e) en emission av optioner, teckningsoptioner eller konvertibla instrument,
- och
- (f) att sådana villkor uppfyllts som leder till att företaget är skyldigt att emittera nya aktier.

Resultat per aktie skall inte justeras för sådana transaktioner som inträffar efter balansdagen, eftersom de inte påverkar det kapital som varit investerat i företaget under den period som omfattas av beräkningen av resultatet.

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 utspädningsseffekt och, om så är fallet, vilken effekten är på det vägda genomsnittliga antalet utestående aktier och eventuella följdjusteringar av det resultat som är hänförligt till ägarna till stamaktierna. Upplysningar om villkor och förutsättningar för sådana finansiella instrument och andra kontrakt uppmuntras, såvida inte annat krävs (se IAS 32).
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 resultaträkningen än vad som krävs enligt denna standard, skall sådana belopp beräknas med användning av det vägda genomsnittliga antalet stamaktier som fastställts i enlighet med denna standard. Belopp per aktie före och efter utspädning som är hänförliga till en sådan komponent, skall anges med samma vikt och framgå av noterna till de finansiella rapporterna. Ett företag skall ange grunden för hur nämnaren eller nämnarna är fastställda, inklusive om beloppen per aktie är angivna före eller efter skatt. Om en komponent i resultaträkningen används som inte redovisas som en egen post, skall en avstämning göras mellan den använda komponenten och den post som redovisas i resultaträkningen.***

IKRAFTTRÄDANDE

74. ***Ett företag skall 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, skall företaget lämna upplysning om detta.***

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

IAS 33

Vägledning vid tillämpning

Standarden och dess bilaga utgör en helhet.

Resultat hänförligt till moderföretaget

- A1. Vid beräkning av resultat per aktie baserat på koncernredovisningen avses med resultat hänförligt till moderföretaget koncernresultatet efter justering för minoritetsintressen.

Nyemission

- A2. Emission av stamaktier och/eller konvertering av potentiella stamaktier ger vanligen inte upphov till ett fondemissions-element. Detta beror på att de potentiella stamaktierna vanligen emitteras till verkligt värde, vilket resulterar i en proportionell ökning av de resurser som är tillgängliga för företaget. I en nyemission som riktas mot befintliga aktieägare, sätts dock ofta emissionskursen lägre än vad som motsvaras av aktiens verkliga värde. Därför finns det ett fondemissions-element 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 skall 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:

$$\frac{\text{(Verkligt värde per aktie omedelbart innan teckningsrätten avskiljts)}}{\text{(Teoretiskt värde efter att teckningsrätten avskiljts)}}$$

Aktiens teoretiska värde efter att teckningsrätten avskiljts erhålls genom att summera marknadsvärdet för samtliga stamaktier omedelbart innan teckningsrätterna avskiljts med emissionslikviden och därefter dividera med antalet stamaktier efter emissionen. När teckningsrätterna är föremål för allmän handel innan lösendatum bestäms värdet av stängningskursen sista dagen 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 4 800 VE (*), en förlust från verksamhet under avveckling som är hänförlig till moderföretaget om - 7 200 VE, en förlust hänförlig till moderföretaget om - 2 400 VE samt 2 000 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 verksamhet under avveckling 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 resultatet från kvarvarande verksamhet, som är hänförlig till moderföretaget är jämförelsetalet, inkluderar företaget dessa 400 potentiella stamaktier också i beräkningen av övriga belopp för resultat per aktie, trots att utspädningseffekten är positiv, det vill säga att förlusten per aktie är lägre (- 3,00 VE per aktie för förlusten från verksamheter under avveckling och - 1,00 VE per aktie baserat på nettoresultatet).

(*) I denna vägledning anges monetära enheter i "valutaenheter" (VE).

Stamaktiers genomsnittskurs

- A4. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning, antas genomsnittskursen för de stamaktier som förutsätts bli emitterade beräknas utifrån stamaktiernas genomsnittskurs under perioden. Teoretiskt sett kan varje marknadstransaktion för ett företags stamaktier inkluderas i fastställandet av genomsnittskursen. Men i praktiken är ett enkelt genomsnitt av vecko- eller månadskurser vanligen tillräckligt.
- A5. I allmänhet är slutkurserna lämpliga för beräkning av genomsnittskurs. 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 genomsnittskursen 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

- A6. Optioner eller teckningsoptioner att köpa konvertibla instrument antas bli utnyttjade för att köpa det konvertibla instrumentet närhelst genomsnittskurserna på både det konvertibla instrument 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 skuldebrev 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 genomsnittskurs för berörda stamaktier överstiger lösenpriset eller om (b) försäljningspriset för det instrument som levererats som likvid understiger det pris till vilket instrumentet kan levereras enligt options- eller teckningsoptionsavtalet varigenom den underkurs som blir följden medför att priset för de stamaktier som kan erhållas vid inlösen understiger marknadskursen. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning antas dessa optioner eller teckningsoptioner lösas in och skulden eller andra instrument 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 kontantlikvid ske. Ränta (efter avdrag för skatt) på eventuell skuld som skall levereras som likvid återläggs som en justering av täljaren.
- A8. Motsvarande behandling görs av preferensaktier som har liknande villkor eller av andra instrument som har konverteringsmöjligheter 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 inbetalning vid inlösen av dessa instrument skall användas för att reglera ett företags skuld (eller för dess moderföretag eller dotterföretag) eller andra instrument. Vid beräkningen av resultat per aktie efter utspädning antas dessa optioner eller teckningsoptioner bli inlösta och likviden användas för att reglera skulden till dess genomsnittliga marknadskurs i stället för till köp av stamaktier. Den överskjutande likvid som erhålls vid antagen inlösen över det belopp som används till antagen reglering av skulden ingår (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 skall regleras återläggs som en justering av täljaren.

Utfärdade säljoptioner

- A10. För att åskådliggöra punkt 63 antas att ett företag har utfärdat 120 säljoptioner på sina stamaktier, med lösenpriset 35 VE. Stamaktiernas genomsnittskurs under perioden är 28 VE. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning, antar företaget att det utfärdat 150 aktier till kursen 28 VE per aktie i början av perioden för att uppfylla säljförplikelsen om 4 200 VE. Skillnaden mellan de utfärdade 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 eller intresseföretag som kan konverteras till antingen stamaktier i dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget, eller till stamaktier i moderföretaget, samägaren eller investeraren (det rapporterade företaget) 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 företagens beräkning av resultat per aktie baserat på det rapporterade företagens innehav 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 för instrument som emitterats av ett rapporterat företag, som kan konverteras till stamaktier i ett dotterföretag, joint venture eller intresseföretag, antas instrumenten konverteras och nämnaren (resultat hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget) justeras i enlighet med punkt 33. Utöver dessa justeringar, justeras nämnaren för eventuella ändringar i det resultat som redovisas av det rapporterade företaget (såsom utdelningsintäkter eller resultatandelar) som är hänförligt 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.

