

IAS 31

- (b) varje huvudsaklig intäkstyp, räntekostnad och erlagd provision,
- (c) periodens redovisade kostnader avseende kreditförluster på lån och förskott samt avsättningar per balansdagen samt
- (d) oåterkalleliga åtaganden, eventalförpliktelser och eventualtillgångar samt åtaganden som uppkommit via poster utanför balansräkningen.

IKRAFTTRÄDANDE

59. *Denna standard skall tillämpas på bankers finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1991 eller senare.*

**INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 31
(OMARBETAD 2000)****Redovisning av andelar i joint ventures**

IAS 31 fastställdes av styrelsen i november 1990.

I november 1994 omformaterades texten i IAS 31 till det omarbetade format som fastställdes för IAS 1991. Inga väsentliga ändringar gjordes i originaltexten. Viss terminologi ändrades för att IAS 31 skulle överensstämma med IASC:s dåvarande praxis.

I juli 1998 ändrades punkterna 39 och 40 och punkt 41 lades till, så att IAS 31 skulle överensstämma med IAS 36, Nedskrivningar.

I december 1998 ändrades punkterna 35 och 42 i IAS 31 så att hänvisningar till IAS 25, Accounting for Investments ("Redovisning av investeringar"), ersattes med hänvisningar till IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering.

I mars 1999 medförde IAS 10 (omarbetad 1999), Händelser efter balansdagen, att punkt 45 ändrades så att den skulle överensstämma med terminologin i IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar.

I oktober 2000 arbetades punkt 35 om så att den skulle överensstämma med liknande punkter i andra IAS:er. Ändringen av punkt 35 träder i kraft när ett företag tillämpar IAS 39 för första gången.

En SIC-tolkning hör ihop med IAS 31:

- SIC-13: Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Tillämpningsområde	1
Definitioner	2-7
Olika former av joint ventures	3
Avtal om samarbete	4-7

IAS 31

Gemensamt styrda verksamheter	8-12
Gemensamma tillgångar	13-18
Gemensamt styrda företag	19-37
En samägares koncernredovisning	25-37
Huvudprincip – klyvningsmetoden	25-31
Tillåten alternativ princip – kapitalandelsmetoden	32-34
Undantag från tillämpning av huvudprincip och tillåten alternativ princip	35-37
Samägares finansiella rapporter avseende juridisk person	38
Transaktioner mellan en samägare och ett joint venture	39-41
En placerares redovisning av andelar i joint ventures	42
Driftsansvariga för joint ventures	43-44
Upplysningar	45-49
Ikraftträdande	50-52

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil skall läsas tillsammans med den förklarande texten och tillsammans med förordet till International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

- Denna standard skall tillämpas av samägare och placerare 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.***

DEFINITIONER

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

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.

Bestämmande inflytande innebär en rätt att utforma de finansiella och operativa strategierna för en ekonomisk verksamhet 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.

Betydande inflytande innebär att ägaren kan delta i de beslut som rör en ekonomisk verksamhets finansiella och operativa strategier, men innebär inte ett 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.

En placerare i ett joint venture är en delägare i ett joint venture som saknar gemensamt bestämmande inflytande över detta.

IAS 31

Klyvningsmetoden är en metod för redovisning och finansiell rapportering 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.

Kapitalandelsmetoden är en metod för redovisning och finansiell rapportering 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 företagets nettotillgångar. I samägarens resultaträkning ingår dennes andel av det gemensamt styrda företagets resultat.

Olika former av joint ventures

3. 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.

Avtal om samarbete

4. Förekomsten av ett samarbetsavtal skiljer innehav vilka inbegriper ett gemensamt bestämmande inflytande, från innehav i intresseföretag i vilka investeraren har ett betydande inflytande (se IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag). 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.
5. 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 samt
 - (d) fördelningen av produktionen, intäkterna, kostnaderna eller resultatet mellan samägarna.
6. 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.
7. 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 driftsansvarige. 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 driftsansvarige och inte ett joint venture.

GEMENSAMT STYRDA VERKSAMHETER

8. 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.
9. 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, såsom 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.
10. ***En samägare i en gemensamt styrd verksamhet skall i sina egna finansiella rapporter, samt därmed även i sin koncernredovisning, redovisa följande beträffande den gemensamt styrda verksamheten:***
- (a) ***De tillgångar som denne bestämmer över och de skulder som denne ådrar sig.***
- (b) ***De kostnader som denne har och dennes andel av intäkterna från försäljningen av varor och tjänster.***
11. Eftersom tillgångarna, skulderna, intäkterna och kostnaderna redan redovisas i samägarens egna finansiella rapporter, och därmed även i dennes koncernredovisning, krävs inga justeringar eller andra åtgärder för koncernredovisningsändamål beträffande dessa poster när samägaren upprättar en koncernredovisning.
12. 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

13. 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.
14. 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.
15. 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 andel av kostnaderna.
16. ***Varje samägare i ett joint venture i form av gemensamma tillgångar skall i sina egna finansiella rapporter, samt därmed även i sin koncernredovisning, redovisa följande beträffande de gemensamma tillgångarna:***
- (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.***

IAS 31

- (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.*
 - (e) *De kostnader som samägaren själv har ådragit sig avseende andelen i ett joint venture.*
17. När det gäller gemensamma tillgångar inkluderar alla samägare i sin löpande bokföring och i sina egna finansiella rapporter, samt därmed även i sin koncernredovisning, följande beträffande de gemensamma tillgångarna:
- (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 innehas, 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 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.
 - (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 redan redovisas i samägarens egna finansiella rapporter, och därmed även i dennes koncernredovisning, krävs inga justeringar eller andra åtgärder för koncernredovisningsändamål beträffande dessa poster när samägaren upprättar en koncernredovisning.

18. Redovisningen av joint ventures i form av gemensamma tillgångar återspeglar den ekonomiska innebörden och vanligtvis också samarbetets legala 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

19. 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 företagets ekonomiska verksamhet.
20. 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.
21. 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.

22. 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.
23. Ett gemensamt styrt företag har egen löpande bokföring och upprättar och offentliggör finansiella rapporter på samma sätt som andra företag i enlighet med tillämplig nationell lagstiftning och IAS.
24. Varje samägare bidrar vanligtvis med pengar eller andra resurser till det gemensamt styrda företaget. Dessa tillskott framgår av samägarens löpande bokföring och redovisas som ett innehav i det gemensamt styrda företaget i samägarens finansiella rapporter avseende det enskilda företaget såsom juridisk person.

En samägares koncernredovisning

Huvudprincip – klyvningsmetoden

25. ***En samägare skall i koncernredovisningen redovisa sin andel i ett gemensamt styrt företag enligt en av klyvningsmetodens två olika presentationsformer.***
26. När en samägares andelar i ett gemensamt styrt företag tas in i koncernredovisningen, är det viktigt att det sker på ett sätt som snarare återspeglar innehavets ekonomiska innebörd 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 olika presentationsformer för klyvningsmetoden som beskrivs i punkt 28.
27. 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 koncernbalansräkningen. I koncernresultaträkningen 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, Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag.
28. 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 sin koncernredovisning. Exempelvis kan samägaren slå ihop sin andel av det gemensamt styrda företagens lager med koncernens lager i övrigt, och sin andel av det gemensamt styrda företagens materiella anläggningstillgångar med koncernens 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 koncernredovisningen. Samägaren kan exempelvis redovisa sin andel av det gemensamt styrda företagens omsättningstillgångar på en separat rad bland koncernens omsättningstillgångar och sin andel av det gemensamt styrda företagens materiella anläggningstillgångar på en separat rad bland koncernens materiella anläggningstillgångar. Båda presentationsformerna ger samma nettoresultat och samma summa för varje huvudkategori av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader. Båda presentationsformerna är förenliga med denna standard.
29. 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.

IAS 31

30. **En samägare skall upphöra att tillämpa klyvningsmetoden från och med den tidpunkt då denne inte längre har gemensamt bestämmande inflytande över företaget.**
31. 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 det inte längre kan fullfölja syftet med verksamheten.

Tillåten alternativ princip – kapitalandelsmetoden

32. **En samägare skall i sin koncernredovisning redovisa sin andel i ett gemensamt styrt företag enligt kapitalandelsmetoden.**
33. Vissa samägare redovisar sina andelar i gemensamt styrda företag enligt kapitalandelsmetoden, som metoden beskrivs i IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag. 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 förordar 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 tillåten alternativ princip vid redovisning av andelar i gemensamt styrda företag.
34. **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 tillämpning av huvudprincip och tillåten alternativ princip

35. **En samägare skall redovisa följande andelar i enlighet med IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering:**
- (a) **En andel i ett gemensamt styrt företag som har anskaffats och innehas endast i syfte att avyttras inom en snar framtid.**
- (b) **En andel i ett gemensamt styrt företag som är underkastat betydande och varaktiga hinder som i väsentlig grad begränsar möjligheten att överföra medel från det gemensamt styrda företaget till samägaren.**
36. Varken klyvnings- eller kapitalandelsmetoden kan tillämpas när en andel i ett gemensamt styrt företag har anskaffats och innehas endast i syfte att avyttras inom snar framtid. Detsamma gäller när verksamheten i det gemensamt styrda företaget är underkastad betydande och varaktiga hinder som i väsentlig grad begränsar möjligheten att överföra medel från det gemensamt styrda företaget till samägaren.
37. **En samägare skall från och med den tidpunkt då ett gemensamt styrt företag blir ett dotterföretag, redovisa sina andelar i detta företag i enlighet med IAS 27, Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag.**

Samägares finansiella rapporter avseende juridisk person

38. I många länder presenterar en samägare finansiella rapporter avseende det enskilda företaget såsom juridisk person i enlighet med lagar eller andra krav. Sådana finansiella rapporter upprättas för en rad olika syften vilket har fått till resultat att olika rapporteringsmetoder används i olika länder. Av den anledningen framhåller inte denna standard någon metod framför en annan.

TRANSAKTIONER MELLAN EN SAMÄGARE OCH ETT JOINT VENTURE

39. 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 väsentliga risker och fördelar som ett ägande medför, skall samägaren endast redovisa den del av vinsten eller förlusten som motsvarar de andra samägarnas ägarandel⁽¹⁾. Samägaren skall dock redovisa hela förlusten när tillskottet eller försäljningen ger stöd för att den överlättna tillgången har varit redovisad till för högt värde.
40. När en samägare köper tillgångar från 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.
41. För att bedöma huruvida en transaktion mellan en samägare och ett joint venture ger stöd för att en tillgång varit redovisad till för högt värde beräknas tillgångens återvinningsvärde i enlighet med IAS 36, Nedskrivningar. Vid beräkning av nyttjandevärdet måste framtida betalningsflöden från tillgången beräknas. Beräkningen bygger på en fortlöpande användning av tillgången samt eventuellt restvärde vid avyttring.

EN PLACERARES REDOVISNING AV ANDELAR I JOINT VENTURES

42. En placerare som saknar gemensamt bestämmande inflytande över ett joint venture skall, i sin koncernredovisning, redovisa sin andel i ett joint venture i enlighet med IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering. Om emellertid ett betydande inflytande över detta joint venture föreligger skall innehavet redovisas i enlighet med IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag. En placerare som upprättar koncernredovisning får i sina finansiella rapporter avseende den juridiska personen även redovisa innehavet till anskaffningsvärde.

DRIFTSANSVARIGA FÖR JOINT VENTURES

43. Den som ansvarar för driften av ett joint venture skall redovisa erhållna ersättningar i enlighet med IAS 18, Intäkter.
44. 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

45. En samägare skall separat från beloppet för andra eventalförpliktelser upplysa om det totala beloppet för följande eventalförpliktelser, såvida sannolikheten för en förlust inte är avlägsen:
- (a) Alla eventalförpliktelser som samägaren själv har med anledning av sina andelar i joint ventures, och sin andel i varje eventalförpliktelse som samägaren har ådragit sig gemensamt med andra samägare.
 - (b) Sin andel av de eventalförpliktelser som samägarens joint ventures själva ådragit sig och för vilka samägaren kan bli betalningsansvarig.
 - (c) De eventalförpliktelser som har uppstått på grund av att samägaren kan bli betalningsansvarig för de övriga samägarnas skulder i ett joint venture.

⁽¹⁾ Se även SIC-13: Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett gemensamt styrt företag.

IAS 33

46. *En samägare skall separat från beloppet av andra åtaganden upplysa om det sammanlagda beloppet av följande åtaganden avseende joint ventures:*
- (a) *Det kapital samägaren, gentemot sina joint ventures, förpliktigt sig att tillskjuta och samägarens andel av det kapital som denne tillsammans med andra samägare åtagit sig att tillskjuta.*
 - (b) *Sin andel av de investeringsåtaganden som samägarens joint ventures själva har gjort.*
47. *En samägare skall lämna en förteckning över och beskrivning av sina andelar i betydande joint ventures och 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 totala summan för vardera omsättningstillgångar, anläggningstillgångar, kortfristiga skulder, långfristiga skulder samt intäkter och kostnader som är förknippade med dennes andelar i joint ventures.*
48. *En samägare som inte upprättar koncernredovisning, på grund av att denne inte äger några dotterföretag, skall lämna de uppgifter som krävs enligt punkterna 45, 46 och 47.*
49. *En samägare som inte upprättar koncernredovisning på grund av att denne inte äger några dotterföretag skall tillhandahålla samma information om sina innehav i joint ventures som de samägare som upprättar koncernredovisning.*

IKRAFTTRÄDANDE

50. *Med undantag för punkterna 39, 40 och 41 skall denna standard tillämpas på finansiella rapporter som avser perioder som börjar den 1 januari 1992 eller senare.*
51. *Punkterna 39, 40 och 41 skall börja tillämpas när IAS 36 träder i kraft – det vill säga på finansiella rapporter som avser perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare, såvida inte IAS 36 tillämpas för tidigare perioder.*
52. *Punkterna 39 och 40 i denna standard fastställdes i juli 1998 och ersätter punkterna 39 och 40 i IAS 31, Redovisning av andelar i joint ventures, som omformaterades 1994. Punkt 41 i denna standard lades till i juli 1998 mellan punkterna 40 och 41 i IAS 31, som omformaterades 1994.*

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 33**Resultat per aktie**

Denna standard fastställdes av IASC:s styrelse i januari 1997 och skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar från den 1 januari 1998 eller senare.

Punkt 45 ändrades 1999 varvid hänvisningar till IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date ("Eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt händelser efter balansdagen"), ersattes med hänvisningar till IAS 10 (omarbetad 1999), Händelser efter balansdagen.

Följande SIC-tolkning hör ihop med IAS 33:

— SIC-24: Resultat per aktie – finansiella instrument och andra avtal som kan komma att bytas mot aktier.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-5
Företag vars aktier är föremål för allmän handel	1-3
Företag vars aktier inte är föremål för allmän handel	4-5
Definitioner	6-9
Beräkning	10-42
Resultat per aktie före utspädning	10-23
Resultat – före utspädning	11-13
Per aktie – före utspädning	14-23
Resultat per aktie efter utspädning	24-42
Resultat – efter utspädning	26-28
Per aktie – efter utspädning	29-37
Potentiella stamaktier som ger upphov till utspädningseffekt	38-42
Omräkning	43-46
Redovisning	47-48
Upplysningar	49-52
Ikraftträdande	53

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil skall läsas tillsammans med den förklarande texten och tillsammans med förordet till International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

SYFTE

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 period och att jämföra olika perioder för ett och samma företag. I första hand beskriver standarden hur företag skall beräkna det antal aktier som ingår vid beräkningen av resultat per aktie (det vill säga nämnaren). Även om värdet av uppgifter om resultat per aktie begränsas av att företag använder olika principer när de fastställer vad som är "resultat", förbättras redovisningen av att antalet aktier beräknas på ett enhetligt sätt.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

Företag vars aktier är föremål för allmän handel

1. **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.**

IAS 33

2. **Företag som upprättar både en redovisning för moderföretaget och en koncernredovisning behöver enligt denna standard endast lämna upplysningar om resultat per aktie för koncernen.**
3. Användarna av moderföretagets finansiella rapporter är i allmänhet intresserade och i behov av information om hela koncernens resultat.

Företag vars aktier inte är föremål för allmän handel

4. **Ett företag som vare sig har stamaktier eller potentiella stamaktier som är föremål för allmän handel men lämnar upplysning om resultat per aktie, skall beräkna och lämna upplysningar om resultat per aktie enligt denna standard.**
5. Ett företag som vare sig har stamaktier eller potentiella stamaktier som är föremål för allmän handel behöver inte lämna upplysning om resultat per aktie. För att finansiell information skall kunna jämföras är det dock viktigt att företag som väljer att redovisa resultat per aktie beräknar resultatet enligt denna standard.

DEFINITIONER

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

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.

Teckningsoptioner eller optioner är finansiella instrument som ger innehavaren rätt att köpa stamaktier.

7. Stamaktiers rätt till andel i företagets nettoresultat är efterställd 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.
8. Exempel på potentiella stamaktier är
 - (a) skuldebrev och egetkapitalinstrument, inklusive preferensaktier som kan konverteras till stamaktier,
 - (b) aktieoptioner och teckningsoptioner,
 - (c) avtal som ger anställda rätt att erhålla stamaktier som del av deras anställningsförmåner och andra aktiebaserade program samt
 - (d) aktier som kan komma att emitteras om vissa villkor i ett avtal uppfylls, exempelvis i ett avtal avseende förvärv av ett företag eller andra tillgångar.
9. **Nedanstående begrepp används med de innebörder som anges i IAS 32 Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering:**

Ett finansiellt instrument är varje form av avtal som ger upphov till både en finansiell tillgång i ett företag och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument i ett annat företag.

Ett egetkapitalinstrument är varje form av avtal som styrker en residual rätt i ett företags tillgångar efter avdrag för alla dess skulder.

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.

BERÄKNING

Resultat per aktie före utspädning

10. **Resultat per aktie före utspädning skall beräknas genom att den del av periodens resultat som är hänförlig till stamaktierna divideras med ett vägt genomsnitt av antalet utestående stamaktier under perioden.**

Resultat – före utspädning

11. **Vid beräkningen av resultatet per aktie före utspädning är den del av periodens resultat som är hänförlig till stamaktierna detsamma som redovisat resultat efter avdrag för utdelning på preferensaktier.**
12. Samtliga resultatposter, inklusive periodens skattekostnad, extraordinära poster och minoritetsandel, skall ingå vid beräkningen av periodens resultat (se IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper). Den del av periodens nettoresultat som är hänförlig till preferensaktier, inklusive utdelning på preferensaktier, dras av från periodens vinst (eller läggs till nettoförlusten för perioden) i syfte att beräkna nettovinsten eller nettoförlusten för stamaktierna.
13. Det belopp som dras av från periodens resultat i form av utdelning på preferensaktier utgörs av
- (a) periodens fastställda utdelning på preferensaktier som saknar rätt till kumulativ utdelning samt
 - (b) periodens utdelning på preferensaktier med rätt till kumulativ utdelning oavsett 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.

Per aktie – före utspädning

14. **Vid beräkningen av resultat per aktie före utspädning skall antalet stamaktier utgöras av ett vägt genomsnitt av under perioden utestående stamaktier.**
15. Det vägda genomsnittliga antalet stamaktier som varit utestående under perioden återspeglar förhållandet att ägarkapitalet kan ha varierat under perioden till följd av att ett högre eller lägre antal aktier har varit utestående. Det vägda genomsnittet utgörs av antalet utestående stamaktier vid periodens början, justerat för antalet återköpta/inlösta eller nyemitterade aktier under perioden, multiplicerat med en tidvägningsfaktor. Tidvägningsfaktorn utgörs av det antal dagar som ett visst antal stamaktier varit utestående i förhållande till totalt antal dagar under perioden. I de flesta fall räcker det med en rimlig uppskattning av antalet dagar.

Exempel på beräkning av ett vägt genomsnitt av antalet utestående aktier

		Emitterade aktier	Återköpta egetkapitalinstrument	Utestående aktier
1 januari 20X1	Ingående balans	2 000	300	1 700
31 maj 20X1	Nyemission av aktier	800	—	2 500
1 december 20X1	Återköp av egetkapitalinstrument	—	250	2 250
31 december 20X1	Utgående balans	2 800	550	2 250

Beräkning av vägt genomsnittligt antal aktier
 $(1\,700 \times 5/12) + (2\,500 \times 6/12) + (2\,250 \times 1/12) = 2\,146$ aktier eller
 $(1\,700 \times 12/12) + (800 \times 7/12) - (250 \times 1/12) = 2\,146$ aktier

IAS 33

16. 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 när betalningen erlagts,
 - (b) stamaktier som emitteras i stället för utdelning på stam- eller preferensaktier från den dag då utbetalning av utdelningen skulle ha skett,
 - (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 räknat,
 - (f) stamaktier som emitteras i samband med en apportemission från den tidpunkt då apportegendomen redovisas som tillgång samt
 - (g) stamaktier som emitteras som ersättning för utförda tjänster till företaget i samband med att tjänsterna utförs.

I dessa fall, liksom i andra, är tidpunkten för när aktier skall medräknas beroende av de villkor som gäller i det specifika fallet. Hänsyn skall tas till den ekonomiska innebörden av avtal som är knutna till emissionen.

17. Om stamaktier utgör en del av likviden vid ett företagsförvärv, medräknas de i det vägda genomsnittet från förvärvstidpunkten, eftersom köparen inkluderar resultatet från verksamheten i det köpta företaget i sin resultaträkning från förvärvstidpunkten. Om stamaktier emitteras i samband med ett samgående, medräknas de i antalet aktier för samtliga perioder som omfattas av redovisningen, eftersom de finansiella rapporterna upprättas som om de företag som gått samman alltid utgjort en enhet. 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.
18. Då stamaktier emitteras som delvis betalda redovisas de som delar av en stamaktie i den mån de har proportionell rätt till utdelning under redovisningsperioden.
19. Stamaktier som emitteras först när vissa villkor är uppfyllda (aktier med villkor) räknas som utestående och beaktas vid beräkning av resultat per aktie före utspädning från den tidpunkt då samtliga villkor är uppfyllda. Motsvarande gäller för aktier som företaget åtagit sig att lösa in om vissa villkor är uppfyllda.
20. ***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.***
21. Stamaktier kan ha emitterats eller antalet utestående aktier kan ha minskats 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 samt
- (d) en omvänd split ("aktiesammanslagning").
22. Vid en fondemission eller aktiesplit erhåller aktieägarna nya stamaktier utan att skjuta till nytt kapital. Sålunda ökas antalet utestående stamaktier utan en ökning av företagets kapital. Antalet utestående stamaktier före händelsen justeras därför i proportion till ökningen av antalet aktier, som om händelsen inträffat i början av den tidigaste period som omfattas av redovisningen. Om exempelvis ett företag genomför en fondemission, där ägarna erhåller två nya stamaktier för varje utestående aktie, multipliceras antalet stamaktier före emissionsstidpunkten med tre för att få fram det totala antalet aktier, eller med två för att få fram antalet nya aktier.
23. När ett företag emitterar stamaktier i samband med en konvertering av potentiella stamaktier uppkommer vanligtvis inget fondemissionsinslag av det slag som omnämns i punkt 21 (b) ovan. Anledningen är att de som förvärvat potentiella stamaktier vanligtvis betalat fullt pris för dessa. Därigenom ökar det av ägarna satsade kapitalet i proportion till ökningen av antalet aktier. I en nyemission som riktar mot befintliga aktieägare, sätts ofta emissionskursen lägre än vad som motsvaras av aktiens verkliga värde. Därvid uppkommer ett fondemissionselement. Det antal stamaktier som används vid beräkning av resultat per aktie före utspädning för alla perioder före nyemissionen utgörs av antalet utestående stamaktier före emissionen justerat med

aktiens verkliga värde omedelbart innan teckningsrätten avskiljts

aktiens teoretiska värde efter att teckningsrätten avskiljts.

Aktiens teoretiska värde efter att teckningsrätten avskiljts erhålls genom att summera det verkliga värdet 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 innan aktien handlas med teckningsrätt.

Exempel – fondemission

Resultat 20X0	180
Resultat 20X1	600
Antal utestående stamaktier fram till den 30 september 20X1	200
Fondemission 1 oktober 20X1	två nya aktier för varje utestående aktie per 30 september 20X1 $200 \times 2 = 400$
Resultat per aktie 20X1	$\frac{600}{(200 + 400)} = 1,00$
Justerat resultat per aktie 20X0	$\frac{180}{(200 + 400)} = 0,30$

Eftersom fondemissionen är en emission där ingen betalning erhålls, behandlas emissionen som om den inträffat före 20X0, den tidigaste period som omfattas av redovisningen.

IAS 33

Exempel – nyemission

Resultat	20X0:1 100; 20X1:1 500; 20X2:1 800
Antalet utestående aktier före nyemissionen	500 aktier
Nyemission	En ny aktie för var femte utestående (100 nya aktier totalt) Lösenpris: 5,00 Sista dag för utnyttjande av teckningsrätt är den 1 mars 20X1
Aktiernas verkliga värde omedelbart före avskiljandet av teckningsrätt den 1 mars 20X1	11,00

Beräkning av aktiens teoretiska värde efter avskiljandet av teckningsrätt

Verkligt värde på samtliga utestående aktier + nyemissionslikviden
Antalet utestående aktier före emissionen + antalet nyemitterade aktier
$(11,00 \times 500 \text{ (aktier)}) + (5,00 \times 100 \text{ (aktier)})$
$(500 \text{ aktier} + 100 \text{ aktier})$

Teoretiskt värde per aktie efter avskiljande av teckningsrätt = 10,00.

Beräkning av justeringsfaktor

Aktiens verkliga värde omedelbart innan teckningsrätten avskiljts	$\frac{11,00}{10,00} = 1,1$
Teoretiskt värde per aktie efter avskiljandet av teckningsrätt	

Beräkning av resultat per aktie

	<u>20X0</u>	<u>20X1</u>	<u>20X2</u>
20X0 resultat per aktie enligt ursprunglig beräkning: 1 100/500 aktier	2,20		
20X0 resultat per aktie justerat för nyemission: 1 100/ (500 aktier x 1,1)	2,00		
20X1 resultat per aktie efter nyemissionen.		2,54	
$\frac{1\ 500}{(500 \times 1,1 \times 2/12) + (600 \times 10/12)}$			
20X2 resultat per aktie 1 800/600 aktier			3,00

Resultat per aktie efter utspädning

24. När ett företag beräknar resultat per aktie efter utspädning skall såväl den del av periodens resultat som är hänförligt till stamaktierna som det vägda genomsnittliga antalet utestående stamaktier justeras för potentiella stamaktiers utspädningseffekt⁽¹⁾.
25. Beräkningen av resultat per aktie efter utspädning följer beräkningen av resultat per aktie före utspädning, justerat för utspädningseffekten av potentiella stamaktier som var utestående under perioden, det vill säga:
- (a) Den del av periodens resultat som är hänförligt till stamaktierna ökas med det belopp, efter skatt, som avser utdelningar och redovisade räntekostnader på potentiella stamaktier, justerat för övriga förändringar av intäkter eller kostnader som följer som ett resultat av en konvertering av potentiella stamaktier till stamaktier.

⁽¹⁾ Se även SIC-24: Resultat per aktie – finansiella instrument och andra avtal som kan komma att bytas mot aktier.

- (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 – efter utspädning

26. **Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning skall det resultat som är hänförligt till stamaktierna, beräknat i enlighet med punkt 11, justeras för de belopp, efter hänsyn tagen till skatt, som är hänförliga till**
- (a) **utdelningar på utspädande potentiella stamaktier som dragits av vid beräkningen av det resultat som är hänförligt till stamaktierna i enlighet med punkt 11,**
 - (b) **redovisade räntekostnader på utspädande potentiella stamaktier samt**
 - (c) **sådana andra förändringar av intäkter och kostnader som kan bli följden av konverteringen av de potentiella stamaktierna.**
27. När de potentiella stamaktierna konverterats till stamaktier bortfaller de utdelningar, räntekostnader samt övriga intäkter och kostnader som är hänförliga till dessa. I stället kommer ägarna till de nya stamaktierna att delta i fördelningen av det resultat som belöper på stamaktierna. Därför skall den del av periodens resultat som hänförligt till stamaktierna, beräknat i enlighet med punkt 11, ökas med det belopp som avser utdelningar, räntekostnader och övriga intäkter/kostnader som kommer att bortfalla om de utspädande potentiella stamaktierna konverteras till stamaktier. De övriga kostnader som är hänförliga till potentiella stamaktier omfattar sådana avgifter och periodiseringsposter som påverkar den redovisade räntekostnaden (se IAS 32). Belopp för utdelningar, räntekostnader och övriga intäkter/kostnader justeras för därtill hänförliga skatter som belastar företaget.

Exempel – konvertibla skuldebrev

Resultat	1 004
Utestående stamaktier	1 000
Resultat per aktie före utspädning	1,0
Konvertibla skuldebrev	100
10 konvertibla skuldebrev kan konverteras till 3 stamaktier	
Årets räntekostnader hänförliga till det konvertibla skuldebrevet	10
Aktuell och uppskjuten skatt hänförlig till räntekostnaden	4

Obs! Räntekostnaden inbegriper periodisering av underkurs som uppkommer när skuldebrevet redovisas för första gången (se IAS 32).

Justerat resultat	$1\,004 + 10 - 4 = 1\,010$
Antal aktier som konvertiblerna kan konverteras till	30
Antal aktier vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning	$1\,000 + 30 = 1\,030$
Resultat per aktie efter utspädning	$\frac{1\,000}{1\,030} = 0,98$

IAS 33

28. Konverteringen av vissa potentiella stamaktier kan leda till följdändringar av övriga intäkter och kostnader. Minskningen av de räntekostnader som är hänförliga till de potentiella stamaktierna och den därav följande ökningen 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 justeras för sådana följdändringar av intäkter och kostnader.

Per aktie – efter utspädning

29. *När ett företag beräknar resultat per aktie efter utspädning, skall antalet stamaktier utgöras av det vägda genomsnittliga antalet stamaktier beräknat i enlighet med punkterna 14 och 20, 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 utspädningseffekt, antas ha konverterats till stamaktier vid periodens början eller vid tidpunkten för emissionen av de potentiella stamaktierna, om denna infaller senare.*
30. 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. Beräkningen utgår från den mest förmånliga konverteringskursen eller teckningskursen, sett ur de potentiella stamaktieägarnas synvinkel.
31. I likhet med vad som gäller vid beräkningen av resultat per aktie före utspädning skall sådana stamaktier som emitteras först om vissa händelser inträffar, behandlas som utestående och ingå i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning när villkoren är uppfyllda (de inträffade händelserna). 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 uppfyllts 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. Vad som anges i denna punkt gäller också för de potentiella stamaktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda (potentiella stamaktier med villkor).
32. Ett dotterföretag, joint venture eller intresseföretag kan emittera potentiella stamaktier som är konvertibla till stamaktier antingen i dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget, eller till stamaktier i det rapporterande företaget. Om dessa potentiella stamaktier i dotterföretaget, intresseföretaget eller joint venture-företaget ger upphov till en utspädningseffekt vid beräkningen av koncernens resultat per aktie, skall de ingå i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning.
33. *Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning förutsätts att utestående teckningsoptioner och andra potentiella stamaktier utnyttjas i den mån dessa ger upphov till en utspädningseffekt. Erhållen betalning från dessa emissioner skall betraktas som om emissionerna skett till verkligt värde. Utspädningseffekten utgörs av skillnaden mellan antalet aktier som innehavarna av teckningsoptioner har rätt att teckna och det antal aktier värderade till verkligt värde som denna teckningslikvid motsvarar. Skillnaden behandlas som en emission av stamaktier för vilka företaget inte erhåller någon betalning.*
34. Stamaktiernas verkliga värde beräknas i detta fall utifrån den genomsnittliga aktiekursen under perioden.
35. Optioner och liknande avtal ger upphov till en utspädningseffekt när teckningskursen understiger aktiernas verkliga värde. Utspädningseffekten är aktiernas verkliga värde minus teckningskursen. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning behandlas varje sådant avtal som bestående av
- (a) ett avtal enligt vilket företaget antas emittera ett visst antal stamaktier till det genomsnittliga verkliga värdet under perioden. Eftersom dessa aktier värderas till verkligt värde ger de inte upphov till någon utspädningseffekt. Därför bortses från dem vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning samt

- (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.

Exempel – aktieoptioners effekt på resultat per aktie efter utspädning

Resultat 20X1	1 200 000		
Vägt genomsnittligt antal utestående stamaktier under år 20X1	500 000 aktier		
Genomsnittligt verkligt värde på stamaktierna under år 20X1	20,00		
Vägt genomsnittligt antal utestående aktier för överlåtelse med optioner under 20X1	100 000 aktier		
Teckningskurs för optioner under 20X1	15,00		
Beräkning av resultat per aktie			
	per aktie	resultat	aktier
Resultat 20X1		1 200 000	
Vägt genomsnittligt antal utestående stamaktier under år 20X1			500 000
Resultat per aktie före utspädning	2,40		
Antal aktier som har tecknats med optioner			100 000
Antal aktier som skulle emitteras till verkligt värde (100 000 × 15,00)/20,00		(*)	(75 000)
Resultat per aktie efter utspädning	2,29	1 200 000	525 000

(*) Obs! Resultatet har inte ökat eftersom antalet aktier endast ökat med det antal aktier (25 000) som emitterats utan att erhålla betalning (se punkt 35 (b) ovan).

36. Den här metoden för att beräkna utspädningseffekterna ger samma resultat som "Treasury Stock Method" (återköp av egna aktier) som används i vissa länder. Det innebär inte att företaget faktiskt återköpt sina egna aktier, vilket inte är praktiskt möjligt under vissa omständigheter eller legalt möjligt i vissa jurisdiktioner.
37. I den mån delvis betalda aktier inte får delta i periodens utdelning betraktas de som likvärdiga med teckningsoptioner eller optioner.

Potentiella stamaktier som ger upphov till utspädningseffekt

38. **Potentiella stamaktier ger upphov till en utspädningseffekt endast i det fall en konvertering av dem till stamaktier medför en lägre vinst per aktie före extraordinära poster för kvarvarande verksamheter.**
39. Ett företag använder resultatet före extraordinära poster som en "kontrollsiffra" i syfte att avgöra om potentiella stamaktier har en utspädningseffekt eller inte. Nettovinsten från ordinarie verksamhet för kvarvarande verksamheten är lika med vinsten från ordinarie verksamhet (i enlighet med definitionen i IAS 8) efter avdrag för utdelning på preferensaktier och exklusive poster som härrör sig till avvecklade verksamheter. Det innebär att även extraordinära poster, effekterna av byten av redovisningsprinciper och rättelser av fundamentala fel skall exkluderas.

IAS 33

40. Potentiella stamaktier ger inte upphov till någon utspädningseffekt när en konvertering av dem till stamaktier medför en ökning av vinst per aktie eller en minskning av förlust av aktie före extraordinära poster för kvarvarande verksamheter. Företag skall bortse från sådana potentiella stamaktier när de beräknar resultat per aktie efter utspädning.
41. När ett företag tar ställning till 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 som de olika slagen av potentiella stamaktier beaktas. För att maximera utspädningseffekten skall företag därför beakta de olika slagen av potentiella stamaktier i ordning från dem med störst utspädningseffekt till dem med minst utspädningseffekt.

Exempel: Ett företags fastställande av ordningsföljden för olika potentiella stamaktier vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning

Resultat hänförligt till ägarna av stamaktier	10 000 000
Utestående stamaktier	2 000 000
Genomsnittligt verkligt värde per stamaktie under året	75,00
Potentiella stamaktier	
Optioner	100 000 med en teckningskurs på 60
Konvertibla preferensaktier	800 000 aktier som är berättigade till en utdelning på 8 per aktie. Varje preferensaktie kan konverteras till två stamaktier
5 % konvertibelt skuldebrev	Nominellt värde 100 000 000. Varje skuldebrev om 1 000 kan konverteras till 20 stamaktier. Ingen avskrivning av överkurs eller underkurs påverkar beräkningen av räntekostnaderna
Skattesats	40 %

Ökning av resultat vid konvertering av de potentiella stamaktierna

	Ökning av resultatet	Ökning av antalet stamaktier	Resultat per tillkommande aktie
Optioner			
Ökning av resultat	Noll		
Antal nya aktier som emitteras utan betalning $100\,000 \times (75 - 60) / 75$		20 000	Noll
Konvertibla preferensaktier			
Ökning av resultat $8 \times 800\,000$	6 400 000		
Ökning av aktier $2 \times 800\,000$		1 600 000	4,00
5 % konvertibla skuldebrev			
Ökning av resultat $100\,000\,000 \times 0,05 \times (1 - 0,4)$	3 000 000		
Ökning av aktier $100\,000 \times 20$		2 000 000	1,50

Beräkning av resultat per aktie efter utspädning

	Hänförligt resultat	Stamaktier	Per aktie
Redovisat resultat	10 000 000	2 000 000	5,00
Optioner	<u>20 000</u>	<u>20 000</u>	
	10 000 000	2 020 000	4,95
			Utspädningseffekt
5 % konvertibelt skuldebrev	<u>3 000 000</u>	<u>2 000 000</u>	
	13 000 000	4 020 000	3,23
			Utspädningseffekt
Konvertibla preferensaktier	<u>6 400 000</u>	<u>1 600 000</u>	
	19 400 000	5 620 000	3,45
			Ej utspädnings-effekt

Eftersom resultatet per aktie efter utspädning ökar när företaget inkluderar de konvertibla preferensaktierna (från 3,23 till 3,45) innebär det att dessa aktier inte ger upphov till någon utspädningseffekt och att företaget följaktligen skall bortse från dem vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning. Resultatet per aktie efter utspädning redovisas därför med 3,23. Exemplet illustrerar inte klassificeringen av konvertibla finansiella instrument i en skulddel och en egetkapitaldel eller klassificeringen av tillhörande räntor och utdelningar som kostnader och eget kapital efter vad som krävs i IAS 32.

42. Potentiella stamaktier viktas i förhållande till den tid de varit utestående. Potentiella stamaktier som lösts in eller förfallit under redovisningsperioden innefattas i beräkningen av resultatet per aktie efter utspädning endast för den del av perioden då de var utestående. Potentiella stamaktier som konverterats till stamaktier under perioden beaktas vid beräkningen av resultat per aktie efter utspädning från periodens början fram till konverteringsdatumet. För tiden därefter medräknas de nya stamaktierna i resultat per aktie både före och efter utspädning.

OMRÄKNING

43. *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 utgången av redovisningsperioden, men innan styrelsen avgivit de finansiella rapporterna, skall beräkningen av resultat per aktie för alla perioder som rapporterats baseras på det nya antalet aktier. När resultatet per aktie återspeglar sådana förändringar i antalet aktier skall upplysning lämnas härom. Dessutom skall resultat per aktie före och efter utspädning för alla perioder justeras med hänsyn till*

- (a) *effekten av fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, som behandlas enligt huvudprincipen i IAS 8 samt*
- (b) *effekter av ett samgående som redovisats i enlighet med poolningsmetoden.*

44. Ett företag justerar inte resultatet per aktie efter utspädning för någon tidigare redovisad period på grund av ändringar i de antaganden som gjorts eller för konvertering av potentiella stamaktier till utestående stamaktier.

IAS 33

45. Företag uppmanas att ge en beskrivning av transaktioner eller händelser som ändrar antalet stamaktier eller potentiella stamaktier, utöver vad som sker genom fondemission och aktiesplit, som inträffar efter redovisningsperioden och som är så väsentliga att bristande information om detta skulle påverka möjligheterna för användarna av de finansiella rapporterna att göra riktiga bedömningar och fatta rätt beslut (se IAS 10, Händelser efter balansdagen). Exempel på sådana transaktioner och händelser är
- (a) kontantemissioner,
 - (b) emission av aktier där den erhållna likviden använts till att lösa in skulder eller preferensaktier utestående på balansdagen,
 - (c) återköp och inlösen av utestående stamaktier,
 - (d) konvertering eller inlösen av potentiella stamaktier, som är utestående på balansdagen, till stamaktier,
 - (e) emission av teckningsoptioner, optioner eller konvertibla skuldebrev samt
 - (f) att sådana villkor uppfyllts som leder till att företaget är skyldigt att emittera nya aktier.
46. 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.

REDOVISNING

47. *Ett företag skall lämna information om resultat per aktie såväl före som efter utspädning i direkt anslutning till resultaträkningen för alla slag av stamaktier med olika rätt till andelar i företagets resultat. Motsvarande information skall lämnas för alla jämförelseperioder.*
48. *Denna standard kräver att ett företag skall lämna information om resultat per aktie före och efter utspädning även om beloppen är negativa (en förlust per aktie).*

UPPLYSNINGAR

49. *Företag skall lämna upplysning om*
- (a) *belopp som använts i täljaren vid beräkning av resultat per aktie före och efter utspädning samt en avstämning mellan dessa belopp och redovisat resultat samt*
 - (b) *det vägda genomsnittliga antalet stamaktier som använts i nämnaren vid beräkning av resultat per aktie före och efter utspädning och en avstämning mellan dessa antal.*
50. Finansiella instrument och andra avtal som ger upphov till potentiella stamaktier kan innehålla villkor och förutsättningar som påverkar beräkningen av resultat per aktie före och efter utspädning. Dessa villkor och förutsättningar kan bestämma huruvida potentiella stamaktier ger upphov till en utspädningseffekt och, om så är fallet, vilken effekten är på det vägda genomsnittliga antalet utestående aktier och eventuella följdjusteringar av det resultat som är hänförligt till ägarna till stamaktierna. Denna standard uppmanar företag att lämna information om villkoren och förutsättningarna, oavsett om detta krävs i IAS 32 eller ej.
51. *Om ett företag, utöver uppgift om resultat per aktie före och efter utspädning, lämnar annan upplysning om belopp per aktie och därvid utgår från något annat resultatbegrepp än det resultat för perioden som är hänförligt till stamaktierna, skall det vägda genomsnittliga antalet stamaktier beräknas i enlighet med vad standarden föreskriver. Om företaget utgår från ett resultatbegrepp som inte anges som en post i resultaträkningen, skall en avstämning göras mellan det använda resultatbegreppet och posten som redovisas i resultaträkningen. Beloppen före och efter utspädning skall anges på likvärdigt sätt.*

IAS 34

52. Företag kan vilja lämna mer information än vad standarden kräver. Sådan information kan hjälpa användaren att göra en bedömning av företagets utveckling och kan ta formen av belopp per aktie för olika delar av företagets resultat. Sådana upplysningar uppmuntras. Men när sådana belopp anges skall nämnaren beräknas i enlighet med denna standard för att säkerställa jämförbarhet mellan de olika måtten per aktie.

IKRAFTTRÄDANDE

53. ***Denna standard träder i kraft för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1998 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.***

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 34

Delårsrapportering

Denna standard fastställdes i februari 1998 av styrelsen för IASC och trädde i kraft för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare.

I april 2000 ändrades punkt 7 i bilaga C för att stämma överens med IAS 40, Förvaltningsfastigheter.

