



En jämförelse av Redovisningsrådets rekommendationer och internationella redovisningsregler

2004-06-01

Bilaga 1 till Förslagspromemoria 1

Remiss september 2004

Från Redovisningsenheten

SAMMANFATTNING	1
JÄMFÖRELSE MELLAN REDOVISNINGSRÅDET OCH IASB	2
IFRS 2, SHARE-BASED PAYMENT	33
Syfte och tillämpningsområde	33
Grundläggande principer	33
Transaktioner reglerade med egetkapitalinstrument (equity-settled)	34
Kontantreglerade transaktioner	35
“First time adoption”	35

Kontaktperson på FI: Åsa Andersson 08-7878229, asa.andersson@fi.se

Sammanfattning

En översikt av skillnader i redovisningsprinciper mellan Redovisningsrådet och IASBs normgivning. Genomgången är gjord av KPMG Kvalificerad redovisning, Jorma Kyrö, Lena Ljungdahl och Gustav Nygren på Finansinspektionens uppdrag.

I nedanstående tabeller belyser vi de viktigaste skillnaderna mellan Redovisningsrådets rekommendationer och de av IASB utfärdade standarderna. I den vänstra kolumnen framgår redovisningsprincip från Redovisningsrådet när den skiljer sig från IASBs "gamla" standarder. I mellankolumnen anges motsvarande redovisningsprincip enligt IASBs "gamla" standarder. Slutligen anges i den högra kolumnen redovisningsprinciperna enligt IASBs nya standarder (IFRS) och standarder reviderade 2003 och 2004 när dessa inte överensstämmer med de "gamla" IAS standarderna.

Vad avser IASBs nya standarder, IFRS, så är det endast IFRS 1 som hittills har godkänts av EUs godkännandemekanism. Den publicerades i Official Journal den 17 april 2004.

Vi beskriver endast skillnader som påverkar balansräkningen och värderingen av tillgångar, skulder och eget kapital. Skillnaderna är kortfattat beskrivna. Vi hänvisar, i tillämpliga fall, till de olika punkterna och paragraferna i normgivning och lagstiftning där informationen framgår. Vi vill poängtera att de skillnader som vi tagit med i tabellen inte ska eller kan ses som en fullständig förteckning på alla skillnader som finns mellan normgivningarna som berör värderingarna. En sådan utredning skulle bli mycket mer omfattande än den vi har fått i uppdrag att utföra. De slutsatser som vi dragit är våra egna och andra personer kan vara av en annan åsikt.

Jämförelse mellan Redovisningsrådet och IASB

Enligt Redovisningsrådets rekommendation	Lag ¹	Enligt IAS standard	Enligt IFRS och IAS reviderade 2003 och 2004
<i>RR 1:00 Koncernredovisning</i>		<i>IAS 22, Business Combinations och IAS 27, Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries</i>	<i>IFRS 3 och IAS 27, Consolidated and Separate Financial Statements (revised 2003)</i>
Goodwill: Om inte annat kan visas antas att nyttjandeperioden inte är längre än 20 år, se punkt 54.		Goodwill: Samma som enligt Redovisningsrådet.	Goodwill: Goodwill skrivs inte av utan nedskrivningsbehovet prövas årligen eller vid indikation på värdenedgång. Se IFRS 3 punkt 55.
Negativ goodwill redovisas som en avsättning. Se punkt 68 ff.		Negativ goodwill ska redovisas som en avdragspost från tillgångarna.	Negativ goodwill intäktsförs omedelbart efter det att verkligt värde på förvärvade tillgångar och skulder har fastställts på ett tillförlitligt sätt. Se IFRS 3 punkt 56.
Undantag från att upprätta koncernredovisning: Redovisningsrådet hänvisar till ÅRL 7 kap 2 och 3 §§ där kriterierna för undantag framgår. Det överordnade moderföretaget måste bli finnas inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet enligt ÅRL 7:2.	Å	Undantag från att upprätta koncernredovisning: Ett moderföretag som i sin helhet eller i det närmaste i sin helhet ägs av ett annat moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning. Tillstånd måste dock erhållas från minoriteten, se IAS 27 punkt 8. (Delägt till 90 % eller mer)	Undantag från att upprätta koncernredovisning: -Ett moderföretag som i sin helhet ägs eller är delägt av ett annat moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning. Minoriteten måste dock informeras och de ska inte ha några invändningar. (Inget krav på minst 90%-igt ägande) - Moderföretagets eget kapitalinstrument eller skuldebrev <i>inte</i> är noterade på någon fondbörs eller OTC-marknad <i>och</i> -moderföretaget <i>inte</i> är inne i en registreringsprocess för att notera sina aktier eller skuldebrev <i>och</i> - ett moderföretag på en högre nivå upprättar koncernredovisning enligt IFRS. Se IAS 27 (revised 2003) punkt 10.

¹ Följer av ÅRL.

<p>I vissa fall (avvikande verksamhet) ska ett förvärvat dotterföretag intagas i koncernredovisningen enligt kapitalandelsmetoden. Se ÅRL 7 kap 24§. Enligt RR 1:00 punkt 29 ska bestämmelsen tillämpas med stor restriktivitet.</p>	Å	<p>Kapitalandelsmetoden används inte vid avvikande verksamhet.</p>	<p>Ingen ändring.</p>
<p>Följande dotterföretag får undantas från koncernredovisningen, se punkt 6:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Dotterföretag som förvärvats och ägs endast i syfte att avyttras, i normalfallet inom ett år från förvärvstidpunkten, och över vilka det bestämmande inflytandet således endast är tillfälligt. Omklassificering till tillfälligt innehav får ej ske av ett företag som en gång omfattats av koncernredovisningen. - Dotterföretag för vilka det föreligger betydande och varaktiga hinder som i väsentligt grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretaget. <p>ÅRL 7 kap 5 § har ytterligare två undantag från konsolideringsplikt:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Nödvändig information för att upprätta koncernredovisningen kan inte fås utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid. 2) Dotterföretaget är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild. <p>Andelarna redovisas då enligt anskaffningsvärdemetoden i både juridisk person och i koncernredovisningen.</p>		<p>Följande dotterföretag får undantas från koncernredovisningen, se punkt 13:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Dotterföretag som förvärvats och ägs endast i syfte att avyttras, inom en snar framtid, och över vilka det bestämmande inflytandet således endast är tillfälligt. - Då moderföretaget har väsentliga svårigheter att överföra medel från ett dotterföretag på grund av "severe long-term restrictions". <p>Andelarna i dotterföretag redovisas då enligt IAS 39.</p>	<p>Enligt IFRS 5:</p> <p>Samtliga bolag som moderföretaget har bestämmande inflytande över ska konsolideras.</p> <p>Koncernredovisningen:</p> <p>Tillgångar och skulder i ett dotterföretag som klassificeras som "held for sale" (i detta fall ett dotterföretag som förvärvats och ägs endast i syfte att avyttras och som uppfyller kriterierna för redovisning som "held for sale" enligt IFRS 5) redovisas initialt till verkligt värde minus försäljningskostnader i koncernens balansräkning. Vid varje bokslutstillfälle (om klassificeringen som held for sale kvarstår) omvärderas tillgångarna och skulderna i nämnda dotterföretag till verkligt värde minus försäljningskostnader i koncernens balansräkning. Omvärderingen resultatförs i koncernens resultaträkning, se IFRS 5 punkt 16. I koncernresultaträkningen ska även dotterföretagets resultat efter skatt redovisas (ej uppdelat på olika intäkt- och kostnadsposter), se IFRS 5 Implementation guidance exempel 13.</p> <p>IFRS 5 ändrar punkten 36 i IFRS 3:</p> <p>Förvärvaren ska vid förvärvstidpunkten ta in tillgångar och "disposal groups" som klassificerats som held for sale i enlighet med IFRS 5, dvs till verkligt värde minus försäljningskostnader.</p>

<p>Bestämmande inflytande:</p> <p>Av ÅRL 1 kap 4 § framgår att för att det förvärvande företaget ska erhålla ett bestämmande inflytande krävs att denne innehar andelar i företaget.</p> <p>Notera dock URA 20 ”När ska specialföretag omfattas av koncernredovisningen?” Ett SPE ska omfattas av koncernredovisningen när den ekonomiska innebörden av affärsförbindelserna mellan ett företag och ett SPE tyder på att företaget utövar ett bestämmande inflytande över ett SPE.</p>	Å	<p>Bestämmande inflytande:</p> <p>Inget krav att moderföretaget ska äga andelar i ett företag för att erhålla ett bestämmande inflytande.</p>	<p>Bestämmande inflytande:</p> <p>Som tidigare, dock med förtydligandet att då moderföretaget har väsentliga svårigheter att överföra medel från ett dotterföretag på grund av ”severe long-term restrictions” så innebär hinder av denna typ inte automatiskt att man inte kan utöva kontroll, däremot ska förhållandet beaktas. Enligt ”gamla” IAS 27 skulle sådana bolag uttryckligen undantas från konsolidering.</p> <p>Se IAS 27 (revised 2003) punkt BC 15.</p>
<p>Minoritet:</p> <p>Minoritetens andel av dotterföretagets vinst/förlust redovisas i koncernens resultaträkning som kostnad/intäkt.</p> <p>I koncernens balansräkning redovisas minoritet på en egen rad mellan eget kapital och avsättningar.</p>		<p>Minoritet:</p> <p>Samma som enligt Redovisningsrådet (IAS 27).</p>	<p>Minoritet:</p> <p>Minoritetens andel av dotterföretagets vinst eller förlust ses inte som någon kostnad/intäkt i koncernens resultaträkning.</p> <p>Minoritetsintresset redovisas under egen rubrik inom eget kapital i koncernens balansräkning.</p> <p>Se IAS 27 (revised 2003) punkt 33.</p>
<p>Enhetliga redovisningsprinciper.</p> <p>De redovisningsprinciper som tillämpas i årsredovisningen för moderföretaget kan i vissa fall vara påverkade exempelvis av skattemässiga överväganden.</p> <p>Andra redovisningsprinciper kan användas i koncernredovisningen om det finns särskilda skäl.</p>	S ²	<p>Enhetliga redovisningsprinciper.</p> <p>Avvikelse från enhetliga redovisningsprinciper tillåten i undantagsfall (i de fall det inte är praktiskt genomförbart). Se IAS 27 punkt 21.</p>	<p>Enhetliga redovisningsprinciper.</p> <p>Redovisningsprinciper i koncernredovisningen måste vara enhetliga. Se IAS 27 (revised 2003) punkt 28.</p>

² Följer av skattelagstiftningen.