Eget kapitalinstrument och stamaktier med olika rätt till utdelning

- A13. Eget kapital i vissa företag innefattar:
- (a) instrument som har del i utdelning på 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, 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 aktieslagen och egetkapitalinstrumenten i enlighet med deras utdelningsrättigheter eller andra rätter att ta del av ej fördelad vinst. Så här beräknas resultat före och efter utspädning:
- (a) vinst eller förlust hänförlig 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 utdelningsbeloppet (eller ränta på obligationer) som måste erläggas för perioden (exempelvis ej utbetald kumulativ utdelning).
 - (b) kvarvarande vinst eller förlust fördelas på stamaktier och egetkapitalinstrument i den mån som instrumentet har del i resultatet som om hela periodens vinst eller förlust hade fördelats. Sammanlagd vinst eller förlust som fördelats på varje slag av egetkapitalinstrument fastställs genom att slå ihop det belopp som fastställts som utdelning enligt punkt a) med det belopp som fördelats enligt punkt b).

IAS 33

- (c) det sammanlagda belopp för vinst eller förlust 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 antas alla potentiella stamaktier ha emitterats och inkluderas 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 att 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 motsvarighet till teckningsoptioner eller optioner i 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 köpas.
-

BILAGA B

IAS 33

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

- B1. I International Financial Reporting Standards, inklusive International Accounting Standards och tolkningar, som är tillämpliga i december 2003, ersätts hänvisningar till den aktuella versionen av IAS 33, *Resultat per aktie*, med hänvisningar till IAS 33, *Resultat per aktie*.
-

Förvaltningsfastigheter

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	1
Tillämpningsområde	2-4
Definitioner	5-15
Redovisning i balansräkningen	16-19
Värdering vid anskaffningstidpunkten	20-29
Värdering efter anskaffningstidpunkten	30-56
Redovisningsprincip	30-32
Verkligt värde	33-55
Om verkligt värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt	53-55
Anskaffningsvärde	56
Ändring i användningsområdet för en fastighet	57-65
Utrangeringar och avyttringar	66-73
Upplysningar	74-79
Verkligt värde och anskaffningsvärde	74-79
Verkligt värde	76-78
Anskaffningsvärde	79
Övergångsbestämmelser	80-84
Verkligt värde	80-82
Anskaffningsvärde	83-84
Ikraftträdande	85
Upphävande av IAS 40 (2000)	86

Denna omarbetade standard ersätter IAS 40 (2000), *Förvaltningsfastigheter*, och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

SYFTE

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

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

IAS 40

2. **Denna standard skall tillämpas vid redovisning och värdering av samt upplysningar om förvaltningsfastigheter.**
3. Standarden tillämpas, bland annat, vid värderingen i en leasetagares finansiella rapporter av en andel i en fastighet som innehas genom ett avtal som redovisas som ett finansiellt leasingavtal samt vid värderingen i en leasegivares finansiella rapporter när leasingavtalet klassificerats som ett operationellt leasingavtal. Standarden behandlar inte andra frågor i IAS 17, *Leasingavtal*, som exempelvis
- (a) klassificering av ett leasingavtal som ett finansiellt eller operationellt leasingavtal,
 - (b) redovisning av leasingintäkter avseende förvaltningsfastigheter (se även IAS 18, *Intäkter*),
 - (c) värderingen av andelar i fastigheter i de finansiella rapporterna för en leasetagare när leasingavtalet redovisas som ett operationellt leasingavtal,
 - (d) värderingen av nettoinvesteringen i de finansiella rapporterna för en leasegivare när leasingavtalet klassificerats som finansiellt,
 - (e) redovisning av sale and leaseback-avtal,
- och
- (f) vilken information som skall lämnas om finansiella och operationella leasingavtal.
4. Denna standard skall inte tillämpas på
- (a) biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet (se IAS 41, *Jord- och skogsbruk*),
- och
- (b) mineraltillgångar och mineralfyndigheter såsom olje- och gasfyndigheter samt andra liknande icke-förnyelsebara 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 balansräkningen.

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

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

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

- (a) användning i produktionen eller tillhandahållandet av varor eller tjänster eller för administrativa ändamål,

eller

- (b) försäljning i den löpande verksamheten.

IAS 40

Rörelsefastigheter är fastigheter som innehas (av ägaren, eller av en leasetagare om leasingavtalet klassificerats som ett finansiellt leasingavtal) för produktion och tillhandahållande av varor eller tjänster, lagring eller för administrativa ändamål.

6. **En andel i en fastighet som innehas av en leasingsägare genom ett operationellt leasingavtal kan klassificeras och redovisas som en förvaltningsfastighet endast om denna andel i övrigt omfattas av definitionen av en förvaltningsfastighet och leasetagaren använder verkligt värde enligt punkterna 33-55 för den redovisade tillgången. Detta klassificeringsalternativ kan användas för varje enskild fastighet. Men när detta alternativ har valts för en sådan andel i en fastighet, som innehas genom ett operationellt leasingavtal, skall alla andelar som klassificeras som förvaltningsfastigheter redovisas med tillämpning av verkligt värde. När detta alternativ väljs, omfattas alla andelar med denna klassificering av upplysningskraven i punkterna 74-78.**
7. Förvaltningsfastigheter innehas för att generera hyresintäkter eller värdestegring eller en kombination av dessa. Därför ger förvaltningsfastigheter upphov till kassaflöden som i stort sett är oberoende av andra tillgångar som ett företag äger. Detta skiljer förvaltningsfastigheter från rörelsefastigheter. Fastigheter som används för produktion och tillhandahållande av varor eller tjänster (eller för administrativa ändamål) ger upphov till kassaflöden som är hänförliga inte enbart till fastigheten, utan också till andra tillgångar som används i produktionen. IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*, skall tillämpas på rörelsefastigheter.
8. Följande är exempel på förvaltningsfastigheter:
 - (a) Mark som innehas snarare för att ge en långsiktig värdestegring än för en snar försäljning i den löpande verksamheten.
 - (b) Mark som innehas för en för tillfället obestämd användning. (Om företaget inte har bestämt att det skall utnyttja marken för den egna verksamheten eller för en snar försäljning i den löpande verksamheten, anses marken innehas för att ge en långsiktig värdestegring).
 - (c) Byggnader som ägs av företaget (eller som innehas av företaget genom ett finansiellt leasingavtal) och som hyrs ut enligt ett eller flera operationella leasingavtal.
 - (d) Outhyrda byggnader som innehas för att hyras ut enligt ett eller flera operationella leasingavtal.
9. Följande är exempel på fastigheter som inte är förvaltningsfastigheter och som därför inte omfattas av denna standard:
 - (a) Fastigheter som innehas för försäljning i den löpande verksamheten eller som är under byggnation eller exploatering för att säljas på det sättet (se IAS 2, *Varulager*), exempelvis fastigheter som köpts in uteslutande för att säljas inom en snar framtid, eller för att exploateras och säljas vidare.
 - (b) Fastigheter som bebyggs eller exploateras åt tredje part (se IAS 11, *Entreprenadavtal*).
 - (c) Rörelsefastigheter (se IAS 16), däribland fastigheter som är avsedda att utnyttjas av ägaren i framtiden, fastigheter som används av de anställda (oavsett om de betalar marknadshyror eller ej) och rörelsefastigheter som ägaren beslutat att avhända sig.
 - (d) Fastigheter som bebyggs eller exploateras för framtida användning som förvaltningsfastigheter. IAS 16 är tillämplig på sådana fastigheter till dess arbetena är slutförda. Därefter övergår fastigheterna till att bli förvaltningsfastigheter varvid denna standard blir tillämplig. Denna standard tillämpas emellertid på förvaltningsfastigheter som byggs om för att också efter ombyggnaden användas som förvaltningsfastigheter (se punkt 58).
 - (e) Fastigheter som leasas ut till annat företag genom ett finansiellt leasingavtal.