INLEDNING

1. Denna standard (IAS 34) behandlar delårsrapporter, något som inte tidigare behandlats i någon IAS. IAS 34 skall tillämpas avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare.
2. En delårsrapport upprättas för en period som utgör en del av ett företags räkenskapsår och består av finansiella rapporter, som antingen är fullständiga eller som upprättas i sammandrag.
3. Denna standard föreskriver inte vilka företag som skall upprätta delårsrapporter och inte heller hur ofta eller hur nära en delårsperiods utgång det skall ske. Det är IASC:s uppfattning att sådana frågor skall hanteras av nationella myndigheter, tillsynsmyndigheter för värdepapper, aktiebörser och normgivare. Standarden är tillämplig om ett företag skall eller väljer att upprätta delårsrapporter i enlighet med IAS.
4. Denna standard
 - (a) anger minimikraven för vad som måste ingå i en delårsrapport, inklusive upplysningskrav samt
 - (b) anger de redovisnings- och värderingsprinciper som skall tillämpas i en delårsrapport.
5. En delårsrapport skall minst omfatta följande rapporter i sammandrag: balansräkning, resultaträkning, kassaflödesanalys, sammanställning över förändringar i eget kapital, samt vissa upplysningar i noter.
6. Användarna av ett företags delårsrapport förutsätts ha tillgång till den senaste årsredovisningen. Därför innehåller delårsrapporten i princip inga av de noter som ingår i årsredovisningen. Delårsrapporten innehåller främst information om händelser och förändringar som inträffat sedan den senaste årsredovisningen avlämnades och som är av väsentlig betydelse för att förstå förändringarna i företagets finansiella ställning och resultatutveckling.
7. Företaget skall tillämpa samma redovisningsprinciper i delårsrapporterna som i årsredovisningarna. När byte av redovisningsprincip sker, skall den redovisningsprincip som kommer att tillämpas i efterföljande årsredovisning även tillämpas i delårsrapporterna. Rapportfrekvensen – årligen, halvårsvis eller kvartalsvis – skall inte påverka beräkningen av årsresultatet. Belopp som redovisas i delårsrapporter skall därför beräknas på grundval av utvecklingen från räkenskapsårets början till balansdagen.

IAS 34

8. I en bilaga till standarden ges vägledning om tillämpning av de grundläggande redovisnings- och värderingsprinciperna för olika slag av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i delårsbokslut. Skattekostnaden för ett delår bygger på en uppskattad, genomsnittlig effektiv skattesats för året, som är i linje med den årliga skatteberäkningen.
9. Vid bedömning av hur en post i en delårsrapport skall redovisas, klassificeras eller hur upplysningar om den skall lämnas, skall frågan om väsentlighet prövas i förhållande till de finansiella uppgifterna för den aktuella delårsperioden och inte för prognostiserade årsuppgifter.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-3
Definitioner	4
Innehållet i en delårsrapport	5-25
Minimikrav för delårsrapport	8
Delårsrapportens innehåll och form	9-14
Vissa upplysningar i noter	15-18
Upplysning om överensstämmelse med IAS	19
Perioder för vilka delårsrapporter skall lämnas	20-22
Väsentlighet	23-25
Upplysning i årsredovisningen	26-27
Redovisning och värdering	28-42
Samma redovisningsprinciper som i årsredovisningen	28-36
Intäkter som uppkommer med säsongsvariationer, cykliska variationer eller på annat oregelbundet sätt under räkenskapsåret	37-38
Kostnader som uppkommer oregelbundet under räkenskapsåret	39
Tillämpning av metoder för redovisning och värdering	40
Användning av uppskattningar och bedömningar	41-42
Omräkning av tidigare delårsrapporter	43-45
Ikraftträdande	46

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil skall läsas tillsammans med den förklarande texten och tillsammans med förordet till International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange minimikraven för innehållet i en delårsrapport och principerna för bedömningen av vilka poster som skall tas med i delårsrapporten samt hur dessa skall värderas. Aktuella och tillförlitliga delårsrapporter ökar investerares, kreditgivares och andras möjligheter att förstå ett företags förmåga att generera resultat och kassaflöden samt dess finansiella ställning.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

1. Denna standard föreskriver inte vilka företag som skall upprätta delårsrapporter och inte heller hur ofta eller hur nära en delårsperiods utgång det skall ske. Nationella myndigheter, tillsynsmyndigheter för värdepapper, aktiebörser och normgivare kräver ofta att företag vars obligationer och aktier är föremål för allmän handel skall upprätta delårsrapporter. Standarden är tillämplig om ett företag skall eller väljer att upprätta delårsrapporter i enlighet med IAS. IASC uppmuntrar företag vars aktier är föremål för allmän handel att lämna delårsrapporter som är i överensstämmelse med de principer för redovisning, beräkning och upplysningar som anges i denna standard. I synnerhet uppmuntras företag vars aktier är föremål för allmän handel att
 - (a) åtminstone upprätta delårsrapporter vid slutet av räkenskapsårets första halvår samt
 - (b) tillse att företagets delårsrapporter finns tillgängliga senast 60 dagar efter delårsperiodens slut.
2. Varje delårsrapport eller årsredovisning bedöms för sig när det gäller överensstämmelse med IAS. Om ett företag inte har upprättat en delårsrapport under ett räkenskapsår eller om företaget upprättat delårsrapporter som inte är i överensstämmelse med standarden kan företagets årsredovisningar ändå vara i överensstämmelse med IAS.
3. Om ett företag i en delårsrapport anger att den är i överensstämmelse med IAS, måste den på alla punkter uppfylla bestämmelserna i denna standard. Punkt 19 kräver vissa upplysningar i detta hänseende.

DEFINITIONER

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

En delårsperiod är en redovisningsperiod som är kortare än ett fullständigt räkenskapsår.

En delårsrapport innehåller antingen fullständiga finansiella rapporter (enligt beskrivningen i IAS 1, Utformning av finansiella rapporter) eller sådana rapporter i sammandrag (enligt beskrivningen i denna standard) för en delårsperiod.

INNEHÅLLET I EN DELÅRSRAPPORT

5. Enligt IAS 1 består fullständiga finansiella rapporter av:
 - (a) Balansräkning.
 - (b) Resultaträkning.
 - (c) Sammanställning som visar antingen (i) samtliga förändringar i eget kapital, eller (ii) förändringar i eget kapital med undantag för sådana som uppstår genom kapitaltransaktioner med och utdelningar till ägare.
 - (d) Kassaflödesanalys.
 - (e) Redovisningsprinciper och upplysningar i noter.

IAS 34

6. Med hänsyn till kravet på snabb information och med beaktande av kostnadsaspekter, samt för att undvika upprepning av tidigare lämnad information, kan företaget välja att tillhandahålla information i mindre omfattning i delårsrapporter än i årsredovisningen. Enligt denna standard skall en delårsrapport som minimum innehålla finansiella rapporter i sammandrag och vissa upplysningar i noter. Delårsrapporten skall komplettera den information som lämnats i den senaste årsredovisningen. Följaktligen innehåller den främst information om händelser och omständigheter som avser tiden därefter. Information som lämnats tidigare behöver inte upprepas.
7. Standarden begränsar inte företags möjligheter att upprätta fullständiga finansiella rapporter i delårsrapporten (enligt beskrivningen i IAS 1), i stället för delårsrapporter i sammandrag och vissa upplysningar i noter. Standarden begränsar inte heller företags möjligheter att i en delårsrapport i sammandrag ange mer än det minimum av poster eller vissa upplysningar i noter som anges i denna standard. Den vägledning för redovisning och värdering som lämnas i standarden gäller även i det fall fullständiga finansiella rapporter upprättas för en delårsperiod. Upprättas sådana rapporter, innefattar de såväl alla upplysningar som krävs enligt denna standard (i synnerhet tilläggsinformationen enligt punkt 16) som de upplysningar som krävs enligt andra IAS:er.

Minimikrav för delårsrapport

8. **En delårsrapport skall alltid innehålla**
 - (a) **balansräkning i sammandrag,**
 - (b) **resultaträkning i sammandrag,**
 - (c) **redogörelse i sammandrag, som visar antingen (i) alla förändringar i eget kapital, eller (ii) andra förändringar i eget kapital än sådana som uppstår genom kapitaltransaktioner med och utdelningar till ägare,**
 - (d) **kassaflödesanalys i sammandrag samt**
 - (e) **vissa upplysningar i noter.**

Delårsrapportens innehåll och form

9. **När ett företag upprättar fullständiga finansiella rapporter i delårsrapporten skall de till sin form och till sitt innehåll vara i överensstämmelse med bestämmelserna i IAS 1 för fullständiga finansiella rapporter.**
10. **När företaget publicerar finansiella rapporter i sammandrag i delårsrapporten skall dessa handlingar som minimum innehålla alla rubriker och delsummeringar som redovisades i företags senaste årsredovisning samt vissa upplysningar i noter i enlighet med vad som krävs i denna standard. Ytterligare information skall inbegripas om utelämnandet av sådan information skulle göra delårsrapporten missvisande.**
11. **Upplysning om resultat per aktie (före och efter utspädning) skall lämnas i resultaträkningen för en delårsperiod.**
12. IAS 1 innehåller vägledning om hur finansiella rapporter skall utformas. Den innehåller även en bilaga, "Exempel på struktur för finansiella rapporter", som ger ytterligare vägledning om viktiga rubriker och delsummer.
13. Av IAS 1 framgår att en redogörelse för förändringar i eget kapital utgör en beståndsdel i företags finansiella rapporter. IAS 1 tillåter dock att information om förändringar i eget kapital som uppstår genom kapitaltransaktioner med och utdelningar till ägare redovisas antingen i nämnda redogörelse eller i noterna. I delårsrapporten används samma uppställning för redogörelsen för förändringar i eget kapital som i den senaste årsredovisningen.
14. En delårsrapport upprättas i enlighet med kraven på koncernredovisning om företags senaste årsredovisning inkluderade en koncernredovisning. Moderföretags separata finansiella rapporter stämmer inte överens med eller är jämförbara med koncernredovisningen i den senaste årsredovisningen. Om ett företags årsredovisning förutom koncernredovisningen omfattade moderföretags separata finansiella rapport, varken kräver eller förbjuder denna standard att moderföretags separata finansiella rapport ingår i företags delårsrapport.

Vissa upplysningar i noter

15. En användare av en delårsrapport förutsätts ha tillgång till företagets senaste årsredovisning. Därför behöver inte noterna i en delårsrapport innehålla förhållandevis oväsentliga kompletteringar av sådant som redan angivits i noterna i den senaste årsredovisningen. I en delårsrapport är det till större nytta att ta med en förklaring till händelser och transaktioner som är viktiga för förståelsen av förändringar i företagets finansiella ställning och utveckling sedan den senaste årsredovisningen.
16. **Ett företag skall i noterna till delårsrapporten som minimum lämna följande information, om den är väsentlig och inte redovisas på annan plats i delårsrapporten. Informationen skall vanligtvis redovisas från räkenskapsårets början till balansdagen. Företaget skall dock upplysa om händelser och transaktioner som är betydelsefulla för förståelsen av utvecklingen under den aktuella delårsperioden:**
- (a) **Ett uttalande om att samma redovisningsprinciper och beräkningsmetoder har använts i delårsrapporten som i den senaste årsredovisningen eller, om dessa principer eller metoder har ändrats, en beskrivning av ändringens karaktär och effekt.**
 - (b) **Kommentarer som förklarar säsongsvariationer eller cykliska effekter som påverkat verksamheten under delåret.**
 - (c) **Karaktär och storlek på poster som påverkar tillgångar, skulder, eget kapital, nettoresultat eller kassaflöden som på grund av karaktär, storlek eller frekvens är ovanliga.**
 - (d) **Uppgift om de effekter av ändrade uppskattningar och bedömningar som har redovisats i tidigare delårsperioder inom samma räkenskapsår eller under tidigare räkenskapsår om ändringarna har en väsentlig inverkan på den aktuella delårsperioden.**
 - (e) **Upplysning om emissioner, återköp och återbetalningar avseende skuldebrev, aktier och andra aktierelaterade värdepapper.**
 - (f) **Utdelning (ackumulerad eller per aktie), uppdelad på stamaktier och andra aktier.**
 - (g) **Nettoomsättning och rörelseresultat per rörelsegren eller geografiskt område, beroende på vilket som är företagets främsta redovisningsprincip för segmentrapportering (segmentuppgifter krävs i ett företags delårsrapport endast om IAS 14, Segmentrapportering, kräver att företaget lämnar upplysning om segment i årsredovisningen).**
 - (h) **Väsentliga händelser som inträffat efter delårsperiodens slut och som inte på annat sätt beaktas i delårsrapporten.**
 - (i) **Effekten av förändringar i företagets struktur under delårsperioden, såsom företagsförvärv och samgåenden, förvärv eller avyttring av dotterföretag samt investeringar, omstruktureringar och avveckling av verksamheter.**
 - (j) **Förändringar i eventualtillgångar och eventualförpliktelser, som inträffat sedan den senaste balansdagen.**
17. Exempel på förhållanden som medför upplysningsplikt enligt punkt 16 ges nedan. Andra IAS:er 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.

IAS 34

- (d) Förvärv och avyttring av materiella anläggningstillgångar.
- (e) Åtaganden att förvärva materiella anläggningstillgångar.
- (f) Uppgörelser vid rättstvister.
- (g) Rättelser av fundamentala fel i tidigare rapporterade finansiella uppgifter.
- (h) Extraordinära poster.
- (i) Eventuell obetald förfallen låneskuld, eller andra överträdelser av lånevillkor, som inte senare har korrigerats.
- (j) Transaktioner med närstående.

18. Andra IAS:er anger vilka upplysningar som skall lämnas i de finansiella rapporterna. I ett sådant sammanhang innebär finansiella rapporter fullständiga finansiella rapporter av den typ som vanligtvis innefattas i årsredovisningar och ibland i andra rapporter. De upplysningar som anges i dessa andra standarder behöver inte lämnas i företagets delårsrapport om denna enbart innehåller finansiella rapporter i sammandrag och vissa upplysningar i noter i stället för fullständiga finansiella rapporter.

Upplysning om överensstämmelse med IAS

19. **När ett företags delårsrapport har upprättats i överensstämmelse med denna standard skall upplysningar om detta lämnas. Det får inte i en delårsrapport anges att den följer IAS om den inte uppfyller alla bestämmelser i alla tillämpliga standarder och tolkningar från Standing Interpretations Committee.**

Perioder för vilka delårsrapporter skall lämnas

20. **De finansiella rapporter (i sammandrag eller i fullständigt format) som ingår i en delårsrapport skall upprättas enligt nedan:**
- (a) **En balansräkning per den aktuella delårsperiodens slut och jämförande information för närmast föregående räkenskapsårs utgång.**
 - (b) **En resultaträkning för såväl den aktuella delårsperioden som hittills under räkenskapsåret, med jämförande information för motsvarande perioder under (aktuell period och hittills under året) närmast föregående räkenskapsår.**
 - (c) **En redogörelse för ackumulerade förändringar i eget kapital för perioden hittills under året, med jämförande information för motsvarande period närmast föregående räkenskapsår.**
 - (d) **En kassaflödesanalys avseende perioden hittills under räkenskapsåret, med jämförande information för motsvarande period närmast föregående räkenskapsår.**
21. För ett företag med starkt säsongsberoende verksamhet kan en uppställning som visar uppgifter på rullande tolv månadersbasis och relevanta jämförelseuppgifter vara av värde. Följaktligen uppmuntras sådana företag att överväga en redovisning av sådan information utöver den information som krävs enligt föregående punkt.
22. I bilaga A illustreras de perioder som enligt standarden redovisas av företag som rapporterar enbart halvårsvis respektive företag som rapporterar kvartalsvis.

Väsentlighet

23. **För att avgöra vilka poster som skall tas med i resultat- och balansräkningarna, hur de skall värderas och klassificeras samt vilka upplysningar i övrigt som skall lämnas i en delårsrapport, skall en bedömning ske av vad som är väsentligt i förhållande till de finansiella uppgifterna för den aktuella delårsperioden. Härvid bör hänsyn tas till att värderingar i delårsrapporter i högre grad än i årsredovisningar kan grundas på uppskattningar och bedömningar.**
24. I förordet till IAS framgår att standarderna inte behöver tillämpas på oväsentliga poster. I dokumentet förklaras att information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan ha betydelse för de beslut som användarna fattar utifrån informationen i de finansiella rapporterna. Enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, skall upplysningar lämnas om väsentliga extraordinära poster, ovanliga ordinarie poster, avvecklad verksamhet, ändringar i uppskattningar och bedömningar, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper. IAS 8 innehåller inte några beloppsgränser som ger innebörd åt begreppet väsentlighet.
25. Vid finansiell rapportering är det 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 extraordinära poster, byten av redovisningsprinciper, ändrade uppskattningar eller bedömningar och fundamentala 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.

UPPLYSNING I ÅRSREDOVISNINGEN

26. **När en uppskattning av ett belopp som rapporterats under en delårsperiod förändras avsevärt under räkenskapsårets sista delårsperiod och ingen separat finansiell rapport upprättas för denna sista period, skall företaget lämna upplysning i not i årsredovisningen om förändringens karaktär och storlek.**
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 förväntas 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.

REDOVISNING OCH VÄRDERING

Samma redovisningsprinciper som i årsredovisningen

28. **Företaget skall tillämpa samma redovisningsprinciper i delårsrapporterna som i årsredovisningarna. När byte av redovisningsprincip sker, skall den redovisningsprincip som kommer att tillämpas i efterföljande årsredovisning tillämpas även i delårsrapporterna. Rapportfrekvensen (årligen, halvårsvis eller kvartalsvis) skall inte påverka det redovisade årsresultatet. De belopp som redovisas i delårsrapporterna skall därför beräknas på grundval av utvecklingen från räkenskapsårets början till balansdagen.**

IAS 34

29. Kravet på att företaget skall tillämpa samma redovisningsprinciper i delårsrapporter som i årsredovisningen innebär inte att varje delårsperiod utgör en självständig redovisningsperiod. Eftersom företags rapporteringsfrekvens inte skall påverka dess årsresultat måste en aktuell delårsperiod betraktas som en integrerad del av ett räkenskapsår (se punkt 28). Beräkningar för den aktuella delårsperioden kan innefatta ändringar av uppskattningar av belopp som rapporterades under tidigare delårsperioder under innevarande räkenskapsår. Det är emellertid samma principer för redovisning av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader för delårsperioder som i årsredovisningen.
30. Detta kan illustreras med följande:
- (a) Företaget tillämpar samma principer när det redovisar och beräknar förluster genom avskrivningar av varulager, omstruktureringar eller nedskrivningar för en delårsperiod som när det upprättar en årsredovisning. Om sådana poster redovisas under en delårsperiod och uppskattningar och bedömningar ändras under en påföljande delårsperiod under samma räkenskapsår förändras dock den ursprungliga uppskattningen och bedömningen under den påföljande delårsperioden, antingen genom en tillkommande förlust eller genom återföring av det tidigare redovisade beloppet.
 - (b) En utgift som i slutet av en delårsperiod inte motsvarar definitionen på en tillgång redovisas inte som tillgång i balansräkningen. Avvaktan på framtida information som har betydelse för avgörandet om utgiften skall redovisas som tillgång i balansräkningen eller en strävan att utjämna resultatet mellan delårsperioder inom ett och samma räkenskapsår får inte påverka dessa avgöranden.
 - (c) Skattekostnader redovisas under varje delårsperiod utifrån en bästa uppskattning av inkomstskattesatsen för hela räkenskapsåret. Skattekostnaden under en delårsperiod kan behöva justeras under påföljande delårsperioder under räkenskapsåret om uppskattningen av inkomstskattesatsen för året förändras.
31. Enligt Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, handlar redovisning om att fastställa om en post skall tas med i balansräkningen eller resultaträkningen. Posten skall motsvara definitionen av en huvudgrupp och uppfylla kriterierna för redovisning. Definitionerna på tillgångar, skulder, intäkter och kostnader måste vara uppfyllda för att en post skall tas in i balans- eller resultaträkningen, både vid års- och delårsbokslut.
32. För tillgångar gäller samma kriterier för bedömning av framtida ekonomiska fördelar vid delårsperiodens slut som i slutet av räkenskapsåret. Utgifter som till sin karaktär inte uppfyller kraven på att redovisas som tillgångar i slutet av ett räkenskapsår uppfyller inte heller dessa krav vid delårsperiodens slut. På motsvarande sätt måste en skuld i slutet av en delårsperiod representera en existerande förpliktelse vid denna tidpunkt, precis som vid räkenskapsårets slut.
33. En viktig egenskap för intäkter (inkomster) och kostnader är att inflöden och utflöden av tillgångar och skulder som är hänförliga till dessa redan inträffat. Om dessa inflöden och utflöden redan inträffat redovisas de inkomster och intäkter som är hänförliga till dem, annars redovisas de inte. Enligt föreställningsramen skall kostnader redovisas i resultaträkningen då en minskning av framtida ekonomiska fördelar uppkommer genom att värdet på en tillgång minskar eller genom att värdet på en skuld ökar och där värdeförändringen kan mätas på ett tillförlitligt sätt. Föreställningsramen tillåter inte redovisning av poster i balansräkningen om posterna inte uppfyller definitionen på tillgångar och skulder.
34. Vid värdering av tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden som redovisats i ett företags finansiella rapporter, kan företag som endast upprättar årsredovisningar beakta information som blir tillgänglig under hela räkenskapsåret. Företagets värderingar baseras därför på hela räkenskapsåret.
35. Ett företag som rapporterar halvårsvis använder den information som finns tillgänglig vid halvårsskiftet eller kort därefter vid värderingen av poster i halvårsbokslutet, och den information som finns tillgänglig vid räkenskapsårets slut eller kort därefter vid upprättande av ett årsbokslut. Värderingen i årsbokslutet återspeglar

eventuella förändringar av de uppskattade belopp som ingått i den första halvårsperioden. Inga retroaktiva justeringar görs av de belopp som ingått i delårsrapporten för den första halvårsperioden. Enligt punkterna 16 (d) och 26 skall företaget lämna upplysning om karaktär och storlek på väsentliga förändringar av uppskattningar och bedömningar.

36. Ett företag som rapporterar oftare än halvårsvis, redovisar intäkter och kostnader under delårsperioden genom att använda den information som finns tillgänglig vid varje rapporttidpunkt. Intäkts- och kostnadsbelopp som rapporteras för delårsperioden och den aktuella delårsperioden, återspeglar eventuella förändringar av uppskattningar av belopp som ingått i tidigare delårsperioder under räkenskapsåret. Belopp som rapporteras för tidigare delårsperioder justeras inte retroaktivt. Enligt punkterna 16 (d) och 26 skall företaget lämna upplysning om karaktären och storleken på väsentliga förändringar av uppskattningar och bedömningar.

Intäkter som uppkommer med säsongsvariationer, cykliska variationer eller på annat oregelbundet sätt under räkenskapsåret

37. ***Intäkter som uppkommer med säsongsvariationer, cykliska variationer eller på annat oregelbundet sätt under räkenskapsåret skall inte anteciperas eller redovisas i en efterföljande period om en sådan tidigare- eller senareläggning inte skulle kunna ske i årsredovisningen.***
38. Exempel är utdelningsintäkter, royalties och statliga bidrag. Även i vissa andra fall är intäkterna under vissa delar av räkenskapsåret större än under andra. Exempel är säsongsbundna intäkter i detaljhandeln. Sådana intäkter redovisas när de uppstår.

Kostnader som uppkommer oregelbundet under räkenskapsåret

39. ***Kostnader som uppkommer oregelbundet under ett räkenskapsår skall anteciperas eller redovisas i en efterföljande period endast om en sådan tidigare- eller senareläggning av kostnaden skulle kunna ske i årsredovisningen.***

Tillämpning av metoder för redovisning och värdering

40. I bilaga B ges exempel på tillämpningen av de allmänna redovisnings- och värderingsprinciper som anges i punkterna 28 till 39.

Användning av uppskattningar och bedömningar

41. ***De värderingsmetoder som används i en delårsrapport skall utformas så att de säkerställer att den lämnade informationen är tillförlitlig. Vidare skall företaget på lämpligt sätt lämna upplysning om all väsentlig finansiell information som är relevant för att förstå företagets finansiella ställning och resultat. Även om värderingen i såväl årsredovisningar som delårsrapporter ofta baseras på rimliga uppskattningar, kräver upprättandet av delårsrapporter i allmänhet att uppskattningar och bedömningar används i större omfattning än i en årsredovisning.***
42. I bilaga C ges exempel på användningen av uppskattningar och bedömningar i delårsrapporter.

OMRÄKNING AV TIDIGARE DELÅRSRAPPORTER

43. ***Ett byte av redovisningsprincip, förutom vad gäller principer för vilka övergången anges av en ny IAS, skall visas genom***
- (a) ***omräkning av finansiella rapporter från tidigare delårsperioder under innevarande räkenskapsår och motsvarande delårsperioder under tidigare räkenskapsår (se punkt 20), om företaget följer huvudprincipen enligt IAS 8 eller***
- (b) ***omräkning av finansiella rapporter från tidigare delårsperioder under innevarande räkenskapsår, om företaget följer tillåten alternativ princip enligt IAS 8. I det fallet omräknas inte motsvarande delårsperioder för tidigare räkenskapsår.***

IAS 35

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, när så är möjligt. Om det inte med rimlig precision går att beräkna fastställa justeringen för tidigare räkenskapsår skall, enligt IAS 8, redovisning av effekten av den nya redovisningsprincipen ske med tillämpning framåt. En tillåten princip är att inkludera den fullständiga ackumulerade retroaktiva justeringen i beräkningen av resultatet för den period under vilken redovisningsprincipen ändras. Effekten av principen i punkt 43 är att kräva att ett byte av redovisningsprincip under aktuellt räkenskapsår måste tillämpas retroaktivt från räkenskapsårets början.
45. Om förändringar av redovisningsprinciper tillåts återspeglas under en delårsperiod av räkenskapsåret, skulle två olika redovisningsprinciper tillämpas på ett visst slag av transaktioner under räkenskapsåret. Som följd skulle det bli svårt att på ett konsekvent sätt redovisa del- och helårsresultat. Vidare skulle det vara svårt att analysera rörelseresultatet och förstå information om delårsperioden.

IKRAFTTRÄDANDE

46. ***Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.***

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 35**Verksamheter under avveckling**

Denna standard fastställdes av IASC:s styrelse i april 1998 och skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare.

Standarden ersätter punkterna 19 till 22 i IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.

Punkt 8 i inledningen, punkterna 20, 21, 29, 30 och 32 i standarden samt punkt 4 i bilaga B ändrades 1999 för att överensstämma med terminologin i IAS 10, Händelser efter balansdagen, (omarbetad 1999) och IAS 37 Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar.

INLEDNING

1. Denna standard (IAS 35) ger föreskrifter om information i samband med avveckling av verksamheter. Ämnet behandlades kortfattat i punkterna 19 till 22 i IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper. IAS 35 ersätter dessa punkter i IAS 8. IAS 35 skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.
2. Syftet med IAS 35 är att ange när och på vilket sätt ett företag skall särskilja information om en verksamhet under avveckling från information som avser kvarvarande verksamheter. Den anger också vilka upplysningar som alltid måste lämnas om en verksamhet under avveckling. Genom att skilja mellan verksamheter som är under avveckling och kvarvarande verksamheter underlättar man för investerare, kreditgivare och andra som använder de finansiella rapporterna att göra prognoser över framtida kassaflöden, vinstkapacitet och finansiell ställning.
3. Med verksamhet under avveckling avses en större enhet i ett företag (exempelvis en rörelsegren eller en verksamhet som bedrivs inom ett avgränsat geografiskt område enligt IAS 14, Segmentrapportering), vilket företaget i enlighet med en enda sammanhållen plan avvecklar genom nedläggning av hela verksamheten, försäljning av den i dess helhet eller av dess tillgångar var för sig.

4. I standarden används begreppet "verksamhet under avveckling" i stället för "avvecklade verksamhet". Därigenom markeras att information om en avveckling inte bara krävs när den är slutförd eller i det närmaste slutförd. Tvärtom skall upplysningar om en avveckling lämnas tidigare, nämligen redan när en fastställd, utförlig plan för avvecklingen antagits och offentliggjorts eller när företaget träffat avtal om försäljning av verksamheten.
5. Detta är en standard om upplysningsplikt, som ger föreskrifter om på vilket sätt avveckling av en verksamhet skall redovisas i ett företags finansiella rapporter och vilken information som skall lämnas. Den anger inga nya principer för vid vilken tidpunkt eller till vilket värde ett företag skall redovisa intäkter, kostnader, kassaflöden eller förändringar i tillgångar och skulder hänförliga till en verksamhet som är under avveckling. I stället utgår den från att företagen följer de principer för redovisning och värdering som anges i andra IAS:er.
6. Enligt standarden skall information om en planerad avveckling av en verksamhet lämnas i de första finansiella rapporter avseende den redovisningsperiod då endera av följande händelser inträffat: (a) Företaget har träffat ett bindande försäljningsavtal avseende i stort sett samtliga tillgångar i den verksamheten som skall avvecklas. (b) Företagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan har både beslutat och offentliggjort en utförlig plan för avvecklingen. De upplysningar som måste lämnas omfattar:
 - En beskrivning av den verksamhet som är under avveckling.
 - Inom vilken rörelsegrän eller geografiskt område verksamheten redovisas.
 - Vilken händelse som utlöste upplysningsskyldigheten och när den inträffade.
 - När avvecklingen beräknas vara genomförd.
 - Det redovisade värdet på samtliga tillgångar och skulder som berörs av avvecklingen.
 - Intäkter, kostnader och resultat före skatt avseende den verksamhet som skall avvecklas samt därtill hänförlig inkomstskatt.
 - Kassaflöden avseende den avvecklade verksamhetens löpande verksamhet, investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet.
 - Redovisad vinst eller förlust på grund av försäljning av tillgångar eller reglering av skulder hänförliga till verksamheten under avveckling samt därmed sammanhängande inkomstskatt.
 - Nettoförsäljningsvärden, efter kostnader för försäljning/utrangering, på de tillgångar som företaget tecknat ett eller flera bindande försäljningsavtal för, när betalning beräknas inflyta samt tillgångarnas redovisade värden.
7. Den information som lämnas om en avveckling skall kompletteras fortlöpande i efterföljande finansiella rapporter. Därvid skall upplysningar lämnas om väsentliga förändringar vad gäller storleken av eller tidpunkten för de kassaflöden avseende tillgångar eller skulder som är hänförliga till avvecklingen och orsaken till förändringarna.
8. Upplysningar skall lämnas även då en plan för avveckling beslutats och offentliggjorts efter utgången av en redovisningsperiod, men innan redovisningsperiodens finansiella rapporter godkänts för utfärdande. Upplysningar skall lämnas fortlöpande till dess att avvecklingen är slutförd.
9. I finansiella rapporter skall den jämförande informationen för tidigare redovisningsperioder omarbetas så att de tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden som avser den verksamhet som är under avveckling särskiljs från dem som hör till kvarvarande verksamheter. Det blir på detta sätt lättare för användare av finansiella rapporter att göra prognoser.

IAS 35

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1
Definitioner	2-16
Verksamhet under avveckling	2-15
Den händelse som utlöser upplysningsskyldigheten	16
Redovisning och värdering	17-26
Avsättningar	20-21
Nedskrivningar	22-26
Utformning och upplysning	27-48
Händelse som utlöser upplysningsskyldighet	27-30
Övriga upplysningar	31-32
Uppdatering av upplysningar	33-37
Varje verksamhet under avveckling skall särredovisas	38
Hur skall upplysningarna presenteras?	39-43
Presentation i finansiell rapport eller i dess noter	39-40
Inte en extraordinär post	41-42
Exklusiv användning av begreppet "verksamhet under avveckling"	43
Exempel	44
Jämförelsetal för tidigare redovisningsperioder	45-46
Information i delårsrapporter	47-48
Ikraftträdande	49-50

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil skall läsas tillsammans med den förklarande texten och tillsammans med förordet till International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange när och på vilket sätt ett företag skall lämna information om en verksamhet under avveckling. Informationen skall underlätta för dem som använder redovisningsinformation att göra prognoser över ett företags kassaflöden, vinstkapacitet och finansiella ställning genom att en uppdelning görs mellan verksamheter under avveckling och kvarvarande verksamheter.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. ***Denna standard gäller för avveckling av verksamheter i alla företag.***

DEFINITIONER

Verksamhet under avveckling

2. ***En verksamhet under avveckling är en del av ett företag som***
 - (a) ***företaget i enlighet med en enda, sammanhållen plan***
 - (i) ***avvecklar i dess helhet eller till huvudsaklig del genom exempelvis försäljning av hela verksamheten i en transaktion, genom separering av företag som tidigare sammanslagits eller genom avknoppning av delen i fråga till företagets aktieägare,***
 - (ii) ***avvecklar genom att sälja dess tillgångar och reglera dess skulder var för sig eller***
 - (iii) ***lägger ned,***
 - (b) ***utgör en självständig rörelsegren eller bedrivs inom ett geografiskt område samt***
 - (c) ***kan särskiljas vad gäller verksamhet och redovisning.***
3. Som framgår av punkt 2 (a) kan en verksamhet avvecklas genom att ett företag säljer hela verksamheten eller säljer dess tillgångar och reglerar dess skulder var för sig eller gruppvis. Dock måste avvecklingen ske i enlighet med en enda, sammanhållen plan som syftar till att avveckla hela verksamheten.
4. Om ett företag säljer en verksamhet i dess helhet eller till huvudsaklig del blir resultatet en nettovinst eller en nettoförlust. Det föreligger då ett från en viss tidpunkt bindande försäljningsavtal, även om besittningsövergång och övertagande av verksamheten ske vid ett senare tillfälle. Betalning till säljaren kan ske såväl vid avtalstidpunkten som vid övertagandet eller i en framtida period.
5. I stället för att sälja en verksamhet i dess helhet kan ett företag avveckla den genom att sälja dess tillgångar och reglera dess skulder var för sig eller gruppvis. Även om avvecklingen totalt sett ger upphov till en nettovinst eller nettoförlust kan försäljningen av enskilda tillgångar och regleringen av enskilda skulder ge motsatt resultat. I dessa fall går det inte att fastställa en viss dag då bindande försäljningsavtal ingicks. Försäljningen av tillgångarna och regleringen av skulderna kan i själva verket pågå under en längre tid, och det kan hända att räkenskapsperioden avslutas under avvecklingen. Verksamheten måste ändå avvecklas i enlighet med en enda sammanhållen plan för att uppfylla kraven på en "verksamhet under avveckling".
6. Ett företag kan avveckla en verksamhet genom nedläggning utan att merparten av tillgångarna säljs. Även en nedläggning av en verksamhet kan anses vara en "verksamhet under avveckling" om kraven i definitionen är uppfyllda. En ändrad inriktning på verksamheten eller en förändring av det sätt på vilket den styrs anses dock inte som en nedläggning, eftersom verksamheten finns kvar, om än i ändrat skick.
7. Det är inte ovanligt att ändrade marknadsförutsättningar föranleder företag att stänga anläggningar, upphöra med viss produktion och ändra antalet anställda. Även om sådana förändringar vanligen inte uppfyller denna standards krav på "verksamhet under avveckling", kan de förekomma när en verksamhet avvecklas.
8. Exempel på aktiviteter som inte nödvändigtvis uppfyller kraven i punkt 2 (a), men som kan göra det tillsammans med andra omständigheter är:
 - (a) En successiv avveckling av en produktlinje eller en viss typ av tjänster.

IAS 35

- (b) En nedläggning, även om den sker plötsligt, av ett antal av de produkter som ingår i en produktlinje.
 - (c) En förflyttning av en verksamhets tillverkning eller marknadsföringsaktiviteter från en plats till en annan.
 - (d) En nedläggning av en anläggning i syfte att uppnå effektivitetsvinster eller andra kostnadsbesparingar.
 - (e) En försäljning av ett dotterföretag som har likartad verksamhet som moderföretaget eller andra dotterföretag.
9. Ett segment, det vill säga en självständig rörelsegren eller en väsentlig verksamhet som bedrivs inom ett geografiskt område enligt definitionen i IAS 14, Segmentrapportering, uppfyller normalt sett punkt 2 (b) i definitionen av "verksamhet under avveckling". En del av en rörelsegren enligt definitionen i IAS 14 kan också uppfylla kraven i punkt 2 (b). För ett företag vars samlade verksamhet redovisas som en rörelsegren eller som bedrivs inom ett avgränsat geografiskt område (och alltså inte redovisas separata rörelsegrenar) kan en betydelsefull produktlinje eller omfattande produktion av en viss typ av tjänster uppfylla definitionens krav.
10. Det är enligt IAS 14 möjligt att redovisa vertikalt integrerade affärsområden som separata segment i form av rörelsegrenar. Sådana vertikalt integrerade segment kan uppfylla kraven på "verksamhet under avveckling" i punkt 2 (b).
11. En verksamhet uppfyller villkoren i punkt 2 (c), det vill säga kan särskiljas rörelse- och redovisningsmässigt, om det direkt till verksamheten går att hänföra
- (a) rörelsetillgångar och -skulder,
 - (b) verksamhetens bruttointäkter samt
 - (c) större delen av verksamhetens driftskostnader.
12. Tillgångar, skulder, intäkter och kostnader kan hänföras direkt till en verksamhet om de elimineras i samband med att verksamheten säljs, läggs ned eller avvecklas på annat sätt. Ränteutgifter och andra finansiella kostnader hänförs till en verksamhet under avveckling endast om motsvarande skulder hänförs till verksamheten.
13. Verksamheter under avveckling i den mening som begreppet definieras i denna standard antas förekomma relativt sällan. En avveckling som inte uppfyller kraven på att redovisas som en verksamhet under avveckling kan utgöra en omstrukturering (se IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar).
14. Vissa andra, sällan förekommande företeelser, som inte uppfyller kraven på att redovisas vare sig som verksamhet under avveckling eller omstrukturering, kan ge upphov till intäkter eller kostnader som måste redovisas separat i enlighet med IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper. Detta gäller för händelser av sådan storlek, karaktär eller omfattning att de har betydelse för företagets resultat under redovisningsperioden.
15. Den omständigheten att en avveckling av en del av ett företag redovisas som en verksamhet under avveckling enligt denna standard utgör inte i sig skäl att ifrågasätta företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. IAS 1, Utformning av finansiella rapporter, anger att ett företag är skyldigt att lämna information om det råder osäkerhet vad gäller företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet och om företaget inte kan fortsätta sin verksamhet.

Den händelse som utlöser upplysningsskyldigheten

16. **Den händelse som utlöser upplysningsskyldigheten avseende en verksamhet under avveckling är den första av följande händelser:**
- (a) **Företaget har träffat ett bindande försäljningsavtal avseende i stort sett samtliga verksamhetens tillgångar.**
 - (b) **Företagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan har både (i) beslutat om och (ii) offentliggjort en fastställd, utförlig plan för avvecklingen.**

REDOVISNING OCH VÄRDERING

17. **För att kunna fastställa vid vilken tidpunkt och till vilket värde ett företag skall redovisa intäkter, kostnader och kassaflöden samt förändringar av tillgångar och skulder hänförliga till en verksamhet under avveckling, skall företaget tillämpa de redovisnings- och värderingsprinciper som anges i andra IAS:er.**
18. Denna standard innehåller inga principer för redovisning och värdering. I stället förutsätts att företaget tillämpar de redovisnings- och värderingsprinciper som anges i andra IAS:er. Två IAS:er är därvid av särskild betydelse, nämligen
- (a) IAS 36, Nedskrivningar, samt
 - (b) IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar.
19. Andra IAS:er som kan få betydelse är IAS 19, Ersättningar till anställda, avseende redovisning av avgångsvederlag, och IAS 16, Materiella anläggningstillgångar, avseende avveckling av den typen av tillgångar.

Avsättningar

20. En avveckling av en verksamhet är en form av omstrukturering enligt definitionen i IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar. IAS 37 innehåller anvisningar för vissa av kraven i denna standard, däribland
- (a) vad som avses med en "fastställd, utförlig plan för avveckling" som begreppet definieras i punkt 16 (b) i denna standard samt
 - (b) vad som avses med att företagets styrelse, eller annat behörigt organ, "offentliggjort planen" som begreppet definieras i punkt 16 (b) i denna standard.
21. I IAS 37 definieras när en avsättning skall redovisas i balansräkningen. Om sådan redovisningsskyldighet inträder efter utgången av en period, men innan de finansiella rapporterna för perioden har godkänts för utfärdande, följer av punkt 29 i denna standard att information skall lämnas om en verksamhet under avveckling.

Nedskrivningar

22. Ett beslut om och offentliggörande av en plan för avveckling är en indikation på att tillgångarna i den verksamhet som är under avveckling bör skrivas ned eller att en tidigare nedskrivning skall höjas eller återföras. Företaget skall därför i enlighet med IAS 36, Nedskrivningar, göra en uppskattning av återvinningsvärdet (det högsta av nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet) för varje tillgång som ingår i den verksamhet som är under avveckling och gör en nedskrivning (återföring) om återvinningsvärdet understiger (överstiger) redovisat värde.
23. När IAS 36 tillämpas för en verksamhet under avveckling måste företaget bestämma om återvinningsvärden skall beräknas för varje tillgång för sig eller för tillgångens kassagenererande enhet (enligt IAS 36 den minsta grupp av tillgångar för vilken det går att fastställa löpande inbetalningar som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar). Exempel:
- (a) Om företaget säljer i huvudsak hela den verksamhet som är under avveckling, ger inte någon av de enskilda tillgångarna upphov till inbetalningar som i allt väsentligt är oberoende av verksamheten i övrigt. Därför fastställs återvinningsvärdet för verksamheten i dess helhet och det eventuella nedskrivningsbeloppet fördelas på de enskilda tillgångarna i enlighet med IAS 36.
 - (b) Om företaget i stället säljer tillgångarna i den verksamhet som är under avveckling var för sig, fastställs återvinningsvärdet för varje enskild tillgång för sig, om inte tillgångarna säljs gruppvis.
 - (c) Om företaget avvecklar en verksamhet genom nedläggning fastställs återvinningsvärdet för de enskilda tillgångarna i enlighet med IAS 36.

IAS 35

24. Efter det att företaget offentliggjort sitt beslut om avveckling kan både försäljningsförhandlingar och ingångna försäljningsavtal visa att värdet på tillgångarna i verksamheten under avveckling borde skrivas ned ytterligare eller att tidigare nedskrivningar varit för stora. Företaget skall då göra en förnyad beräkning av återvinningsvärdet på tillgångarna i den verksamhet som är under avveckling och redovisa en nedskrivning eller återföra tidigare nedskrivningar i enlighet med IAS 36.
25. Ett i bindande försäljningsavtal fastställt pris är bästa uttrycket för såväl en tillgångs eller en kassagenererande enhets nettoförsäljningsvärde som för densamma nyttjandevärde.
26. Det redovisade värdet (återvinningsvärdet) av en verksamhet under avveckling innefattar även sådan goodwill som kan hänföras till verksamheten på ett rimligt och konsekvent sätt.

UTFORMNING OCH UPPLYSNING

Händelse som utlöser upplysningsskyldighet

27. **Ett företag skall i de finansiella rapporterna lämna följande upplysningar rörande en verksamhet under avveckling, med början i de finansiella rapporter avseende den period där den händelse som utlöser upplysningsskyldigheten inträffar (enligt definition i punkt 16):**
- (a) **En beskrivning av den verksamhet som är under avveckling.**
 - (b) **Inom vilken rörelsegren eller vilket geografiskt område verksamheten enligt IAS 14 redovisas.**
 - (c) **Vilken händelse som utlöste upplysningsskyldigheten och när den inträffade.**
 - (d) **Vid vilken tidpunkt eller under vilken period avvecklingen beräknas vara genomförd, om detta är känt eller fastställbart.**
 - (e) **Det på balansdagen redovisade värdet av samtliga tillgångar och skulder som ingår i avvecklingen.**
 - (f) **Intäkter, kostnader och resultat före skatt som under den aktuella redovisningsperioden kan hänföras till den avvecklande verksamhetens normala drift samt verksamhetens inkomstskatt beräknad i enlighet med punkt 81 (h) i IAS 12.**
 - (g) **Kassaflöden avseende den avvecklade verksamhetens löpande verksamhet, investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet.**
28. Vid värdering av tillgångar, skulder, intäkter, kostnader, resultat och kassaflöden i samband med information enligt denna standard anses dessa vara hänförliga till den avvecklande verksamheten om de kommer att vara avyttrade, reglerade, minskade eller eliminerade när avvecklingen är genomförd. I den mån de finns kvar när avvecklingen är genomförd skall de inte redovisas som del av verksamheten under avveckling.
29. **Om en sådan händelse som avses i punkt 16 inträffar efter utgången av redovisningsperioden, men innan de finansiella rapporterna för perioden har godkänts för utfärdande, skall rapporterna innehålla de upplysningar som anges i punkt 27 för perioden i fråga.**
30. Exempel: Styrelsen för ett företag, vars räkenskapsår slutar den 31 december 20X5, antar en avvecklingsplan för en verksamhet den 15 december 20X5 och offentliggör planen den 10 januari 20X6. Styrelsen godkänner de finansiella rapporterna avseende 20X5 för utfärdande den 20 mars 20X6. De finansiella rapporterna för 20X5 skall då innehålla de upplysningar som anges i punkt 27.