<p>Minoritet och koncernmässigt övervärde: Minoritet har <i>ingen</i> andel av koncernmässigt övervärde.</p>		<p>Minoritet och koncernmässigt övervärde: IAS 22 har två alternativ: 1) Minoritet har ingen andel av övervärdet. 2) Minoriteten har sin andel av övervärdet. (dock ej av goodwill) Se IAS 22 punkt 32 och 34.</p>	<p>Minoritet och koncernmässigt övervärde: Minoriteten ska ha sin andel av koncernmässigt övervärdet. Dock ej del i goodwill. (Att minoritet ska ha sin del av goodwill föreslås i fas 2 i Business Combinations-projektet.) Vid successiva förvärv ska tidigare andel av övervärdet omvärderas.</p>
			<p>Förvärvsanalys: Nyheter i IFRS 3. <i>Anvsarsförbindelser</i> ska tas upp som en skuld under förutsättning att verkligt värde kan fastställas tillförlitligt. Se punkt 37c. <i>Pågående forskning</i> och utvecklingsprojekt ska inte ingå i goodwill utan redovisas separat om de möter definitionen på immateriell tillgång och värdet kan mätas tillförlitligt. Se punkt 45. <i>Omstruktureringsreserver</i> får inte tas upp i förvärvsanalysen. Se punkt 41.</p>
<p>Poolning: Tillåten under vissa förutsättningar.</p>		<p>Poolning: Tillåten under vissa förutsättningar.</p>	<p>Poolning: Förbjuden. Se IFRS 3 punkt IN9.</p>
			<p>IFRS 1: De principer som kommer att tillämpas i ett företags "first IFRS financial statements" ska som huvudregel tillämpas retroaktivt i öppningsbalansen. Till huvudregeln finns ett antal undantagsregler som kan delas in: - Tvingande undantag - Frivilliga undantag. De tvingande undantagen berör främst IAS 39. De frivilliga undantagen berör bland annat konsolideringsreglerna i IAS 22.</p>

			<p>Väljer man att tillämpa undantagsregeln, vad avser konsolideringsreglerna i IAS 22, ska man behålla tidigare klassificering (förvärv, poolning, omvänt förvärv) och gör vissa specifika korrigeringar som bland annat:</p> <p>Samtliga tillgångar och skulder som existerar per datum för öppningsbalansen ska tas upp med undantag för:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Finansiella tillgångar och skulder som bokats bort enligt svenska regler (det tvingande undantaget) - Tillgångar och skulder som inte togs upp i förvärvsbalansen och som vid tillämpning av IFRS inte skulle tas upp i dotterföretagets balansräkning. - Tillgångar och skulder som inte får tas upp enligt IFRS. <p>Justering för identifierbar immateriell tillgång görs mot goodwill. Övriga justeringar görs mot balanserat resultat.</p>
<i>RR 2:02 Varulager</i>		<i>IAS 2, Inventories</i>	<i>IAS 2, Inventories (revised 2003)</i>
Kommenteras tills vidare inte.		Kommenteras inte.	Kommenteras inte.
<i>RR 4 Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål.</i>		<i>IAS 8, Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i>	<i>IAS 8, Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors (revised 2003)</i>
Överensstämmer i allt väsentligt med IAS 8.			Poster får inte klassificeras som extraordinära i resultaträkningen eller i not, detta framgår av IAS 1 (revised 2003).
<i>RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip.</i>		<i>IAS 8, Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i>	<i>IAS 8, Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors (revised 2003)</i>

<p>Rättelse av fel korrigeras över resultaträkningen under den period felet upptäckts.</p> <p>Ofta framgår det av rekommendationen hur byte av redovisningsprincip ska redovisas. I normalfallet är huvudregeln retroaktiv tillämpning, dvs effekten redovisas mot eget kapital.</p>		<p>Felaktigheter som inte är väsentliga korrigeras under den period felet upptäckts.</p> <p>Så kallade ”fundamental errors” ska antingen rättas retroaktivt eller under den period felet upptäckts.</p> <p>Byte av redovisningsprincip har två alternativ:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) retroaktivt med effekten redovisad mot eget kapital 2) Effekten redovisad mot resultatet 	<p>Begreppet ”fundamental errors” tas bort. Alla rättelser av fel redovisas retroaktivt om det är praktiskt genomförbart.</p> <p>Vad gäller byte av redovisningsprincip tas alternativet att redovisa förändringen över resultatet bort. Endast den retroaktiva metoden är tillåten. Detta gäller dock inte om det är praktiskt ogenomförbart, då tillämpas den nya principen framåt med start från den första period då det är praktiskt möjligt.</p>
<p><i>RR 6:99 Leasingavtal</i></p>		<p><i>IAS 17, Leases</i></p>	<p><i>IAS 17, Leases (revised 2003)</i></p>
<p>Skillnad mot IAS avser redovisning i juridisk person:</p> <p>Enligt Redovisningsrådet får finansiella leasingavtal, i juridisk person, redovisas enligt reglerna för operationella leasingavtal.</p> <p>Om försäljningspriset i en sale and lease back-transaktion, där leasingavtalet är ett finansiellt avtal, avviker från tillgångens redovisade värde ska skillnaden i juridisk person inte omedelbart redovisas som vinst i säljarens/leasetagarens resultaträkning.</p> <p>Vinsten ska i stället periodiseras över leasingperioden. Detta gäller även om avtalet redovisas enligt de regler som gäller för operationella avtal.</p> <p>Se punkterna 60 och 61.</p>	<p>S</p>		<p>Leasegivarens initiala direkta kostnader för ett leasingkontrakt ska aktiveras. Möjligheten att direkt kostnadsföra sådana kostnader har tagits bort. (Avser bland annat kostnader för att förhandla fram ett kontrakt). Om avtalet är klassificerat som finansiellt inkluderas utgiften i leasingfordrans redovisade värde. Om avtalet är operationellt ska utgiften ingå i den materiella anläggningstillgångens redovisade värde. Se punkterna 38 och 52.</p> <p>Leasingavtal som omfattar både mark och byggnader ska delas upp i ett avtal för mark och ett avtal för byggnad. Som huvudregel ska respektive komponents verkliga värde ligga till grund för uppdelningen. Den del som avser mark kommer regelmässigt att klassificeras som operationellt. Den del som avser byggnaden klassificeras antingen som operationellt eller finansiellt enligt standardens regler. Se punkt 15.</p> <p>IFRS 1:</p>

			<p>Krav på retroaktiv tillämpning av IAS 17.</p> <p>Observera att om ett företag har leasingkontrakt som tecknats innan RR 6 trädde i kraft den 1 januari 1997 följer det av IAS 17 (revised 2003) att det måste prövas om kontrakten (som fortfarande löper) utgör operationell eller finansiell leasing enligt standarden. Om kontrakten är finansiella ska det oavskrivna restvärde som skulle ha redovisats om IAS 17 tillämpats tas in som tillgång i öppningsbalansen. Som skuld ska på motsvarande sätt tas upp det belopp efter amorteringar som skulle ha redovisats om IAS 17 tillämpats.</p> <p>IFRS 5:</p> <p>En finansiell lease som klassificerats som "held for sale" eller är inkluderad i en "disposal group" klassad som "held for sale" ska redovisas i enlighet med IFRS 5. Se Appendix C punkt C5.</p>
<i>RR 7 Redovisning av kassaflöden</i>		<i>IAS 7, Cash Flow Statements</i>	<i>Ingår inte i Improvementsprojektet</i>
Inga väsentliga skillnader jämfört med IAS 7.			
<i>RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser</i>		<i>IAS 21, The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>	<i>IAS 21, The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (revised 2003)</i>
RR8 tillåter endast omräkning till balansdagskurs för koncernmässiga över- och undervärden inklusive goodwill hänförlig till <i>självständig</i> utlandsverksamhet i koncernredovisningen. Se punkt 21.		Enligt standarden kan över- och undervärden inklusive goodwill hänförlig till <i>självständig</i> utlandsverksamhet räknas om antingen till balansdagskurs eller anskaffningskurs i koncernredovisningen.	Den nya standarden tillåter endast omräkning till balansdagskurs för koncernmässiga över- och undervärden inklusive goodwill hänförlig till utlandsverksamhet i koncernredovisningen. Se punkt 47. Dessutom blir klassificeringen i självständiga respektive integrerade utlandsverksamheter överflödiga. Detta pga att för varje enhet ingående i koncernen ska man bestämma den funktionella valutan. Skiljer sig denna valuta från moderbolagets funktionella valuta så ska endast en omräkning metod användas och det är dagskursmetoden som då ska tillämpas för omräkning till moderbolagets funktionella valuta.