10. Vissa fastigheter består av en del som innehas för att generera hyresintäkter eller värdestegring och en annan del som innehas för att användas i produktionen eller tillhandahållandet av varor och tjänster eller för administrativa ändamål. Om delarna kan säljas var för sig (eller leasas ut separat enligt finansiella leasingavtal), redovisas delarna var för sig. Om delarna inte kan säljas var för sig, utgör fastigheten en förvaltningsfastighet endast om en obetydlig del utnyttjas i produktionen eller för tillhandahållande av varor eller tjänster eller för administrativa syften.
11. I vissa fall förekommer att ett företag erbjuder andra tjänster åt dem som utnyttjar företagets fastigheter. Ett företag behandlar en sådan fastighet som en förvaltningsfastighet om tjänsterna svarar för en obetydlig del av det totala avtalet. Ett exempel är när ägaren till en kontorsfastighet erbjuder hyresgästerna övervakning och löpande underhåll.
12. I andra fall kan tjänsterna utgöra en betydande del av kontraktet. Ett exempel är när ett företag äger och driver ett hotell. I detta fall är de tjänster som erbjuds hotellgästerna en betydande del av helheten. Därför klassificeras en hotellfastighet, i vilken ägaren själv driver hotellverksamheten, som en rörelsefastighet och inte som en förvaltningsfastighet.
13. Ibland kan det vara svårt att avgöra om de tjänster som erbjuds är så betydande att en fastighet inte utgör en förvaltningsfastighet. Exempelvis kan ägaren av en hotellfastighet ibland överlåta till tredje part att utföra vissa tjänster. Villkoren för sådana avtal kan skilja sig väsentligt åt. Ett ytterlighetsfall är att ägaren, i praktiken, bara är en passiv investerare. Ett annat ytterlighetsfall är när ägaren bara överlåtit rutinuppgifter och själv står för större delen av de risker, som är förknippade med att de kassaflöden som hotellverksamheten genererar varierar.
14. Huruvida en fastighet utgör en förvaltningsfastighet är en fråga om bedömning. Ett företag måste utveckla kriterier så att det kan göra den bedömningen på ett konsekvent sätt i enlighet med definitionerna på en förvaltningsfastighet och riktlinjerna i punkterna 7-13. Enligt punkt 75 (c) skall ett företag upplysa om dessa kriterier när klassificeringen är svår att göra.
15. Det förekommer att ett företag äger fastigheter som hyrs ut till, och utnyttjas av, moderföretaget eller ett annat dotterföretag. En sådan fastighet utgör inte en förvaltningsfastighet i koncernredovisningen, eftersom fastigheten ur koncernens synvinkel är en rörelsefastighet. I det företag som äger fastigheten kan emellertid fastigheten utgöra en förvaltningsfastighet, om förutsättningarna i punkt 5 är uppfyllda. Därför redovisar leasegivaren fastigheten som förvaltningsfastighet i sina separata finansiella rapporter.

REDOVISNING I BALANSRÄKNINGEN

16. **En förvaltningsfastighet skall redovisas som tillgång endast när**
 - (a) *det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med förvaltningsfastigheten kommer att komma företaget till del,*

och

 - (b) *anskaffningsvärdet på förvaltningsfastigheten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.*
17. Enligt denna redovisningsprincip utvärderar ett företag samtliga utgifter för sina förvaltningsfastigheter när de uppkommer. Dessa utgifter innefattar initiala utgifter som uppstod vid förvärvet av en förvaltningsfastighet och efterföljande utgifter för att bygga ut, byta ut delar av eller underhålla en fastighet.
18. Enligt redovisningsprincipen i punkt 16, skall utgifter för löpande underhåll av en förvaltningsfastighet inte läggas till förvaltningsfastighetens redovisade värde. Tillkommande utgifter av detta slag skall redovisas som kostnad i den period där de uppkommer. Utgifter för löpande underhåll avser i första hand arbetstid och förbrukningsartiklar men kan också innefatta utgifter för utbyte av mindre delar. Syftet med utgifter av detta slag beskrivs ofta som "reparation och underhåll".

IAS 40

19. Delar av förvaltningsfastigheter kan ha anskaffats genom att delar av fastigheten har bytts ut. Exempelvis kan de ursprungliga innerväggarna ha ersatts med nya väggar. Enligt redovisningsprincipen i punkt 16 skall ett företag redovisa utgifter för byte av en del av en befintlig förvaltningsfastighet som en del av fastighetens redovisade värde vid tidpunkten då utgiften uppkommer under förutsättning att kriterierna för tillgångsredovisning är uppfyllda. Det redovisade värdet för de delar som ersätts med nya upphör att redovisas som en del av fastighetens redovisade värde enligt de villkor och förutsättningar för borttagande från balansräkningen som återfinns i denna standard.