Övriga upplysningar

31. **När ett företag avhänder sig tillgångar eller reglerar skulder hänförliga till en verksamhet under avveckling eller träffar bindande avtal om försäljning av sådana tillgångar eller reglering av sådana skulder, skall följande upplysningar lämnas i företagets finansiella rapporter**
- (a) **för varje vinst eller förlust, som redovisas vid avhändande av tillgångar eller reglering av skulder hänförliga till verksamheten under avveckling, skall anges (i) resultatet före skatt och (ii) till resultatet hänförlig inkomstskatt beräknad i enlighet med punkt 81 (h) i IAS 12 samt**
- (b) **nettoförsäljningsvärdet eller ett intervall av värden (efter avdrag för förväntade kostnader för avyttring/utrangering) på de tillgångar för vilket företaget tecknat ett bindande försäljningsavtal, den förväntade betalningstidpunkten och det redovisade värdet på tillgångarna.**
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 har sålts eller kommit att omfattas av bindande försäljningsavtal efter redovisningsperiodens slut men innan styrelsen godkänt de finansiella rapporterna för utfärdande, följer av IAS 10, Händelser efter balansdagen, att redovisning i rapporterna skall ske enligt punkt 31, om informationen skulle kunna påverka bedömningar som görs och beslut som fattas på grundval av rapporterna.

Uppdatering av upplysningar

33. **I finansiella rapporter, som upprättas för perioden efter det att skyldighet att upplysa om avveckling av en verksamhet inträtt, skall företaget, utöver den informationsskyldighet som anges i punkterna 27 och 31, även upplysa om väsentliga förändringar i storleken av eller tidpunkten för kassaflöden avseende de tillgångar och skulder som företaget har för avsikt att avhända sig respektive reglera. Upplysning skall också lämnas om vad som föranlett förändringarna.**
34. Exempel på händelser och transaktioner som företaget skall lämna upplysningar om är villkoren i bindande avtal om försäljning av tillgångar, utdelning av tillgångar till aktieägarna vid avknoppning samt formella beslut eller tillstånd från myndigheter.
35. **De upplysningar som krävs enligt punkterna 27 till 34 skall lämnas i finansiella rapporter fram till och med den tidpunkt då avvecklingen är avslutad. En avveckling är avslutad när planen i allt väsentligt genomförts eller när den dragits tillbaka, även om säljaren ännu inte erhållit likviden från köparen.**
36. **Om ett företag drar tillbaka en tidigare offentliggjord plan att avveckla en verksamhet skall företaget informera om detta och vilka effekter det medför.**
37. Företaget måste, när en avvecklingsplan överges, exempelvis informera om återföring av nedskrivningar eller avsättningar som tidigare redovisats på grund av beslutet att avveckla verksamheten.

Varje verksamhet under avveckling skall särredovisas

38. **Information skall redovisas separat för varje verksamhet under avveckling.**

IAS 35

Hur skall upplysningarna presenteras?

Presentation i finansiell rapport eller i dess noter

39. **Upplysningar enligt punkterna 27 till 37 kan lämnas antingen i de finansiella rapporterna eller i noter till dem. Dock skall information om redovisat resultat före skatt, på grund försäljning/utrangering av tillgångar eller reglering av skulder hänförliga till verksamheten under avveckling [se punkt 31 (a)] lämnas i resultaträkningen.**
40. Upplysningarna enligt punkterna 27 (f) och 27 (g) lämnas lämpligen i resultaträkningen respektive kassaflödesanalysen.

Inte en extraordinär post

41. **Intäkter och kostnader som avser en verksamhet under avveckling skall inte redovisas som extraordinära.**
42. Enligt IAS 8 menas med extraordinära poster kostnader eller intäkter som "uppkommer genom händelser eller transaktioner som är tydligt skilda från företagets ordinarie verksamhet och därför inte antas inträffa ofta eller regelbundet". De båda exempel på extraordinära poster som lämnas i IAS 8 är förluster på grund av expropriation eller liknande tvångsförvärv samt naturkatastrofer. Gemensamt för dessa är att det rör sig om händelser som ligger utanför företagsledningens kontroll, medan det för tillämpning av föreliggande standard krävs att företagsledningen fastställt en plan att sälja eller på annat sätt avveckla en väsentlig del av företaget.

Exklusiv användning av begreppet "verksamhet under avveckling"

43. **En omstrukturering eller annan transaktion som inte uppfyller kraven för att redovisas som en verksamhet under avveckling enligt föreliggande standard får inte betecknas som en verksamhet under avveckling.**

Exempel

44. Bilaga A innehåller exempel på hur upplysningar som krävs av denna standard kan lämnas.

Jämförelsetal för tidigare redovisningsperioder

45. **I finansiella rapporter, som upprättas efter den händelse som utlöste skyldigheten att upplysa om en verksamhet under avveckling, skall den jämförande informationen för tidigare år omarbetas. Tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden skall delas upp på verksamheter under avveckling och kvarvarande verksamheter på sätt som beskrivs i punkterna 27 till 43.**
46. Bilaga B ger exempel på tillämpning av föregående punkt.

Information i delårsrapporter

47. **Av noterna till en delårsrapport skall framgå viktiga händelser eller transaktioner som inträffat med avseende på en verksamhet under avveckling efter det senaste räkenskapsårets utgång. Upplysning skall också lämnas om väsentliga förändringar i storleken av och tidpunkten för kassaflöden avseende de tillgångar och skulder som företaget har för avsikt att avyttra respektive reglera.**
48. Kraven i föregående punkt överensstämmer med IAS 34, Delårsrapportering. Enligt nämnda standard syftar noterna till att förklara väsentliga förändringar efter den senaste årsredovisningen.

IKRAFTTRÄDANDE

49. **Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare. Tillämpning av standarden uppmuntras även för finansiella rapporter avseende perioder som avslutas efter denna standards utgivning.**
50. Denna standard ersätter punkterna 19 till 22 i IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 36

Nedskrivningar

Denna standard fastställdes av IASC:s styrelse i april 1998 och skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare.

I juli 1998 ledde fastställandet av IAS 38, Immateriella tillgångar, och IAS 22 (omarbetad 1998), Företagsförvärv och samgåenden, till ändringar vad gäller hänvisningar och terminologi i standardens inledning samt i punkterna 39, 40 och 110. Dessutom lades en definition av "aktiv marknad" till i punkt 5. Slutligen ändrades en formulering i bilaga A, i punkterna A47, A48 och A57.

I april 2000 medförde IAS 40, Förvaltningsfastigheter, en ändring i punkt 1.

I januari 2001 ändrades punkt 1 genom IAS 41, Jordbruk. Debba ändring avser räkenskapsperioder som börjar den 1 januari 2003 eller senare.

INLEDNING

1. Denna standard (IAS 36) anger hur en nedskrivning av värdet på en tillgång skall beräknas och redovisas. Den ersätter kraven på hur en tillgångs återvinningsvärde skall bedömas och när nedskrivningar skall redovisas som omfattas av
 - (a) IAS 16 (omarbetad 1993), Materiella anläggningstillgångar, [se IAS 16 (omarbetad 1998)],
 - (b) IAS 22 (omarbetad 1993), Företagsförvärv och samgåenden, [se IAS 22 (omarbetad 1998)],
 - (c) IAS 28 (omformaterad 1994), Redovisning av innehav i intresseföretag, [se IAS 28 (omarbetad 1998)] samt
 - (d) IAS 31 (omformaterad 1994), Redovisning av andelar i joint ventures [se IAS 31 (omarbetad 1998)].

De viktigaste förändringarna i förhållande till tidigare krav och förklaringar av principerna i IAS 36 anges i ett separat dokument, Övervägande i anslutning till standardens utformning.

2. IAS 36 omfattar inte nedskrivning av varulager, uppskjutna skattefordringar, tillgångar hänförliga till entreprenaduppdrag, ersättningar till anställda eller flertalet finansiella tillgångar.
3. Enligt IAS 36 skall en tillgångs återvinningsvärde beräknas när det finns en indikation på att tillgångens värde kan ha minskat. I vissa fall kan en standard som behandlar hur en tillgång redovisas innefatta krav på ytterligare prövningar även i andra fall. Exempel är IAS 38, Immateriella tillgångar, och IAS 22 (omarbetad 1998), Företagsförvärv och samgåenden, enligt vilka återvinningsvärdet för goodwill och andra immateriella tillgångar skall fastställas årligen om avskrivningstiden överstiger tjugo år.
4. Enligt IAS 36 skall en tillgång skrivas ned när det redovisade värdet överstiger återvinningsvärdet. En nedskrivning skall belasta periodens resultat när det gäller tillgångar som redovisas till anskaffningsvärde. För tillgångar som redovisas till omvärderat belopp skall minskningen av tillgångens värde redovisas på sätt som gäller för tillgångar som omvärderas.
5. Enligt IAS 36 utgörs återvinningsvärdet av det högsta av en tillgångs nettoförsäljningsvärde och nyttjandevärde:
 - (a) Nettoförsäljningsvärdet utgörs av det belopp till vilket en tillgång kan överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Avdrag skall göras för direkta kostnader vid försäljning/utrangering.
 - (b) Nyttjandevärdet utgörs av nuvärdet av de uppskattade framtida kassaflöden som tillgången väntas ge upphov till under sin nyttjandeperiod och från avyttringen vid slutet av nyttjandeperioden.

IAS 36

6. När en tillgångs nyttjandevärde fastställs skall företaget enligt IAS 36 utgå bland annat från
 - (a) uppskattningar av framtida betalningsflöden som bygger på rimliga och verifierbara antaganden som
 - (i) återspeglar tillgången i befintligt skick samt
 - (ii) återspeglar företagsledningens bästa bedömning av de ekonomiska förhållanden som beräknas råda under tillgångens återstående nyttjandeperiod samt
 - (b) en diskonteringsränta före skatt som återspeglar aktuell marknadsbedömning av pengars tidsvärde och de risker som förknippas med tillgången. Diskonteringsfaktorn skall inte återspegla sådana risker som beaktats när de framtida kassaflödena beräknats.
7. Återvinningsvärdet skall fastställas för enskilda tillgångar. Om detta inte går skall företaget, enligt IAS 36, fastställa återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör. En kassagenererande enhet är den minsta grupp av tillgångar för vilken det går att fastställa löpande inbetalningar som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar. Om det finns en aktiv marknad för de produkter som produceras med hjälp av tillgången, eller gruppen av tillgångar, utgör tillgången eller gruppen av tillgångar en kassagenererande enhet även om produkterna förbrukas internt. I bilaga A, Exempel, finns exempel på hur ett företag fastställer en kassagenererande enhet.
8. När nedskrivningsbehovet för en kassagenererande enhet bedöms kräver IAS 36 att hänsyn tas till goodwill och till gemensamma tillgångar, exempelvis huvudkontor, som kan hänföras till den kassagenererande enheten. IAS 36 anger hur detta skall genomföras.
9. När det gäller att redovisa en nedskrivning av en kassagenererande enhet är principerna desamma som för enskilda tillgångar. IAS 36 anger hur det redovisade värdet på en kassagenererande enhet skall fastställas och hur nedskrivningsbeloppet skall fördelas på de tillgångar som ingår i enheten.
10. Enligt IAS 36 skall en nedskrivning återföras endast om det efter det att den senaste nedskrivningen gjordes skett en förändring i de bedömningar som låg till grund för beräkningen av det återvinningsbara beloppet. Återföringen får dock inte medföra att det redovisade värdet överstiger det värde som företaget skulle ha redovisat (efter avdrag för normala avskrivningar) om tidigare nedskrivningar inte hade gjorts. En återföring av en nedskrivning avseende tillgångar som redovisas till anskaffningsvärde skall påverka periodens resultat. För tillgångar som redovisas till ett omvärderat belopp skall ökningen av tillgångens värde redovisas på sätt som gäller för tillgångar som redovisas till omvärderat belopp.
11. Enligt IAS 36 får en nedskrivning av värdet på goodwill återföras endast om
 - (a) nedskrivningen föranleddes av en särskild extern händelse av ovanlig karaktär som inte kan väntas komma att upprepas samt
 - (b) senare externa händelser har inträffat som upphäver verkningarna av den tidigare händelsen.
12. När en tillgång skrivs ned eller en nedskrivning återförs, skall, enligt IAS 36, vissa upplysningar lämnas
 - (a) per skilda tillgångsslag samt
 - (b) per segment för vilket information skall lämnas enligt företagets primära indelningsgrund (krävs endast om företaget tillämpar IAS 14, Segmentrapportering).

IAS 36 innehåller ytterligare upplysningskrav om nedskrivningen eller återföringen är väsentlig för företaget som helhet.

IAS 36

13. När IAS 36 införs, skall den tillämpas med effekt framåt. Nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar skall redovisas enligt IAS 36 och inte enligt den huvudprincip eller den tillåtna alternativa princip som tillämpas för andra byten av redovisningsprinciper enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.
14. Standarden gäller för redovisningsperioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-4
Definitioner	5
Hur fastställs om en tillgång skall skrivas ned?	6-14
Beräkning av återvinningsvärdet	15-56
Nettoförsäljningsvärde	21-25
Nyttjandevärde	26-56
Utgångspunkter vid uppskattning av framtida kassaflöden	27-31
Vilka kassaflöden skall ingå?	32-46
Kassaflöden i utländsk valuta	47
Diskonteringsfaktorn	48-56
Redovisning och beräkning av nedskrivningsbehov	57-63
Kassagenererande enheter	64-93
Till vilken kassagenererande enhet hör en tillgång?	65-72
Återvinningsvärde och redovisat värde på en kassagenererande enhet	73-87
Goodwill	79-83
Gemensamma tillgångar	84-87
Nedskrivning av värdet på en kassagenererande enhet	88-93
Återföring av en nedskrivning	94-112
Återföring av en nedskrivning för en enskild tillgång	102-106
Återföring av en nedskrivning för en kassagenererande enhet	107-108
Återföring av en nedskrivning av goodwill	109-112
Upplysningar	113-119
Övergångsbestämmelser	120-121
Ikraftträdande	122

IAS 36

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil skall läsas tillsammans med den förklarande texten och tillsammans med förordet till International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

SYFTE

Syftet med denna standard är att beskriva de metoder som ett företag skall använda för att säkerställa att dess tillgångar inte redovisas till ett högre värde än återvinningsvärdet. En tillgång redovisas till ett för högt värde om det redovisade värdet överstiger nuvärdet av det inbetalningsöverskott som tillgången förväntas ge upphov till antingen genom att användas i verksamheten eller genom försäljning. Enligt standarden skall värdet på tillgången då skrivas ned. Standarden beskriver också när företaget skall återföra en tidigare nedskrivning samt innehåller krav på upplysningar avseende tillgångar som har skrivits ned.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. ***Denna standard skall tillämpas vid redovisning av nedskrivningar av alla slag av tillgångar utom sådana som omfattas av***

- (a) ***varulager (se IAS 2, Varulager),***
- (b) ***tillgångar som uppkommer då entreprenaduppdrag utförs (se IAS 11, Entreprenadavtal),***
- (c) ***uppskjutna skattefordringar (se IAS 12, Inkomstskatter),***
- (d) ***tillgångar som har koppling till ersättningar till anställda (se IAS 19, Ersättningar till anställda),***
- (e) ***finansiella tillgångar som omfattas av IAS 32, Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering,***
- (f) ***förvaltningsfastigheter som redovisas till verkligt värde (se IAS 40, Förvaltningsfastigheter) samt***
- (g) ***biologiska tillgångar hänförliga till skogs- och jordbruk, som redovisas till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader (se IAS 41, Skogs- och jordbruk).***

2. Standarden behandlar inte varulager, tillgångar som uppkommer då entreprenaduppdrag utförs, uppskjutna skattefordringar eller tillgångar som har koppling till ersättning till anställda eftersom de IAS:er som är tillämpliga för dessa typer av tillgångar innehåller krav för hur dessa tillgångar skall redovisas och värderas.

3. Standarden gäller för:

- (a) Dotterföretag, i enlighet definition i IAS 27, Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag.
- (b) Intresseföretag, i enlighet med definition i IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag.
- (c) Joint ventures, i enlighet med definition i IAS 31, Redovisning av andelar i joint ventures.

När det gäller nedskrivning av andra finansiella tillgångar hänvisas till IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering.

4. Standarden är tillämplig på tillgångar som omvärderas löpande och redovisas till omvärderat belopp (verkligt värde) enligt andra IAS:er, såsom enligt tillåten alternativ princip 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:

- (a) Om tillgångens verkliga värde är marknadsvärdet, är den enda skillnaden mellan tillgångens verkliga värde och nettoförsäljningsvärdet den direkta kostnaden vid försäljning/utrangering av tillgången.

- (i) Om avyttringskostnaderna är försumbara, ligger den omvärderade tillgångens återvinningsvärde nära, eller är högre än, det omvärderade värdet (verkligt värde). I detta fall, när omvärderingen är gjord enligt krav i annan IAS, är det inte sannolikt att den omvärderade tillgången skall skrivas ned och återvinningsvärdet behöver då inte beräknas.
 - (ii) Om avyttringskostnaderna inte är försumbara, är den omvärderade tillgångens nettoförsäljningsvärde lägre än dess verkliga värde. Därför skall den omvärderade tillgången skrivas ned om dess nyttjandevärde är lägre än det omvärderade värdet (verkligt värde). I det fallet, efter det att omvärderingen skett enligt de krav som ställs, tillämpar ett företag denna standard i syfte att fastställa om tillgången skall skrivas ned.
- (b) Om tillgångens verkliga värde fastställs på annan grund än marknadsvärdet, kan det omvärderade värdet (verkliga värdet) vara högre eller lägre än återvinningsvärdet. Efter det att omvärdering skett i enlighet med de krav som gäller tillämpar därför ett företag denna standard i syfte att fastställa om det finns ett nedskrivningsbehov för tillgången.

DEFINITIONER

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

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

Nyttjandevärde är nuvärdet av de uppskattade framtida kassaflöden som företaget förväntas tillgodogöra sig genom att använda tillgången. I nyttjandevärdet ingår även nuvärdet av beräknat restvärde vid slutet av nyttjandeperioden.

Nettoförsäljningsvärde utgörs av det pris som beräknas kunna erhållas vid försäljning av en tillgång mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Avdrag skall göras för kostnader vid försäljning/utrangering.

Kostnader vid försäljning/utrangering är sådana kostnader som är direkt hänförliga till avyttringen av en tillgång exklusive kostnader för finansiering och inkomstskatter.

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

Redovisat värde är det nettobelopp till vilket en tillgång redovisas i balansräkningen efter avdrag för eventuella av- och nedskrivningar.

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

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

Nyttjandeperiod är antingen

- (a) *den tid under vilken en tillgång förväntas bli utnyttjad för sitt ändamål av företaget eller*
- (b) *det antal enheter, eller motsvarande, som förväntas produceras med hjälp av tillgången.*

En kassagenererande enhet är den minsta identifierbara grupp av tillgångar som vid en fortlöpande användning ger upphov till inbetalningar som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar.

IAS 36

Gemensamma tillgångar är tillgångar, andra än goodwill, som bidrar till framtida kassaflöden både för den kassagenererande enhet som är föremål för bedömning och för andra kassagenererande enheter.

En aktiv marknad existerar när alla tre villkoren nedan är uppfyllda:

- (a) *Handeln avser likvärdiga objekt.*
- (b) *Det finns vanligen intresserade köpare och säljare.*
- (c) *Prisinformation är allmänt tillgänglig.*

HUR FASTSTÄLLS OM EN TILLGÅNG SKALL SKRIVAS NED?

- 6. Punkterna 7 till 14 anger när återvinningsvärdet för en tillgång skall beräknas. I texten används begreppet "en tillgång", men kraven gäller både för enskilda tillgångar och för kassagenererande enheter.
- 7. En tillgång har minskat i värde och skall skrivas ned när redovisat värde överstiger återvinningsvärdet. Punkterna 9 till 11 anger ett antal indikationer på att en värdeminskning skett. Om någon av dessa indikationer är för handen skall företaget göra en beräkning av tillgångens återvinningsvärde. Om det inte finns någon indikation på värdeminskning, behöver företaget enligt denna standard inte göra något formell beräkning av återvinningsvärdet.
- 8. *Företaget skall per varje balansdag bedöma om det föreligger en indikation på att en tillgång minskat i värde. Om så är fallet skall företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde.*
- 9. *När företaget tar ställning till om det föreligger ett nedskrivningsbehov skall åtminstone följande indikationer beaktas:*

Externa informationskällor

- (a) *Under perioden har tillgångens marknadsvärde minskat väsentligt, av andra orsaker än tillgångens ålder eller normala användning.*
- (b) *Under perioden har väsentliga förändringar i teknik, marknadsförutsättningar, ekonomisk eller legal miljö inträffat, eller väntas inträffa på den marknad som tillgången är avsedd för och som innebär negativa effekter för företaget.*
- (c) *Marknadsräntorna eller marknadens avkastningskrav på investeringar har stigit under perioden, på ett sätt som kan förväntas påverka den diskonteringsfaktor som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde och därmed väsentligt minska tillgångens återvinningsvärde.*
- (d) *Företagets redovisade eget kapital överstiger börsvärdet.*

Interna informationskällor

- (e) *Tillgången framstår som föråldrad eller skadad.*
- (f) *Under perioden har betydande förändringar ägt rum, eller väntas äga rum inom en snar framtid, som på ett negativt sätt påverkar möjligheten att utnyttja tillgången för avsett ändamål. Ett exempel är att företaget planerar att avveckla eller omstrukturera den verksamhet till vilken tillgången hör eller att avyttra tillgången i förtid.*
- (g) *Den interna rapporteringen tyder på att tillgångens avkastning är lägre, eller kommer att bli lägre, än vad som tidigare antagits.*

10. Uppräkningen av faktorer i punkt 9 är inte fullständig. Det kan finnas andra tecken på att en tillgång kan behöva skrivas ned och som därmed leder till att företaget måste fastställa tillgångens återvinningsvärde.
11. Exempel på information från den interna rapporteringen som tyder på att en tillgång behöver skrivas ned är att
 - (a) utgiften för inköp av tillgången eller utgifterna för att driva och underhålla tillgången har blivit väsentligt högre än vad som ursprungligen budgeterats,
 - (b) tillgångens faktiska kassaflöden eller rörelseresultat har blivit väsentligt lägre än vad som ursprungligen budgeterats,
 - (c) budgeterat kassaflöde eller rörelseresultat har försämrats väsentligt eller en budgeterad förlust hänförlig till tillgången har ökat väsentligt eller
 - (d) tillgången genererar ett rörelseresultat eller ett kassaflöde som är negativt, när uppgifter för aktuell period och budgeterade uppgifter för kommande perioder summeras.
12. Vid bedömningen av om en tillgångs återvinningsvärde behöver uppskattas tillämpas väsentlighetsprincipen. Det innebär exempelvis att om tidigare beräkningar visar att återvinningsvärdet för en tillgång är väsentligt högre än dess redovisade värde, behöver inte företaget göra en ny uppskattning av återvinningsvärdet om det inte inträffat något som skulle kunna eliminera värdeskillnaden. Tidigare analyser kan också ha visat att en tillgångs återvinningsvärde inte påverkas av förekomsten av en (eller flera) av de indikationer som anges i punkt 7.
13. Punkt 12 innebär, bland annat, att ett företag i följande fall inte behöver göra en beräkning av återvinningsvärdet på en tillgång, trots att marknadsräntorna eller det marknadsmässiga avkastningskravet på en investering stigit under perioden:
 - (a) Det är osannolikt att den diskonteringsränta som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde påverkats av höjningen av marknadsräntorna. Exempelvis behöver inte en höjning av de korta räntorna påverka den diskonteringsränta som används för tillgångar med lång återstående nyttjandeperiod.
 - (b) Den diskonteringsränta som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde kommer sannolikt att påverkas av ökningen av marknadsräntorna men tidigare känslighetsanalyser av återvinningsvärdet visar att
 - (i) det inte är sannolikt att det sker en väsentlig minskning av återvinningsvärdet eftersom framtida kassaflöden sannolikt kommer att stiga. I vissa fall kan ett företag visa att det anpassar intäkterna för att kompensera höjningar av marknadsräntorna eller
 - (ii) det är osannolikt att storleken på det nedskrivningsbehov som värdeminskningen ger upphov till uppgår till ett väsentligt belopp.
14. Om det finns en indikation på att en tillgång behöver skrivas ned, kan företaget behöva göra en ny bedömning av nyttjandeperioden, avskrivningsmetoden eller restvärdet, enligt den standard som gäller för tillgången. Bedömningen görs oberoende av om företaget gjort någon nedskrivning eller ej.

BERÄKNING AV ÅTERVINNINGSVÄRDET

15. I denna standard definieras återvinningsvärdet som det högsta av en tillgångs nettoförsäljningsvärde och nyttjandevärde. Punkterna 14 till 54 beskriver hur återvinningsvärdet beräknas. I texten används begreppet "en tillgång", men reglerna gäller både för enskilda tillgångar och för kassagenererande enheter.

IAS 36

16. Det är inte alltid nödvändigt att beräkna både nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet. Om exempelvis något av dessa båda värden överstiger tillgångens redovisade värde behöver inte tillgången skrivas ned och då behöver det andra värdet inte beräknas.
17. Nettoförsäljningsvärdet kan gå att fastställa även om tillgången inte handlas på en aktiv marknad. Ibland går det dock inte att fastställa nettoförsäljningsvärdet eftersom det saknas grund för tillförlitlig uppskattning av det belopp som skulle kunna erhållas vid en transaktion mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs. I sådana fall kan tillgångens nyttjandevärde användas som uttryck för dess återvinningsvärde.
18. Om det saknas skäl att tro att en tillgångs nyttjandevärde väsentligt överstiger nettoförsäljningsvärdet kan återvinningsvärdet antas bestå av nettoförsäljningsvärdet. Det är ofta fallet för en tillgång som ett företag innehar för försäljning. Detta beror på att nyttjandevärdet för en tillgång som innehas för försäljning i huvudsak utgörs av nettoförsäljningsvärdet, eftersom de framtida kassaflöden tillgången kan ge upphov till i verksamheten sannolikt är obetydliga.
19. Återvinningsvärdet skall beräknas för den enskilda tillgången om den ger upphov till ett kassaflöde som i allt väsentligt är oberoende av kassaflödet från andra tillgångar eller grupper av tillgångar. Om så inte är fallet beräknas återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör (se punkterna 64 till 87) såvida inte
- (a) tillgångens nettoförsäljningsvärde är högre än redovisat värde eller
- (b) nyttjandevärdet bedöms ligga nära nettoförsäljningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet kan fastställas.
20. I vissa fall kan uppskattningar, genomsnittsberäkningar och förenklade kalkyler utgöra en godtagbar approximation till den detaljerade beräkning som anvisas i denna standard för att fastställa återvinningsvärdet eller nyttjandevärdet.

Nettoförsäljningsvärde

21. Det bästa uttrycket för ett nettoförsäljningsvärde är det pris som finns i ett bindande avtal mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs, justerat för sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningen av tillgången.
22. Om bindande avtal om försäljning saknas, men tillgången omsätts på en aktiv marknad, är tillgångens nettoförsäljningsvärde lika med marknadspriset efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering. Marknadspriset utgörs normalt av köpkursen. När aktuella köpkurser saknas kan närmast föregående transaktion ge ett underlag, som kan användas för att fastställa nettoförsäljningsvärdet, förutsatt att det inte skett några väsentliga förändringar i marknadsförutsättningarna mellan transaktionsdagen och den tidpunkt då nettoförsäljningsvärdet fastställs.
23. I vissa fall saknas såväl ett bindande avtal om försäljning som en aktiv marknad för tillgången. Nettoförsäljningsvärdet utgörs då av det pris som beräknas kunna uppnås vid försäljning av tillgången mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Avdrag görs för kostnader vid försäljning/utrangering. När beloppet fastställs skall företaget beakta resultatet från nyligen genomförda avyttringar av liknande tillgångar inom samma bransch. Ett nettoförsäljningsvärde mäts inte med utgångspunkt från en tvångsmässig försäljning, om inte företagsledningen är tvungen att avyttra tillgången omedelbart.
24. När nettoförsäljningsvärdet fastställs skall avdrag göras för kostnader vid försäljning/utrangering om inte dessa redan skuldförts. Exempel på sådana kostnader är legala kostnader, stämpelskatt och andra liknande skatter som utgår vid försäljning, kostnader för att flytta tillgången och direkta kostnader för att sätta tillgången i ett sådant skick att den kan säljas. Avgångsvederlag, såsom de definieras i IAS 19, Ersättningar till anställda, och kostnader på grund av omstruktureringar i samband med avyttringen av tillgången är inte sådana direkta kostnader för försäljning/utrangering som dras av vid beräkningen av nettoförsäljningsvärdet.

25. I vissa fall förutsätter en avyttring av en tillgång att köparen övertar en skuld och att det enda pris som finns tillgängligt avser tillgången och skulden tillsammans. I punkt 77 förklaras hur nettoförsäljningsvärdet beräknas i sådana fall.

Nyttjandevärde

26. Nyttjandevärdet för en tillgång beräknas genom
- (a) en uppskattning av de framtida in- och utbetalningar som tillgången ger upphov till i den löpande verksamheten och i samband med att den avyttras samt
 - (b) en diskontering av dessa framtida betalningar.

Utgångspunkter vid uppskattning av framtida kassaflöden

27. **När nyttjandevärdet beräknas skall**
- (a) **uppskattningar av framtida betalningsflöden bygga på rimliga och verifierbara antaganden som återspeglar företagsledningens bästa bedömning av de ekonomiska förhållanden som beräknas råda under tillgångens återstående nyttjandeperiod. Stor vikt skall ges externa faktorer,**
 - (b) **bedömningar av framtida kassaflöden baseras på de senaste budgetar och prognoser som har fastställts av företagets ledning. Bedömningar som bygger på dessa budgetar och prognoser skall omfatta en period om högst fem år, såvida det inte finns goda skäl att använda en längre period samt**
 - (c) **bedömningar av framtida kassaflöden för perioder bortom den som omfattas av de senaste budgetarna eller prognoserna baseras på ett antagande om en oförändrad eller avtagande tillväxttakt, såvida det inte finns goda skäl för en ökande tillväxttakt. Tillväxttakten får inte överskrida den långsiktiga tillväxttakt som gäller för företagets produkter eller för den bransch eller det land eller de länder där företaget är verksamt, eller för den marknad för vilken tillgången är avsedd, såvida det inte finns goda skäl för en högre tillväxttakt.**
28. Utförliga och tillförlitliga budgetar och prognoser över kassaflöden som omfattar mer än fem år förekommer sällan. Därför baseras företagsledningens bedömningar av framtida kassaflöden på de senaste budgetarna eller prognoserna för perioder om högst fem år. Företagets ledning kan använda bedömningar över kassaflöden baserade på budgetar och prognoser för en längre period än fem år, om den är övertygad om att bedömningarna är tillförlitliga. En ytterligare förutsättning är att ledningen kan visa att det har kunnat ställa tillförlitliga prognoser över kassaflöden över den längre perioden.
29. Kassaflödet fram till slutet av en tillgångs nyttjandeperiod uppskattas genom en extrapolering av det kassaflöde som baseras på de budgetar/prognoser som upprättats med användande av tillväxttakten under tidigare perioder. Tillväxttakten är därvid konstant eller sjunkande över tiden, om det inte finns skäl att anta att en ökande tillväxttakt är förenlig med allmänt accepterade trender eller erfarenheter för en produkts eller verksamhets livscykel. Tillväxttakten är noll eller negativ om detta är lämpligt.
30. När förhållandena är mycket goda är det sannolikt att konkurrenter kommer in på marknaden och begränsar tillväxten för företaget. Det är därför svårt för företag att överskrida den historiska, genomsnittliga tillväxttakten över en längre period (exempelvis tjugo år) för företagets produkt, eller för den bransch, det land eller de länder där företaget är verksamt eller för den marknad för vilken tillgången är avsedd.
31. När företaget utnyttjar information från de senaste budgetarna/prognoserna bör ledningen överväga om informationen återspeglar rimliga och godtagbara antaganden och utgör företagsledningens bästa uppskattning av de ekonomiska villkor som kommer att råda under tillgångens återstående nyttjandeperiod.

IAS 36

Vilka kassaflöden skall ingå?

32. **Uppskattningar av framtida kassaflöden skall innefatta följande:**

- (a) *Prognostiserade inbetalningar som ett fortlöpande utnyttjande av tillgången ger upphov till.*
- (b) *Prognostiserade utbetalningar som krävs för att tillgången skall kunna ge upphov till inbetalningar i verksamheten (inklusive utbetalningar som krävs för att tillgången skall färdigställas för användning) och som antingen direkt eller efter en fördelning på rimliga och konsekventa grunder kan hänföras till tillgången.*
- (c) *Eventuella betalningar som erhålls eller erläggs när tillgången avyttras/utrangeras i slutet av nyttjandeperioden.*

33. Uppskattningarna av framtida kassaflöden och diskonteringsfaktorn skall vara förenliga med de antaganden som gjorts om inflationen. Om diskonteringsfaktorn fastställts så att den inbegriper effekten av framtida allmänna prisstegringar skall därför kassaflödena uttryckas i nominella termer. Om diskonteringsfaktorn inte inbegriper effekten av framtida allmänna prisstegringar uttrycks kassaflödena i reala termer. Framtida specifika prisändringar beaktas dock.

34. Prognoser över framtida utbetalningar inbegriper sådana omkostnader som antingen direkt eller efter en fördelning på rimliga och konsekventa grunder kan hänföras till utnyttjandet av tillgången.

35. När det redovisade värdet av en tillgång inte omfattar samtliga de utbetalningar som krävs för att tillgången skall kunna utnyttjas eller säljas skall uppskattningen av framtida utbetalningar innefatta en uppskattning av de ytterligare utbetalningar som krävs för att tillgången skall kunna utnyttjas eller säljas. Detta gäller exempelvis för en byggnad under uppförande eller för ett utvecklingsprojekt som inte har avslutats.

36. För att undvika dubbelräkning innefattar uppskattningar av framtida kassaflöden inte

- (a) inbetalningar som är hänförliga till andra tillgångar som i huvudsak är fristående från den tillgång som bedöms (exempelvis finansiella tillgångar såsom kundfordringar) samt
- (b) utbetalningar som är hänförliga till förpliktelser som redan redovisats som skulder (exempelvis leverantörsskulder, pensioner eller avsättningar).

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

- (a) *en framtida omstrukturering som företaget ännu inte är förpliktigt att genomföra eller*
- (b) *framtida investeringar som beräknas förbättra tillgångens prestanda utöver vad som gällde vid anskaffningstidpunkten.*

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

- (a) framtida utbetalningar eller besparingar (exempelvis minskade löneutbetalningar) eller andra fördelar som kan väntas uppkomma genom en omstrukturering som företaget ännu inte är förpliktigt att genomföra eller
- (b) framtida investeringar som kommer att förbättra tillgångens prestanda utöver vad som gällde vid anskaffningstidpunkten eller ge upphov till andra fördelar.

39. En omstrukturering är en åtgärd som planeras och styrs av företagets ledning och som på ett väsentligt sätt ändrar antingen företagets inriktning eller det sätt på vilket verksamheten bedrivs. I IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar, anges när ett företag kan anses vara förpliktigt att genomföra en omstrukturering.

40. När ett företag är förpliktigt att genomföra en omstrukturering är det sannolikt att vissa tillgångar kommer att påverkas. Så snart företaget är förpliktigt att genomföra en omstrukturering
- (a) återspeglas besparingarna och andra fördelar från omstruktureringen i uppskattningarna av de framtida kassaflöden som görs för att fastställa nyttjandevärdet (baserat på företagsledningens senaste budgetar och prognoser) samt
 - (b) redovisas uppskattningar av kommande utbetalningar för omstruktureringen i enlighet med IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar.

I bilaga A, exempel 5, visas hur en framtida omstrukturering påverkar beräkningen av nyttjandevärdet.

41. Investeringar som förväntas förbättra en tillgångs prestanda beaktas först när investeringen är genomförd. Effekter på kassaflödet av investeringar som väntas ingå alltså inte i uppskattningarna av framtida kassaflöden (se bilaga A, exempel 6).
42. Uppskattningar av framtida kassaflöden innefattar sådana ersättningsinvesteringar som krävs för att bibehålla tillgången i det skick den hade vid anskaffningstidpunkten.
43. ***Uppskattningar av framtida kassaflöden skall inte omfatta***
- (a) ***in- och utbetalningar från finansieringsverksamheten eller***
 - (b) ***in- och utbetalningar av skatter.***
44. Uppskattningar av framtida kassaflöden återspeglar antaganden som är förenliga med dem som används för att fastställa diskonteringsfaktorn. Annars blir följden en dubbelräkning eller att vissa effekter inte beaktas. Eftersom diskonteringen innebär att pengarnas tidvärde beaktas inräknas inte finansiella in- eller utbetalningar. På motsvarande sätt beräknas kassaflödena före skatt eftersom diskonteringsfaktorn fastställs före skatt.
45. ***Uppskattningen av det nettokassaflöde som kan förväntas till följd av avyttringen av en tillgång i slutet av nyttjandeperioden skall avse det belopp som företaget räknar med att erhålla vid en försäljning mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, efter avdrag för beräknade kostnader vid försäljning/utrangering.***
46. Uppskattningen av det nettokassaflöde som kan förväntas till följd av avyttring eller utrangering av en tillgång vid slutet av nyttjandeperioden fastställs på ett liknande sätt som tillgångens nettoförsäljningsvärde. När nettokassaflödet uppskattas
- (a) utgår dock företaget från de priser som gäller vid bedömningstillfället för liknande tillgångar som uppnått slutet av sin nyttjandeperiod och som använts i liknande verksamhet som den granskade tillgången samt
 - (b) justeras dessa priser för allmänna och särskilda prisändringar. Om uppskattningarna av framtida kassaflöden och diskonteringsfaktorn är uttryckta i reala termer bortses dock från effekten av allmänna prisändringar vid uppskattningen av nettokassaflödet från försäljningen eller utrangeringen.

Kassaflöden i utländsk valuta

47. Framtida kassaflöden anges i den valuta som betalning sker i och diskonteras därefter med en diskonteringsfaktor som är förenlig med valet av valuta. Det beräknade nuvärdet räknas om med balansdagens växelkurs i enlighet med IAS 21, Effekterna av ändrade valutakurser.

IAS 36

Diskonteringsfaktorn

48. ***Diskonteringsfaktorn (eller diskonteringsfaktorerna) skall anges före skatt och återspegla aktuella marknadsmässiga bedömningar av pengars tidsvärde och tillgångens specifika risker. Diskonteringsfaktorn (diskonteringsfaktorerna) skall inte återspegla sådana risker som beaktats när de framtida kassaflödena uppskattats.***
49. Om diskonteringsfaktorn återspeglar aktuella marknadsmässiga bedömningar av pengarnas tidsvärde och tillgångens specifika risker, sammanfaller diskonteringsfaktorn med den avkastning som en investerare skulle kräva av en investering som förväntas ge upphov till betalningar vars storlek samt tids- och riskprofil överensstämmer med vad företaget väntar sig få ut av tillgången. Diskonteringsfaktorn beräknas utifrån de avkastningskrav som kan härledas ur aktuella marknadsmässiga transaktioner för liknande tillgångar eller från den vägda genomsnittliga kapitalkostnaden i noterade företag som har tillgångar med liknande risker och förmåner som den som är föremål för bedömning.
50. När det inte är möjligt att för en särskild tillgång härleda en diskonteringsfaktor från marknadsdata måste uppskattningen göras på annat sätt. Syftet är att, så långt det är möjligt, fastställa marknadens bedömning av
- (a) pengarnas tidsvärde fram till slutet av tillgångens nyttjandeperiod samt
 - (b) risken för att faktiska kassaflöden skall avvika från uppskattningarna.
51. Som utgångspunkt för bestämning av diskonteringsfaktorn kan följande användas:
- (a) Företagets vägda genomsnittliga kapitalkostnad, som fastställs med tekniker som exempelvis Capital Asset Pricing Model.
 - (b) Företagets marginella upplåningsränta.
 - (c) Andra marknadsmässiga upplåningsräntor.
52. Dessa räntor justeras för att
- (a) återspegla sådana specifika risker som marknaden förknippar med de bedömda framtida kassaflödena samt
 - (b) exkludera sådana risker som saknar betydelse för de bedömda framtida kassaflödena.
- Hänsyn skall tas till länderrisker, valutarisker, prISRISKEr och kassaflödesrisker.
53. För att undvika dubbelräkning återspeglar diskonteringsfaktorn inte sådana risker som redan beaktats när de framtida kassaflödena fastställts.
54. Diskonteringsfaktorn är oberoende av såväl företagets kapitalstruktur som av hur företaget finansierat köpet av tillgången eftersom de framtida kassaflöden som tillgången väntas ge upphov till inte påverkas av hur företaget finansierat köpet av tillgången.
55. Om utgångspunkten för att fastställa diskonteringsfaktorn är fastställd efter skatt justeras den till att vara före skatt.
56. Normalt använder ett företag endast en diskonteringsfaktor för att beräkna en tillgångs nyttjandevärde. Dock kan olika diskonteringsfaktorer användas för olika tidsperioder, när nyttjandevärdet är känsligt för de antaganden som görs om risker under olika perioder eller för skillnader i räntesatser beroende på löptid.

REDOVISNING OCH BERÄKNING AV NEDSKRIVNINGSBEHÖV

57. Punkterna 58 till 63 anger hur nedskrivningsbehovet för en enskild tillgång skall beräknas och när nedskrivningen skall redovisas. Frågor gällande nedskrivningar av en kassagenererande enhet behandlas i punkterna 88 till 93.
58. *Det redovisade värdet skall skrivas ned till återvinningsvärdet endast om återvinningsvärdet för en tillgång är lägre än redovisat värde.*
59. *En nedskrivning skall omedelbart kostnadsföras i resultaträkningen, såvida inte tillgången redovisas till ett omvärderat värde i enlighet med annan standard (exempelvis enligt tillåten alternativ princip i IAS 16, Materiella anläggningstillgångar). För tillgångar som redovisas till ett omvärderat belopp skall minskningen av tillgångens värde redovisas på sätt som gäller för tillgångar som omvärderas.*
60. En nedskrivning av en omvärderad tillgång kostnadsförs i resultaträkningen. Men en nedskrivning avseende en omvärderad tillgång redovisas direkt mot eventuell omvärderingsreserv avseende tillgången, i den mån nedskrivningen inte överstiger de belopp som finns i överskottet för tillgången i fråga.
61. *När ett uppskattat nedskrivningsbehov överstiger redovisat värde för den tillgång det avser, skall företaget redovisa en skuld endast om detta krävs enligt annan standard.*
62. *När en tillgång har skrivits ned skall framtida avskrivningar anpassas så att det nya redovisade värdet, efter avdrag för ett eventuellt restvärde, fördelas över tillgångens återstående nyttjandeperiod.*
63. Om ett företag skriver ned en tillgång redovisas i förekommande fall en uppskjuten skatteskuld eller skattefordran på skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde i enlighet med IAS 12, Inkomstskatter (se bilaga A, exempel 3).

