

Rättelser och andra förbättringar av IFRS

IASB har sedan några år en årlig process för att göra förbättringar av IFRS standarder. Syftet med processen har varit att genomföra nödvändiga mindre, men inte brådskande ändringar.

Vissa ändringar har dock visat sig ha väsentlig påverkan på de finansiella rapporterna. Det är därför viktigt att noggrant gå igenom kommande förändringar för att på ett tidigt stadium identifiera eventuella åtgärder som behöver vidtas. I denna artikel beskriver vi kortfattat de ändringar som följer av det förbättringsprojekt som IASB godkände i april 2009. Notera att EU ännu inte godkänt dessa ändringar, men de väntas bli godkända i mars 2010. Om inget annat framgår ska ändringen tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2010 eller senare.

IFRS 2 Aktierelaterade ersättningar

Tillämpningsområdet för IFRS 2 har ändrats för att klargöra att ersättning som lämnas i samband med rörelseförvärv som sker mellan bolag som är under samma bestämmande inflytande såväl före som efter transaktionen samt ersättning som lämnas vid bildandet av ett joint venture inte ska redovisas i enlighet med IFRS 2. Ändringen ska tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 juli 2009 eller senare. Innebörden av detta torde vara att analogitolkning till reglerna i IFRS 3 ligger nära tillhands, dock utan krav på att alltid värdera vederlaget till verkligt värde.

IFRS 5 Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter

IASB har sett ett behov av att klargöra vilka upplysningskrav som finns för anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter. IFRS 5 har därför kompletterats med en ny punkt av vilken det framgår att de tilläggsupplysningar som ska lämnas för anläggningstillgångar som har klassificerats som tillgångar (eller avyttringsgrupper) för försäljning eller avvecklad verksamhet är *endast* de upplysningskrav som uttryckligen framgår av IFRS 5. De upplysningskrav som finns i andra standarder ska endast tillämpas om dessa standarder speciellt kräver upplysningar om anläggningstillgångar för försäljning och avvecklade verksamheter. För poster som inte värderas i enlighet med IFRS 5, ska de upplysningar som respektive standard kräver avseende värdering lämnas. Ändringen ska tillämpas framåttriktat.

IFRS 8 Rörelsesegment

IASB har kompletterat punkt 23 i IFRS 8 för att klargöra att upplysningar om ett segments tillgångar endast ska lämnas om högste verkställande beslutsfattare regelbundet följer upp tillgångar hänförliga till segment. Jämförelsesiffror ska justeras så att samma upplysningar lämnas som för den aktuella perioden.

Vår uppfattning är att flertalet bolag redan idag, trots kravet i standarden, har valt att inte lämna upplysningar om tillgångar per segment i de fall högste verkställande beslutsfattare inte följt upp dessa och istället upplyst om att så är fallet. Vi tror därför inte att ändringen leder till så stora förändringar av de upplysningar som lämnas per segment.

IAS 1 Utformning av finansiella rapporter

Definitionen av kortfristig skuld har ändras för att tydliggöra klassificeringen av skuldkomponenten i ett konvertibelt skuldebrev där motparten (innehavaren) har möjlighet att konvertera och kräva betalning i form av egetkapitalinstrument. Tidigare har denna skuld klassificerats som kortfristig skuld ifall innehavaren haft möjlighet att konvertera när som helst under löptiden även om inte skulden behöver regleras med kontanter eller andra tillgångar. IASB har tydliggjort att det inte är konverteringsmöjligheten som är avgörande vid klassificeringen av skulden som kort- eller långfristig, utan skulden ska klassificeras utifrån krav på att erlagga kontanter eller andra tillgångar.

IAS 7 Rapport över kassaflöden

I standarden har IASB klargjort att endast utgifter som resulterar i redovisning av en tillgång kan presenteras i kassaflödes-

analysen som ett kassaflöde hänförligt till investeringsverksamheten.

Det innebär exempelvis att transaktionsutgifter, som enligt de nya reglerna i IFRS 3 ska kostnadsföras vid ett rörelseförvärv inte kan redovisas inom investeringsverksamheten utan ska redovisas inom löpande verksamheten.