VÄRDERING VID ANSKAFFNINGSTIDPUNKTEN

20. ***En förvaltningsfastighet tas vid förvärvet upp till anskaffningsvärde. Transaktionskostnader skall inräknas i anskaffningsvärdet.***
21. Anskaffningsvärdet för en förvaltningsfastighet utgörs av inköpspriset samt kostnader som är direkt hänförliga till inköpet. Exempel på kostnader som är direkt hänförliga till ett inköp är kostnader för juridiska tjänster, stämpelskatter och andra transaktionskostnader.
22. Anskaffningsvärdet för en förvaltningsfastighet som ägaren själv låtit uppföra utgörs av kostnaderna vid den tidpunkt då alla arbeten slutförts. Fram till den tidpunkten tillämpar företaget IAS 16. Från och med den tidpunkten blir fastigheten förvaltningsfastighet varvid denna standard blir tillämplig (se punkterna 57 (e) och 65).
23. Anskaffningsvärdet för en förvaltningsfastighet innefattar inte
- (a) kostnader för igångsättning (såvida inte dessa är nödvändiga för att fastigheten skall kunna utnyttjas på det sätt som företagsledningen avsett),
 - (b) förluster som uppkommer fram till den tidpunkt då förvaltningsfastigheten hyrts ut i planerad omfattning,
- eller
- (c) övernormal förbrukning av material, arbetstid eller andra resurser i samband med byggnationen eller exploateringen.
24. Om betalningen för en förvaltningsfastighet senareläggs, utgörs anskaffningsvärdet av nuvärdet av betalningen. Skillnaden mellan detta belopp och den nominella köpeskillningen redovisas som en räntekostnad under kreditperioden.
25. ***Det initiala anskaffningsvärdet för en andel i en fastighet som innehas genom ett leasingavtal och klassificeras som en förvaltningsfastighet skall vara detsamma som för ett finansiellt leasingavtal enligt punkt 20 i IAS 17, det vill säga att tillgången skall redovisas till det lägsta av fastighetens verkliga värde och nuvärdet av minimileaseavgifterna. Ett motsvarande belopp skall redovisas som skuld i enlighet med samma punkt.***
26. Eventuell premium som betalats för ett leasingavtal behandlas i det här fallet som del av minimileaseavgiften, och inkluderas därför i tillgångens anskaffningsvärde, men ingår inte i skulden. Om en andel i en fastighet som innehas genom ett leasingavtal klassificeras som en förvaltningsfastighet, är den post som redovisas till verkligt värde den andelen och inte den underliggande fastigheten. Vägledning om hur verkligt värde fastställs för en andel i en fastighet återfinns i punkterna 33-52 som behandlar verkligt värde. Vägledningen är också relevant när verkligt värde skall fastställas, i det fall verkligt värde används som anskaffningsvärde vid det första redovisningstillfället.
27. En eller flera förvaltningsfastigheter kan förvärvas 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 kommersiellt värde 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 balansräkningen. 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 kommersiellt värde genom att bedöma i vilken utsträckning dess framtida kassaflöden förväntas förändras till följd av transaktionen. En bytestransaktion har kommersiellt värde om
- (a) sammansättningen (risk, tidpunkt och belopp) på kassaflödena för den erhållna tillgången skiljer sig från sammansättningen för kassaflöden på den överlåtna tillgången,
- eller
- (b) det företagsspecifika värdet på den andel av företagets verksamhet som påverkas av transaktionen förändras till följd av bytet,
- och
- (c) skillnaden i (a) eller (b) är betydande i förhållande till det verkliga värdet på de tillgångar som ingår i bytestransaktionen.

När det gäller att fastställa huruvida en bytestransaktion har kommersiellt värde, skall 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 för vilken det inte finns några jämförbara marknadstransaktioner kan tillförlitligt beräknas om (a) spridningen inom det intervall av rimliga uppskattningar 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 uppskattningen av verkligt värde. Om företaget på ett tillförlitligt sätt kan fastställa det verkliga värdet för både den tillgång som erhålls och den som lämnas i utbyte, används det verkliga värdet på den tillgång som lämnas i utbyte som anskaffningsvärde såvida inte det verkliga värdet på den tillgång som erhålls är mer tillförlitligt.

VÄRDERING EFTER ANSKAFFNINGSTIDPUNKTEN

Redovisningsprincip

30. **Förutom det undantag som nämns i punkt 34, skall ett företag som redovisningsprincip välja antingen att använda verkligt värde i enlighet med punkterna 33-55 eller att använda anskaffningsvärde i punkt 56 och skall tillämpa denna princip på samtliga företagets förvaltningsfastigheter.**
31. Enligt IAS 8, *Redovisningsprinciper, förändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, skall ett frivilligt byte av redovisningsprincip endast göras om bytet leder till en mer rättvisande bild av händelser eller transaktioner i företagets finansiella rapporter. Det är högst osannolikt att ett byte av princip från verkligt värde till anskaffningsvärde ger en mer rättvisande bild.
32. Denna standard kräver att alla företag skall fastställa det verkliga värdet på förvaltningsfastigheterna antingen i värderingssyfte (om företaget använder verkligt värde) eller i upplysningssyfte (om företaget använder anskaffningsvärde). Företag uppmuntras, men måste inte, basera förvaltningsfastigheternas verkliga värde på värderingar av oberoende värderingsmän med erkända och relevanta kvalifikationer och med aktuella kunskaper i värdering av fastigheter av den typ och med det läge som är aktuellt.

Verkligt värde

33. **Efter det första redovisningstillfället skall ett företag som väljer att redovisa förvaltningsfastigheten till verkligt värde värdera samtliga förvaltningsfastigheter till deras verkliga värde, förutom i de fall som beskrivs i punkt 53.**
34. **När en andel i en fastighet som innehas av en leasingtagare genom ett operationellt leasingavtal klassificeras som en förvaltningsfastighet i enlighet med punkt 6, får inte punkt 30 tillämpas. I dessa fall skall värdering till verkligt värde ske.**

