

# IAS/IFRS 2005

**En jämförelse mellan International  
Financial Reporting Standards och  
Redovisningsrådets rekommendationer**

Lennart Axelman  
Dan Phillips  
Ola Wahlqvist

 **ERNST & YOUNG**





## IAS/IFRS 2005

En jämförelse mellan  
International Accounting Standards och  
Redovisningsrådets rekommendationer

Omarbetad upplaga oktober 2004

1	Inledning	2
2	Skillnader mellan IFRS/IAS och RR	5
3	Skillnader mellan IFRS och RR i tabellform	18
4	IFRS/IAS-Standarder i sammandrag	27
5	Pågående projekt inom IASB och IFRIC	74

# 1 Inledning

## 1.1 IFRS - konverteringsprocessen

Alla noterade moderbolag inom EU ska helt och hållet ha konverterat sin koncernredovisning till IAS/IFRS fr.o.m. år 2005 (2007 gäller för moderbolag som tillämpar US-GAAP eller har andra finansiella instrument än aktier noterade på börs vilka får börja tillämpa IFRS 2007). Då det är ingångsbalanserna den 1 januari 2004 (för bolag med kalenderår) som ska ligga till grund för konverteringen har arbetet nu satt fart i Sverige och resten av EU.

IASB har kommit till den punkt då alla nya IFRS som ska tillämpas 2005 ska vara klara, samt förändringar av existerande rekommendationer genomförda (1:a kvartalet 2004). Konverteringsarbetet kan emellertid påverkas av faktorer som t.ex. pågående projekt gällande konvergensarbetet i förhållande till US-GAAP och förbättringsbehov som kan leda till förändringar i existerande standarder. Detta kan i sin tur få betydelse vid konverteringsarbetet i de fall tidigare tillämpning uppmuntras.

Begreppet IFRS (International Financial Reporting Standards) är nu det vedertagna begreppet när man hänvisar till International Accounting Standards.

EU har godkänt ("endorsed") alla IAS utom IAS 32 och 39 beroende på att det funnits ett stort motstånd kring vissa delar av framförallt IAS 39. Det starkaste motståndet har framförallt rört reglerna om "macrohedging". Protesterna har främst kommit från banker i Frankrike och Tyskland och man kan nog vänta sig mer aktiva inlägg från EUs medlemsländer samt andra tillämpare när det gäller godkännandeprocessen av IFRS-standarder i framtiden.

IAS 39 är en standard som kommer att få stora konsekvenser för många bolag och tolkningsfrågorna är många. IAS 39 har omarbetats för att bli klarare avse. säkringsredovisning, portföljredovisning m.m. och innehållet fortsätter att bearbetas. De nya IFRS (1 – 5) har passerat EFRAG (en av remissinstanserna), men de är ännu inte formellt godkända av EU.

I de stora konverteringsprojekt som nu pågår är antalet tillämpningsfrågor kring IFRS många. De visar också på problemet med ett allomfattande regelverk för redovisningen och det är uppenbart att IASB fortfarande har en del arbete kvar innan man nått målet med att ta fram standarder som får större acceptans, samt ger bättre vägledning. IFRIC kommer att få många frågor på sitt bord och även om IASB har förbättrat sina standarder kvarstår oklarheter vid tillämpningen av regelverket. Kraven på löpande prövning av bokförda värden (s.k. "impairment tester") kan komma att leda till att bolagen behöver ta hjälp från utomstående experter när det gäller värderingar samt krav på utveckling av värderingsmodeller. Övergången till marknadsvärdering innebär också ökade krav på bolag och bolagsledningarna när det gäller framtidsprognoser och kommentarer avseende svängningar i marknadsvärden som påverkar rörelseresultatet.

Alla börsföretag är skyldiga att i årsredovisning och delårsrapporter redogöra för hur arbetet med övergången till IAS/IFRS fortgår (en rekommendation från CESR, samarbetsorganisationen för de flesta börserna). Bolagen ska lämna upplysning om de områden som kan komma att påverkas väsentligt vid konverteringen.

I denna skrift presenteras de viktigaste skillnaderna mellan gällande IAS/IFRS och svensk redovisningsstandard. Vidare ges en sammanfattande beskrivning av de IAS/IFRS som nu gäller för 2005. Regelverket IAS/IFRS måste följas fullt ut; man får alltså inte göra avvikelser från detsamma och hänvisa till att upplysning om detta lämnas. Vissa undantag från kravet på en fullständig tillämpning ges retroaktivt i IFRS 1 – ”First Time Adoption of IFRS” i form av lätttnadsregler vid en första tillämpning av IAS/IFRS. Detta får till följd att förstagångstillämpare ej fullt ut kan jämföras med bolag som tillämpar IAS/IFRS sedan tidigare.

God redovisningssed i Sverige utgörs f.n. av ett antal regelverk. En fullständig jämförelse mellan svensk god redovisningssed och IAS/IFRS skulle bli omfattande. Denna skrift har därför begränsats till att redogöra för skillnaderna mellan nuvarande svenska regler där utgångspunkten är Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden och de IFRS/IAS som gäller fr.o.m. år 2005. Skriften är en uppdatering av vår tidigare utgivna bok ”IAS/IFRS 2005”.

## 1.2 IFRS och EUs godkännandeprocess

De IAS/IFRS som enligt EUs direktiv ska tillämpas i koncernredovisningen fr.o.m. år 2005, är de standarder som blivit godkända av EU (endorsed). Denna process har inte varit helt enkel och medlemsländerna har påverkat godkännandeprocessen framförallt avseende IAS 39. Den innefattar regler om redovisning av derivat och andra finansiella instrument och är mer långtgående än många av de lokala lagstiftningar som finns i medlemsländerna. Detta har lett till stora protester framförallt från banker i vissa stora medlemsländer. IASB har därför fått göra ändringar i standarden för att göra den mer acceptabel.

IAS 39 är den enda standard som IASB har givit ut som behandlar när finansiella instrument ska tas med i balansräkningen och hur de ska värderas. Om EU inte godkänner IAS 39 kan det skapa problem, eftersom en tillämpning av IFRS kräver en tillämpning fullt ut. IASBs löpande förändringar av existerande standards är också problematisk eftersom EU-förordningen kräver att standarderna ska vara godkända av EU.

EU-direktiven har moderniserats och tillåter nu marknadsvärdering av finansiella instrument. Ytterligare anpassning av direktiven kommer att göras för att man fullt ut ska kunna tillämpa IAS/IFRS. Detta arbete förväntas vara klart senast till år 2005. EU arbetar nu med ett direktiv som ska behandla bolagens kontroll av den egna redovisningen, dessutom håller man på med ett nytt direktiv som kommer att öka kraven på bolagen som ska rapportera enligt IFRS (detta direktiv är helt i linje med tankarna i Sarbanes Oxley Act). Fortsättningsvis kommer den börs inom EU där man är noterad att ha primäransvaret för att kontrollera att IFRS följs fullt ut. Frågan huruvida IFRS ska tillämpas från 2005 eller 2007 kan kräva särskild bevakning, då vissa medlemsländer ej utnyttjat optionen med att kunna skjuta på tillämpningen till år 2007. Detta gäller vissa bolag som tillämpar US-GAAP eller enbart har skuldebrev noterade.

## 1.3 IASBs agenda

IASBs ”short term improvement project” av existerande standarder har slutförts och man har givit ut fem nya IFRS. Dessutom har man en ny IFRS på gång i utkastform. Uttalanden från IFRIC innehåller klargöranden om hur en IAS/IFRS ska tillämpas, eller tar upp specifika anslutande frågor. Dessa uttalanden ska tillmätas samma betydelse som IAS/IFRS, vilket innebär att tolkningsanvisningar som ges i uttalanden från IFRIC måste följas.

IFRIC har fått ett antal frågor från IASB att jobba med, bl.a. har man fått i uppgift att behandla redovisningen av utsläppsrätter, samt ett antal frågor kring pensionsredovisning. IFRIC har givit ut nio nya utkast till uttalanden som också kan förväntas gälla 2005.

IASBs har under 2004 arbetat på att få IAS 39 godkänd av EU, anpassa rekommendationer till US-GAAP (convergence project), samt löpande ändrat i de rekommendationer som givits ut (baserat på kommentarer från olika instanser som arbetar med tillämpningsfrågor). För att få aktuell information är det nödvändigt att löpande ta till sig information från IASBs hemsida.

#### 1.4 Redovisning i juridisk person

I Sverige pågår just nu ett antal projekt knutna till IFRS-övergången och redovisning i juridisk person (då EUs direktiv främst berör koncernredovisningen). De projekt som pågår är en omarbetning av lagar kring anpassningen av redovisningen till IAS/IFRS innefattande EUs moderniseringsdirektiv samt IAS utredningen. Baserat på de remissvar som inkommit så är frågorna inte helt okomplicerade för en enskild juridisk person. Det ser nu ut att bli så att en frivillig tillämpning av IFRS i enskild juridisk person ej blir tillåten enligt ÅRL. Marknadsvärdering som ett komplement till historisk kostnadsredovisning har blivit en accepterad grundläggande princip för värdering även i Sverige och denna förändring har inarbetats i Årsredovisningslagen avseende finansiella instrument, dock än så länge som ett frivilligt alternativ.

I Sverige har frågan om Redovisningsrådets framtida roll diskuterats eftersom Rådets rekommendationer för noterade bolag fr.o.m. 2005 kommer att ersättas av IASBs rekommendationer.

F.n. ser det ut som att Rådet kommer att fortsätta att verka som en remissinstans samt hantera frågor avseende tillämpning av de egna redovisningsrekommendationerna.

#### Tillämpning av IAS/IFRS i Sverige fr.o.m. 2005

Praktiskt sett, måste alla bolag ha genomfört sin konvertering till IAS/IFRS vid utgången av 2004 då IB 2004 ska ha anpassats till gällande IAS/IFRS regelverk. Kvartalsrapporter under 2005 ska vara IFRS-anpassade. En avstämning med de koncernbokslut som finns enligt tidigare Svensk GAAP ska också finnas (se vidare kommentarerna kring IFRS 1).

Övergången innebär:

- en kartläggning av hur den nuvarande verksamheten ska redovisas
- en bedömning om huruvida marknadsvärdering ska tillämpas
- en prövning av att alla Redovisningsrådets rekommendationer till fullo tillämpas
- samt ev. anpassning av de tillämpade standarderna till förändrade IAS genom STI (short term improvement) projektet.

Resurser måste avsättas för konverteringsarbete och man kan förvänta ökade krav genom nya/förändrade standarder. Sammantaget innebär alla dessa förändringar att kraven på de börsnoterade bolagen ökar. Utbildningsinsatser, assistans av utomstående experter och omarbetning av redovisningsmanualer kommer att kräva mer resurser - och allt ska ske under en ganska kort tid.

Vi bedömer att resursbehoven för en IAS/IFRS anpassning ej får underskattas, även om man i Sverige kan anses ha kommit en bit på väg om man till fullo följer Redovisningsrådets rekommendationer.

## 2 Skillnader mellan IFRS/IAS och RR

I detta kapitel redogörs för vad en fullständig konvertering till IAS/IFRS innebär i förhållande till en tillämpning av nuvarande svensk redovisningsstandard som den uttrycks i Redovisningsrådets rekommendationer (RR). Genomgången följer ordningsföljden enligt IFRS och IAS och omfattar de nu gällande, utom IAS 26 Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans som saknar betydelse för företagens koncernredovisning. I genomgången för respektive IAS fokuseras på skillnader som normalt har praktisk betydelse. Skillnader avseende utökade krav på upplysningar framhålls då skillnaderna är stora. I slutet av avsnittet presenteras en tabell, med kort beskrivning av de huvudsakliga skillnaderna mellan IAS/IFRS och RR.

### IASCs Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements

IASCs Framework är översatt till svenska av Redovisningsrådet och benämns "Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter". I Föreställningsramen behandlas de finansiella rapporternas syfte, kvalitativa egenskaper samt definieras begreppen tillgång/skuld. Delvis likartade frågor behandlas i ÅRL baserad på EGs 4:e och 7:e direktiv. Lagen har genom FARs vägledning fått en tolkning som ska ligga till grund för hur de företag som är skyldiga att följa lagen ska presentera sina finansiella rapporter. Några väsentliga konflikter som har praktisk betydelse mellan ÅRL och föreställningsramen finns inte enligt vår uppfattning. IASB har ej prioriterat att uppdatera sitt Framework i samband med de nya IFRS rekommendationerna och en uppdatering av Framework står inte på IASBs agenda.

### IFRS 1 First time adoption of IFRS

Redovisningsrådets rekommendation RR 5 Byte av redovisningsprincip behandlar byte av redovisningsprincip. RR 5 anger att vid byte av redovisningsprincip omräknas normalt jämförelseuppgifter till den nya principen och effekterna av omräkningen redovisas mot ingående eget kapital för den första period som omfattas av jämförande uppgifter. I varje rekommendation från Redovisningsrådet anges särskilda övergångsregler. Oftast baseras de på den princip som anges i RR 5. Det förekommer dock även att övergångsreglerna inte kräver en retroaktiv tillämpning (dvs. att jämförelseuppgifter räknas om) utan enbart framåtriktad tillämpning.

IFRS 1 First-time Adoption of IFRS behandlar hur redovisningen ska ske vid övergången till IFRS av ett företag som första gången tillämpar IFRS. Varje företag som inte i sina finansiella rapporter explicit angivit att IFRS tillämpas utan undantag anses enligt IFRS 1 vara ett företag som tillämpar IFRS första gången.

Huvudregeln enligt IFRS 1 är att de standarder och tolkningsuttalanden som givits ut av IASB och IFRIC och som gäller vid utgången av räkenskapsåret ska tillämpas retroaktivt. Från denna huvudregel får vissa frivilla undantag och vissa tvingande undantag. En redogörelse för dessa lämnas i kapitel 3.

### IFRS 2 Share-based payments

I Sverige finns ingen heltäckande rekommendation som behandlar redovisningen av aktierelaterade ersättningar.

Dock finns ett uttalande från Redovisningsrådets akutgrupp, URA 2 Syntetiska optioner, som behandlar kontantersättningar till anställda där det belopp som ska betalas fastställs på basis av kursen på företagets aktier. IFRS 2 behandlar hur företagets kostnad för inköp av varor och tjänster ska redovisas i de fall företaget betalar med egna aktier, aktieoptioner eller med pengar där det belopp som ska betalas är beroende av värdet på företagets aktier. En redogörelse för innehållet i IFRS 2 lämnas i kapitel 3.

### IFRS 3 Business Combinations

Redovisningen av företagsförvärv och samgåenden behandlas i Redovisningsrådets RR 1:00 Koncernredovisning tillsammans med de frågor som tas upp i IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements. RR 1:00 överensstämmer med IFRS 3 med följande undantag:

- Enligt IFRS 3 ska alla "Business Combinations" redovisas enligt förvärvsmetoden, dvs. poolningsmetoden är inte tillåten. Enligt RR 1:00 redovisas förvärv (dvs. Business Combinations där en förvärvare kan identifieras) enligt förvärvsmetoden och samgåenden (dvs. Business Combinations där en förvärvare inte kan identifieras) enligt poolningsmetoden.
- Enligt IFRS 3 får inte avsättning göras i koncernredovisningen för omstruktureringskostnader som uppkommer i anslutning till ett företagsförvärv, avsättning för omstruktureringskostnader får ske endast om avsättningen krävs i det förvärvade bolaget enligt de kriterier som anges i IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. Enligt RR 1:00 tillåts att avsättning för omstruktureringskostnader görs i koncernredovisningen (dvs. inte enbart i det förvärvade bolaget) under vissa angivna förutsättningar.
- Enligt IFRS 3 ska i vissa fall en avsättning tas upp i förvärvsanalysen avseende poster som utgör ansvarsförbindelser i det företag som förvärvas (med ansvarsförbindelser avses här skulder i bolaget som ska betalas endast om vissa händelser eller villkor inträffar eller uppfylls, det kan även gälla anspråk på bolaget som inte är av det slag att de redovisas som avsättning i bolaget vid förvärvstidpunkten). Sådana ansvarsförbindelser ska tas med i förvärvsanalysen om verkligt värde kan fastställas tillförlitligt vid förvärvstidpunkten.
- Enligt IFRS 3 ska immateriella tillgångar i det förvärvade företags identifieras och tas upp som separata tillgångar i förvärvsanalysen även om de inte helt uppfyller de kriterier som anges i IAS 38 Intangible Assets för när en immateriell tillgång ska redovisas i ett företags balansräkning. Enligt RR 1:00 ingår sådana tillgångar i goodwillbeloppet och behöver ej separatredovisas.
- Enligt IFRS 3 ska nettotillgångarna tas upp i förvärvsanalysen till det fulla verkliga värdet även i det fall det finns minoritetsdelägare kvar i det förvärvade företaget. Enligt RR 1:00 tas i förvärvsanalysen endast med det köpande företaget andel av skillnaden mellan å ena sidan en tillgångs bokförda värde i det förvärvade företaget och å andra sidan tillgångens verkliga värde. Skillnaden kan få påverkan på värdering vid tillämpning av IFRS 1 och förvärv av ytterligare minoritetsandelar efter konvertering till IFRS.
- Enligt IFRS 3 ska planenlig avskrivning inte ske på det goodwillbelopp som uppkommer vid företagsförvärv. Enligt RR 1:00 ska goodwillbeloppet skrivas av över ekonomisk livslängd, normalt inte överstigande tjugo år.

- Enligt IFRS 3 ska goodwillbeloppet bedömas (prövas) minst en gång om året med avseende på eventuellt nedskrivningsbehov. Bedömningen baseras på nuvärdet av beräknade framtida kassaflöden enligt regler som anges i IAS 36 Impairment of Assets. Enligt RR 1:00 (som hänvisar till RR 17 Nedskrivningar) görs en motsvarande kassaflödesberäkning endast om det finns indikationer på att goodwills värde har minskat.
- Enligt IFRS 3 ska eventuell negativ goodwill som förvärvsanalysen utvisar redovisas som intäkt omedelbart. Förekomsten av negativ goodwill innebär dock ett krav på att den värdering som gjorts i förvärvsanalysen bör omprövas innan intäktsredovisningen sker. Enligt RR 1:00 redovisas eventuell negativ goodwill som är hänförlig till förväntade framtida förluster eller kostnader som intäkt i takt med att förlusterna eller kostnaderna uppkommer. Om den inte bedöms motsvaras av framtida förluster eller kostnader ska den upplösas i takt med att förvärvade avskrivningsbara tillgångar avskrivs. Eventuell resterande negativ goodwill redovisas som intäkt omedelbart.

Härutöver bör noteras att RR 1:00 reviderats med avseende på redovisning av s.k. omvända förvärv. De nya reglerna gäller för år 2004 och överensstämmer med IFRS 3. Med omvända förvärv avses de fall ett stort företags aktieägare får det dominerande inflytandet över ett litet företag genom att det lilla företaget formellt förvärvar det stora och betalar förvärvet med nyemitterade egna aktier. Efter transaktionen är det större företags tidigare ägare den dominerande ägargruppen i den nya enhet som efter transaktionen består av båda företagen. Koncernredovisningen ska då upprättas med utgångspunkt från synsättet att det stora företaget förvärvar det mindre, vilket innebär att det mindre företags tillgångar och skulder värderas till verkligt värde vid förvärvstidpunkten.

#### **IFRS 4 Insurance contracts**

Redovisningen av försäkringsavtal i försäkringsbolag regleras i Finansinspektionens anvisningar och allmänna råd (Finansinspektionens Författningssamling, FFFS 2003:13). Redovisningsrådet har inte givit ut någon rekommendation som behandlar detta.

IFRS 4 Insurance Contracts behandlar redovisningen av försäkringsavtal, inklusive återförsäkringskontrakt hos försäkringsbolag. För övriga finansiella tillgångar och skulder gäller IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement.

#### **IFRS 5 Non-current assets held for sale and discontinued operations**

Redovisning av verksamheter under avveckling behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 19 – Verksamheter under avveckling. IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations skiljer sig från RR 19 i följande avseenden:

- I IFRS 5 införs begreppet anläggningstillgångar som innehas för försäljning, vilka ska särredovisas i balansräkningen. Enligt RR 19 ska upplysningar lämnas om redovisat värde.
- Enligt IFRS 5 ska tillgångar eller en grupp av tillgångar som ska avyttras redovisas till det lägsta av bokfört värde och verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader.
- Enligt IFRS 5 ska tillgångar eller en grupp av tillgångar som ska avyttras är inte skrivs av.
- Summa tillgångar som ska avyttras och summa tillhörande skulder ska särredovisas var för sig i balansräkningen. Enligt RR 19 krävs enbart upplysning om redovisade belopp avseende dessa.

#### **IAS 1 Presentation of Financial Statements**

IAS 1 motsvaras av RR 22 Utformning av finansiella rapporter.



ÅRLs bestämmelser om utformning av årsredovisningar, som täcker delar av innehållet i IAS 1, kommenteras emellertid i FARs vägledning *Om årsredovisning i aktieföretag*. Tillämpning av IAS 1 kan innebära skillnader i förhållande till tidigare på grund av följande:

- Enligt RR 22 ska, till följd av ÅRL, balansräkningens tillgångar indelas i omsättningstillgångar och anläggningstillgångar. Detta gäller även enligt IAS. Om emellertid en indelning av tillgångar och skulder i likviditetsordning är möjlig att göra och är mer relevant ska posterna presenteras i likviditetsordning i balansräkningen.
- IAS 1 understryker att en tillämpning av IFRS förutsätts leda till en redovisning som ger en "rättvisande bild". Avvikelse krävs emellertid om en tillämpning leder till en missvisande bild som är oförenlig med Föreställningsramen. Dessa fall måste dock anses vara ytterst sällsynta.
- Enligt IAS 1 ska skulder som förfaller till betalning inom tolv månader redovisas som kortfristiga, såvida det inte finns en ovillkorad rättighet att senarelägga betalningen, posten får då redovisas som långfristig. En överenskommelse som träffats efter balansdagen, men före det att redovisningen upprättas, om refinansiering eller senareläggning av betalningar får läggas till grund för en klassificering av en skuld som långfristig.
- Enligt IAS 1 ska upplysning lämnas om de bedömningar som företagsledningen gjort vid tillämpningen av de redovisningsprinciper som har stor betydelse för de belopp som redovisas i de finansiella rapporterna.
- Enligt IAS 1 ska upplysning lämnas om de viktigaste antagandena om framtiden och andra viktiga bedömningar om osäkerhetsfaktorer som kan vara betydelsefulla när det gäller risken för att redovisade värden på företagets tillgångar och skulder kan komma att behöva justeras under efterföljande räkenskapsår.

- Minoritetens andel av dotterföretags egna kapital ska redovisas under eget kapital i balansräkningen. Minoritetens andel av resultatet redovisas inte som justeringspost i resultaträkningen, upplysning lämnas i stället om beloppet.

## IAS 2 Inventories

Redovisning av varulager behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 2:02 Varulager. Tillämpning av IAS 2 kan innebära skillnader i förhållande till tidigare på grund av följande:

- Enligt IAS 2 kan lagertillgångar som utgörs av biologiska tillgångar (produkter) som skördats, eller motsvarande, i jord- och skogbruksverksamheter samt sådana som utgörs av mineraler värderas till nettoförsäljningsvärde i enlighet med väletablerad branschpraxis. I annat fall fastställs anskaffningsvärdet för sådana tillgångar med utgångspunkt från verkligt värde vid skördetillfället. Enligt RR 2:02 redovisas lagertillgångar till anskaffningsvärdet.
- Om betalningsvillkoren innebär att betalningen för inköpta varor senareläggs ska detta enligt IAS 2 beaktas vid beräkning av anskaffningsvärdet. Detta kan t.ex. ske genom att skillnaden mellan det pris som skulle betalats enligt normala betalningsvillkor och det belopp som ska betalas periodiseras och redovisas som räntekostnad över tiden fram till betalning.

## IAS 7 Cash Flow Statements

Redovisning av kassaflöden behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 7 Kassaflöden.

Av de två metoder (direkt och indirekt metod) för uppställning av kassaflödet som anges i IAS 7, och som även anges i RR 7, förespråkas i IAS 7 tillämpning av den direkta metoden. Som skäl anförs att den ger viss information som är användbar för bedömning av framtida kassaflöden som inte tillhandahålls vid tillämpning av den indirekta metoden. Motsvarade ställningstagande finns inte i RR 7.

### IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates

Redovisning av extraordinära poster samt upplysningar för jämförelseändamål behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 4 Extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål.

Redovisning vid byte av redovisningsprincip behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip.

- IAS 8 behandlar, utöver vad som behandlas i RR 4 och RR 5, redovisning av rättelser av fel i rapporter som utgivits tidigare. Enligt IAS 8 ska sådana fel rättas i den första rapport som ges ut efter det att felet upptäckts. Rättelsen ska ske retroaktivt innebärande att jämförelseuppgifter räknas om.
- I IAS 8 definieras begreppet ”ogörligt”, dvs. det anges kriterier för när det är ogörligt att räkna om jämförelseuppgifter.
- Enligt IAS 8 ska upplysning lämnas om förestående byte av redovisningsprincip till följd av ny standard som ännu inte trätt i kraft. Upplysning ska även lämnas om effekter i samband härmed i form av belopp som är kända eller som kan uppskattas.
- Rubricering av poster i resultat- och balansräkning behandlas i IAS 1. Särredovisning av vissa intäkter och kostnader som extraordinära saknar stöd i IAS 1.

### IAS 10 Events After the Balance Sheet Date

Hur händelser som inträffar mellan balansdagen och den dag rapporterna undertecknas ska beaktas och vilken information som i övrigt ska lämnas till följd av sådana händelser behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 26 Händelser efter balansdagen. Den överensstämmer med IAS 10.

### IAS 11 Construction Contracts

Redovisning av entreprenaduppdrag behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag. RR 10 överensstämmer med IAS 11 med ett undantag som gäller redovisningen i juridisk person. Det gäller de fall där Inkomstskattelagen (IL) ger särskilda regler för beskattningen av vissa slags uppdrag och där tillämpningen av dessa regler förutsätter en annan redovisning än den som anges i RR 10 i övrigt. ILs regler får då tillämpas i juridisk person. Det innebär bl.a. att kraven på successiv vinstavräkning i dessa fall inte gäller för juridisk person. IAS 11 innehåller inte motsvarande undantag.

### IAS 12 Income Taxes

Redovisning av inkomstskatter behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 9 Inkomstskatter. RR 9 överensstämmer med IAS 12 förutom på följande punkter:

- Enligt såväl IAS 12 som RR 9 ska uppskjutna skatter redovisas till nominella belopp, dvs. utan diskontering. RR 9 anger emellertid ett undantag för s.k. rena substansförvärv, där skattevärderingen varit en väsentlig del av affärsuppgörelsen och där det finns ett dokumenterat samband mellan köpeskilling och värderingen av den uppskjutna skatteskulden. Värderingen av den uppskjutna skatten baseras då på köpeskillingen. IAS 12 innehåller inte något sådant undantag.
- RR 9 innehåller ett avsnitt som gör undantag för redovisningen av obeskattade reserver i juridisk person och som saknar motsvarighet i IAS 12. RR 9 tillåter att uppskjutna skatter hänförliga till obeskattade reserver i juridisk person redovisas som en del av de obeskattade reserverna.

### IAS 14 Segment Reporting

Upplysningar om Redovisning av rörelsegränar behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 25 Rapportering för Segment – rörelsegränar och geografiska områden. RR 25 överensstämmer med IAS 14 med följande undantag:

- Begreppet ”extraordinära intäkter och kostnader” saknas i IAS 14.
- De primära segmenten ska presenteras så att utvecklade verksamheter särredovisas.

### IAS 16 Property, Plant and Equipment

Redovisning av materiella anläggningstillgångar behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 12 Materiella anläggningstillgångar. RR 12 överensstämmer med IAS 16 utom på följande punkter.

- Enligt RR 12 får endast sådana utgifter inräknas i anskaffningsvärdet för en tillgång som leder till att prestandanivån ökar i förhållande till den nivå som gällde vid anskaffningstillfället. Enligt IAS 16 behandlas utgifter avseende en materiell på samma sätt i redovisningen oavsett om de inträffar vid det tillgångens ursprungliga anskaffning eller senare; utgifter för löpande underhåll och reparation ska dock redovisas som kostnad.
- Enligt RR 12 ska nuvärdet av uppskattade framtida utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats där en materiell anläggningstillgång nyttjas fastställas vid anskaffningstillfället och inräknas i anskaffningsvärdet. Enligt IAS 16 ska även utgifter av detta slag som uppkommer under anläggningens nyttjandetid inräknas i anskaffningsvärdet.
- Då en materiell anläggningstillgång anskaffas och betalning sker genom att en tillgång av samma slag och värde lämnas som betalning ska enligt RR 12 anskaffningsvärdet för den nya tillgången utgöras av anskaffningsvärdet för den tillgång som lämnats i byte.

Enligt IAS 16 ska anskaffningsvärdet utgöras av verkligt värde vid transaktionstidpunkten, såvida inte bytestransaktionen saknar ekonomiskt innebörd.

- Enligt IAS 16 krävs tydligare än i RR 12 att en tillgång uppdelas i komponenter om dessa har skilda nyttjandeperioder och att individuella avskrivningsperioder tillämpas för de skilda komponenterna, s.k. komponentavskrivning.
- Det avskrivningsbara beloppet ska skrivas av över en tillgångs nyttjandeperiod. Beloppet utgörs av skillnaden mellan anskaffningsvärdet och restvärdet. Enligt RR 12 ska restvärdet uppskattas vid anskaffningstillfället i då rådande prisnivå. Enligt IAS 16 ska restvärdet uppskattas med utgångspunkt från den prisnivå som gäller då avskrivningsbeloppet prövas vilket sker vid varje bokslutstillfälle.
- Enligt IAS 16 anges explicit att avskrivning ska ske även under perioder som tillgången inte utnyttjas.
- IAS 16 anger en alternativ värderingsmetod som tillåter företag att löpande redovisa materiella anläggningstillgångar till verkligt värde om detta kan fastställas. Metoden ska, om den tillämpas, tillämpas på alla tillgångar av samma slag och innebär en systematisk omvärdering med regelbundna tidsintervall. Metoden är inte tillåten enligt RR 12 till följd av att värdering till verkligt värde inte var tillåten enligt ÅRL när rekommendationen skrevs.
- Uppskrivning av materiella anläggningstillgångar enligt ÅRL 4 kap. 6 § är inte förenligt med IAS 16 men tillåten enligt RR 12.

### IAS 17 Leases

Redovisning av hyrda tillgångar behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 6:99 Leasing.

RR 6:99 överensstämmer med IAS 17 förutom vad gäller följande:

- RR 6:99 innehåller ett undantag som saknar motsvarighet i IAS 17 och som gäller redovisningen i juridisk person (och som alltså inte påverkar koncernredovisningen). Undantaget gäller finansiella leasingavtal. Grundregeln är att objekt som hyrs enligt finansiella leasingavtal ska redovisas som tillgång i balansräkningen och avtalade leasingavgifter som skuld. Undantaget innebär att finansiella leasingavtal i juridisk person får redovisas på samma sätt som operationella avtal, dvs. utgiften för leasingavgifterna redovisas som kostnad i resultaträkningen fördelade över hyrestiden, normalt linjärt.
- I IAS 17 anger explicit beräkningen av ett leasingavtals implicita ränta. Den är den räntesats som vid diskontering av minimileaseavgifterna ger ett värde som överensstämmer med summan tillgångens verkliga värde och de kostnader som är direkt hänförliga till leasingavtalet vilka kan utgöras av kostnader vid förhandling och andra arrangemang kring avtalet. RR 6:99 innehåller inte detta förtydligande.
- Enligt IAS 17 ska, när det gäller ett operationellt avtal, en leasegivares direkta utgifter i samband med att ett avtal ingås inräknas i det redovisade värdet för den tillgång som redovisas i balansräkningen samt periodiseras i resultaträkningen över leasingperioden. Enligt RR 6:99 kan sådana utgifter i som ett tillåtet alternativ kostnadsföras då de uppkommer.
- Enligt IAS 17 ska en leasingavtal som omfattar både mark och byggnad uppdelas, innebärande att minimileaseavgifterna fördelas på hyra av mark respektive byggnad. Fördelningen baseras på relationen mellan verkligt värde på byggnad respektive mark. Den del av avtalet som avser mark klassificeras normalt som en operationellt avtal även om den del av avtalet som avser byggnaden klassificeras som ett finansiellt avtal.

## IAS 18 Revenue

Redovisning av intäkter behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 11 Intäkter. RR 11 överensstämmer med IAS 18 förutom vad gäller redovisningen i juridisk person. RR 11 gör undantag för de fall där Inkomstskattelagen (IL) ger särskilda regler för beskattningen av vissa slag av uppdrag och där tillämpningen av dessa regler förutsätter en annan redovisning än den som i övrigt anges i RR 11. Dessa särskilda regler får då tillämpas i juridisk person. Det innebär att kraven på successiv vinstavräkning inte fullt ut gäller för juridisk person. IAS 18 innehåller inte motsvarande undantag.

## IAS 19 Employee Benefits

IAS 19 behandlar hur ersättningar till anställda ska redovisas, dock inte sådana ersättningar till anställda som är relaterade till egetkapitalinstrument, t.ex. teckningsoptioner för aktier och s.k. syntetiska optioner. Redovisningen av sådana ersättningar till anställda behandlas i IFRS 3 Share-based Payment.

IAS 19 motsvaras av Redovisningsrådets rekommendation RR 29 Ersättningar till anställda. RR 29 överensstämmer med IAS 19 med undantag för redovisningen av pensionskostnad och pensionsskuld i juridisk person (undantaget påverkar således inte koncernredovisningen). Undantaget gäller redovisningen i resultat- och balansräkningen, men gäller inte kraven på upplysningar. RR 29 hänvisar för redovisningen i juridisk person till tryggandelagen och till Finansinspektionens föreskrifter.

## IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance

IAS 20 behandlar redovisning av statliga stöd. IAS 20 motsvaras av Redovisningsrådets rekommendation RR 28 Statliga stöd som överensstämmer med IAS 20.

## IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates

IAS 21 motsvaras av RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser som gäller sedan den 1 januari 1999. RR 8 överensstämmer med IAS 21 med följande undantag:

- Begreppet ”rapportvaluta” som används i RR 8 motsvaras i IAS 21 av begreppen ”funktionell valuta” och ”presentationsvaluta”. Funktionell valuta är den valuta som gäller i den ekonomiska miljö inom vilken företaget är verksamt. Presentationsvaluta är den valuta i vilken ett företag upprättar de finansiella rapporterna.
- I RR 8 används, när det gäller utländska verksamheter, t.ex. i dotterföretag, begreppen ”självständig utlandsverksamhet” och ”integrerad utlandsverksamhet”. Självtändiga utlandsverksamheters finansiella rapporter som upprättats i lokal valuta omräknas enligt RR 8 till moderföretagets valuta enligt balansdagens kurs (balansräkningen) och genomsnittskurs (resultaträkningen) i samband med att de tas in i koncernredovisningen. Integrerade utlandsverksamheter omräknas enligt s.k. monetär metod. IAS 21 har en annan ansats. Enligt den ska ett dotterföretags rapporter upprättas i den funktionella valutan innebärande att värderingen sker i denna valuta. För koncernredovisningen gäller att om dotterföretagets funktionella valuta är en annan valuta än moderföretagets funktionella valuta omräknas dotterföretagets balansräkning till moderföretagets funktionella valuta till balansdagens kurs.
- Resultaträkningen omräknas till periodens genomsnittskurs.
- IAS 21 anger explicit att ett företag kan välja presentationsvaluta, dvs. den valuta i vilken företaget upprättar de finansiella rapporterna. Omräkning från funktionell valuta till presentationsvaluta sker genom att balansräkningen omräknas till balansdagskurser och resultaträkningen till genomsnittskurs.
- Kursdifferenser som uppkommer på ett lån i utländsk valuta som ett moderföretag tagit i syfte att reducera en valutaexponeringen avseende en investering i en självständig utlandsverksamhet redovisas enligt RR 8 direkt mot eget kapital. I samband med att utlandsverksamheten avyttras redovisas den ackumulerade kursdifferensen i resultaträkningen. IAS 21 behandlar inte denna fråga. Den behandlas i IAS 39 i avsnittet om säkringsredovisning.
- Enligt IAS/IFRS ska finansiella rapporter som avser verksamheter som bedrivs i hyperinflation länder upprättas i enlighet med IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies. Det innebär att rapporterna inflationskorrigeras. Enligt IAS 21 tas verksamheter i hyperinflation länder in i koncernredovisningen genom att den inflationskorrigerade redovisningen räknas om enligt dagskursmetoden. Enligt RR 8 kan den monetära metoden användas vid omräkning av självständiga utlandsverksamheter utan föregående inflationskorrigerings enligt IAS 29.

## IAS 23 Borrowing Costs

Redovisning av lånekostnader (räntekostnader, utgifter för upplåning periodiserade över lånets löptid, över/underkurs hänförliga till upplåning periodiserad över lånets löptid etc.) behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 21 Lånekostnader. RR 21 överensstämmer med IAS 23 med följande undantag.

IAS 23/RR 21 anger en huvudprincip och en alternativ princip. Huvudprincipen innebär att lånekostnader redovisas i resultaträkningen för den period de hänförs till. Den alternativa principen innebär att lånekostnader som avser lån för finansieringen av inköp, konstruktion eller produktion av en tillgång inräknas i tillgångens anskaffningsvärde, för de fall det tar betydande tid att färdigställa tillgången. RR 21 innehåller ett undantag för redovisningen i juridisk person.

Undantaget innebär att lånekostnader kan redovisas som kostnad i resultaträkningen för den period de hänförs till, även om den redovisningsprincip som tillämpas i koncernredovisningen innebär att lånekostnaderna inräknas i tillgångens anskaffningsvärde.

### IAS 24 Related Party Disclosures

Upplysningar om ett företags relationer till närstående och om transaktioner med närstående behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 23 Upplysningar om närstående. RR 23 som träder i kraft 1 januari 2002 överensstämmer med IAS 24 utom på följande punkter:

- Enligt IAS 24 ska upplysning lämnas om ersättning till ledande befattningshavare.
- I IAS 24 tydliggörs att styrelsemedlemmar som inte är anställda innefattas i gruppen ledande befattningshavare.
- I IAS 24 tydliggörs att närståenderelation även omfattar joint ventures.
- Kraven på upplysningar i IAS 24 är något mer omfattande än i RR 23.

### IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements

Principer och metoder för utformning av koncernredovisningen behandlas i IAS 27 utom vad gäller de specifika frågor som gäller redovisningen av företagsförvärv. De behandlas i IFRS 3 Business Combinations. IAS 27 behandlar också hur moderföretaget redovisar andelar i dotterföretag. RR 1:00 Koncernredovisning behandlar motsvarande frågor. RR 1:00 överensstämmer med IAS 27 med följande undantag:

- Ett moderföretag kan enligt IAS 27 redovisa sina andelar i dotterföretag, joint ventures och intresseföretag antingen enligt anskaffningsvärdemetoden eller i enlighet med IAS 39, dvs. tillverkligt värde, såvida de inte omfattas av IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations.

RR 1:00 behandlar endast frågor som har koppling till innehav i dotterföretag. Enligt RR 1:00 redovisas dotterföretagsandelar enligt anskaffningsvärdemetoden.

- IAS 27 anger explicit att även riskkapitalföretag, ömsesidiga företag och liknande omfattas av standarden.
- IAS 27 kräver att enhetliga principer tillämpas i koncernredovisningen. RR 1:00 tillåter att i de undantagsfall som enhetliga redovisningsprinciper inte kan tillämpas, t.ex. att ett dotterföretag inte kan tas in enligt de redovisningsprinciper som tillämpas i koncernredovisningen, avvikande principer tillämpas om upplysning lämnas om detta.
- Minoritetens andel av eget kapital i dotterföretag där det finns minoritetsdelägare ska enligt IAS 27 redovisas som en separat post under rubriken eget kapital i koncernbalansräkningen.

### IAS 28 Investments in Associates

Redovisning av intresseföretag behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 13 Intresseföretag. RR 13 överensstämmer med IAS 28 med följande undantag:

- Enligt RR 13 redovisas andelar i intresseföretag i ägarföretagets egen balansräkning redovisas endast enligt anskaffningsvärdemetoden. IAS 28 behandlar inte denna fråga. Den behandlas i IAS 27. Där anges att andelar i intresseföretag antingen redovisas enligt anskaffningsvärdemetoden eller i enlighet med IAS 39 såvida de inte omfattas av IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations.
- Enligt IAS 28 ska standarden inte tillämpas på investeringar i intresseföretag och som görs av riskkapitalföretag, ömsesidiga företag och aktiefonder när investeringarna klassificeras som innehav som redovisas till verkligt värde och värderjusteringar i resultaträkningen enligt IAS 39. RR 13 innehåller inte motsvarande regel.

- IAS 28 tydliggör att ett företag som innehar andelar i ett annat företag över vilket det har ett betydande inflytande ska redovisa innehavet enligt kapitalandelsmetoden även om dotterföretag saknas. I moderbolagets årsredovisning ska dock innehavet redovisas till anskaffningsvärde eller till verklig värde i enlighet med vad som anges i IAS 27. RR 13 innehåller inte motsvarande regel.
- IAS 28 tillåter inte, till skillnad från RR 13, att ett innehav inte redovisas enligt kapitalandelsmetoden enbart av det skälet att medel, t.ex. i form av utdelning, inte längre kan överföras till ägarföretaget.
- IAS 28 kräver att enhetliga principer tillämpas, dvs. den redovisnings avseende ett intresseföretag som redovisas enligt kapitalandelsmetoden ska vara upprättad enligt samma redovisningsprinciper som i övrigt tillämpas i koncernredovisningen (eller i företagets egen redovisning för det fall koncernredovisning inte upprättas). RR 13 behandlar det fall detta "ej är praktiskt möjligt". Upplysning ska då lämnas om detta.
- När nedskrivningsbehovet prövas på en investering i intresseföretag ska, enligt IAS 28, den investering som prövas innefatta även långfristiga fordringar på intresseföretaget.
- Enligt IAS 28 får, vid tillämpning av kapitalandelsmetoden, inte intresseföretagets bokslutsdag ligga mer än tre månader från ägarföretagets. Enligt RR 13 anger ingen tidsgräns men kräver i sådant fall att intresseföretagets boksluts justeras för väsentliga skillnader.

### IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

I dagsläget finns det ingen rekommendation från Redovisningsrådet som behandlar redovisning för företag verksamma i länder med hyperinflation.

I RR 8 ingår emellertid, som nämnts ovan under avsnittet om IAS 21, vissa anvisningar rörande redovisning av verksamheter i hyperinflation-länder.

### IAS 30 Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar institutions

I Sverige regleras bankers redovisning i Lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersföretag samt föreskrifter och allmänna råd utgivna av Finansinspektionen. De föreskrifter och allmänna råd som i första hand behandlar årsredovisningen är FFFS 2003:11 om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersföretag. Den bygger på Bankredovisningsdirektivet från EU vars huvudprinciper och krav på tilläggsupplysningar i stort motsvarar kraven uppställda enligt IAS/IFRS.

### IAS 31 Interests in Joint Ventures

Redovisningen av Joint Ventures behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 14 Joint Ventures. RR 14 överensstämmer med IAS 31 med följande undantag:

- Enligt IAS 31 ska en placerare (dvs. en delägare som inte tillsammans med andra delägare har ett gemensamt bestämmande inflytande) i sin koncernredovisning redovisa sina andelar i enlighet med IAS 39 såvida inte investeringen klassificeras som ett intresseföretag och därför redovisas enligt IAS 28. Enligt RR 14 ska andelarna redovisas enligt anskaffningsvärde-metoden.
- Enligt IAS 31 ska standarden inte tillämpas på investeringar i intresseföretag och som görs av riskkapitalföretag, ömsesidiga företag och aktiefonder när investeringarna klassificeras som innehav enligt IAS 39. De redovisas då till verkligt värde med värdeförändringar över resultaträkningen. RR 14 innehåller inte motsvarande regel.

- IAS 31 tillåter inte, till skillnad från RR 14, att ett innehav inte redovisas enligt kapitalandelsmetoden (eller klyvningsmetoden) enbart av det skälet att medel, t.ex. i form av utdelning, inte längre kan överföras till ägarföretaget.

### IAS 32 Financial Instruments: Disclosure and Presentation

Frågor om klassificering samt upplysningar avseende finansiella instrument behandlas i IAS 32 Financial Instruments: Disclosure and Presentation. IAS 32 baseras på att IAS 39 tillämpas. IAS 39 innebär att vissa finansiella instrument redovisas i balansräkningen värderade till verkligt värde.

Redovisningsrådets rekommendation RR 27 Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering överensstämmer med IAS 32 med följande undantag:

- Enligt IAS 32 ska ett företag som emitterat ett finansiellt instrument redovisa instrumentet som skuld eller eget kapital där den ekonomiska innebörden av villkoren är avgörande för klassificeringen. Det kan innebära att vissa preferensaktier enligt IAS 32 ska redovisas som skuld och aktieutdelningen som räntekostnad. Enligt RR 27 är en sådan redovisning inte tillåten eftersom den anses vara oförenlig med ÅRL i Sverige f.n.
- Det förekommer att företag använder flera finansiella instrument för att efterlikna en viss typ av finansiellt instrument (på så sätt använda instrument betecknas ibland tillsammans "syntetiskt instrument"). Enligt IAS 32 får inte delarna i det syntetiska instrumentet kvittas mot varandra i redovisningen. De ingående delarna redovisas enligt IAS/IFRS (IAS 39) till verkligt värde. I Sverige gällde när RR 27 gavs ut ÅRLs lägsta värdets princip vilket medför att resultaträkningen påverkas om delarna redovisas var för sig. RR 27 tillåter därför i vissa fall att finansiella instrument i vissa fall kan redovisas med ett nettobelopp.
- Enligt IAS 32 fastställs verkligt värde utan avdrag för försäljningskostnader. Enligt RR 27 utgörs verkligt värde av försäljningsvärdet med avdrag för försäljningskostnader.

### IAS 33 Earnings per Share

Upplysningar om resultat per aktie behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 18 Resultat per aktie. RR 18 överensstämmer med IAS 33 med följande undantag:

- En utspädningseffekt kan uppkomma i resultatet per aktie när det finns utestående teckningsoptioner och om teckningskursen innebär att teckningslikviden är lägre än aktiernas verkliga värde. Enligt RR 18 ska därvid teckningslikviden nuvärdesberäknas. Att nuvärdesberäkning ska ske anges inte i IAS 33.
- RR 18 anger ett alternativt beräkningssätt för antalet aktier i resultat per aktie efter utspädning för företag med utestående teckningsoptioner som är noterade. Antalet aktier ökas då i proportion till teckningsoptionernas totala marknadsvärde i förhållande till företagets totala börsvärde. IAS 33 innehåller inte denna alternativa beräkningsregel.
- IAS 33 innehåller i form av bilagor viss vägledning och exempel som saknar motsvarighet i RR 18.

### IAS 34 Interim Financial Reporting

Delårsrapportering behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 20 Delårsrapportering. RR 20 överensstämmer med IAS 34.

### IAS 35 Discontinuing Operations

Presentationen av verksamheter under avveckling behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 19 Verksamheter under avveckling. RR 19 överensstämmer med IAS 35. IAS 35 har ersatts av IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations.



### IAS 36 Impairment of Assets

När nedskrivningsbehov ska prövas och hur nedskrivningsbelopp ska fastställas behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR17 Nedskrivningar. RR 17 överensstämmer med IAS 36 med undantag från vad som anges nedan och som härrör från konsekvensändringar i IAS 36 till följd av nya regler för redovisning av företagsförvärv i samband med att IFRS 3 Business Combinations ersatt IAS 22 Business Combinations.

- Enligt IAS 36 ska nedskrivningsbehovet prövas minst årligen för immateriella tillgångar som bedöms ha en obegränsad livslängd och som därför inte är föremål av avskrivning, häri ingår goodwill från företagsförvärv. Årlig prövning av nedskrivningsbehovet krävs även för immateriella tillgångar som inte är färdiga att tas i bruk. Enligt RR 17, vars utgångspunkt är att immateriella tillgångar skrivs av, ska nedskrivningsbehovet prövas om det finns indikationer på att en tillgång har minskat i värde.
- Enligt IAS 36 ska det goodwillbelopp som uppkommer i ett företagsförvärv i samband med förvärvet fördelas på kassagenererande enheter.

### IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets

Kriterier för när avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar ska redovisas och hur beloppen ska beräknas behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar. RR 16 överensstämmer med IAS 37.

### IAS 38 Intangible Assets

Redovisningen av immateriella tillgångar behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 15 Immateriella tillgångar.

RR 15 överensstämmer med IAS 38 förutom på följande punkter:

- IAS 38 anger två alternativa metoder för värderingen av immateriella tillgångar, dels en huvudregel enligt vilken värderingen baseras på anskaffningsvärden, dels en alternativ metod enligt vilken värderingen baseras på verkliga värden. RR 15 innehåller inte den alternativa metoden eftersom den är oförenlig med ÅRL.
- Enligt IAS 38 och RR 15 ska utgifter avseende utvecklingsarbeten tas upp som tillgång i balansräkningen när vissa angivna kriterier är uppfyllda och därefter skrivs av över nyttjandeperioden. Enligt RR 15 behöver denna princip inte tillämpas i redovisningen för juridisk person. Som skäl anges att ÅRL explicit tillåter att sådana utgifter redovisas som kostnad då de uppkommer och att en sådan redovisning innebär en gynnsammare beskattning för företagen. Motsvarande undantag för redovisningen i juridisk person anges inte i IAS 38.
- Enligt RR 15 och ÅRL ska då avskrivningstiden överstiger fem år, skälen till detta anges.
- Enligt RR 15 ingår bland kriterierna i definitionen av en immateriell tillgång att den ska användas i produktionen, för uthyrning eller för administrativa ändamål. Detta kriterium saknas i IAS 38.

### IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement

I Sverige finns ingen heltäckande rekommendation som behandlar redovisning av finansiella instrument. IAS 32 behandlar frågor som rör upplysningar om finansiella instrument och hur dessa ska klassificeras. IAS 39 behandlar hur de ska värderas och när de ska tas med i balansräkningen. Fr.o.m. 2004 tillåter ÅRL att vissa finansiella instrument värderas till verkligt värde, vissa värdeförändringar redovisas då direkt i resultaträkningen medan andra redovisas mot eget kapital för att senare redovisas via resultaträkningen.

IAS 39 kräver marknadsvärdering av vissa finansiella instrument inklusive derivatinstrument. En tillämpning av IAS 39 kan innebära skillnader i förhållande till tidigare till följd av följande:

- Huvudprincipen i IAS 39 är att finansiella tillgångar värderas till verkligt värde. Undantagna från huvudprincipen är finansiella placeringar med fast löptid som är avsedda att innehållas till förfall samt fordringar som har sitt ursprung i företaget, t.ex. från leverans av varor och tjänster. Dessa tillgångar värderas med utgångspunkt från anskaffningsvärdet. Dessa undantag finns också i ÅRL fr.o.m. 2004.
- Finansiella skulder värderas med utgångspunkt från anskaffningsvärdet, utom vissa angivna undantag (t.ex. derivatinstrument) som värderas till verkligt värde.

### IAS 40 Investment Property

IAS 40 behandlar redovisningen av förvaltningsfastigheter. IAS 40 innebär att förvaltningsfastigheter redovisas i balansräkningen antingen till värden som baseras på anskaffningsvärdet eller till aktuella verkliga värden. När den förstnämnda principen väljs ska upplysning lämnas om verkliga värden. Redovisningsrådet har givit ut en rekommendation RR 24 Förvaltningsfastigheter som överensstämmer med IAS 40 med undantag för att RR 24 inte tillåter att förvaltningsfastigheter redovisas i balansräkningen till verkliga värden eftersom detta f.n. är oförenligt med ÅRL.

### IAS 41 Agriculture

IAS 40 behandlar redovisning av biologiska tillgångar, dvs. produktionen inom jord- och skogsbruk. Rekommendationen innebär att tillgångarna ska värderas till verkligt värde med avdrag för kostnader för försäljning. Denna värderingsprincip ska tillämpas fram till skördetillfället eller motsvarande tidpunkt. Efter skördetidpunkten redovisas tillgångarna enligt IAS 2 Inventories. Anskaffningsvärdet är då det verkliga värdet vid skördetidpunkten. Någon motsvarande svensk rekommendation finns inte och f.n. gäller ÅRLs nuvarande regler om värdering av omsättnings-tillgångar enligt lägsta värdets princip, dvs. det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde.

### 3 Skillnader mellan IFRS och RR i tabellform

IAS/IFRS Uttalanden från SIC/IFRIC	Redovisningsrådets rekommendationer m.m.
Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements	Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter
---	---
IFRS 1 First Time Adoption of International Financial Reporting Standards	---
<p>Behandlar regler vid övergång till IFRS. Standarden tar över övergångsregler i andra IFRS/IAS. Övergång till IFRS sker vid jämförelseårets början. Huvudregeln är fullständig retroaktiv tillämpning. Det finns nio frivilliga undantag från huvudregeln:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li><b>Företagsförvärv:</b> Tidigare gjorda förvärvsanalyser behöver inte räknas om.</li> <li><b>Materiella anläggningstillgångar:</b> Verkligt värde per övergångsdatum får användas som antaget avskrivet anskaffningsvärde.</li> <li><b>Ersättningar till anställda:</b> Aktuariella vinster och förluster får redovisas i sin helhet per övergångsdatum (även i det fall företaget väljer att periodisera sådana).</li> <li><b>Omräkningsdifferenser:</b> Ackumulerade omräkningsdifferenser antas vara noll vid övergångsdatum.</li> <li><b>Sammansatta finansiella instrument:</b> Uppdelning behöver inte ske i komponenter för instrument som reglerats per övergångsdatum.</li> <li><b>Dotterföretag, Intresseföretag och Joint Ventures:</b> Särskilda regler vid senare övergång till IFRS/IAS för företag som omfattats av koncernredovisning enligt IFRS.</li> <li><b>Klassificering av finansiella tillgångar och skulder.</b></li> <li><b>Aktierelaterade ersättningar.</b></li> <li><b>Försäkringsavtal.</b> Standarden IFRS 4 får tillämpas framåtriktat från den 1/1 2005.</li> </ol> <p>Fyra tvingande undantag från huvudregeln:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li><b>Bortbokade finansiella instrument:</b> Finansiella instrument, som före övergångsdatum bokats bort, tas inte med i ingångsbalansen (undantag finns).</li> </ol>	<p>Någon motsvarande rekommendation finns inte i Sverige.</p>

<p><b>IFRS 1 First Time Adoption of International Financial Reporting Standards, forts</b></p>	---
<p><b>2. Säkringsredovisning av finansiella instrument.</b></p> <p><b>3. Uppskattningar och bedömningar.</b> Uppskattningar och bedömningar i tidigare upprättade finansiella rapporter ändras inte.</p> <p><b>4. Anläggningstillgångar till försäljning.</b></p>	
<p><b>IFRS 2 Share Based Payments</b></p>	---
<p>Aktierelaterade ersättningar ska redovisas i resultaträkningen. Även ersättningar som utgörs av aktieoptioner ska redovisas i resultaträkningen. Optionens verkliga värde vid den tidpunkt den ställs ut kostnadsförs över intjänandeperioden.</p>	<p>Någon motsvarande rekommendation finns inte i Sverige.</p>
<p><b>IFRS 3 Business Combinations</b></p>	<p><b>RR 1 Koncernredovisning</b></p>
<p>Poolningsmetoden är inte tillåten.</p> <p>Avsevärt mer omfattande krav på identifiering av tillgångar och skulder i förvärvsanalysen.</p> <p>Goodwill är inte föremål för systematisk avskrivning, utan nedskrivningsbehovet prövas minst årligen.</p> <p>Negativ goodwill (begreppet saknar innebörd enligt IFRS 3) intäktsförs omedelbart.</p> <p>Avsättning på koncernnivå för omstruktureringsåtgärder får inte göras i samband med företagsförvärv.</p> <p>Minoritetens andel i tillgångar och skulder tas i sin helhet med i förvärvsanalysen.</p>	<p>Poolningsmetoden är tillåten enligt RR 1.</p> <p>Goodwill skrivs av över nyttjandeperioden som normalt inte överstiger 20 år.</p> <p>Negativ goodwill, som avser framtida förluster eller kostnader, periodiseras som intäkt i takt med att förlusten/kostnaden uppstår. I annat fall periodiseras intäkten över avskrivningsbara tillgångars nyttjandeperiod eller, om sådana saknas, intäktsförs beloppet omedelbart.</p> <p>Avsättning på koncernnivå för omstruktureringsåtgärder är möjlig om det finns en plan vid förvärstidpunkten.</p> <p>Minoritetens andel i tillgångar och skulder som tas med i förvärvsanalysen innefattar inte minoritetens andel av "övertvärden" (skillnad mellan redovisat värde i det förvärvade företaget och verkligt värde).</p>
<p><b>IFRS 4 Insurance Contracts</b></p>	---
<p>Behandlar redovisning av försäkringsavtal i försäkringsbolag. Avsättning till katastrof- och utjämningsreserver sker för skador som uppstått före rapportperiodens utgång. Försäkringsskulder och fordran på återförsäkrare får inte nettoredovisas. Avsättningar redovisas till diskonterat värde.</p>	<p>Någon motsvarande rekommendation finns inte i Sverige. Finansinspektionens anvisningar och allmänna råd gäller (FFFS 2003:13).</p>

### IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations

Anläggningstillgångar som innehas för försäljning (definierat begrepp) särredovisas i balansräkningen.

Tillgångar, eller grupper av tillgångar som ska avyttras, redovisas till det lägsta av antingen bokfört värde eller nettoförsäljningsvärde.

Tillgångar som ska avyttras avskrivs inte.

### IAS 1 Presentation of Financial Statements SIC 29

Tillgångarna i balansräkningen indelas antingen i omsättningstillgångar, anläggningstillgångar eller på annat sätt, t.ex. i likviditetsordning.

IAS 1 innehåller en förteckning över de poster som minst ska anges i balansräkningen och resultaträkningen.

Innehåller krav på upplysningar avseende företagsledningens bedömningar vid val av redovisningsprinciper.

Innehåller krav på upplysningar om osäkerhetsfaktorer som kan påverka värdet av tillgångar och skulder under efterföljande år.

Minoritetens andel redovisas på basis av verkliga värden enligt förvärsanalysen.

### IAS 2 Inventories

Varulager kan värderas enligt FIFU-metoden (först-in-först-ut) eller genom en vägd genomsnittsberäkning.

### IAS 7 Cash Flow Statements

Som presentationsform för kassaflödet förespråkas den direkta metoden istället för den indirekta metoden.

Löptiden för denna kortfristiga upplåning är tre månader eller kortare.

### IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates

Rättelser av fel i tidigare utgivna rapporter sker genom att man räknar om jämförelseuppgifterna. Effekten av omräkningen redovisas mot ingående eget kapital.

### RR 19 Verksamheter under avveckling

RR 19 överensstämmer med IAS 35 och behandlar inte begreppet tillgångar som innehas för försäljning.

### RR 22 Utformning av finansiella rapporter - URA 26

Hänvisar till uppställningsformerna i ÅRL.

Tillgångar indelas i omsättningstillgångar och anläggningstillgångar.

### RR 2 Redovisning av varulager - URA 14

Vägd genomsnittsberäkning får användas endast då den innebär en god approximation av FIFO-metoden.

### RR 7 Redovisning av kassaflöden

De båda metoderna jämföras.

Löptiden för sådan kortfristig upplåning är tolv månader eller kortare.

### RR 4 Redovisning av extraordinära poster

### RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip

Rättelser av fel behandlas inte.

<p><b>IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates, forts</b></p>	<p><b>RR 4 Redovisning av extraordinära poster</b> <b>RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip, forts</b></p>
<p>Upplysning om förestående byte av redovisningsprincip ska lämnas och effekten av bytet ska redovisas.</p> <p>Begreppet "ogörligt" definieras; det behandlar bl.a. tröskeln för när det kan anses ogörligt att räkna om jämförelseuppgifter.</p> <p>Redovisning av extraordinära poster saknar stöd.</p>	
<p><b>IAS 10 Events after the Balance Sheet Date</b></p>	<p><b>RR 26 Händelser efter balansdagen</b></p>
<p>---</p>	<p>---</p>
<p><b>IAS 11 Construction Contracts</b></p>	<p><b>RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag</b></p>
<p>Successiv vinstavräkning ska tillämpas.</p>	<p>Redovisningen i juridisk person kan baseras på kommunalskattelagens regler vilket innebär att successiv vinstavräkning inte görs.</p>
<p><b>IAS 12 Income Taxes</b> <b>SIC 21, SIC 25</b></p>	<p><b>RR 9 Inkomstskatter</b> <b>URA 29, URA 33</b></p>
<p>Uppskjutna skattefordringar och skulder redovisas till nominellt värde.</p>	<p>Vid rena substansförvärv ska den uppskjutna skatteskulden redovisas till det värde den åsatts vid förvärvet.</p>
<p><b>IAS 14 Segment Reporting</b></p>	<p><b>RR 25 Rapportering för segment – rörelsegränar och geografiska områden</b></p>
<p>Särredovisning av avvecklade verksamheter.</p>	<p>Reglerna i överensstämmar med de i IAS 14.</p>
<p><b>IAS 15 Information Regarding the Effects of Changing Prices</b></p>	<p>Ingen motsvarande RR</p>
<p>Standarden har dragits tillbaka.</p>	<p>---</p>
<p><b>IAS 16 Property, Plant and Equipment</b></p>	<p><b>RR 12 Materiella anläggningstillgångar</b> <b>URA 22, URA 31</b></p>
<p>Värdering till "omvärderat värde" får göras då det finns tillförlitliga marknadsvärden.</p> <p>Avskrivning ska ske även när en tillgång tillfälligt inte utnyttjas.</p> <p>Utgifter för en anläggningstillgång aktiveras även om tillgångens prestandanivå, i förhållande till vid anskaffningstillfället, inte förbättras.</p> <p>En tillgångs restvärde bedöms med utgångspunkt i den prisnivå som gäller vid bokslutstillfället (har betydelse för den avskrivningsbara beloppet).</p>	<p>Denna värderingsprincip behandlas inte.</p> <p>Utgifter avseende en anläggningstillgång aktiveras endast om tillgångens prestandanivå, i förhållande till vid anskaffningstillfället, förbättras.</p> <p>Restvärdet bedöms i den prisnivå som gäller vid anskaffningstidpunkten.</p>

<b>IAS 17 Leases</b> <b>SIC 15, 27</b>	<b>RR 6:99 Leasing</b> <b>URA 8, URA 23, URA 34</b>
<p>Vid hyra av fastigheter klassificeras normalt hyra av mark som operationell, medan hyra av byggnad klassificeras antingen som operationell eller finansiell.</p>	<p>Innehåller inte motsvarande klargörande.</p> <p>Finansiella leasingavtal kan i juridisk person redovisas som operationella avtal. Vid sale-lease-back redovisas dock eventuell vinst på samma sätt som gäller för finansiella leasingavtal.</p>
<b>IAS 18 Revenues</b> <b>SIC 31</b>	<b>RR 11 Intäkter</b>
<p>---</p>	<p>Redovisningen i juridisk person kan baseras på kommunalskattelagens regler när det gäller viss typ av tjänsteuppdrag.</p>
<b>19 Employee Benefits</b>	<b>RR 29 Ersättningar till anställda</b>
<p>---</p>	<p>Omfattar inte redovisning av förmånsbestämda pensioner i juridisk person. De redovisas i enlighet med tryggandelagen.</p>
<b>IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance</b> <b>SIC 10</b>	<b>RR 28 Statliga stöd</b>
<p>---</p>	<p>---</p>
<b>IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</b> <b>SIC 7</b>	<b>RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser</b> <b>URA 17, URA 27, URA 37</b>
<p>Innehåller begreppen funktionell valuta och presentationsvaluta. Funktionell valuta är den valuta som gäller i den ekonomiska miljö där enheten verkar. Värdering sker i den funktionella valutan.</p> <p>Presentationervalutan är den valuta i vilken räkenskaperna presenteras. Omräkning till presentationsvaluta sker enligt dagskursmetoden.</p> <p>Redovisningen vid säkring av nettoinvestering i utlandsverksamhet behandlas i IAS 39 Financial Instruments, Recognition and Measurement.</p> <p>Verksamheter i länder med hyperinflation inflationsjusteras i enlighet med IAS 29.</p>	<p>Utländsk verksamhet indelas i integrerad och självständig. Integrerade verksamheter omräknas enligt MIM-metoden. Självständiga verksamheter räknas om enligt dagskursmetoden.</p> <p>Behandlar redovisning av säkringsåtgärder avseende nettoinvestering i utlandsverksamhet, innefattande även fall när säkringsåtgärden är annan än lån och när åtgärden vidtagits av annat koncernföretag än moderföretaget.</p> <p>Den monetära metoden kan tillämpas vid omräkning av verksamheter i länder med hyperinflation.</p>
<b>IAS 22 Business Combinations</b>	<b>RR 1:00 Koncernredovisning</b> <b>URA 4, URA 6, URA 18, URA 35</b>
<p>Har ersatts av IFRS 3, se ovan.</p>	<p>---</p>

<b>IAS 23 Borrowing Costs</b> <b>SIC 2</b>	<b>RR 21 Lånekostnader</b> <b>URA 6</b>
<p>Lånekostnader, som är hänförliga till lån som finansierar tillgångar under färdigställande, redovisas antingen genom att inräknas i anskaffningsvärdet (benchmark) för tillgången eller genom att kostnadsföras (allowed alternative).</p>	<p>"Allowed alternative" är tillåten i redovisningen för juridisk person även om benchmark tillämpas i koncernredovisningen.</p> <p>Upplysning ska lämnas om hur stor del av en tillgångs anskaffningsvärde som utgörs av räntekostnader.</p>
<b>IAS 24 Related Party Disclosure</b>	<b>RR 23 Upplysningar om närstående</b>
<p>Upplysning ska lämnas om ersättningar till ledande befattningshavare.</p> <p>Mer omfattande upplysningskrav.</p>	<p>---</p>
<b>IAS 26 Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans</b>	<b>Saknas</b>
<p>---</p>	<p>ET</p>
<b>IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements</b> <b>SIC 12</b>	<b>RR 1:00 Koncernredovisning</b> <b>URA 20</b>
<p>Förvärvade dotterföretag redovisas alltid enligt förvärvsmetoden.</p> <p>I moderföretaget redovisas andelar i dotterföretag antingen enligt anskaffningsvärdemetoden, eller till verkligt värde, såvida dotterföretaget inte omfattas av IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations.</p> <p>I moderföretagets redovisning redovisas andelar i intresseföretag och joint ventures antingen enligt anskaffningsvärdemetoden, eller i enlighet med IAS 39, såvida de inte omfattas av IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations.</p> <p>Det anges explicit att även riskkapitalföretag, ömsesidiga företag och liknande omfattas av standarden.</p> <p>Krav på att enhetliga principer tillämpas i koncernredovisningen.</p> <p>Minoritetsintresse redovisas som en separat post inom eget kapital.</p>	<p>Förvärvade dotterföretag redovisas normalt enligt förvärvsmetoden, men i vissa fall ska kapitalandelsmetoden tillämpas.</p> <p>I moderföretaget redovisas andelar i dotterföretag enligt anskaffningsvärdemetoden.</p> <p>Tillåter att ett dotterföretag tas in i koncernredovisningen med avvikande redovisningsprinciper i de fall som enhetliga principer inte kan tillämpas. Upplysning ska då lämnas om detta.</p> <p>---</p>



<p><b>IAS 28 Investments in Associates</b></p>	<p><b>RR 13 Intresseföretag URA 16, URA 28</b></p>
<p>I ägareföretagets redovisning kan andelar i intresseföretag redovisas till anskaffningsvärde eller till verkligt värde enligt IAS 39.</p> <p>Inte tillämplig för riskkapitalföretag, ömsesidiga företag och aktiefonder när investeringarna klassificeras för redovisning enligt IAS 39. De redovisas då till verkligt värde.</p>	<p>I ägareföretaget redovisas andelar i intresseföretag till anskaffningsvärde.</p> <p>RR 13 innehåller inte motsvarande regel.</p>
<p><b>IAS 28 Investments in Associates, forts</b></p>	<p><b>RR 13 Intresseföretag, forts URA 16, URA 28</b></p>
<p>Ett intresseföretag som redovisas enligt kapitalandelsmetoden, ska följa samma redovisningsprinciper som tillämpas i den övriga koncernredovisningen.</p> <p>Bokslutsdagen får inte ligga mer än tre månader från ägarföretagets.</p> <p>Kapitalandelsmetoden ska tillämpas oavsett om koncernredovisning upprättas eller inte. Metoden behöver inte tillämpas om innehavet avses att avyttras inom en tolv månadsperiod.</p>	<p>Tillåter avvikelser i undantagsfall. Upplysning lämnas då om detta.</p> <p>Innehåller inte denna kategoriska begränsning. Om bokslutsdagarna skiljer sig från varandra ska intresseföretagets redovisning justeras.</p> <p>Motsvarande regler finns inte i RR 13.</p>
<p><b>IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</b></p>	<p><b>FARs utkast till rekommendation om nukostnadsredovisning</b></p>
<p>---</p>	<p>ET</p>
<p><b>IAS 30 Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions</b></p>	<p><b>FFFS 2003:11</b></p>
<p>---</p>	<p>ET</p>
<p><b>IAS 31 Interests in Joint Ventures SIC 13</b></p>	<p><b>RR 14 Joint Ventures URA 21</b></p>
<p>En placerares innehav av andelar i ett joint venture ska redovisas till marknadsvärde, såvida inte innehavet klassificeras som intresseföretag.</p> <p>Klyvningsmetoden eller kapitalandelsmetoden behöver inte tillämpas om innehavet ämnas att avyttras inom tolv månader från förvävsdatum.</p> <p>Riskkapitalföretag, ömsesidiga företag och aktiefonder redovisar investeringarna som klassificeras enligt IAS 39 till verkligt värde.</p>	<p>En placerares innehav av andelar i ett joint venture ska redovisas till anskaffningsvärde.</p> <p>Innehåller inte någon motsvarande regel.</p> <p>Innehåller inte någon motsvarande regel.</p>

<p><b>IAS 32 Financial Instruments: Disclosure and Presentation</b></p>	<p><b>RR 27 Finansiella instrument: klassificering och upplysningar</b></p>
<p>Ett finansiellt instrument som företag emitterat redovisas i företagets balansräkningen som skuld eller som eget kapital varvid den ekonomiska innebörden av instrumentens villkor är avgörande för klassificeringen.</p>	<p>En preferensaktie redovisas som eget kapital oberoende av ekonomisk innebörd.</p>
<p><b>IAS 32 Financial Instruments: Disclosure and Presentation, forts</b></p>	<p><b>RR 27 Finansiella instrument: klassificering och upplysningar, forts</b></p>
<p>Om flera finansiella instrument används för att efterlikna ett enda finansiellt instrument (ett s.k. syntetiskt instrument) redovisas instrumenten var för sig.</p>	<p>Det syntetiska instrumentet redovisas som en enhet.</p>
<p><b>IAS 33 Earnings Per Share</b></p>	<p><b>RR 18 Resultat per aktie URA 32</b></p>
<p>Behandlar inte huruvida teckningslikviden ska nuvärdesberäknas för det fall företaget beräknar resultat per aktie efter utspädning.</p>	<p>Utspädningseffekten beräknas med utgångspunkt från nuvärdet av teckningslikviden i det fall företaget beräknar resultat per aktie efter utspädning.</p>
<p><b>IAS 34 Interim Financial Reporting</b></p>	<p><b>RR 20 Delårsrapportering</b></p>
<p>Ett företag får ange att det tillämpar IAS/IFRS även om delårsrapport inte ges ut.</p>	<p>RR 20 hänvisar till ÅRL och Lagen om Börs- och clearingverksamhets bestämmelser om delårsrapportering.</p>
<p><b>IAS 35 Discontinuing Operations</b></p>	<p><b>RR 19 Verksamheter under avveckling</b></p>
<p>Ersatt av IFRS 5, se ovan.</p>	<p>---</p>
<p><b>IAS 36 Impairment of Assets</b></p>	<p><b>RR 17 Nedskrivningar</b></p>
<p>Nedskrivningsbehovet prövas minst en gång per år för immateriella tillgångar, inkl. goodwill, som bedöms ha en obegränsad livslängd och som inte är föremål av avskrivning.</p>	<p>---</p>
<p><b>IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</b></p>	<p><b>RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar</b></p>
<p>---</p>	<p>---</p>
<p><b>IAS 38 Intangible Assets SIC 32</b></p>	<p><b>RR 15 Immateriella tillgångar</b></p>
<p>Enligt en alternativ princip (allowed alternative) kan vissa immateriella anläggningstillgångar löpande värderas till verkligt värde.</p> <p>Immateriella tillgångar med obegränsad livslängd avskrivs inte.</p>	<p>Immateriella tillgångar värderas på basis av anskaffningsvärdet.</p>

<p><b>IAS 38 Intangible Assets SIC 32, forts</b></p>	<p><b>RR 15 Immateriella tillgångar, forts</b></p>
	<p>Om avskrivningsperioden för en immateriell anläggningstillgång överstiger fem år, ska upplysning lämnas om skälen för den längre avskrivningsperioden.</p> <p>I juridisk person kan utgifter för utvecklingskostnader redovisas som kostnad även om de enligt rekommendationen i övrigt ska balanseras.</p>
<p><b>IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement</b></p>	<p>---</p>
<p>Finansiella tillgångar redovisas till verkligt värde, med vissa angivna undantag.</p> <p>Finansiella skulder redovisas till anskaffningsvärde, med vissa angivna undantag.</p> <p>Derivatinstrument (tillgång/skuld) värderas till verkligt värde.</p> <p>Preciserade regler för säkringsredovisning.</p>	<p>Finansiella instrument värderas huvudsakligen enligt lägsta värdets princip men får, med några undantag, värderas till verkligt värde.</p> <p>Vissa företeelser redovisas "off-balance".</p>
<p><b>IAS 40 Investment Property</b></p>	<p><b>RR 24 Förvaltningsfastigheter</b></p>
<p>Förvaltningsfastigheter värderas antingen på basis av anskaffningsvärde eller till verkligt värde. Vid värdering på basis av anskaffningsvärden lämnas upplysning om verkligt värde.</p> <p>Hyrda förvaltningsfastigheter som klassificeras som operationella, får redovisas som förvaltningsfastigheter under förutsättning att de värderas till verkliga värden.</p>	<p>Värdering av poster i balansräkningen sker på basis av anskaffningsvärden. Upplysning lämnas om verkligt värde.</p> <p>Motsvarande regler finns inte i RR 24.</p>
<p><b>IAS 41 Agriculture</b></p>	<p>---</p>
<p>Utgångspunkten för värderingen är verkliga värden.</p>	<p>Värdering av poster i balansräkningen sker på basis av anskaffningsvärden.</p>

## 4 IFRS/IAS-Standarder i sammandrag

Nedan presenteras i sammandrag samtliga gällande standarder utgivna av IASC/IASB. I anslutning till varje standard presenteras även de uttalanden från SIC/IFRIC som är hänförliga till standarden. Upplyningskrav enligt IAS/IFRS återges inte.

### Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements

IASC har gett ut en föreställningsram som anger de grundprinciper och utgångspunkter utifrån vilka enskilda IAS/IFRS utformas. Viktiga sådana är bokföringsmässiga grunder samt going-concern-principen. Föreställningsramen behandlar även kvalitativa aspekter på finansiell information såsom att den ska gå att förstå, vara relevant, tillförlitlig, jämförbar och ge en rättvisande bild av verksamheten.

Därutöver definieras de olika komponenterna i den finansiella informationen, dvs. tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter och kostnader förklaras och definieras. Generella kriterier anges för när tillgångar och skulder ska redovisas i balansräkningen.

Det bör noteras att föreställningsramen inte är överordnad de olika standarderna från IAS. Det innebär att om någon standard uppfattas vara i konflikt med föreställningsramen gäller standarden.



## IFRS 1 First time adoption of IFRS

Standarden behandlar hur en förstagångstillämpare av IFRS ska upprätta redovisningen vid övergången till IFRS. Standarden ersätter uttalandet SIC 8, First time Application of IAS as the Primary Basis of Accounting, för företag som ska tillämpa IFRS för första gången.

Huvudregeln enligt IFRS är att IFRS ska tillämpas retroaktivt. Från huvudregeln finns nio frivilliga undantag och fyra tvingande undantag. Frivilliga undantag är de undantag som företagen kan välja att tillämpa. Av dessa undantag kan företag välja att tillämpa ett eller flera av dem. De tvingande undantagen är företagen skyldiga att tillämpa och därmed förbjuds retroaktiv tillämpning inom dessa områden.

De frivilliga undantagen omfattar:

- Koncernredovisningen, som innebär att ett företag vid övergången till IFRS kan bibehålla den klassificering som gjorts enligt tidigare GAAP.
- Materiella anläggningstillgångar, som innebär att verkligt värde kan användas som ett alternativ till anskaffningsvärde vid övergången till IFRS.
- Ersättningar till anställda, som innebär att företag får redovisa pensionsskulden till det aktuella värdet, även om korridoren kommer att tillämpas i framtiden avseende aktuariella vinster och förluster.
- Omräkningsdifferenser, som innebär att omräkningsdifferenser hänförliga till utländska dotterföretag får nollställas vid övergången till IFRS.
- Sammansatta finansiella instrument, som innebär att de inte behöver delas upp i en skuld- respektive egetkapitaldel om de inte är utestående 2005.

- Tillgångar och skulder i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures, som innebär att dessa, vid en framtida senare övergång till IFRS får göra detta med utgångspunkt från tidpunkten då moderföretaget gick över till IFRS.
- Designering av finansiella tillgångar och skulder, som innebär att ett företag får designera finansiella tillgångar och skulder vid övergången till IFRS istället för när de skulle ha redovisats för första gången.
- Aktierelaterade ersättningar, som innebär att en förstagångstillämpare av IFRS endast behöver tillämpa IFRS 2 för ersättningsplaner som fortfarande inte är lösta per den 1 januari 2005.
- Försäkringsavtal, som innebär att en förstagångstillämpare vid övergången till IFRS tillämpar reglerna från 2005.

De tvingande undantagen omfattar:

- Finansiella tillgångar och skulder som tagits bort från balansräkningen ska inte tas med i redovisningen om det inte avser SPE-företag.
- Säkringsredovisning får inte tillämpas retroaktivt av en förstagångstillämpare.
- Uppskattningar och bedömningar ska inte ändras till följd av att bättre information om det faktiska utfallet finns tillgänglig vid upprättandet av öppningsbalansen.
- Anläggningstillgångar som ska avyttras och verksamheter under avveckling redovisas som sådana framåttriktat, d v s från och med den 1 april 2004 och inte i öppningsbalansen.

Dessa undantag är de enda som tillåts, i övrigt ska retroaktiv tillämpning av IFRS ske. De justeringar som är nödvändiga för att redovisningen ska överensstämma med IFRS ska redovisas mot eget kapital såsom en effekt av förändrad redovisningsprincip.

## IFRS 2 Share-based payments

Standarden behandlar hur aktierelaterade ersättningar, inklusive aktierelaterade ersättningar till anställda, ska redovisas.

Enligt standarden finns det tre huvudsakliga transaktioner som faller inom standardens tillämpningsområde, nämligen:

- Betalning med aktier eller andra egetkapitalinstrument
- Betalning med kontanter eller andra tillgångar
- Betalning med antingen aktier eller andra egetkapitalinstrument eller med kontanter eller andra tillgångar

Ersättningar till anställda i form av aktier eller andra egetkapitalinstrument ska kostnadsföras baserat på förmånens verkliga värde. Det verkliga värdet beräknas när parterna är överens om villkoren och då tillämpar en vedertagen värderingsmodell. Förändringar av verkliga värden under intjänandeperioden ska inte beaktas då värderingen har sin utgångspunkt i förhållanden vid utfästelsedagen (grant date).

Ersättningar som betalas med kontanter eller andra tillgångar belastar resultatet med det belopp som betalas ut. Det verkliga värdet fastställs vid tidpunkten för överenskommelsen. Värdeförändringar till dess att rätten utnyttjas redovisas över resultaträkningen.

Ersättningar som betalas antingen med aktier eller kontanter är komplexa och huvudregeln stadgar att förmånen antingen behandlas som egetkapitalreglerad, kontantreglerad eller en kombination av båda.

## IFRS 3 Business combinations

Standarden behandlar hur företagsförvärv ska redovisas. Standarden ersätter IAS 22 Business combinations och SIC 9 Classification either as Acquisitions or uniting of interests, SIC 22 Subsequent adjustment of fair values and goodwill initially reported samt SIC 28 Date of exchange and fair value of equity instruments.

De viktiga nyheterna i IFRS 3 jämfört med IAS 22 är att:

- Poolningsmetoden förbjuds. Förvärvsmetoden är den enda tillåtna metoden för upprättande av koncernredovisning. Detta för att det enligt IASB alltid är möjligt att identifiera en förvärvare i samband med företagsförvärv.
- Goodwill är inte föremål för årlig systematisk avskrivning, då goodwill har en obestämbar nyttjandeperiod. Istället ska en prövning ske åtminstone en gång per år avseende nedskrivningsbehov.
- Identifierbara immateriella tillgångar särskiljs från goodwill och redovisas separat, i enlighet med IAS 38 och blir därmed föremål för redovisning av uppskjuten skatt.
- Avsättning för omstruktureringsåtgärder i förvärvsanalysen är endast aktuell när den förvärvade enheten har en förpliktelse vid förvärvstidpunkten.
- Förvärvade tillgångar, skulder och tillkommande förpliktelser tas upp till verkligt värde vid förvärvstidpunkten.
- Om det uppstår en negativ skillnad vid upprättande av förvärvsanalysen (tidigare benämnd negativ goodwill) ska en genomgång av värderingarna till verkliga värden i förvärvsanalysen ske. Efter detta ska posten intäktsföras direkt, under förutsättning att värderingarna är korrekta.
- En metod för redovisning av minoritetsandelar. Dessa ska redovisas till verkliga värden och minoritetsandelen ska klassificeras som en separat post inom eget kapital.
- Justering av förvärvsanalys får ske till och med 12 månader efter förvärvstidpunkten.

**IFRS 4 Insurance contracts**

Standarden behandlar hur försäkringsavtal ska redovisas hos ett försäkringsbolag. IFRS 4 omfattar samtliga försäkringsavtal, inklusive återförsäkringskontrakt som ett försäkringsbolag innehar. Standarden ska dock inte tillämpas på övriga finansiella tillgångar och skulder utan för dessa gäller IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement.

Huvuddragen i IFRS 4 är:

- Standarden behandlar enbart försäkringsavtal och är inte en generell rekommendation för försäkringsföretagens hela verksamhet.
- Redovisning av katastrof- och utjämningsreserver är endast tillåtet skadorna har uppstått innan rapportperiodens utgång.
- Det krävs en prövning av om redovisade försäkringsskulder är tillräckliga, samt en prövning av nedskrivningsbehov av tillgångar avseende återförsäkring.
- Försäkringsbolag ska redovisa försäkringsskulder i balansräkningen till dess att de avvecklats. Försäkringsskulder får inte netto redovisas genom en kvittning mot fordran på återförsäkrare.
- Försäkringsskulder ska redovisas till diskonterat värde.

**IFRS 5 Non-current assets held for sale and discontinued operations**

Standarden behandlar redovisning av anläggningstillgångar som ska avyttras och verksamheter under avveckling. Standarden ersätter IAS 35 Discontinuing operations.

Huvuddragen i standarden är följande:

- Inför begreppet anläggningstillgångar som innehas för försäljning.
- Inför begreppet grupp av tillgångar och skulder som avyttras i en och samma transaktion.
- Tillgångar eller en grupp av tillgångar som ska avyttras redovisas till det lägsta av bokfört värde och verkligt värde minskat med försäljningskostnader.
- Tillgångar eller en grupp av tillgångar som ska avyttras är inte föremål för avskrivningar.
- Tillgångarna som ska avyttras och tillhörande skulder ska redovisas separat i balansräkningen.
- En verksamhet under avveckling redovisas som sådan när kriterierna för att redovisas som en tillgång som ska avyttras är uppfyllda.
- Verksamhet under avveckling ska redovisas separat i resultaträkningen.
- Det är inte tillåtet att redovisa en verksamhet under avveckling om inte kriterierna för detta är uppfyllt på balansdagen.

## IAS 1 Presentation of Financial Statements

Standarden behandlar hur finansiella rapporter ska presenteras. Finansiella rapporter omfattar, balansräkning, resultaträkning, sammanställning över förändring av eget kapital, kassaflödesanalys samt redovisningsprinciper och noter.

Av standarden framgår:

- att de tillämpade redovisningsprinciperna ska överensstämma med IAS/IFRS,
- att företaget löpande ska göra en bedömning om förutsättningarna för fortsatt fortlevnad,
- att periodiseringsprincipen ska tillämpas,
- att de finansiella rapporterna ska utformas konsekvent från år till år,
- att varje väsentlig post ska anges separat (varvid likartade poster redovisas sammanslagna),
- att tillgångar och skulder samt intäkter och kostnader får kvittas mot varandra endast när detta är tillåtet enligt en IAS/IFRS, samt
- att jämförande information avseende föregående år ska lämnas för varje beloppsuppgift avseende den aktuella perioden.

När det gäller struktur och innehåll preciserar standarden vad de finansiella rapporterna ska innehålla, samt anger minimikrav för vilka poster som ska presenteras i balansräkningen, resultaträkningen, sammanställning av eget kapital samt i noter och redovisningsprinciper. Standarden fastslår att IAS tillämpas i koncern men att avsteg får ske i rapporter för juridisk person p.g.a. nationell lag.

Standarden slår fast att extraordinära poster är synnerligen ovanliga. Exempel som anges är poster som uppkommer vid konfiskation av tillgångar och vid naturkatastrofer.

Uttalanden från SIC som är hänförliga till denna rekommendation är:

- SIC 29, Disclosure – Service Concession Arrangements, som behandlar vilka tilläggsupplysningar som ska lämnas för en verksamhet som grundas på koncession.



## IAS 2 Inventories

Standarden behandlar redovisning av varulager.

Standarden gäller inte för redovisning av:

- pågående arbeten som ska redovisas enligt IAS 11, Construction Contracts,
- finansiella instrument,
- boskap, skog, mineralfyndigheter och jordbruksprodukter i den omfattning som de redovisas till verkliga värden i enlighet med etablerad praxis inom branschen eller
- biologiska tillgångar inom jordbruk, som redovisas enligt IAS 41 Agriculture.

Varulager utgör tillgångar som

- innehas för att säljas i den ordinarie verksamheten,
- produceras för att säljas och
- material som ingår i produktionsprocessen eller ingår som en del av utförandet av tjänster.

Varulager ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Vid beräkningen av anskaffningsvärdet ska direkta kostnader ingå, inklusive tull och andra skatter samt transport- och andra hanteringskostnader. Vid beräkning av anskaffningsvärdet ska avdrag ske för eventuella erhållna rabatter. Vid produktion av varor ska anskaffningsvärdet även inkludera direkt lön för produktionen samt pålägg för fasta och rörliga tillverkningsomkostnader. De fasta tillverkningsomkostnaderna fördelas med utgångspunkt från normal produktionskapacitet medan rörliga tillverkningsomkostnader fördelas utifrån den aktuella produktionen.

Värdering av varulagret sker enligt FIFO eller till genomsnittligt anskaffningsvärde. Återanskaffningsvärdet får enbart användas vid värderingar som ett måttal vid fastställande av nettoförsäljningsvärdet samt i vissa specifika situationer då annat värde inte går att få fram.

Nedskrivning av anskaffningsvärdet ska ske till nettoförsäljningsvärdet, vilket kan aktualiseras vid inkurans eller om försäljningspriset av artiklarna i lagret har gått ned. Sådan värdering till nettoförsäljningsvärdet sker i normalfallet post för post.

Kostnad för såld vara ska redovisas i samma period som försäljningen sker.



## IAS 7 Cash Flow Statements

Kassaflödesanalysen ska upprättas som en integrerad del av den finansiella rapport där den ingår och omfattar för de perioder som i övrigt presenteras i den finansiella rapporten.

Kassaflödet ska indelas i kassaflöde från den löpande verksamheten, investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten.

Kassaflödet från den löpande verksamheten kan presenteras enligt direkt metod eller indirekt metod. Den direkta metoden innebär att in- och utbetalningar i företaget identifieras och presenteras i brutto i kassaflödesanalysen. Den indirekta metoden innebär att redovisat resultat är utgångspunkt för presentationen. Det justeras för transaktioner som inte påverkat kassaflödet. Företag uppmuntras att tillämpa den direkta metoden med motiveringen att den är mer användbar för att prognostisera framtida kassaflöden.

Väsentliga kassaflöden hänförliga till investerings- och finansieringsverksamheten ska redovisas separat.

Nettoredovisning är tillåten endast i angivna fall.

Kassaflöden avseende erhållna och betalda räntor och utdelningar ska redovisas separat. De ska redovisas på ett konsekvent sätt från period till period. De kan klassificeras antingen som en del av den löpande verksamheten, investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten.

Kassaflöden hänförliga till skatter ska redovisas separat som en del av den löpande verksamheten.

Även när kapitalandelsmetoden används för in- tagande av intresseföretag i koncernredovisningen är det enbart det faktiska kassaflödet, dvs. den eventuella utdelningen som ska ingå i kassaflödes- analysen.

Kassaflöden hänförliga till förvärv eller avyttringar av dotterbolag eller rörelsegrenar ska redovisas separat inom investeringsverksamheten. I notform ska vissa angivna upplysningar lämnas vid förvärv/avyttringar.

Inom investerings- och finansieringsverksamheten ska endast transaktioner som ger upphov till ett kassaflöde redovisas.

### IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors

Standarden behandlar hur redovisning av effekter av ändrade uppskattningar och bedömningar och ändrade redovisningsprinciper ska ske.

När redovisningen upprättas är uppskattningar och bedömningar ofta nödvändiga till följd av de osäkerhetsfaktorer som är ett naturligt inslag i affärsverksamhet. Bedömningar är ofta nödvändiga avseende inkurans, kundförluster osv. När en tidigare bedömning behöver ändras ska effekten av att en ny bedömning görs redovisas i den period i vilken den görs. Den nya bedömningen kan även ha påverkan på framtida perioder.

Ändring av redovisningsprinciper får ske om de nya principerna föreskrivs enligt ny lag eller en ny rekommendation anger att så ska ske. Förändringar av redovisningsprinciper kan även ske om det ger en mer rättvisande bild av händelser och transaktioner i företagets finansiella rapporter. Enligt IAS 8 ska ändrade redovisningsprinciper tillämpas retroaktivt och effekten redovisas mot ingående eget kapital för den första period som omfattas av jämförelseuppgifter under förutsättning att det är möjligt att fastställa påverkan på tidigare perioder.

### IAS 10 Events After the Balance Sheet Date

Händelser efter balansdagen avser både gynnsamma och ogynnsamma händelser under tiden mellan bokslutstidpunkten och den dag då den finansiella rapporten godkänns för publicering.

Händelser efter balansdagen kan indelas i två olika kategorier:

- Händelser som bekräftar förhållanden som förelåg vid balansdagen (händelser som kräver justering).
- Händelser som indikerar att vissa förhållanden uppstått efter balansdagen (händelser som inte kräver justering).

Om en händelse som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen inträffar, innebär detta att företaget ska ändra den finansiella rapporten. Ett exempel på en händelse som kräver justering är att på balansdagen pågår ett skadeståndsmål i domstol som avgörs till företagets nackdel innan den finansiella rapporten godkänns för publicering. Det leder till att företaget ska redovisa en avsättning i balansräkningen avseende skadeståndet och rättegångskostnader istället för att redovisa en ansvarsförbindelse.

När en händelse inträffar som indikerar att vissa förhållanden uppstått efter balansdagen ska detta inte redovisas i balans- eller resultaträkningen. Ett exempel på en händelse som inte föranleder justering är en nedgång i värdet på företagets placeringstillgångar som sker under tiden mellan balansdagen och tidpunkten för när den finansiella rapportens godkänns. En sådan händelse kan dock vara av väsentlig betydelse för företaget och bedömningen av det varför det kan vara nödvändigt att lämna upplysningar om händelsen.

Utdelningar som föreslås eller beslutas efter balansdagen ska inte redovisas som skuld i balansräkningen.

De finansiella rapporterna ska inte upprättas med utgångspunkt från antagandet om fortlevnad om det har beslutats att företaget ska avvecklas eller upphöra med verksamheten.

De finansiella rapporterna ska innehålla uppgift om när de godkänts för publicering och om den instans som lämnat godkännandet.

När det gäller årsredovisningen ska upplysning lämnas om att balans- och resultaträkning ska fastställas på ordinarie bolagsstämma samt om att beslut om utdelning fattas på stämman.

## IAS 11 Construction Contracts

Standarden behandlar redovisning av entreprenader och liknande uppdrag. Ett entreprenaduppdrag avser ett avtalat uppdrag om produktion av en eller flera tillgångar som är nära sammankopplade i fråga om teknik, design och funktion eller användning.

Entreprenaduppdrag delas in i två huvudgrupper:

- Fastprisuppdrag.
- Uppdrag på löpande räkning.

Ett fastprisuppdrag kännetecknas av att ett bestämt pris har avtalats. I vissa fall kan detta kompletteras med klausuler om ersättning för t.ex. prisstegringar.

Ett uppdrag på löpande räkning innebär att entreprenören får ersättning för sina kostnader med ett procentuellt påslag på dessa eller med ett fast belopp.

Ibland kan det vara nödvändigt att behandla ett uppdrag som flera uppdrag och på motsvarande sätt kan det vara nödvändigt att behandla flera uppdrag som ett uppdrag.

Om ett uppdrag omfattar flera objekt ska objekten behandlas som skilda uppdrag när

- separata offerter har lämnats för respektive objekt,
- varje objekt har varit föremål för separata förhandlingar och entreprenören eller beställaren haft möjlighet att avstå från ett enskilt objekt, och
- intäkterna och kostnaderna kan identifieras för respektive objekt.

På motsvarande sätt kan det vara aktuellt att behandla flera uppdrag som ett uppdrag oavsett om det gäller en eller flera beställare.

Detta gäller om

- uppdragen har förhandlats som en pakettlösning,
- uppdragen är så sammanknutna så att de i själva verket är en del av ett uppdrag med en gemensam vinst, och
- uppdragen utförs samtidigt eller i en följd.

Det finns även tillfällen då beställaren av ett objekt i ett senare skede kan beställa ytterligare ett objekt. Ett sådant tilläggsuppdrag ska behandlas som ett separat uppdrag när

- objektet skiljer sig åt betydligt jämfört med det ursprungliga objektet avseende design, teknik eller funktion, eller
- priset för det nya objektet har förhandlats utan hänsyn till det ursprungliga avtalet.

Vid fullgörandet av ett uppdrag uppstår uppdragsinkomster och uppdragsutgifter.

En uppdragsinkomst består av

- den ursprungliga ersättningen,
- justeringar av ersättningen med hänsyn till ändringar i omfattningen, incitamentsersättningar och särskilda anspråk gentemot beställaren och tredje part i den mån
  - det är sannolikt att de resulterar i någon ersättning och
  - de kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

En uppdragsutgift består av

- utgifter som är direkt förknippade med uppdraget,
- utgifter som är förknippade med uppdragsverksamhet generellt och som kan fördelas på uppdraget och
- andra utgifter som enligt avtalet ska bäras av beställaren.

När utfallet av ett uppdrag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska uppdragsinkomster och uppdragsutgifter hänförliga till uppdraget redovisas som intäkter och kostnader i förhållande till färdigställandegraden vid bokslutstidpunkten.

