

# Accounting Update

PricewaterhouseCoopers  
SE-113 97 Stockholm  
Telefon 08-555 330 00  
[www.pwc.com/se](http://www.pwc.com/se)  
Ansvarig utgivare: Claes Janzon

## Kära läsare!

Efter en härlig sommar och för många av oss en välbehövlig vila är vi nu i full gång igen. IASB har inte direkt legat på latsidan i sommar och vi har inom loppet av ett par månader fått nya utkast på flertalet områden. I juni presenterades utkastet till ny standard om intäktsredovisning. Detta utkast skrev vi om redan i [föregående nummer av Accounting Update](#). IASB har även under sommaren publicerat utkast till ny leasingrekommendation och ett utkast till ny standard för redovisning av försäkringsavtal. Vi har i detta nummer inkluderat artiklar som belyser och sammanfattar de viktigaste nyheterna i dessa två kommande standarder.

Trots att IASB även fortsättningsvis har en ambitiös agenda meddelade IASB tillsammans med FASB i juni att man gjort vissa omprioriteringar bland projekten och att man till viss del modifierat sin gemensamma arbetsplan och senarelagt en del projekt. Vi beskriver i detta nummer vad den modifierade tidsplanen innebär och vilka projekt som prioriteras.

En fråga som IFRIC uppmärksammat och behandlat i flertalet av sina möten den senaste tiden avser de fall där säljoptioner ställs ut i samband med rörelseförvärv. Vi tar upp denna frågeställning och de redovisningsmässiga konsekvenser som diskuteras.

Det är inte bara IASB som arbetar för högtryck. Sedan några år tillbaka håller Bokföringsnämnden (BFN) på att ta fram nya regelverk för redovisning i svenska företag (K-projektet). Utkastet till K3-regelverk publicerades i juni och remissbehandlas för närvarande. Detta kan man läsa vidare om i vår artikel på sid 8.

Till sist vill vi också uppmärksamma en fråga som dykt upp i olika sammanhang och där viss oklarhet verkar råda. Vi klargör här för reglerna kring när moderbolag ska redovisa Övrigt totalresultat i sina finansiella rapporter.

Trevlig läsning!

Stockholm den 30 september 2010

Claes Janzon  
Ansvarig utgivare  
[claes.janzon@se.pwc.com](mailto:claes.janzon@se.pwc.com)

Katarina Lindgren  
Redaktör  
[katarina.lindgren@se.pwc.com](mailto:katarina.lindgren@se.pwc.com)



## Innehållsförteckning

Sid

<b>IASB och FASB publicerar en modifierad arbetsplan</b>	<b>2</b>
<b>Redovisning av leasing förändras i grunden</b>	<b>3</b>
<b>Utkast till ny IFRS standard för försäkringsavtal</b>	<b>5</b>
<b>Säljoptioner i samband med rörelseförvärv</b>	<b>7</b>
<b>Utkast till K3-regelverk remissbehandlas</b>	<b>8</b>
<b>Ska moderbolag redovisa Övrigt totalresultat i sina finansiella rapporter</b>	<b>9</b>

# Accounting Update

PricewaterhouseCoopers  
SE-113 97 Stockholm  
Telefon 08-555 330 00  
[www.pwc.com/se](http://www.pwc.com/se)  
Ansvarig utgivare: Claes Janzon

## IASB och FASB publicerar en modifierad arbetsplan

I juni kom IASB och FASB ut med sin andra lägesrapport över deras arbete mot förbättring och harmonisering av IFRS och US GAAP. En av de viktiga sakerna som tas upp i rapporten är en modifierad arbetsplan där IASB och FASB kommer att:

- Prioritera de projekt där behovet av förbättringar inom IFRS och US GAAP är störst
- Begränsa antalet utkast som ska publiceras till fyra per kvartal
- På remiss skicka ut en förfrågan till alla intressenter avseende hur och när kommande standarder ska träda i kraft. Frågan är om alla ska träda ikraft samtidigt ("big bang") eller om olika tidplaner ska gälla för olika standarder.