IAS 40

35. **En vinst eller förlust som uppkommer vid förändring i en förvaltningsfastighets verkliga värde skall redovisas i resultaträkningen för den period i vilken vinsten eller förlusten uppkommer.**
36. Förvaltningsfastighetens verkliga värde är det pris till vilket fastigheten skulle kunna säljas i en transaktion mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs (se punkt 5). Verkligt värde får inte påverkas av särskilda villkor och omständigheter såsom en ovanlig finansiering, sale and leaseback-avtal eller särskilda villkor som utlovats av personer med anknytning till transaktionen.
37. Ett företag fastställer det verkliga värdet utan avdrag för transaktionskostnader i samband med en avyttring eller utrangering.
38. **En förvaltningsfastighets verkliga värde skall återspegla marknadsvillkoren per balansdagen.**
39. Verkligt värde är knutet till en viss tidpunkt. Eftersom marknadsvillkoren kan förändras kan det belopp som redovisas som verkligt värde vara felaktigt eller ej tillämpligt om det uppskattades vid en annan tidpunkt. Definitionen av verkligt värde utgår också från att parterna fullgör sina respektive prestationer samtidigt, utan möjlighet att göra en sådan omförhandling av priset som skulle kunna ske i en transaktion mellan kunniga, intresserade och oberoende parter, om tidpunkterna för tillträde och för genomförande av avtalet skiljer sig åt.
40. Det verkliga värdet återspeglar, bland annat, inkomster från löpande hyresavtal och rimliga antaganden om hur kunniga parter skulle bedöma utvecklingen av nivån på framtida hyresavtal mot bakgrund av rådande förutsättningar. Det återspeglar också, på motsvarande sätt, eventuella utbetalningar (inklusive hyresbetalningar och andra utbetalningar) som kan förväntas avseende fastigheten. Vissa av dessa utbetalningar återspeglas på skuldsidan medan andra är hänförliga till utbetalningar som inte redovisas i de finansiella rapporterna förrän vid en senare tidpunkt (exempelvis periodiska utbetalningar såsom variabla avgifter).
41. I punkt 25 anges grunden för den första redovisningen av anskaffningsvärdet för en andel i en leasad fastighet. Enligt punkt 33 skall andelen i den leasade fastigheten i tillämpliga fall värderas om till verkligt värde. När det gäller ett leasingavtal som förhandlats fram på marknadsmässiga villkor, skall det verkliga värdet på en andel i en leasad fastighet vid förvävsdatum, efter avdrag för alla förväntade leaseavgifter (inklusive dem som är hänförliga till redovisade skulder) vara noll. Det verkliga värdet förändras inte oavsett om, i redovisningssyfte, en leasad tillgång och skuld redovisas till verkligt värde eller till nuvärdet av minimileaseavgifterna, i enlighet med punkt 20 i IAS 17. Omvärdering av en leasad tillgång från anskaffningsvärdet enligt punkt 25 till verkligt värde enligt punkt 33 skall 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 initiala redovisningstillfället.
42. Definitionen av verkligt värde hänvisar till "kunniga parter som har ett intresse av att transaktionen genomförs". I detta sammanhang innebär "kunniga" att både den intresserade köparen och säljaren är rimligt informerade om den aktuella fastigheten, dess nuvarande och möjliga användningsområde och om marknadsvillkoren på balansdagen. En intresserad köpare har ett intresse men är inte tvingad att köpa. En sådan köpare är varken överdrivet angelägen eller beredd att köpa till varje pris. Den antagna köparen skulle inte betala ett högre pris än det pris som skulle krävas på en marknad med kunniga, intresserade köpare och säljare.
43. En intresserad säljare är varken överdrivet angelägen eller tvingad att sälja till varje pris, men är heller inte beredd att avvakta ett högre pris, som inte framstår som realistiskt under de aktuella marknadsförutsättningarna. Den intresserade säljaren är beredd att sälja förvaltningsfastigheten till marknadsvillkor för bästa pris som kan uppnås. Hur den verkliga ägaren till fastigheten resonerar saknar betydelse, eftersom bedömningen utgår från att den intresserade säljaren är en hypotetisk ägare (det vill säga en intresserad säljare skulle inte beakta de särskilda skattevillkoren för den verkliga ägaren till fastigheten).
44. Definitionen av verkligt värde utgår från att parterna är oberoende av varandra. Innebörden av detta är att parterna inte har en sådan särskild intressegemenskap att ett överenskommet pris framstår som föga karakteristiskt för marknadsförutsättningarna. Transaktionen förutsätts äga rum mellan parter som är oberoende av varandra och som var och en agerar utifrån sina intressen.

45. Det bästa uttrycket för ett verkligt värde erhålls från aktuella priser på en aktiv marknad för likartade fastigheter, med samma läge och i samma skick, och som är föremål för likartade hyresavtal och andra avtal. Ett företag identifierar omsorgsfullt förekommande olikheter beträffande fastighetens karaktär, läge och skick eller i villkoren i hyresavtal och andra avtal som är förknippade med fastigheten.
46. I avsaknad av aktuella priser på en aktiv marknad enligt beskrivningen i punkt 45, beaktar företaget uppgifter av skilda slag, inklusive
- (a) aktuella priser på en aktiv marknad för fastigheter av annat slag, i annat skick och med annat läge (eller som omfattas av avvikande hyresavtal eller andra avtal), vilka justerats med hänsyn till dessa skillnader,
 - (b) senaste priser för liknande fastigheter på mindre aktiva marknader efter det att justeringar gjorts för att beakta eventuella förändringar i ekonomiska förutsättningar, som skett sedan de senaste transaktionerna,
- och
- (c) nuvärdet av uppskattade framtida betalningsströmmar. Sådana uppskattningar baseras på villkoren i befintliga hyresavtal och andra avtal och (om möjligt) på externa faktorer såsom aktuella marknadshyror för liknande fastigheter med samma läge och i samma skick. Som diskonteringsränta används en räntesats som återspeglar marknadens bedömning av osäkerheten i storleken på, och tidpunkten för, framtida betalningar.
47. Informationen från de olika källor som anges i punkten ovan kan i vissa fall leda till skilda bedömningar av en förvaltningsfastighets verkliga värde. I sådana fall gör företaget en analys av orsakerna till skillnaderna för att på så sätt komma fram till det mest sannolika värdet inom ett intervall av rimliga värden.
48. I undantagsfall är det uppenbart att, när ett företag förvärvar en förvaltningsfastighet (eller efter det att en förvaltningsfastighet uppförts eller exploateras eller om användningsområdet ändrats), intervallet för rimliga värden är så stort och svårigheterna att bedöma sannolikheten för olika utfall så stora, att en uppgift om ett verkligt värde saknar mening. Detta kan i så fall vara ett uttryck för att det verkliga värdet på fastigheten inte löpande kan fastställas på ett tillförlitligt sätt (se punkt 53).
49. Verkligt värde skiljer sig från nyttjandevärde såsom det definieras i IAS 36, *Nedskrivningar*. Verkligt värde återspeglar kunskap hos och uppskattningar som görs av kunniga och intresserade köpare och säljare. Nyttjandevärdet däremot utgår från det enskilda företags uppskattningar, inklusive företagsspecifika 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 kunniga och intresserade köpare och säljare:
- (a) Mervärde på grund av att fastigheten ingår i en portfölj av fastigheter på olika platser.
 - (b) Synergieffekter mellan en förvaltningsfastighet och andra tillgångar.
 - (c) Juridiska rättigheter och skyldigheter som bara gäller den aktuella ägaren.
- och
- (d) Skatteförmåner eller skattebelastningar som bara gäller den aktuella ägaren.

IAS 40

50. När det verkliga värdet på en förvaltningsfastighet fastställs, dubbelräknar inte ett företag sådana tillgångar och skulder som särredovisas i balansräkningen. Exempel:
- (a) Utrustning såsom hissar eller luftkonditioneringsanläggningar utgör ofta en integrerad del av en byggnad och ingår därför normalt i det verkliga värdet på förvaltningsfastigheten i stället för att redovisas separat som enskilda materiella anläggningstillgångar.
 - (b) Om ett kontor hyrs ut möblerat, ingår normalt det verkliga värdet för möblerna i det verkliga värdet för kontoret eftersom hyresinkomsterna avser det möblerade kontoret. När möbler ingår i förvaltningsfastighetens verkliga värde, redovisar inte företaget möblerna som separata tillgångar.
 - (c) Förutbetalda eller upplupna hyresinkomster enligt ett operationellt leasingavtal ingår inte i förvaltningsfastighetens verkliga värde, eftersom de redovisas som separata skulder respektive tillgångar.
 - (d) det verkliga värdet för en förvaltningsfastighet som innehas genom ett leasingavtal återspeglar förväntade kassaflöden (inklusive variabla avgifter 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 verkliga värdet för förvaltningsfastigheten skall kunna fastställas, i redovisningssyfte.
51. Det verkliga värdet på en förvaltningsfastighet återspeglar varken framtida investeringar i syfte att förbättra fastigheten eller framtida fördelar till följd av sådana investeringar.
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, eventualförpliktelser och eventualitytillgångar*, när det fastställer om det skall redovisa en skuld och i så fall, hur den skall värderas.