KASSAGENERERANDE ENHETER

64. Punkterna 65 till 93 innehåller regler för att fastställa till vilken kassagenererande enhet en tillgång hör, hur redovisat värde för en sådan enhet fastställs samt det belopp med vilket enheten skall skrivas ned.

Till vilken kassagenererande enhet hör en tillgång?

65. *Om det finns indikationer på att en tillgång har minskat i värde skall återvinningsvärdet fastställas för tillgången. Om det inte går att fastställa återvinningsvärdet för tillgången, skall företaget beräkna återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör.*
66. Återvinningsvärdet för en enskild tillgång kan inte fastställas om
- (a) nyttjandevärdet inte kan antas ligga nära nettoförsäljningsvärdet (exempelvis när de framtida kassaflöden som är hänförliga till tillgångens fortsatta utnyttjande inte kan antas vara försumbara) samt
 - (b) tillgången inte ger upphov till inbetalningar som i allt väsentligt är oberoende av inbetalningarna från andra tillgångar. I sådana fall kan nyttjandevärdet och, därmed återvinningsvärdet, fastställas endast för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör.

IAS 36

Exempel

Ett gruvföretag äger en järnväg som transporterar varor till och från gruvan. Järnvägen kan bara säljas för skrotvärdet och den ger inte upphov till några väsentliga inbetalningar som är oberoende av gruvdriften.

Det går inte att beräkna ett återvinningsvärde för järnvägen eftersom järnvägens nyttjandevärde inte kan fastställas. Sannolikt är dock värdet högre än skrotvärdet. Därför görs uppskattningen av återvinningsvärdet för den enhet till vilken järnvägen hör, det vill säga för gruvan som helhet.

67. Som framgår av definitionen i punkt 5 utgörs en kassagenererande enhet av den minsta grupp av tillgångar till vilken en viss tillgång hör och som ger upphov till inbetalningar från löpande verksamhet, som är väsentligen oberoende av inbetalningar från andra tillgångar eller grupper av tillgångar. Det krävs bedömningar för att avgöra till vilken enhet som en viss tillgång hör. Om återvinningsvärdet inte kan fastställas för en enskild tillgång skall företaget avgöra vilken som är den minsta grupp av tillgångar som ger upphov till inbetalningar från fortlöpande användning oberoende av andra tillgångar.

Exempel

Ett bussföretag driver fem olika busslinjer åt en kommun i enlighet med ett avtal som innehåller krav på viss minimitrafik på samtliga linjer. Bussföretaget har uppgifter om storleken på de resurser som är knutna till varje busslinje samt de kassaflöden som linjerna ger upphov till. En av busslinjerna går med förlust.

Eftersom bussföretaget inte kan lägga ned en enskild busslinje utgör de fem busslinjerna tillsammans den minsta grupp av tillgångar som skapar oberoende inbetalningar. Därför är den enhet till vilken var och en av de fem busslinjerna hör bussföretaget i sin helhet.

68. Inbetalningar från fortlöpande användning utgörs av likvida medel från utomstående. För att avgöra om inbetalningar hänförliga till en tillgång (eller grupp av tillgångar) i allt väsentligt är oberoende av inbetalningar hänförliga till andra tillgångar (eller grupper av tillgångar) beaktar företaget olika faktorer såsom hur ledningen styr verksamheten (exempelvis efter produktlinjer, verksamhetsområden, regionala områden eller på annat sätt) eller hur företagsledningen fattar beslut om användning eller avveckling av företagets tillgångar och verksamheter. I bilaga A, exempel 1, finns exempel på hur en kassagenererande enhet kan identifieras.

69. ***Om det finns en aktiv marknad för de produkter som produceras med hjälp av en tillgång eller en grupp av tillgångar, utgör tillgången, eller gruppen av tillgångar, en kassagenererande enhet, även om en del av eller hela produktionen används internt. I dessa fall skall företagets ledning använda sin bästa uppskattning av framtida marknadspriser för produkterna***

(a) ***för att beräkna nyttjandevärdet av enheten när de inbetalningar som är hänförliga till den interna användningen beräknas samt***

(b) ***för att beräkna nyttjandevärdet av andra enheter när de utbetalningar som är hänförliga till den interna användningen beräknas.***

70. Även om en del av eller hela den produktion som är hänförlig till en tillgång eller en grupp av tillgångar förbrukas internt (det kan exempelvis röra sig om insatsvaror till senare produktionssteg) utgör tillgången eller gruppen av tillgångar en kassagenererande enhet om företaget hade kunnat sälja produkterna på en aktiv marknad. Anledningen är att tillgången eller gruppen av tillgångar skulle kunna ge upphov till inbetalningar

från fortlöpande användning som är oberoende av inbetalningar från andra tillgångar eller grupper av tillgångar. När uppgifter från budgetar och prognoser som är hänförliga till en sådan enhet används, görs en korrigering av internpriserna om dessa inte är marknadsbaserade.

71. ***Vilka tillgångar som ingår i en kassagenererande enhet och till vilken enhet som en viss tillgång hör skall bedömas på ett likartat sätt från period till period om det inte inträffat något som motiverar en ändring.***
72. För företag som ändrat sammansättningen av en kassagenererande enhet från föregående period krävs enligt punkt 117 att företaget lämnar särskilda upplysningar om den kassagenererande enheten om en nedskrivning eller återföring av en nedskrivning har skett som är väsentlig för den finansiella rapporteringen för företaget som helhet.

Återvinningsvärde och redovisat värde på en kassagenererande enhet

73. Återvinningsvärdet på en kassagenererande enhet är det högsta av enhetens nettoförsäljningsvärde och nyttjandevärde. Vid bestämning av återvinningsvärdet på en kassagenererande enhet skall de hänvisningar som görs till "en tillgång" i punkterna 16 till 56 tolkas som hänvisningar till "en kassagenererande enhet".
74. ***Det redovisade värdet på en kassagenererande enhet skall fastställas på ett sätt som står i överensstämmelse med hur enhetens återvinningsvärde fastställts.***
75. Redovisat värde på en kassagenererande enhet
- (a) innefattar redovisade värden endast på sådana tillgångar som direkt, eller efter en fördelning på rimliga och konsekventa grunder, kan hänföras till enheten och som bidrar till enhetens nyttjandevärde samt
- (b) innefattar inte redovisat värde för en redovisad skuld, såvida inte återvinningsvärdet för den kassagenererande enheten inte kan fastställas utan att denna skuld beaktas.

Anledningen är att en enhets nettoförsäljningsvärde fastställs utan hänsyn till kassaflöden som är hänförliga till tillgångar som inte utgör en del av enheten och utan hänsyn till åtaganden som redan redovisats som skulder i de finansiella rapporterna (jämför punkterna 24 och 36).

76. När man skall fastställa vilka tillgångar som skall ingå i bedömningar av återvinningsvärdet, är det viktigt att den kassagenererande enheten innefattar alla tillgångar som genererar relevanta inbetalningar från fortlöpande användning. Annars kan enheten uppfattas som lönsam trots att värdet borde skrivas ned. I vissa fall går det inte att hänföra tillgångar till en kassagenererande enhet på ett rimligt och konsekvent sätt, trots att de bidrar till enhetens framtida inbetalningar. Det kan exempelvis handla om goodwill eller gemensamma tillgångar såsom huvudkontor. I punkterna 79 till 87 förklaras hur sådana tillgångar hanteras vid bedömning av huruvida en kassagenererande enhet behöver skrivas ned.
77. Det kan vara nödvändigt att beakta vissa skulder när återvinningsvärdet på en kassagenererande enhet fastställs. Så kan vara fallet om en avyttring av en enhet förutsätter att köparen tar över en skuld. I dessa fall utgörs nettoförsäljningsvärdet (eller inbetalningen från den slutliga avyttringen eller utrangeringen) av det uppskattade försäljningspriset på de tillgångar som ingår i enheten och tillhörande skulder efter avdrag för eventuella kostnader vid försäljning/utrangering. För att det skall bli möjligt att göra en meningsfull jämförelse mellan enhetens redovisade värde och återvinningsvärdet skall det redovisade värdet på skulden dras av från både det redovisade värdet och återvinningsvärdet för enheten.

IAS 36

Exempel

Ett företag bedriver gruvdrift i ett land där lagstiftningen kräver att ägaren måste återställa marken när brytningen avslutats. Kostnaderna för återställandet innefattar kostnader för att återföra de jordmassor som schaktades bort när verksamheten inleddes. En avsättning för kostnader för återställning gjordes när jordmassorna transporterades bort. Ett belopp motsvarande avsättningen ingick som en del av anskaffningsvärdet för gruvan och skrivs av över gruvans beräknade nyttjandeperiod. Avsättningen uppgår till 500 vilket är lika med nuvärdet av de beräknade kostnaderna för återställandet.

Gruvföretaget prövar om värdet på gruvan behöver skrivas ned. Den kassagenererande enheten är gruvan som helhet. Gruvföretaget har erhållit flera erbjudanden om köp av gruvan till ett pris omkring 800. I priset ingår att köparen övertar skyldigheten att återställa marken. Kostnader vid försäljning/utrangering i övrigt är obetydliga. Gruvans nyttjandevärde är uppskattningsvis 1 200, ej inräknat kostnaderna för återställande. Det redovisade värdet uppgår till 1 000.

Enhetens nettoförsäljningsvärde är 800. Beloppet innefattar kostnader för återställande vilka redan har avsatts. För att uppnå jämförbarhet mellan nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet skall man därför dra av kostnaderna för återställande också från nyttjandevärdet. Det innebär att nyttjandevärdet uppgår till 700 (1 200 minus 500). Enhetens redovisade värde uppgår till 500, lika med gruvans redovisade värde (1 000) efter avdrag för avsättningen för återställande (500). Någon nedskrivning skall därför inte göras.

78. Av praktiska skäl beräknas ibland återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet med tillägg för tillgångar som inte utgör en del av den kassagenererande enheten (exempelvis kundfordringar eller andra finansiella tillgångar) eller åtaganden som redan redovisats som skulder (exempelvis leverantörsskulder, pensionsförpliktelser och andra avsättningar). I sådana fall ökas det redovisade värdet på enheten med redovisat värde på dessa tillgångar och minskas med det redovisade värdet på skulderna.

Goodwill

79. Goodwill som uppkommer vid förvärv representerar en betalning för framtida ekonomiska fördelar. De framtida ekonomiska fördelarna kan vara en följd av synergieffekter mellan förvärvade tillgångar eller avse tillgångar som var för sig inte uppfyller kraven på att redovisas som tillgångar. Goodwill ger inte upphov till inbetalningar oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar och därför kan inte återvinningsvärdet på enbart goodwill fastställas. Om det finns tecken på att en goodwillpost behöver skrivas ned, måste därför återvinningsvärdet fastställas för den kassagenererande enhet till vilken goodwillen hör. Detta värde jämförs därefter med enhetens redovisade värde varefter en eventuell nedskrivning redovisas i enlighet med punkt 88.

80. **Vid bedömningen av om värdet på en kassagenererande enhet behöver skrivas ned skall företaget fastställa om det finns goodwill som är hänförlig till enheten. Om så är fallet skall företaget**

(a) **utföra ett så kallat "bottom-up"-test, det vill säga, företaget skall**

- (i) **bedöma om det redovisade goodwillvärdet, på ett rimligt och konsekvent sätt, kan hänföras till den kassagenererande enhet som är föremål för bedömning samt**
- (ii) **redovisa en nedskrivning i enlighet med punkt 88 om återvinningsvärdet på denna större enhet är lägre än det redovisade värdet (inklusive eventuell goodwill).**

Företaget skall tillämpa steg två i "bottom-up"-testet även om det inte går att på ett rimligt och konsekvent sätt hänföra goodwillvärdet till den kassagenererande enhet som är föremål för bedömning samt

- (b) *om företaget, när det tillämpar "bottom-up"-testet, inte kan fördela redovisat goodwillvärde på ett rimligt och konsekvent sätt på den kassagenererande enheten, också utföra ett "top-down"-test, det vill säga*
- (i) *avgöra vilken som är den minsta kassagenererande enheten som innefattar den enhet som är föremål för bedömning och till vilken goodwillvärdet kan hänföras på ett rimligt och konsekvent sätt (den "större" kassagenererande enheten) samt*
- (ii) *redovisa en nedskrivning i enlighet med punkt 88 om återvinningsvärdet på denna större enhet är lägre än det redovisade värdet (inklusive goodwill).*
81. När ett företag undersöker om en kassagenererande enhet behöver skrivas ned skall eventuell goodwill som kan hänföras till enheten beaktas. Om goodwill kan fördelas på ett rimligt och konsekvent sätt utför företaget endast "bottom-up"-test. Om det inte går att fördela goodwill på ett rimligt och konsekvent sätt, utför företaget både "bottom-up"-testet och "top-down"-testet (se bilaga A, exempel 7).
82. En tillämpning av "bottom-up"-testet innebär att företaget skriver ned värdet på de tillgångar som ingår i den kassagenererande enheten, inklusive eventuell goodwill som kan fördelas på rimligt och konsekvent sätt. När det är praktiskt ogenomförbart att fördela goodwill på ett rimligt och konsekvent sätt, innebär tillämpningen av både "bottom-up"-testet och "top-down"-testet att företaget
- (a) först skriver ned tillgångarna i enheten utan hänsyn till goodwill samt
- (b) därefter i tillämpliga fall skriver ned goodwillvärdet. Eftersom företaget utför "bottom-up"-testet först, hänför sig den nedskrivning som är en följd av "top-down"-testet enbart till den goodwill som fördelats till den större kassagenererande enheten.
83. Om ett företag utför "top-down"-testet fastställs återvinningsvärdet för den större kassagenererande enheten om det inte finns starka skäl att anta att enhetens värde inte behöver skrivas ned (se punkt 12).

Gemensamma tillgångar

84. Gemensamma tillgångar utgörs av tillgångar som är gemensamma för flera kassagenererande enheter. Exempel är huvudkontor, datorutrustning eller en forskningsavdelning. Företagets struktur är avgörande för om en tillgång motsvarar denna standards definition på en gemensam tillgång för en viss kassagenererande enhet. Det som kännetecknar en gemensam tillgång är att den inte ger upphov till inbetalningar som är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar och att den inte i sin helhet kan hänföras till den enhet som är föremål för bedömning.
85. Eftersom gemensamma tillgångar inte ger upphov till inbetalningar oberoende av andra tillgångar, kan återvinningsvärdet för en enskild gemensam tillgång inte fastställas, förutom i det fall företagsledningen beslutat att avyttra eller utrangera tillgången. Om det finns indikationer på att värdet på en gemensam tillgång behöver skrivas ned, beräknas återvinningsvärdet för den enhet till vilken den gemensamma tillgången hör och jämförs med redovisat värde, varefter en eventuell nedskrivning redovisas i enlighet med punkt 88.

IAS 36

86. **Vid bedömningen av om värdet på en kassagenererande enhet behöver skrivas ned skall företaget beakta alla gemensamma tillgångar som har koppling till den kassagenererande enheten i fråga. För varje identifierad gemensam tillgång skall företaget tillämpa de principer som anges i punkt 80, det vill säga**
- (a) **om redovisat värde för den gemensamma tillgången på ett rimligt och konsekvent sätt kan hänföras till den enhet som är föremål för bedömning skall företaget endast utföra "bottom-up"-testet samt**
 - (b) **om redovisat värde inte på ett rimligt och konsekvent sätt kan hänföras till den enhet som är föremål för bedömning, skall företaget utföra både "bottom-up"-testet och "top-down"-testet.**
87. Exempel på hur gemensamma tillgångar skall hanteras finns i bilaga A, exempel 8.

Nedskrivning av värdet på en kassagenererande enhet

88. **Värdet på en kassagenererande enhet skall skrivas ned endast om återvinningsvärdet är lägre än det redovisade värdet. Nedskrivningsbeloppet skall fördelas på enskilda tillgångar i enheten enligt följande ordning:**
- (a) **Först till eventuell goodwill som avser den kassagenererande enheten.**
 - (b) **Därefter till övriga tillgångar i proportion till deras redovisade värden.**
- Nedskrivningarna skall redovisas som nedskrivningar av enskilda tillgångar i enlighet med punkt 59.**
89. **Vid fördelning av nedskrivningsbeloppet enligt punkt 88 får det nedskrivna värdet inte understiga det högsta av:**
- (a) **Tillgångens nettoförsäljningsvärde (om det går att fastställa).**
 - (b) **Tillgångens nyttjandevärde (om det går att fastställa).**
 - (c) **Noll.**

Det nedskrivningsbelopp som återstår skall i stället fördelas proportionellt på övriga tillgångar i enheten.

90. Anledningen till att eventuell goodwill i en kassagenererande enhet skall skrivas ned först hänger samman med svårigheten att beräkna återvinningsvärdet för goodwill.
91. Om det inte går att fastställa återvinningsvärdet för varje enskild tillgång i den kassagenererande enheten, kräver standarden en schablonmässig fördelning av nedskrivningsbeloppet mellan samtliga tillgångar, förutom goodwill, eftersom alla tillgångar i enheten samverkar för att skapa inbetalningsöverskott.
92. Om återvinningsvärdet för en enskild tillgång inte kan fastställas skall (se punkt 66)
- (a) en nedskrivning redovisas för tillgången om redovisat värde är högre än det högre av nettoförsäljningsvärdet och resultatet av den fördelning som beskrivs i punkterna 88 och 89 samt
 - (b) ingen nedskrivning redovisas om den kassagenererande enhet som är hänförlig till tillgången inte har minskat i värde. Detta gäller även om tillgångens nettoförsäljningsvärde understiger dess redovisade värde.

Exempel

En maskin har fått en skada. Den fungerar dock fortfarande om än inte med samma kapacitet som tidigare. Maskinens nettoförsäljningsvärde understiger dess redovisade värde. Maskinen ger inte upphov till inbetalningar som kan särskiljas. Den minsta grupp av tillgångar som innefattar den defekta maskinen och som ger upphov till inbetalningar som kan särskiljas är den produktionslinje till vilken maskinen hör. Produktionslinjens återvinningsvärde tyder på att produktionslinjen i sin helhet inte har minskat i värde.

Förutsättning 1: De budgetar som företagets ledning fastställt innehåller inget åtagande om att ersätta den skadade maskinen.

Återvinningsvärdet för maskinen kan inte fastställas eftersom maskinens nyttjandevärde

- (a) kan skilja sig från dess nettoförsäljningsvärde samt
- (b) bara kan fastställas för den enhet till vilken maskinen hör (det vill säga produktionslinjen).

Eftersom värdet på produktionslinjen inte behöver skrivas ned skrivs inte heller maskinens värde ned. Trots det kan företaget behöva se över nyttjandeperioden eller avskrivningsmetoden för maskinen. Det är möjligt att en kortare nyttjandeperiod eller ändrad avskrivningsmetod krävs för att återspegla en ändrad syn på maskinens återstående nyttjandeperiod eller för hur avskrivningarna skall fördelas över tiden.

Förutsättning 2: De budgetar som företagets ledning fastställt innehåller ett åtagande att ersätta maskinen och att sälja den inom kort. Kassaflödena som maskinen ger upphov till fram till avyttringen antas vara försumbara.

Maskinens nyttjandevärde kan antas ligga nära dess nettoförsäljningsvärde. Därför kan maskinens återvinningsvärde fastställas och ingen hänsyn behöver tas till den enhet till vilken maskinen hör (produktionslinjen). Eftersom maskinens nettoförsäljningsvärde är lägre än dess redovisade värde skall maskinens värde skrivas ned.

93. **Vid nedskrivning enligt punkterna 88 och 89, är det tillåtet att redovisa en avsättning avseende ett återstående nedskrivningsbehov för en kassagenererande enhet endast om så krävs enligt annan standard.**

ÅTERFÖRING AV EN NEDSKRIVNING

94. Punkterna 95 till 101 innehåller regler för återföring av en tidigare nedskrivning av en tillgång eller kassagenererande enhet. I texten används begreppet "en tillgång", men reglerna gäller både för enskilda tillgångar och för kassagenererande enheter. I punkterna 102 till 106 återfinns ytterligare krav som gäller för enskilda tillgångar, i 107 till 108 för kassagenererande enheter och i 109 till 112, för goodwill.
95. **Företag skall per varje balansdag fastställa om det finns indikationer på att en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad. Finns sådana indikationer skall företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde.**
96. **När företaget tar ställning till om en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad skall åtminstone följande indikationer beaktas:**

Externa informationskällor

- (a) **Tillgångens marknadsvärde har ökat väsentligt under perioden.**
- (b) **Under perioden har väsentliga tekniska, marknadsmässiga, ekonomiska eller legala förändringar skett, eller förväntas ske inom en snar framtid, med en positiv inverkan på företaget eller de marknader som tillgången är avsedd för.**

IAS 36

- (c) *Marknadsröntorna eller andra avkastningskrav på marknaden har fallit under perioden på ett sätt som kan förväntas påverka den diskonteringsfaktor som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde och väsentligt öka tillgångens återvinningsvärde.*

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. Till sådana förändringar hör nyinvesteringar som gjorts under perioden i syfte att förbättra tillgångens prestanda utöver vad som gällde vid anskaffningstidpunkten eller omstruktureringar av den verksamhet till vilken tillgången hör.*
- (e) *Den interna resultatrapporteringen visar att tillgångens avkastning är högre, eller förväntas bli högre, än vad som tidigare antagits.*
97. De indikationer som enligt punkt 96 finns på att en tidigare nedskrivning inte längre är motiverad utgör till största delen en spegelbild av de indikationer som anges i punkt 9. Väsentlighetsprincipen tillämpas när ett företag avgör om en tidigare nedskrivning behöver återföras och om tillgångens återvinningsvärde följaktligen behöver beräknas.
98. Om det finns indikationer på att en tidigare nedskrivning av en tillgång, helt eller delvis, inte längre är motiverad kan det vara uttryck för att ledningen behöver göra en översyn av tillgångens återstående nyttjandeperiod, avskrivningsmetoden eller av restvärdet i enlighet med de IAS:er som är tillämpliga för tillgången även om en återföring inte bedöms som erforderlig.
99. *En tidigare nedskrivning av en tillgång skall återföras endast om det har skett en förändring i de antaganden som låg till grund för bestämning av tillgångens återvinningsvärde när tillgången senast skrevs ned. Om så är fallet, skall tillgångens redovisade värde ökas till återvinningsvärdet. Denna ökning är en återföring av en nedskrivning.*
100. En återföring återspeglar en ökning av det belopp som företaget förväntas tillgodogöra sig från tillgången, antingen genom användande eller från en försäljning, i förhållande till den tidpunkt när företaget senast skrev ned värdet på tillgången. Företaget måste kunna påvisa de förändringar som givit upphov till ökningen. Exempel på förändrade uppskattningar och bedömningar är
- (a) en förändring av grunden för återvinningsvärdet (det vill säga om återvinningsvärdet utgörs av nettoförsäljningsvärdet eller nyttjandevärdet),
- (b) om återvinningsvärdet baserades på nyttjandevärdet: en förändring i framtida kassaflöden eller av diskonteringsfaktor eller
- (c) om återvinningsbeloppet baserades på nettoförsäljningsvärdet: en förändring av de faktorer som bestämmer nettoförsäljningsvärdet.
101. En tillgångs nyttjandevärde kan komma att bli högre än det redovisade värdet på grund av att nuvärdet av framtida in- och utbetalningar ökar ju närmare i tiden de väntas inflyta. Dock har inte det belopp som företaget förväntas tillgodogöra sig från tillgången ökat. Därför återförs en nedskrivning inte i ett sådant fall, även om tillgångens återvinningsvärde överstiger det redovisade värdet.

Återföring av en nedskrivning för en enskild tillgång

102. *En ökning av det redovisade värdet på en tillgång till följd av en återföring av en tidigare nedskrivning får inte leda till att det redovisade värdet överstiger vad företaget skulle ha redovisat (efter avskrivningar) om företaget inte hade gjort några nedskrivningar för tillgången.*

103. En ökning av det redovisade värdet för en tillgång till ett högre belopp än vad som skulle ha redovisats (efter avskrivningar) om ingen nedskrivning hade gjorts, utgör en omvärdering. Vid redovisning av en sådan omvärdering tillämpar företaget den standard som är tillämplig för tillgången i fråga.
104. *En återföring av en nedskrivning skall omedelbart redovisas i resultaträkningen, såvida inte tillgången redovisas till omvärderat värde i enlighet med en annan standard (exempelvis enligt tillåten alternativ princip i IAS 16, Materiella anläggningstillgångar). En återföring av en nedskrivning skall redovisas på sätt som anges i denna andra standard.*
105. Om återföringen avser en tillgång vars värde tidigare omvärderats skall det återförda beloppet redovisas mot eget kapital under rubriken omvärderingsreserv. Men i den mån en nedskrivning på samma omvärderade tillgång tidigare varit kostnadsförd i resultaträkningen, skall en återföring av nedskrivningen redovisas som intäkt i resultaträkningen.
106. *När en nedskrivning återförs skall framtida avskrivningar anpassas så att det nya redovisade värdet, efter avdrag för ett eventuellt restvärde, fördelas över tillgångens återstående nyttjandeperiod.*

Återföring av en nedskrivning för en kassagenererande enhet

107. *En återföring av en nedskrivning av en kassagenererande enhet skall fördelas på de enskilda tillgångarna enligt följande ordning:*
- (a) *Först till andra tillgångar än goodwill i proportion till deras redovisade värden.*
 - (b) *Därefter till eventuell goodwill om kraven i punkt 109 är uppfyllda.*

En ökning av tillgångarnas redovisade värden skall redovisas i enlighet med punkt 104.

108. *När en återförd nedskrivning fördelas på en kassagenererande enhet i enlighet med punkt 107 får det redovisade värdet på en enskild tillgång inte överstiga det lägsta av*
- (a) *återvinningsvärdet (om detta kan fastställas) samt*
 - (b) *det redovisade värde som hade gällt (efter avskrivningar) om företaget inte gjort någon nedskrivning av tillgången.*

Återföringen av den nedskrivning som annars skulle ha fördelats på tillgången skall i stället fördelas proportionellt på övriga tillgångar.

Återföring av en nedskrivning av goodwill

109. *Till skillnad från kraven i punkt 99 skall nedskrivning av goodwill inte återföras i en efterföljande period utom i det fall*
- (a) *nedskrivningen föranleddes av en särskild extern omständighet av ovanlig karaktär som inte kan förväntas komma att upprepas samt*
 - (b) *senare händelser inträffat som upphäver verkningarna av den omständighet som ledde fram till beslutet om nedskrivning.*
110. Enligt IAS 38, Immateriella tillgångar, är det inte tillåtet att redovisa internt genererad goodwill som tillgång i balansräkningen. En ökning av en goodwillposts återvinningsvärde är sannolikt en följd av en ökning av internt genererad goodwill såvida inte ökningen tydligt är hänförlig till en ovanlig, extern händelse som först medfört en nedskrivning av goodwill men som därefter upphävs.

IAS 36

111. Denna standard tillåter inte att en nedskrivning av värdet på goodwill återförs till följd av förändrade förutsättningar, exempelvis av diskonteringsfaktorn eller av förändringar i framtida kassaflöden.
112. En särskild extern händelse är en händelse som ligger utanför företagets kontroll. Exempel på ovanliga externa händelser innefattar nya regleringar som på ett väsentligt sätt inskränker företagets löpande verksamhet eller påverkar lönsamheten negativt för den verksamhet som goodwillen är hänförlig till.

UPPLYSNINGAR

113. *För varje slag av tillgångar skall upplysning lämnas om*
- (a) *beloppet för de nedskrivningar som påverkat resultatet under perioden och vilka poster i resultaträkningen som påverkats,*
 - (b) *beloppet för de återföringar av tidigare nedskrivningar som påverkat resultatet under perioden och vilka poster i resultaträkningen som påverkats,*
 - (c) *beloppet för de nedskrivningar som redovisas direkt mot eget kapital under perioden samt*
 - (d) *beloppet för de återföringar som redovisas direkt mot eget kapital under perioden.*
114. Med slag av tillgång avses varje grupp av tillgångar som är av likartat slag och som används på ett likartat sätt i företagets verksamhet.
115. De uppgifter som skall lämnas enligt punkt 113 kan lämnas tillsammans med andra upplysningar för respektive slag av tillgångar. Uppgifterna kan exempelvis lämnas i den avstämning som görs för materiella anläggningstillgångar av redovisat värde vid periodens in- och utgång i enlighet med IAS 16, Materiella anläggningstillgångar.
116. *Ett företag som tillämpar IAS 14, Segmentrapportering, skall lämna uppgifter om följande för alla segment för vilka information skall lämnas, utifrån företagets primära format (enligt definition i IAS 14)*
- (a) *beloppet för de nedskrivningar som redovisas i resultaträkningen och direkt mot eget kapital under perioden samt*
 - (b) *beloppet för de återföringar som redovisas i resultaträkningen och direkt mot eget kapital under perioden.*
117. *Om företaget gjort eller återfört en nedskrivning av en enskild tillgång eller en kassagenererande enhet under perioden och beloppet är av väsentlig betydelse för redovisningen i företaget som helhet, skall företaget ange*
- (a) *de händelser och omständigheter som lett till nedskrivningen eller återföringen,*
 - (b) *nedskrivningen eller återföringens belopp,*
 - (c) *för enskilda tillgångar*
 - (i) *tillgångsslaget samt*
 - (ii) *det segment för vilket information skall lämnas och som tillgången hör till, utifrån företagets primära format (enligt definition i IAS 14, Segmentrapportering, om företaget tillämpar IAS 14),*

- (d) *för kassagenererande enheter*
- (i) *en beskrivning av enheten (exempelvis om det är en produktlinje, en anläggning, en rörelsegrän eller ett geografiskt område, ett segment för vilket information skall lämnas, enligt definition i IAS 14 eller andra standarder),*
 - (ii) *beloppet avseende nedskrivningen eller återföringen per tillgångslag och per de segment för vilka information skall lämnas, utifrån företagets primära förmat (enligt definition i IAS 14, om företaget tillämpar IAS 14, samt*
 - (iii) *om den gruppering av tillgångar som genomförts i syfte att fastställa den kassagenererande enheten ändrats jämfört med när enhetens återvinningsvärde senast fastställdes, beskriva den nuvarande och den tidigare indelningsgrunden och skälen till varför sättet att definiera den kassagenererande enheten ändrats,*
- (e) *huruvida tillgångens (enhetens) återvinningsvärde utgörs av nettoförsäljningsvärde eller nyttjandevärde,*
- (f) *när återvinningsvärdet utgörs av nettoförsäljningsvärdet, hur detta värde fastställts (exempelvis om nettoförsäljningsvärdet fastställdes genom hänvisning till priser på en aktiv marknad eller på annat sätt) samt*
- (g) *när återvinningsvärdet utgörs av nyttjandevärde, vilken diskonteringsfaktor (vilka diskonteringsfaktorer) som använts i den aktuella beräkningen och i tidigare beräkningar av nyttjandevärde.*
118. *I det fall genomförda eller återförda nedskrivningar under perioden sammantaget är väsentliga för företagets redovisning som helhet, skall företaget lämna en kort beskrivning av*
- (a) *de viktigaste tillgångslag som påverkas av nedskrivningar (återföringar) för vilka inga upplysningar lämnas under punkt 117 samt*
 - (b) *de viktigaste händelser och omständigheter som ledde till beslut om nedskrivningar (återföringar) för vilka inga upplysningar lämnades under punkt 117.*
119. Det kan vara värdefullt om företag lämnar upplysningar om de viktigare antaganden som ligger till grund för beräkning av tillgångarnas (de kassagenererande enheternas) återvinningsvärden under perioden.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

120. *Denna standard skall endast tillämpas med effekt framåt. Nedskrivningar (eller återföringar av nedskrivningar) som följer av tillämpning av denna standard skall redovisas i enlighet med denna standard (det vill säga i resultaträkningen såvida inte en tillgång redovisas till omvärderat värde). En nedskrivning (återföring av nedskrivning) av en omvärderad tillgång skall redovisas i enlighet med den standard där redovisningen av dessa tillgångar behandlas.*
121. Innan denna standard fastställdes fanns i olika standarder bestämmelser avseende redovisning och återföring av nedskrivningar, som i stor utsträckning liknar dem som anges här. Dock kan skillnader uppkomma jämfört med tidigare bedömningar eftersom denna standard utförligt anger hur återvinningsvärde skall beräknas och hur en tillgångs kassagenererande enhet skall fastställas. Det är förenat med svårighet att i efterhand fastställa återvinningsvärdet. Vid tillämpning av denna standard tillämpar därför ett företag inte huvudprincipen eller den tillåtna alternativa principen för andra byten av redovisningsprinciperna enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.

IKRAFTTRÄDANDE

122. *Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard på finansiella rapporter avseende perioder som börjar före den 1 juli 1999, skall företaget lämna upplysning om detta.*

IAS 37

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 37

Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar

Denna standard fastställdes i juli 1998 av styrelsen för IASC och trädde i kraft för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare.

INLEDNING

1. I IAS 37 föreskrivs redovisning av och upplysningar om alla avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar, utom dem som
 - (a) uppstår till följd av sådana finansiella instrument som redovisas till verkligt värde,
 - (b) uppstår till följd av kontrakt att verkställa längre fram, förutom där kontraktet är förlustbringande. Med kontrakt att verkställa längre fram avses kontrakt där ingen av parterna har uppfyllt någon av sina förpliktelser, eller där båda parterna endast delvis, men i lika utsträckning, har uppfyllt sina förpliktelser,
 - (c) uppstår i försäkringsföretag genom försäkringsavtal eller
 - (d) omfattas av någon annan IAS.

Avsättningar

2. I standarden definieras avsättningar som skulder som är ovissa med avseende på den tidpunkt då de kommer att regleras eller beloppen. En avsättning skall redovisas i balansräkningen endast när
 - (a) ett företag har en befintlig förpliktelse (legal eller informell) som en följd av en inträffad händelse,
 - (b) det är troligt (det vill säga mer sannolikt att det är så än att det inte är så) att ett utflöde av resurser som utgör ekonomiska fördelar (i fortsättningen "resurser") kommer att krävas för att reglera förpliktelsen samt
 - (c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras. Standarden utgår från att det endast är i ytterst sällsynta fall som en tillförlitlig uppskattning inte är möjlig.
3. I standarden definieras en informell förpliktelse som en förpliktelse som härrör från ett företags handlande genom att företaget
 - (a) på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt utförligt, aktuellt uttalande har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter samt
 - (b) därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter om att det kommer att fullgöra dessa skyldigheter.
4. I sällsynta fall, exempelvis i fall som är föremål för rättslig prövning, kan det vara oklart om ett företag har en befintlig förpliktelse. I dessa fall anses en inträffad händelse ha givit upphov till en befintlig förpliktelse om det, med beaktande av alla kända omständigheter, är troligt att en befintlig förpliktelse föreligger på balansdagen. Ett företag gör en avsättning för den befintliga förpliktelsen om de ovan nämnda kriterierna uppfylls. Om det är troligt att det inte föreligger någon befintlig förpliktelse, lämnar företaget upplysning om en eventualförpliktelse, såvida inte sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten.
5. Det belopp som avsätts skall utgöra den bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen på balansdagen, med andra ord det belopp som ett företag rationellt sett skulle betala för att reglera förpliktelsen på balansdagen eller för att då överföra den till en tredje part.
6. I standarden krävs att ett företag vid beräkningen av en avsättning skall
 - (a) beakta risk och osäkerhet. Osäkerhet motiverar dock inte överdrivet stora avsättningar eller avsiktligt övervärderade skulder,

IAS 37

- (b) nuvärdeberäkna avsättningarna där skillnaden mellan det nuvärdeberäknade och det nominella beloppet är väsentlig. Härvid används diskonteringsränta före skatt, som återspeglar aktuell marknadsbedömning av det tidsberoende värdet av pengar och de risker förknippade med den aktuella avsättningen, som inte återspeglats i den bästa uppskattningen av beloppet. Då diskontering sker, redovisas den ökning av avsättningen som sker över tiden som räntekostnad,
 - (c) beakta framtida händelser, såsom lagändringar och teknikförändringar, där det finns tillräckliga, objektiva omständigheter som talar för att de kommer att inträffa samt
 - (d) inte beakta vinster vid den förväntade avyttringen av tillgångar, även om avyttringen är nära förknippad med den händelse som ger upphov till avsättningen.
7. Ett företag kan förvänta sig gottgörelse helt eller delvis för den utbetalning som krävs för att reglera en avsättning (exempelvis genom försäkringskontrakt, skadeståndsklausuler eller leverantörsgarantier). Ett företag skall
- (a) redovisa en gottgörelse som tillgång när det är så gott som säkert att gottgörelse kommer att erhållas om företaget reglerar förpliktelsen. Den redovisade gottgörelsen får inte överstiga avsättningen samt
 - (b) redovisa gottgörelsen som en tillgång i balansräkningen. I resultaträkningen får det belopp som motsvarar gottgörelsen dras av från den kostnad som motsvarar avsättningen.
8. Avsättningar skall prövas per varje balansdag och justeras om så krävs för att motsvara den aktuella bästa uppskattningen. Om det inte längre är troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera förpliktelsen, skall avsättningen återföras.
9. En avsättning skall användas endast för det som den ursprungligen avsåg.

Avsättningar – särskilda tillämpningar

10. I standarden förklaras hur de allmänna reglerna för att värdera och redovisa avsättningar skall tillämpas i tre särskilda fall, nämligen framtida rörelseförluster, förlustkontrakt och omstruktureringar.
11. Avsättningar får inte göras för framtida rörelseförluster. En förväntan om framtida rörelseförluster tyder på att värdet på vissa av rörelsens tillgångar kan ha gått ned. I ett sådant fall prövar företaget om dessa tillgångars värde har gått ned enligt IAS 36, Nedskrivningar.
12. Om ett företag har ett förlustkontrakt skall den befintliga förpliktelsen enligt kontraktet beräknas och redovisas som en avsättning. Ett kontrakt är ett förlustkontrakt om företagets oundvikliga utgifter för kontraktet överstiger dess förväntade ekonomiska fördelar.
13. I standarden definieras en omstrukturering som en plan som utformas och bestäms av företagsledningen och som i väsentlig grad förändrar antingen
- (a) omfattningen av en viss verksamhet i företaget eller
 - (b) det sätt på vilket denna verksamhet bedrivs.
14. En avsättning för omstruktureringsutgifter görs endast när de allmänna kriterierna för avsättningar är uppfyllda. Det innebär att en informell förpliktelse att omstrukturera uppstår enbart när ett företag
- (a) har en fastställd, utförlig omstruktureringsplan av vilken minst framgår
 - (i) den verksamhet, eller del av verksamhet, som berörs,
 - (ii) de driftsställen som främst berörs,
 - (iii) det ungefärliga antalet anställda, som kommer att få avgångsvederlag samt deras placering och arbetsuppgifter,

IAS 37

- (iv) de utgifter som företaget kommer att ådra sig samt
 - (v) när planen kommer att genomföras samt
 - (b) har skapat en välgrundad förväntan hos dem som berörs att företaget kommer att genomföra omstruktureringen, genom att påbörja genomförandet av denna plan eller att tillkännage dess huvuddrag till dem som berörs av den.
15. Ett beslut av företagsledningen eller styrelsen att omstrukturera skapar inte en informell förpliktelse på balansdagen såvida inte företaget före balansdagen har
- (a) påbörjat omstruktureringen eller
 - (b) meddelat omstruktureringsplanen på ett sådant sätt att en välgrundad förväntan skapas hos dem som berörs av den att företaget kommer att genomföra omstruktureringen.
16. Där en omstrukturering innefattar försäljningen av en verksamhet uppstår ingen förpliktelse att sälja förrän det finns ett bindande försäljningsavtal.
17. En avsättning för omstrukturering skall endast omfatta de direkta utgifter som uppstår vid omstruktureringen, det vill säga sådana som både
- (a) är betingade av omstruktureringen och
 - (b) saknar samband med företagets pågående verksamheter. En avsättning för omstrukturering inkluderar alltså inte utgifter som för omskolning eller omplacering av den personal som stannar kvar i företaget, marknadsföring eller investeringar i nya system och distributionsnät.

Eventualförpliktelser

18. Standarden ersätter de delar i IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date ("Eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt händelser efter balansdagen")⁽¹⁾, som behandlar eventualförpliktelser och eventualtillgångar. I standarden definieras en eventualförpliktelse som
- (a) en möjlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir eller
 - (b) en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser, men som inte redovisas som skuld eller avsättning eftersom
 - (i) det inte är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen eller
 - (ii) förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.
19. Ett företag skall inte redovisa en eventualförpliktelse som avsättning i balansräkningen. Upplysningar om en eventualförpliktelse skall lämnas, såvida inte sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten.

Eventualtillgångar

20. I standarden definieras en eventualtillgång som en möjlig tillgång som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir. Ett exempel är ett anspråk framställt i en rättsvist med oviss utgång.
21. Ett företag skall inte redovisa en eventualtillgång som tillgång i balansräkningen. Upplysning om den skall dock lämnas i de fall ett inflöde av resurser är troligt.
22. När det blir så gott som säkert att motsvarande inflöde kommer att ske föreligger inte en eventualtillgång utan en tillgång som redovisas i balansräkningen.

⁽¹⁾ IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date ("Eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt händelser efter balansdagen") ersattes av IAS 10 (omarbetad 1999), Händelser efter balansdagen, som trädde i kraft den 1 januari 2000.

Ikraftträdande

23. Standarden skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-9
Definitioner	10-13
Avsättningar och andra skulder	11
Samband mellan avsättningar och eventualförpliktelser	12-13
Redovisning i balansräkningen	14-35
Avsättningar	14-26
Befintlig förpliktelse	15-16
Inträffad händelse	17-22
Troligt utflöde av resurser	23-24
Tillförlitlig uppskattning av förpliktelsen	25-26
Eventualförpliktelser	27-30
Eventualtillgångar	31-35
Värdering	36-52
Bästa uppskattning	36-41
Risk och osäkerhet	42-44
Nuvärde	45-47
Framtida händelser	48-50
Förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar	51-52
Gottgörelser	53-58
Förändringar i avsättningar	59-60
Användning av avsättningar	61-62
Särskilda tillämpningar av avsättningsreglerna	63-83
Framtida rörelseförluster	63-65
Förlustkontrakt	66-69
Omstrukturering	70-83
Upplysningar	84-92
Övergångsbestämmelser	93-94
Ikraftträdande	95-96

IAS 37

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil skall läsas tillsammans med den förklarande texten och tillsammans med förordet till International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

SYFTE

Syftet med denna standard är att säkerställa att lämpliga kriterier för redovisning och värderingsgrunder tillämpas på avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar och att tillräckliga upplysningar lämnas i noterna till de finansiella rapporterna. Härigenom möjliggörs för användare att förstå posternas karaktär, betalningstidpunkt och storlek.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. ***Denna standard skall tillämpas av alla företag vid redovisning av avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar, med undantag för dem som***
 - (a) ***uppstår till följd av sådana finansiella instrument som redovisas till verkligt värde,***
 - (b) ***uppstår till följd av kontrakt att verkställa längre fram, förutom där kontraktet är förlustbringande,***
 - (c) ***uppstår i försäkringsföretag genom försäkringsavtal samt***
 - (d) ***de som omfattas av någon annan IAS.***
2. Denna standard tillämpas på finansiella instrument (inklusive garantier) som inte redovisas till verkligt värde.
3. Med kontrakt som verkställs längre fram avses kontrakt där ingen av parterna har uppfyllt något av sina förpliktelser, eller där båda parterna endast delvis, men i lika utsträckning, har uppfyllt sina förpliktelser. Denna standard är tillämplig på sådana kontrakt endast då de är förlustbringande.
4. Denna standard gäller för avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar i försäkringsföretag, utom sådana som uppstår på grund av försäkringsavtal.
5. Där en annan IAS behandlar ett särskilt slag av avsättningar, eventalförpliktelser eller eventualtillgångar tillämpas denna andra standard i stället. Exempelvis behandlas vissa slag av avsättningar i följande standarder
 - (a) entreprenadavtal (se IAS 11, Entreprenadavtal),
 - (b) inkomstskatter (se IAS 12, Inkomstskatter),
 - (c) leasingavtal (se IAS 17, Leasingavtal). Eftersom IAS 17 inte anger hur leasingavtal som blivit förlustkontrakt redovisas gäller emellertid denna standard för dessa avtal, samt
 - (d) ersättningar till anställda (se IAS 19, Ersättningar till anställda).
6. Vissa poster som redovisas som avsättningar kan ha samband med att en intäkt redovisas, exempelvis då ett företag ställer en garanti mot en avgift. Denna standard behandlar inte redovisning av intäkt. I IAS 18, Intäkter, behandlas redovisning av intäkter och lämnas praktisk vägledning för tillämpningen av de kriterier som gäller för intäktsredovisning. Bestämmelserna i IAS 18 påverkas inte av denna standard.
7. I denna standard definieras avsättningar som skulder som är ovissa ifråga om den tidpunkt de kommer att regleras eller till sina belopp. I vissa länder används begreppet "avsättning" även i samband med poster som avskrivning, nedskrivning och osäkra fordringar. De utgör justeringar av tillgångars redovisade värden och behandlas inte i denna standard.