När det gäller ett fastprisuppdrag kan utfallet beräknas på ett tillförlitligt sätt när följande villkor är uppfyllda:

- Den totala uppdragsinkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- Det är sannolikt att företaget kommer att åtnjuta de ekonomiska fördelar som är förknippade med uppdraget.
- Både utgifterna för att slutföra uppdraget samt färdigställandegraden kan beräknas på ett tillförlitligt sätt vid bokslutstidpunkten.
- Uppdragsutgifterna hänförliga till uppdraget kan identifieras och beräknas på ett tillförlitligt sätt och faktiska utgifter kan jämföras med tidigare prognoser.

När det gäller ett uppdrag på löpande räkning kan utfallet beräknas på ett tillförlitligt sätt när följande villkor är uppfyllda:

Det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna med uppdraget tillfaller företaget. Uppdragsutgifterna kan identifieras och beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Att redovisa uppdragsinkomsten och uppdragsutgiften i förhållande till färdigställandegrad vid bokslutstidpunkten benämns successiv vinstavräkning.

Uppdragsinkomsten matchas mot uppdragsutgiften normalt i förhållande till nedlagt arbete vid bokslutstidpunkten. Detta resulterar i att intäkter, kostnader och därmed resultat redovisas i den period då arbetet har utförts.

När utfallet av ett uppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska

- intäktsredovisning endast ske med ett belopp motsvarande de uppdragsutgifter som beställaren sannolikt ersätter, och
- uppdragsutgifter redovisas som kostnader i den period de uppkommer.

När utfallet av ett uppdrag därefter kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska uppdraget redovisas enligt successiv vinstavräkning.

När det är sannolikt att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga de totala uppdragsinkomsterna hänförliga till ett uppdrag ska förlusten redovisas omedelbart.

Följande upplysningar ska lämnas:

- Uppdragsinkomster som intäktsförts under perioden.
- Metoderna som använts för att beräkna periodens uppdragsintäkter.
- Metoderna för att fastställa färdigställandegraden.

Ett företag ska upplysa om följande avseende pågående uppdrag per balansdagen:

- Summan av uppdragsutgifter och redovisade vinster (med avdrag för redovisade förluster).
- Erhållna förskott.
- Av beställaren innehållna belopp.

I balansräkningen redovisas fordringar på beställare och skulder till beställare.

## IAS 12 Income Taxes

Standarden behandlar redovisningen av aktuell och uppskjuten inkomstskatt.

Standarden bygger på en balansräkningsansats, vilket innebär att utgångspunkten är värdering av aktuella och uppskjutna skattefordringar och skatteskulder. Periodens skattekostnad utgörs, med vissa undantag, av förändringarna i dessa poster i balansräkningen.

Med aktuell skatt avses den skatt som ett företag ska betala för aktuellt år enligt gällande skattelag. Aktuell skatt för innevarande och tidigare perioder ska redovisas som en skuld till den del skatten inte har betalats. Om den betalda skatten överstiger/understiger den aktuella skatten redovisas skillnadsbeloppet som en tillgång/skuld. I resultaträkningen ingår såväl periodens aktuella skatt som justeringar av aktuell skatt för tidigare perioder.

Den aktuella skatteskulden eller fordran hänförlig till innevarande eller tidigare perioder ska redovisas till det belopp som förväntas betalas eller återfås med beaktande av aktuell skattesats och gällande skatteregler vid bokslutstillfället.

Med uppskjuten skatt avses skatt som hänför sig till sådana tillgångar och skulder som redovisas i balansräkningen och vars skattemässiga värde, dvs. det som har betydelse för framtida taxeringar, skiljer sig från det värde som redovisas i balansräkningen. Skillnaden mellan skattemässigt värde och redovisat värde benämns temporär skillnad. Den uppskjutna skatten utgörs av den temporära skillnaden multiplicerad med den skattesats som gäller.

Följande är exempel på en uppskjuten skattefordran: En nedskrivning av en tillgång utan rätt till skattemässigt avdrag ger upphov till en avdragsgill temporär skillnad (och därmed en uppskjuten skattefordran) som motsvaras av skattemässig avdragsrätt vid den framtida taxeringen för det år under vilket tillgången realiserar. Ett annat exempel är en avsättning som görs och där motsvarande kostnad är skattemässigt avdragsgill först i den framtida period när utbetalningen sker.

Följande är exempel på en uppskjuten skatteskuld: En tillgång som skrivs upp utan påverkan på årets skatt ger upphov till en skattepliktig temporär skillnad (och därmed en uppskjuten skatteskuld). Den skattepliktiga temporära skillnaden minskar i framtiden i takt med att uppskrivningsbeloppet i framtiden skrivs av utan skattemässig avdragsrätt.

En uppskjuten skatteskuld ska redovisas i balansräkningen avseende samtliga skattepliktiga temporära skillnader, med undantag för skillnader hänförliga till

- goodwill som inte är skattemässigt avdragsgill (koncerngoodwill), eller
- tillgångar och skulder i balansräkningen som uppkommit vid en transaktion som inte är ett företagsförvärv eller som vid den första redovisningen av dem inte påverkar vare sig redovisat eller skattemässigt resultat.

En uppskjuten skattefordran ska redovisas avseende alla skattemässigt avdragsgilla temporära skillnader i den utsträckning det är sannolikt att fordran kan utnyttjas mot ett skattepliktigt resultat. Detta under förutsättning att den uppskjutna skattefordran inte är hänförlig till:

- negativ goodwill i samband med ett företagsförvärv, eller
- tillgångar och skulder i balansräkningen som uppkommit vid en transaktion som inte är ett företagsförvärv eller som vid den första redovisningen av dem inte påverkar vare sig redovisat eller skattemässigt resultat.

I de fall en uppskjuten skattefordran är hänförlig till underskottsavdrag eller liknande som är följden av rörelseförluster ska den redovisas i balansräkningen endast om det finns övertygande omständigheter som talar för att den kan utnyttjas mot framtida skattemässiga överskott.

Vid varje bokslutstillfälle ska prövning ske av om tidigare ej redovisade uppskjutna skattefordringar ska redovisas i balansräkningen eller inte.

Ett företag ska redovisa en uppskjuten skatteskuld hänförlig till alla temporära skillnader avseende förvärv av dotterföretag, intresseföretag och joint ventures. Detta gäller dock inte under förutsättning att följande villkor är uppfyllda:

- Moderföretaget kan kontrollera när i tiden som den temporära skillnaden återförs.
- Det är inte sannolikt att den temporära skillnaden blir återförd inom överskådlig framtid.

Ett företag ska redovisa en uppskjuten skattefordran hänförlig till temporära skillnader avseende förvärv av dotterföretag, intresseföretag och joint ventures under förutsättning att det är sannolikt att

- den temporära skillnaden leder till ett skattemässigt avdrag inom överskådlig framtid, och
- den temporära skillnaden kan utnyttjas mot skattemässiga överskott.

Uppskjutna skatter ska redovisas med beaktande av den skattesats som förväntas gälla vid tidpunkten för tillgångens återvinnig eller skuldens reglering, under förutsättning att skattesatsen i praktiken kan anses vara beslutad vid bokslutstillfället.

Uppskjutna skattefordringar och skulder ska inte diskonteras utan värderas till nominella belopp.

Det redovisade värdet av en uppskjuten skattefordran som redovisas i balansräkningen ska prövas vid varje bokslutstillfälle. Om det inte längre är sannolikt att företaget kan utnyttja den ska nedskrivning ske. Om det vid ett senare bokslutstillfälle visar sig att den uppskjutna skattefordran sannolikt kan utnyttjas ska den tidigare gjorda nedskrivningen återföras.

Aktuell och uppskjuten skatt ska redovisas som en intäkt eller kostnad i resultaträkningen under förutsättning att den inte är hänförlig till en transaktion som är redovisad direkt mot eget kapital. Skatt som är hänförlig till transaktioner som redovisas direkt mot eget kapital redovisas direkt mot eget kapital.

Skattefordringar och skatteskulder ska redovisas som separata poster i balansräkningen. Uppskjutna skattefordringar och skulder ska redovisas skilda från aktuella skattefordringar och skulder.

Uppskjutna skattefordringar ska redovisas som långfristiga fordringar och uppskjutna skatteskulder ska redovisas som långfristiga skulder.

Kvittning av skattefordran mot skatteskuld får ske endast om det föreligger en legal kvittningsrätt.



Den skatt, aktuell och uppskjuten, som är hänförlig till årets resultat ska redovisas som en separat post i resultaträkningen.

Företag ska upplysa om de enskilda komponenterna som ingår i skattekostnaden eller skatteintäkten. Därutöver tillkommer en rad tilläggsupplysningar som ska lämnas.

Uttalanden från SIC som är hänförliga till denna rekommendation:

- SIC 21, Income Taxes – Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets, som stadgar att skatteeffekten hänförlig till en omvärdering av en tillgång som inte är avskrivningsbar ska redovisas som en uppskjuten skatteskuld eller en uppskjuten skattefordran.
- SIC 25, Income Taxes – Changes in the Tax Status of an Enterprise or its Shareholders, som stadgar att följden av en förändrad skattestatus ska redovisas i resultaträkningen och ej direkt i eget kapital till den del transaktionerna inte redovisas direkt mot eget kapital.

## IAS 14 Segment reporting

Standarden behandlar segmentrapportering, dvs. rapportering av verksamheten indelad i skilda affärsområden och geografiska områden och anger hur detta ska ske.

Standarden ska tillämpas av de företag vars aktier eller skuldebrev är noterade eller när en notering är nära förestående.

Segmentrapportering behöver enbart ske för koncernen.

Verksamheten ska indelas i segment varmed menas affärsområden och geografiska områden. Ett affärsområde är en redovisningsmässigt särskiljbar del av en verksamhet och som tillhandahåller produkter eller tjänster, som är utsatt risker och möjligheter som skiljer sig från dem som andra affärsområden är utsatta för.

Ett geografiskt område är en del av en verksamhet som verkar i en viss ekonomisk miljö där risker och möjligheter skiljer sig från andra ekonomiska områden där företaget är verksamt.

Verksamheten ska delas in i primära och sekundära segment. Verksamhetens art och omfattning med hänsyn till risker och ekonomiska fördelar ska styra indelningen i primära och sekundära segment. Om verksamhetens risker och avkastning främst påverkas av olikheten i de produkter och tjänster som tillhandahålls ska affärsområden vara den primära indelningsgrunden. Om å andra sidan riskerna och avkastningen främst påverkas av vilka geografiska områden företaget är verksamt inom ska geografiska områden vara den primära indelningsgrunden.

I normalfallet styrs valet av indelningsgrund av den interna rapporteringen till företagets ledning och styrelse.

Ett affärsområde eller ett geografiskt område ska identifieras som ett rapporteringsbart segment om huvuddelen av segmentets intäkter är hänförliga till externa kunder samt

- om intäkterna från extern försäljning och försäljning till andra segment uppgår till minst 10 % av totala segmentintäkter, och
- segmentets resultat uppgår till minst 10 % av det sammanlagda resultatet för samtliga segment.

Om intäkterna från samtliga segment uppgår till mindre än 75 % av de totala intäkterna ska ytterligare segment identifieras som rapporteringsbara segment även om minimigränserna ovan inte uppfylls.

Om företagets interna rapportering behandlar vertikalt integrerade verksamheter som separata segment, och företaget väljer att inte rapportera dem separat i den externa rapporteringen ska det säljande segmentet integreras i det köpande segmentet.

Om det vid ett senare tillfälle visar sig att ett identifierat segment inte uppfyller 10 % gränserna, enligt ovan, ska det fortfarande anses vara ett rapporteringsbart segment om företagsledningen anser segmentet vara av betydelse även framgent.

Om å andra sidan ett segment som tidigare inte identifierats som rapporteringsbart, vid ett senare tillfälle överskrider 10 % gränserna ska jämförelseuppgifter lämnas för perioder då segmentet inte rapporterades.

Segmentrapporteringen ska upprättas i enlighet med de redovisningsprinciper som gäller för de finansiella rapporterna i övrigt.

Tillgångar som används inom flera segment ska allokteras till det segment till vilket kostnaderna och intäkterna hänförliga till tillgångarna allokteras.

För ett primärt segment ska segmentintäkter redovisas uppdelade på externa intäkter och intäkter från transaktioner med andra segment. Resultatet ska redovisas för varje segment.

Upplysning ska lämnas om tillgångars och skulders redovisade värden för varje primärt segment.

Upplysning ska även lämnas om investeringar och avskrivningar för varje primärt segment.

Upplysning ska lämnas avseende betydande utgifter som inte påverkat kassaflödet för primära segment.

Under förutsättning att innehav i intresseföretag eller joint ventures är hänförliga till enskilda primära segment, ska uppgift lämnas om det sammanlagda nettoresultatet från dem.

Upplysning ska lämnas i form av en avstämning mellan uppgifter lämnade i segmentrapporteringen och motsvarande uppgifter i de koncernens balans- och resultaträkning avseende intäkter, resultat, tillgångar och skulder.

Om affärsområde är den primära indelningsgrunden ska upplysning lämnas för geografiska områden om intäkter från externa kunder om intäkterna uppgår till minst 10 % av företagets totala intäkter från externa kunder. Vidare ska upplysning lämnas om redovisat värde på tillgångar lokaliserade i geografiska områden, och om investeringar i anläggningstillgångar, om tillgångarnas redovisade värde uppgår till minst 10 % av tillgångarna i alla geografiska områden.

Om geografiska områden är den primära indelningsgrunden ska följande upplysningar lämnas för varje affärsområde vars intäkter från externa kunder uppgår till minst 10 % av företagets totala intäkter från externa kunder eller vars tillgångar uppgår till minst 10 % av tillgångarna i alla affärsområden som är segment:

- Intäkter från externa kunder.
- Redovisat värde på segments tillgångar.
- Periodens investeringar i anläggningstillgångar.

Om geografiska områden är den primära indelningsgrunden och indelningen är baserad på lokaliseringen av tillgångarna samt om kunderna inte är lokaliserade på samma sätt som tillgångarna ska upplysning dessutom lämnas om intäkter från externa kunder med utgångspunkt från kundernas lokalisering; upplysningen om sådana intäkter ska lämnas för varje område där intäkterna från externa kunder uppgår till minst 10 % företagets totala intäkter från externa kunder.

Om geografiska områden är den primära indelningsgrunder och indelningen är baserad på kundernas lokalisering samt om tillgångarna inte är lokaliserade på samma sätt som kunderna ska upplysning i stället dessutom lämnas om följande för varje tillgångsrelaterat geografiskt område (segment) vars tillgångar eller intäkter från externa kunder uppgår till minst 10 % av företagets totalbelopp:

- Redovisat värde på segmentets tillgångar med utgångspunkt från tillgångarnas geografiska lokalisering.
- Periodens investeringar i anläggningstillgångar med utgångspunkt från investeringarnas lokalisering.

Upplysning ska lämnas om ändrade redovisningsprinciper som har en väsentlig påverkan på den information som lämnats avseende segmenten. Jämförelseuppgifter avseende tidigare perioder ska omräknas. Dessutom ska anledningen till förändringen och dess art anges.

Ett företag ska uppge vilka produkter och tjänster som ingår i respektive affärsområde. Därutöver ska uppgift lämnas om sammansättningen av geografiska områden. Dessa uppgifter ska lämnas oavsett om segmenten är primära eller sekundära.

### IAS 15 Information regarding the Effects of Changing Prices

Standarden är tillbakadragen av IASB och ska inte längre tillämpas.



## IAS 16 Property, Plant and Equipment

Standarden behandlar redovisningen av materiella anläggningstillgångar.

Standarden omfattar inte:

- Biologiska tillgångar som behandlas i IAS 41, Agriculture.
- Mineralrättigheter, utvinning av mineraler, olja, naturgas och motsvarande icke förnyelsebara resurser.
- Förvaltningsfastigheter som omfattas av IAS 40, Investment Property.

Materiella anläggningstillgångar är tillgångar som ägs av företaget för att användas i produktionen av varor och tjänster, för att uthyras eller för administrativa ändamål. Företaget förväntar sig att använda tillgångarna under mer än ett år.

En materiell anläggningstillgång ska redovisas som tillgång i balansräkningen när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna från tillgången tillfaller företaget samt då anskaffningsvärdet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

En materiell anläggningstillgång som uppfyller kriterierna för att redovisas ska tas upp till anskaffningsvärdet. Anskaffningsvärdet utgörs av inköpspriset inklusive tullavgifter och punktskatter samt kostnader som är direkt hänförliga till tillgången för att få den på plats och för att den ska kunna utnyttjas i enlighet med syftet med anskaffningen. Kostnader för nedmontering, återställande av mark när utnyttjandet upphör ska också ingå tillgångens värde om de kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt.

Enligt huvudregeln ska den löpande värderingen av den materiella anläggningstillgången ske till anskaffningsvärde minskat med avskrivningar och eventuella nedskrivningar.

Enligt en alternativregel kan materiella anläggningstillgångar redovisas till ett värde som motsvaras av verkligt värde vid tillfället för omvärderingen minskat avskrivningar och nedskrivningar. Detta under förutsättning att det verkliga värdet kan fastställas på ett tillförlitligt sätt. Omvärderingarna ska ske med rimlig regelbundenhet så att det redovisade värdet inte avviker väsentligt från det verkliga värdet vid bokslutstidpunkten.

När redovisning av en materiell anläggningstillgång sker enligt alternativregeln ska omvärderingen omfatta samtliga tillgångar inom en och samma tillgångsklass.

När en omvärdering innebär en ökning av redovisat värde ska ökningen redovisas direkt mot eget kapital i den utsträckning den inte motsvaras av en minskning av värdet vid en tidigare gjord omvärdering och minskningen redovisats som en kostnad. I sådant fall ska ökningen redovisas som en intäkt. På motsvarande sätt gäller att en omvärdering som innebär en minskning av värdet ska redovisas som en kostnad i den utsträckning den inte motsvaras av en ökning av värdet som redovisats direkt mot eget kapital vid en tidigare gjord omvärdering. I sådant fall ska värdeminskningen redovisas som direkt mot eget kapital.

Det avskrivningsbara beloppet, dvs. anskaffningsvärdet minskat med det framtida restvärdet, ska skrivas av systematiskt över tillgångens nyttjandeperiod. Vald avskrivningsmetod ska på ett bra sätt spegla hur företaget tillgodogör sig av tillgångens ekonomiska fördelar. Avskrivningen ska redovisas som en kostnad i den mån den inte inräknas i anskaffningsvärdet för en annan tillgång.

Om en tillgång består av skilda delar som har olika intjänandeperioder skall detta beaktas vid beräkning av avskrivningarna (komponentavskrivning).

Den materiella anläggningstillgångens nyttjandeperiod ska prövas regelbundet. Om den tidigare bedömda nyttjandeperioden visar sig behöva ändras ska avskrivningarna för innevarande och framtida perioder justeras för att avspegla den nya nyttjandeperioden.

På motsvarande sätt ska avskrivningsmetoden prövas regelbundet. Om avskrivningsmetoden ändras ska avskrivningarna för innevarande och framtida perioder justeras.

Om en materiell anläggningstillgång försäljs eller utranteras ska den inte längre redovisas i balansräkningen. Vinster eller förluster hänförliga till försäljningar och utranteringar beräknas som nettot av intäkter och kostnader i samband med försäljningen eller utranteringen minus tillgångens redovisade värde. Vinsten eller förlusten påverkar periodens resultat.

Därutöver tillkommer en rad upplysningar.

## IAS 17 Leases

Standarden behandlar hur leasetagare och leasegivare ska redovisa leasingavtal.

Standarden är tillämplig på alla leasingavtal förutom:

- Leasingavtal avseende utvinning av mineral, olja, naturgas och andra icke förnybara naturresurser.
- Licensavtal t.ex. avseende spelfilm, video filmer, pjäser, manuskript, patent och upphovsrätter.
- Finansiella leasingavtal avseende förvaltningsfastigheter.
- Finansiella leasingavtal avseende biologiska tillgångar.

Leasingavtal klassificeras antingen som finansiella eller operationella. Ett finansiellt leasingavtal kännetecknas av att alla väsentliga risker och framtida fördelar hänförliga till den hyrda tillgången överförs till leasetagaren. Leasingavtal som inte är finansiella är operationella leasingavtal.

Den ekonomiska innebörden av avtalet är avgörande för hur klassificeringen ska ske. Ett finansiellt leasingavtal ska redovisas av leasetagaren genom att tillgången tas upp i balansräkningen till ett värde motsvarande verkligt värde vid tidpunkten för avtalets ingång, eller till nuvärdet av minileasingavgifterna om detta är lägre. Vid diskonteringen används den implicita räntan enligt avtalet om den är känd annars används leasetagarens marginella låneränta. Motsvarande belopp redovisas som skuld.

Leasingavgiften delas upp i räntekostnad och amortering av skulden. Räntekostnaden ska fördelas över leasingperioden så att den motsvarar en fast räntesats på den vid varje bokslutstillfälle redovisade skulden.

En tillgången som omfattas av ett finansiellt leasingavtal ska skrivas av enligt samma principer som gäller för företagets andra tillgångar inom samma klass. Om det är osäkert att leasetagaren kommer att överta tillgången vid avtalets utgång ska tillgången skrivas av över den kortare av leasingperioden eller nyttjandeperioden.

Under ett operationellt leasingavtal ska leasingavgiften kostnadsföras linjärt över perioden om det inte finns en bättre metod för att redovisa leasetagarens nytta.

En leasegivare ska redovisa ett finansiellt leasingavtal i balansräkningen som en fordran på leasetagaren. Fordran redovisas initialt till ett värde motsvarande investeringen i den leasade tillgången.

Redovisningen av ränteintäkter baseras på en konstant avkastning för varje period av den utleasade tillgången.

En finansiell leasegivare som är tillverkare eller återförsäljare av tillgången ska redovisa intäkter som om en försäljning har skett i enlighet med de principer företaget tillämpar avseende normala försäljningar. Om den tillämpade räntan avviker från marknadsränta ska resultatet redovisas som om marknadsränta tillämpats. Utgifter i samband med avtalet redovisas i resultaträkningen vid tidpunkten för leasingperiodens början.

Leasegivare ska redovisa tillgången hänförlig till operationella leasingavtal i sin balansräkning med utgångspunkt från tillgångens art.

Intäkter från operationella leasingavtal ska redovisas linjärt över leasingperioden i leasegivarens resultaträkning om det inte finns en annan metod som bättre återspeglar hur de ekonomiska fördelarna från tillgången fördelas över tiden.

Leasegivaren skriver av tillgången enligt samma metoder som tillämpas för andra tillgångar i samma tillgångsklass.

Vid en sale-leaseback-transaktion med en efterföljande finansiell lease får inte resultatet av försäljningen redovisas som en intäkt eller förlust direkt utan det periodiseras över leasingperioden.

Vid en sale-leaseback-transaktion med en efterföljande operationell lease, där försäljningen skett till verkligt värde, redovisas resultatet av försäljningen omedelbart. I det fall då försäljningspriset understiger verkligt värde ska vinst eller förlust redovisas omedelbart under förutsättning att det inte gäller en förlust som kompenseras av att framtida leasingavgifter är lägre än marknadsmässiga. Om framtida leasingavgifter är lägre än marknadsmässiga periodiseras förlusten över tillgångens nyttjandeperiod. Om försäljningspriset överstiger verkligt värde fördelas den överskjutande delen över tillgångens nyttjandeperiod.

Vid operationella sale-leaseback-transaktioner där det verkliga värdet är lägre än det redovisade värdet redovisas skillnaden som kostnad omedelbart.

Ett antal tilläggsupplysningar ska lämnas av leasetagare och leasegivare avseende finansiella och operationella leasingavtal.

Uttalanden från SIC som är hänförliga till denna rekommendation:

- SIC 15, Operating Leases – Incentives, som behandlar hur leasetagaren och leasegivaren ska behandla förmåner från leasegivaren i samband med ett nytt eller förnyat leasingavtal.
- SIC 27, Evaluating the Substance of Transactions in the Legal Form of a Lease, som behandlar huruvida flera transaktioner ska redovisas som en samt när transaktionen faller in under definitionen av en lease.

## IAS 18 Revenue

Standarden behandlar när intäkter ska redovisas.

Standarden behandlar redovisning av intäkter avseende följande typer av transaktioner:

- Försäljning av varor.
- Tjänsteuppdrag.
- Ränteintäkter, royalty och utdelningar hänförliga till företagets tillgångar.

Intäkt ska redovisas till det verkliga värdet av den ersättning som erhålls.