IAS 17 Leasingavtal

Det har tidigare funnits ett krav i IAS 17 att klassificera leasingavtal av mark som operationellt ifall inte äganderätten väntas övergå till leasetagaren i slutet av leasingperioden. Utgångspunkten för denna bedömning har varit att mark har en obestämbar ekonomisk livslängd, vilket gör att de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägande i allt väsentligt inte kan sägas övergå till leasetagaren. IASB har valt att mildra detta krav och istället tydliggöra att i likhet med övriga leasingavtal ska bolaget göra en bedömning ifall markkomponenten i ett leasingavtal ska klassificeras som operationellt eller finansiellt, dock ska fortfarande den obestämbara livslängden hos mark anses vara en väsentlig klassificeringsfaktor. Vilken effekt denna ändring får är till stor del beroende av hur tillämpningen skett i praktiken. Vår erfarenhet är att klassificering av leasingavtal som innehåller både en mark- och en byggnadskomponent i praxis ofta inte uppdelats utan klassificeringen har gjorts på helheten. Vår uppfattning är dock att en uppdelning ska göras och om så sker kan ändringen komma att få effekt.

IAS 18 Intäkter

Bilagan till IAS 18 har utökats med en kortfattad vägledning kring vad som kan vägas in i bedömningen av om ett bolag agerar som huvudman eller som agent. Det har tidigare saknats vägledning om detta i IFRS. Bolag har istället sökt vägledning i uttalanden från FASB:s Task Force, *EITF 99-19 Reporting Revenue Gross as a Principal versus Net as an Agent*, och *FRS 5 Reporting the Substance of the Transaction* utgiven av ASB i Storbritannien. IASBs vägledning är likartad vägledningen i dessa källor.

IAS 36 Nedskrivningar

IASB har noterat att praxis varierar vid tillämpning av reglerna om på vilken nivå nedskrivningsprövning av goodwill ska ske, varför ett förtydligande ansågs nödvändigt. Av IAS 36.80 framgår genom ändringen att nedskrivningsprövning ska ske på den lägsta nivå som högsta verkställande beslutsfattare regelbundet följer upp verksamhetens resultat på i enlighet med IFRS 8 Rörelsesegment. Det innebär att nedskrivningsprövningen ska ske på den enskilda segmentsnivå som identifieras före aggregering enligt reglerna i IFRS 8. Det innebär att om aggregering skett så måste vi gå tillbaka till värdet före aggregering för att göra nedskrivningsprövningen. Vår uppfattning är att denna ändring kommer att få stor praktisk betydelse eftersom många bolag idag gör sin nedskrivningsprövning per rapporterat rörelsesegment efter aggregering.

IAS 38 Immateriella tillgångar

Om det saknas en aktiv marknad för en immateriell tillgång framgår det nu av standarden att det verkliga värdet, förutom att fastställas utifrån multiplar och genom att beräkna ett diskonterat nettokassaflöde, även kan fastställas genom att beräkna de kostnader som enheten undviker genom att själv äga den immateriella tillgången och inte behöva betala royaltyn till en annan part eller genom att fastställa en återanskaffningskostnad för tillgången. Denna beskrivning av alternativa värderingsmetoder är ny i IAS 38. Ändringen ska tillämpas framåttriktat för räkenskapsår som inleds den 1 juli 2009 eller senare.

En förvärvat immateriell tillgång i ett rörelseförvärv kan vara separerbar endast tillsammans med ett kontrakt, en tillgång eller skuld hänförligt till denna förvärvade immateriella tillgång. I detta fall ska den förvärvade immateriella tillgången redovisas separerat från goodwill, men hänförligt till detta kontrakt, denna tillgång eller skuld. Det innebär att den förvärvade immateriella tillgången inte redovisas som goodwill utan istället kopplad till exempelvis ett kontrakt. Då kontrakt vanligen inte har en obestämbar livslängd kommer den immateriella tillgången att skrivas av och vi får löpande en resultatbelast-

ning. Vidare framgår av standarden att en grupp av immateriella tillgångar som kompletterar varandra kan redovisas som en immateriell tillgång under förutsättning att dessa har samma nyttjandeperiod. Ändringen ska tillämpas framåttriktat för räkenskapsår som inleds den 1 juli 2009 eller senare.

IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering

IAS 39.2 innehåller en uppräkningslista av kontrakt som inte omfattas av tillämpningsområdet för IAS 39. Enligt den tidigare gällande IAS 39.2(g) exkluderades alla kontrakt mellan köpare och säljare i ett företagsförvärv som reglerade förvärv/avyttring vid en framtida tidpunkt. Sådana kontrakt kan typiskt sett utgöra inbäddade derivat som ska brytas ut och redovisas separat. Den hittillsvarande lydelsen skapade osäkerhet i hur man skulle redovisa långa terminer på förvärv/avyttring av dotterbolag vid tidpunkt långt fram i tiden. Det förelåg även osäkerhet om även optioner omfattades av undantaget att tillämpa IAS 39. Genom ändringen av IAS 39.2(g) framgår det nu tydligt att endast terminer undantas från IAS 39 och endast under den tid som rimligen åtgår för att erhålla nödvändiga beslut för att kunna slutföra förvärvet. Genom ändringen klargörs också att optioner som ställs ut i samband med rörelseförvärv omfattas av IAS 39.