Den modifierade arbetsplanen kom som ett svar på den kritik som riktats mot IASBs och FASBs tidigare väldigt ambitiösa arbetsplan. Många intressenter uttryckte en oro över att inte kunna ge kvalitativa kommentarer och återkoppling på det stora antal utkast inom väsentliga områden som IASB och FASB planerat att publicera under andra kvartalet 2010.

### Prioriterade projekt

IASB och FASB klassificerade följande gemensamma projekt som projekt med högsta prioritet:

- finansiella instrument
- intäcksredovisning
- leasing
- presentation av övrigt totalresultat
- verkligt värde värdering

Målet är att slutliga standarder för dessa projekt ska publiceras i juni 2011 eller tidigare, dvs. i linje med den ursprungliga tidsplanen. Dessutom planerar IASB att ge ut en slutlig standard för redovisning av pensioner inom denna tidsram, dvs. i juni 2011 eller tidigare.

Utöver de gemensamma projekten med FASB kommer IASB även att prioritera några andra projekt som också kommer att avslutas med en slutlig standard i juni 2011 eller tidigare. Dessa projekt är:

- kvittning i balansräkningen av vissa finansiella instrument (adresserar de skillnader som finns mellan US GAAP och IFRS)
- "derecognition of assets" och "off balance sheet risks"(anpassning till nyligen publicerad US GAAP krav)
- konsolidering: upplysningar avseende strukturerade enheter samt regler för "investment companies"
- försäkringskontrakt

### Projekt med lägre prioritet

IASB och FASB har enats om att ändra den ursprungliga tidplanen för de projekt som är av lägre prioritet. Istället för att, som tidigare planerats, ge ut en slutlig standard senast i juni 2011, kommer dessa projekt nu att skjutas något framåt i tiden. De projekt som är av lägre prioritet inkluderar bl.a. presentation av finansiella rapporter, finansiella instrument med karaktär av eget kapital, konsolidering (övriga områden som inte hanterats tidigare, se ovan), "derecognition" och redovisning av utsläppsrätter.

Även projekt som inte specifikt tas upp i IASBs och FASBs gemensamma uttalande förväntas vara projekt med låg prioritet och häri inkluderas bl.a. inkomstskatter, värdering av skulder, "rate-regulated activities" och "extractive industries".



Aimee Finlay  
08-555 344 42  
[aimee.finlay@se.pwc.com](mailto:aimee.finlay@se.pwc.com)



Katarina Lindgren  
08-555 332 38  
[katarina.lindgren@se.pwc.com](mailto:katarina.lindgren@se.pwc.com)

# Accounting Update

PricewaterhouseCoopers  
SE-113 97 Stockholm  
Telefon 08-555 330 00  
[www.pwc.com/se](http://www.pwc.com/se)  
Ansvarig utgivare: Claes Janzon

## Redovisning av leasing förändras i grunden

IASB och FASB föreslår en ny modell för redovisning av leasing, som innebär en väsentlig förändring jämfört med hur leasing redovisas idag. Utkastet (ED) som presenterades 17 augusti, 2010, behandlar redovisning för såväl leasetagare som leasegivare

### Bakgrunden till ny rekommendation

Bakgrunden till att IASB och FASB tagit fram ett förslag till ny standard för leasing är enligt dessa att det under en längre tid riktats en hel del kritik mot nuvarande leasingstandard, bl.a. att:

- Klassificeringen av leasingavtal i operationell och finansiell leasing är komplex
- Liknande transaktioner kan redovisas på olika sätt
- Möjlighet att strukturera transaktioner för att uppnå en viss önskad leasingklassificering
- Vid operationell leasing undgår bolag att redovisa rättigheter och förpliktelser som uppfyller definitionerna på tillgång respektive skuld
- Användare av finansiella rapporter gör egna justeringar för operationell leasing så att tillgångar och skulder tas upp i balansräkningen

### Leasetagare

Förslaget innebär att uppdelningen mellan operationell och finansiell leasing försvinner. Alla leasing- och hyresavtal ska hanteras lika och alla avtal ska redovisas i balansräkningen i form av en tillgång - "avseende rätten att nyttja objektet under leasingperioden" och en leasingskuld - "avseende förpliktelsen att betala leasingavgifter".