<p>Omräkning av utlandsverksamheter i höginflationsländer:</p> <p>Huvudregel: Inflationsjustera räkenskaperna med hjälp av ett inflationsindex enligt IAS 29.</p> <p>Alternativregel: Omräkna självständig utlandsverksamhet enligt den monetära metoden. Se punkt 24.</p> <p>Tillåten variant på inflationsjustering enligt rekommendationens bilaga 1: Används då inflationsindex inte ger en rättvisande bild eller inte är tillförlitliga. Om grundbokföringen sker i höginflationsvaluta, omräknas räkenskaperna i steg ett till en annan stabil valuta enligt den monetära metoden och därefter enligt dagskursmetoden till koncernens rapportvaluta.</p>		<p>Omräkning av utlandsverksamheter i höginflationsländer:</p> <p>Tillåter endast omräkning enligt huvudregeln dvs räkenskaperna inflationsjusteras först enligt IAS 29 och omräkning sker därefter till koncernens rapportvaluta.</p>	<p>Omräkning av utlandsverksamheter i höginflationsländer:</p> <p>Tillåter endast omräkning enligt huvudregeln, dvs räkenskaperna ska inflationsjusteras enligt IAS 29 före omräkning till koncernens funktionella valuta.</p> <p>Enligt ett <i>utkast</i> till IFRIC-uttalande kan kursförändringar mellan höginflationsvalutan (om den är funktionella valutan) och en annan relativt stabil valuta användas som approximation på ett inflationsindex i vissa fall. Exempelvis då inflationsindex inte finns tillgängliga för de perioder som de materiella anläggningstillgångarna har anskaffats så kan en sådan approximation användas för att inflationsjustera de materiella anläggningstillgångarna</p>
<p>Alternativregel vid kraftiga kursnedgångar finns ej i RR 8.</p>		<p>Vid kraftiga kursnedgångar finns en alternativregel som innebär att om man inte haft möjlighet att säkra sig emot kursnedgången eller man inte har möjlighet att betala inköpet kontant (investeringen faktureras i en främmande valuta) så redovisas inte valutakursdifferensen i resultaträkningen utan inkluderas i tillgångens anskaffningsvärde. Se punkterna 20 – 22.</p>	<p>Alternativregeln vid kraftiga kursfall har tagits bort.</p>

<i>RR 9 Inkomstskatter</i>		<i>IAS 12, Income Taxes</i>	<i>Ingår inte i Improvements-projektet.</i>
Speciell regel finns vid rena substansförvärv som innebär att den uppskjutna skattefordran och uppskjutna skatteskulden baseras på köpeskillingen (dvs till diskonterat värde). Se punkt 46.		Denna speciella regel vid substansförvärv finns inte i IAS 12.	Enligt IFRS 1 ska IAS 12 tillämpas enligt huvudregeln, dvs retroaktivt i öppningsbalansräkningen. Det finns två alternativa metoder att i öppningsbalansräkningen komma till rätta med uppskjutna skatter i samband med substansförvärv: 1) Ändra inte förvärvsanalysen, effekten av ändrad uppskjuten skatt redovisas mot balanserade vinstmedel 2) Ändra förvärvsanalysen, effekten av ändrad uppskjuten skatt bokas mot goodwillvärdet. Observera, då måste alla förvärv göras om från det datumet substansförvärvet gjordes. Detta gäller även förvärv av intresseföretag och företag som bedrivs i form av joint venture.
Inga speciella regler angående så kallade "assets purchase".		Om sk "assets purchase" redovisas ingen uppskjuten skatt hänförlig till tillgången.	Ingen ändring.
<i>RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag</i>		<i>IAS 11, Construction Contracts</i>	<i>Ingår inte i Improvements-projektet.</i>
I juridisk person får successiva vinstavräkningsuppdrag redovisas inom ramen för kommunalskattelagens regler. Se punkt 45. I övrigt finns inga väsentliga skillnader mellan RR 10 och IAS 11.	S		
<i>RR 11 Intäkter</i>		<i>IAS 18, Revenue</i>	<i>Ingår inte i Improvements-projektet.</i>
I juridisk person får tjänsteuppdrag redovisas inom ramen för kommunalskattelagens regler. Se punkt 36. I övrigt finns inga väsentliga skillnader mellan RR 11 och IAS 18.	S		

<i>RR 12 Materiella anläggningstillgångar</i>		<i>IAS 16, Property, Plant and Equipment</i>	<i>IAS 16, Property, Plant and Equipment (revised 2003)</i>
		Standarden ska inte tillämpas på skog och motsvarande växande grödor. Dessa ska i stället redovisas och värderas enligt IAS 41.	
RR 12 tillåter endast att tillgångar tas upp till anskaffningsvärde med avdrag för avskrivningar och eventuell nedskrivning samt med tillägg för eventuella uppskrivningar. Se punkt 6 ff.		IAS 16 tillåter två alternativa redovisningsmetoder: 1) Anskaffningsvärde med avdrag för avskrivningar och eventuell nedskrivning (Benchmark Treatment), se punkt 28. 2) Löpande omvärderingar av det verkliga värdet inklusive avskrivningar och nedskrivningar (Allowed Alternative). Hela gruppen som tillgången tillhör omvärderas. Orealiserade värdeökningar redovisas i eget kapital (reversering mot eget kapital) och orealiserade värdeminskningar i resultaträkningen (reversering mot resultatet), se punkt 29 – 33.	Ingen ändring förutom att ”Benchmark Treatment” har blivit ”Cost Model” och ”Allowed Alternative” har blivit ”Revaluation Model”, se punkterna 30 och 31. Tillförlitlighetskrav vid bedömning av verkligt värde.

<p>RR 12 tillåter endast uppskrivningar enligt ÅRL. Se punkt 35 – 37.</p> <p>Vad händer med uppskrivningsfond i samband med nedskrivning av tillgången i fråga?</p> <p>Framgår av ÅRL 4 kap 8§. Uppskrivningsfond ska minskas i motsvarande utsträckning (dock högst med den del av uppskrivningsfonden som svarar mot tillgången). Motbokning sker mot fria reserver. Nedskrivningsbeloppet belastar i sin helhet resultatet.</p>	Å	<p>Enstaka ”svenska” uppskrivningar tillåts inte i IAS 16.</p>	<p>Ingen ändring.</p>
<p>Komponentavskrivningar: Tillåts/uppmontras enligt RR 12.</p>		<p>Komponentavskrivningar: Tillåts/uppmontras enligt IAS 16.</p>	<p>Komponentavskrivningar: Den nya standarden har ett <i>strikt</i> krav på komponentavskrivningar, se punkterna 43 – 47. Utrangering av oavskrivna restvärden vid utbyte av komponenter, se punkt 71. Löpande ombedömning av restvärden och avskrivningsunderlag. Observera restvärden per komponent, se punkt 51.</p>
<p>Vid byte av tillgångar: Anskaffningsvärdet av en materiell anläggningstillgång som erhålls via byte utgörs av det verkliga värdet på den tillgång som lämnats, justerat för eventuella betalningar i samband med bytet. Se punkt 12.</p> <p>Anskaffningsvärdet av en materiell anläggningstillgång som förvärvas genom att en likartad tillgång (som utnyttjas på likartat sätt i likartad verksamhet och det verkliga värdet på tillgångarna nära överensstämmer) lämnas i utbyte utgörs av anskaffningsvärdet på den tillgång som lämnats i byte, justerat med eventuella betalningar som erhållits eller lämnats för utjämningsändamål. Ersättningen kan också utgöras av en ägarandel i</p>		<p>Vid byte av tillgångar: Reglerna överensstämmer med RR 12.</p>	<p>Vid byte av tillgångar: Värdering och redovisning ska ske till verkligt värde (på bortbytt eller tillbytt tillgång), om möjligt. Se punkterna 24 – 26. Vinst/förlust kan uppstå.</p>

<p>ett företag som äger en liknande tillgång. Se punkt 13.</p> <p>I detta fallet uppkommer ingen vinst eller förlust till följd av transaktionen.</p>			
<p>Tillkommande utgifter för materiella anläggningstillgångar ska läggas till anskaffningsvärdet om de förbättrar tillgångens prestanda i förhållande till den nivå som gällde då den ursprungligen anskaffades. Se punkt 14.</p>		<p>Samma som enligt RR 12.</p>	<p>Tillkommande utgifter för materiella anläggningstillgångar ska läggas till anskaffningsvärdet om de förbättrar tillgångens skick vid tidpunkten för åtgärden. (Komponent för komponent), se punkt 12 ff.</p>
			<p>Enligt IFRS 1 i öppningsbalansräkningen med för på komponentavskrivningar:</p> <p>1) Retroaktiv tillämpning av komponentavskrivning om värdet i balansräkningen är baserat på historiska anskaffningsvärden minskat med avskrivningar.</p> <p>2) Om undantagsregeln i IFRS 1 utnyttjas, dvs verkligt värde som "deemed cost" i öppningsbalansräkningen och därefter redovisning enligt "Cost Model": Inget krav på retroaktiv tillämpning för komponentavskrivning. Däremot måste kvarvarande livslängd per komponent bedömas.</p> <p>3) Vid omvärdering enligt "Revaluation Model" justeras såväl anskaffningsvärdet per komponent som ackumulerad avskrivning per komponent så att nettot blir rätt i förhållande till nytt värde i balansräkningen.</p> <p>IFRS 1 "Övrigt": Frivilligt undantag för materiella anläggningstillgångar: Vid "svensk" uppskrivning får redovisat värde per 31 december 2003 användas som "deemed cost" i öppningsbalansen förutsatt att uppskrivning på sin tid gjordes till ett värde som i allt väsentligt överensstämde med verkligt värde.</p> <p>Generell möjlighet att i öppningsbalansen ta upp "an item" av materiella anläggningstillgångar till verkliga värden och använda dessa verkliga värden som "deemed cost". Detta gäller även förvaltningsfastigheter redovisade enligt cost</p>