Om verkligt värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt

53. *Om inte annat kan påvisas antas att ett företag löpande kan fastställa ett tillförlitligt verkligt värde på en förvaltningsfastighet. I undantagsfall kan det emellertid tydligt framgå att ett företag, när det förvärvar en förvaltningsfastighet (eller efter det att en fastighet blir en förvaltningsfastighet efter färdigställande, exploatering eller byte av användningsområde), inte löpande kommer att kunna fastställa det verkliga värdet på förvaltningsfastigheten på ett tillförlitligt sätt. Detta inträffar endast när jämförbara marknadstransaktioner är ovanliga och andra tillförlitliga metoder för att fastställa ett verkligt värde (exempelvis baserade på nuvärdesberäkningar) inte är tillgängliga. I sådana fall skall ett företag värdera denna förvaltningsfastighet till anskaffningsvärde i enlighet med IAS 16. En förvaltningsfastighets restvärde skall antas vara noll. Företaget skall tillämpa IAS 16 fram till att det utrangerar eller avyttrar förvaltningsfastigheten.*
54. I de undantagsfall när ett företag tvingas, av de skäl som anges i föregående punkt, att beräkna värdet på en förvaltningsfastighet utifrån metoden som bygger på anskaffningsvärde i IAS 16, skall företaget värdera samtliga övriga förvaltningsfastigheter till verkligt värde. Trots att ett företag kan använda anskaffningsvärde för en förvaltningsfastighet skall företaget i dessa fall fortsätta att redovisa var och en av de kvarvarande förvaltningsfastigheterna till verkligt värde.
55. *Om ett företag tidigare har värderat en förvaltningsfastighet till verkligt värde, skall det fortsätta att värdera fastigheten till verkligt värde fram till avyttring eller utrangering (eller till dess att fastigheten blir rörelsefastighet eller företaget börjar exploatera fastigheten för senare försäljning, i företagets löpande verksamhet) även om jämförbara transaktioner blir mindre vanligt förekommande eller om marknadsprisers tillgänglighet minskar.*

Anskaffningsvärde

56. *Efter första redovisningstillfället skall ett företag som väljer att redovisa ett värde baserat på anskaffningsvärde, värdera alla förvaltningsfastigheter enligt de krav i IAS 16 som rör denna värderingsmetod, det vill säga till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning.*

ÄNDRING I ANVÄNDNINGSMOMRÅDET FÖR EN FASTIGHET

IAS 40

57. **Omklassificering till att vara, eller inte längre vara, förvaltningsfastighet skall endast göras när en ändring sker i användningsområdet som tar sig uttryck i att**
- (a) **en förvaltningsfastighet övergår till att användas som rörelsefastighet. I detta fall skall fastigheten omklassificeras till rörelsefastighet,**
 - (b) **arbete inleds med att bygga om förvaltningsfastigheten med sikte på försäljning. I detta fall skall fastigheten omklassificeras till lagertillgång,**
 - (c) **en rörelsefastighet övergår till att användas som förvaltningsfastighet. I detta fall skall fastigheten omklassificeras till förvaltningsfastighet,**
 - (d) **ägaren tecknar ett operationellt leasingavtal med en utomstående part avseende en fastighet som redovisats som lagertillgång. I detta fall skall fastigheten omklassificeras till förvaltningsfastighet,**
- eller**
- (e) **arbetet har slutförts på en rörelsefastighet som varit föremål för byggnation eller exploatering (omfattas av IAS 16). I detta fall skall fastigheten omklassificeras till förvaltningsfastighet.**
58. Av punkt 57 (b) framgår att en förvaltningsfastighet övergår till att bli en lagertillgång endast om det har skett en förändring i sättet på vilket fastigheten används, vilket tagit sig uttryck i att arbete inletts med att bygga om fastigheten med sikte på försäljning. När ett företag fattar beslut om att avyttra en förvaltningsfastighet utan ombyggnad, utgör fastigheten inte en lagertillgång utan kvarstår som en förvaltningsfastighet fram till dess att den sålts (tagits bort från balansräkningen). Detsamma gäller i det fall ett företag börjar bygga om en förvaltningsfastighet, med avsikten att fastigheten även fortsättningsvis skall utgöra en förvaltningsfastighet. Fastigheten kvarstår då som förvaltningsfastighet och omklassificeras inte till rörelsefastighet under ombyggnaden.
59. Punkterna 60-65 gäller de redovisnings- och värderingsfrågor som uppkommer när ett företag redovisar förvaltningsfastigheter till verkligt värde. När ett företag använder metoden som bygger på anskaffningsvärde ändras inte redovisat värde vid omklassificeringar av förvaltningsfastigheter, rörelsefastigheter och lagertillgångar. Inte heller ändras fastighetens anskaffningsvärde vad gäller värderings- och upplysningssyften.
60. **Vid omklassificering av en förvaltningsfastighet som redovisas till verkligt värde, till rörelsefastighet eller lagertillgång, skall fastighetens antagna anskaffningsvärde vid efterföljande redovisning enligt IAS 16 eller IAS 2 vara det verkliga värdet vid omklassificeringstidpunkten.**
61. **Om en rörelsefastighet övergår till att bli en förvaltningsfastighet som skall redovisas till verkligt värde, skall företaget tillämpa IAS 16 fram till tidpunkten för ändringen. Företaget skall behandla eventuella skillnader vid den tidpunkten, mellan fastighetens redovisade värde enligt IAS 16 och det verkliga värdet, på samma sätt som vid omvärdering enligt IAS 16.**
62. Fram till den tidpunkt då en rörelsefastighet övergår till att klassificeras som en förvaltningsfastighet som redovisas till verkligt värde, skriver företaget av fastigheten och redovisar eventuella nedskrivningar. Företaget behandlar eventuella skillnader vid den tidpunkten, mellan fastighetens redovisade värde enligt IAS 16 och det verkliga värdet, på samma sätt som vid omvärdering enligt IAS 16. Med andra ord
- (a) redovisas eventuell minskning av fastighetens redovisade värde i resultaträkningen. I den mån ett belopp redovisas som omvärderingsreserv för fastigheten, redovisas emellertid minskningen mot denna post.