Vid försäljning av varor ska intäkten redovisas när följande förhållanden är uppfyllda:

- Företaget har till köparen överfört de väsentliga risker och fördelar förknippade med att äga varorna.
- Företaget har inte längre det inflytande över varorna som vanligtvis är förknippat med ägande.
- Intäkten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- Det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna med transaktionen tillfaller företaget.
- Kostnaderna för varan och kostnaderna i samband med transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

När det ekonomiska utfallet av ett tjänsteuppdrag som utförs kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska intäkten redovisas i förhållande till färdigställandegraden vid bokslutstillfället. Det ekonomiska utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt när följande kriterier är uppfyllda:

- Intäkten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- Det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna från uppdraget kommer företaget tillgodo.
- Färdigställandegraden vid bokslutstillfället kan bestämmas på ett tillförlitligt sätt.

Kostnaderna hänförliga till transaktionen och för att slutföra uppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

När det ekonomiska utfallet för ett tjänsteuppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska uppdragsinkomsten redovisas som intäkt endast i den utsträckning som den motsvarar uppdragsutgifter.

Intäkter hänförliga till andras utnyttjande av företagets tillgångar som ger upphov till ränteintäkter, royalty och utdelningar ska redovisas när

- det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna tillfaller företaget och
- intäkten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Intäkten ska då redovisas enligt följande principer:

- Ränteintäkter ska redovisas med tillämpning av en räntesats som ger en jämn avkastning på tillgången i fråga.
- Royalty ska periodiseras i enlighet med det avtalets ekonomiska innebörd.
- Utdelningar ska redovisas när aktieägaren rätt att erhålla betalning bedöms som säker.

Därutöver tillkommer tilläggsupplysningar avseende redovisningsprinciper samt uppgifter om intäkternas fördelning på olika intäktskategorier.

Uttalande från SIC som är hänförligt till denna rekommendation:

- SIC 31 Revenue – Barter Transaction Involving Advertising Services, som behandlar när säljaren på ett tillförlitligt sätt kan beräkna det verkliga värdet av annonstjänster i en bytes-transaktion.

## IAS 19 Employee Benefits

Standarden behandlar redovisningen av samtliga typer av ersättningar till anställda.

Standarden delar in ersättningar till anställda i fem kategorier:

- Kortfristiga ersättningar till anställda t.ex. löner och sociala avgifter.
- Ersättningar efter avslutad anställning t.ex. pensioner.
- Övriga långfristiga ersättningar t.ex. betald ledighet under längre perioder, vinstdelning och bonus.
- Ersättning vid uppsägning.
- Aktierelaterade ersättningar.

Med kortfristiga ersättningar till anställda avses ersättningar till anställda för arbete som utförts åt företaget under en viss period. Företaget ska redovisa det nominella beloppet som företaget förväntas betala i utbyte för det arbete som de anställda utfört. Kortfristiga ersättningar till anställda redovisas som en kostnad i den period de intjänas och redovisas som en skuld i den mån de inte har betalats. Exempel på kortfristiga ersättningar är löner, betald frånvaro vid semester och sjukdom, vinstandelar samt naturaförmåner. Med kortfristig avses i detta sammanhang att ersättningen regleras inom tolv månader.

Ersättningar efter avslutad anställning delas upp i avgiftsbestämda planer och förmånsbestämda planer. En avgiftsbaserad plan (defined contribution plan) kännetecknas av att företaget betalar en fastställd avgift till en separat juridisk enhet och inte har åtaganden utöver detta. En förmånsbaserad plan (defined benefit plan) å andra sidan är planer som ej är avgiftsbaserade och där företaget har ytterligare skyldigheter gentemot dem som planen omfattar.

Ett företag redovisar en avgiftsbaserad plan genom att periodens utgifter för planen redovisas som en kostnad i periodens resultaträkning och som en skuld i den mån betalning inte har skett.

Redovisning av en förmånsbaserad plan innehåller följande moment:

- Det ersättningsbelopp som de anställda har intjänat i utbyte mot tjänster under innevarande och tidigare perioder beräknas med aktuariella metoder. Det kräver att företaget fastställer hur stora ersättningar som är hänförliga till innevarande och tidigare perioder och gör aktuariella bedömningar av demografiska variabler avseende livslängd och personalomsättning samt finansiella variabler såsom framtida löneökningar och sjukvårdskostnader vilka påverkar kostnaden för ersättningen.
- Nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen och därmed kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande period beräknas med tillämpning av Projected Unit Credit Method.
- Verkliga värden för förvaltningstillgångar som tillhör planen fastställs.
- Det totala beloppet för aktuariella vinster och förluster fastställs samt hur stor del av detta belopp som ska redovisas.
- Den kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder som uppstår då en plan har inrättats eller ändrats fastställs.
- Den vinst eller förlust som uppstår på grund av att en plan har reducerats eller reglerats fastställs.

I balansräkningen redovisas den förmånsbestämda skulden som

- nuvärdet på balansdagen av den förmånsbestämda förpliktelsen
- plus eventuella aktuariella vinster minus aktuariella förluster



- minus eventuella kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som ännu inte redovisats
- minus det verkliga värdet per balansdagen av de eventuella förvaltningstillgångar med vilka förpliktelse ska regleras.

Om skulden vid denna beräkning blir negativ dvs. att företaget har en tillgång ska denna värderas till det lägsta av följande:

- Enligt ovan framräknat belopp.
- Nettot av oredovisade aktuariella vinster och förluster avseende tidigare perioder och nuvärdet av tillgängliga ekonomiska fördelar i form av återbetalningar från planen eller i form av minskningar av framtida avgifter till planen.

Ersättningar vid uppsägning ska redovisas som en kostnad och en skuld när företaget har bundit sig att

- avsluta anställningen för en anställd eller grupp av anställda i förtid eller
- erbjuda uppsägningslön i syfte att uppmuntra naturlig avgång.

I den mån företaget erbjuder aktierelaterade ersättningar till anställda ska vissa angivna upplysningar lämnas. Standarden innehåller inga anvisningar om hur aktierelaterade ersättningar ska redovisas i resultat- och balansräkningen, utan detta sker i IFRS 2.

Standarden ställer krav på att ett flertal upplysningar lämnas. Upplysningarna avser främst förmånsbaserade planer.

## IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance

Standarden behandlar hur statliga bidrag ska redovisas samt vilka upplysningar som ska lämnas om andra former av statliga stöd.

Statliga stöd inklusive ickemonetära stöd ska inte redovisas innan det är rimligt säkert att företaget kommer att uppfylla de villkor som är förknippade med stödet samt att stödet kommer att erhållas.

Statliga stöd ska periodiseras för att matchas mot de kostnader de är avsedda täcka. Statliga stöd ska inte redovisas direkt mot eget kapital.

Ett statligt stöd som erhålls för att täcka tidigare kostnader eller förluster och som inte är förknippat med framtida kostnader ska redovisas i resultaträkningen i den period det erhålls.

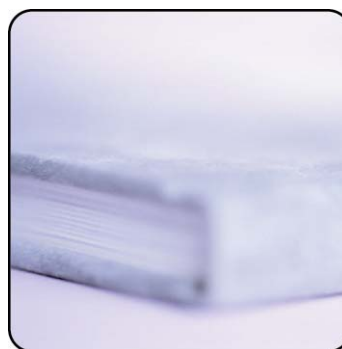
Statliga stöd hänförliga till tillgångar innefattande ickemonetära stöd ska värderas till verkligt värde och redovisas i balansräkningen som en upplupen intäkt eller som en minskning av tillgångens redovisade värde. Den upplupna intäkten upplöses över tillgångens nyttjandetid.

Om ett statligt stöd blir återbetalningspliktigt redovisas detta på samma sätt som effekten av en ändrad bedömning, dvs. i resultaträkningen. En återbetalning av ett stöd hänförligt till intäkter ska i första hand kvittas mot kvarvarande periodiseringspost hänförlig till stödet, i andra hand redovisas återbetalningen som en kostnad omedelbart. En återbetalning av ett stöd hänförligt till tillgångar redovisas som en ökning av det redovisade värdet eller som en reduktion av den redovisade upplupna intäkten hänförlig till stödet. Den ackumulerade effekten av den ökade avskrivningen till följd av uteblivet stöd ska redovisas som en kostnad omedelbart.

Upplysningar ska lämnas om hur redovisning av statliga stöd sker, om stödets art samt om eventuella ej uppfyllda villkor.

Uttalande från SIC hänförligt till denna rekommendation:

- SIC 10, Government Assistance – No Specific Relation to Operating Activities, som stadgar att stöd som inte är hänförliga till verksamheten inte ska redovisas direkt mot eget kapital.



## IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates

Standarden behandlar redovisningen av valutakursdifferenser både på transaktionsnivå och vid omräkning av utländska dotterföretags, intresseföretags och joint ventures redovisningar i samband med att de tas in i koncernredovisningen.

Vid den första redovisningen av en transaktion i utländsk valuta ska den omräknas till funktionell valuta till den valutakurs som råder vid transaktionstillfället. Den funktionella valutan är den valuta i vilken intäkterna och kostnaderna genereras.

Samtliga poster i redovisningen ska redovisas i den funktionella valutan. Vid varje bokslutstillfälle ska därefter

- monetära poster omräknas till balansdagens kurs,
- ickemonetära poster som redovisas till historiska anskaffningsvärden omräknas till transaktionsdagens kurs och
- ickemonetära poster som redovisas till verkligt värde omräknas till den kurs som gällde vid tidpunkten för värderingen.

Valutakursdifferenser avseende monetära poster och som är hänförliga till att valutakursen har ändrats mellan transaktionstidpunkten och betalningstidpunkten redovisas som en intäkt eller kostnad i den period som de uppstår.

Valutakursdifferenser hänförliga till en monetär post som är en del av ett företags nettoinvestering i en utländsk verksamhet ska redovisas direkt mot en särskild post inom eget kapital. Då den utländska verksamheten avyttras redovisas den ackumulerade valutakursdifferensen som en intäkt eller kostnad i resultaträkningen.

Valutakursdifferenser hänförliga till skulder i utländsk valuta som upptagits för förvärv av en självständig utländsk verksamhet ska redovisas direkt mot eget kapital till dess att verksamheten avyttras då den ackumulerade valutakursdifferensen redovisas som en intäkt eller kostnad.

Valutakursförluster hänförliga till stora valutakursförändringar som företaget inte kunnat skydda sig från och som är en följd av ett förvärv av tillgångar i utländsk valuta kan inkluderas i tillgångens redovisade värde under förutsättning att detta då inte överstiger det lägsta av återanskaffningsvärdet och försäljningsvärdet.

För utländska verksamheter gäller att tillgångar och skulder omräknas, från funktionell valuta till presentationsvaluta, till balansdagens kurs. Intäkter och kostnader omräknas till genomsnittskurs förutom för dotterföretag i länder med hyperinflation då även resultaträkningen ska omräknas till balansdagens kurs. Omräkningsdifferenser redovisas i eget kapital till dess att verksamheten avyttras.

För verksamheter i länder med hyperinflation skall redovisningen inflationskorrigeras i enlighet med IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies innan omräkning sker.

Vid avyttring av en självständig utländsk verksamhet ska ackumulerade omräkningsdifferenser redovisas i resultaträkningen i samband med avyttringen. Därutöver ska en rad upplysningar som lämnas.

Uttalanden från SIC som är hänförliga till denna rekommendation:

- SIC 7, Introduction of the Euro, som behandlar hur valutaomräkningen till EURO ska ske när övergången blir aktuell.

## IAS 22 Business Combinations

Standarden är ersatt av IFRS 3 Business combinations.



## IAS 23 Borrowing Costs

Standarden behandlar redovisningen av lånekostnader.

Huvudregeln är att lånekostnader redovisas i resultaträkningen i den period de uppstår.

Enligt en alternativregel ska lånekostnader aktiveras om de är direkt hänförliga till finansieringen av ett förvärv eller produktion av en tillgång och det krävs lång tid att färdigställa tillgången.

I den utsträckning företaget upptar lån för en specifik tillgång aktiveras den del av periodens lånekostnader som återstår efter det att eventuell avkastning på tillfälligt placerade medel dragits av.

Aktivering av lånekostnader påbörjas när

- utgifter för tillgången uppstår,
- lånekostnader uppstår och
- uppförandet av tillgången påbörjats.

Om uppförandet av tillgången avbryts för en tid sker ingen aktivering av lånekostnader under denna tid.

När tillgången är uppförd får inte lånekostnader som uppkommer därefter inräknas anskaffningsvärdet. Rekommendationen definierar också finanskostnader och hur dessa ska hanteras vid upptagande av lån.

Vissa tilläggsupplysningar ska lämnas.

## IAS 24 Related Party Disclosure

Standarden behandlar vilka upplysningar ett företag ska lämna om relationer till närstående företag och närstående fysiska personer samt om vissa transaktioner med närstående.

Upplysningar behöver inte lämnas i följande fall:

- I koncernredovisningen när det gäller koncern-interna transaktioner.
- I moderföretagets finansiella rapporter när de ingår och publiceras tillsammans med koncernens.
- I ett helägt dotterbolags finansiella rapporter om moderföretaget finns i samma land och upprättar koncernredovisning.

Upplysning ska lämnas om närståenderelationer när ett bestämmande inflytande förekommer även om det inte har förekommit några transaktioner mellan parterna.

Om det förekommer transaktioner mellan närstående ska det rapporterade företaget upplysa om närståenderelationen och transaktionernas innebörd för att härigenom öka läsarens möjlighet att förstå den finansiella informationen.

Likartade transaktioner kan redovisas sammanställt förutom när det är nödvändigt med separata upplysningar för att öka möjligheten att förstå den finansiella informationen.

## IAS 26 Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans

Standarden behandlar redovisningen av pensionsmedel (även pensionsstiftelser), om finansiella rapporter för förvaltningen upprättas.

Ett institut som förvaltar tillgångar i en avgiftsbaserad plan ska beskriva förvaltningspolicyn samt upprätta en sammanställning som utvisar de nettotillgångar som är tillgängliga för pensionsutbetalningar.

För ett institut som förvaltar tillgångar i en förmånsbaserad plan anges två alternativa uppställningsformer som båda innebär att nettotillgångarna hänförliga till pensioner samt det aktuaria nuvärdet av pensionsåtagandena presenteras.

Rapporten ska förklara sambandet mellan det aktuaria nuvärdet av pensionsåtagandena och de tillgängliga nettotillgångarna för pensionsutbetalningar samt en beskrivning av förvaltningspolicyn.

Ett pensionsinstitut ska redovisa tillgångarna till verkligt värde.

## IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements

Standarden behandlar hur finansiella rapporter för koncerner ska upprättas och presenteras. Därutöver behandlar Standarden hur ett moderföretag ska redovisa innehav av andelar i dotterföretag, joint ventures och intresseföretag i sina separata finansiella rapporter.

Ett moderföretag, förutom moderföretag som även är dotterföretag, ska upprätta finansiella rapporter avseende koncernen.

Samtliga dotterföretag såväl inhemska som utländska ska omfattas av koncernredovisningen, dock med följande undantag:

- Det bestämmande inflytandet över dotterföretaget är tillfälligt då det förvärvade företaget endast innehas för att säljas inom tolv månader samt att moderföretaget aktivt söker en förvärvare.

Interna mellanhavanden och interna transaktioner och tillhörande internvinster ska elimineras i sin helhet. Detta gäller även interna förluster.

Om redovisningsperioderna är olika för moderföretag och dotterföretag ska justering ske för väsentliga transaktioner som sker under mellanperioden. Skillnaden mellan redovisningsperioderna får inte överstiga tre månader.

Koncernredovisningen ska upprättas enligt enhetliga redovisningsprinciper. Om detta inte är möjligt ska upplysning lämnas om skälen till det samt den effekt detta har på resultat och ställning.

Minoritetsintressen ska i balansräkningen redovisas som en separat post, inom det egna kapitalet. Minoritetsintressets andel av årets resultat ska inte redovisas separat i resultaträkningen.

I moderföretagets redovisning ska andelar i dotterföretag redovisas enligt något av följande två alternativ:

- Anskaffningsvärde.
- Som ett finansiell tillgång som innehas för att säljas i enlighet med IAS 39 Financial Instruments: Recognition and measurement.

Till dessa regler tillkommer tilläggsupplysningar som ska lämnas om dotterföretag.

Uttalande från SIC som är hänförligt till denna rekommendation:

- SIC 12, Consolidation – Special Purpose Entities, som behandlar under vilka förutsättningar ett företag med ett väldefinierat och starkt begränsat mål ska konsolideras.

## IAS 28 Investments in Associates

Standarden behandlar hur innehav av andelar i intresseföretag ska redovisas såväl i koncernredovisningen som i ägarföretagets redovisning.

Ett innehav i intresseföretag ska i koncernredovisningen redovisas enligt kapitalandelsmetoden, vilket innebär att initialt redovisas innehavet till anskaffningsvärdet, därefter påverkas andelen med ägarföretagets andel av intjänade resultat minskat med eventuella utdelningar, internvinster och avskrivningar av övervärden. Med övervärde menas här skillnaden mellan en tillgångs verkliga värde vid förvärvstidpunkten och det värde till vilket tillgången då redovisas i det förvärvade intresseföretaget.

Kapitalandelsmetoden ska dock ej tillämpas när

- innehavet har förvärvats i syfte att säljas inom tolv månader

I detta fall ska innehavet klassificeras som en tillgång som innehas för att säljas och redovisas till verkligt värde enligt IAS 39, Financial Instruments: Recognition and Measurement.

Ägarföretaget ska upphöra att tillämpa kapitalandelsmetoden när det inte längre har ett betydande inflytande men fortfarande en ägarandel.

I detta fall ska innehavet redovisas till anskaffningsvärdet.

I ägarföretagets redovisning redovisas innehavet i intresseföretag enligt någon av följande metoder:

- Anskaffningsvärdemetoden.
- Som en tillgång för försäljning i enlighet med IAS 39 Financial instruments: Recognition and measurement.

Därutöver tillkommer en rad tilläggsupplysningar som ska lämnas om innehav av intresseföretag och om tillämpade redovisningsprinciper.



### IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

Standarden behandlar hur företag verksamma i länder med hyperinflation ska upprätta sina finansiella rapporter inklusive koncernredovisningen.

En omständighet som ska beaktas vid fastställandet om huruvida hyperinflation föreligger är att den ackumulerade inflationen över en treårsperiod uppgår till minst 100 %.

Ett företag verksamt inom ett land med hyperinflation ska tillämpa balansdagens valutakurs vid omräkning oavsett om redovisningen bygger på historiska värden eller på återanskaffningsvärden. Om redovisningen bygger på historiska värden ska de finansiella rapporterna justeras med hänsyn till ett generellt prisindex.

Vinst eller förlust hänförlig till den monetära nettopositionen ska inkluderas i resultaträkningen.

När hyperinflationen upphör ska företaget inte längre inflationskorrigera sina finansiella rapporter. Det ingående redovisade värdet på tillgångar och skulder bestäms till det värde som åsatts vid utgången av den föregående perioden då hyperinflation förekom.

Därutöver ska flera tilläggsupplysningar lämnas.

### IAS 30 Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions

Standarden ska tillämpas av banker och andra finansiella institutioner vid upprättandet av finansiella rapporter.

En bank ska presentera en resultaträkning som grupperar intäkter och kostnader med utgångspunkt från deras karaktär. Intäkter och kostnader får inte kvittas mot varandra med undantag för det fall de har koppling till tillgångar och skulder som är kvittningsbara. Kvittning får även ske av vinster och förluster från handel med utländska valutor samt vinster och förluster, inklusive förändring av verkligt värde, inom olika kategorier av värdepapper.

En bank ska presentera en balansräkning där tillgångar och skulder är grupperade på basis av art. Ordningsföljden ska spegla likviditetsordningen. Tillgångar och skulder ska endast kvittas om det föreligger en legal kvittningsrätt.

Upplysning ska lämnas om tillgångarnas marknadsvärden i enlighet med IAS 32, Financial Instruments: Disclosure and Presentation och IAS 39, Financial Instruments: Recognition and Measurement.

Banker ska lämna uppgifter om tillgångarnas och skuldernas förfallotidpunkter baserat på kontraktmässiga förfallotider.

Banker ska även lämna upplysningar om väsentliga koncentrationer av risk genom att upplysa om hur tillgångar, skulder och poster utanför balansräkningen är fördelade med avseende på geografiska områden, kundkategorier eller branscher. Upplysning ska lämnas avseende väsentliga valutarisker.



Banker ska upplysa om

- redovisningsprinciper avseende kreditförluster,
- förändringar av avsättning för kreditförluster,
- beloppet som reserverats för kreditförluster och
- nödlidande krediter som ej ränteberäknas.

Generella reserveringar avseende kreditförluster redovisas som en minskning av balanserade vinstmedel, på motsvarande sätt redovisas en återvunnen reservering som en ökning av balanserade vinstmedel och inte som en intäkt. Detta gäller även reserveringar för generella risker förknippade med bankverksamhet.

Därutöver tillkommer tilläggsupplysningar avseende pantsatta tillgångar, ansvarsförbindelser samt övriga åtaganden.

### IAS 31 Interests in Joint Ventures

Standarden behandlar redovisning av joint ventures både med avseende på placerare och samägare.

Standarden behandlar tre olika typer av joint ventures nämligen:

- Gemensamt styrda verksamheter.
- Gemensamma tillgångar.
- Gemensamt ägda företag.

En samägare av en gemensamt styrd verksamhet ska i sina finansiella rapporter och även i koncernredovisningen redovisa följande:

- De tillgångarna denne bestämmer över och de skulder som denne ådrar sig.
- Kostnader som denne har samt dennes andel av intäkterna.

En samägare av gemensamt ägda tillgångar ska i sina finansiella rapporter och i koncernredovisningen redovisa följande:

- Ägd andel av gemensamma tillgångar klassificerade utifrån deras art.
- Skulder som denne ådragit sig.
- Sin andel av gemensamma skulder som samtliga samägare ådragit sig.
- Sin andel av intäkter och kostnader.
- Kostnader som samägaren ådragit sig hänförliga till de gemensamma tillgångarna.

En samägare av ett gemensamt styrt företag redovisar sin andel av företaget i sin koncernredovisning.

Enligt huvudregeln redovisar en samägare sin andel i ett joint venture enligt klyningsmetoden, som innebär en proportionell konsolidering.

Enligt en alternativregel kan en samägare redovisa andelen i ett joint venture enligt kapitalandelsmetoden.

En samägare ska ej längre tillämpa klyvningsmetoden eller kapitalandelsmetoden från den tidpunkt då han inte längre har ett gemensamt bestämmande inflytande över verksamheten.

En samägare ska ej tillämpa klyvningsmetoden eller kapitalandelsmetoden utan istället redovisa andelen till verkligt värde i enlighet med IAS 39, Financial instruments: Recognition and Measurement om Andelen har förvärvats och ägs för att säljas inom tolv månader.

När ett gemensamt styrt företag blir ett dotterföretag ska dotterföretaget medtagas i koncernredovisningen i enlighet med IAS 27, Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries.

Vid en samägars försäljning av tillgångar till ett joint venture ska samägaren i sin redovisning enbart redovisa den andel av resultatet som är hänförligt till de andra samägarnas ägarandel. Om en förlust beror på ett nedskrivningsbehov ska dock hela förlusten redovisas.

En samägare ska vid ett förvärv av tillgångar från ett joint venture inte redovisa vinst eller förlust hänförlig till sin andel. Om en förlust beror på ett nedskrivningsbehov ska dock hela förlusten redovisas.

En delägare i ett joint venture som inte har gemensamt bestämmande inflytande ska redovisa innehavet till verkligt värde enligt IAS 39, Financial Instruments: Recognition and Measurement i sin koncernredovisning eller enligt kapitalandelsmetoden om innehavet uppfyller kriterierna för ett intresseföretag. I balansräkningen i det enskilda ägarföretaget kan innehavet redovisas till anskaffningsvärde om företaget upprättar koncernredovisning.

Därutöver tillkommer en rad tilläggsupplysningar.

Uttalande från SIC som är hänförligt till denna rekommendation:

- SIC 13, Jointly Controlled Entities – Non-Monetary Contributions by Venturers, som behandlar hur en samägare ska redovisa ett tillskjutande av tillgångar till ett joint venture.