			model och vissa immateriella tillgångar (aktiv marknad ska då finnas).
			IFRS 5 IAS 16 är inte tillämplig på materiella anläggningstillgångar som klassificerats som "held for sale" enligt IFRS 5, ej heller på "biological assets" och "mineral rights" som klassats som sådan tillgångar. Se punkt C4 Appendix C. - Avskrivningar ska upphöra i samband med antingen omklassificering som "held for sale" eller i samband med bortbokning av tillgångarna beroende på vilken tidpunkt som infaller tidigast.
<i>RR 13 Intresseföretag</i>		<i>IAS 28, Accounting for Investments in Associates (revised 1998)</i>	<i>IAS 28, Investments in Associates (revised 2003)</i>
Av bilaga till rekommendationen framgår att rekommendationen ska tillämpas på investmentbolags samt riskkapitalbolags innehav i intresseföretag.		Inget undantag för "venture capital organisations, mutual funds, unit trusts and similar entities including investment-like insurance funds" att tillämpa standarden för sina innehav i intresseföretag.	Standarden är inte tillämplig på investeringar i intresseföretag gjorda av "venture capital organisations, mutual funds, unit trusts and similar entities including investment-like insurance funds" under förutsättning att: - Deras innehav klassificeras som "held for trading" och redovisas enligt IAS 39, dvs innehaven värderas till verkligt värde och värdeförändringarna redovisas i resultaträkningen då de uppstår. Se punkt 1.
Undantag från konsolidering enligt kapitalandelsmetoden, se punkt 9: - Andelarna ingår i ett förvärv och innehas endast i syfte att avyttras inom en nära framtid. - Betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar möjligheten att överföra medel till ägarföretaget. - Då nödvändig information för att upprätta redovisning enligt kapitalandelsmetoden inte kan erhållas utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid.		Undantag från konsolidering enligt kapitalandelsmetoden, se punkt 8: - Andelarna ingår i ett förvärv och innehas endast i syfte att avyttras inom en nära framtid. - Betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar möjligheten att överföra	Undantag från konsolidering enligt kapitalandelsmetoden: - Andelar i intresseföretag som klassificeras som held for sale enligt IFRS 5 (pga av att de ingår i ett förvärv och ägs endast i syfte att avyttras) redovisas initialt till verkligt värde minus försäljningskostnader och vid nästa bokslutstillfälle görs omvärdering till verkligt värde minus försäljningskostnader. Se IAS 28 punkt 13 ändrad, se IFRS 5 punkt C7. Kriteriet med betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar möjligheten att överföra medel har strukits. Denna restriktion utesluter inte att ägar-

<p>- Tillkommer ett undantag enligt ÅRL: Då intresseföretaget är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild.</p>		<p>medel till ägarföretaget.</p>	<p>företaget har ett betydande inflytande. Enligt standarden måste det betydande inflytandet ha förlorats innan kapitalandelsmetoden upphör att vara tillämplig.</p>
<p>Andelar i intresseföretag redovisas enligt anskaffningsvärdemetoden (i ägar-företagets koncernredovisning och i sin egen redovisning) då andelarna är anskaffade och innehas endast i syfte att avyttras <i>inom en snar framtid</i>.</p>		<p>Andelar i intresseföretag redovisas enligt IAS 39 (i ägarföretagets koncernredovisning) då andelarna är anskaffade och innehas endast i syfte att avyttras <i>inom en snar framtid</i>.</p>	<p>Enligt IFRS 5: -Andelar i intresseföretag som klassificeras som "held for sale" enligt IFRS 5 (pga av att de ingår i ett förvärv och ägs endast i syfte att avyttras) redovisas initialt till verkligt värde minus försäljningskostnader och vid nästa bokslutstillfälle görs omvärdering till verkligt värde minus försäljningskostnader. Se IAS 28 punkt 13 ändrad, se IFRS 5 punkt C7.</p>
<p>Ett intresseföretag som inte redovisas enligt kapitalandelsmetoden i koncernredovisningen ska redovisas enligt anskaffningsvärdemetoden. I juridisk person: Enligt rekommendationen får inte ägarföretaget konsolidera intresseföretag enligt kapitalandelsmetoden i sin egen redovisning. Andelarna får endast tas in enligt anskaffningsvärdemetoden i ägarföretagets egen redovisning.</p>		<p>Ett intresseföretag som inte redovisas enligt kapitalandelsmetoden i koncernredovisningen ska redovisas enligt IAS 39. Se punkt 8. I de fall ägarföretaget upprättar koncernredovisning tas andelar i intresseföretag upp i ägarföretagets "separate financial statements" enligt: - anskaffningsvärdemetoden - kapitalandelsmetoden - enligt IAS 39 som "available-for-sale financial assets" med värdeförändringar resultaträkningen eller via eget kapital. Se punkt 12.</p>	<p>Ett ägarföretag som inte upprättar koncernredovisning med hänvisning till IAS 28 (revised 2003) punkt 13 dvs: - ägarföretaget är ett helägt dotterföretag, eller är ett delägt dotterföretag vars ägare har informerats och inte har något att invända mot att ägarföretaget inte tillämpar kapitalandelsmetoden, - vare sig ägarföretagets skuldebrev eller egetkapitalinstrument är föremål för allmän handel, - ägarföretaget inte är inne i en registreringsprocess för att notera sina aktier eller skuldebrev, - ett moderföretag på högre nivå upprättar officiella finansiella rapporter som följer IFRS. Får upprätta nedanstående finansiella rapporter: 1) "Separate financial statements" (inget krav att upprätta enligt IAS). Kapitalandelsmetoden får inte tillämpas i denna finansiella rapport. Värdering sker till antingen anskaffningsvärdet eller i enlighet med IAS 39. Se IAS 28 punkt 35 som hänvisar till IAS 27 punkt 37 – 42. 2) "Financial statements", kapitalandelsmetoden får inte tillämpas. Detta blir i praktiken inte aktuellt.</p>

		<p>I de fall ägarföretaget inte upprättar någon koncernredovisning tas andelar i intresseföretag upp i ägarföretagets redovisning enligt:</p> <ul style="list-style-type: none"> - anskaffningsvärdemetoden - kapitalandelsmetoden - enligt IAS 39 som "available-for-sale financial asset" (värdeförändringarna över resultaträkningen eller via eget kapital) eller "asset held for trading" (värdeförändringar via resultaträkningen). 	<p>Ägarföretag som upprättar koncernredovisningen får upprätta nedanstående finansiella rapporter:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) "Consolidated statements", kapitalandelsmetoden ska tillämpas (eller värdering till IAS 39 vilket gäller mutual funds etc). 2) "Financial statements", kapitalandelsmetoden <i>ska</i> tillämpas. 3) "Separate financial statements" kapitalandelsmetoden får inte tillämpas. Värderingen sker till antingen anskaffningsvärde eller IAS 39. Sker värdering till IAS 39 i "consolidated statement" ska denna värderingsmetod även tillämpas i "Separate financial statements". <p>Det är valfritt att upprätta "financial statements" eller "separate financial statements".</p> <p>Ägarföretag som äger andelar i intresseföretag men inga andelar i dotterföretag:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) "Financial statements", kapitalandelsmetoden <i>ska</i> tillämpas. 2) "Separate financial statements", kapitalandelsmetoden får inte tillämpas. Värderingen sker till antingen anskaffningsvärde eller IAS 39.
--	--	--	---

			<p>Enligt IFRS 1 ska de principer som anges i IAS 28 (revised 2003) tillämpas enligt huvudregeln, dvs retroaktivt i öppningsbalansräkningen.</p> <p>Dock gäller undantagsregeln för förvärvsanalyser, dvs dessa behöver inte göras om.</p>
<i>RR 14 Joint ventures</i>		<i>IAS 31, Financial Reporting of Interests in Joint Ventures (revised 2000)</i>	<i>IAS 31, Interests in Joint Ventures (Improved)</i>
Rekommendationen nämner inte hur investmentbolags samt riskkapitalbolags innehav i företag som drivs i form av ett joint venture ska redovisas, se dock under intresseföretag.		Inget undantag för "venture capital organisations, mutual funds, unit trusts and similar entities including investment-like insurance funds" att tillämpa standarden för sina innehav i företag som drivs i form av joint venture.	<p>Standarden är inte tillämplig på investeringar i företag som drivs i form av joint venture gjorda av "venture capital organisations, mutual funds, unit trusts and similar entities including investment-like insurance funds" under förutsättning att:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Deras innehav klassificeras som "held for trading" och redovisas enligt IAS 39, dvs innehaven värderas till verkligt värde och värdeförändringarna redovisas i resultaträkningen då de uppstår. Se punkt 1.
<p>Enligt rekommendationen får inte samägaren konsolidera företag som bedrivs i form av ett joint venture enligt klyvningsmetoden eller kapitalandelsmetoden i sin egen redovisning. Andelarna får endast tas in enligt anskaffningsvärdemetoden i samägarens egen redovisning.</p> <p>I koncernredovisningen får samägaren antingen tillämpa klyvningsmetoden eller kapitalandelsmetoden för innehav i företag som bedrivs i form av joint venture.</p>		<p>I de fall samägaren upprättar koncernredovisning tas andelar i intresseföretag upp i ägarföretagets egen redovisning enligt:</p> <ul style="list-style-type: none"> - klyvningsmetoden - kapitalandelsmetoden <p>I samägarens "separate financial statements" anger inte standarden någon metod för värdering utan konstaterar att detta kan skilja sig åt beroende på</p>	<p>En samägare som inte upprättar koncernredovisning med hänvisning till IAS 27 (revised 2003) punkt 10 dvs:</p> <ul style="list-style-type: none"> - samägaren är ett helägt dotterföretag, eller är ett delägt dotterföretag vars ägare har informerats och inte har något att invända mot att ägarföretaget inte tillämpar klyvnings- eller kapitalandelsmetoden, - vare sig samägarens skuldebrev eller egetkapitalinstrument är föremål för allmän handel, - samägaren inte är inne i en registreringsprocess för att notera sina aktier eller skuldebrev, - ett moderföretag på högre nivå upprättar officiella finansiella rapporter som följer IFRS. <p>Får upprätta nedanstående finansiella rapporter:</p> <p>1) "Separate financial statements" (inget</p>