IAS 40

- (b) behandlas eventuell ökning av redovisat värde enligt följande:
- (i) I den mån ökningen återför en tidigare nedskrivning av fastigheten, redovisas ökningen i resultaträkningen. Det belopp som redovisas i resultaträkningen får inte överstiga det belopp som krävs för att återställa det redovisade värdet till det redovisade värde som skulle ha fastställts (efter avskrivningar) om ingen nedskrivning hade redovisats.
 - (ii) Eventuell kvarstående del av ökningen krediteras direkt mot eget kapital i omvärderingsreserven. Vid efterföljande avyttring av förvaltningsfastigheten kan det överskott som redovisas i eget kapital överföras till balanserade vinstmedel. Överföringen av belopp som redovisas under rubriken omvärderingsreserv till balanserade vinstmedel görs inte via resultaträkningen.
63. **Vid en omklassificering av en lagertillgång till förvaltningsfastighet som skall redovisas till verkligt värde, skall eventuell skillnad mellan fastighetens verkliga värde vid den tidpunkten och dess tidigare redovisade värde redovisas i resultaträkningen.**
64. Redovisningen av omklassificering av lagertillgångar till förvaltningsfastigheter som skall redovisas till verkligt värde överensstämmer med redovisningen av försäljning av lagertillgångar.
65. **När ett företag slutför byggnation eller exploatering av en förvaltningsfastighet som företaget låtit uppföra i egen regi, som skall redovisas till verkligt värde, skall eventuell skillnad mellan fastighetens verkliga värde vid den tidpunkten och dess tidigare redovisade värde redovisas i resultaträkningen.**

UTRANGERINGAR OCH AVYTTRINGAR

66. **En förvaltningsfastighet skall inte längre redovisas som tillgång i balansräkningen när den avyttras eller när den slutgiltigt tas ur bruk och några framtida ekonomiska fördelar inte väntas uppkomma vid en avyttring.**
67. Avyttring av en förvaltningsfastighet kan ske genom försäljning eller genom uthyrning enligt ett finansiellt leasingavtal. Vid fastställande av tidpunkt för avyttring av förvaltningsfastigheter skall ett företag tillämpa de kriterier som anges i IAS 18 vad gäller tidpunkt för redovisning av intäkter från försäljning av varor. Företaget skall också beakta vägledningen i bilagan till IAS 18. IAS 17 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 byte av en del av förvaltningsfastigheten skall företaget samtidigt ta bort den utbytta delens redovisade värde från balansräkningen. 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 skall bytas ut inte längre har något värde. I andra fall kan det vara svårt att fastställa hur mycket det verkliga värdet skall minskas på grund av den del som byts ut. Ett alternativ till att minska det verkliga värdet avseende den utbytta delen, när det inte är praktiskt genomförbart att göra detta, är att innefatta den nya delens anskaffningsvärde i tillgångens redovisade värde och sedan göra en ny uppskattning av det verkliga värdet, vilket skulle krävas för investeringar som inte medför att delar byts ut.
69. **Vinst eller förlust till följd av en utrangering eller avyttring av en förvaltningsfastighet skall utgöras av skillnaden mellan vad som erhållits vid avyttringen och tillgångens redovisade värde och skall redovisas i resultaträkningen (såvida inte IAS 17 kräver något annat när avyttringen skett i form av ett sale and leaseback-avtal) under den period när utrangeringen eller avyttringen sker.**
70. Den betalning som skall erhållas i samband med avyttring av en förvaltningsfastighet redovisas till verkligt värde. Det innebär att om betalningen för en förvaltningsfastighet senare läggs skall ersättningen redovisas till sitt nuvärde. Skillnaden mellan det nominella beloppet för ersättningen och nuvärdet redovisas som en ränteintäkt i enlighet med IAS 18 genom användning av effektivräntemetoden.

71. Ett företag tillämpar IAS 37 eller andra standarder, enligt vad som är tillämpligt, på eventuella skulder som kvarstår efter utrantering eller avyttring av en förvaltningsfastighet.
72. **Ersättning från tredje part avseende förvaltningsfastighet som har skadats eller gått förlorad skall redovisas i resultaträkningen när ersättningen går att fordra.**
73. En förlust av eller skada på en förvaltningsfastighet, ett därav orsakat krav på ersättning eller betalning från tredje part och ett därpå följande anskaffande eller återuppförande av en ersättningsstillgång utgör olika ekonomiska händelser och skall därför redovisas separat enligt nedan
- (a) nedskrivningar av förvaltningsfastigheter redovisas i enlighet med IAS 36,
 - (b) utranteringar eller avyttringar av förvaltningsfastigheter redovisas i enlighet med punkt 66-71 i denna standard,
 - (c) ersättning från tredje part avseende förvaltningsfastighet som skadats eller gått förlorad redovisas i resultaträkningen när ersättningen går att fordra,
- och
- (d) anskaffningsvärdet för tillgångar som återuppförts, förvärvats eller uppförts som ersättning fastställs i enlighet med punkt 20-29 i denna standard.

UPPLYSNINGAR

Verkligt värde och anskaffningsvärde

74. De upplysningar som skall anges enligt nedan gäller utöver dem som återfinns i IAS 17. I enlighet med IAS 17 tillhandahåller ägaren av en förvaltningsfastighet upplysningar om ingångna leasingavtal till leasegivare. Ett företag som innehar en förvaltningsfastighet som klassificeras som ett finansiellt eller operationellt leasingavtal tillhandahåller upplysningar om ingångna finansiella leasingavtal till leasetagare och upplysningar om ingångna operationella leasingavtal till leasegivare.
75. **Ett företag skall lämna upplysning om**
- (a) *hurvida det använder verkligt värde eller anskaffningsvärde.*
 - (b) *i det fall det använder verkligt värde, huruvida, och under vilka omständigheter, andelar i fastigheter, som innehas genom operationella leasingavtal, klassificeras och redovisas som förvaltningsfastigheter.*
 - (c) *vilka kriterier som företaget använder för att skilja förvaltningsfastigheter från rörelsefastigheter och från fastigheter som är avsedda att säljas i den löpande verksamheten, när denna gränsdragning är svår att göra (se punkt 14).*
 - (d) *vilka metoder som använts och vilka antaganden av betydelse som tillämpats när företaget fastställt verkliga värden på förvaltningsfastigheterna, inklusive ett uttalande avseende om fastställandet av verkliga värden stöds av faktiska transaktioner på marknaden eller om de baseras mer på andra faktorer (som i så fall skall anges) på grund av fastighetens speciella karaktär eller avsaknad av jämförbara uppgifter från marknaden.*
 - (e) *i vilken utsträckning som det verkliga värdet (enligt värdering eller upplysning i de finansiella rapporterna) på förvaltningsfastigheter baseras på värderingar av oberoende värderingsmän med erkända och relevanta kvalifikationer och med aktuella kunskaper i värdering av fastigheter av den typ och med det läge som är aktuellt. Om det inte har skett en sådan värdering, skall detta anges.*

IAS 40

- (f) de belopp som redovisas i resultaträkningen avseende
- (i) hyresintäkter,
 - (ii) direkta kostnader (inklusive kostnader för reparationer och underhåll) för de förvaltningsfastigheter som genererat hyresintäkter under perioden,
- och
- (iii) direkta kostnader (inklusive kostnader för reparationer och underhåll) för de förvaltningsfastigheter som inte genererat hyresintäkter under perioden.
- (g) förekomst och belopp avseende begränsning i rätten att sälja en förvaltningsfastighet eller att disponera hyresintäkterna och ersättning vid avyttring.
- (h) avtalsenliga förpliktelser att köpa, uppföra eller exploatera en förvaltningsfastighet eller för att utföra reparationer, underhåll eller förbättringar.