	Första redovisnings-tillfället	Efterföljande redovisning
Skuld avseende förpliktelse att betala leasingavgifter	Nuvärdet av leasingbetalningar diskonterat med leasetagarens marginella låneränta  (idag används <i>implicita räntan</i> )	Upplupet anskaffningsvärde  <i>Den marginella låneräntan ändras inte</i>
Rätten att använda tillgången (right-of-use asset)	Anskaffningsvärde  (= skulden för leasingbetalningarna)	Anskaffningsvärde minskat med ackumulerade avskrivningar  ( <i>tillgången omvärderas i de fall omvärderingsmetoden används</i> )

### Förlängnings- och köpoptioner samt variabla avgifter

Förlängningsoptioner ska inkluderas i beräkning av skulden utifrån det längsta möjliga utfallet som bedöms vara "mer sannolikt än inte". Anta t.ex. att ett bolag har ett 10 årigt leasingavtal med möjlighet att förlänga 5 plus 5 år. Bolaget gör en sannolikhetsbedömning av utfallen och antar följande sannolikhetsutfall, 10 år – 40 %, 15 år – 30 %, 20 år – 30 %. Utifrån dessa förutsättningar är den längsta period som är mer sannolik än inte 15 år (60 % sannolikhet). Vid beräkning av skulden ska därför i detta fall 15 år användas som leasingperiod.

Om leasingavtalet innehåller en köpoption som ger leasetagaren möjlighet att förvärva tillgången ska lösenpriset inte inkluderas vid beräkning av skulden. Däremot beaktas köpoptionen vid bedömning av hur långt leasingavtalet förväntas bli. Ett exempel: Ett bolag har ett 10 årigt leasingavtal med möjlighet att köpa tillgången efter 5 år (köpoption). Bolaget behöver därmed bedöma sannolikheten för huruvida leasingavtalet kommer vara 5 eller 10 år. Det mest sannolika utfallet används vid beräkning av skuldens längd. Skulle bedömning göras att köpoptionen kommer att utnyttjas, används 5 år vid beräkning av skulden. Däremot inkluderas inte lösenpriset i beräkning av kassaflödena, detta eftersom utnyttjande av optionen innebär köp av tillgång, och köp omfattas inte av utkastet.

Variabla avgifter ska beräknas utifrån sannolikhetsvägda utfall. Ett exempel: Ett bolag betalar en omsättningsbaserad hyra på 3 % av omsättningen. Bolaget bedömer sannolikheten för olika omsättningsutfall enligt följande: 100 mkr - 40 %, 150 mkr - 30 %, 175 mkr - 20 %, 200 mkr - 10 %. Leasingskulden kommer då att uppgå till 4,2 mkr, dvs. 3% av 140 mkr.

Om det, i senare perioder, finns indikationer på att antaganden har förändrats vad gäller förlängningsoptioner, köpoptioner eller variabla avgifter ska ny bedömning göras av skuldens värde. Förändringar som avser framtida perioder justerar tillgångens värde, medan förändringar som avser innevarande eller föregående period redovisas i resultaträkningen.

### Presentation

Presentationen i resultaträkningen kommer att förändras. I stället för att, som idag för operationella leasingavtal, redovisa en leasing-/hyreskostnad ska leasetagaren redovisa avskrivning på tillgången samt räntekostnad för leasingskulden.

# Accounting Update

PricewaterhouseCoopers  
SE-113 97 Stockholm  
Telefon 08-555 330 00  
[www.pwc.com/se](http://www.pwc.com/se)  
Ansvarig utgivare: Claes Janzon

Tillgångar och skulder hänförliga till leasade tillgångar ska i balansräkningen redovisas separat från andra tillgångar och skulder.

## Leasegivare

Förslaget innehåller två modeller för leasegivare, "Derecognition approach" och "Performance obligation approach". Valet av modell ska styras av huruvida risken och förmånerna förknippade med tillgången bibehålls eller ej och valet kommer därmed vara beroende av bolagets affärsmodell.

### *Performance obligation approach*

Performance obligation approach ska tillämpas om leasegivaren behåller väsentliga risker och förmåner förknippade med den utleasade tillgången antingen under eller efter avtalets slut. Leasegivaren redovisar den underliggande tillgången samt en fordran för "rätten att erhålla leasingbetalningar" samt en leasingkund för "skyldigheten att hålla tillgången tillgänglig för leasetagaren". Exempel kan vara vid kortfristiga leasingavtal där leasegivaren har möjlighet att hyra ut tillgången till en ny kund efter leasingavtalets utgång.