		<p>nationell lagstiftning.</p>	<p>krav att upprätta enligt IAS). Klyvnings- eller kapitalandelsmetoden får inte tillämpas i denna finansiella rapport. Värdering sker till antingen anskaffningsvärdet eller i enlighet med IAS 39. Se IAS 27 punkt 37 – 42.</p> <p>2) ”Financial statements”, klyvnings- eller kapitalandelsmetoden får inte tillämpas. Detta blir i praktiken inte aktuellt.</p> <p>Samägare som upprättar koncernredovisningen får upprätta nedanstående finansiella rapporter:</p> <p>1) ”Consolidated statements”, klyvnings- eller kapitalandelsmetoden ska tillämpas (eller värdering till IAS 39 gäller mutual funds etc).</p> <p>2) ”Financial statements”, klyvnings- eller kapitalandelsmetoden ska tillämpas.</p> <p>3) ”Separate financial statements” klyvnings- eller kapitalandelsmetoden får inte tillämpas. Värderingen sker till antingen anskaffningsvärde eller IAS 39. Sker värdering till IAS 39 i ”consolidated statement” ska denna värderingsmetod även tillämpas i ”Separate financial statements”.</p> <p>Det är valfritt att upprätta ”financial statements” eller ”separate financial statements”.</p> <p>Samägare som äger andelar i företag som bedrivs i form av joint venture men inga andelar i dotterföretag:</p> <p>1) ”Financial statements”, klyvnings- eller kapitalandelsmetoden ska tillämpas.</p> <p>2) ”Separate financial statements”, klyvnings- eller kapitalandelsmetoden får inte tillämpas. Värderingen sker till antingen anskaffningsvärde eller IAS 39.</p>
<p>Andelar i företag som bedrivs i form av joint venture redovisas enligt anskaffningsvärdemetoden (i ägarföretagets koncernredovisning och i sin egen redovisning)</p>		<p>Andelar i företag som bedrivs i form av joint ventures redovisas enligt IAS 39 då andelar</p>	<p>Enligt IFRS 5:</p> <p>-Andelar i företag som drivs i form av joint venture och som klassificeras som ”held for sale” enligt IFRS 5 (pga av att de ingår i ett förvärv och ägs endast i</p>

<p>visning) då andelarna är:</p> <p>1) Anskaffade och innehas endast i syfte att avyttras <i>inom en snar framtid</i>.</p> <p>2) Betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar möjligheten att överföra medel till ägarföretaget.</p> <p>3) Då nödvändig information för att upprätta redovisning enligt klyvnings- eller kapitalandelsmetoden inte kan erhållas utan oskäligen kostnad eller inom rimlig tid.</p>		<p>larna är:</p> <p>1) Anskaffade och innehas endast i syfte att avyttras <i>inom en snar framtid</i>.</p> <p>2) Betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar möjligheten att överföra medel till samägaren.</p>	<p>syfte att avyttras) redovisas initialt till verkligt värde minus försäljningskostnader och vid nästa bokslutstillfälle görs omvärdering till verkligt värde minus försäljningskostnader. Se IFRS 5 punkt C8.</p>
			<p>Enligt IFRS 1 ska de principer som anges i IAS 31 (revised 2003) tillämpas enligt huvudregeln, dvs retroaktivt i öppningsbalansräkningen.</p> <p>Dock gäller undantagsregeln för förvärvsanalyser, dvs dessa behöver inte göras om.</p>
<p><i>RR 15 Immateriella tillgångar</i></p>		<p><i>IAS 38, Intangible Assets (revised 1998)</i></p>	<p><i>IAS 38, Intangible Assets (revised 2004)</i></p>
<p>Definition, se punkt 7:</p> <p>”En immateriell tillgång är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk substans som används för produktion eller tillhandahållande av varor eller tjänster samt för uthyrning till andra eller för administrativa ändamål.”</p>		<p>Definition:</p> <p>Är densamma som Redovisningsrådets.</p>	<p>Definition:</p> <p>I den nya versionen har definitionen ändrats genom att följande del strukits:</p> <p>”som används för produktion eller tillhandahållande av varor eller tjänster samt för uthyrning till andra eller för administrativa ändamål”.</p> <p>Kvar blir: ”En immateriell tillgång är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk substans.” Se punkt 8.</p> <p>Dessutom tillkommer följändringar i IAS 38 som en konsekvens av IFRS 5, se Appendix C punkt C 13.</p> <p>- IAS 38 är inte tillämplig på immateriella tillgångar (eller på immateriella tillgångar som ingår i en ”disposal group”) som klassificerats som ”held for sale” i enlighet med IFRS 5.</p> <p>- Avskrivningar ska upphöra i samband med antingen omklassificering som ”held for sale” eller i samband med bortbokning av den immateriella tillgången</p>

			beroende på vilken tidpunkt som infaller tidigast.
Begreppet ”identifierbar” definieras inte i rekommendationen.		Begreppet ”identifierbar” definieras inte i standarden.	En tillgång uppfyller identifierbarhetskriteriet i definitionen av en immateriell tillgång när den är: - separerbar eller - uppkommer från kontrakt eller andra legala rättigheter, se punkt 12.
Redovisning för första gången: En immateriell tillgång ska värderas till anskaffningsvärde då den första gången tas upp i balansräkningen, se punkt 22. Redovisning av en immateriell tillgång får ske endast om nedanstående kriterier är uppfyllda, se punkt 19: - förväntas ge framtida ekonomiska fördelar - anskaffningsvärdet kan mätas på ett tillförlitligt sätt. (Övriga kriterier för att få ta upp en tillgång i balansräkningen måste givetvis vara uppfyllda)		Redovisning för första gången: Reglerna är desamma som i Redovisningsrådets rekommendation.	Kriterierna för redovisning i balansräkningen är desamma med följande förtydliganden: Kriteriet med förväntade framtida ekonomiska fördelar anses alltid vara uppfyllda då den immateriella tillgången förvärvas separat eller ingår i ett företagsförvärv. Se punkt 25 respektive 33. Det verkliga värdet på en immateriell tillgång som ingår i ett företagsförvärv kan normalt mätas med tillräcklig tillförlitlighet för att redovisas separat från goodwill. Se punkt 34. Har den immateriella tillgången en bestämbar livslängd antas att dess verkliga värde kan fastställas tillförlitligt. Se punkt 35.
Redovisning av tillkommande utgifter: Tillkommande utgifter för en immateriell tillgång ska kostnadsföras, såvida inte: - det är sannolikt att utgifterna medför att tillgången kommer att generera framtida ekonomiska fördelar som överstiger den ursprungliga bedömningen och - utgifterna kan beräknas på ett tillförlitligt sätt Om dessa villkor är uppfyllda, ska den tillkommande utgiften läggas till anskaffningsvärdet för den immateriella tillgången. Se punkt 60.		Redovisning av tillkommande utgifter: Reglerna är desamma som i RR 15.	I den nya versionen har man förtydligat hur man ska redovisa tillkommande utgifter för ett pågående forsknings- och utvecklings projekt som ingått i ett företagsförvärv och som har redovisats som en immateriell tillgång skiljd från goodwill, se punkterna 54 – 62: - Tillkommande utgifter för forskning kostnadsförs när de uppstår. - Tillkommande utgifter för utveckling kostnadsförs om de inte uppfyller kriterierna för en immateriell tillgång enligt standarden. - Tillkommande utgifter för utveckling redovisas som immateriell tillgång om de uppfyller kriterierna för en immateriell tillgång enligt standarden.

<p>Nyttjandeperiod: Nyttjandeperioden för en immateriell tillgång antas vara bestämbar och att den högst kan vara tjugofem år förutom i sällsynta fall. Se punkt 64. Avskrivningar påbörjas när tillgången kan börja användas.</p>		<p>Nyttjandeperiod: Reglerna är desamma som i RR 15.</p>	<p>Nyttjandeperiod: Antagandet om att nyttjandeperioden i normalfallet inte överstiger 20 år har tagits bort. I stället ska man avgöra om den immateriella tillgången har en bestämbar eller obestämbar nyttjandeperiod. Se punkt 88. En immateriell tillgång med obestämbar nyttjandeperiod ska inte skrivas av, se punkt 107. I stället ska vid varje bokslutstillfälle en bedömning göras av om händelser och omständigheter fortfarande kan stödja en obestämbar nyttjandeperiod. Om inte, ska den ändrade nyttjandeperioden redovisas om ändrad bedömning. Se punkt 109.</p>
<p>Om kontroll över framtida ekonomiska fördelar från en immateriell tillgång uppnås genom legala rättigheter som är tidsbegränsade så kan inte nyttjandeperioden överstiga löptiden på den legala rättigheten. Undantag om den legala rättigheten kan förlängas och det är i det närmaste säkert att så kommer att ske. Se punkt 70.</p>		<p>Samma som enligt Redovisningsrådet.</p>	<p>Om kontroll över framtida ekonomiska fördelar från en immateriell tillgång erhålls via legala rättigheter som är tidsbegränsade så kan inte nyttjandeperioden överstiga löptiden på den legala rättigheten. Nyttjandeperioden kan däremot vara kortare beroende på vilken period man avser att nyttja tillgången. Se punkt 94. Om rättigheten är tidsbegränsad men kan förlängas så ska man i nyttjandeperioden inkludera dessa ”förlängningsperioder” endast om det finns bevis som talar för att förlängning kan ske utan väsentliga kostnader. Se punkt 94.</p>
<p>En immateriell tillgång ska värderas till anskaffningsvärde minskat med ackumulerade avskrivningar och eventuella nedskrivningar. Se punkt 63.</p>	Å	<p>Enligt standarden kan en immateriell tillgång även värderas till verkligt värde under förutsättning att det finns en aktiv marknad. Se punkt 64.</p>	<p>Ingen ändring jämfört med tidigare IAS.</p>
<p>Utgifter för utveckling ska tas upp som en immateriell tillgång under vissa i rekommendationen angivna förutsättningar, se punkt 45. Detta gäller koncernens balansräkning. I juridisk</p>	S	<p>Inga särregler för behandling i juridisk person.</p>	<p>Inga särregler för behandling i juridisk person.</p>