Verkligt värde

76. Förutom de upplysningar som krävs enligt punkt 75 skall ett företag som tillämpar värdering till verkligt värde enligt punkterna 33-55 också redovisa en avstämning mellan förvaltningsfastighetens redovisade värde vid periodens början och slut, där nedanstående uppgifter skall framgå
- (a) ökning, med separata upplysningar om sådana ökning som är en följd av förvärv och sådana som är en följd av att tillkommande utgifter har lagts till i en tillgångs redovisade värde,
 - (b) ökning som uppkommit vid företagsförvärv och samgåenden,
 - (c) utrangeringar och avyttringar,
 - (d) nettoresultat från justeringar av verkligt värde,
 - (e) nettotavvalutakursdifferens som uppkommit vid omräkning av finansiella rapporter till en annan rapporteringsvaluta, och vid omräkning av en utlandsverksamhet till det rapporterade företags rapporteringsvaluta,
 - (f) omklassificeringar till och från lagertillgång och rörelsefastighet,
- och
- (g) övriga förändringar.
77. När en betydande justering vidtas av en värdering som erhållits för en förvaltningsfastighet för att hänsyn skall tas till detta i de finansiella rapporterna, exempelvis för att undvika dubbelräkning av tillgångar och skulder som redovisas som separata tillgångar och skulder enligt beskrivning i punkt 50, skall företaget redovisa en avstämning mellan den erhållna värderingen och den justerade värderingen som redovisas i de finansiella rapporterna, med separat angivelse av det sammanlagda beloppet för eventuella redovisade leasingförpliktelser som återläggs samt andra betydande justeringar.
78. I de mycket sällsynta fall som punkt 53 hänvisar till, när ett företag värderar en förvaltningsfastighet till anskaffningsvärde enligt IAS 16, skall den avstämning som krävs enligt punkt 76 innehålla upplysning om de belopp som är hänförliga till denna förvaltningsfastighet och som är skilda från de belopp som är hänförliga till andra förvaltningsfastigheter. Dessutom skall företaget
- (a) ge en beskrivning av förvaltningsfastigheten,

- (b) *ge en förklaring till varför det verkliga värdet inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt,*
- (c) *om möjligt, ange ett intervall inom vilket det är högst sannolikt att det verkliga värdet ligger,*
- och*
- (d) *vid utrangering eller avyttring av förvaltningsfastighet som inte redovisats till verkligt värde skall upplysning lämnas om*
- (i) *det faktum att företaget har utrangerat eller avyttrat förvaltningsfastigheter som inte redovisats till verkligt värde,*
- (ii) *förvaltningsfastighetens redovisade värde vid tidpunkten för försäljningen,*
- och*
- (iii) *det belopp som har redovisats i resultatet.*

Anskaffningsvärde

79. *Förutom de upplysningar som krävs enligt punkt 75, skall ett företag som tillämpar den värderingsmetod som bygger på anskaffningsvärde enligt punkt 56 också lämna upplysning om*
- (a) *de avskrivningsmetoder som används,*
- (b) *nyttjandeperiod eller tillämpad avskrivningssats,*
- (c) *uppskrivet anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerad nedskrivning) vid periodens början och slut,*
- (d) *en avstämning skall presenteras mellan ingående och utgående värden avseende förvaltningsfastigheten, som visar*
- (i) *ökningar, med separata upplysningar om sådana ökning som är följden av förvärv och sådana som är följden av att tillkommande utgifter redovisats som en tillgång,*
- (ii) *ökningar som uppkommit vid företagsförvärv och samgåenden,*
- (iii) *utrangeringar och avyttringar,*
- (iv) *avskrivningar,*
- (v) *periodens redovisade nedskrivningar, samt återförda nedskrivningar, i enlighet med IAS 36,*
- (vi) *nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av finansiella rapporter till en annan rapporteringsvaluta, och vid omräkning av en utlandsverksamhet till det rapporterade företagens rapporteringsvaluta,*
- (vii) *omklassificeringar till och från lagertillgång och rörelsefastighet,*
- och*
- (viii) *övriga ändringar,*
- och*

IAS 40

- (e) *förvaltningsfastighetens verkliga värde. I de mycket sällsynta fall som beskrivs i punkt 53 och som innebär att företaget inte på ett tillförlitligt sätt kan fastställa verkligt värde på en förvaltningsfastighet skall företaget*
- (i) *ge en beskrivning av förvaltningsfastigheten,*
- (ii) *ge en förklaring till varför det verkliga värdet inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt,*
- 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 skall 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 (fastställt utifrån definitionen av verkligt värde i punkt 5 och enligt vägledningen i punkterna 36-52), uppmuntras företaget, men behöver inte*
- (i) *justera ingående balans för balanserade vinstmedel för den tidigaste period för vilken sådant verkligt värde offentliggjordes,*
- och*
- (ii) *räkna om den jämförande informationen för dessa perioder,*
- och*
- (b) *om företaget inte tidigare har offentliggjort information enligt (a), skall företaget inte räkna om den jämförande informationen och skall lämna upplysning om detta.*

81. Enligt denna standard krävs en annan behandling än den som krävs i IAS 8. Enligt IAS 8 skall jämförande information räknas om såvida inte sådan omräkning är praktiskt ogenomförbar.

82. När ett företag första gången tillämpar denna standard omfattar justeringen av ingående balans för balanserade vinstmedel omklassificering av eventuella belopp som har tagits upp under rubriken omvärderingsreserv avseende förvaltningsfastigheter.

Anskaffningsvärde

83. IAS 8 tillämpas på alla byten av redovisningsprinciper som sker när ett företag tillämpar denna standard första gången och väljer att tillämpa en metod som bygger på anskaffningsvärde. Effekten av ett byte av redovisningsprincip innefattar omklassificering av eventuella belopp som har tagits upp under rubriken omvärderingsreserv avseende förvaltningsfastigheter.

84. *Kraven i punkterna 27-29, avseende den initiala värderingen av en förvaltningsfastighet som förvärvats genom ett byte av tillgångar skall endast tillämpas framåttrikt på framtida transaktioner.*

IKRAFTTRÄDANDE

IAS 40

85. *Ett företag skall 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, skall företaget lämna upplysning om detta.*

UPPHÄVANDE AV IAS 40 (2000)

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