Om inte undantaget i IAS 39.2(g) fanns hade kontrakt om framtida förvärv av dotterbolag kunna ansetts innehålla ett inbäddat derivat om det fanns en utfästelse att vid en framtida tidpunkt t.ex. betala ett visst fast pris för ett dotterbolag. Derivat ska normalt värderas till verkligt värde med värdeförändringarna redovisade över resultatet. Genom undantaget i IAS 39.2(g) behöver sådana derivat inte redovisas. Avtalet skulle betraktas som ett s.k. "executory contract" och påverkat redovisningen först då parterna börjar leverera aktier i dotterbolaget respektive köpskilling. Genom ändringen i IAS 39.2(g) begränsas dock den tid som får löpa mellan undertecknande av förvärvsavtal och genomförandet av själva förvärvet till att endast omfatta den tid som rimligen går åt för att genomföra erforderliga legala mått och steg. Om tiden mellan

ingången av kontrakt och genomförande av själva förvärvet är längre än så, omfattas kontraktet inte av undantag från IAS 39, utan IAS 39 ska tillämpas vilket ofta leder till att ett derivat ska brytas ut redan från kontraktsdagen och löpande värderas till verkligt värde.

I avsaknad av behov av att bryta ut ett derivat i förvärvskontraktet så vet man på förhand vad förvärvspriset redovisningsmässigt kommer att uppgå till. Om derivatet ska brytas ut och redovisas enligt IAS 39 innebär det att derivatets redovisade verkliga värde vid löptidens slut, dvs. då förvärvet verkställs, förs över till anskaffningsvärdet för den förvärvade rörelsen. Rörelsens anskaffningsvärde kommer därmed att uppgå till verkligt värde vid förvärvstidpunkten.

Optioner omfattas således inte av undantaget i den ändrade IAS 39.2(g) vilket innebär att optioner ska redovisas enligt IAS 39 och därmed också påverkar anskaffningsvärdet för den förvärvade rörelsen.

När det gäller säkring av en framtida prognostiserad transaktion som resulterar i en redovisning av en finansiell tillgång eller

skuld (kassafördessäkring) har ett förtydligande gjorts att de belopp som redovisats via övrigt totalresultat och ackumulerats i eget kapital, ska redovisas i resultatet när de säkrade kassafördena påverkar resultatet genom realisation eller nedskrivning.

Därutöver har bilagan till IAS 39, *Vägledning vid tillämpning*, om bedömningen av när ett inbäddat derivat är nära relaterat till värdkontraktet utökats.

Ovan nämnda ändringar av IAS 39 ska tillämpas framåttriktat på alla kontrakt som inte förfallit vid ingången av räkenskapsår som inleds den 1 januari 2010 eller senare.

IFRIC 9 Ny bedömning av inbäddade derivat

Tolkningsuttalandet har ändrats för att klargöra att inbäddade derivat som förvärvas i ett rörelseförvärv (enligt nya definitionen i IFRS 3 (2008)), vid ett samgående mellan företag som står under samma bestämmande inflytande såväl före som efter transaktionen eller vid bildade av joint ventures (enligt definitionen i IAS 31 Andelar i joint ventures) ska fortsatt

exkluderas ifrån tillämpningsområdet för IFRIC 9. Uttalandet väntas inte få någon effekt annat än i sällsynta fall. Ändringen ska tillämpas framåttriktat för räkenskapsår som inleds den 1 juli 2009 eller senare.

IFRIC 16 Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet

Den begränsning som tidigare fanns i tolkningsuttalandet och som innebar att säkringsinstrumentet inte ska få innehas av den utländska verksamhet som själv säkras har tagits bort. Det innebär att vid säkring av nettoinvestering i utlandsverksamhet kan säkringsinstrumentet innehas av alla i koncernen ingående enheter, även den för vilken säkringen upptagits. Vår uppfattning att denna ändring inte kommer att förändra redovisningen i någon större utsträckning jämfört med tidigare.



Författare:

Carina Edlund
carina.edlund@kpmg.se
Tel: 08-723 95 80



Johanna Fellman
johanna.fellman@kpmg.se
Tel: 08-723 91 98

Informationen i detta material tillhandhålls av KPMG i Sverige endast i syfte att erbjuda våra kunder allmän information och kan inte ersätta professionell rådgivning i enskilda ärenden. Kontakta någon av våra revisorer eller specialister för professionell rådgivning i varje specifikt fall.

© 2010 KPMG AB, a Swedish limited liability company and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.