person får denna typ av utgifter för utveckling kostnadsföras, se punkt 92.			
Nedskrivning av immateriella tillgångar: För en immateriell tillgång med en nyttjandeperiod överstigande tjugo år (från tidpunkt den tas i bruk) ska återvinningsvärdet beräknas åtminstone vid varje räkenskapsårs utgång och detta oavsett om det förekommer någon indikation på nedskrivningsbehov eller inte.		Nedskrivning av immateriella tillgångar: Samma som enligt Redovisningsrådet.	Nedskrivning av immateriella tillgångar med <i>bestämbar</i> nyttjandeperiod. Ska återvinningsvärdet beräknas då <i>indikation</i> på ett nedskrivningsbehov föreligger.
Rekommendationen har satts till att nyttjandeperioden för en immateriell tillgång alltid är bestämbar.		Samma som Redovisningsrådet.	Immateriella tillgångar med obestämbar livslängd får inte skrivas av.
			IFRS 1: I öppningsbalansräkningen ska IAS 38 fullt ut följa huvudregeln i IFRS 1, dvs retroaktiv tillämpning. I öppningsbalansräkningen får således ingen immateriell tillgång redovisas som inte uppfyller ”recognition-reglerna” i IAS 38. Huvudregeln innebär vidare att samtliga immateriella tillgångar som är balansgilla enligt IAS 38 ska tas upp i öppningsbalansräkningen. (Exempelvis utvecklingsprojekt som per datum för öppningsbalansen uppfyller kraven för aktivering ska tas med i öppningsbalansen (om de inte är fullt avskrivna) från och med den tidpunkt då respektive projekt blev balansgill enligt recognition-reglerna i IAS 38 om anskaffningsvärdet kan fastställas på ett tillförlitligt sätt. Dessutom får inte sk hind-sight användas). Enligt undantagsreglerna i IFRS 1 för konsolideringsreglerna framgår bland annat nedanstående: Immateriell tillgång förvärvad via förvärv av dotterbolag justeras endast då, se Appendix B punkt B2g (i):

			<p>a) Immateriell tillgång är <i>inte bokförd</i> enligt tidigare normgivning och den immateriella tillgången uppfyller kriterierna för redovisning i IAS 38 i dotterföretagets egen balansräkning vid övergången till IFRS. Den immateriella tillgången tas upp i öppningsbalansen enligt IFRS. (Minskar goodwillvärdet)</p> <p>b) Immateriell tillgång redovisad enligt tidigare normgivning och den immateriella tillgången uppfyller <i>inte</i> kriterierna för redovisning enligt IFRS 3 vid övergången till IFRS. Den immateriella tillgången tas inte upp i öppningsbalansen enligt IFRS. (Ökar goodwillvärdet).</p>
<i>RR 16 Avsättningar, Ansvarsförbindelser och eventualtillgångar</i>		<i>IAS 37, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent assets</i>	<i>Ingår inte i Improvementsprojektet</i>
Rekommendationen överensstämmer i allt väsentligt med IAS 37.			IFRS 1: RR 16 överensstämmer i allt väsentligt med IAS 37 varför det inte finns några väsentliga övergångsfrågor att hantera. Se dock Implementation Guidance, IG 39-43.
<i>RR 17 Nedskrivningar</i>		<i>IAS 36, Impairment of assets</i>	<i>IAS 36, Impairment of assets (revised 2004)</i>
En nedskrivning ska kostnadsföras omedelbart, se punkt 57.		En nedskrivning ska omedelbart kostnadsföras, såvida inte tillgången redovisas till ett omvärderat värde i enlighet med en annan standard. För tillgångar som redovisas till ett omvärderat belopp ska minskningen av tillgångens värde redovisas på sätt som gäller för tillgångar som omvärderas. Se punkt 59.	Ingen ändring. Följdändringar i och med IFRS 5: IAS 36 omfattar inte non-current assets (or disposal groups) klassificerade som "held for sale". Se Appendix C punkt C10.

<p>Frekvens för nedskrivningsprövning:</p> <p>Ett företag ska vid varje bokslutstillfälle bedöma om det föreligger någon indikation som tyder på att en tillgång minskat i värde. Om så är fallet ska företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde. Se punkt 6.</p>		<p>Frekvens för nedskrivningsprövning:</p> <p>Samma som Redovisningsrådet.</p>	<p>Frekvens för nedskrivningsprövning:</p> <p>1) Återvinningsvärdet för en immateriell tillgång med obestämd livslängd ska beräknas årligen oavsett om det finns någon indikation på ett nedskrivningsbehov eller inte. Se punkt 10.</p> <p>2) Immateriella tillgångar som ännu inte har tagits i bruk:</p> <p>Återvinningsvärdet ska beräknas årligen och detta oavsett om det föreligger någon indikation på nedskrivning eller inte. Se punkt 10.</p> <p>3) Goodwill i samband med företagsförvärv ska prövas årligen och detta oavsett om det föreligger någon indikation på nedskrivning eller inte. Se punkt 10.</p> <p>Ingen ny värdering krävs i fallen 1-3 ovan om kriterierna enligt IAS 36 (reviderad 2003) punkt 15 är uppfyllda.</p>
			<p>Den reviderade standarden innehåller även något ändrade formuleringar och förtydliganden vad gäller bland annat nedanstående:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Beräkning av nyttjandevärde - Prognostiserade kassaflöden - Identifiering av kassagenererande enheter - Allokering av goodwill
<p>En nedskrivning av värdet på goodwill ska inte återföras utom i det fall</p> <ul style="list-style-type: none"> - nedskrivningen föranleddes av en särskild extern omständighet av ovanlig karaktär som inte kan förväntas komma att upprepas samt - senare händelser inträffat som upphäver verkningarna av den omständighet som ledde fram till beslutet om nedskrivning. Se punkt 108. 		<p>Samma som Redovisningsrådet.</p>	<p>En nedskrivning av goodwill får aldrig återföras.</p> <p>Se punkt 124.</p>

Goodwill kan inte prövas för sig själv eftersom man inte kan fastställa de oberoende kassaflödena till en goodwillpost. Goodwill ska därför hänföras till den minsta kassagenererande enhet där man kan fastställa de oberoende kassaflödena.			
			IFRS 1: RR 17 överensstämmer i allt väsentligt med IAS 36 varför det inte finns några väsentliga övergångsfrågor att hantera. Tillämpas undantagsreglerna för koncernredovisning ska koncernmässig goodwill prövas för eventuell nedskrivning till följd av en nedskrivningsprövning och detta oavsett om indikation på ett nedskrivningsbehov finns eller ej. Goodwillvärdet justeras i öppningsbalansen för en eventuell nedskrivning.
<i>RR 18 Resultat per aktie</i>		<i>IAS 33, Earnings Per Share</i>	<i>IAS 33 (revised 2003)</i>
Rekommendationen påverkar inte eget kapital eller balansomslutning.		Standarden påverkar inte eget kapital eller balansomslutning.	Standarden påverkar inte eget kapital eller balansomslutning.
<i>RR 19 Verksamheter under avveckling</i>		<i>IAS 35, Discontinuing Operations</i>	<i>IFRS 5, Non-current Assets held for sale and Discontinued Operations</i>
Inga skillnader mot IAS 35. Ett företag ska informera om en verksamhet under avveckling i finansiella rapporter för den redovisningsperiod då den tidigaste av följande händelser inträffar: - Företaget har ett bindande försäljningsavtal för i stort sett samtliga tillgångar som ingår i verksamheten. - Företagets styrelse eller annat behörigt organ har beslutat och offentliggjort en detaljerad plan för avvecklingen. Se RR 19 punkt 14.		Samma som enligt RR 19.	IFRS 5 ersätter IAS 35. IFRS 5 ändrar tidpunkten för klassificering som avvecklad verksamhet till det tidigaste av följande datum, se punkt 35: - när företaget faktiskt har sålt verksamheten och - när verksamheten uppfyller kriterierna för att klassificeras som "held for sale". IFRS 5 ändrar IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards: First-time adopters som upprättar en öppningsbalansräkning per den 1 januari 2004 ska tillämpa IFRS 5 framåt. De får dock tillämpa IFRS 5 retroaktivt givet att vissa kriterier är uppfyllda. Dessa krite-

			<p>rier är att företaget har de värderingar och annan information som krävs för att tillämpa standarden vid den tidpunkt kriterierna för att klassificeras som "held for sale" och avvecklad verksamhet initialt uppfylldes. Se IFRS 5 Appendix C punkt C 16.</p>
			<p>Värdering:</p> <p>När klassificering som "held for sale" görs sker värdering enligt följande:</p> <p>1) En anläggningstillgång eller "disposal group" ska värderas i enlighet med tillämplig rekommendation (t ex testas för nedskrivning, omvärderas) precis innan omklassificering till "held for sale". Eventuell vinst/förlust hanteras i enlighet med aktuell rekommendation, se IFRS 5 punkt 18.</p> <p>2) I samband med initial klassificeringen till "held for sale" värderas "disposal groups" och anläggningstillgångar till det lägsta av redovisat värde och verkligt värde minus försäljningskostnader, se IFRS 5 punkt 15.</p> <p>3) Vid bokslutstillfälle (on subsequent remeasurement) sker omvärdering till verkligt värde minus försäljningskostnader. Särskilda regler finns för omprövning som leder till en ökning av redovisat värde. Se punkterna 21 och 22.</p> <p>Vid varje omvärdering av en "disposal group" värderas tillgångar och skulder som inte omfattas av IFRS 5 i enlighet med tillämplig rekommendation innan "disposal group" omvärderas till verkligt värde minus försäljningskostnader. Eventuell vinst/förlust i samband med omprövning av värdena hanteras i enlighet med tillämpliga rekommendationer. Se IFRS 5 punkt 19.</p> <p>Vid initial redovisning och vid omvärderingar ska nedskrivningar redovisas för tillgångar och "disposal groups" dvs när verkligt värde minus försäljningskostnader vid senaste värdering är lägre än vid närmast föregående värdering alternativt vid initial värdering. Se IFRS 5 punkt 20.</p>