### IAS 32 Financial Instruments: Disclosure and Presentation

Standarden behandlar hur finansiella instrument ska klassificeras i balansräkningen och vilka upplysningar som ska lämnas för att det ska bli lättare för en läsare av finansiella rapporter att förstå hur finansiella instrument påverkar ett företags resultat, ställning och kassaflöden.

Standarden omfattar alla slag av finansiella instrument, oavsett om de redovisas i balansräkningen eller ej, med undantag för andelar i dotterföretag, intresseföretag samt joint ventures. Förmåner som utgår efter avslutad anställning, åtaganden till följd av erbjudande om aktierelaterade förmåner till anställda samt åtaganden till följd av försäkringsavtal omfattas, inte heller av IAS 32.

Standarden överensstämmer i allt väsentligt med redovisningsrådets rekommendation (RR 27) vilken trädde i kraft den 1 januari 2003. De krav som IAS 32 ställer kan delas in i sju grupper:

- Upplysning om principer för hur företag kontrollerar sina risker
- Beskrivning av de olika finansiella instrument som används och vilka redovisningsprinciper som tillämpas
- Upplysning om ränterisker och förfallotidpunkter mm.
- Upplysning om de belopp som bäst representerar den maximala exponeringen för kreditrisker på balansdagen inklusive väsentliga koncentrationer.
- Upplysning av verkligt värde för samliga finansiella tillgångar och skulder
- Upplysning om skälen till att finansiella tillgångar och skulder värderas över verkligt värde samt
- Upplysning om säkring av framtida transaktioner

### *Finansiell riskpolicy och finansiella risker*

Ett företag ska upplysa om sin finansiella riskpolicy samt målet med riskhanteringen inklusive säkringspolicy.

För alla finansiella tillgångar, finansiella skulder samt egetkapitalinstrument, oavsett om de redovisas i balansräkningen eller inte, ska upplysning lämnas om

- omfattningen och karaktären av finansiella instrument inklusive väsentliga villkor som kan påverka storleken, tidpunkten samt risker beträffande framtida kassaflöden och
- redovisningsprinciper och metoder som företaget tillämpar inklusive kriterierna för redovisning i balansräkningen samt tillämpade värderingsmodeller.

För alla finansiella tillgångar och finansiella skulder, oavsett om de redovisas i balansräkningen eller inte, ska upplysning lämnas om ränterisken inklusive

- tidpunkten för ränteomförhandling eller förfalldatum beroende på vilken tidpunkt som inträffar först och
- effektiv ränta om detta är tillämpligt.

För varje slag av finansiella tillgångar, oavsett om de redovisas i balansräkningen eller inte, ska upplysning lämnas om kreditrisken inklusive

- beloppet som bäst beskriver den maximala kreditrisken vid balansdagen utan hänsyn till verkligt värde på eventuella säkerheter och
- väsentliga koncentrationer av kreditrisk.

***Uppllysningar om verkligt värde***

För alla finansiella tillgångar och finansiella skulder oavsett om de redovisas i balansräkningen eller inte, ska upplysning lämnas om verkligt värde. Om det inte är möjligt att fastställa tillförlitliga verkliga värden med hänsyn till tidsåtgång och kostnader ska företaget upplysa om detta tillsammans med information om viktigare faktorer av betydelse för det finansiella instrumentets verkliga värde

***Uppllysning om säkring av framtida transaktioner***

I de fall företag har som policy att säkra framtida transaktioner ska detta särskilt anges. Exempelvis om ett företag säkrar framtida valutaflöden ska en beskrivning av de framtida förväntade valutaflödena samt tidsperioden när valutaflödena anses inträffa anges. En beskrivning av finansiella instrument som säkrar de framtida transaktionerna samt uppgifter om storleken av uppskjutna eller realiserade vinster och förluster inklusive tidpunkten för när dessa förväntas redovisas som intäkter och kostnader ska anges.

**IAS 33 Earnings per share**

Standarden behandlar hur resultat per aktie ska beräknas och presenteras.

Standarden är tillämplig för företag vars aktier är noterade på en börs eller står i begrepp att bli noterade. Uppgift om resultat per aktie behöver enbart lämnas för koncernen (när koncernredovisning upprättas).

Vid beräkning av resultat per aktie före utspädning ska periodens resultat hänförligt till stamaktierna divideras med det vägda genomsnittet av utestående stamaktier under perioden. Resultatet utgörs av redovisat resultat med avdrag för utdelning hänförligt till preferensaktier.

Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning ska såväl periodens resultat som det vägda genomsnittet av utestående stamaktier justeras för utspädningseffekten. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning ska periodens resultat justeras med effekten efter skatt av:

- Utdelningar på preferensaktier och andra potentiella stamaktier.
- Redovisade räntekostnader hänförliga till potentiella stamaktier.
- Andra intäkter och kostnader som kan uppstå till följd av konvertering av potentiella stamaktier.

Antalet aktier vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning uppgår till det vägda genomsnittet av stamaktier ökat med det vägda genomsnittet av potentiella stamaktier.

Potentiella stamaktier anses ge upphov till utspädning endast när konverteringen till stamaktier leder till en minskning av resultat per aktie.

Resultat per aktie ska presenteras före och efter utspädning, detta gäller även för det fall potentiella stamaktier inte ger upphov till utspädningseffekt. Uppgifterna om resultat per aktie ska lämnas i anslutning till resultaträkningen.

Därutöver tillkommer tilläggsupplysningar.

### IAS 34 Interim Financial Reporting

Rekommendation behandlar vad som ska ingå i företags delårsrapporter. Standarden anger inte vilka företag som ska lämna delårsrapporter.

En delårsrapport ska åtminstone innehålla följande:

- En balansräkning i sammandrag.
- En resultaträkning i sammandrag.
- En uppställning över förändringar i eget kapital i sammandrag.
- En kassaflödesanalys i sammandrag.
- Vissa upplysningar i noter.

Om ett företag väljer att i delårsrapporten presentera sina finansiella rapporter i sammandrag ska de innehålla de huvudrubriker som redovisades i föregående årsredovisning.

Resultat per aktie före och efter utspädning ska anges i delårsrapporten.

En delårsrapport ska åtminstone innehålla följande:

- Upplysning om att IAS 34 tillämpas.
- En uppgift om att samma redovisningsprinciper tillämpas som i den senaste årsredovisningen.
- Förklaringar till säsongsvariationer.
- Förklaring och belopp för poster som påverkar tillgångar, skulder, eget kapital, årets resultat eller kassaflödet och som är ovanliga med avseende på karaktär, storlek eller det tillfälle de inträffar.
- Bakgrunden till eventuella ändringar i uppskattningar samt belopp om effekten av ändringen är väsentlig.

- Emissioner, återköp av aktier och amortering av skulder.
- Utbetalda utdelningar uppdelade på stamaktier och övriga aktier, antingen aggregerat eller per aktie.
- Intäkter och kostnader avseende primära segment.
- Väsentliga händelser efter rapportperiodens utgång som inte påverkat posterna i resultat- eller balansräkningen.
- Effekten av förändringar i koncernens sammansättning.
- Förändringar i ansvarsförbindelser och eventualtillgångar sedan senaste årsredovisning.

Delårsrapporter ska innehålla finansiella rapporter i sammandrag avseende följande perioder:

- Balansräkning per utgången av rapportperioden med jämförelseuppgifter avseende senaste årsbokslut.
- Resultaträkning för innevarande period och ackumulerat med jämförelseuppgifter avseende motsvarande perioder föregående år.
- Förändring av eget kapital per rapportperiodens utgång med jämförelseuppgifter avseende motsvarande period föregående år.
- Kassaflödesanalys ackumulerad från årets början med jämförelseuppgifter avseende motsvarande period föregående år.

Vid ändring av redovisningsprinciper ska uppgifter som avser tidigare delårsperioder under räkenskapsåret omräknas i enlighet med de nya principerna. Om huvudregeln enligt IAS 8 tillämpas ska även jämförelseuppgifter avseende tidigare år omräknas. Om alternativregeln enligt IAS 8 tillämpas, behöver jämförelseuppgifter avseende tidigare år inte räknas om, dock ska de tidigare perioder för innevarande år som presenteras i rapporten omräknas.

## IAS 35 Discontinuing Operations

Standarden har ersatts av IFRS 5 Non current assets held for sale and discontinued operations.



### IAS 36 Impairment of Assets

Standarden behandlar när nedskrivningar av tillgångar ska ske och hur nedskrivningsbeloppet ska fastställas.

Standarden ska inte tillämpas på:

- Lagertillgångar som redovisas enligt IAS 2, Inventories.
- Tillgångar som uppstår i samband med entreprenader som redovisas enligt IAS 11, Construction Contracts.
- Uppskjutna skattefordringar som redovisas enligt IAS 12, Income Taxes.
- Finansiella tillgångar som omfattas av IAS 32 Financial instruments: Disclosure and Presentation.
- Förvaltningsfastigheter redovisade till verkligt värde enligt IAS 40, Investment Property.
- Biologiska tillgångar värderade till verkligt värde enligt IAS 41, Agriculture.

Vid varje bokslutstillfälle ska ett företag undersöka om det finns en indikation på ett företags tillgångar har minskat i värde. Om så är fallet ska företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde. Återvinningsvärdet definieras som det högre av tillgångens försäljningsvärde och nyttjandevärde. Nyttjandevärdet definieras som nuvärdet av tillgångens framtida kassaflöden inklusive eventuellt restvärde vid nyttjandeperiodens slut.

Vid undersökningen ska hänsyn tas till både externa och interna indikatorer.

Exempel på externa indikatorer är:

- Tillgångens marknadsvärde har minskat kraftigt under perioden.
- Teknologisk utveckling, marknadsutveckling, lagstiftning samt ekonomisk utveckling

- påverkar förutsättningarna som företaget verkar enligt, vilket även påverkar värdet av tillgångarna.
- Marknadsräntor eller marknadens avkastningskrav har stigit under perioden, vilket även påverkar diskonteringsfaktorn vid beräkningen av nyttjandevärdet.
- Företagets egna kapital är högre än företagets börsvärde.

Exempel på interna indikatorer är:

- Tillgången är tekniskt föråldrad eller skadad.
- Väsentliga förändringar har skett under perioden eller förväntas inträffa inom en snar framtid, vilket negativt påverkar möjligheten att utnyttja tillgången till vad den är avsedd för. Exempel på detta är omstruktureringar och nedläggningar.
- Den interna rapporteringen indikerar att en tillgång avkastar mindre än förväntat.

När nyttjandevärdet ska beräknas måste framtida kassaflöden bedömas. Riktlinjer för beräkning härför är:

- Prognostiserade kassaflöden ska baseras på företagsledningens bästa uppskattning om framtida ekonomiska förhållanden som kommer att föreligga över tillgångens nyttjandeperiod.
- Prognostiserade kassaflöden ska baseras på företagsledningens senaste budget/prognos. Tidsperioden ska inte vara längre än fem år om inte en längre period kan motiveras.
- Prognostiserade kassaflöden som inträffar efter den tidsperiod som budgeten avser ska antas ha en oförändrad eller minskande tillväxttakt, om inte en ökande tillväxt kan motiveras. Tillväxttakten ska inte överstiga den långsiktiga tillväxttakten för produkter, branscher eller länder och marknader där företaget är verksam.

Diskonteringsfaktorn ska fastställas före skatt och spegla marknadens bedömningar om pengars tidsvärde och de speciella risker som är förknippade med tillgången. Diskonteringsfaktorn ska inte justeras för risker som beaktats vid beräkningen av framtida kassaflöden.

Om tillgångens återvinningsvärde är lägre än det redovisade värdet ska nedskrivning ske till återvinningsvärdet. Nedskrivningen ska redovisas i resultaträkningen. Tillgångarnas avskrivningar ska justeras avseende den återstående nyttjandeperioden med hänsyn till det nedskrivna beloppet.

Om det föreligger indikationer på att värdet har gått ner ska prövning ske individuellt per tillgång. Då det ej är möjligt att utföra en beräkning per tillgång ska beräkningen ske för den kassagenererande enhet som tillgången tillhör.

När en kassagenererande enhet prövas avseende nedskrivningsbehov ska det fastställas om det förekommer en goodwill som är hänförlig till enheten. Om detta är fallet ska företaget

- bedöma hur stor del av goodwillen som kan hänföras till den kassagenererande enheten och
- göra en nedskrivning om enhetens återvinningsvärde, inklusive andel av goodwill, är lägre än det redovisade värdet varvid i första hand goodwill skrivs ner. Därefter sker nedskrivning av övriga tillgångar i proportion till deras redovisade värden.

Om det inte är möjligt att hänföra goodwill till den kassagenererande enhet som är föremål för prövning ska företaget bedöma vilken enhet som är den minsta kassagenererande enheten som goodwill kan hänföras till.

Om nedskrivning hänförlig till en kassagenererande enhet ska ske, ska i första hand goodwill skrivas ned, därefter sker nedskrivning av övriga tillgångar i proportion till deras redovisade värden. En större nedskrivning än till noll ska aldrig ske.

Om det finns tecken på att förhållandena som gav upphov till en nedskrivning har förändras ska återvinningsvärdet beräknas. En tidigare redovisad nedskrivning ska återföras om förutsättningarna har förändrats sedan den senaste nedskrivningen gjordes. Det högsta värde tillgången kan tas upp till är det redovisade värdet minskat med de ackumulerade avskrivningar som skulle ha redovisats om nedskrivningen inte skett. En återförd nedskrivning ska redovisas som en intäkt i den period återföringen sker. Avskrivningarna för framtida perioder ska justeras med hänsyn till det nya värdet och kvarvarande nyttjandeperiod.

Återföring av nedskrivning hänförlig till en kassagenererande enhet ska i första hand ske mot andra tillgångar än goodwill och i andra hand mot goodwill. Återföringen görs under förutsättning att nedskrivningen orsakades av en specifik extern händelse som inte förväntas inträffa igen samt att senare inträffade händelser reverserar effekten av den tidigare händelsen.

Rekommendationens övergångsregler innebär att uppgifter för jämförelseperioder inte behöver omräknas.

Upplysningar ska lämnas avseende metoder för beräkning av återvinningsbara belopp, redovisningsprinciper samt nedskrivningarnas beskaffenhet och belopp.



### IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets

Standarden behandlar redovisning av avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar.

Standarden ska dock inte tillämpas avseende avsättningar som

- är hänförliga till finansiella instrument som redovisas till verkliga värden,
- är hänförliga till kontrakt som verkställs i framtiden och som inte är förlustbringande,
- är hänförliga till försäkringsavtal i försäkringsföretag eller som
- omfattas av någon annan IAS/IFRS.

En avsättning ska redovisas i balansräkningen när

- företaget har en förpliktelse hänförlig till en inträffad händelse,
- det är troligt att ett utflöde av ekonomiska resurser krävs för att lösa förpliktelsen och
- förpliktelsens storlek kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt.

En ansvarsförbindelse ska inte redovisas som en avsättning/skuld i balansräkningen. På motsvarande sätt ska inte en eventualtillgång redovisas som en tillgång i balansräkningen.

När en avsättnings storlek fastställs ska hänsyn tas till den osäkerhet som råder avseende händelser och omständigheter som påverkar beloppet.

När pengars tidsvärde är väsentligt ska avsättningen beräknas som ett nuvärde av framtida utgifter för att lösa förpliktelsen.

Den använda diskonteringsfaktorn ska fastställas före skatt och ta hänsyn till marknadens bedömning av pengars tidsvärde och de speciella riskerna förknippade med avsättningen. Diskonteringsfaktorn ska inte justeras för risker som företaget tagit hänsyn till vid beräkningen av framtida kassaflöden.

Eventuella vinster vid försäljning av tillgångar ska inte medräknas vid fastställandet av en avsättning.

Om en del av utgifterna hänförliga till en avsättning förväntas ersättas av tredje part ska hänsyn till detta tas endast om det är säkert att tredje part infriar betalningen. Den bedömda ersättningen redovisas som en tillgång. I resultaträkningen är det tillåtet att nettoredovisa kostnaden mot den beräknade ersättningen från tredje part.

Avsättningar ska prövas åtminstone vid varje årsboks slut och justeras för att återspegla den bästa aktuella uppskattningen. Om det inte längre är sannolikt att det kommer att krävas ett utflöde av resurser för att lösa förpliktelsen ska någon avsättning inte längre redovisas.

En avsättning får inte tas i anspråk för andra kostnader än som den ursprungligen var avsedd att täcka.

Avsättningar för framtida rörelseförluster är inte tillåtna.

Skäl för att redovisa en avsättning för omstrukturering utgifter föreligger enbart när det finns en detaljerad formell plan för omstruktureringen som åtminstone anger:

- den verksamhet eller del av verksamhet som omfattas,
- de anläggningar som berörs,
- de platser och funktioner som planen omfattar samt hur många anställda som kommer att erhålla uppsägningslön,
- de utgifter åtgärderna medför och
- när planen ska genomföras.

Dessutom skall företaget ha offentliggjort planen eller påbörjat genomförandet av den och därmed skapat en förväntan hos de som berörs om att planen kommer att genomföras.

En avsättning för omstruktureringsåtgärder ska enbart omfatta de direkta kostnader som är hänförliga till omstruktureringen och som är nödvändiga. Den får inte omfatta någon del av den övriga verksamheten.

En rad upplysningar ska lämnas avseende redovisade avsättningar, särskilt med avseende på avsättningar för omstruktureringsåtgärder.



## IAS 38 Intangible Assets

Standarden behandlar redovisning av immateriella tillgångar.

Standarden ska ej tillämpas för:

- Immateriella tillgångar som redovisas enligt annan IAS/IFRS.
- Finansiella tillgångar definierade i IAS 32, Financial Instruments: Disclosure and Presentation.
- Mineralrättigheter eller utgifter för utvinnande av icke förnyelsebara naturresurser.
- Immateriella tillgångar hänförliga till försäkringsavtal mellan försäkringsgivare och försäkringstagare.

En immateriell tillgång ska redovisas när det är troligt att framtida ekonomiska fördelar hänförliga till tillgången kommer att tillfalla företaget och anskaffningsvärdet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

En immateriell tillgång tas initialt upp till anskaffningsvärdet.

Internt genererad goodwill ska aldrig redovisas som en immateriell tillgång. Detta gäller även internt genererade varumärken, publiceringsrättigheter, kundregister och liknande nyttigheter.

Utgifter för forskning ska inte redovisas som en immateriell tillgång utan de ska kostnadsföras i takt med att de uppstår.

Utgifter avseende utveckling ska redovisas som en immateriell tillgång under förutsättning att följande kriterier är uppfyllda:

- Tekniska förutsättningar finns för att färdigställa den immateriella tillgången så att den kan användas eller säljas.
- Företaget ämnar färdigställa den immateriella tillgången för användning eller försäljning.
- Det är möjligt att använda eller sälja den immateriella tillgången.
- Företaget kan visa att det finns en marknad för den immateriella tillgången, eller om den används internt visa att den tillför nytta.
- Det ska finnas tillräckliga tekniska, ekonomiska och andra resurser för att slutföra utvecklingen så att den immateriella tillgången kan användas eller säljas.
- Det är möjligt att på ett tillförlitligt sätt fastställa utgifterna för utvecklingen som avser den immateriella tillgången.

Utgifter hänförliga till en immateriell tillgång som har kostnadsförts under en period får inte vid ett senare tillfälle redovisas som en tillgång.

Utgifter som avser en immateriell tillgång och som uppkommer efter det att den har tagits i bruk eller efter det att den har förvärvats ska redovisas som en kostnad om utgifterna inte leder till framtida ekonomiska fördelar som är större än de ursprungligen bedömts vara. Om så är fallet och om utgifterna kan hänföras till tillgången och mätas på ett tillförlitligt sätt ska utgiften inräknas i anskaffningsvärdet på den immateriella tillgången.

Enligt huvudregeln redovisas en immateriell tillgång till ackumulerat anskaffningsvärde minskat med ackumulerade avskrivningar och eventuella nedskrivningar.

Enligt en alternativregel kan de immateriella tillgångarna tas upp till ett omvärderat värde som överensstämmer med verkligt värde. Det verkliga värdet i detta sammanhang ska likställas med marknadsvärdet på en fungerade marknad.

Omvärderingar ska ske regelbundet. Om immateriella tillgångar är föremål för omvärdering ska detta ske för samtliga tillgångar i samma kategori. Om detta inte är möjligt till följd av att det inte finns någon fungerade marknad ska de immateriella tillgångarna redovisas enligt huvudregeln. Vid en omvärdering ska en ökning av det redovisade värdet redovisas direkt mot eget kapital. En framtida minskning av den tidigare ökningen ska minska eget kapital.

Det avskrivningsbara beloppet hänförligt till en immateriell tillgång ska fördelas på ett systematiskt sätt över nyttjandeperioden. Det presumeras att nyttjandeperioden endast i undantagsfall överstiger 20 år. Vid beräkning av det avskrivningsbara beloppet förutsätts i normalfallet att restvärdet uppgår till noll.

Vald avskrivningsmetod ska bäst avspeglar hur den immateriella tillgångens ekonomiska nytta konsumeras. Om det inte kan visas att en bättre metod avspeglar detta ska avskrivningen vara linjär. Avskrivningen ska redovisas i resultaträkningen om den inte ingår i anskaffningsvärdet för en annan tillgång.

Åtminstone vid tidpunkten för upprättande av årsboks slutet ska både nyttjandeperioden och avskrivningsmetoden prövas. Om nyttjandeperioden avviker från tidigare bedömningar ska avskrivningstiden justeras. Om det visar sig att mönstret avseende de ekonomiska fördelarna har förändrats väsentligt ska avskrivningsmetoden justeras.

Båda dessa justeringar behandlas som förändrade uppskattningar innebärande att avskrivningarna för framtida perioder påverkas.

När en immateriell tillgång inte är färdigställd för användning eller om dess avskrivningstid överstiger 20 år eller att den immateriella tillgången har en obegränsad nyttjandeperiod ska återvinningsvärdet beräknas även om det inte finns några tecken på att ett nedskrivningsbehov föreligger.

Återvinningsvärdet beräknas enligt IAS 36, Impairment of Assets.

När ett företag inte längre tillförs någon ekonomisk nytta från en immateriell tillgång ska tillgången utrangeras. Vinster eller förluster vid utrangeringar eller försäljningar ska redovisas i resultaträkningen.

Därtill kommer tilläggsupplysningar avseende redovisningsprinciper inklusive avskrivningsperioder, avskrivningsmetod och värderingsmodell.

Uttalande från SIC hänförligt till denna rekommendation:

- SIC 32, Web Site Costs, som behandlar under vilka förutsättningar det är möjligt att aktivera utgifter för hemsidor som immateriella tillgångar.

## IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement

Standarden behandlar hur och när finansiella instrument ska redovisas (recognition) eller inte längre redovisas i balansräkningen (derecognition) samt värderingen (measurement) av dessa. Denna standard ändrar svensk aktuell praxis genom att kräva användning av verkligt värde för finansiella instrument i mycket större utsträckning än idag (jämför ÅRL där man enbart har begreppet får). IASB publicerade den omarbetade IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement* i december 2003. Detta kommer också vara den version som ska användas av bolag vilka tillämpar IFRS för första gången 2005. Vid övergången till IFRS 2005 krävs inte presentation av jämförelsesiffror för 2004 för de poster som påverkas av IAS 39. Delar av IAS 39 omarbetas kontinuerligt genom en process där nya förslag i form av exposure drafts initieras.

### *Fem centrala begrepp*

Standarden innehåller följande centrala begrepp:

- finansiellt instrument
- finansiell tillgång
- finansiell skuld
- eget kapitalinstrument
- derivat.

### *Finansiellt instrument*

Ett finansiellt instrument är ett avtal som ger upphov till en finansiell tillgång hos den ena parten och en finansiell skuld eller eget kapitalinstrument hos motparten.

### *Finansiell tillgång*

En finansiell tillgång är:

- likvida medel
- eget kapitalinstrument emitterat av ett annat företag

- avtalsmässig rätt att erhålla kontanter eller andra finansiella tillgångar från ett annat företag. (Kundfordringar t.ex. definieras därmed som finansiella instrument).
- avtalsmässig rätt att byta finansiella instrument med ett annat företag med avtalsvillkor som kan komma att visa sig vara förmånliga (exempelvis swapar med positivt verkligt värde).