8. I andra IAS:er behandlas huruvida utgifter redovisas som tillgångar eller kostnader. Dessa frågeställningar behandlas inte i denna standard. Följaktligen vare sig förbjuder eller kräver denna standard aktivering av motposten när en avsättning görs.
9. Denna standard tillämpas på avsättningar för omstruktureringar (inklusive verksamhetsgrenar under avveckling). Där en omstrukturering uppfyller definitionen på en verksamhet under avveckling kan ytterligare upplysningar krävas av IAS 35, Verksamheter under avveckling.

DEFINITIONER

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

En avsättning är en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.

En skuld är en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars reglering förväntas medföra ett utflöde från företaget av resurser som utgör ekonomiska fördelar (i fortsättningen "resurser").

En förpliktande händelse är en händelse som skapar en legal eller informell förpliktelse som medför att ett företag inte har något realistiskt alternativ till att reglera förpliktelsen.

En legal förpliktelse är en förpliktelse som härrör från

- (a) *ett kontrakt (genom dess uttryckliga eller underförstådda villkor),*
- (b) *lagstiftning eller*
- (c) *annan laglig grund.*

En informell förpliktelse är en förpliktelse som härrör från ett företags handlande genom att företaget

- (a) *på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt utförligt, aktuellt uttalande har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter samt*
- (b) *därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter om att det kommer att fullgöra sina skyldigheter.*

En eventualförpliktelse är

- (a) *en möjlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir eller*
- (b) *en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser, men som inte redovisas som skuld eller avsättning eftersom*
 - (i) *det inte är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen eller*
 - (ii) *förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.*

En eventualtillgång är en möjlig tillgång som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir.

Ett förlustkontrakt är ett kontrakt, där företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av det.

En omstrukturering är en plan som utformas och bestäms av företagsledningen och som i väsentlig grad förändrar antingen

- (a) *omfattningen av en viss verksamhet i företaget eller*
- (b) *det sätt på vilket denna verksamhet bedrivs.*

IAS 37*Avsättningar och andra skulder*

11. Avsättningar kan skiljas från andra skulder, exempelvis leverantörsskulder och upplupna kostnader, eftersom det råder osäkerhet om betalningstidpunkt eller beloppets storlek för att reglera avsättningen. Till skillnad från en avsättning är
- (a) leverantörsskulder skulder för varor eller tjänster som har mottagits respektive utförts och för vilka överenskommelse om betalning har träffats och formaliserats, exempelvis genom fakturering, och
 - (b) upplupna kostnader är skulder för varor eller tjänster som har mottagits respektive utförts men som ännu inte betalats, fakturerats eller blivit föremål för formell överenskommelse med leverantören. Hit hör vissa ersättningar till anställda (såsom intjänad semesterersättning). Även om betalningstidpunkten för upplupna kostnader eller beloppets storlek ibland måste uppskattas är osäkerheten i allmänhet mycket mindre än för avsättningar.

Upplupna kostnader redovisas ofta som del av leverantörsskulder och andra skulder, medan avsättningar redovisas för sig.

Samband mellan avsättningar och eventalförpliktelser

12. Allmänt sett är alla avsättningar behäftade med en viss osäkerhet, eftersom betalningstidpunkten eller storleken är oviss. I denna standard används dock begreppen "eventalförpliktelser" för förpliktelser, som inte uppfyller kraven för att redovisas som skulder eller avsättningar, och "eventualtillgångar" för tillgångar som inte redovisas i balansräkningen, eftersom deras förekomst förutsätter att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir. Dessutom används begreppet "eventalförpliktelse" för förpliktelser som inte uppfyller kriterierna för att redovisas i balansräkningen.
13. Denna standard skiljer mellan
- (a) avsättningar – som redovisas som skulder/avsättningar i balansräkningen (under förutsättning att en tillförlitlig uppskattning kan göras), eftersom de är befintliga förpliktelser och det är troligt att en överföring av resurser kommer att krävas vid regleringen och
 - (b) eventalförpliktelser – som inte redovisas som skulder/avsättningar i balansräkningen på grund av att de antingen är
 - (i) möjliga förpliktelser för vilka det återstår att få bekräftat om företaget har en befintlig förpliktelse som skulle kunna leda till ett utflöde av resurser eller
 - (ii) befintliga förpliktelser som inte uppfyller kriterierna i denna standard för att redovisas i balansräkningen som avsättning eller annan skuld (på grund av att antingen det inte är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelserna eller en tillräckligt tillförlitlig uppskattning av beloppet inte kan göras).

REDOVISNING I BALANSRÄKNINGEN*Avsättningar*

14. **En avsättning skall redovisas i balansräkningen när**
- (a) **ett företag har en befintlig förpliktelse (legal eller informell) som en följd av en inträffad händelse ⁽²⁾,**
 - (b) **det är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelserna samt**
 - (c) **en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.**

Om dessa villkor inte är uppfyllda, skall ingen avsättning redovisas i balansräkningen.

⁽²⁾ Se även SIC-6: Utgifter för ändringar i befintlig programvara.

Befintlig förpliktelse

15. ***I sällsynta fall framgår det inte klart om en befintlig förpliktelse finns. I dessa fall anses en inträffad händelse ge upphov till en befintlig förpliktelse om det, med beaktande av alla kända omständigheter, är troligt att en befintlig förpliktelse föreligger på balansdagen.***
16. Det är nästan alltid klart om en inträffad händelse har givit upphov till en befintlig förpliktelse. I sällsynta fall, exempelvis i ett fall som är föremål för en rättslig prövning, kan det dock vara tvistigt antingen om vissa händelser har inträffat eller om de leder till en befintlig förpliktelse. I ett sådant fall avgör företaget om en befintlig förpliktelse föreligger på balansdagen genom att beakta alla kända omständigheter och underlag, inklusive exempelvis utlåtanden från experter. Varje ytterligare uppgift som framkommer genom händelser efter balansdagen beaktas också. Med utgångspunkt från sådant underlag gör företaget bedömningar och
- (a) där det är troligt att en befintlig förpliktelse föreligger på balansdagen redovisar företaget en avsättning i balansräkningen (om övriga kriterier i punkt 14 för att redovisa en avsättning är uppfyllda) samt
 - (b) där en befintlig förpliktelse på balansdagen är möjlig men inte trolig lämnas upplysning om en eventalförpliktelse. Upplysning lämnas dock inte om sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten (se punkt 86).

Inträffad händelse

17. En inträffad händelse som leder till en befintlig förpliktelse kallas en förpliktande händelse. För att en händelse skall vara förpliktande krävs att företaget i praktiken inte har någon annan möjlighet än att reglera den förpliktelse som händelsen givit upphov till. Så är fallet endast
- (a) där regleringen av förpliktelsen kan tvingas fram med stöd av lag eller
 - (b) vid en informell förpliktelse, där händelsen (som kan vara en åtgärd av företaget), skapar välgrundade förväntningar hos andra parter om att företaget kommer att fullgöra förpliktelsen.
18. Finansiella rapporter visar ett företags finansiella ställning vid utgången av rapportperioden och inte dess möjliga framtida ställning. Därför görs inga avsättningar i balansräkningen för utgifter som krävs för den framtida verksamheten. De enda skulder som redovisas i balansräkningen är de som existerar på balansdagen.
19. Det är endast sådana förpliktelser som uppstår på grund av inträffade händelser och finns oberoende av ett företags framtida handlande (det vill säga den framtida driften) som redovisas som avsättningar. Exempel på sådana förpliktelser är böter eller utgifter för sanering av ej tillåten miljöförstöring, som leder till ett utflöde av resurser oberoende av företags framtida handlande. På liknande sätt gör ett företag en avsättning för utgifterna för att avveckla en anläggning för utvinning av olja eller ett kärnkraftverk i den utsträckning som företaget är ålagt att undanröja redan orsakad skada. Å andra sidan kan ett företag, på grund av affärsmässiga skäl eller rättsliga krav, avse eller vara tvunget att ådra sig utgifter för att driva verksamheten på visst sätt i framtiden (exempelvis genom att installera rökfilter i ett visst slags fabrik). Eftersom företaget kan undvika den framtida utgiften genom sitt framtida handlande, exempelvis genom att ändra sitt sätt att bedriva verksamheten, finns det ingen befintlig förpliktelse för en sådan framtida utgift, och ingen avsättning görs.
20. En förpliktelse omfattar alltid en motpart. Det är dock inte nödvändigt för företaget att känna till vem motparten är – förpliktelsen kan till och med vara gentemot allmänheten. Av att en förpliktelse alltid omfattar en förbindelse gentemot en annan part följer att enbart ett lednings- eller styrelsebeslut inte ger upphov till en informell förpliktelse på balansdagen, såvida inte beslutet har meddelats före balansdagen till dem som berörs av det på ett tillräckligt tydligt sätt för att skapa en välgrundad förväntan hos dem om att företaget kommer att fullgöra sina skyldigheter.

IAS 37

21. En händelse som inte genast ger upphov till en förpliktelse kan göra det vid en senare tidpunkt, på grund av att lagändringar eller en åtgärd (exempelvis ett tillräckligt tydligt offentligt uttalande) av företaget ger upphov till en informell förpliktelse. Exempelvis kan det vara så att när en miljöskada orsakas finns ingen förpliktelse att rätta till följderna. Emellertid kommer orsakandet av skadan att bli en förpliktande händelse när en ny lag kräver att den befintliga skadan åtgärdas eller när företaget offentligt accepterar ansvar för åtgärdande på ett sätt som skapar en informell förpliktelse.
22. Där detaljer i ett lagförslag återstår att fastställa uppstår en förpliktelse endast när det är så gott som säkert att lagen kommer att antas i sin föreslagna lydelse. I denna standard behandlas en sådan förpliktelse som en legal förpliktelse. Skilda förhållanden som omgärdar lagstiftning gör det omöjligt att ange en enstaka händelse som skulle göra antagandet av en lag så gott som säkert. I många fall är det omöjligt att vara så gott som säker på att en lag kommer att antas förrän detta faktiskt skett.

Troligt utflöde av resurser

23. För att en skuld skall redovisas i balansräkningen räcker det inte med att det finns en befintlig förpliktelse, utan ett utflöde av resurser för att reglera den befintliga förpliktelsen måste också vara troligt. I denna standard ⁽³⁾ betraktas ett utflöde av resurser som troligt eller en händelse som trolig om det är mer sannolikt att utflödet eller händelsen inträffar än att så inte sker. I det fall det inte är troligt att en befintlig förpliktelse föreligger, lämnar ett företag upplysning om en eventalförpliktelse, såvida inte möjligheten av ett utflöde av resurser är ytterst liten (se punkt 86).
24. Där det finns ett antal likartade förpliktelser (exempelvis produktgarantier eller liknande), fastställs sannolikheten för ett utflöde genom en sammantagen bedömning av förpliktelserna. Även om sannolikheten för ett utflöde kan vara liten för varje enskild förpliktelse, kan det sammantaget mycket väl vara troligt att något utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelserna tillsammans. Om så är fallet görs en avsättning (om de övriga kriterierna är uppfyllda).

Tillförlitlig uppskattning av förpliktelsen

25. Uppskattningar och bedömningar är ett väsentligt inslag i upprättandet av finansiella rapporter och minskar inte dessas tillförlitlighet. Detta gäller särskilt vid avsättningar, som till sin karaktär är mer osäkra än de flesta andra poster i balansräkningen. Förutom i ytterst sällsynta fall kan ett företag fastställa ett intervall av möjliga utfall och därför göra en uppskattning av förpliktelsen som är tillräckligt tillförlitlig för en avsättning.
26. I det ytterst sällsynta fall där en tillförlitlig uppskattning inte kan göras föreligger en förpliktelse som inte kan redovisas i balansräkningen. Om den förpliktelsen lämnas upplysning som för en eventalförpliktelse (se punkt 86).

Eventalförpliktelser

27. **Ett företag skall inte redovisa en eventalförpliktelse som avsättning i balansräkningen.**
28. Upplysningar lämnas om en eventalförpliktelse enligt punkt 86, såvida inte sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten.
29. Där ett företag är solidariskt ansvarigt för en förpliktelse behandlas den del av förpliktelsen som förväntas bli infriad av andra parter som en eventalförpliktelse. Företaget gör en avsättning för den del av förpliktelsen för vilken ett utflöde av resurser är troligt, förutom i de ytterst sällsynta fall då ingen tillförlitlig uppskattning kan göras.
30. Eventalförpliktelser kan utvecklas på ett sätt som ursprungligen inte förväntades. Därför bedöms de fortlöpande för att avgöra om ett utflöde av resurser har blivit troligt. Om ett utflöde av resurser blir troligt för ett förhållande som tidigare behandlats som en eventalförpliktelse, görs en avsättning då sannolikheten ändrats (förutom under de ytterst sällsynta omständigheter då ingen tillförlitlig uppskattning kan göras).

⁽³⁾ Tolkningen av "troligt" som "mer sannolikt än inte" i standarden gäller inte nödvändigtvis i andra IAS:er.

Eventualtillgångar

31. ***Ett företag skall inte redovisa en eventualtillgång som tillgång i balansräkningen.***
32. Eventualtillgångar uppstår vanligen genom oplanerade eller andra oväntade händelser som ger upphov till möjligheten av ett inflöde av resurser till företaget. Ett exempel är ett anspråk framställt i en rättsvist med oviss utgång.
33. Eventualtillgångar redovisas inte som tillgångar i finansiella rapporter, eftersom det kan medföra redovisning av ett resultat som kanske aldrig förverkligas. När ett inflöde blir så gott som säkert är det dock inte längre fråga om en eventualtillgång. Det är då riktigt att redovisa den i balansräkningen.
34. Upplysning lämnas om en eventualtillgång enligt punkt 89, där ett inflöde av resurser är troligt.
35. Eventualtillgångar bedöms fortlöpande för att tillförsäkra att förändringar återges på ett korrekt sätt i de finansiella rapporterna. Om det har blivit så gott som säkert att ett inflöde av resurser kommer att uppstå, redovisas tillgången och den därmed sammanhängande resultateffekten i de finansiella rapporterna då ändringen inträffar. Om ett inflöde av resurser har blivit troligt, lämnas upplysning om eventualtillgången (se punkt 89).

VÄRDERING

Bästa uppskattning

36. ***En avsättning skall göras med det belopp som är den bästa uppskattningen av det som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen på balansdagen.***
37. Den bästa uppskattningen av vad som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen är det belopp som ett företag rationellt sett skulle betala för att reglera förpliktelsen på balansdagen eller för att då överföra den till en tredje part. Det är ofta omöjligt eller oöverkomligt dyrt att reglera eller överföra en förpliktelse på balansdagen. Den uppskattning av beloppet som ett företag skulle betala rationellt sett, för att reglera eller överföra den befintliga förpliktelsen ger dock den bästa uppskattningen av vad som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen på balansdagen.
38. Uppskattningarna av utfall och påverkan bestäms av företagsledningens bedömning, kompletterad med erfarenheter av liknande transaktioner och, i en del fall, yttranden av oberoende experter. Varje tillkommande omständighet i form av händelser efter balansdagen beaktas också.
39. Osäkerheter kring avsättningsbeloppet hanteras på olika sätt beroende på omständigheterna. Där avsättningen avser en stor mängd transaktioner uppskattas förpliktelsen genom att alla tänkbara utfall vägs samman med deras sannolikheter. Den statistiska benämningen på ett sådant värde är "väntevärde". Avsättningen blir därför olika stor beroende på om sannolikheten för en förlust på ett givet belopp är, exempelvis, 60 procent eller 90 procent. Där det finns ett intervall av möjliga utfall, och varje punkt i detta intervall är lika sannolik som någon annan, används intervallets mittpunkt.

Exempel

Ett företag säljer varor med en garanti som ger kunder ersättning för reparationer av de tillverkningsfel som upptäcks inom sex månader från inköp. Om mindre fel upptäcktes i alla sålda produkter skulle följden bli reparationsutgifter på 1 miljon. Om större fel upptäcktes i alla sålda produkter skulle följden bli reparationsutgifter på 4 miljoner. Företagets erfarenhet och förväntningar utvisar att under det kommande året kommer 75 procent av de sålda varorna att vara felfria, 20 procent att ha mindre fel och 5 procent att ha större fel. I överensstämmelse med punkt 24 uppskattar ett företag sannolikheten för ett utflöde för garantiförpliktelseerna som helhet.

Väntevärdet för reparationsutgiften är:

$$(75 \% \text{ av noll}) + (20 \% \text{ av } 1 \text{ miljon}) + (5 \% \text{ av } 4 \text{ miljoner}) = 400\,000$$

IAS 37

40. Där avsättningen avser en enstaka förpliktelse, kan det enskilt mest sannolika utfallet utgöra den bästa uppskattningen. Även i ett sådant fall beaktar företaget dock andra möjliga utfall. Där andra möjliga utfall huvudsakligen antingen överstiger eller understiger det enskilt mest sannolika utfallet, blir den bästa uppskattningen ett högre respektive lägre belopp. Om ett företag exempelvis måste rätta till ett allvarligt fel i en större anläggning, som det har byggt för en kund, kan det enskilt mest sannolika utfallet vara att reparationen lyckas vid första försöket till en utgift på 1 000. En större avsättning görs dock om det finns en väsentlig risk att ytterligare insatser krävs.
41. Avsättningen beräknas före skatt. Redovisningen av de skattemässiga konsekvenserna av avsättningen, och förändringar i dessa, behandlas i IAS 12, Inkomstskatter.

Risk och osäkerhet

42. ***De risker och osäkerheter som oundvikligen omgärdar många händelser och förhållanden skall beaktas för att uppnå den bästa uppskattningen av en avsättning.***
43. Begreppet risk beskriver variation i utfall. En riskjustering kan öka det belopp som en skuld beräknas till. Försiktighet krävs vid bedömningar under osäkra förhållanden så att intäkter eller tillgångar inte överskattas, och kostnader eller skulder inte underskattas. Osäkerhet motiverar dock inte överdrivet stora avsättningar eller avsiktligt överskattade skulder. Om exempelvis de beräknade utgifterna för ett särskilt ogynnsamt utfall uppskattas i överkant, behandlas det utfallet inte samtidigt avsiktligt som mer sannolikt än det realistiskt sett är. Aktsamhet krävs för att undvika dubbel justering för risk och osäkerhet, med åtföljande överskattning av en avsättning.
44. Upplysning om osäkerheter förknippade med avsättningsbeloppet lämnas enligt punkt 85 (b).

Nuvärde

45. ***Där effekten av när i tiden betalning sker är väsentlig skall avsättningen utgöras av nuvärdet av de utbetalningar som förväntas krävas för att reglera förpliktelsen.***
46. Till följd av pengars tidsvärde utgör de avsättningar som avser utbetalningar nära efter balansdagen en större belastning än avsättningar som avser utbetalningar av samma storlek som betalas senare. Därför nuvärdeberäknas avsättningar, där skillnaden är väsentlig.
47. ***Diskonteringsräntan (eller -räntorna) skall vara den räntesats före skatt som återspeglar aktuella marknadsbedömningar av pengars tidsvärde och de risker som är förknippade med skulden. Diskonteringsräntan skall inte återspegla sådana risker som beaktats i de uppskattade framtida kassaflödena.***

Framtida händelser

48. ***Framtida händelser som kan påverka det belopp som krävs för att reglera en förpliktelse skall återspeglas i en avsättning, där det finns tillräckliga, objektiva omständigheter som talar för att de kommer att inträffa.***
49. Förväntade framtida händelser kan vara särskilt viktiga vid beräkning av avsättningar. Ett företag kan exempelvis anse att framtida teknikförändringar medför att utgiften för sanering i slutet av en anläggnings livslängd kommer att minska. Det belopp som redovisas återspeglar en rimlig förväntan hos tekniskt kunniga, objektiva bedömare, med hänsyn tagen till alla kända omständigheter beträffande den teknik som kommer att finnas tillgänglig vid tiden för saneringen. Det är därför lämpligt att exempelvis ta hänsyn till förväntade utgiftsminskningar till följd av ökad erfarenhet av att använda befintlig teknik eller den förväntade utgiften för att använda befintlig teknik vid en större eller mer komplicerad saneringsinsats än vad som tidigare genomförts. Utvecklingen av en helt ny saneringsteknik föregrips dock inte, såvida den inte stöds av tillräckliga, objektiva omständigheter.

50. Effekten av möjlig ny lagstiftning beaktas vid beräkning av en förpliktelse när det finns tillräckliga, objektiva omständigheter som talar för att en ny lag så gott som säkert kommer att införas. De olika förhållanden som uppstår i praktiken gör det omöjligt att ange en enda händelse som en tillräcklig, objektiv omständighet i varje fall. Det krävs kännedom om både vad lagen kommer att kräva och om det är så gott som säkert att den kommer att införas. I många fall föreligger inte tillräckliga, objektiva omständigheter förrän den nya lagen har antagits.

Förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar

51. **Vinster vid förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar skall inte beaktas vid beräkning av en avsättning.**
52. Vinster vid en förväntad avyttring av en tillgång beaktas inte vid beräkning av en avsättning, även om den förväntade avyttringen är nära förknippad med den händelse som ger upphov till avsättningen. I stället redovisas sådana vinster vid den tidpunkt som framgår av den IAS som behandlar de berörda tillgångarna.

GOTTGÖRELSE

53. **Där en del av eller hela det belopp som krävs för att reglera en avsättning förväntas bli ersatt av en tredje part, skall gottgörelsen redovisas när, och endast när, det är så gott som säkert att den kommer att erhållas om företaget reglerar förpliktelsen. Gottgörelsen skall redovisas som en tillgång för sig i balansräkningen. Det belopp som redovisas för gottgörelsen får inte överstiga avsättningen.**
54. **I resultaträkningen får det belopp som motsvarar gottgörelsen dras av från den kostnad som motsvarar avsättningen.**
55. Ibland kan ett företag räkna med att en annan part betalar delar av eller hela det belopp som krävs för att reglera en avsättning (exempelvis genom försäkringskontrakt, skadeståndsklausuler eller leverantörsgarantier). Den andra parten kan antingen ersätta företaget för vad det betalats eller betala direkt.
56. I de flesta fall förblir företaget ansvarigt för hela beloppet ifråga, så att företaget skulle vara tvunget att reglera hela beloppet om den tredje parten av något skäl underlät att betala. Företaget avsätter då ett belopp som motsvarar hela skulden, och den förväntade gottgörelsen redovisas som tillgång i balansräkningen när det är så gott som säkert att gottgörelse kommer att erhållas om företaget reglerar skulden.
57. I vissa fall blir företaget inte ansvarigt för den tredje partens förpliktelse om denne underlåter att betala. I ett sådant fall är företaget inte ansvarigt för denna förpliktelse och inkluderar inte den i avsättningen.
58. Som framgår av punkt 29 utgör en förpliktelse, för vilket ett företag är solidariskt ansvarigt, normalt en eventalförpliktelse i den mån det förväntas att förpliktelsen kommer att regleras av andra parter.

FÖRÄNDRINGAR I AVSÄTTNINGAR

59. **Avsättningar skall omprövas vid varje balansdag och justeras så att de återspeglar den aktuella bästa uppskattningen. Om det inte längre är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, skall avsättningen återföras.**
60. Vid nuvärdeberäkning ökas det redovisade avsättningsbeloppet över tiden som en konsekvens av att utbetalningstidpunkten närmar sig. Ökningen redovisas som låneutgift.

ANVÄNDNING AV AVSÄTTNINGAR

61. **En avsättning skall tas i anspråk endast för de utgifter som avsättningen ursprungligen var avsedd för.**

IAS 37

62. Endast det som den ursprungliga avsättningen var avsedd för reducerar denna. Att ställa utgifter mot en avsättning som ursprungligen gjordes i ett annat syfte skulle dölja att det är frågan om två skilda händelser.

SÄRSKILDA TILLÄMPNINGAR AV AVSÄTTNINGSREGLERNA*Framtida rörelseförluster*

63. ***Avsättningar får inte göras för framtida rörelseförluster.***
64. Framtida rörelseförluster uppfyller inte definitionen av en skuld i punkt 10 eller de allmänna kriterierna för avsättningar i punkt 14.
65. En förväntan om framtida rörelseförluster tyder på att värdet på vissa av rörelsens tillgångar kan ha gått ned. Ett företag prövar om en värdenedgång föreligger enligt IAS 36, Nedskrivningar.

Förlustkontrakt

66. ***Om ett företag har ett förlustkontrakt skall en avsättning beräknas och redovisas för den befintliga förpliktelsen enligt kontraktet.***
67. Många kontrakt (exempelvis vissa rutinmässiga inköpsbeställningar) kan hävas utan ersättning till motparten, och därför föreligger ingen förpliktelse. I andra kontrakt fastslås både rättigheter och skyldigheter för var och en av kontraktsparterna. Där händelser inträffar som gör ett sådant kontrakt förlustbringande faller det inom denna standards tillämpningsområde och en avsättning redovisas i balansräkningen. Kontrakt att verkställa längre fram som inte är förlustkontrakt faller utanför denna standards tillämpningsområde.
68. Ett kontrakt är enligt denna standard ett förlustkontrakt om företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av det. Med de oundvikliga utgifterna menas det lägsta av å ena sidan utgifterna för att fullfölja kontraktet och å andra sidan skadestånd eller liknande ersättningar om kontraktet inte fullföljs.
69. Innan en särskild avsättning för ett förlustkontrakt fastställs skriver ett företag ned värdet på de tillgångar som är knutna till kontraktet, för att återspegla inträffad värdeminskning (se IAS 36, Nedskrivningar).

Omstrukturering

70. Följande är exempel på vad som kan vara omstruktureringar:
- (a) Försäljning eller avveckling av en verksamhetsgren.
 - (b) Nedläggningen av verksamheter i ett land eller en region, eller flyttningen av verksamheter från ett land till ett annat, eller från en region till en annan.
 - (c) Förändringar i ledningsstruktur, exempelvis genom att en ledningsnivå tas bort.
 - (d) Genomgripande omorganisationer som har en väsentlig effekt på verksamhetens karaktär och inriktning.
71. En avsättning för omstruktureringsutgifter görs enbart när kriterierna för avsättningar i punkt 14 är uppfyllda. Av punkterna 72 till 82 framgår hur de allmänna kriterierna tillämpas på omstruktureringar.

72. **En informell förpliktelse att omstrukturera uppstår endast då:**

- (a) **Företaget har en fastställd, utförlig omstruktureringsplan av vilken minst framgår**
 - (i) **den verksamhet, eller del av verksamhet, som berörs,**
 - (ii) **de driftsställen som främst berörs,**
 - (iii) **det ungefärliga antalet anställda, som kommer att få avgångsvederlag samt deras placering och arbetsuppgifter,**
 - (iv) **de utgifter som företaget kommer att ådra sig samt**
 - (v) **när planen kommer att genomföras.**
- (b) **Företaget har skapat en välgrundad förväntan hos dem som berörs att företaget kommer att genomföra omstruktureringen, genom att påbörja genomförandet av denna plan eller att tillkännage dess huvuddrag till dem som berörs av den.**

73. Att ett företag har börjat genomförandet av en omstrukturering kan exempelvis visas genom nedmontering av en fabrik, försäljning av tillgångar eller ett offentligt meddelande om planens huvudsakliga innehåll. Ett offentligt tillkännagivande av en omstruktureringsplan skapar en informell förpliktelse endast om informationen är så detaljerad och sker på sådant sätt att det skapar välgrundade förväntningar hos andra parter, såsom kunder, leverantörer och anställda (eller deras företrädare) om att företaget kommer att genomföra omstruktureringen.

74. För att en plan skall ge upphov till en informell förpliktelse när de som är berörda meddelas, behöver genomförandet vara planerat att börja så snart som möjligt och att slutföras inom en tidsram som gör väsentliga förändringar av planen osannolika. Om det förväntas dröja länge innan omstruktureringen inleds, eller om denna förväntas ta orimligt lång tid, är det osannolikt att planen skapar en välgrundad förväntan hos andra att företaget redan har bundit sig för en omstrukturering, eftersom tidsramen ger företaget möjligheter att ändra sina planer.

75. Ett beslut 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.

I vissa fall påbörjar ett företag en omstrukturering, eller meddelar dess huvuddrag till de berörda, först efter balansdagen. Upplysning om detta kan krävas enligt IAS 10, Händelser efter balansdagen, om omstruktureringen är av sådan betydelse att saknad av upplysningar skulle påverka användarnas möjligheter att göra riktiga bedömningar och fatta beslut på basis av de finansiella rapporterna.

76. Även om ett ledningsbeslut i sig självt inte ger upphov till en informell förpliktelse, kan det tillsammans med andra inträffade händelser ge upphov till en förpliktelse. Exempelvis kan förhandlingar med personalföreträdare om avgångsvederlag, eller med köpare om försäljningen av en verksamhet, ha slutförts med förbehåll endast för styrelsens godkännande. När godkännandet väl har erhållits och meddelats till övriga parter, har företaget en informell förpliktelse att omstrukturera, om villkoren i punkt 72 uppfylls.

77. I vissa länder ligger det yttersta beslutet hos ett organ, vars medlemmar inkluderar företrädare för andra intressegrupper än företagsledningen (exempelvis anställda), eller kan underrättelse till sådana företrädare krävas innan beslut fattas av organet. Eftersom ett beslut av ett sådant organ innebär att information lämnats till dessa företrädare kan det ge upphov till en informell förpliktelse att omstrukturera.

IAS 37

78. **Det uppstår ingen förpliktelse att sälja en verksamhet förrän det finns ett bindande försäljningsavtal.**
79. Även när ett företag har fattat ett beslut om att sälja en verksamhet och tillkännagivit beslutet offentligt, kan det inte ha åtagit sig att sälja förrän det finns en köpare och ett bindande försäljningsavtal. Så länge det inte finns ett bindande försäljningsavtal kan företaget ändra sig. Om det inte går att finna en köpare som är beredd att köpa till rimliga villkor måste företaget faktiskt agera på annat sätt. När försäljningen av en verksamhet förväntas som en del av en omstrukturering, granskas om denna verksamhets tillgångar har minskat i värde, enligt IAS 36, Nedskrivningar. När en försäljning utgör endast del av en omstrukturering, kan en informell förpliktelse uppstå för de övriga delarna av omstruktureringen innan ett bindande försäljningsavtal föreligger.
80. **En avsättning för omstrukturering skall omfatta enbart de direkta utgifter som uppstår vid omstruktureringen, det vill säga sådana som både**
- (a) **är betingade av omstruktureringen och**
 - (b) **saknar samband med företagets pågående verksamheter.**
81. En avsättning för omstrukturering inkluderar inte sådana utgifter som
- (a) omskolning eller omplacering av den personal som stannar kvar i företaget,
 - (b) marknadsföring eller
 - (c) investeringar i nya system och distributionsnät.
- Sådana utgifter hör samman med den framtida verksamheten och är inte avsättningar för omstrukturering på balansdagen. Utgifterna redovisas därför oberoende av omstruktureringen.
82. Identifierbara, framtida rörelseförluster fram till dess omstruktureringen sker inkluderas inte i en avsättning, såvida de inte är knutna till ett förlustkontrakt enligt definitionen i punkt 10.
83. Enligt punkt 51 beaktas inte vinster vid den förväntade avyttringen av tillgångar vid beräkning av en avsättning för omstrukturering, även om avyttringen ses som en del av omstruktureringen.

UPPLYSNINGAR

84. **För varje slag av avsättning skall företaget lämna upplysningar om följande:**
- (a) **Det redovisade värdet vid periodens början och slut.**
 - (b) **De ytterligare avsättningar som gjorts under perioden, inklusive ökningar av befintliga avsättningar.**
 - (c) **Belopp som tagits i anspråk (det vill vad företaget ådragit sig och vad som har belastat avsättningen) under perioden.**
 - (d) **Outnyttjade belopp som har återförts under perioden.**
 - (e) **Ökningen under perioden av nuvärdeberäknade belopp på grund av tidseffekten och effekten av varje ändring i diskonteringsräntan.**
- Jämförande information krävs inte.**
85. **Dessutom skall följande upplysningar lämnas för varje slag av avsättning:**
- (a) **En kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär och den förväntade tidpunkten för varje utflöde av resurser som förpliktelsen leder till.**

- (b) *En indikation om osäkerheterna om beloppet eller tidpunkten för dessa utflöden. Där det är nödvändigt för att ge tillräcklig information, skall ett företag upplysa om de betydelsefulla antagandena som gjorts om sådana framtida händelser, som behandlas i punkt 48.*
- (c) *Beloppet av varje förväntad gottgörelse, med uppgift om belopp för varje tillgång som redovisas för den förväntade gottgörelsen.*
86. *Såvida inte sannolikheten för en reglering av en eventualförpliktelse är ytterst liten, skall ett företag för varje slag av eventualförpliktelse på balansdagen lämna en kortfattad beskrivning av dess karaktär och, där det är praktiskt möjligt,*
- (a) *en uppskattning av dess finansiella effekt, beräknad enligt punkterna 36 till 52,*
- (b) *en indikation om osäkerheterna beträffande beloppet eller tidpunkten för dessa utflöden samt*
- (c) *möjligheten att eventuell gottgörelse erhålls.*
87. *För att bedöma vilka avsättningar eller eventualförpliktelser som kan redovisas sammanslagna är det nödvändigt att beakta om posterna är tillräckligt lika för att en enda upplysning om dem uppfyller kraven i punkterna 85 (a) och (b) samt 86 (a) och (b). Det kan alltså vara lämpligt att som ett enda slag av avsättning behandla belopp som har att göra med garantier för olika produkter, men det skulle inte vara lämpligt att som ett enda slag behandla både belopp som har att göra med normala garantier och belopp som är föremål för rättsliga förfaranden.*
88. *Där både en avsättning och en eventualförpliktelse uppstår på grund av likartade omständigheter, lämnas de upplysningar som krävs i punkterna 84 till 86 på ett sätt som visar sambandet mellan avsättningen och eventualförpliktelser.*
89. *Där ett inflöde av resurser är troligt skall ett företag lämna en kortfattad beskrivning av karaktären på eventualtillgångarna på balansdagen och, där det är praktiskt möjligt, en uppskattning av deras finansiella effekt. Dessa skall beräknas med principerna för avsättningar i punkterna 36 till 52.*
90. *Det är viktigt att upplysningar om eventualtillgångar inte ger vilseledande indikationer om sannolikheten för ett inflöde av resurser.*
91. *Där eventuell information som krävs enligt punkterna 86 och 89 inte lämnas, på grund av att det inte är praktiskt genomförbart, skall detta förhållande anges.*
92. *I ytterst sällsynta fall kan några eller alla av de uppgifter som krävs i punkterna 84 till 89 väntas ha en menlig inverkan på företagets förhandlingsläge i en tvist med andra parter rörande det som avsättningen, eventualförpliktelser eller eventualtillgången gäller. I sådana fall behöver företaget inte lämna uppgifterna, men tvistens allmänna karaktär skall framgå, tillsammans med det faktum att uppgifterna inte lämnats och skälet härtil.*

Övergångsbestämmelser

93. *Effekten av att börja tillämpa denna standard, vid dess ikraftträdande eller tidigare, skall redovisas som en justering av ingående balanserad vinst eller förlust då standarden tillämpas första gången. Företag uppmanas att justera ingående balanserat resultat för den tidigaste redovisningsperioden och att räkna om den jämförande informationen för alla perioder som visas. Om den jämförande informationen inte räknas om, skall detta framgå.*
94. *Denna standard kräver en annan behandling än IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper. Enligt IAS 8 skall jämförande information räknas om (huvudprincip) eller omräknad information proforma lämnas som tillägg (tillåten alternativ princip), såvida det inte är praktiskt ogenomförbart.*

IAS 38

IKRAFTTRÄDANDE

95. ***Denna standard skall tillämpas på årliga finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om företaget tillämpar denna standard för perioder som börjar före den 1 juli 1999, skall företaget upplysa om detta.***
96. Standarden ersätter de delar i IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date ("Eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt händelser efter balansdagen")⁽⁴⁾, som behandlar eventualförpliktelser och eventualtillgångar.

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 38**Immateriella tillgångar**

Denna standard fastställdes i juli 1998 av styrelsen för IASC och trädde i kraft för finansiella rapporter som avser perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare.

Denna standard ersätter

- (a) IAS 4, Depreciation Accounting ("Redovisning av avskrivningar"), avseende avskrivning av immateriella tillgångar samt
- (b) IAS 9, Research and Development Costs ("Utgifter för forskning och utveckling").

I oktober 1998 publicerade IASC Övervägande i anslutning till standardens utformning, för IAS 38, Immateriella tillgångar och IAS 22 (omarbetad 1998). IASC:s avdelning för publikationer tillhandahåller exemplar.

1998 medförde IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering, en ändring i punkt 2 (f) i IAS 38, i och med att hänvisningen till IAS 25, Accounting for Investments ("Redovisning av investeringar"), ersattes med en hänvisning till IAS 39. Dessutom ströks fotnot 1.

Följande SIC-tolkningar hör ihop med IAS 38:

- SIC-6: Utgifter för ändringar i befintlig programvara.
- SIC-32: Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats.

INLEDNING

1. IAS 38 behandlar redovisning av och lämnande av upplysningar om de immateriella tillgångar som inte uttryckligen omfattas av andra IAS:er. IAS 38 omfattar inte finansiella tillgångar, mineralrättigheter och utgifter för att söka efter eller exploatera och utvinna mineraler, olja, naturgas och liknande icke förnyelsebara resurser eller sådana immateriella tillgångar i försäkringsföretag som har sin grund i kontrakt med försäkringstagare. IAS 38 tillämpas bland annat på utgifter för reklam, utbildning, etablering av verksamheter och forsknings- och utvecklingsverksamheter.
2. En immateriell tillgång är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk form som innehas för produktion eller distribution av varor eller tjänster, för uthyrning till andra eller för administrativa ändamål. En tillgång är en resurs
 - (a) som ett företag har kontroll över till följd av inträffade händelser samt
 - (b) som förväntas ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden.

⁽⁴⁾ IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date ("Eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt händelser efter balansdagen") ersattes av IAS 10 (omarbetad 1999), Händelser efter balansdagen, som trädde i kraft den 1 januari 2000.

IAS 38

3. IAS 38 kräver att ett företag redovisar en immateriell tillgång i balansräkningen (till anskaffningsvärde) endast om

- (a) det är troligt att de framtida ekonomiska fördelar som kan hänföras till tillgången kommer att tillfalla företaget samt
- (b) tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Detta gäller oavsett om en immateriell tillgång förvärvats externt eller upparbetats internt. IAS 38 innehåller ytterligare kriterier för internt upparbetade immateriella tillgångar.

4. I IAS 38 anges att internt upparbetade värden i form av goodwill, varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundlistor och liknande inte redovisas som tillgångar i balansräkningen.

5. Om en immateriell tillgång inte uppfyller både definitionen och de kriterier som gäller för redovisning av en immateriell tillgång i balansräkningen, krävs enligt IAS 38 att utgiften för den redovisas som en kostnad då utgiften uppkommer. Har tillgången däremot förvärvats i ett företagsförvärv, skall denna utgift (ingående i anskaffningsvärdet) utgöra en del av det belopp som utgör goodwill (negativ goodwill) i förvärvsanalysen.

6. Enligt IAS 38 krävs att alla utgifter för forskning redovisas som kostnader när de uppkommer. Exempel på andra utgifter som inte ger upphov till en immateriell tillgång, som kan redovisas i balansräkningen, är

- (a) utgifter för att starta en verksamhet eller ett företag,
- (b) utgifter för utbildning,
- (c) utgifter för reklam och/eller säljfrämjande åtgärder samt
- (d) utgifter för omlokalisering eller omorganisation av delar av ett företag eller hela företaget.

Sådana utgifter kostnadsförs när de uppkommer.

7. Enligt IAS 38 krävs att utgifter som avser en immateriell tillgång och som uppkommer efter förvärvet, eller efter det att tillgången färdigställts, skall redovisas som kostnader när de uppkommer såvida inte

- (a) det är troligt att utgifterna kommer att innebära att tillgången genererar framtida ekonomiska fördelar som överstiger den ursprungliga bedömningen samt
- (b) utgifterna kan beräknas och hänföras till tillgången på ett tillförlitligt sätt.

Om dessa villkor uppfylls, skall den tillkommande utgiften läggas till den immateriella tillgångens anskaffningsvärde.

8. Om utgifter avseende en immateriell tillgång ursprungligen redovisades som kostnad i en finansiell rapport för ett räkenskapsår eller i en delårsrapport får enligt IAS 38 inte företaget redovisa dessa utgifter som del av anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång senare.

9. Efter det första redovisningstillfället, kräver IAS 38 att en immateriell tillgång värderas på ett av följande två sätt

- (a) huvudprincipen – anskaffningsvärde efter avdrag för alla ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar eller
- (b) tillåten alternativ princip – omvärderat belopp efter avdrag för alla tillkommande ackumulerade avskrivningar och tillkommande ackumulerade nedskrivningar. Det omvärderade beloppet skall utgöras av tillgångens verkliga värde. Denna princip är dock endast tillåten om det verkliga värdet kan fastställas genom hänvisning till en aktiv marknad för den immateriella tillgången. Vidare, när ett företag väljer

IAS 38

denna princip krävs enligt IAS 38 att omvärderingar utförs så regelbundet att den immateriella tillgångens redovisade värde inte skiljer sig väsentligt från vad som skulle fastställas genom att använda verkligt värde på balansdagen. I IAS 38 anges också hur immateriella tillgångar skall omvärderas och huruvida en värdeökning (minskning) skall redovisas i resultaträkningen eller direkt i eget kapital.