			<p>Se exempel på redovisning i IFRS 5 Implementaion guidance exempel 10.</p> <p>De anläggningstillgångar som klassificeras som "held for sale" eller ingår i en "disposal group" skrivs inte av.</p> <p>Om kriterierna för klassificering som "held for sale" inte längre är uppfyllda, sker värdering till det lägsta av a, det redovisade värdet som tillgången/"the disposal group" hade haft om inte klassificering skett till "held for sale" (dvs till anskaffningsvärde eller verkligt värde) och b, verkligt värde minus försäljningskostnader.</p> <p>Om en anläggningstillgång (eller "disposal group") förvärvas enbart med avsikten att säljas vidare, värderas tillgången initialt det lägsta av följande a), det redovisade värdet tillgången ("disposal group") hade haft om den inte hade klassificerats av köparen som "held for sale" (dvs till anskaffningsvärde eller verkligt värde) och b) verkligt värde minus försäljningskostnader. Se IFRS 5 punkt 16.</p> <p>Retroaktiv klassificering som avvecklad verksamhet är nu förbjuden när kriterierna uppfylls först efter balansdagen. I stället måste upplysning lämnas i noter till de finansiella rapporterna. Se IFRS 5 punkt C2 som ändrar IAS 10 punkt 22 c.</p>
			<p>Enligt IFRS 5 punkt 13 ska en verksamhet som ska läggas ned inte klassificeras som held for sale.</p>
			<p>Speciella frågeställningar: Behandling av Run-off affärer. Vägledning kan hämtas från IFRS 5 Implementation guidance. Exempel 9.</p>

<i>RR 20 Delårsrapportering</i>		<i>IAS 34, Interim Financial Reporting</i>	<i>Omfattas inte av Improvements projektet.</i>
Rekommendationen påverkar inte eget kapital eller balansomslutning.		Standarden påverkar inte eget kapital eller balansomslutning.	
<i>RR 21 Lånekostnader</i>		<i>IAS 23, Borrowing Costs</i>	<i>Omfattas inte av Improvements projektet.</i>
Moderföretaget kan i sin egen redovisning tillämpa huvudprincipen (lånekostnaderna belastar resultatet i den period de uppkommer) även om tillåten alternativ princip tillämpas i koncern-redovisningen. Se punkt 13.	S	Denna möjlighet ges inte.	
			IFRS 1- retroaktiv tillämpning av huvud- eller alternativ principen. RR 21 trädde ikraft 2002, aktivering av ränta gjordes då inte retroaktivt. Om antagandet görs att ränta har aktiverats from 2002 och det även finns tillgångar uppförda före 2002, ska något av följande alternativ användas i öppningsbalansen (IFRS 1 Implementation guidance punkt 23 – 25): 1, Tillämpa alternativregeln i IAS 23 retroaktivt: aktivera även räntan före 2002. 2, Tillämpa huvudregeln i IAS 23 retroaktivt: exkludera räntan även för tiden from 2002. 3, Tillämpa fair value värdering i öppningsbalansen (deemed cost) och aktivera räntorna framledes.
<i>URA 15 Konsekvent redovisning av lånekostnader</i>		<i>SIC 2, Consistency – Capitalisation of Borrowing Costs</i>	
Överensstämmer med SIC 2.		Överensstämmer med URA 15.	

<i>RR 22 Utformning av finansiella rapporter</i> Endast klassificeringen i balansräkningen kommenteras.		<i>IAS 1, Presentation of Financial Statements</i>	<i>IAS 1 (revised 2003)</i>
Tillgångarna ska delas in i anläggningstillgångar och omsättningstillgångar samt, baserat på karaktären av sin verksamhet, avgöra om skulderna ska indelas i långfristiga och kortfristiga. I kreditinstitut och värdepappersbolag samt i försäkringsbolag ska tillgångarna och skulderna dock indelas på annat sätt. Se punkt 51.		Inget krav på klassificerad balansräkning finns. Val mellan likviditetsordning och uppdelning i kort/långt. Se punkt 53. (Inget fastställt balansräknings-schema finns.)	Krav på uppdelning i omsättnings- och anläggningstillgångar samt kort- respektive långfristiga skulder såvida inte en presentation baserad på likviditetsordning ger information som är tillförlitlig och mer relevant (exempelvis för finansiella institut). Se punkt 51. Det går att ”blanda” (dvs presentera en del tillgångar och skulder utifrån kort/långt och andra utifrån likviditetsordning) om företaget har ”diverse operations” och en ”blandning” ger information som är tillförlitlig och mer relevant. Se punkt 55.
Långfristiga skulder (med ursprunglig löptid längre än tolv månader) som förfaller till betalning inom tolv månader från balansdagen får fortsatt klassificeras som långfristig om refinansiering blivit klar innan de finansiella rapporterna avlämnas. Se punkt 61.		Samma som enligt RR 22.	Händelser efter balansdagen får inte beaktas för att fortsatt klassificera skulder som förfaller till betalning inom ett år som långfristiga. Dvs exempelvis refinansiering måste ha blivit klar senast på balansdagen för att fortsatt få klassificeras som långfristig. Se punkterna 63 – 67.
			IFRS 5 punkt 5: en anläggningstillgång ska inte omklassificeras till en omsättningstillgång när den förväntas bli realiserad inom 12 månader efter balansdagen om inte tillgången uppfyller kriterierna för att bli klassificerad som ”held for sale”.
<i>RR 23 Upplýsingar om nærstáende</i>		<i>IAS 24, Related Party Disclosures</i>	<i>IAS 24 (revised 2003)</i>
Avser endast upplysningskrav.		Avser endast upplysningskrav.	Avser endast upplysningskrav.
<i>RR 24 Förvaltningsfastigheter</i>		<i>IAS 40, Investment Property</i>	<i>IAS 40, Investment Property (revised 2003)</i>
Initialt sker värdering till anskaffningsvärde inklusive transaktionskostnader. Se punkt 17. Efter anskaffningstidpunkten ska en förvaltningsfastighet värderas enligt RR 12 Materi-		Initial värdering överensstämmer med RR 24 (IAS 40 punkt 17). Förvaltningsfastigheterna värderas	Värdering enligt cost model eller fair value model. Se punkt 30.

<p>ella anläggningstillgångar, dvs till anskaffningsvärde minskat med ackumulerade avskrivningar och eventuella nedskrivningar samt med tillägg för eventuella uppskrivningar. Se punkt 24.</p> <p>Verkligt värde ska anges i tilläggsupplysning. Se punkt 25.</p>		<p>antingen enligt cost model (dvs enligt benchmark treatment i IAS 16) eller enligt fair value model. Se punkt 24.</p> <p>Fair value model innebär löpande värdering till verkligt värde i balansräkningen (inga avskrivningar görs). Se punkt 27. Värdeförändringen tas via resultaträkningen, se punkt 28.</p> <p>Den valda metoden tillämpas konsekvent.</p>	
<p>Förvaltningsfastigheter som innehas enligt operationellt leasingavtal omfattas inte. Se punkt 2.</p>		<p>Förvaltningsfastigheter som innehas enligt operationellt leasingavtal omfattas inte. Se punkt 2.</p>	<p>Förvaltningsfastigheter som innehas enligt operationellt leasingavtal omfattas om värdering sker enligt fair value model. Observera att då måste samtliga förvaltningsfastigheter värderas till verkligt värde (fair value model). Se punkt 6.</p>
			<p>Klargörande av att om förvaltningsfastigheten innehas via leasingavtal sker redovisning till verkligt värde av leasingintresset och inte av den underliggande fastigheten. Se punkt 25 – 26.</p>
			<p>Initialt värderas den leasade tillgången och skulden till samma belopp. Omvärdering sker därefter av tillgången men inte av skulden. Se punkt 25 – 26.</p>
			<p>IFRS 1- väljs cost model gäller vid övergången till IFRS samma undantagsregler som för materiella anläggningstillgångar enligt IAS 16. Se IFRS 1 Implementation Guidance punkt 62.</p> <p>Tillämpas fair value model sker värdering till fair value i öppningsbalansen. Se IFRS 1 Implementation Guidance punkt 61.</p>

			IFRS 5: efter initial värdering ska ett företag som väljer "cost-model" värdera samtliga förvaltningsfastigheter enligt IAS 16's regler för den modellen utom för de fastigheter som uppfyller kraven för att klassificeras som "held for sale" (eller ingår i en "disposal group" som klassificeras som "held for sale" i enlighet med IFRS 5). Förvaltningsfastigheter som uppfyller kriterierna för att klassificeras som "held for sale" (eller ingår i en "disposal group" som är klassificerad som "held for sale") ska värderas i enlighet med IFRS 5. Se Appendix C punkt C 14.
<i>RR 25 Rapportering för segment-rörelsegrenar och geografiska områden</i>		<i>IAS 14, Segment Reporting</i>	<i>Omfattas inte av Improvements projektet.</i>
Rekommendationen påverkar inte balans-omslutning och eget kapital.		Standarden påverkar inte balansomslutning och eget kapital.	
<i>RR 26 Händelser efter balansdagen</i>		<i>IAS 10, Events after the Balance Sheet Date</i>	<i>IAS 10 (revised 2003)</i>
Inga väsentliga skillnader finns.		Inga väsentliga skillnader finns.	Klargör att om en utdelning är fastställd efter bokslutstidpunkten så ska utdelningen inte skuldföras i bokslutet. Se punkt 12.
			IFRS 1- IAS 10 tillämpas vid bestämning av om (se IFRS 1 Implementation Guidance punkt 2): 1, öppningsbalansen ska påverkas av/återspegla en händelse som inträffat efter övergången till IFRS och 2, jämförelseperiodens siffror i den första rapporten upprättad enligt IFRS påverkas av/återspeglar en händelse som inträffat efter utgången av jämförelseperioden.
<i>RR 27 Finansiella instrument: Upplysning och klassificering</i>		<i>IAS 32</i>	<i>IAS 32 (revised 2003)</i>
<i>RR 28 Statliga stöd</i>		<i>IAS 20 Government Grants</i>	<i>Omfattas inte av Improvements projektet.</i>