### *Derecognition approach*

Derecognition approach ska tillämpas för alla leasingavtal som inte faller in under Performance obligation approach. Derecognition approach innebär att leasegivaren bokar bort den underliggande tillgången från balansräkningen (motsvarande den del som omfattas av leasingavtalet) och redovisar i stället en fordran på leasegivaren för rätten att erhålla leasingbetalningar. Exempel kan vara när en tillverkare av en produkt använder leasing som en alternativ försäljningskanal.

## Lättnadsregler för korta leasingavtal

För kortfristiga leasingavtal, dvs. kortare än 12 månader, finns begränsade lättnadsregler, exempelvis att leasetagaren inte behöver diskontera värdena i balansräkningen.

Leasegivaren redovisar, vid kortfristiga leasingavtal, den underliggande tillgången i balansräkningen, medan leasingintäkterna redovisas löpande i takt med att de uppstår.

## Hur påverkar det nya förslaget bolagen?

Alla leasingavtal ska redovisas i balansräkningen oavsett omfattning och typ. Detta kommer att påverka de allra flesta bolagen. Den nya redovisningen av leasing kommer, förutom att kräva en större insats av bolagen för att redovisa avtalen, även att påverka balansomslutning, nyckeltal, resultaträkning etc. Även omfattningen av upplysningar kommer att öka och mer fokus läggs på både kvalitativa och kvantitativa

upplysningar samt på väsentliga uppskattningar och bedömningar.

Med anledning av de förändringar som föreslås i utkastet rekommenderar vi att göra en översyn av leasingavtalen redan idag.

Kommentarer på utkastet ska vara inlämnade senast 15 december 2010. En slutlig standard förväntas komma under 2011. Tidpunkt för ikraftträdande är ännu ej beslutad men troligtvis kommer standarden träda i kraft tidigast 2013.



Sofia Bengtsson  
08-555 338 65  
[sofia.bengtsson@se.pwc.com](mailto:sofia.bengtsson@se.pwc.com)

# Accounting Update

PricewaterhouseCoopers  
SE-113 97 Stockholm  
Telefon 08-555 330 00  
[www.pwc.com/se](http://www.pwc.com/se)  
Ansvarig utgivare: Claes Janzon

## Utkast till ny IFRS standard för försäkringsavtal

Efter år av diskussioner publicerade IASB den 30 juli utkastet till ny standard för redovisning av försäkringsavtal. Utkastet, som föreslås ersätta IFRS 4, är den första IFRS standard som på ett heltäckande sätt behandlar redovisning och värdering av försäkringsavtal. IFRS 4 har enbart varit en interimslösning och innehåller inga värderingsregler förutom ett fåtal minimikrav. I stället har IFRS 4 hänvisat till att försäkringsavtal får fortsätta att redovisas och värderas enligt nu gällande principer i olika länder. Detta innebär att samma typ av åtagande kan vara olika värderat beroende på om det återfinns i ett svenskt, tyskt eller brittiskt företag.

### Tillämpningsområde

Förslaget gäller för redovisning av försäkringsavtal och är inte begränsat till redovisning i försäkringsföretag. Den nuvarande definitionen av försäkringsavtal i IFRS 4 kommer i stort sett att behållas:

"Ett kontrakt enligt vilket en part (försäkringsgivaren) accepterar en betydande försäkringsrisk från en annan part (försäkringstagaren) genom att kompensera försäkringstagaren om en oviss framtida händelse (den försäkrade händelsen) negativt påverkar försäkrings-tagaren".

En nyhet som kommer att påverka de bolag som inte är försäkringsbolag berör redovisningen av finansiella garantier. Definitionen av en finansiell garanti som återfinns i IAS 39 motsvarar en kreditförsäkring såsom den exemplifieras i IFRS 4 och uppfyller också definitionen av ett försäkringsavtal. I och med att IASB nu presenterar en värderingsmodell för försäkringsavtal anser de att det inte längre finns skäl att behålla reglerna i IAS 39 som möjliggjort redovisning som finansiellt instrument för finansiella garantier trots att de varit försäkringsavtal enligt definitionen ovan. Reglerna kommer därför att tas bort och finansiella garantiavtal som uppfyller definitionen av försäkringsavtal kommer också redovisas som sådana.