10. I IAS 38 krävs att en immateriell tillgång skall skrivas av systematiskt över den bästa uppskattningen av dess nyttjandeperiod. Om inte annat kan påvisas, gäller antagandet att en immateriell tillgångs nyttjandeperiod kan vara högst tjugo år. Enligt IAS 38 får avskrivningsperioden för en immateriell tillgång inte vara oändlig. Avskrivningen skall påbörjas när tillgången kan börja användas.
11. I sällsynta fall kan det övertygande visas att en immateriell tillgång kommer att ha en nyttjandeperiod som överstiger tjugo år. IAS 38 kräver i dessa sällsynta fall att
 - (a) den immateriella tillgången skrivs av över den bästa uppskattningen av dess nyttjandeperiod,
 - (b) den immateriella tillgångens återvinningsvärde uppskattas åtminstone en gång per år i syfte att pröva om tillgångens värde gått ned samt
 - (c) upplysning lämnas om skälen till att antagandet om att den immateriella tillgångens nyttjandeperiod inte kommer att överstiga tjugo år frångås, samt om den faktor eller de faktorer som spelade en väsentlig roll vid fastställandet av tillgångens nyttjandeperiod.
12. IAS 38 kräver att den tillämpade avskrivningsmetoden skall återspegla hur tillgångens värde förbrukas av företaget. Om detta inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt skall den linjära metoden tillämpas. Avskrivningsbeloppet skall redovisas som en kostnad såvida inte någon annan IAS tillåter eller kräver att det ingår i en annan tillgångs redovisade värde.
13. Enligt IAS 38 krävs att en immateriell tillgångs restvärde sätts lika med noll, såvida inte
 - (a) det finns ett åtagande från en tredje part att köpa tillgången vid nyttjandeperiodens slut eller
 - (b) det finns en aktiv marknad för det tillgångsslaget och det är troligt att en sådan marknad kommer att finnas i slutet av tillgångens nyttjandeperiod.
14. Ett företag tillämpar IAS 36 för att undersöka om ett nedskrivningsbehov föreligger för en immateriell tillgång. IAS 38 kräver också att ett företag minst en gång per år uppskattar återvinningsvärdet för en immateriell tillgång som ännu inte är färdig att användas.
15. IAS 38 gäller för redovisningsperioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.
16. För första redovisningstillfället innehåller IAS 38 övergångsbestämmelser som kräver retroaktiv tillämpning, nämligen
 - (a) när detta är nödvändigt för att eliminera en post som inte längre uppfyller angivna villkor eller
 - (b) om den tidigare värderingen av en immateriell tillgång stred mot de principer som anges i standarden (exempelvis om en immateriell tillgång inte skrevs av eller om den omvärderades utan hänvisning till en aktiv marknad).

I andra fall är det så att framåtriktad tillämpning av kraven på redovisning och avskrivning antingen krävs (exempelvis förbjuder IAS 38 ett företag att i balansräkningen redovisa en internt upparbetad immateriell tillgång som inte tidigare har redovisats så) eller tillåts (exempelvis uppmuntras ett företag att i balansräkningen redovisa en immateriell tillgång som förvärvades i ett företagsförvärv även om den inte tidigare redovisats).

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-6
Definitioner	7-17
Immateriella tillgångar	8-17
Identifierbarhet	10-12
Kontroll	13-16
Framtida ekonomiska fördelar	17
Redovisning och värdering av en immateriell tillgång vid första redovisningstillfället	18-55
Separat förvärv	23-26
Anskaffning som del av ett företagsförvärv eller samgående	27-32
Anskaffning med stöd av statligt bidrag	33
Byten av tillgångar	34-35
Internt upparbetad goodwill	36-38
Internt upparbetade immateriella tillgångar	39-55
Forskningsfas	42-44
Utvecklingsfas	45-52
Anskaffningsvärde för en internt upparbetad immateriell tillgång	53-55
Redovisning som kostnad	56-59
Kostnadsförda utgifter får inte tas upp som tillgångar i balansräkningen	59
Tillkommande utgifter	60-62
Värdering efter anskaffningstidpunkten	63-78
Huvudprincip	63
Tillåten alternativ princip	64-78
Avskrivning	79-96
Avskrivningstid	79-87
Avskrivningsmetod	88-90
Restvärde	91-93
Omprövning av avskrivningstid och avskrivningsmetod	94-96

IAS 38

Återvinning av det redovisade värdet nedskrivningsbehov	97-102
Utrangeringar och avyttringar	103-106
Upplysningar	107-117
Allmänt	107-112
Immateriella tillgångar redovisade enligt tillåten alternativ princip	113-114
Utgifter för forskning och utveckling	115-116
Övrig information	117
Övergångsbestämmelser	118-121
Ikraftträdande	122-123

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil skall läsas tillsammans med den förklarande texten och tillsammans med förordet till International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange hur immateriella tillgångar som inte uttryckligen omfattas av andra IAS:er behandlas i redovisningen. I standarden krävs att en immateriell tillgång redovisas i balansräkningen endast om vissa kriterier är uppfyllda. Standarden anger också hur redovisade värden beräknas, och den kräver vissa upplysningar om immateriella tillgångar.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

1. ***Denna standard skall tillämpas vid redovisning av immateriella tillgångar med undantag av***
 - (a) ***immateriella tillgångar som omfattas av annan IAS,***
 - (b) ***finansiella tillgångar, enligt definitionen i IAS 32, Finansiella tillgångar: Klassificering och upplysningar,***
 - (c) ***mineralrättigheter och utgifter för att exploatera eller utvinna mineraler, olja, naturgas och liknande icke förnyelsebara resurser samt***
 - (d) ***immateriella tillgångar i försäkringsföretag, som har sin grund i kontrakt med försäkringstagare.***
2. Om en annan IAS behandlar ett visst slag av immateriell tillgång tillämpar ett företag den standarden i stället för denna standard. Denna standard gäller exempelvis inte för
 - (a) immateriella tillgångar som innehas av ett företag för försäljning i dess normala verksamhet (se IAS 2, Varulager, och IAS 11, Entreprenadavtal),
 - (b) uppskjutna skattefordringar (se IAS 12, Inkomstskatter),
 - (c) leasingavtal som faller inom tillämpningsområdet för IAS 17, Leasingavtal,
 - (d) tillgångar som uppkommer vid redovisning av ersättningar till anställda (se IAS 19, Ersättningar till anställda),

- (e) goodwill som uppkommer vid företagsförvärv (se IAS 22, Företagsförvärv och samgåenden) samt
- (f) finansiella tillgångar, enligt definitionen i IAS 32, Finansiella tillgångar: Klassificering och upplysningar. Redovisning och värdering av vissa finansiella tillgångar behandlas i IAS 27, Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag, IAS 28, Redovisning av innehav i intresseföretag, IAS 31, Redovisning av andelar i joint ventures, samt IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering.
3. Vissa immateriella tillgångar kan ha fysisk form eller ingå i ett fysiskt föremål, såsom en cd-skiva (exempelvis programvara), ett dokument (exempelvis en licens eller ett patent) eller en film. Vid bestämmandet av om en tillgång som består av både immateriella och materiella delar skall redovisas enligt IAS 16, Materiella anläggningstillgångar, eller som en immateriell tillgång enligt denna standard krävs bedömning för att fastställa vilken del som dominerar. Exempelvis är programvara för en datorstyrd verktygsmaskin, som inte kan fungera utan just det programmet, en integrerad del av maskinvaran och behandlas därför som en del av verktygsmaskinen. Samma sak gäller för en dators operativsystem. En programvara som inte är en integrerad del av maskinvaran behandlas som en immateriell tillgång.
4. Denna standard tillämpas bland annat på utgifter för annonsering, utbildning, igångsättning av nya verksamheter, forsknings- och utvecklingsverksamheter. Forsknings- och utvecklingsverksamheter syftar till att utveckla kunskap. Därför är, även om verksamheter kan resultera i en tillgång med fysisk form (exempelvis en prototyp), den fysiska delen mindre viktig än den immateriella delen, det vill säga den kunskap som den innefattar.
5. Vad gäller finansiell leasing kan den underliggande tillgången vara antingen materiell eller immateriell. Efter att en immateriell tillgång som omfattas av ett finansiellt leasingavtal första gången tagits upp i balansräkningen redovisar en leasetagare den enligt denna standard. Rättigheter enligt licensavtal som avser sådant som filmer, videoinspelningar, pjäser, manuskript, patent och copyrighter är undantagna från IAS 17. Sådana rättigheter redovisas helt enligt denna standard.
6. Undantag från ett tillämpningsområde för en IAS kan göras om vissa aktiviteter eller transaktioner är så specialiserade att de ger upphov till redovisningsfrågor som kan behöva behandlas på annat sätt. Detta gäller utgifter för att exploatera eller utvinna olja, naturgas och mineralfyndigheter, samt avseende kontrakt mellan försäkringsföretag och försäkringstagare. Därför tillämpas inte denna standard på utgifter för sådana aktiviteter. Denna standard tillämpas dock på andra immateriella tillgångar (såsom programvara) och andra utgifter (såsom utgifter för igångsättning av nya verksamheter) i branscher som utvinner naturtillgångar eller av företag inom försäkringsbranschen.

DEFINITIONER

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

En immateriell tillgång är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk form som används för produktion eller distribution av varor eller tjänster, för uthyrning till andra eller för administrativa ändamål.

En tillgång är en resurs

(a) **som ett företag har kontroll över till följd av inträffade händelser samt**

(b) **som förväntas ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden.**

Monetära tillgångar är kontanta medel samt tillgångar som omvandlas till kontanta medel till fasta eller fastställbara belopp.

Forskning är planerat och systematiskt sökande med utsikter till att ge ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt.

IAS 38

Utveckling är att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas.

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

Avskrivningsbart belopp är en tillgångs anskaffningsvärde, eller det belopp som motsvarar anskaffningsvärdet i de finansiella rapporterna, efter avdrag för beräknat restvärde.

Nyttjandeperiod är antingen

- (a) den tid under vilken en tillgång förväntas bli utnyttjad för sitt ändamål av företaget eller*
- (b) det antal enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med hjälp av tillgången.*

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

Restvärde är det nettobelopp som ett företag räknar med att få ut för en tillgång vid nyttjandeperiodens slut, efter avdrag för den förväntade utgiften för försäljning/utrangering.

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.

En aktiv marknad existerar där samtliga tre villkor nedan är uppfyllda:

- (a) Handeln avser likartade produkter.*
- (b) Det finns vanligen intresserade köpare och säljare.*
- (c) Prisinformation är allmänt tillgänglig.*

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

Redovisat värde är det belopp till vilket en tillgång är upptagen i balansräkningen, efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar.

Immateriella tillgångar

- 8. Företag har ofta utgifter för att anskaffa, utveckla, underhålla eller förbättra immateriella värden, såsom vetenskaplig eller teknisk kunskap, utformning och införande av nya processer eller system, licenser, rättigheter, kunskap om marknader och varumärken. Vanliga exempel på sådana värden är programvaror, patent, copyright, filmer, kundregister, förvaltningsrätter avseende hypotekslån, fiskelicenser, importkvoter, franchiseavtal, kund- eller leverantörsrelationer, kundlojalitet, marknadsandelar och marknadsföringsrättigheter.
- 9. Inte alla exempel i punkt 8 motsvarar definitionen av en immateriell tillgång, det vill säga identifierbarhet, kontroll över tillgången samt att företaget tillförs framtida ekonomiska fördelar. Om en post som behandlas i denna standard inte uppfyller definitionen för en immateriell tillgång, kostnadsförs utgiften för den när den förvärvas eller upparbetas internt. Vid ett företagsförvärv utgör dock sådana poster en del av den goodwill som redovisas som tillgång i balansräkningen vid förvärvstidpunkten (se punkt 56).

I d e n t i f i e r b a r h e t

10. Definitionen kräver att en immateriell tillgång är identifierbar för att tydligt skilja den från goodwill. Goodwill som uppkommer som ett led i ett företagsförvärv motsvarar en betalning av förvärvaren i förväntan om framtida ekonomiska fördelar. De framtida ekonomiska fördelarna kan ha sin grund i fördelar vid samordning av de identifierbara tillgångar som förvärvats eller motsvaras av tillgångar som var för sig inte uppfyller kriterierna för att redovisas i balansräkningen, men som förvärvaren är beredd att betala för vid förvärvet.
11. En immateriell tillgång kan tydligt särskiljas från goodwill om den är avskiljbar. En tillgång är avskiljbar om företaget skulle kunna hyra ut, sälja, byta ut eller dela ut de särskilda framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången, utan att därmed göra sig av med de framtida ekonomiska fördelarna av andra tillgångar som används inom samma intäktsskapande verksamhet.
12. Avskiljbarhet är inte en nödvändig förutsättning för identifierbarhet eftersom ett företag kan klara av att identifiera en tillgång på något annat sätt. Exempelvis om en immateriell tillgång förvärvas tillsammans med andra tillgångar kan transaktionen innefatta överföring av legala rättigheter genom vilka tillgången kan identifieras. På liknande sätt kan ett internt projekt som syftar till att ge företaget legala rättigheter bidra till att göra en internt upparbetad immateriell tillgång identifierbar. Även om en sådan tillgång genererar framtida ekonomiska fördelar enbart i kombination med andra tillgångar, är den identifierbar om företaget kan identifiera de framtida ekonomiska fördelar som är hänförliga till tillgången.

K o n t r o l l

13. Ett företag har kontroll över en tillgång, om det har förmågan att säkerställa att framtida ekonomiska fördelar kommer företaget till del och samtidigt kan begränsa andras möjligheter att få del av dessa fördelar. Ett företags förmåga att utöva kontroll över de framtida ekonomiska fördelarna har normalt sin grund i legala rättigheter, som kan göras gällande i en domstol. Om sådana legala rättigheter saknas, försvåras möjligheten att påvisa kontroll över tillgången. Möjligheten att göra en rättighet gällande legalt är dock inte en nödvändig förutsättning för kontroll över tillgången, eftersom ett företag kan vara i stånd att kontrollera de framtida ekonomiska fördelarna på något annat sätt.
14. Kunskap om marknader och teknik kan ge upphov till framtida ekonomiska fördelar. Ett företag har kontroll över dessa ekonomiska fördelar, om exempelvis kunskaperna skyddas av legala rättigheter såsom copyright, överenskommelser om uppdelning av marknaden (där detta är tillåtet) eller av en lagstadgad tystnadsplikt för de anställda.
15. Ett företag kan ha yrkesutbildad personal och kan se ökad kunskap genom utbildning som en källa till framtida ekonomiska fördelar. Företaget kan också räkna med att personalen kommer att stanna kvar i företaget. Men vanligtvis har ett företag otillräcklig kontroll över de förväntade framtida ekonomiska fördelarna till följd av yrkesutbildad personal och utbildning för att anse att dessa poster motsvarar definitionen på en immateriell tillgång. Av liknande skäl är det osannolikt att en speciell kunskap, exempelvis vad gäller ledning eller teknik, motsvarar definitionen på en immateriell tillgång om inte legala rättigheter hindrar andra från att utnyttja den och dra ekonomiska fördelar av den och den i övrigt motsvarar definitionen av en immateriell tillgång.
16. Ett företag kan ha en grupp av kunder eller en marknadsandel och förvänta sig att kunderna kommer att fortsätta att handla med företaget som följd av företagets ansträngningar att bygga upp kundrelationer och kundlojalitet. Utan några legala rättigheter att skydda eller på annat sätt utöva kontroll över kundrelationer eller kundernas lojalitet har vanligtvis företaget otillräcklig kontroll över de ekonomiska fördelarna från sådana relationer och lojaliteter (kundregister, marknadsandelar, kundrelationer, kundlojalitet) för att anse att definitionen av en immateriell tillgång är uppfylld.

IAS 38

Framtida ekonomiska fördelar

17. De framtida ekonomiska fördelarna av en immateriell tillgång kan innefatta intäkter från försäljning av produkter eller tjänster, kostnadsbesparingar eller andra fördelar av användandet av tillgången. Exempelvis kan användandet av en rättighet i en tillverkningsprocess minska framtida tillverkningskostnader i stället för att öka framtida intäkter.

REDOVISNING OCH VÄRDERING AV EN IMMATERIELL TILLGÅNG VID FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET

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) samt
 - (b) uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång (se punkterna 19 till 55).
19. **En immateriell tillgång skall redovisas i balansräkningen endast om**
- (a) **det är troligt att de framtida ekonomiska fördelar som kan hänföras till tillgången kommer att tillfalla företaget samt**
 - (b) **tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.**
20. **Ett företag skall bedöma sannolikheten för framtida ekonomiska fördelar utifrån rimliga och välunderbyggda antaganden om de ekonomiska förhållandena under tillgångens nyttjandeperiod enligt företagsledningens bästa bedömning.**
21. Vid bedömningen söker företaget bilda sig en uppfattning om hur säkra de beräknade ekonomiska fördelar som förväntas av tillgången är, utifrån den information som är tillgänglig vid första redovisningstillfället. Större vikt läggs vid information som kan verifieras externt.
22. **En immateriell tillgång skall värderas till anskaffningsvärde första gången den tas upp i balansräkningen.**

Separat förvärv

23. Om en immateriell tillgång förvärvas separat, kan dess anskaffningsvärde vanligtvis fastställas på ett tillförlitligt sätt. Det gäller särskilt när köpeskillingen består av kontanter eller andra monetära tillgångar.
24. Anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång utgörs av inköpspriset, inklusive eventuella tullavgifter vid import och icke återbetalningsbara omsättningsskatter, samt eventuella utgifter för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning. I utgifter för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning ingår exempelvis arvoden för juridiska tjänster. Eventuella rabatter dras av då anskaffningsvärdet fastställs.
25. Om betalningen för en immateriell tillgång sker med en kredittid som överstiger den normala, utgörs anskaffningsvärdet av det pris som hade överenskommits om köpeskillingen erlagts kontant. Skillnaden mellan detta belopp och summan av betalningarna periodiseras och redovisas som en räntekostnad under kreditens löptid såvida den inte inräknas i anskaffningsvärdet i enlighet med tillåten alternativ princip i IAS 23, Lånekostnader.
26. Om en immateriell tillgång förvärvas genom apportemission utgörs anskaffningsvärdet av de emitterade värdepapperens verkliga värde.

Anskaffning som del av ett företagsförvärv eller samgående

27. Enligt IAS 22, Företagsförvärv och samgåenden (omarbetad 1998), gäller att om en immateriell tillgång anskaffas som en del i ett företagsförvärv, utgörs anskaffningsvärdet för den tillgången av tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för förvärvet.
28. Bedömningar krävs för att avgöra om anskaffningsvärdet (det vill säga det verkliga värdet) för en immateriell tillgång, förvärvat i ett företagsförvärv, kan värderas på ett tillräckligt tillförlitligt sätt för att redovisas som en separat tillgång i balansräkningen. Noterade priser på en aktiv marknad ger det mest tillförlitliga uttrycket för verkligt värde (se även punkt 67). Tillämpligt marknadspris utgörs normalt av den aktuella köpkursen. Om aktuella köpkurser saknas kan närmast föregående likartade transaktion ge ett underlag som kan användas för att fastställa det verkliga värdet, förutsatt att det inte skett en väsentlig förändring i marknadsförutsättningarna mellan transaktionsdagen och den tidpunkt då tillgångens verkliga värde beräknas.
29. Om det inte finns någon aktiv marknad för en tillgång, motsvaras dess anskaffningsvärde av det belopp som företaget vid förvärvstidpunkten skulle ha betalat för tillgången i en transaktion mellan kunniga och intresserade parter som är oberoende av varandra, baserat på bästa möjliga tillgängliga information. När detta belopp fastställs, beaktar företaget resultatet av nyligen genomförda transaktioner med liknande tillgångar.
30. Vissa företag som regelbundet förvärvar och säljer unika immateriella tillgångar har utvecklat metoder för att uppskatta deras verkliga värden. Dessa metoder kan användas vid första beräkningen av immateriella tillgångar vid företagsförvärv om syftet är att fastställa det verkliga värdet enligt standardens definition och om metoderna återspeglar aktuella transaktioner och beräkningssätt i den bransch till vilken tillgången hör. Dessa beräkningsmetoder omfattar, där så är tillämpligt, att multiplicera nyckeltal som återspeglar aktuella marknadstransaktioner med vissa indikatorer som styr tillgångens lönsamhet (såsom intäkter, marknadsandelar eller rörelseresultat) eller att diskontera uppskattade framtida nettobetalingar från tillgången.
31. Enligt denna standard och IAS 22 (omarbetad 1998), Företagsförvärv och samgåenden, gäller följande:
- (a) En förvärvare tar i sin balansräkning upp en immateriell tillgång som uppfyller kriterierna i punkterna 19 och 20, även om den tillgången inte tidigare redovisades som tillgång av det förvärvade företaget.
- (b) Om anskaffningsvärdet (det verkliga värdet) för en immateriell tillgång i ett förvärvat företag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, redovisas den tillgången inte separat utan innefattas i goodwillbeloppet (se punkt 56).
32. I det fall en aktiv marknad saknas för en immateriell tillgång som förvärvats vid ett företagsförvärv, begränsar IAS 22 (omarbetad 1998) det först redovisade anskaffningsvärdet för den immateriella tillgången till ett belopp som inte skapar eller ökar eventuell negativ goodwill som uppkommer vid förvärvstidpunkten.

Anskaffning med stöd av statligt bidrag

33. I vissa fall kan en immateriell tillgång förvärvas utan ersättning alls, eller mot en symbolisk ersättning, genom ett statligt bidrag. Detta kan inträffa när ett statligt bidrag ges i form av överföring eller fördelning till ett företag av sådana immateriella tillgångar som landningsrättigheter, licenser för att driva radio- eller tv-stationer, importlicenser, importkvoter eller rättigheter att utnyttja andra begränsade resurser. Enligt IAS 20, Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd, kan ett företag välja att redovisa både den immateriella tillgången och det statliga bidraget till verkligt värde vid första redovisningstillfället. Om ett företag väljer att inte redovisa tillgången till verkligt värde vid första redovisningstillfället redovisar företaget tillgången till ett symboliskt belopp (enligt den andra princip som är tillåten enligt IAS 20) plus eventuella utgifter som är direkt hänförliga till att färdigställa tillgången för dess avsedda användning.

IAS 38*Byten av tillgångar*

34. En immateriell tillgång kan förvärfvas genom vederlag, helt eller delvis, i form av en olikartad immateriell tillgång eller av en annan tillgång. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång utgörs av det verkliga värdet på den tillgång som erhållits, vilket i sin tur motsvarar värdet på den tillgång som lämnats i utbyte, justerat för eventuella betalningar i samband med bytet.
35. En immateriell tillgång kan förvärfvas genom att en likartad tillgång, som utnyttjas på likartat sätt i likartad verksamhet och vars värde överensstämmer med den förvärvade tillgången, lämnas i byte. En immateriell tillgång kan även säljas i utbyte mot en ägarandel i ett företag som äger en likartad tillgång. I båda fallen, eftersom intjänandet är ofullständigt, redovisas inte någon vinst eller förlust som följd av transaktionen. I stället utgörs den nya tillgångens anskaffningsvärde av det redovisade värdet på den tillgång som lämnats i utbyte. Det verkliga värdet på den tillgång som erhållits kan dock ge bevis på ett nedskrivningsbehov för den lämnade tillgången. Under dessa omständigheter skrivs den lämnade tillgången ned, och det redovisade värdet efter nedskrivning blir den nya tillgångens värde.

Internt upparbetad goodwill

36. **Internt upparbetad goodwill skall inte redovisas som tillgång i balansräkningen.**
37. I vissa fall uppstår utgifter som syftar till att generera framtida ekonomiska fördelar, men de skapar inte en immateriell tillgång som uppfyller kriterierna i denna standard för att tas upp i balansräkningen. Sådana utgifter beskrivs ofta som att de bidrar till internt upparbetad goodwill. Internt upparbetad goodwill redovisas inte som tillgång i balansräkningen, eftersom den inte är en identifierbar resurs som företaget har kontroll över och vars anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
38. Skillnader mellan ett företags marknadsvärde och det redovisade värdet på dess identifierbara nettotillgångar vid en viss tidpunkt kan bero på en rad faktorer som påverkar värdet på företaget. Sådana skillnader kan emellertid inte anses utgöra anskaffningsvärdet för immateriella tillgångar över vilka företaget har kontroll.

Internt upparbetade immateriella tillgångar

39. Ibland är det svårt att bedöma om en internt upparbetad immateriell tillgång uppfyller kraven för att tas upp som tillgång. Det är ofta svårt att
- (a) identifiera om, och vid vilken tidpunkt, det finns en identifierbar tillgång som kommer att generera framtida ekonomiska fördelar samt
 - (b) fastställa tillgångens anskaffningsvärde på ett tillförlitligt sätt. I vissa fall kan utgiften för att ta fram en immateriell tillgång internt inte särskiljas från utgiften för att bibehålla eller öka företagets internt upparbetade goodwill eller från utgifter i den löpande verksamheten.

Av dessa skäl gäller, förutom standardens allmänna krav för redovisning och värdering av en immateriell tillgång vid första redovisningstillfället, att ett företag tillämpar kraven och vägledningen i punkterna 40 till 55 nedan för alla internt upparbetade immateriella tillgångar.

40. För att avgöra om en internt upparbetad immateriell tillgång uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång i balansräkningen delar företaget upp arbetet med att skapa tillgången i
- (a) en forskningsfas samt
 - (b) en utvecklingsfas.

Även om begreppen "forskning" och "utveckling" är definierade har begreppen "forskningsfas" och "utvecklingsfas" en vidare innebörd i denna standard.

41. Om ett företag inte kan särskilja forskningsfasen från utvecklingsfasen i ett internt projekt för att skapa en immateriell tillgång, anses utgifterna i det projektet tillhöra enbart forskningsfasen.

Forskningsfas

42. **Ingen immateriell tillgång som uppstår genom forskning, eller i forskningsfasen av ett internt projekt, skall redovisas som en tillgång i balansräkningen. Utgifter för forskning, eller i forskningsfasen av ett internt projekt, skall kostnadsföras när de uppkommer.**
43. Enligt denna standard kan ett företag inte påvisa att ett projekt under forskningsfasen ger upphov till en immateriell tillgång som kommer att ge framtida ekonomiska fördelar. Därför kostnadsförs utgifter i denna fas alltid då de uppkommer.
44. Exempel på forskningsverksamhet är
- (a) verksamhet som syftar till att få fram ny kunskap,
 - (b) sökandet efter, utvärderingen av och det slutliga urvalet av tillämpningar av forskningsresultat eller annan kunskap,
 - (c) sökandet efter alternativa material, enheter, produkter, processer, system eller tjänster samt
 - (d) formuleringen, utformningen, utvärderingen och det slutliga urvalet av möjliga alternativ avseende nya eller förbättrade material, enheter, produkter, processer, system eller tjänster.

Utvecklingsfas

45. **En immateriell tillgång som uppstår genom utveckling, eller i utvecklingsfasen av ett internt projekt, skall tas upp som tillgång i balansräkningen endast om ett företag kan påvisa att samtliga nedanstående förutsättningar är uppfyllda:**
- (a) **Det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella tillgången så att den kan användas eller säljas.**
 - (b) **Företagets avsikt är att färdigställa den immateriella tillgången och använda eller sälja den.**
 - (c) **Företaget har förutsättningar att använda eller sälja den immateriella tillgången.**
 - (d) **Företaget har visat hur den immateriella tillgången kommer att generera troliga framtida ekonomiska fördelar för företaget. Företaget skall bland annat påvisa att det finns en marknad för det som produceras med den immateriella tillgången eller för den immateriella tillgången som sådan. Eller om tillgången är avsedd att användas internt, dess användbarhet.**
 - (e) **Det finns adekvata tekniska, ekonomiska och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda eller sälja den immateriella tillgången.**
 - (f) **Företaget kan beräkna utgifterna hänförliga till den immateriella tillgången under dess utveckling på ett tillförlitligt sätt.**
46. I ett projekts utvecklingsfas kan ett företag i vissa fall identifiera en immateriell tillgång och påvisa att tillgången kommer att generera framtida ekonomiska fördelar. Detta beror på att ett projekts utvecklingsfas har kommit längre än dess forskningsfas.
47. Exempel på utvecklingsverksamhet:
- (a) Utformningen, konstruktionen samt provningen av prototyper och modeller.
 - (b) Formgivningen av verktyg, jigger, gjutformar och stansar enligt ny teknik.
 - (c) Formgivningen, konstruktionen och driften av en pilotanläggning som inte är av tillräcklig storlek ekonomiskt för kommersiell produktion.
 - (d) Utformningen, konstruktionen och provningen av ett valt alternativ för nya eller förbättrade material, enheter, produkter, processer, system eller tjänster.

IAS 38

48. För att visa hur en immateriell tillgång kommer att generera framtida ekonomiska fördelar uppskattar ett företag de framtida ekonomiska fördelarna av tillgången i enlighet med principerna i IAS 36, Nedskrivningar. Om tillgången kommer att generera ekonomiska fördelar endast i kombination med andra tillgångar görs prövningen för en kassagenererande enhet i enlighet med IAS 36.
49. Att ett företag har tillgång till de resurser som krävs för att färdigställa och dra nytta av en immateriell tillgångs fördelar kan påvisas exempelvis genom en affärsplan, som visar vilka tekniska, finansiella och andra nödvändiga resurser som krävs, samt företagets förmåga att förfoga över dessa. I vissa fall visar ett företag att det har tillgång till extern finansiering genom ett lånelöfte från en finansiär.
50. Det går ofta att ta fram tillförlitliga uppgifter ur ett företags ekonomisystem om utgifterna för en internt upparbetad immateriell tillgång. Dessa utgifter kan vara löner och andra utgifter för copyright eller licenser eller för utveckling av programvara.
51. ***Internt upparbetade varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande skall inte tas upp i balansräkningen.***
52. Denna standard bygger på synsättet att utgifter för att internt upparbeta varumärken, utveckla utgivningsrätter för tidningar och publikationer eller kundregister och liknande poster inte kan särskiljas från utgifterna för att utveckla ett företags hela affärsverksamhet. Sådana utgifter tas därför inte upp som tillgång i balansräkningen.

Anskaffningsvärde för en internt upparbetad immateriell tillgång

53. Anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång är enligt punkt 22 summan av de utgifter som uppkommer från och med den tidpunkt då den immateriella tillgången först uppfyller kriterierna enligt punkterna 19 till 20 och 45. I punkt 59 förbjuds att utgifter som en gång kostnadsförts i en finansiell rapport tas upp som en immateriell tillgång i en efterföljande balansräkning.
54. Anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång innefattar samtliga utgifter som direkt kan hänföras till tillgången, eller som på ett rimligt och konsekvent sätt kan hänföras till den immateriella tillgången, och som behövs för att skapa, tillverka och förbereda tillgången för sitt ändamål. I anskaffningsvärdet ingår, om det är tillämpligt:
- (a) Utgifter för material och tjänster som används eller förbrukas vid upparbetning av den immateriella tillgången.
 - (b) Löner och andra anställningsrelaterade utgifter för personal som deltar direkt i arbetet med att ta fram tillgången.
 - (c) Varje annan utgift som direkt kan hänföras till arbetet med att ta fram tillgången, såsom avgifter för att registrera en legal rättighet samt avskrivningarna på patent och licenser som används för att ta fram tillgången.
 - (d) Indirekta utgifter som krävs för att ta fram tillgången och som kan hänföras till tillgången på ett rimligt och konsekvent sätt (såsom avskrivningar på materiella anläggningstillgångar, försäkringspremier och hyra). Dessa utgifter fördelas enligt grunder som är snarlika dem som används vid fördelning av indirekta kostnader på lagertillgångar (se IAS 2, Varulager). I IAS 23, Lånekostnader, anges kriterier för redovisning av ränta som en beståndsdel i anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång.
55. Följande ingår inte i anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång:
- (a) Försäljningsomkostnader, administrationsomkostnader och andra allmänna omkostnader, såvida inte dessa direkt kan hänföras till arbetet med att färdigställa tillgången för användning.
 - (b) Tydligt identifierade ineffektiviteter och rörelseförluster som företaget ådragit sig innan en tillgång uppnår planerad prestanda.
 - (c) Utgifter för att utbilda personal för att använda tillgången.

Exempel som illustrerar punkt 53

Ett företag utvecklar en ny tillverkningsprocess. Under 20X5 ådrog sig företaget utgifter om 1 000, av vilka 900 uppstod före den 1 december 20X5 och 100 mellan den 1 december 20X5 och 31 december 20X5. Företaget kan visa att kriterierna för att redovisa utgifterna som en immateriell tillgång i balansräkningen uppfylls per 1 december 20X5. Återvinningsvärdet av den kunskap som ingår i processen uppskattas till 500 (inklusive framtida utbetalningar för att färdigställa processen för användning).

I de finansiella rapporterna för år 20X5 redovisas utgifterna för tillverkningsprocessen som en immateriell tillgång med ett anskaffningsvärde om 100 (utgifter som företaget haft från och med den tidpunkt då kriterierna för att ta upp tillgången i balansräkningen uppfylldes, det vill säga den 1 december 20X5). Utgifterna om 900 som företaget hade före den 1 december 20X5 kostnadsförs eftersom kriterierna för att ta upp en immateriell tillgång inte uppfylldes förrän den 1 december 2005. Dessa utgifter kommer aldrig att ingå i anskaffningsvärdet för tillverkningsprocessen.

Under år 20X6 ådrar sig företaget utgifter om 2 000. Vid slutet av år 20X6 uppskattas återvinningsvärdet av den kunskap som ingår i processen till 1 900 (inklusive framtida utbetalningar för att färdigställa processen för användning).

Vid slutet av år 2006 är anskaffningsvärdet för processen 2 100 (100 som togs upp som tillgång vid slutet av år 2005 och 2 000 som tas upp som tillgång under år 2006). Företaget redovisar en nedskrivning om 200 för att justera det redovisade värdet för processen innan nedskrivningen (2 100) till återvinningsvärdet (1 900). Nedskrivningen återförs under en kommande period om kriterierna för återföring av nedskrivning enligt IAS 36 är uppfyllda.

REDOVISNING SOM KOSTNAD

56. *Utgifter för en immateriell tillgång skall kostnadsföras då de uppkommer, såvida inte*

- (a) *de utgör en del av anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång (se punkterna 18 till 55) eller*
- (b) *de har uppkommit som en del i ett företagsförvärv och inte kan redovisas som en separat immateriell tillgång. Om så är fallet skall dessa utgifter (ingående i anskaffningsvärdet) utgöra en del av goodwillvärdet eller minska negativ goodwill vid tidpunkten för förvärvet (se IAS 22 (omarbetad 1998), Företagsförvärv och samgåenden).*

57. I vissa fall ådrar sig företaget utgifter i syfte att erhålla framtida ekonomiska fördelar utan att en immateriell tillgång eller annan tillgång förvärvats eller skapats som kan tas upp i balansräkningen. I dessa fall kostnadsförs utgifterna då de uppkommer. Exempelvis kostnadsförs alltid utgifter för forskning då de uppkommer (se punkt 42). Exempel på andra utgifter som kostnadsförs då de uppkommer är:

- (a) Utgifter för etablering av verksamheter, såvida inte dessa utgifter inbegrips i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång enligt IAS 16, Materiella anläggningstillgångar. Utgifter för etablering av verksamheter kan bestå av advokatarvoden och utgifter för bildande av en juridisk person, utgifter för att etablera en ny affärs- eller företagsenhet eller utgifter för att inleda nya verksamheter eller lansera nya produkter eller processer.
- (b) Utgifter för utbildning.
- (c) Utgifter för reklam och säljfrämjande åtgärder.
- (d) Utgifter för omlokalisering eller omorganisation av delar av ett företag eller hela företaget.

58. Punkt 56 hindrar inte att en betalning för framtida leverans av varor eller utförande av tjänster redovisas som en tillgång i balansräkningen.

IAS 38

Kostnadsförda utgifter får inte tas upp som tillgångar i balansräkningen

59. **Utgifter för en immateriell tillgång som kostnadsförts i finansiella rapporter avseende ett räkenskapsår eller i en delårsrapport får inte senare tas upp som tillgång i balansräkningen.**

TILLKOMMANDE UTGIFTER

60. **Tillkommande utgifter för en immateriell tillgång, efter förvärvet eller färdigställandet, skall kostnadsföras då de uppkommer, såvida inte**

- (a) **det är troligt att dessa utgifter leder till att tillgången kommer att generera framtida ekonomiska fördelar som överstiger den ursprungligen bedömda prestandan samt**
- (b) **att dessa utgifter kan beräknas och hänföras till tillgången på ett tillförlitligt sätt.**

Om dessa villkor uppfylls, skall den tillkommande utgiften läggas till den immateriella tillgångens anskaffningsvärde ⁽¹⁾.

61. Tillkommande utgifter för en redovisad immateriell tillgång kostnadsförs då de uppkommer, om de krävs för att tillgången skall bibehålla sin ursprungliga kapacitet. Immateriella tillgångar är av sådan art att det i många fall inte är möjligt att avgöra om det är sannolikt att tillkommande utgifter höjer eller bibehåller de ekonomiska fördelar som kommer att tillkomma företaget genom dessa tillgångar. Dessutom är det ofta svårt att hänföra sådana utgifter direkt till enskilda immateriella tillgångar, snarare än till rörelsen som en helhet. Därför är det endast sällan utgifter som uppkommit efter det första redovisningstillfället för en förvärvad immateriell tillgång eller efter färdigställande av en internt upparbetad tillgång leder till att tillgångens anskaffningsvärde höjs.
62. I överensstämmelse med punkt 51 kostnadsförs alltid tillkommande utgifter för varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer eller kundregister och liknande (oberoende av om varumärket osv förvärvats eller tagits fram internt). Härmed undviks att internt upparbetad goodwill redovisas som tillgång i balansräkningen.

VÄRDERING EFTER ANSKAFFNINGSTIDPUNKTEN

Huvudprincip

63. **Efter anskaffningstidpunkten skall en immateriell tillgång tas upp i balansräkningen till anskaffningsvärdet efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuella ackumulerade nedskrivningar.**

Tillåten alternativ princip

64. **Efter det att en immateriell tillgång har redovisats första gången, skall den redovisas till omvärderat belopp, som är det verkliga värdet vid omvärderingstidpunkten efter avdrag för eventuella tillkommande ackumulerade avskrivningar och tillkommande ackumulerade nedskrivningar. Vad det gäller omvärderingar enligt denna standard skall verkligt värde fastställas genom hänvisning till en aktiv marknad. Omvärderingar skall göras så regelbundet att det redovisade beloppet inte väsentligt avviker från vad som skulle fastställas som verkligt värde på balansdagen.**

65. Tillåten alternativ princip tillåter inte

- (a) omvärdering av immateriella tillgångar som inte tidigare har redovisats som tillgångar eller
- (b) att immateriella tillgångar redovisas till andra belopp än anskaffningsvärde vid första redovisningstillfället.

⁽¹⁾ Se även SIC-6: Utgifter för ändringar i befintlig programvara.

66. Tillåten alternativ princip tillämpas när en tillgång har redovisats till anskaffningsvärdet vid första redovisningstillfället. Men om bara en del av en immateriell tillgångs anskaffningsvärde redovisas som tillgång, eftersom tillgången inte uppfyllde redovisningskriterierna förrän en bit in i processen (se punkt 53), kan tillåten alternativ princip tillämpas på tillgången i sin helhet. Dessutom kan tillåten alternativ princip tillämpas på en immateriell tillgång som erhöles genom statligt bidrag och som redovisades till symboliskt belopp (se punkt 33).
67. Aktiva marknader med de egenskaper som beskrivs i punkt 7 är sällsynta för immateriella tillgångar, även om de kan förekomma. I vissa jurisdiktioner kan det exempelvis finnas aktiva marknader för fritt överlåtbara taxilicenser, fiskelicenser eller tillverkningskvoter. Emellertid kan en aktiv marknad inte finnas för varumärken, utgivningsrätter för tidningar, publiceringsrättigheter till musik och film, patent och varumärken, eftersom varje sådan tillgång är unik. Dessutom, trots att immateriella tillgångar köps och säljs, förhandlas avtal fram mellan enskilda köpare och säljare, och transaktioner sker tämligen sällan. Av dessa orsaker kan det vara så att ett betalat pris för en tillgång inte utgör tillräckligt bevis för det verkliga värdet på en annan tillgång. Slutligen är dessa priser sällan tillgängliga för allmänheten.
68. Hur ofta omvärderingar sker beror på hur mycket ifrågavarande immateriella tillgångars verkliga värden rör sig. Om det verkliga värdet för en omvärderad tillgång skiljer sig väsentligt från det redovisade beloppet krävs ytterligare omvärdering. För vissa immateriella tillgångar kan det ske stora och kraftiga rörelser i det verkliga värdet, vilket kräver årliga omvärderingar. För immateriella tillgångar vars verkliga värden endast förändras i obetydlig grad behöver inte omvärderingar göras lika ofta.
69. Om en immateriell tillgång omvärderas, blir eventuell ackumulerad avskrivning per omvärderingstidpunkten antingen
- (a) omräknad proportionellt med förändringen i tillgångens uppskrivna anskaffningsvärde, så att tillgångens redovisade värde efter omvärdering motsvarar det omvärderade värdet eller
 - (b) eliminerad mot tillgångens uppskrivna anskaffningsvärde och det nettobelopp som omräknats till tillgångens omvärderade belopp.
70. ***Om en immateriell tillgång omvärderas skall alla de andra tillgångarna i samma tillgångsslag också omvärderas, såvida det inte saknas en aktiv marknad för dessa tillgångar.***
71. Med ett slag av immateriella tillgångar avses en grupp tillgångar som har liknande beskaffenhet och användning i ett företags verksamhet. Posterna i ett slag av immateriella tillgångar omvärderas samtidigt i syfte att undvika selektiv omvärdering av tillgångar och att rapporteringen av belopp i de finansiella rapporterna blir en blandning av anskaffningsvärden och värden vid olika tidpunkter.
72. ***Om en immateriell tillgång i ett slag av omvärderade immateriella tillgångar inte kan omvärderas, eftersom det inte finns någon aktiv marknad för tillgången i fråga, skall tillgången redovisas till anskaffningsvärde efter avdrag för eventuella ackumulerade avskrivningar och nedskrivningar.***
73. ***Om en omvärderad immateriell tillgångs verkliga värde inte längre kan fastställas genom hänvisning till en aktiv marknad, skall tillgångens redovisade värde vara det omvärderade värdet vid tidpunkten för den senaste omvärderingen genom hänvisning till den aktiva marknaden, efter avdrag för eventuell efterföljande ackumulerad avskrivning och eventuell efterföljande nedskrivning.***
74. Förhållandet att det inte längre finns en aktiv marknad för en omvärderad immateriell tillgång kan tyda på att det finns ett nedskrivningsbehov för tillgången. Detta kan behöva provas enligt IAS 36, Nedskrivningar.
75. Om tillgångens verkliga värde kan fastställas genom hänvisning till en aktiv marknad vid en värdering efter anskaffningstidpunkten, tillämpas tillåten alternativ princip från och med detta datum.

IAS 38

76. *Om en immateriell tillgångs redovisade belopp höjs som följd av en omvärdering, skall ökningen redovisas direkt mot eget kapital under omvärderingsreserv. En omvärdering skall emellertid redovisas som intäkt i den mån det sker en återföring av en värdeminskning avseende samma tillgång och om minskningen i fråga tidigare redovisades som en kostnad.*
77. *Om en tillgångs redovisade belopp minskar som följd av en omvärdering, skall minskningen redovisas som kostnad. En minskning av omvärderingen skall redovisas direkt mot en omvärderingsreserv i den mån minskningen inte överstiger beloppet som finns i överskottet avseende tillgången i fråga.*
78. Den ackumulerade omvärderingsreserv som ingår i eget kapital kan överföras direkt till balanserade vinstmedel när överskottet realiserar. Hela överskottet kan realiserar vid tillgångens utrangering eller avyttring. En del av överskottet kan emellertid realiserar när tillgången används av företaget. I ett sådant fall är det realiserade beloppet skillnaden mellan avskrivning baserat på tillgångens omvärderade redovisade värde och den avskrivning som skulle ha redovisats baserat på tillgångens anskaffningsvärde. Överföringen från omvärderingsreserven till balanserade vinstmedel görs inte över resultaträkningen.