#### *Finansiell skuld*

En finansiell skuld är varje form av avtal som innebär rätt eller skyldighet att:

- erlägga kontanter eller andra finansiella tillgångar till ett annat företag
- byta finansiella instrument med ett annat företag med avtalsvillkor vilka är potentiellt oförmånliga (exempelvis swapar med negativt verkligt värde).

#### *Eget kapitalinstrument*

Ett eget kapitalinstrument är varje form av avtal som medger en rätt i annat företags tillgångar, efter avdrag för alla skulder.

#### *Derivat*

Ett derivat är ett finansiellt instrument med följande tre egenskaper:

- dess värde förändras som följd av ändringar i angiven ränta, priset på ett värdepapper, ett råvarupris, en valutakurs eller liknande variabler
- den kräver liten, eller förhållandevis liten, nettoinvestering jämfört med andra typer av kontrakt
- avtalet kommer att regleras vid en framtida tidpunkt.

#### *Tillämpningsområde*

IAS 39 ska tillämpas för samtliga finansiella instrument med undantag för bl.a. följande finansiella instrument som behandlas i andra IAS-standarder.

Exempel på dessa är:

- Andelar i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures (se IAS 27, IAS 28 och IAS 31) såvida det inte finns regler i dessa rekommendationer att välja en redovisning enligt IAS 39.
- Åtaganden till följd av leasingavtal (IAS 17) förutom eventuella inbäddade derivat.
- Arbetsgivares tillgångar och skulder hänförliga till pensionsåtaganden (IAS 19)
- Värdering av kreditgarantier (IAS 37)
- Avtal om tilläggsköpeskillning i samband med företagsförvärv (IFRS 3).

#### ***Klassificering och värdering av finansiella instrument***

Klassificering av finansiella tillgångar och skulder sker i fyra olika grupper. Utöver dessa fyra grupper finns det möjlighet att, då specifika krav är uppfyllda, tillämpa säkringsredovisning.

IAS 39 föreskriver att värdering och redovisning av orealiserade vinster och förluster sker enligt följande:

#### **Fordringar och skulder**

##### *Klassificering*

Lånefordringar och andra fordringar som har sitt ursprung i företaget, eller har förvärvats, och som inte innehas för handel.

##### *Värderingsprincip*

Ingen värdering till verkligt värde, istället upplupet anskaffningsvärde med hänsyn till bl.a. eventuella amorteringar och nedskrivningar

##### *Konsekvens på redovisningen*

- Värdering på basis av anskaffningsvärde.
- Periodisering av över-/underkurs samt andra lånekostnader resultaträkningen.
- Eventuella nedskrivningar över resultaträkningen.

**Investeringar som hålls till förfall***Klassificering*

Finansiella placeringar med fast löptid, vilka avses innehas till förfall.

*Värderingsprincip*

Värderas till upplupet anskaffningsvärde med beaktande av eventuella amorteringar och nedskrivningar.

*Konsekvens på redovisningen*

- Ingen påverkan av eventuell förändring av verkligt värde.
- Periodisering av över-/underkurs samt andra lånekostnader över resultaträkningen.
- Eventuella nedskrivningar över resultaträkningen.

**Finansiella tillgångar eller skulder vilka innehas för handel***Värderingsprincip*

Värderas till verkligt värde. Alla derivat ingår i denna klass.

*Konsekvens på redovisningen*

Förändringar i verkligt värde redovisas över resultaträkningen, om inte det gäller ett derivat som används för säkringsredovisning.

**Finansiella tillgångar som kan säljas***Värderingsprincip*

Värderas till verkligt värde. I denna kategori redovisas alla tillgångar som inte hänförs till någon av de ovanstående kategorierna.

*Konsekvens på redovisningen*

Förändringar i verkligt värde redovisas över eget kapital (Tills avyttring sker, då den ackumulerade värdeförändringen redovisas i resultaträkningen).

IAS 39 tillåter att alla finansiella tillgångar och skulder klassificeras i kategorin tillgångar och skulder vilka innehas för handel.

Detta innebär att även skulder kan redovisas till verkligt värde med effekt över resultaträkningen.

Den 1 oktober har European Accounting Regulatory Committee (ARC) rekommenderat EU att godkänna IAS 39, dock med undantaget att inte tillåta alternativet med att värdera skulder till verkligt värde med värdeförändringar i resultaträkningen.

Detta innebär att det finns en skillnad mellan standarden IAS 39 och hur denna ska tillämpas för företag inom EU.

*Inbäddade derivat*

Ibland kan ett derivat ingå i ett sammansatt finansiellt instrument som omfattar både ett derivat och ett värdekontrakt. Dessa derivat kallas för inbäddade derivat. Ett derivat ger upphov till vissa eller samtliga av de kassflöden som ändras baserat på en angiven ränta, ett värdepapperspris, ett råvarupris, en valutakurs, ett prisindex eller annan variabel. IAS 39 föreskriver att inbäddade derivat ska avskiljas från värdekontraktet och redovisas separat. Vinster och förluster från sådana inbäddade derivat ska redovisas över resultaträkningen om nedanstående villkor är uppfyllda:

- Det inbäddade derivatets ekonomiska egenskaper och risker är inte nära förknippade med värdekontraktets ekonomiska egenskaper och risker.
- Ett separat instrument med samma villkor som det inbäddade derivatet skulle motsvara definitionen för på ett derivat.
- Det sammansatta instrumentet värderas inte till verkligt värde med förändring av verkligt värde redovisade i nettoresultatet.

*Säkringsredovisning*

Som tidigare nämnts ska alla derivat i normalfallet klassificeras i kategorin tillgängliga för handel.

Detta innebär att derivatet redovisas till verkligt värde i balansräkningen med värdeförändringen i resultaträkningen. Detta ger dock inte alltid en symmetrisk behandling av resultatredovisning då resultatet på den underliggande transaktionen som ligger till grund för säkringen kan komma vid en senare tidpunkt.

### Steg för att uppnå säkringsredovisning

1. Identifiera vilken typ av säkrings samband som föreligger: verkligt värde, kassaflöde eller säkring av nettoinvesteringar i utlandsverksamhet.
2. Identifiera den underliggande transaktionen.
3. Identifiera vilken risk som säkras och under vilken period.
4. Identifiera säkringsinstrumentet.
5. Påvisa att säkringen är effektiv.
6. Dokumentera samtliga ovanstående steg vid ingången av säkringen.
7. Mät effektiviteten löpande.

Företag vilka är exponerade för marknadsvärdesförändringar i en tillgång eller skuld kan ingå en säkring av verkligt värde *fair value hedge*. Exempel på en säkring av verkligt värde *fair value hedge* är då ett företag ingår en ränteswap som effektivt omvandlar företagets fastränteskuld till rörlig. Säkring med ett derivatinstrument minskar värdeförändringen vid fluktuationer i marknadsräntan.

Företag vars framtida kassaflöden kommer att variera med framtida marknadsfluktuationer kan ingå en kassaflödessäkring för att minska dessa.

Exempel på en kassaflödessäkring är att ett företag som har ett lån till rörlig ränta i sin balansräkning ingår en ränteswap vilken innebär att en fast ränta betalas istället för en rörlig. Exponeringen för att framtida kassaflöden varierar med marknadsfluktuationerna har därmed minskat. Säkring av framtida flöden (förväntade inköp eller försäljning) är andra exempel på kassaflödessäkring.

Förutom ovanstående säkringar tillåter standarden säkring av nettoinvesteringar i utlandsverksamhet. Den effektiva delen av valutaförändringen på säkringsinstrumentet redovisas direkt mot eget kapital (och möter därmed omräkningsdifferensen).

Beroende på om säkringstransaktionen är en säkring av verkligt värde eller en kassaflödessäkring, påverkas redovisningen på olika sätt:

Säkring av värdeförändringar i verkligt värde:

- Underliggande transaktion redovisas över resultaträkningen.
- Värdeförändringar i säkringstransaktion redovisas över resultaträkningen. (Det underliggande instrumentet får då inte redovisas direkt mot eget kapital.)

Cash flow-säkring:

- Underliggande transaktion redovisas oberoende av säkringsinstrumentet enligt någon av kategorierna i tabellen för klassificering ovan. Exempelvis om den underliggande transaktionen är en lånefordran, ska redovisning ske till upplupet anskaffningsvärde.
- Säkringstransaktion redovisas över eget kapital.

IAS 39 innehåller bl.a. också regler för när ett finansiellt instrument inte längre ska redovisas i balansräkningen (derecognition) t.ex. vid värdepapperisering samt regler kring nedskrivningar.

## IAS 40 Investment Property

Standarden behandlar hur förvaltningsfastigheter ska redovisas samt vilka upplysningar som ska lämnas.

Standarden behandlar inte:

- Biologiska tillgångar som behandlas enligt IAS 41 Agriculture.
- Mineralrättigheter samt utvinning av mineraler, olja, naturgas och andra icke förnyelsebara naturresurser.

Förvaltningsfastigheter är fastigheter, dvs. byggnader och mark, som ägs eller leasas genom ett finansiell leasingavtal i syfte att generera hyresintäkter eller värdesteppringar.

Förvaltningsfastigheter ska redovisas som tillgångar i balansräkningen när det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna förknippade med tillgången tillfaller företaget och anskaffningsvärdet kan fastställas på ett tillförlitligt sätt.

Initialt redovisas förvaltningsfastigheter till anskaffningsvärdet. Transaktionskostnader ska inkluderas i anskaffningsvärdet.

Utgifter hänförliga till förvaltningsfastigheter och som uppkommer efter förvärvet ska öka det redovisade värdet på tillgången om det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna till följd av utgiften blir högre än vad som ursprungligen uppskattats vid förvärvet. I annat fall ska utgiften redovisas som en kostnad den period den uppkommer.

Företag har en valmöjlighet att redovisa förvaltningsfastigheter till verkligt värde eller till anskaffningsvärde minskat med ackumulerade avskrivningar och eventuella nedskrivningar.

Om redovisning sker till verkligt värde ska samtliga företagets förvaltningsfastigheter redovisas till verkliga värden. En vinst eller förlust hänförlig till värdeförändring ska redovisas i resultaträkningen den period den uppstår. Det verkliga värdet ska avspegla förhållandena vid bokslutstidpunkten.

I ovanliga fall när det verkliga värdet inte kan fastställas, vilket är fallet när det inte finns någon fungerande marknad eller att det inte är möjligt att göra en värdering utifrån framtida kassaflöden, ska förvaltningsfastigheterna redovisas till anskaffningsvärde minskat med ackumulerade avskrivningar och eventuella nedskrivningar.

Om ett företag har redovisat förvaltningsfastigheter till verkliga värden ska denna metod tillämpas till dess att fastigheterna avyttras.

Omklassificering till och från kategorin förvaltningsfastighet ska enbart ske när det finns tydliga tecken på användningen av tillgången har förändrats:

- Fastigheten börjar användas i företagets rörelse. Det medför en omklassificering från förvaltningsfastighet till rörelsefastighet.
- Förädling som syftar till försäljning av fastigheten påbörjas. Det leder till en omklassificering från förvaltningsfastighet till varulager.
- Fastigheten används inte längre i företagets rörelse. Det innebär en omklassificering från rörelsefastighet till förvaltningsfastighet.
- En fastighet som tidigare skulle säljas hyrs ut. Det innebär en omklassificering från varulager till förvaltningsfastighet.
- En fastighet har färdigställts. Det innebär en omklassificering från pågående nyanläggningar till förvaltningsfastighet.



Om en fastighet som redovisas till verkligt värde omklassificeras från förvaltningsfastighet till en rörelsefastighet ska anskaffningsvärdet anses vara det tidigare redovisade verkliga värdet. Om en rörelsefastighet omklassificeras till en förvaltningsfastighet ska skillnaden mellan redovisat värde och verkligt värde vid omklassificeringstillfället redovisas direkt mot eget kapital. Om en lagerfastighet eller en pågående nyanläggning, som båda redovisas till verkligt värde överförs till förvaltningsfastighet ska förändringen av det verkliga värdet redovisas i resultaträkningen för perioden då omklassificeringen sker.

När en förvaltningsfastighet ej längre används eller ger upphov till ekonomisk nytta ska den utangeras. Vinster eller förluster i samband med en försäljning eller utangering ska redovisas i resultaträkningen i den period utangeringen äger rum.

Därtill tillkommer en rad tilläggsupplysningar avseende redovisningsprinciper, omklassificeringar samt verkliga värden.

## IAS 41 Agriculture

Standarden ska tillämpas vid redovisning av biologiska tillgångar, jordbruksproduktion vid tidpunkten för skörd och statliga stöd till verksamheten.

Standarden ska ej tillämpas för:

- Mark som används för jordbruk som redovisas enligt IAS 16 Property, Plant and Equipment.
- Immateriella tillgångar hänförliga till jordbruk som redovisas enligt IAS 38 Intangible Assets.
- En biologisk tillgång är ett levande djur eller levande växter medan jordbruksprodukter är skörden från de biologiska tillgångarna.

Ett företag ska redovisa en biologisk tillgång eller en jordbruksprodukt när:

- Företaget kontrollerar tillgången genom tidigare händelser.
- Det är sannolikt att framtida ekonomiska fördelar hänförliga till tillgången tillfaller företaget.
- Det verkliga värdet eller anskaffningsvärdet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

En biologisk tillgång ska initialt och vid varje bokslutstillfälle redovisas till verkligt värde minskat med uppskattade försäljningskostnader under förutsättning att det verkliga värdet kan fastställas. Om det inte är möjligt att fastställa det verkliga värdet redovisas tillgångarna till anskaffningsvärde minskat med ackumulerade avskrivningar och eventuella nedskrivningar.

Förändringar av verkliga värden hänförliga till biologiska tillgångar redovisas i resultaträkningen då de uppstår.

Statliga stöd hänförliga till biologiska tillgångar ska intäktsföras när de är tillgängliga för lyftning under förutsättning att företaget uppfyller de krav som är förknippade med stödet.

Ett företag ska redovisa värdet av biologiska tillgångar i balansräkningen.

Därtill tillkommer tilläggsupplysningar avseende tillämpade redovisningsprinciper avseende biologiska tillgångar.



## 5 Pågående projekt inom IASB och IFRIC

Nedan refereras vissa av de projekt som pågår inom IASB och som sannolikt kommer att medföra att regler som kommer att gälla efter 2005 i flera avseenden kommer att skilja sig från de som behandlats ovan.

### Utgivna utkast till rekommendationer från IASB

#### *ED 6 Exploration for and evaluation of mineral resources*

Utkastet till rekommendation behandlar redovisningen av utvinning och utvärdering av naturtillgångar. I utkastet stadgas att det är tillåtet att fortsätta att aktivera denna typ av utgifter enligt tidigare tillämpad GAAP under förutsättning att värdena prövas för nedskrivning. Den kassagenererande enhet som är föremål för prövningen avseende nedskrivning är enheten som avser utvinning och utvärdering av naturtillgångar.

#### *ED Amendments to IAS 39 – The fair value option*

Utkastet behandlar ett tillägg till IAS 39 som ska möjliggöra att klassificera specifika finansiella tillgångar och skulder som sådana som värderas till verkligt värde där värdeförändringen redovisas över resultaträkningen.

#### *ED Amendments to IAS 19 – Actuarial gains and losses, group plans and disclosures*

Utkastet behandlar redovisningen av aktuariella vinster och förluster och inför en alternativregel som följer Englands IFRS 17, som innebär att alla aktuariella vinster och förluster ska redovisas i en särskild räkning av samtliga realiserade vinster och förluster. Dessutom införs regler om koncern-gemensamma förmånsbestämda planer.

#### *ED Amendments to IFRS 3 – Combinations by contract alone or involving mutual entities*

Utkastet tar bort undantaget avseende att tillämpa rekommendationen för transaktioner som berör flera företag under gemensam kontroll samt koncernbildningar som enbart uppstår till följd av avtal utan att något egentligt ägande.

### Utkast till uttalanden från IFRIC

#### *D 1 Emission rights*

Utkastet behandlar redovisningen av utsläppsrättigheter för företag som genom sin verksamhet släpper ut avfall. Dessa rättigheter kan i normalfallet både köpas och säljas. En utsläppsrättighet ger upphov till:

- Rättighet att göra utsläpp
- Ett statligt stöd
- Ett åtagande att leverera rättigheter i takt med att utsläpp sker

Initialt ger en utsläppsrättighet inte upphov till en nettotillgång eller nettoskuld. Rättigheten att göra utsläpp ska prövas avseende nedskrivningsbehov.

#### *D 2 Changes in decommissioning, restoration and similar liabilities*

Utkastet behandlar redovisningen av åtaganden för att avveckla och återställa t ex mark efter avvecklingen av en tillgång.

Förändringen i åtagandet för att avveckla och återställa ska läggas till eller dras ifrån den tillgång åtagandet är hänförligt till i den mån det är hänförligt till kommande perioder och redovisas i resultaträkningen om det är hänförligt till tidigare perioder.

### *D 3 Determining whether an arrangement contains a lease*

Utkastet behandlar frågan om ett avtal som kan bestå av flera transaktioner ska behandlas som ett hyresavtal även om det inte är det legalt sett.

För att avgöra om det är ett hyreskontrakt ska följande bedömas:

- Avser avtalet en specifik tillgång
- Avser avtalet en nyttjanderätt som avser en bestämd tidsperiod
- Avser betalningarna rättigheten att nyttja tillgången snarare än själva nyttjandet av den

Om det konstateras att det ingår ett hyreskontrakt i avtalet ska betalningarna för detta särskiljas och behandlas separat.

### *D 4 Decommissioning, restoration and environmental rehabilitation funds*

Utkastet behandlar redovisningen av individuella fonder innehållande fonderade medel för avveckling och återställning av miljöpåverkan t ex vid avveckling av kärnkraftsverk. Ett företags redovisning av andelen i fonden är beroende av om företaget har:

- Bestämmande inflytande
- Betydande inflytande, eller
- Gemensamt bestämmande inflytande

Om företaget har bestämmande inflytande redovisas fonden som ett dotterföretag, vid betydande inflytande redovisas det som ett intresseföretag och vid gemensamt bestämmande inflytande redovisas andelen som ett joint venture.

### *D 5 Applying IAS 29 Financial reporting in hyperinflationary economies for the first time*

Utkastet behandlar hur ett företag ska tillämpa inflationskorrigerad redovisning enligt IAS 29 första gången den tillämpas.

Utkastet stadgar att IAS 29 ska tillämpas retroaktivt, vilket innebär att balansräkningen ska spegla inflationseffekten från det tillfälle då tillgångarna anskaffades respektive skulderna uppstod.

### *D 6 Multi-employer plans*

Utkastet behandlar hur planer omfattande flera arbetsgivare ska redovisas. Utkastet tar upp frågor som:

- När uppfyller en plan definitionen på att vara en plan som omfattar flera arbetsgivare
- Hur ska en deltagare i en förmånsbestämd plan uppfylla kraven på redovisning enligt IAS 19
- Hur ska statliga planer redovisas

När det gäller förmånsbestämda planer som omfattar flera arbetsgivare som får behandlas som avgiftsbestämda planer om det inte finns tillräcklig information för att redovisa dem som förmånsbestämda är bestämmelsen restriktiv. Ordalydelsen inte tillräcklig information ska läsas som att det är omöjligt att få fram informationen.

Statliga planer redovisas alltid som avgiftsbestämda planer.

## **Pågående projekt inom IASB**

### *Koncernredovisning*

Den andra fasen av koncernredovisningsprojektet (Business Combinations phase 2) inkluderar frågor som:

- Redovisning av en transaktion innebärande att två fristående företag ingår i ett gemensamt joint-venture, vilket kan leda till att transaktionen redovisas som en "nystart".
- Koncernredovisning för företag under gemensam kontroll.
- Tillämpning av förvärvsmetoden för ömsesidiga företag.

#### *Mätning av prestationsnivå*

Projektet syftar till att klargöra hur förändringar av tillgångar och skulder, förutom transaktioner med ägarna, ska redovisas och presenteras i finansiella rapporter. I detta ingår att särskilja intäkter och kostnader från andra källor av "comprehensive income and expenses", redovisning av orealiserade värdoförändringar hänförliga till finansiella instrument samt en särskiljning av poster som ingår i rörelsen eller inte.

Förändringarna är hänförliga till:

- Resultaträkningen.
- Sammanställning av förändring i eget kapital.
- Kassaflödesanalysen.

Projektet syftar främst till att klargöra hur transaktionerna ska rapporteras i finansiella rapporter.

IASB har kommit fram till följande:

- Det ska finnas en uppställning över redovisade intäkter och kostnader som inkluderar alla förändringar av eget kapital förutom transaktioner med ägarna.
- Det är inte tillåtet att redovisa en transaktion som intäkt eller kostnad en period för att i en senare period redovisa transaktionen som en förändring av eget kapital och vice versa.
- Eget kapitaltransaktioner redovisas i en särskild uppställning som blir obligatorisk.
- Kassaflödesanalysen förändras för att anpassas med den nya resultaträkningen. Kapitaltransaktioner redovisas i en särskild kategori.

Projektet har skjutits på och kommer att ske i samarbete med FASB som arbetar med en liknande standard. Detta är en del av det konvergensprojekt som fortlöper sedan något år tillbaka.

#### *Tillägg till IAS 39, Financial instruments: Recognition and measurement*

IASB kommer att införa vissa mindre ändringar till följd av synpunkter som inkommit från revisorer, nationella normgivare m.fl.

Områden där förändringar kan förväntas införas:

- Klargöra reglerna om när en tillgång inte längre ska redovisas.
- Riktlinjer avseende "genomströmningstransaktioner"
- Översyn av tilläggsupplysningar

#### *Finansiella aktiviteter: Presentation och upplysning*

Projektet syftar till att förbättra IAS 30, Disclosures in Financial Statements of Banks and similar Institutions så att användaren bättre ska kunna bedöma den finansiella situationen, finansiell prestation samt kassaflöden för banker och andra institutioner som är verksamma inom inlåning, utlåning och värdepapperstransaktioner.

IASB kommer att göra följande:

- Ta bort krav som redan finns i andra rekommendationer.
- Uppdatera rekommendationen IAS 30.
- Utöka upplysningskraven.

#### *Övriga projekt*

Ett projekt har klassificerats som övrigt när arbetet utförs tillsammans med en eller flera nationella normgivare.

Projekten behandlar följande områden:

- Redovisning av leasing.
- "Accounting measurement."
- Redovisning i små och medelstora företag i utvecklingsländer.
- Redovisning av skatt.
- Konsolideringspolicy.
- Definitioner av beståndsdelarna i finansiella rapporter.
- Frågor kring när poster inte längre ska redovisas, andra än dem i IAS 39.
- Ersättningar till anställda.
- Redovisning av finansiella instrument, genomgripande projekt.
- Nedskrivningar.
- Immateriella tillgångar.
- Skulder och intäktsredovisning.
- Ledningens beskrivning och analys.
- Omvärdering av vissa tillgångar.

### Sammanfattning

Som redovisats ovan finns det många projekt som har påbörjats eller ska påbörjas inom en snar framtid. Alla dessa projekt syftar till att förbättra existerande redovisningsstandard antingen genom en mindre eller mer genomgripande förändring. Många av projekten kommer också att resultera i nya rekommendationer som ska börja tillämpas efter år 2005. Slutsatsen är därmed att IFRS kommer att innehålla ett stort antal förändrade regler från år 2005 och framåt i jämförelse med dem som tillämpas idag.



Ernst & Young är ett ledande globalt revisionsföretag som erbjuder tjänster präglade av integritet, kvalitet och professionalism. Våra tjänster omfattar revision och affärsrådgivning samt skatte- och transaktionsrådgivning. Med fler än 1 600 medarbetare på 75 kontor över hela landet kan vi erbjuda hög tillgänglighet och kännedom om lokala marknadsförutsättningar. Med hjälp av vår globala organisation kan vi bilda effektiva globala team med den specialistkompetens som krävs för varje marknad. Våra 101 000 medarbetare är betrodda revisorer och rådgivare i fler än 140 länder.

Oavsett om vi arbetar på lokal eller global nivå är vår vision densamma – att bidra mest till våra medarbetares och kunders framgång genom att skapa värde och förtroende.

För mer information om Ernst & Young, besök [www.ey.com/se](http://www.ey.com/se).