Det finns ingen motsvarighet till IAS 41, varför det inte finns några speciella regler gällande statliga stöd och biologiska tillgångar.		IAS 20 behandlar inte statliga stöd som avhandlas i IAS 41, Agriculture. (Avvaktar att kommentera hur redovisning sker då detta nog inte är intressant).	
<i>RR 29 Ersättningar till anställda</i>		<i>IAS 19, Employee Benefits</i>	<i>Omfattas inte av Improvements projektet.</i>
Rekommendationen innehåller särskilda regler för redovisningen av förmånsbestämda planer i juridisk person. Se punkt 159.	S	Ingen skillnad i regler i juridisk person och koncernredovisning för redovisning av förmånsbestämda planer	
			IFRS 1 punkt 20- undantagsregel finns gällande korridorreglerna i IAS 19: Det är praktiskt omöjligt att per datum för öppningsbalansen utreda vilka effekter av ändrade försäkringsmatematiska antaganden som vid tillämpning av korridoren skulle ha påverkat räkningarna och vilka som inte skulle ha redovisats. IFRS 1 tillåter därför att alla effekter av ändrade försäkringsmatematiska antaganden påverkar öppningsbalansen även i det fallet att företaget fortsättningsvis kommer att tillämpa korridorreglerna i sin IFRS-redovisning. Om undantaget tillämpas ska det tillämpas på alla planer.
URA 42 Klassificering av ITP-planer som finansieras genom försäkring i Alecta: innebörden av uttalandet är att arbetsgivaren, enligt huvudregeln för förmånsbestämda planer som omfattar flera arbetsgivare, ska redovisa sin proportionella andel av den förmånsbestämda förpliktelsen och av de förvaltningstillgångar som är förbundna med planer. I dagsläget kan inte Alecta lämna den in-		Inget motsvarande uttalande finns.	

formationen, vilket gör att redovisning ska ske som om planen är avgiftsbaserad och tilläggsupplysningar ska lämnas.			
<i>Aktierelaterade ersättningar</i>		<i>Standard saknas</i>	<i>IFRS 2, Share-based Payment</i>
Standard saknas förutom för syntetiska optioner genom URA 2. (Här bortses från ev. upplysningskrav).			<i>Se separat avsnitt nedan.</i>
URA 2 behandlar syntetiska optioner, dvs sådana där ett belopp utbetalas kontant i förhållande till priset på företagets aktie. Åtagandet att utbetala ett visst belopp ska skuldföras och löpande omvärderas till verkligt värde. Både initialt, och i samband med omvärdering av skulden, motbokas en personalkostnad (vid minskning av åtagandet redovisas en negativ personalkostnad).			<i>Motsvarande princip gäller enligt IFRS 2, se separat PM.</i>

IFRS 2, Share-based Payment

Nedan ges en sammanfattning av IFRS 2 med fokus på aktierelaterade betalningar som regleras med egetkapitalinstrument i transaktioner med anställda. Därefter redogörs kortfattat för transaktioner som regleras kontant respektive sådana där valmöjlighet för reglering föreligger. I sista avsnittet behandlas övergångsregler.

Syfte och tillämpningsområde

Syftet med standarden är att se till att alla aktierelaterade ersättningar redovisas till sitt verkliga värde i resultat- och balansräkningen. Standarden täcker alla aktierelaterade ersättningar, både till anställda och till andra, såsom exempelvis leverantörer av varor. De enda aktierelaterade ersättningar som är exkluderade från IFRS 2 är aktierelaterade ersättningar i samband med företagsförvärv och vissa transaktioner som täcks av IAS 32 eller IAS 39.

Grundläggande principer

IFRS 2 omfattar detaljerade regler för tre kategorier av aktierelaterade ersättningar:

- transaktioner reglerade med egetkapitalinstrument (equity-settled)
- kontantreglerade transaktioner (cash-settled) och
- transaktioner där antingen företaget eller motparten har ett val om transaktionen ska regleras kontant eller med egetkapitalinstrument.

En grundläggande regel är att företaget ska redovisa varor och tjänster erhållna i en aktierelaterad transaktion när varorna levereras respektive tjänsterna erhålles.

När det saknas grund för att redovisa erhållna varor eller tjänster som en tillgång ska en kostnad redovisas. Vid transaktioner med anställda redovisas således normalt sett en personalkostnad.

Erhållna varor eller tjänster i en transaktion som regleras med egetkapitalinstrument redovisas med en motsvarande ökning av eget kapital, medan varor och tjänster som erhålles i en kontantreglerad transaktion redovisas med en motsvarande skuld.

Transaktioner reglerade med egetkapitalinstrument (equity-settled)

Vid transaktioner med andra än anställda värderas som huvudregel de erhållna varorna eller tjänsterna direkt, dvs. utifrån det verkliga värdet på dessa.

Vid transaktioner med anställda kräver IFRS 2 att de erhållna tjänsterna värderas indirekt genom att beräkna verkligt värde på vederlaget, dvs. egetkapitalinstrumentet.

Om marknadspris finns för ett egetkapitalinstrument ska det verkliga värdet baseras på detta marknadspris. Om marknadspris saknas ska egetkapitalinstrumentets verkliga värde beräknas med hjälp av en allmänt accepterad värderingsmodell. IFRS 2 uppmuntrar användningen av den s.k. binomial modellen men beskriver även Black-Scholes som en tillämplig modell vid transaktioner med enklare villkor.

Beräkning och redovisning av verkligt värde på egetkapitalinstrument kräver uppskattning av:

- egetkapitalinstrumentets verkliga värde som vid transaktioner med anställda beräknas vid **grant date** (utfästelsetidpunkten)
- antalet egetkapitalinstrument som **förväntas uppfylla villkoren** (expected to vest)

Grant date definieras som den tidpunkt då företaget och motparten har kommit överens om villkoren för tilldelning.

IFRS 2 skiljer på tjänstevillkor (service conditions), vilket innebär att en anställd måste fullgöra en viss tids anställning, och prestationsvillkor (performance conditions) som i sin tur kan vara antingen marknadsvillkor (market conditions) eller icke marknadsvillkor (non-market conditions).

I beräkningen av verkligt värde av egetkapitalinstrumentet vid utfästelsetidpunkten (grant date), tas hänsyn till marknadsvillkor (avdrag). Däremot påverkas inte det beräknade verkliga värdet om det senare visar sig att marknadsvillkoret inte uppfylls. När det gäller tjänstevillkor och icke marknadsvillkor tas ingen hänsyn till möjligheten att villkoren inte uppfylls vid beräkningen av verkligt värde vid grant date. Istället justeras ("true up") den redovisade kostnaden, i aktuell period, så att den ackumulerade kostnaden vid vestingperiodens slut överensstämmer med det antalet instrument som slutligen uppfyller villkoren.

Om inga intjänandevillkor (vesting conditions) måste uppfyllas redovisas det verkliga värdet av de erhållna tjänsterna direkt. Om intjänandevillkor däremot föreligger periodiseras det verkliga värdet över vestingperioden. I varje period redovisas en andel av de instrument som förväntas ges ut (vest).

Exempel: 300 utgivna (granted) instrument förväntas att intjänas (to vest) över en treårsperiod. 100 instrument allokeras till varje år värderat till det, vid grant date, beräknade verkliga värdet. Varje balansdag ska antalet instrument som förväntas att ges ut (to vest) justeras ("true up") så att företaget vid vestingperiodens slut har redovisat så många instrument som verkligen ges ut (vest).

Kontantreglerade transaktioner

Sådana transaktioner resulterar i en kontantbetalning baserat på priset på ett egetkapitalinstrument.

Eftersom företaget har ett åtagande att betala ett kontantbelopp i framtiden uppkommer en skuld. Företaget ska redovisa de erhållna varorna eller tjänsterna till det verkliga värdet av skulden. Skulden omvärderas till verkligt värde vid varje balansdag och alla värdeförändringar redovisas i resultaträkningen.

Aktierelaterade ersättningar som ger ett val mellan kontant reglering och reglering med ett egetkapitalinstrument

Aktierelaterade ersättningar, där antingen företaget eller motparten kan välja mellan att reglera kontant eller med ett egetkapitalinstrument, har ett komplext regelverk. Företaget måste redovisa som cash-settled, dvs. en skuld som omvärderas vid varje balansdag, om inte företaget kontrollerar hur reglering ska ske och det inte finns en uttalad policy eller praxis (past practice) att reglera kontant. I vissa fall kan företaget behöva redovisa ett sammansatt finansiellt instrument där egetkapitalkomponenten och skulden redovisas i separata delar.

"First time adoption"

En "first-time adopter" ska tillämpa IFRS 2 för alla egetkapitalinstrument som är utställda (granted) efter den 7 november 2002 och som inte har intjänats (vested) vid det senaste av dagen för övergång till IFRS (normalt den 1/1 2004) och den 1 januari 2005.

I vissa fall kan företaget tillämpa IFRS 2 även på egetkapitalinstrument som inte uppfyller ovanstående krav.

För skulder som uppkommer genom en aktierelaterad ersättning och som inte reglerats vid det senaste av dagen för övergång till IFRS (normalt den 1/1 2004) och den 1 januari 2005 ska IFRS 2 tillämpas.