AVSKRIVNING

Avskrivningstid

79. *Det avskrivningsbara beloppet skall fördelas på ett systematiskt sätt över den bästa uppskattningen av 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.*
80. I takt med att framtida ekonomiska fördelar hänförliga till en immateriell tillgång förbrukas, skrivs tillgången av på ett sätt som återspeglar denna förbrukning. Detta uppnås genom en systematisk fördelning av tillgångens anskaffningsvärde eller omvärderade belopp, minskat med eventuellt restvärde, som en kostnad över tillgångens nyttjandeperiod. 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 produktlivscykler för tillgången och allmänt tillgänglig information om uppskattade nyttjandeperioder för liknande typer av tillgångar som används på liknande sätt.
 - (c) Teknisk 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 förväntade framtida ekonomiska fördelarna av tillgången 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.
 - (h) Om tillgångens nyttjandeperiod är beroende av nyttjandeperioden för andra tillgångar som företaget innehar.

81. Med tanke på de snabba teknikförändringarna som varit riskerar programvara och många andra immateriella tillgångar att bli tekniskt förlegade. Det är därför sannolikt att de har kort nyttjandeperiod.
82. Uppskattningar av en immateriell tillgångs nyttjandeperiod blir i allmänhet mindre tillförlitliga ju längre nyttjandeperioden blir. Denna standard bygger på ett antagande att det är osannolikt att en immateriell tillgångs nyttjandeperiod överstiger tjugo år.
83. I sällsynta fall kan det övertygande visas att en immateriell tillgång kommer att ha en viss nyttjandeperiod som överstiger tjugo år. I dessa fall frångås antagandet om att nyttjandeperioden allmänt sett inte överstiger tjugo år, och företaget
- (a) skriver av den immateriella tillgången över den bästa uppskattningen av dess nyttjandeperiod,
 - (b) uppskattar den immateriella tillgångens återvinningsvärde minst en gång per år för att fastställa eventuellt nedskrivningsbehov (se punkt 99) samt
 - (c) upplyser om skälen för att antagandet om den tjugoåriga maximiperioden frångås och om den eller de faktorer som spelade en betydande roll vid bestämningen av tillgångens nyttjandeperiod [se punkt 111 (a)].

Exempel

- A. Ett företag har förvärvat en exklusiv rättighet att producera vattenkraft under sextio år. Kostnaden för att producera vattenkraft är väsentligt lägre än kostnaden för att få energi från andra källor. Det geografiska område som omger kraftverket förväntas efterfråga betydande kvantiteter energi från kraftverket under åtminstone de kommande sextio åren.

Företaget skriver av rättigheten över sextio år, om inte andra skäl motiverar en kortare nyttjandeperiod.

- B. Ett företag har förvärvat en rättighet att ta betalt av trafikanter på en motorväg (vägtullar) under de kommande trettio åren. Det finns inga planer på att bygga alternativa vägar i området med motorvägen. Denna motorväg förväntas komma att användas under åtminstone de kommande trettio åren.

Företaget skriver av rättigheten över trettio år, om inte andra skäl motiverar en kortare nyttjandeperiod.

84. En immateriell tillgångs nyttjandeperiod kan vara mycket lång, men den är alltid begränsad. Osäkerhet motiverar att en immateriell tillgångs nyttjandeperiod uppskattas på ett försiktigt sätt, men inte att en orealistiskt kort nyttjandeperiod väljs.
85. ***Om kontroll över de framtida ekonomiska fördelarna från en immateriell tillgång uppnås genom legala rättigheter som avser en begränsad period, skall den immateriella tillgångens nyttjandeperiod inte överstiga denna period, såvida inte***
- (a) ***rättigheterna kan förlängas samt***
 - (b) ***det är i det närmaste säkert att så kommer att ske.***
86. Det kan finnas både ekonomiska och rättsliga faktorer som påverkar en immateriell tillgångs nyttjandeperiod. Ekonomiska faktorer avgör den period under vilken företaget erhåller framtida ekonomiska fördelar. Rättsliga faktorer kan begränsa den period under vilken företaget har tillgång till dessa fördelar. Nyttjandeperioden är den kortaste av de perioder som fastställs med dessa faktorer.
87. Nedanstående faktorer är exempel på att en legal rättighet så gott som säkert kommer att förnyas:
- (a) Den immateriella tillgångens verkliga värde minskar inte när rättighetens förfallodag närmar sig eller minskar inte med mer än utgifterna för att förnya rättigheten.

IAS 38

- (b) Det finns bevis (som möjligen bygger på tidigare erfarenhet) för att de legala rättigheterna kommer att förlängas.
- (c) Det finns tecken på att de förhållanden som krävs för att förlänga den legala rättigheten kommer att föreligga.

Avskrivningsmetod

- 88. ***Den avskrivningsmetod som används skall återspegla hur tillgångens värde för företaget successivt förbrukas. Om detta inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt, skall avskrivning ske linjärt. Avskrivningsbeloppet för varje period skall belasta resultatet, såvida det inte enligt någon annan IAS får eller skall vara del av 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. Den metod som bäst återspeglar hur tillgångens ekonomiska värde för företaget förbrukas väljs. Denna metod tillämpas konsekvent från en period till en annan, såvida inte det förväntade mönstret i förbrukningen av tillgångens värde förändras. Det finns sällan eller aldrig övertygande stöd för en avskrivningsmetod för immateriella tillgångar som ger lägre ackumulerade avskrivningar än den linjära metoden.
- 90. Avskrivning redovisas vanligtvis som kostnad. Ibland ingår emellertid en tillgångs ekonomiska fördelar i företagets framställning av andra tillgångar i stället för att ge upphov till en kostnad. I dessa fall är avskrivningsbeloppet en del av den andra tillgångens anskaffningsvärde och ingår i det redovisade beloppet. Exempelvis inbegrips avskrivningar på immateriella tillgångar som används i en tillverkningsprocess i värdet på varulagret (se IAS 2, Varulager).

Restvärde

- 91. ***En immateriell tillgångs restvärde skall antas vara noll, såvida inte***
 - (a) ***det finns ett åtagande från en tredje part att köpa tillgången vid nyttjandeperiodens slut eller***
 - (b) ***det finns en aktiv marknad för tillgången samt***
 - (i) ***restvärde kan fastställas genom hänvisning till denna marknad samt***
 - (ii) ***det är troligt att en sådan marknad kommer att finnas vid slutet av tillgångens nyttjandeperiod.***
- 92. En tillgångs avskrivningsbara belopp fastställs efter avdrag för dess restvärde. Ett restvärde större än noll tyder på att ett företag räknar med att avyttra tillgången före slutet på tillgångens ekonomiska livslängd.
- 93. Om huvudprincipen används beräknas restvärdet genom användande av rådande priser vid tidpunkten för tillgångens förvärv, vid försäljning av en liknande tillgång som har nått slutet av sin beräknade nyttjandeperiod och som använts under liknande förhållanden som den aktuella tillgången. Restvärdet höjs därefter inte vid förändringar i priser eller värde. Om tillåten alternativ princip används görs en ny beräkning av restvärdet vid varje omvärderingstidpunkt för tillgången med vid detta datum rådande priser.

Omprövning av avskrivningstid och avskrivningsmetod

- 94. ***Den valda avskrivningstiden och avskrivningsmetoden skall prövas minst i slutet av varje räkenskapsår. Om tillgångens förväntade nyttjandeperiod skiljer sig på ett betydande sätt från tidigare bedömningar, skall avskrivningstiden ändras i enlighet med detta. Om en betydande ändring inträffat i det förväntade mönstret av fördelar av tillgången skall avskrivningsmetoden ändras så att den återspeglar det ändrade mönstret. Sådana ändringar skall redovisas som ändringar i uppskattningar och bedömningar. Enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, justeras avskrivningarna i resultaträkningen för innevarande period och kommande perioder.***

95. Under en immateriell tillgångs nyttjandeperiod kan det bli uppenbart att bedömningen av avskrivningsperiodens längd inte är korrekt. Nyttjandeperioden kan förlängas exempelvis till följd av tillkommande utgifter som förbättrar tillgångens prestanda utöver dess ursprungliga prestationsnivå. En nedskrivning kan tyda på att avskrivningstiden behöver ändras.
96. Med tiden kan det sätt på vilket en immateriell tillgångs ekonomiska värde tillfaller företaget förändras. Det kan exempelvis bli uppenbart att en degressiv avskrivningsmetod är mer korrekt än en linjär avskrivningsmetod. Ett annat exempel är om användande av en licens senareläggs i avvaktan på andra inslag i affärsplanen. I detta fall kanske företaget inte får del av de ekonomiska fördelarna av tillgången förrän under senare perioder.

ÅTERVINNING AV DET REDOVISADE VÄRDET – NEDSKRIVNINGSBEHOV

97. För att fastställa om det föreligger ett nedskrivningsbehov för en immateriell tillgång tillämpar ett företag IAS 36, Nedskrivningar. I den standarden anges hur ett företag prövar sina tillgångars redovisade värden, hur det fastställer återvinningsvärdet på en tillgång och när det gör en nedskrivning eller återför en sådan.
98. Enligt IAS 22 (omarbetad 1998), Företagsförvärv och samgåenden, skall, om en värdenedgång sker senast vid slutet av det första räkenskapsår som påbörjas efter förvärvstidpunkten för en immateriell tillgång, anskaffad genom företagsförvärvet, värdenedgången redovisas som en justering av både beloppet för den immateriella tillgången och den goodwill (negativa goodwill) som uppstod vid förvärvstidpunkten. Men om värdenedgången hänger samman med särskilda händelser eller förändrade omständigheter som inträffat efter förvärvstidpunkten, redovisas nedgången enligt IAS 36, Nedskrivningar, och inte som en justering av beloppet för goodwill (negativ goodwill) vid förvärvstidpunkten.
99. **Utöver att följa kraven i IAS 36, Nedskrivningar, skall ett företag beräkna återvinningsvärdet för nedanstående immateriella tillgångar minst vid slutet av varje räkenskapsår, även om det inte finns något som tyder på att tillgångens värde har minskat:**
- (a) **En immateriell tillgång som ännu inte är färdig att användas.**
- (b) **En immateriell tillgång som skrivs av över en period som överstiger tjugo år, räknat från den tidpunkt när tillgången kan börja användas.**

Återvinningsvärdet skall fastställas enligt IAS 36, Nedskrivningar, och värdenedgångar redovisas enligt den standarden.

100. En immateriell tillgångs förmåga att generera tillräckliga framtida ekonomiska fördelar för att täcka dess anskaffningsvärde är vanligen föremål för stor osäkerhet fram till dess att tillgången är klar att använda. Därför krävs i denna standard att företaget prövar minst en gång per år om det redovisade värdet på en tillgång, som ännu inte kan användas, understiger återvinningsvärdet.
101. Det är ibland svårt att fastställa om en immateriell tillgång kan ha minskat i värde, bland annat för att det inte nödvändigtvis är uppenbart att användbarheten minskat. Detta är särskilt svårt om tillgången har en lång nyttjandeperiod. Som en följd krävs i denna standard, som ett minimum, en årlig beräkning av en immateriell tillgångs återvinningsvärde, om dess nyttjandeperiod överstiger tjugo år räknat från den tidpunkt då tillgången blir möjlig att ta i bruk.
102. Kravet på en årlig värdeprövning av en immateriell tillgång gäller närhelst den aktuella uppskattade totala nyttjandeperioden för tillgången överstiger tjugo år, räknat från den tidpunkt när tillgången kunde börja användas. Det innebär att om en immateriell tillgångs nyttjandeperiod beräknades till kortare tid än tjugo år vid första redovisningstillfället, men nyttjandeperioden förlängs av tillkommande utgifter till mer än tjugo år från den tidpunkt då tillgången kunde tas i bruk, gör ett företag prövningen enligt punkt 99 (b) och lämnar de upplysningar som krävs i punkt 111 (a).

IAS 38

UTRANGERINGAR OCH AVYTTRINGAR

103. *En immateriell tillgång skall inte längre redovisas som tillgång (i balansräkningen) när den avyttrats eller när inga framtida ekonomiska fördelar längre förväntas.*
104. *Vinster eller förluster vid utrangering eller avyttring av en immateriell tillgång skall bestämmas som skillnaden mellan vad som netto erhålls och det redovisade värdet, och skall redovisas i resultaträkningen som intäkt eller kostnad.*
105. Om en immateriell tillgång byts ut mot en liknande tillgång under de omständigheter som beskrivs i punkt 35, är anskaffningsvärdet för den mottagna tillgången lika med det redovisade värdet på den tillgång som lämnas i byte. Därmed redovisas ingen vinst eller förlust.
106. En immateriell tillgång, som inte längre utnyttjas och som kommer att avyttras, redovisas i balansräkningen till det redovisade värdet den dag då företaget slutar att använda den. Minst i slutet av varje räkenskapsår prövar företaget om tillgången gått ned i värde enligt IAS 36, Nedskrivningar. Företaget redovisar också en värdeminskning enligt IAS 36.

UPPLYSNINGAR

Allmänt

107. *I de finansiella rapporterna skall följande upplysningar lämnas för varje slag av immateriell tillgång, uppdelade på internt upparbetade immateriella tillgångar och andra, förvärvade immateriella tillgångar:*
- (a) *Nyttjandeperioderna eller tillämpade procentsatser för avskrivning.*
 - (b) *De avskrivningsmetoder som används.*
 - (c) *Det uppskrivna anskaffningsvärdet och ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerade nedskrivningar) vid periodens början och slut.*
 - (d) *I vilka poster i resultaträkningen som avskrivningar av immateriella tillgångar ingår.*
 - (e) *En avstämning av det redovisade värdet vid periodens början och slut som visar*
 - (i) *tillägg, med angivelser för sig av tillägg genom intern utveckling och genom företagsförvärv eller samgåenden,*
 - (ii) *utrangeringar och avyttringar,*
 - (iii) *periodens ökningar eller minskningar genom omvärderingar enligt punkterna 64, 76, 77 och från nedskrivningar som redovisas eller återförs direkt mot eget kapital enligt IAS 36, Nedskrivningar,*
 - (iv) *periodens nedskrivningar som redovisas i resultaträkningen enligt IAS 36,*
 - (v) *periodens återföringar av nedskrivningar som redovisas i resultaträkningen enligt IAS 36,*
 - (vi) *periodens avskrivningar,*
 - (vii) *valutakursdifferenser vid omräkningen av balansräkningarna för en självständig utlandsverksamhet samt*
 - (viii) *övriga förändringar av det redovisade värdet under perioden.*

Jämförande information krävs inte.

108. Med ett slag av immateriella tillgångar avses en grupp tillgångar som har liknande beskaffenhet och användning i ett företags verksamhet. Exempel på olika slag av immateriella tillgångar:

- (a) Varumärken.
- (b) Utgivningsrätter för tidningar och publikationer.
- (c) Programvaror.
- (d) Licenser och franchiseavtal.
- (e) Upphovsrätter (copyright), patent och liknande rättigheter samt andra immateriella rättigheter.
- (f) Recept, formler, modeller, mönster och prototyper.
- (g) Immateriella tillgångar under utveckling.

De olika nämnda slagen av immateriella tillgångar redovisas tillsammans eller delas upp i mindre eller större grupper om detta ger användarna mer relevant information.

109. Ett företag lämnar upplysning om immateriella tillgångar som har minskat i värde enligt IAS 36, utöver den information som krävs enligt punkt 107 (e) (iii) till (v).

110. Ett företag lämnar upplysning om karaktär och effekt av en förändring av uppskattningar och bedömningar som har väsentlig inverkan i den aktuella perioden eller som förväntas få en väsentlig inverkan under efterföljande perioder enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper. Sådana upplysningar kan vara en följd av ändringar av exempelvis

- (a) avskrivningstiden,
- (b) avskrivningsmetoden eller
- (c) restvärden.

111. **Vidare skall följande upplysningar lämnas:**

- (a) *Om en immateriell tillgång avskrivs över mer än tjugo år skälen till att antagandet, att nyttjandeperioden för en immateriell tillgång inte överstiger tjugo år från det datum då tillgången blir möjlig att använda, frångås. När dessa skäl anges skall företaget beskriva den eller de faktorer som spelade en betydande roll vid bestämmandet av tillgångens nyttjandeperiod.*
- (b) *En beskrivning av det redovisade värdet och kvarstående avskrivningstid för varje immateriell tillgång som är väsentlig för de finansiella rapporterna för företaget som en helhet.*
- (c) *För immateriella tillgångar som förvärvas med stöd av ett statligt bidrag och tas upp till verkligt värde vid första redovisningstillfället (se punkt 33):*
 - (i) *Tillgångarnas verkliga värde vid förvärvstidpunkten.*
 - (ii) *Deras redovisade värde.*
 - (iii) *Om tillgångarna redovisas enligt huvudprincipen eller enligt tillåten alternativ princip för värdering efter anskaffningstidpunkten.*
- (d) *Förekomsten av och det redovisade värdet på immateriella tillgångar med äganderättsförbehåll och det redovisade värdet på immateriella tillgångar ställda som säkerhet för förpliktelser.*
- (e) *Beloppssuppgift avseende åtaganden om förvärv av immateriella tillgångar.*

112. När ett företag beskriver den eller de faktorer som spelade en betydande roll vid bedömningen av nyttjandeperioden för en immateriell tillgång som avskrivs över mer än tjugo år, beaktar det de faktorer som anges i punkt 80.

IAS 38

Immateriella tillgångar redovisade enligt tillåten alternativ princip

113. **Om immateriella tillgångar redovisas till omvärderade belopp skall upplysning lämnas avseende:**

- (a) **För varje slag av immateriella tillgångar**
 - (i) **omvärderingens ikraftträdande,**
 - (ii) **det redovisade beloppet för omvärderade immateriella tillgångar samt**
 - (iii) **det redovisade beloppet som skulle ha ingått i de finansiella rapporterna om de omvärderade immateriella tillgångarna hade redovisats enligt huvudprincipen i punkt 63.**
- (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 vad möjligheten att dela ut överskott till aktieägare.**

114. Det kan vara nödvändigt att slå samman de omvärderade tillgångsslagen till större poster i upplysningssyfte. Dock slås inte slag samman om det skulle resultera i en sammanslagning av immateriella tillgångar som innefattar belopp som beräknas både enligt huvudprincip och tillåten alternativ princip för värdering efter anskaffningstidpunkten.

Utgifter för forskning och utveckling

115. **Upplysning skall lämnas om det totala beloppet för utgifter för forskning och utveckling som kostnadsförts under perioden.**
116. Utgifter för forskning och utveckling innefattar samtliga utgifter som direkt kan hänföras till forsknings- eller utvecklingsverksamhet eller som på ett rimligt och konsekvent sätt kan fördelas till sådan verksamhet (se punkterna 54 till 55 för anvisning avseende vilka utgifter som inkluderas i beloppsuppgiften enligt punkt 115).

Övrig information

117. Ett företag uppmuntras att, men behöver inte, lämna följande upplysningar:
- (a) En beskrivning av varje helt avskriven immateriella tillgång som fortfarande används.
 - (b) En kortfattad beskrivning av betydande immateriella tillgångar över vilka företaget har kontroll, men som inte redovisas i balansräkningen, på grund av att de inte uppfyllde kriterierna för detta eller som förvärvades eller upparbetades innan denna standard trätt i kraft.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

118. **När denna standard träder i kraft (eller då den börjar tillämpas om denna tidpunkt infaller tidigare) skall den tillämpas enligt nedanstående tabell. I alla andra fall än de som beskrivs i tabellen skall standarden tillämpas retroaktivt, såvida det inte är praktiskt ogenomförbart.**
119. Enligt tabellen nedan krävs att standarden tillämpas retroaktivt i de fall en immateriell tillgång, som tidigare redovisats i balansräkningen, inte uppfyller denna standards kriterier för sådan redovisning. Det gäller också om den tidigare värderingen inte skedde enligt denna standard (exempelvis om tillgången inte skrivits av eller om den har omvärderats utan hänvisning till en aktiv marknad). I vissa andra fall krävs att standarden tillämpas framåt. I ytterligare andra fall får standarden tillämpas framåt.

120. *Effekten av att börja tillämpa denna standard vid dess ikraftträdande (eller tidigare) skall redovisas enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, det vill säga som en justering antingen av ingående balans för balanserade vinstmedel för den tidigaste redovisningsperioden, (huvudprincip i IAS 8) eller för innevarande periods resultat (tillåten alternativ princip i IAS 8).*
121. *När denna standard tillämpas för första gången och övergångsbestämmelserna medger ett val, skall upplysning lämnas om vilka övergångsbestämmelser som har tillämpats.*

Övergångsbestämmelser – redovisning i balansräkningen

Förutsättningar	Krav
1. En immateriell tillgång redovisades för sig som en tillgång – oavsett om den beskrevs som en immateriell tillgång eller ej – och när denna standard träder i kraft (eller när den börjar tillämpas, om detta sker tidigare) uppfyller tillgången inte definitionen på en immateriell tillgång eller kriterierna för att tas upp i balansräkningen.	
(a) Tillgången förvärvades i ett företagsförvärv.	(i) Omför tillgången till goodwill (negativ goodwill) som härrör från samma förvärv. (ii) Justera den goodwill (negativa goodwill) som redovisades vid anskaffningstidpunkten i efterhand, som om tillgången alltid hade ingått i den goodwill (negativa goodwill) som redovisades vid anskaffningstidpunkten. Exempelvis om goodwill redovisades som en tillgång och skrevs av, uppskatta den ackumulerade avskrivning som skulle ha redovisats om tillgången hade ingått i den goodwill som redovisades vid anskaffningstidpunkten, och justera det redovisade värdet för goodwillbeloppet i enlighet med detta.
(b) Tillgången förvärvades inte som ett led i ett företagsförvärv (exempelvis förvärvades den för sig eller upparbetades internt).	Redovisa inte längre tillgången i balansräkningen (ta bort den från balansräkningen).
2. En immateriell tillgång redovisades som en tillgång för sig – oavsett om den beskrevs som en immateriell tillgång eller ej – och när denna standard träder i kraft (eller när den börjar tillämpas, om detta sker tidigare) uppfyller tillgången definitionen på en immateriell tillgång och kriterierna för att tas upp i balansräkningen.	
(a) Tillgången redovisades första gången till anskaffningsvärdet.	Klassificera tillgången som en immateriell tillgång. Det anskaffningsvärde som första gången redovisades för tillgången anses ha fastställts på rätt sätt. Se övergångsbestämmelser i 4 och 5 nedan vad gäller redovisning efter anskaffningstidpunkten.
(b) Tillgången redovisades första gången till ett annat belopp än anskaffningsvärdet.	(i) Klassificera tillgången som en immateriell tillgång samt (ii) räkna om tillgångens redovisade värde till anskaffningsvärde (eller omvärderat belopp, efter första redovisning till anskaffningsvärde) minskat med ackumulerad avskrivning, beräknade enligt denna standard. Om anskaffningsvärdet inte kan fastställas, redovisa inte längre tillgången i balansräkningen (ta bort den från balansräkningen).

IAS 38

3. När denna standard träder i kraft (eller när den börjar tillämpas om detta sker tidigare) uppfyller en tillgång definitionen av en immateriell tillgång och kriterierna för redovisning av den, men posten redovisades inte tidigare som en tillgång.
- | | | |
|-----|---|---|
| (a) | Den immateriella tillgången förvärvades som ett led i ett företagsförvärv och utgjorde en del av den goodwill som redovisades. | <p>Redovisning av den immateriella tillgången uppmuntras, men krävs inte. Om den immateriella tillgången redovisas</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) beräkna tillgångens redovisade värde till anskaffningsvärde (eller omvärderat belopp) efter avdrag för ackumulerade avskrivningar beräknade enligt denna standard samt (ii) justera i efterhand den goodwill som redovisades vid förvärvstidpunkten, som om den immateriella tillgången aldrig hade ingått i den goodwill som redovisades vid förvärvstidpunkten. Exempelvis om goodwill redovisades som en tillgång och skrevs av, beräkna effekten på den ackumulerade goodwillavskrivningen av att särskilja den immateriella tillgången och justera det redovisade goodwillvärdet i enlighet med detta. |
| (b) | Den immateriella tillgången förvärvades inte som ett led i ett företagsförvärv (exempelvis förvärvades den för sig eller upparbetades den internt). | Den immateriella tillgången skall inte redovisas i balansräkningen. |

Övergångsbestämmelser – avskrivning av en immateriell tillgång som redovisas enligt huvudprincipen

- | Förutsättningar | Krav |
|---|---|
| 4. Tillgången skrevs inte tidigare av eller avskrivningen sattes till noll. | Räkna om tillgångens redovisade värde som om den ackumulerade avskrivningen alltid hade fastställts i enlighet med denna standard. |
| 5. Tillgången skrevs tidigare av. Den ackumulerade avskrivningen beräknad enligt denna standard stämmer inte överens med den som tidigare redovisats (på grund av att avskrivningsperioden och/eller avskrivningsmetoden skiljer sig från den som tidigare tillämpats). | Räkna inte om de ackumulerade avskrivningarna vad gäller eventuell skillnad mellan den ackumulerade avskrivningen under tidigare år och den som beräknas enligt denna standard. Skriv av eventuellt redovisat belopp för tillgången över dess återstående nyttjandeperiod som fastställts enligt standarden (det vill säga att varje förändring behandlas som en ändring av uppskattningar och bedömningar, se punkt 94). |

Övergångsbestämmelser – omvärderade immateriella tillgångar

- | Förutsättningar | Krav |
|--|---|
| 6. En immateriell tillgång redovisades till ett omvärderat belopp som inte fastställts genom hänvisning till en aktiv marknad: | |
| (a) Det finns en aktiv marknad för tillgången. | Tillgången skall omvärderas genom hänvisning till denna aktiva marknad vid den tidpunkt när standarden träder i kraft (eller när den börjar tillämpas om detta sker tidigare). |
| (b) Det finns ingen aktiv marknad för tillgången. | <ul style="list-style-type: none"> (i) Eliminera eventuell omvärderingseffekt samt (ii) beräkna tillgångens redovisade värde till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning, beräknat enligt denna standard. |

IKRAFTTRÄDANDE

122. *Denna standard träder i kraft för finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard på finansiella rapporter avseende perioder som börjar före den 1 juli 1999, skall företaget*

- (a) *lämna upplysning om detta samt*
- (b) *samtidigt börja tillämpa IAS 22 (omarbetad 1998), Företagsförvärv och samgåenden, och IAS 36, Nedskrivningar.*

123. Denna standard ersätter

- (a) IAS 4, Depreciation Accounting ("Redovisning av avskrivningar"), avseende avskrivning av immateriella tillgångar samt
- (b) IAS 9, Research and Development Costs ("Utgifter för forskning och utveckling").

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 40

Förvaltningsfastigheter

Denna standard fastställdes i mars 2000 av IASC:s styrelse och trädde i kraft för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2001 eller senare.

Standarden ersätter IAS 25, Accounting for Investments ("Redovisning av investeringar"), vad gäller redovisning av förvaltningsfastigheter. IAS 25 upphörde att gälla när denna standard trädde i kraft.

I januari 2001 ändrades punkt 3 på grund av IAS 41, Jord- och skogsbruk. Den ändrade texten skall tillämpas på årliga finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2003 eller senare.

INLEDNING

1. IAS 40 behandlar redovisning av förvaltningsfastigheter samt därtill hörande upplysningskrav. Standarden skall tillämpas på årliga finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2001 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.
2. Standarden ersätter tidigare bestämmelser i IAS 25, Accounting for Investments ("Redovisning av investeringar"). Enligt IAS 25 tilläts ett företag välja mellan olika redovisningsmetoder för förvaltningsfastigheter (ett värde baserat på anskaffningsvärdet enligt huvudprincipen i IAS 16, Materiella anläggningstillgångar, omvärdering med avskrivning enligt tillåten alternativ princip i IAS 16, anskaffningsvärde efter avdrag för nedskrivning enligt IAS 25 eller omvärdering enligt IAS 25). IAS 25 upphör att gälla när denna standard träder i kraft.
3. Förvaltningsfastigheter definieras som fastigheter (mark eller byggnader – eller del av en byggnad – eller båda) som snarare 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 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

4. Denna standard omfattar inte:
- (a) Rörelsefastigheter (det vill säga fastigheter som används för produktion och tillhandahållande av varor och tjänster eller för administrativa ändamål) som, i enlighet med IAS 16, redovisas antingen till ett värde baserat på anskaffningsvärde eller till omvärderat belopp efter avdrag för efterföljande avskrivningar.
 - (b) Fastigheter som innehas för att säljas i den löpande verksamheten och som redovisas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet enligt IAS 2, Varulager.
 - (c) Fastigheter som bebyggs eller exploateras för framtida användning som förvaltningsfastigheter. IAS 16 är tillämplig på sådana fastigheter tills dess att arbetena är slutförda och fastigheterna övergår till att bli förvaltningsfastigheter varvid denna standard blir tillämplig. Denna standard gäller emellertid för sådana förvaltningsfastigheter som byggs om för fortsatt framtida användning som förvaltningsfastigheter.
 - (d) Rättighet som innehas av en leasetagare enligt ett operationellt leasingavtal som omfattas av IAS 17, Leasingavtal.
 - (e) Biologiska tillgångar hänförliga till jordbruksmark och som omfattas av IAS 41, Jord- och skogsbruk.
 - (f) Mineraltillgångar, prospekteringsrättigheter för mineraltillgångar, olje- och gasfyndigheter och andra liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar.
5. Enligt standarden kan företagen välja mellan antingen
- (a) redovisning till verkligt värde: Förvaltningsfastigheter skall värderas till verkligt värde och förändringar i det verkliga värdet skall tas in i resultaträkningen, eller
 - (b) redovisning till anskaffningsvärde: Redovisning som grundar sig på anskaffningsvärde är huvudprincip IAS 16, Materiella anläggningstillgångar. Förvaltningsfastigheter värderas till avskrivet anskaffningsvärde (efter avdrag för eventuell ackumulerad nedskrivning). Ett företag som väljer att redovisa enligt den metod som bygger på anskaffningsvärde skall lämna upplysning om förvaltningsfastigheternas verkliga värde.
6. Värderingsmetoden för verkligt värde skiljer sig från den omvärderingsmetod som styrelsen redan tillåter för vissa icke-finansiella tillgångar. Enligt omvärderingsmetoden skall ökningarna av redovisat värde, som överstiger en värdering baserad på anskaffningsvärdet, redovisas under rubriken omvärderingsreserv. Vid värdering till verkligt värde skall emellertid alla förändringar i verkligt värde redovisas i resultaträkningen.
7. Detta är första gången styrelsen har presenterat en redovisningsmodell som bygger på verkligt värde för icke-finansiella tillgångar. Av kommentarerna som lämnades avseende utkast E64 framgick att även om många stödjer denna utveckling, är det många andra som ännu har betydande principiella och praktiska invändningar mot att utvidga en metod som bygger på verkligt värde till att användas även när det gäller icke-finansiella tillgångar. Vissa menar också att vissa fastighetsmarknader inte är tillräckligt utvecklade för att en metod som bygger på verkligt värde skall kunna fungera tillfredsställande. Dessutom anser vissa att det inte är praktiskt genomförbart att skapa en exakt definition av förvaltningsfastighet och att detta innebär att det är praktiskt ogenomförbart att för närvarande kräva en värderingsmetod som bygger på verkligt värde.
8. Av dessa skäl är det styrelsens uppfattning att det i nuläget inte är praktiskt genomförbart att kräva en värderingsmetod som bygger på verkligt värde för förvaltningsfastigheter. Samtidigt menar styrelsen att det är önskvärt att tillåta en värderingsmetod som bygger på verkligt värde. Detta utvecklingssteg framåt ger både dem som upprättar och dem som använder finansiella rapporter en möjlighet att skaffa sig större erfarenhet av att arbeta med en värderingsmetod som bygger på verkligt värde och ge tid för vissa fastighetsmarknader att nå en större mognad.

IAS 40

9. Denna standard kräver att ett företag skall tillämpa vald värderingsmetod på samtliga förvaltningsfastigheter. Ett byte av metod skall bara genomföras om bytet leder till en bättre redovisning. Enligt standarden är det högst osannolikt att så är fallet vid byte från en metod som bygger på verkligt värde till en metod som bygger på anskaffningsvärde.
10. I undantagsfall kan det tydligt framgå att det vid ett förvärv av en förvaltningsfastighet (eller efter det att en förvaltningsfastighet färdigställts, exploaterats eller bytt användningsområde) inte går att på ett tillförlitligt sätt löpande fastställa verkligt värde på fastigheten. I de fallen kräver standarden att ett företag värderar förvaltningsfastigheten enligt huvudprincipen i IAS 16 fram till att förvaltningsfastigheten avyttras eller utrangeras. En förvaltningsfastighets restvärde skall antas vara noll. Ett företag som har valt värderingsmetoden som bygger på verkligt värde värderar alla övriga förvaltningsfastigheter till verkligt värde.
11. I bilaga A finns ett beslutsträd som illustrerar hur ett företag avgör huruvida det skall tillämpa IAS 40 (för förvaltningsfastigheter) i stället för IAS 16, Materiella anläggningstillgångar (för rörelsefastigheter eller fastigheter som uppförs eller exploateras för framtida användning som förvaltningsfastighet), eller IAS 2, Varulager (för egendom som innehas för försäljning i företagets löpande verksamhet).
12. I bilaga B, Övervägande i anslutning till standardens utformning, sammanfattas styrelsens skäl till att fastställa kraven i IAS 40.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-3
Definitioner	4-14
Redovisning i balansräkningen	15-16
Värdering vid anskaffningstidpunkten	17-21
Tillkommande utgifter	22-23
Värdering efter anskaffningstidpunkten	24-50
Verkligt värde	27-49
Om verkligt värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt	47-49
Anskaffningsvärde	50
Ändring i användningsområdet för en fastighet	51-59
Utrangeringar och avyttringar	60-64
Upplysningar	65-69
Verkligt värde och anskaffningsvärde	65-66
Verkligt värde	67-68
Anskaffningsvärde	69

IAS 40

Övergångsbestämmelser	70-73
Verkligt värde	70-72
Anskaffningsvärde	73
Ikraftträdande	74-75

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil skall läsas tillsammans med den förklarande texten och tillsammans med förordet till International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

SYFTE

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

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

1. ***Denna standard skall tillämpas vid redovisning och värdering av samt upplysningar om förvaltningsfastigheter.***
2. Standarden behandlar, bland annat, värderingen av en förvaltningsfastighet i en leasetagares finansiella rapporter när leasingavtalet klassificerats som ett finansiellt leasingavtal samt för en leasegivare 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) hur en leasegivare skall redovisa leaseavgifter hänförliga till en förvaltningsfastighet (se även IAS 18, Intäkter),
 - (c) värderingen av förvaltningsfastigheter för en leasetagare när leasingavtalet klassificerats som operationellt,
 - (d) värderingen av förvaltningsfastigheter för en leasegivare när leasingavtalet klassificerats som finansiellt,
 - (e) redovisning av sale and leaseback-avtal samt
 - (f) vilken information som skall lämnas om finansiella och operationella leasingavtal.
3. Denna standard skall inte tillämpas på
 - (a) biologiska tillgångar hänförliga till jordbruksmark (se IAS 41, Jord- och skogsbruk) eller
 - (b) mineraltillgångar, prospekteringsrättigheter för mineraltillgångar, olje- och gasfyndigheter och andra liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar.

DEFINITIONER

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

Förvaltningsfastigheter är fastigheter (mark eller en byggnad – eller del av en byggnad – eller båda) som innehåses (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.*

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.

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.

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

Redovisat värde är det belopp till vilket en tillgång är upptagen i balansräkningen.

5. 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.
6. 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 det rapporterande företaget (eller som innehas av det rapporterande 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.
7. 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, Materiella anläggningstillgångar), 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 skall emellertid tillämpas på förvaltningsfastigheter som byggs om för att också efter ombyggnaden användas som förvaltningsfastigheter (se punkt 52).

IAS 40

8. 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.
9. 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 arrangemanget. Ett exempel är när ägaren till en kontorsfastighet erbjuder hyresgästerna övervakning och löpande underhåll.
10. I andra fall kan tjänsterna utgöra en väsentlig del av kontraktet. Ett exempel är när ett företag äger och driver ett hotell. I detta fall är de tjänster som erbjuds hotellgästerna en väsentlig del av helheten. Därför klassificeras en hotellfastighet, i vilken ägaren själv driver hotellverksamheten, som en rörelsefastighet och inte som en förvaltningsfastighet.
11. Ibland kan det vara svårt att avgöra om de tjänster som erbjuds är så väsentliga 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 överlåtelser 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 vissa rutinuppgifter och själv står för större delen av de risker, som är förknippade med att de kassaflöden som hotellverksamheten genererar varierar.
12. 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 5 till 11 ovan. Enligt punkt 66 (a) skall ett företag upplysa om dessa kriterier när klassificeringen är svår att göra.
13. Enligt IAS 17, Leasingavtal, redovisar en leasetagare inte en fastighet som tillgång om leasingavtalet klassificerats som operationellt. Därför redovisar en leasetagare inte sådana leasingavtal som förvaltningsfastigheter.
14. 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 en koncernredovisning som omfattar båda företagen, eftersom fastigheten ur koncernens synvinkel är en rörelsefastighet. I det företag som äger fastigheten kan emellertid fastigheten utgöra en förvaltningsfastighet, om förutsättningarna i punkt 4 är uppfyllda. Därför redovisar leasegivaren fastigheten som förvaltningsfastighet i sina separata finansiella rapporter.

REDOVISNING I BALANSRÄKNINGEN

15. ***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 samt***
 - (b) ***anskaffningsvärdet på förvaltningsfastigheten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.***
16. När ett företag tar ställning till huruvida en förvaltningsfastighet uppfyller det förstnämnda kriteriet att redovisas som tillgång i balansräkningen, måste företaget göra en bedömning, på basis av tillgängligt material när fastigheten redovisas som tillgång för första gången, av sannolikheten för att det skall få del av den framtida ekonomiska nyttan. Det andra kriteriet är vanligtvis uppfyllt eftersom förvärvspriset, och därmed anskaffningsvärdet, framgår av köpekontraktet.

VÄRDERING VID ANSKAFFNINGSTIDPUNKTEN

17. ***En förvaltningsfastighet tas vid förvärvet upp till anskaffningsvärde. Transaktionskostnader skall inräknas i anskaffningsvärdet.***
18. 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.
19. Anskaffningsvärdet för en förvaltningsfastighet som ägaren själv låtit uppföra utgörs av kostnaderna vid den tidpunkt då alla arbeten slutförts. Fram till den tidpunkten tillämpar ett företag IAS 16, Materiella anläggningstillgångar. Från och med den tidpunkten blir fastigheten förvaltningsfastighet varvid denna standard blir tillämplig (se punkterna 51 (e) och 59 nedan).
20. Anskaffningsvärdet för en förvaltningsfastighet innefattar inte kostnader för igångsättning (såvida dessa inte är nödvändiga för att fastigheten skall kunna utnyttjas för sitt ändamål), förluster som uppkommer fram till den tidpunkt då förvaltningsfastigheten har hyrts ut i planerad omfattning eller en övernormal förbrukning av material, arbetstid eller andra resurser i samband med byggnationen eller exploateringen.
21. Om betalningen för en förvaltningsfastighet senareläggs, utgörs anskaffningsvärdet av nuvärdet av betalningen. Skillnaden mellan detta belopp och den nominella köpeskillingen redovisas som en räntekostnad under kreditperioden.

TILLKOMMANDE UTGIFTER

22. ***Tillkommande utgifter avseende en förvaltningsfastighet som redan har redovisats som tillgång i balansräkningen skall läggas till det redovisade värdet för förvaltningsfastigheten när det är sannolikt att den ekonomiska nytta som är förknippad med fastigheten förbättras i förhållande till den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades. Alla andra tillkommande utgifter skall redovisas som kostnader i den period de uppkommer.***
23. Den redovisningsmässiga behandlingen av utgifter efter förvärvet av en förvaltningsfastighet är beroende av vilka omständigheter som togs i beaktande när fastigheten redovisades första gången. När det redovisade värdet på en förvaltningsfastighet exempelvis återspeglar framtida förluster skall tillkommande utgifter som är nödvändiga för att återställa de framtida förväntade ekonomiska fördelarna av tillgången aktiveras. Det är även fallet när en tillgångs inköpspris återspeglar företagets förpliktelse att ådra sig de utgifter som krävs för att tillgången skall kunna utnyttjas för sitt ändamål. Exempel på detta kan vara förvärv av en byggnad med renoveringsbehov. I det fallet läggs tillkommande utgifter till det redovisade värdet.

VÄRDERING EFTER ANSKAFFNINGSTIDPUNKTEN

24. ***Ett företag skall välja att antingen redovisa förvaltningsfastigheterna till verkligt värde enligt punkterna 27 till 49 eller till anskaffningsvärde efter avdrag för avskrivningar och nedskrivningar enligt punkt 50 och skall tillämpa den värderingsprincipen på samtliga förvaltningsfastigheter.***
25. IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, föreskriver att ett frivilligt byte av redovisningsprincip endast skall göras om bytet leder till att händelser eller transaktioner återges på ett bättre sätt i företagets finansiella rapporter. Det är högst osannolikt att ett byte av princip från verkligt värde till anskaffningsvärde ger en mer rättvisande bild.
26. Denna standard kräver att alla företag skall fastställa det verkliga värdet på förvaltningsfastigheterna i värderingssyfte (för metoden som bygger på verkligt värde) eller i upplysningssyfte (för metoden som bygger på anskaffningsvärde). Företag uppmanas, 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.

IAS 40

Verkligt värde

27. *Efter första redovisningstillfället skall ett företag som väljer att redovisa till verkligt värde värdera samtliga förvaltningsfastigheter till dess verkliga värde, förutom i de undantagsfall som beskrivs i punkt 47.*
28. *En vinst eller förlust som uppkommer vid förändring av en förvaltningsfastighets verkliga värde skall ingå i periodens nettoresultat för den period där vinsten eller förlusten uppkommer.*
29. Det verkliga värdet på en förvaltningsfastighet är vanligen marknadsvärdet. Verkligt värde fastställs som det mest sannolika pris som rimligen kan erhållas på marknaden på balansdagen inom ramen för definitionen av verkligt värde. Det är det bästa pris som säljaren rimligen kan räkna med att erhålla och det mest fördelaktiga pris som köparen rimligen kan påräkna. Denna bedömning 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.
30. Ett företag fastställer det verkliga värdet utan avdrag för transaktionskostnader i samband med en avyttring eller utrangering.
31. *Det verkliga värdet på förvaltningsfastigheter skall baseras på det aktuella marknadsläget och andra omständigheter på balansdagen, och inte på vad som gällt tidigare eller kan förväntas gälla senare.*
32. Uppskattningen av verkligt värde är knuten till en viss tidpunkt. Eftersom marknadsförhållandena kan förändras, kan en uppskattning av värdet visa sig vara felaktig eller ej tillämplig 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.
33. Det verkliga värdet återspeglar, bland annat, inkomster från löpande hyresavtal och rimliga antaganden om marknadens bedömning av hur kunniga parter skulle bedöma utvecklingen av nivån på framtida hyresavtal mot bakgrund av rådande marknadsförutsättningar.
34. 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 marknadsläget på balansdagen.
35. 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. En sådan köpare är också en köpare som tar hänsyn till det faktiska läget på marknaden, och marknadens aktuella förväntningar, och inte en tänkt eller hypotetisk marknad, som inte kan påvisas eller förutsättas existera. Den tänkta köparen betalar inte ett högre pris än vad marknaden kräver. Den nuvarande ägaren till en förvaltningsfastighet ingår bland dem som utgör marknaden.
36. 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. En intresserad säljare är beredd att sälja förvaltningsfastigheten till marknadsvillkor för det bästa pris som kan uppnås på en öppen marknad med ett normalt försäljningsarbete, oavsett prisnivån. Hur den verkliga ägaren till fastigheten resonerar saknar betydelse, eftersom bedömningen utgår från att den intresserade säljaren är en hypotetisk ägare.
37. Uttrycket "normalt försäljningsarbete" innebär att förvaltningsfastigheten marknadsförs på det sätt som är mest lämpligt för att kunna genomföra avyttringen till högsta möjliga pris. Hur lång tid som avsätts för marknadsföring kan variera med hänsyn till marknadsförutsättningarna, men tidsperioden måste vara tillräckligt lång för att ett rimligt antal tänkbara köpare skall bli medvetna om försäljningen. Denna tidsperiod antas ligga i tiden före balansdagen.

IAS 40

38. 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 marknaden. Transaktionen förutsätts äga rum mellan parter som är oberoende av varandra och som var och en agerar utifrån sina intressen.
39. Det bästa uttrycket för ett verkligt värde erhålls normalt 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.
40. I avsaknad av aktuella priser på en aktiv marknad enligt beskrivningen i punkt 39, 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 på mindre aktiva marknader efter det att justeringar gjorts för att beakta eventuella förändringar i ekonomiska förutsättningar, som skett sedan de senaste transaktionerna samt
 - (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.
41. 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 förhållandevis snävt intervall av rimliga värden.
42. 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 47).
43. Verkligt värde skiljer sig från nyttjandevärde såsom det definieras i IAS 36, Nedskrivningar. Verkligt värde återspeglar kunskaper och bedömningar hos aktörer på marknaden, liksom faktorer som har allmän betydelse för marknadens aktörer. Nyttjandevärdet, däremot, utgår från det enskilda företags kunskaper och uppskattningar, liksom företagsspecifika faktorer som inte behöver gälla för företag i allmänhet. Det innebär, bland annat, att det verkliga värdet inte återspeglar följande:
- (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) Legala rättigheter och skyldigheter som bara gäller den aktuella ägaren.
 - (d) Skatteförmåner eller skattebelastningar som bara gäller den aktuella ägaren.

IAS 40

44. När det verkliga värdet på en förvaltningsfastighet fastställs, undviker ett företag dubbelräkning av sådana tillgångar och skulder som särredovisas i balansräkningen. Exempelvis:
- (a) Utrustning såsom hissar, eller luftkonditioneringsanläggningar utgör ofta integrerade delar av en byggnad och ingår därför snarare som en del av förvaltningsfastigheten än som enskilda materiella anläggningstillgångar.
 - (b) Om ett kontor hyrs ut möblerat, ingår normalt det verkliga värdet av 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.
45. Det verkliga värdet på en förvaltningsfastighet återspeglar varken framtida investeringar i syfte att förbättra fastigheten eller framtida fördelar till följd av sådana investeringar.
46. I vissa fall förväntar sig företaget att nuvärdet av dess betalningar, hänförliga till en förvaltningsfastighet (förutom de betalningar som är hänförliga till redovisade finansiella skulder), kommer att överstiga nuvärdet av de inbetalningar som är hänförliga till den. Ett företag tillämpar bestämmelserna i IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar, när det fastställer huruvida företaget skall redovisa en skuld och hur denna skuld skall värderas.

Om verkligt värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt

47. *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 kommer att löpande kunna fastställa det verkliga värdet på förvaltningsfastigheten på ett tillförlitligt sätt. Detta inträffar endast när jämförbara marknadstransaktioner är ovanliga och andra metoder för att fastställa ett verkligt värde (exempelvis baserade på nuvärdeberäkningar) inte är tillgängliga. I sådana fall skall ett företag värdera förvaltningsfastigheten i enlighet med huvudprincipen i IAS 16, Materiella anläggningstillgångar. En förvaltningsfastighets restvärde skall antas vara noll. Företaget skall fortsätta att tillämpa IAS 16 fram till dess att det avhänder sig förvaltningsfastigheten.*
48. I de undantagsfall när ett företag tvingas, av de skäl som anges i föregående punkt, att beräkna värdet på en förvaltningsfastighet utifrån huvudprincipen i IAS 16, skall företaget värdera samtliga övriga förvaltningsfastigheter till verkligt värde.
49. *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 företag börjar exploatera fastigheten för senare försäljning, i företagets löpande verksamhet) även om jämförbara transaktioner blir mindre vanligt förekommande eller om marknadsprisers tillgänglighet minskar.*

Anskaffningsvärde

50. *Efter första redovisningstillfället skall ett företag som väljer att redovisa ett värde baserat på anskaffningsvärde, värdera alla förvaltningsfastigheter enligt huvudprincipen i IAS 16, Materiella anläggningstillgångar, det vill säga till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning.*

ÄNDRING I ANVÄNDNINGSSOMRÅDET FÖR EN FASTIGHET

51. ***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, Materiella anläggningstillgångar). I detta fall skall fastigheten omklassificeras till förvaltningsfastighet.***
52. Av punkt 51 (b) ovan framgår att en förvaltningsfastighet övergår till att bli en lagertillgång endast om det 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.
53. Punkterna 54 till 59 behandlar de redovisnings- och värderingsfrågor som skall tillämpas när ett företag redovisar förvaltningsfastigheter till verkligt värde. När ett företag använder metoden som bygger på anskaffningsvärde förändras inte redovisat värde vid omklassificeringar av förvaltningsfastigheter, rörelsefastigheter och lagertillgångar. Inte heller förändras fastighetens anskaffningsvärde vad gäller värderings- och upplysnings syften.
54. ***Vid omklassificering av förvaltningsfastighet som redovisas till verkligt värde, till rörelsefastighet eller lagertillgång, skall fastighetens anskaffningsvärde vid efterföljande redovisning enligt IAS 16 eller IAS 2 vara det verkliga värdet vid omklassificeringstidpunkten.***
55. ***Om en rörelsefastighet övergår till att bli en förvaltningsfastighet som skall redovisas till verkligt värde, tillämpar företaget 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.***
56. Fram till den tidpunkt när en rörelsefastighet blir en förvaltningsfastighet som redovisas till verkligt värde, skall företaget fortsätta att skriva av fastigheten och redovisa eventuella nedskrivningar. Företaget behandlar eventuella skillnader vid den tidpunkten, mellan fastighetens redovisade värde enligt IAS 16 och det verkliga värdet, på samma sätt som en omvärdering enligt IAS 16. Med andra ord
- (a) redovisas eventuell minskning av fastighetens redovisade värde i periodens nettoresultat. I den mån ett belopp redovisas som omvärderingsreserv för fastigheten, redovisas emellertid minskningen mot denna post samt

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 periodens nettoresultat. Det belopp som redovisas i periodens nettoresultat 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 under rubriken omvärderingsreserv. 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.

57. **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 ingå i periodens nettoresultat.**
58. Redovisningen av omklassificering av lagertillgångar till förvaltningsfastigheter som skall redovisas till verkligt värde överensstämmer med redovisningen av försäljning av lagertillgångar.
59. **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 ingå i periodens nettoresultat.**

UTRANGERINGAR OCH AVYTTRINGAR

60. **En förvaltningsfastighet upphör att redovisas som tillgång i samband med att den avyttras eller när den slutgiltigt tas ur bruk och några framtida ekonomiska fördelar inte förväntas uppkomma vid en avyttring.**
61. Avyttring av en förvaltningsfastighet kan ske genom försäljning eller uthyrning enligt ett finansiellt leasingavtal. Vid fastställande av tidpunkt för avyttring av förvaltningsfastigheter skall ett företag tillämpa kriterierna i IAS 18, Intäkter, och beakta vägledningen i bilagan. IAS 17, Leasingavtal, tillämpas om avyttringen skett genom att ett finansiellt leasingavtal eller genom att sale and leaseback-avtal ingåtts.
62. **Vinst eller förlust till följd av en utrangering eller avyttring av en förvaltningsfastighet utgörs av skillnaden mellan vad som erhållits vid avyttringen och redovisat värde på tillgången och redovisas som intäkt eller kostnad i resultaträkningen (såvida inte IAS 17, Leasingavtal, kräver något annat när avyttringen skett i form av ett sale and leaseback-avtal).**
63. Den betalning som skall erhållas i samband med avyttring av en förvaltningsfastighet redovisas till verkligt värde. Det innebär att om betalningen för en förvaltningsfastighet senareläggs skall ersättningen redovisas till sitt nuvärde. Skillnaden mellan det nominella beloppet för ersättningen och nuvärdet redovisas som en ränteutäkt i enlighet med IAS 18 på ett sätt som tar hänsyn till fordrans effektiva ränta.
64. Ett företag tillämpar IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar, eller, om det är tillämpligt, en annan IAS på eventuella skulder som företaget har kvar efter avyttringen av en förvaltningsfastighet.

UPPLYSNINGAR

Verkligt värde och anskaffningsvärde

65. De upplysningar som skall anges enligt nedan gäller utöver dem som anges i IAS 17, Leasingavtal. Enligt IAS 17 skall ägaren av en förvaltningsfastighet lämna vissa upplysningar om leasingavtal som klassificerats som operationella. IAS 17 föreskriver att ett företag som innehar en förvaltningsfastighet enligt ett finansiellt leasingavtal, skall lämna vissa upplysningar om detta avtal liksom också om eventuella operationella leasingavtal som det har ingått.
66. **Ett företag skall lämna upplysning om:**
- (a) *Vilka kriterier som företaget utvecklat för att skilja förvaltningsfastigheter från rörelsefastigheter och från fastigheter som är avsedda att säljas i den löpande verksamheten, när gränsdragningen är svår att göra (se punkt 12).*
 - (b) *Vilka metoder som använts och vilka antaganden av betydelse som tillämpats när företaget fastställt verkliga värden på förvaltningsfastigheterna, inklusive ett yttrande 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.*
 - (c) *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.*
 - (d) *De belopp som i resultaträkningen har tagits upp som*
 - (i) *hyresintäkter,*
 - (ii) *direkta kostnader (inklusive kostnader för reparationer och underhåll) för de förvaltningsfastigheter som genererat hyresintäkter under perioden samt*
 - (iii) *direkta kostnader (inklusive kostnader för reparationer och underhåll) för de förvaltningsfastigheter som inte genererat hyresintäkter under perioden.*
 - (e) *Förekomst och belopp avseende begränsning i rätten att sälja en förvaltningsfastighet eller att disponera hyresintäkterna och ersättning vid avyttring.*
 - (f) *Väsentliga avtalsenliga förpliktelser att köpa, uppföra eller exploatera en förvaltningsfastighet eller för att utföra reparationer, underhåll eller förbättringar.*

Verkligt värde

67. *Förutom de upplysningar som krävs enligt punkt 66 skall ett företag som redovisar verkligt värde enligt punkterna 27 till 49 också göra en avstämning om förvaltningsfastighetens redovisade belopp vid periodens början och slut, där nedanstående uppgifter skall framgå (jämförande information krävs inte)*
- (a) *ökningar, med separata upplysningar om sådana öknings som följt av förvärv och sådana som följt av att tillkommande utgifter räknats in i fastighetens redovisade värde,*
 - (b) *ökningar som uppkommit vid företagsförvärv och samgåenden,*
 - (c) *utrangeringar och avyttringar,*

IAS 40

- (d) nettoresultat från justeringar av verkligt värde,
- (e) nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av finansiella rapporter för självständiga utlandsverksamheter,
- (f) omklassificeringar till och från lagertillgång och rörelsefastighet samt
- (g) övriga förändringar.

68. I de undantagsfall när ett företag värderar förvaltningsfastigheter enligt huvudprincipen i IAS 16, Materiella anläggningstillgångar (på grund av avsaknad av ett tillförlitligt verkligt värde, se punkt 47 ovan), skall den avstämning som krävs enligt föregående punkt innehålla de belopp som är hänförliga till den förvaltningsfastigheten skilt från belopp som är hänförliga till andra förvaltningsfastigheter. Dessutom skall företaget

- (a) ge en beskrivning av förvaltningsfastigheten,
- (b) ge en förklaring till varför det inte går att beräkna verkligt värde på ett tillförlitligt sätt,
- (c) om möjligt, ange ett intervall inom vilket det är högst sannolikt att det verkliga värdet ligger samt
- (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 samt
 - (iii) det belopp som har redovisats i resultatet.

Anskaffningsvärde

69. Förutom de upplysningar som krävs enligt punkt 66, skall ett företag som tillämpar den värderingsmetod som bygger på anskaffningsvärde enligt punkt 50 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 av förvaltningsfastighetens redovisade belopp vid periodens början och slut som visar följande (jämförande information krävs inte)
 - (i) ökningar, med separata upplysningar om sådana ökningar som följt av förvärv och sådana som följt av att tillkommande utgifter räknats in i fastighetens redovisade värde,
 - (ii) ökningar som uppkommit vid företagsförvärv och samgåenden,
 - (iii) utrangeringar och avyttringar,
 - (iv) avskrivning,
 - (v) periodens redovisade nedskrivningar, samt återförda nedskrivningar, i enlighet med IAS 36, Nedskrivningar,

- (vi) *nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av finansiella rapporter för självständiga utlandsverksamheter,*
- (vii) *omklassificeringar till och från lagertillgång och rörelsefastighet samt*
- (viii) *övriga ändringar samt*
- (e) *förvaltningsfastighetens verkliga värde. I de undantagsfall som beskrivs i punkt 47 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 samt*
 - (iii) *om möjligt, ange ett intervall inom vilket det är högst sannolikt att det verkliga värdet ligger.*

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

Verkligt värde

70. *Om företaget värderar förvaltningsfastigheter till verkligt värde skall det redovisa effekten av att börja tillämpa denna standard, vid dess ikraftträdande (eller tidigare), som en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel för den period för vilken standarden tillämpas första gången. Dessutom:*
- (a) *Om företaget tidigare har offentliggjort (i de finansiella rapporterna eller på annat sätt) förvaltningsfastigheternas verkliga värde avseende tidigare perioder (fastställt med grund i definitionen av verkligt värde i punkt 4 och enligt vägledningen i punkterna 29 till 46), uppmuntras företaget, men behöver inte*
 - (i) *justera ingående balans för balanserade vinstmedel för den tidigaste period för vilken sådant verkligt värde offentliggjordes samt*
 - (ii) *räkna om den jämförande informationen för dessa perioder.*
 - (b) *Om företaget inte tidigare har offentliggjort information enligt (a), skall företaget inte räkna om den jämförande informationen och skall lämna upplysning om detta.*
71. Denna standard kräver en annan redovisning än huvudprincip och tillåten alternativ princip för byten av redovisningsprinciper i IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper. Enligt IAS 8 skall jämförande information räknas om (huvudprincip) eller ytterligare, omräknad jämförande proformainformation redovisas (tillåten alternativ princip) om det inte är praktiskt genomförbart.
72. 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

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

IAS 41

IKRAFTTRÄDANDE

74. *Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2001 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för perioder som börjar före den 1 januari 2001, skall företaget upplysa om detta.*
75. Denna standard ersätter IAS 25, Accounting for Investments ("Redovisning av investeringar"), vad gäller förvaltningsfastigheter.

INTERNATIONELL REDOVISNINGSTANDARD IAS 41**Jord- och skogsbruk**

Denna standard fastställdes av IASC:s styrelse i december 2000 och gäller för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2003 eller senare.

INLEDNING

1. IAS 41 anger principer för redovisning av, utformning av finansiella rapporter för och upplysningar rörande jord- och skogsbruksverksamhet, ett område som inte behandlas i andra IAS:er. Jord- och skogsbruksverksamhet består av ett företags biologiska omvandling av levande djur eller växter (biologiska tillgångar) för försäljning, till jord- och skogsbruksprodukter eller till nya biologiska tillgångar.
2. IAS 41 anger hur biologiska tillgångar skall redovisas och värderas under växtperioden, vid nedbrytning, vid produktion och avel för jord- och skogsbruksprodukter samt i samband med skörd. Den kräver värdering till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader från det att de biologiska tillgångarna redovisas första gången fram till dess att de skördas, förutom när verkligt värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt när tillgångarna redovisas för första gången. IAS 41 behandlar emellertid inte förädlingen av jord- och skogsbruksprodukter efter skörd, exempelvis förädling av vindruvor till vin och ull till garn.
3. Det förutsätts att en biologisk tillgångs verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Antagandet kan endast vederläggas när, i samband med att en biologisk tillgång redovisas för första gången, marknadspriser eller värden inte finns tillgängliga och för vilken andra uppskattningar av det verkliga värdet är uppenbart otillförlitliga. I sådana fall kräver IAS 41 att ett företag värderar den biologiska tillgången till anskaffningsvärdet efter avdrag för eventuell ackumulerad avskrivning och eventuell ackumulerad nedskrivning. När det verkliga värdet på en sådan biologisk tillgång kan mätas på ett tillförlitligt sätt, skall ett företag värdera den till det verkliga värdet efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader. I samtliga fall skall ett företag värdera jord- och skogsbruksprodukter vid skördetidpunkten till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader.
4. Enligt IAS 41 skall en förändring i verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader för en biologisk tillgång ingå i periodens nettoresultat. Vid jord- och skogsbruksverksamhet ökar eller minskar de ekonomiska fördelarna för företaget som en följd av förändringar av djurs eller växters fysiska attribut. Enligt transaktionsbaserade redovisningsprinciper som bygger på anskaffningsvärde kan ett företag som bedriver skogsbruk vänta med att redovisa intäkter till dess att skog avverkats och sålts, vilket kan dröja 30 år efter planteringen. Enligt redovisningsprinciper som bygger på redovisning och värdering av biologisk tillväxt baserat på aktuellt verkligt värde, redovisas å andra sidan förändringar i verkligt värde över hela perioden från plantering till avverkning.

IAS 41

5. IAS 41 anger inga nya principer för mark som är hänförlig till jord- och skogsbruksverksamhet. Ett företag använder i stället IAS 16, Materiella anläggningstillgångar, eller IAS 40, Förvaltningsfastigheter, beroende på vilken standard som är lämplig. Enligt IAS 16 skall mark värderas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade nedskrivningar eller till ett omvärderat belopp. Enligt IAS 40 skall mark som är förvaltningsfastighet värderas till verkligt värde eller till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade nedskrivningar. Biologiska tillgångar som är fysiskt knutna till mark (exempelvis träd i en plantering), värderas separat från marken till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader.
6. Enligt IAS 41 skall ett villkorslöst statligt bidrag hänförligt till en biologisk tillgång som värderas till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader redovisas som intäkt först när det statliga bidraget utbetalas. Om det statliga bidraget är behäftat med villkor, inklusive villkor för ett statligt bidrag om att företaget inte skall syssla med viss jord- eller skogsbruksverksamhet, skall ett företag redovisa det statliga bidraget som intäkt först när villkoren för det statliga bidraget uppfyllts. Om ett statligt bidrag är hänförligt till en biologisk tillgång som värderas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning, tillämpas IAS 20, Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd.
7. IAS 41 skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2003 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.
8. IAS 41 innehåller inga särskilda övergångsbestämmelser. När denna standard börjar tillämpas, redovisas detta i enlighet med IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.
9. I bilaga A finns exempel på hur IAS 41 skall tillämpas. I bilaga B, Övervägande i anslutning till standardens utformning, sammanfattas styrelsens skäl till att fastställa kraven i IAS 41.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-4
Definitioner	5-9
Definitioner hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet	5-7
Allmänna definitioner	8-9
Redovisning och värdering	10-33
Vinster och förluster	26-29
Om verkligt värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt	30-33
Statliga bidrag	34-38
Klassificering och upplysningar	39-57
Klassificering	39
Upplysningar	40-57
Allmänt	40-53
Ytterligare upplysningar om biologiska tillgångar för vilka verkligt värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt	54-56

IAS 41

Statliga bidrag	57
Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	58-59

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil skall läsas tillsammans med den förklarande texten och tillsammans med förordet till International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange principer för redovisning av, utformning av finansiella rapporter för och upplysningar rörande jord- och skogsbruksverksamhet.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

- Denna standard skall tillämpas vid redovisning av följande poster, i det fall de är hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet**
 - biologiska tillgångar,**
 - jord- och skogsbruksprodukter vid skörd samt**
 - statliga bidrag som omfattas av punkterna 34 till 35.**
- Denna standard skall inte tillämpas på
 - mark som används för jord- och skogsbruksverksamhet (se IAS 16, Materiella anläggningstillgångar, och IAS 40, Förvaltningsfastigheter) samt
 - immateriella tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet (se IAS 38, Immateriella tillgångar).
- Denna standard skall tillämpas på jord- och skogsbruksprodukter, som är den skördade produkten av företagets biologiska tillgångar, endast vid skördetidpunkten. Därefter tillämpas IAS 2, Varulager, eller annan tillämplig IAS. Följaktligen behandlar denna standard inte förädlingen av jord- och skogsbruksprodukter efter skörd, exempelvis en vinodlars förädling av egenproducerade vindruvor till vin. Även om en sådan förädling kan ses som en logisk och naturlig del av jord- och skogsbruksverksamheten och verksamheten har vissa likheter med biologisk omvandling, ingår inte sådana förädlingar i denna standards definition av jord- och skogsbruksverksamhet.
- I nedanstående tabell ges exempel på biologiska tillgångar, jord- och skogsbruksprodukter och produkter som är ett resultat av förädling efter skörd.

Biologiska tillgångar	Jord- och skogsbruksprodukter	Produkter som uppkommer genom förädling efter skörd
Får	Ull	Garn, mattor
Träd i planterad skog	Timmerstockar	Virke
Växter	Bomull Skördat sockerrör	Garn, kläder Socker
Mjölkboskap	Mjölk	Ost
Svin	Slaktkropp	Korv, rökt skinka
Buskar	Blad	Te, torkad tobak
Vinstockar	Vindruvor	Vin
Fruktträd	Skördad frukt	Förädlad frukt

DEFINITIONER

Definitioner hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet

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

Jord- och skogsbruksverksamhet består av ett företags biologiska omvandling av biologiska tillgångar för försäljning, till jord- och skogsbruksprodukter eller till nya biologiska tillgångar.

Jord- och skogsbruksprodukter är de skördade produkterna av företagets biologiska tillgångar.

En biologisk tillgång är ett levande djur eller en levande växt.

Biologisk omvandling omfattar växt, nedbrytning, produktion och avel som medför kvalitativa eller kvantitativa förändringar av en biologisk tillgång.

En grupp av biologiska tillgångar är en grupp med likartade levande djur eller växter.

Skörd är avskiljandet av jord- och skogsbruksprodukten från en biologisk tillgång eller avslutandet av en biologisk tillgångs liv.

6. Jord- och skogsbruksverksamhet omfattar ett antal skilda verksamheter, exempelvis djuruppfödning, skogsbruk, odling av ett- eller fleråriga växter, odling av fruktträdgårdar och planteringar, blomsterodling och havsodling (inklusive fiskodling). Dessa skilda verksamheter har vissa gemensamma drag:

- (a) Förmåga att ändras. Levande djur och växter kan genomgå biologisk omvandling.
- (b) Styrning av förändring. Styrning underlättar biologisk omvandling genom att förbättra, eller åtminstone stabilisera förutsättningarna så att processen kan ske (exempelvis näringsnivå, fuktighet, temperatur, fertilitet och ljus). Sådan styrning skiljer jord- och skogsbruksverksamhet från annan verksamhet. Exempelvis utgör skörd av icke-styrda källor (som havsfiske och kalhuggning) inte jord- och skogsbruksverksamhet.
- (c) Värdering av förändring. Förändring i kvalitet (exempelvis genetiskt värde, massa, mognad, fetthalt, proteininnehåll och fiberstyrka) eller kvantitet (exempelvis avkomma, vikt, kubikmeter, fiberlängd eller diameter och antal knoppar) som är en följd av biologisk omvandling, värderas och övervakas rutinmässigt som en del av styrningsfunktionen.

7. Biologisk omvandling leder till följande utfall:

- (a) Ändringar i tillgångar genom (i) tillväxt (en kvantitetsökning eller förbättrad kvalitet för ett djur eller växt), (ii) försämring (en minskning av kvantitet eller försämring av kvalitet för ett djur eller växt) eller (iii) fortplantning (frambringandet av nya levande djur eller växter).
- (b) Produktion av jord- och skogsbruksprodukter, såsom latex, teblad, ull och mjölk.

Allmänna definitioner

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

En aktiv marknad existerar när samtliga tre nedanstående villkor är uppfyllda:

- (a) **Handeln avser likartade produkter.**
- (b) **Det finns vanligen intresserade köpare och säljare.**
- (c) **Prisinformation är allmänt tillgänglig.**

Redovisat värde är det belopp till vilket en tillgång är upptagen i balansräkningen.

IAS 41

Verkligt värde är det värde 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.

Statliga bidrag är bidrag enligt definition i IAS 20, Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd.

9. En tillgångs verkliga värde baseras på dess nuvarande plats och skick. Det medför exempelvis att det verkliga värdet för boskap på en bondgård är priset för boskapen på en relevant marknad efter avdrag för transport och andra kostnader för att föra boskapen till den marknaden.

REDOVISNING OCH VÄRDERING

10. **Ett företag skall redovisa en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt när**
- (a) **företaget har kontroll över tillgången som följd av inträffade händelser,**
 - (b) **det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången kommer att komma företaget till del samt**
 - (c) **tillgångens verkliga värde eller anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.**
11. När det gäller jord- och skogsbruksverksamhet kan kontroll exempelvis dokumenteras genom äganderätt till boskapen och brännmärkning eller annan märkning av boskapen vid förvärv, födsel eller avvänjning. De framtida fördelarna bedöms vanligtvis genom värdering av de viktigaste fysiska attributen.
12. **En biologisk tillgång skall, när den redovisas första gången och per varje balansdag, värderas till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader, med undantag för det fall som beskrivs i punkt 30, det vill säga när det verkliga värdet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.**
13. **Jord- och skogsbruksprodukter som skördats från ett företags biologiska tillgångar skall värderas till verkligt värde vid skördetidpunkten efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader. Detta värde utgör anskaffningsvärdet när IAS 2, Varulager, eller annan tillämplig IAS tillämpas.**
14. Försäljningskostnader omfattar arvoden till mäklare, handlare, avgifter till myndigheter och börser samt stämpelskatter och -avgifter. Försäljningskostnader omfattar inte transportkostnader och andra kostnader som krävs för att föra tillgångar till en marknad.
15. Beräkningen av verkligt värde för en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt kan underlättas genom att gruppera biologiska tillgångar eller jordbruksprodukter efter viktiga egenskaper, exempelvis ålder eller kvalitet. Ett företag väljer egenskaper som motsvarar de attribut som på marknaden används som grund för prissättning.
16. Företag ingår ofta avtal om att sälja sina biologiska tillgångar eller jord- och skogsbruksprodukter vid ett senare tillfälle. Avtalade priser är inte nödvändigtvis relevanta vid beräkning av verkligt värde eftersom verkligt värde skall återspegla den aktuella marknaden där en villig köpare och säljare genomför en transaktion. Därför justeras inte det verkliga värdet för en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt på grund av att ett kontrakt ingåtts. I en del fall kan ett avtal om försäljning av en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt vara ett förlustkontrakt såsom det definieras i IAS 37, Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar. IAS 37 är tillämplig på förlustkontrakt.
17. Om det finns en aktiv marknad för en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt, utgör det noterade priset på den marknaden den bästa grunden för beräkning av den tillgångens verkliga värde. Om ett företag har tillgång till olika aktiva marknader, använder företaget den marknad som är mest relevant. Om företaget exempelvis har tillgång till två aktiva marknader, skall företaget använda priset på den marknad som det förväntas gå till.

IAS 41

18. Om det inte finns någon aktiv marknad, använder ett företag ett eller flera av nedanstående alternativ, i det fall de finns tillgängliga, för beräkning av verkligt värde:
- (a) Det senaste marknadspriset, under förutsättning att det inte skett en väsentlig förändring av ekonomiska omständigheter mellan transaktionstillfället och balansdagen.
 - (b) Marknadspriser för liknande tillgångar med justeringar som återspeglar skillnader.
 - (c) Jämförelseindex för sektorer såsom värdet för en fruktodling uttryckt per kartong, ton eller hektar, och värdet för boskap uttryckt per kilogram kött.
19. I vissa fall kan de informationskällor som nämns i punkt 18 leda till skilda bedömningar av det verkliga värdet för en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt. I sådana fall gör företaget en analys av orsakerna till skillnaderna för att på så sätt komma fram till den mest tillförlitliga uppskattningen av det verkliga värdet inom ett förhållandevis snävt intervall av rimliga uppskattningar.
20. Ibland saknas marknadspriser eller andra värden för en biologisk tillgång i dess aktuella skick. I sådana fall använder ett företag nuvärdet av förväntade nettobetalningar från tillgången, diskonterade med en aktuell marknadsbestämd räntesats före skatt för att fastställa det verkliga värdet.
21. Syftet med en beräkning av nuvärdet av förväntade nettobetalningar är att fastställa det verkliga värdet för en biologisk tillgång på dess aktuella plats och i aktuellt skick. Ett företag beaktar detta när det fastställer dels en lämplig diskonteringsränta, dels förväntade nettobetalningar. En biologisk tillgångs aktuella skick omfattar inte värdeökningar från ytterligare biologisk omvandling och företagets framtida åtgärder för att förbättra den framtida biologiska omvandlingen, skörd och försäljning.
22. Ett företag inkluderar inte betalningar avseende finansiering av tillgången, beskattning eller återställning av biologiska tillgångar efter skörd (exempelvis kostnaden för nyplantering av träd efter avverkning).
23. När oberoende, kunniga och intresserade köpare och säljare enas om ett transaktionspris, beaktar de möjligheten att framtida kassaflöden är osäkra. Verkligt värde återspeglar denna osäkerhet. Således införlivar ett företag risken för att framtida kassaflöden kan variera i antingen de förväntade kassaflödena, i diskonteringsräntan eller i en kombination av dem. När diskonteringsräntan fastställs, använder ett företag antaganden som är förenliga med dem som används för uppskattning av förväntade kassaflöden, för att undvika att vissa antaganden medräknas två gånger eller utelämnas.
24. Anskaffningsvärde kan ibland närma sig verkligt värde, i synnerhet när
- (a) begränsad biologisk omvandling skett sedan den ursprungliga kostnaden uppkom (exempelvis plantering av fruktträdslantor omedelbart före en balansdag) eller
 - (b) den biologiska omvandlingens påverkan på priset inte förväntas bli väsentlig (exempelvis den inledande tillväxten för en trettioårig produktionscykel avseende en tallplantering).
25. Biologiska tillgångar är ofta fysiskt knutna till mark (exempelvis träd i en planterad skog). Det finns inte nödvändigtvis en separat marknad för biologiska tillgångar som är knutna till mark, men det kan finnas en aktiv marknad för de kombinerade tillgångarna, det vill säga för de biologiska tillgångarna, mark och markförbättringar tillsammans. Ett företag kan använda information avseende de kombinerade tillgångarna för att bestämma de biologiska tillgångarnas verkliga värde. Exempelvis kan det verkliga värdet för mark och markförbättringar dras från det verkliga värdet för de kombinerade tillgångarna för att därmed komma fram till de biologiska tillgångarnas verkliga värde.

IAS 41

Vinster och förluster

26. **En vinst eller förlust som uppkommer när en biologisk tillgång första gången redovisas till verkligt värde, efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader, och vid en ändring av en biologisk tillgångs verkliga värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader, skall inkluderas i resultatet för den period i vilket den uppkommer.**
27. En förlust kan uppkomma när en biologisk tillgång redovisas första gången eftersom uppskattade försäljningskostnader skall dras av när det verkliga värde fastställs för en biologisk tillgång. En vinst kan uppkomma när en biologisk tillgång redovisas första gången, exempelvis när en kalv föds.
28. **En vinst eller förlust som uppkommer när jord- och skogsbruksprodukter första gången redovisas till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader, skall inkluderas i resultatet för den period i vilket den uppkommer.**
29. En vinst eller förlust kan uppstå när en jord- och skogsbruksprodukt redovisas för första gången, till följd av skörd.

Om verkligt värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt

30. **Det förutsätts att en biologisk tillgångs verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Antagandet kan endast vederläggas när en biologisk tillgång, för vilken marknadspriser eller värden inte finns tillgängliga och för vilken andra uppskattningar av det verkliga värdet är uppenbart otillförlitliga, redovisas för första gången. I ett sådant fall skall den biologiska tillgången värderas till anskaffningsvärdet efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning. När det verkliga värdet för en sådan biologisk tillgång kan mätas på ett tillförlitligt sätt, skall ett företag värdera den till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader.**
31. Antagandet i punkt 30 kan endast vederläggas när tillgången redovisas för första gången. Ett företag som tidigare har värderat en biologisk tillgång till dess verkliga värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader, fortsätter att värdera den biologiska tillgången till dess verkliga värde efter avdrag för försäljningskostnader, till dess att den avyttras.
32. Företag skall alltid värdera jord- och skogsbruksprodukter vid skördetidpunkten till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader. Denna standard utgår från att det verkliga värdet för jord- och skogsbruksprodukter vid skörd alltid kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
33. När företaget fastställer anskaffningsvärde, ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning, beaktas IAS 2, Varulager, IAS 16, Materiella anläggningstillgångar och IAS 36, Nedskrivningar.

STATLIGA BIDRAG

34. **Ett villkorslöst statligt bidrag, hänförligt till en biologisk tillgång som är värderad till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader, skall redovisas som intäkt först när det statliga bidraget utbetalas.**
35. **Om ett statligt bidrag, hänförligt till en biologisk tillgång som är värderad till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader, är behäftat med villkor, inklusive villkor om att företaget inte skall syssla med viss jord- och skogsbruksverksamhet, skall ett företag redovisa det statliga bidraget som intäkt först när villkoren för det statliga bidraget uppfyllts.**
36. Villkoren för statliga bidrag varierar. Exempelvis kan ett statligt bidrag vara villkorat av att företaget skall odla på en viss plats under fem år och kräva att företaget skall återbetala det statliga bidraget om odlingen sker under en kortare tid. I det fallet redovisas inte det statliga bidraget som intäkt förrän fem år förflutit. Om det statliga bidraget tillåter att delar av bidraget kan behållas beroende på hur lång tid som förflutit, redovisar företaget det statliga bidraget som intäkt jämnt fördelat över tiden.

IAS 41

37. Om ett statligt bidrag är hänförbart till en biologisk tillgång som värderas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning (se punkt 30), tillämpas IAS 20, Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd.
38. Enligt denna standard krävs en annan redovisning än enligt IAS 20 om ett statligt bidrag är hänförligt till en biologisk tillgång som värderas till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader eller om ett statligt bidrag förutsätter att företaget inte sysslar med en viss jord- och skogsbruksverksamhet. IAS 20 skall endast tillämpas för statliga bidrag som är hänförliga till en biologisk tillgång som värderas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning.

KLASSIFICERING OCH UPPLYSNINGAR

Klassificering

39. ***Ett företag skall redovisa sina biologiska tillgångar som separata poster i balansräkningen.***

Upplysningar

Allmänt

40. ***Ett företag skall lämna upplysning om de vinster eller förluster som uppkommer under innevarande period när biologiska tillgångar och jord- och skogsbruksprodukter redovisas för första gången och från förändringen av verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader för biologiska tillgångar.***
41. ***Ett företag skall lämna en beskrivning av varje grupp av biologiska tillgångar.***
42. Upplysningar som skall lämnas enligt punkt 41 kan vara av kvalitativ eller kvantitativ karaktär.
43. Ett företag uppmuntras att lämna en kvantitativ beskrivning för varje grupp av biologiska tillgångar, och att göra åtskillnad mellan biologiska tillgångar som kan konsumeras och producerande biologiska tillgångar, eller mellan mogna och omogna biologiska tillgångar, efter vad som är lämpligt. Ett företag kan exempelvis lämna upplysningar gruppvis för det redovisade värdet för biologiska tillgångar som kan konsumeras och producerande biologiska tillgångar. Ett företag kan också göra en ytterligare uppdelning av det redovisade värdet mellan mogna och omogna tillgångar. Dessa uppdelningar ger upplysningar som kan vara till hjälp vid bedömning av tidpunkt för framtida kassaflöden sker. Ett företag lämnar upplysningar om den grund som används för sådana uppdelningar.
44. Biologiska tillgångar som kan konsumeras är sådana som skall skördas som jord- eller skogsbruksprodukter eller som skall säljas som biologiska tillgångar. Exempel på biologiska tillgångar som kan konsumeras är boskap avsedd för köttproduktion, boskap som innehas för försäljning, fisk i fiskodlingar, grödor som majs och vete samt träd som är avsedda att bli timmer. Producerande biologiska tillgångar är biologiska tillgångar förutom biologiska tillgångar som kan konsumeras, exempelvis boskap för mjölkproduktion, vinrankor, fruktträd och träd från vilka ved tas utan att trädet avverkas. Producerande biologiska tillgångar är inte jord- och skogsbruksprodukter utan ger snarare upphov till jord- och skogsbruksprodukter.
45. Biologiska tillgångar kan klassificeras som antingen mogna biologiska tillgångar eller omogna biologiska tillgångar. Mogna biologiska tillgångar är sådana som är redo att skördas (när det gäller biologiska tillgångar som kan konsumeras) eller som klarar återkommande skördar (när det gäller producerande biologiska tillgångar).
46. ***Företaget skall i den information som publiceras tillsammans med, eller i de finansiella rapporterna, lämna följande upplysningar:***
- (a) ***Vilken typ av verksamhet som ingår i varje grupp av biologiska tillgångar.***

IAS 41

- (b) *Icke-finansiella mått eller uppskattningar av de fysiska kvantiteterna av*
 - (i) *varje grupp av företagets biologiska tillgångar vid slutet av perioden samt*
 - (ii) *produktionen av jord- och skogsbruksprodukter under perioden.*
- 47. *Ett företag skall lämna upplysningar om de metoder och väsentliga antaganden som tillämpas för att fastställa verkligt värde för varje grupp av jord- och skogsbruksprodukter vid skördetidpunkten och för varje grupp av biologiska tillgångar.*
- 48. *Ett företag skall lämna upplysningar om verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader vid skördetidpunkten för jord- och skogsbruksprodukter som skördats under perioden.*
- 49. *Ett företag skall lämna upplysning om:*
 - (a) *Förekomster av och redovisat värde på biologiska tillgångar för vilka äganderätten är inskränkt och redovisat värde på biologiska tillgångar som ställts som säkerhet.*
 - (b) *Belopp som avser åtaganden för utveckling och förvärv av biologiska tillgångar.*
 - (c) *Strategier för hantering av finansiella risker i samband med jord- och skogsbruksverksamhet.*
- 50. *Ett företag skall redovisa en avstämning av förändringar i redovisat värde för biologiska tillgångar mellan den aktuella periodens inledning och slut. Jämförande information krävs inte. Avstämningen skall innefatta:*
 - (a) *Vinst eller förlust till följd av ändringar av verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader.*
 - (b) *Ökningar till följd av köp.*
 - (c) *Minskningar till följd av försäljning.*
 - (d) *Minskningar till följd av skörd.*
 - (e) *Ökningar till följd av företagsförvärv och samgåenden.*
 - (f) *Valutakursdifferenser till följd av omräkning av finansiella rapporter för en självständig utlandsverksamhet.*
 - (g) *Övriga förändringar.*
- 51. *Det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader för en biologisk tillgång kan ändras på grund av både fysiska förändringar och prisförändringar på marknaden. Separata upplysningar om fysiska förändringar och prisförändringar är användbara vid bedömning av den aktuella periodens resultat och framtidsutsikter, särskilt när produktionscykeln överstiger ett år. I sådana fall uppmantras ett företag att lämna upplysningar, per grupp eller på annat sätt, om storleken på förändringen av verkligt värde efter avdrag för de kostnader som ingår i nettoresultatet på grund av fysiska förändringar respektive prisförändringar. Sådan information är i allmänhet mindre användbar när produktionscykeln är kortare än ett år (exempelvis vid uppfödning av kycklingar eller spannmålsodling).*
- 52. *Biologisk omvandling leder till ett antal typer av fysisk förändring som tillväxt, försämring, produktion och fortplantning, vilka kan observeras och värderas. Var och en av dessa fysiska förändringar har en direkt inverkan på framtida ekonomiska fördelar. En förändring av verkligt värde för en biologisk tillgång på grund av skörd utgör också en fysisk förändring.*
- 53. *Jord- och skogsbruksverksamhet utsätts ofta för klimat-, sjukdoms- och andra naturbetingade risker. Om något inträffar som på grund av omfattning, karaktär eller frekvens är viktigt för förståelsen av företagets resultat under perioden, skall upplysning lämnas om karaktär och belopp för därtill hänförliga intäktsposter och kostnadsposter i enlighet med IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper. Exempel omfattar ett utbrott av en elakartad sjukdom, översvämning, allvarlig torka eller kyla eller insektsangrepp.*

Ytterligare upplysningar om biologiska tillgångar för vilka verkligt värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt

54. *Om ett företag värderar biologiska tillgångar till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning (se punkt 30) vid periodens slut, skall företaget lämna följande upplysningar för sådana biologiska tillgångar:*
- (a) *En beskrivning av de biologiska tillgångarna.*
 - (b) *En förklaring till varför det verkliga värdet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.*
 - (c) *Om möjligt, ett intervall inom vilket det är högst sannolikt att det verkliga värdet ligger.*
 - (d) *Den avskrivningsmetod som använts.*
 - (e) *Nyttjandeperiod eller tillämpad avskrivningssats.*
 - (f) *Det uppskrivna anskaffningsvärdet och ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerade nedskrivningar) vid periodens början och slut.*
55. *Om företaget under innevarande period värderar biologiska tillgångar till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad nedskrivning och ackumulerad avskrivning (se punkt 30), skall företaget lämna upplysningar om redovisad vinst eller förlust vid avyttring av sådana biologiska tillgångar. I den avstämning som krävs enligt punkt 50 skall sådana vinster eller förluster redovisas separat. Dessutom skall avstämningen innefatta följande belopp som är medtagna i årets resultat och som är hänförliga till dessa biologiska tillgångar:*
- (a) *Nedskrivningar.*
 - (b) *Återföringar av nedskrivningar.*
 - (c) *Avskrivningar.*
56. *Om det verkliga värdet på biologiska tillgångar som tidigare värderats till anskaffningsvärdet efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt under innevarande period, skall ett företag lämna följande upplysningar för de biologiska tillgångarna:*
- (a) *En beskrivning av de biologiska tillgångarna.*
 - (b) *En förklaring till varför det verkliga värdet kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt.*
 - (c) *Omklassificeringens effekt.*

Statliga bidrag

57. *Ett företag skall lämna följande upplysningar, i det fall det är hänförligt till jord- och skogsbruksverksamhet som omfattas av denna standard:*
- (a) *Arten och omfattningen av statliga bidrag som redovisas i de finansiella rapporterna.*
 - (b) *Ouppfyllda villkor och andra eventalförpliktelser/eventualtillgångar som är knutna till statliga bidrag.*
 - (c) *Väsentliga förväntade minskningar av nivån på statliga bidrag.*

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

58. *Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2003 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för perioder som börjar före den 1 januari 2003, skall företaget upplysa om detta.*
59. Denna standard innehåller inga särskilda övergångsbestämmelser. När denna standard börjar tillämpas, redovisas detta i enlighet med IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.