### Värderingsmodell

Förslaget introducerar en värderingsmodell enligt vilken försäkringsavtal ska värderas till det aktuella nuvärdet av de förväntade framtida kassaflöden som inträffar när försäkringsgivaren fullgör sitt åtagande mot försäkrings-tagaren. Antagandena ska omvärderas vid varje rapporteringstillfälle. Med undantag för att vissa kortfristiga avtal kommer att kunna värderas med en förenklad modell så byggs modellen upp av diskonterade sannolikhetsvägda kassaflöden, en riskmarginal och en restmarginal.

Kassaflödena ska vara explicita (dvs de får inte beaktas genom avdrag eller påslag på diskonteringsräntan) och utgöras av sannolikhetsvägda in- och utbetalningar såsom förväntade premier, ersättningar till försäkringstagare, hänförliga kostnader och diskretionära utbetalningar (dvs återbäring och vinstdelning). Den sista punkten kommer att kräva analys av framförallt livförsäkringsbolag och kan komma att innebära att hela eller delar av det egna kapitalet redovisas som skuld då återbäring till nuvarande och framtida försäkringstagare enligt förslaget ska beaktas i värderingen av skulden.

Kassaflödena ska diskonteras med en riskfri ränta justerad för skillnader i likviditet mellan försäkrings-skulden och motsvarande riskfria instrument. Exempelvis betyder detta, allt annat lika, att ett försäkringsavtal utan flytträtt ska diskonteras med en högre ränta än ett avtal med flytträtt.

Riskmarginalen som ska läggas ovanpå de diskonterade kassaflödena är avsedd att täcka osäkerheten i storlek och "timing" av de framtida kassaflödena. Förslaget tillåter tre metoder för att beräkna riskmarginalen, varav en av dessa är den metod som också föreskrivs i Solvens 2, Cost of Capital (därmed inte sagt att tillämpningen av metoderna kommer att vara densamma i Solvens 2 och IFRS). Riskmarginalen är ett av de områden där IASB och FASB (som parallellt med IASB jobbar fram en ny standard för redovisning av försäkringsavtal för US GAAP) är oense. Riskmarginalen ska omvärderas vid varje rapporteringstillfälle.

Den sista komponenten i värderingsmodellen, restmarginalen, är som namnet antyder en restpost. Den uppkommer genom att summan av kassaflöden och riskmarginalen jämförs med den erhållna premien och syftar till att undvika att vinster redovisas i samband med att kontrakten tecknas (s.k. "dag 1-resultat"). Från restmarginalen får direkt hänförliga anskaffningskostnader dras av. Notera att definitionen av direkt hänförliga anskaffningskostnader är betydligt snävare än de direkta och indirekta anskaffningskostnader som under nuvarande regler kan aktiveras (DAC). Restmarginalen löses upp över den period då bolaget står risk.

För avtal som är ungefär 12 månader eller kortare ska inledningsvis en förenklad värderingsmodell användas som i stort motsvarar nuvarande reserv för ej intjänade premier. När sedan skador inträffar ska den ovan beskrivna ordinarie modellen användas för värdering att dessa.

### Presentation i resultaträkningen

Utkastet innehåller också regler för hur resultatet av försäkringsavtalen ska presenteras i resultaträkningen. Presentationen bygger på värderingsmodellen och

# Accounting Update

PricewaterhouseCoopers  
SE-113 97 Stockholm  
Telefon 08-555 330 00  
[www.pwc.com/se](http://www.pwc.com/se)  
Ansvarig utgivare: Claes Janzon

innebär att premier och skador inte kommer att redovisas i resultaträkningen (med undantag för korta avtal där den förenklade modellen används). I stället ska en s.k. "underwriting margin" (upplösning av restmarginalen och förändring i riskmarginalen) presenteras åtskilt från förändringar i antaganden och erfarenhetsjusteringar.

## Övergångsregler

Vid övergången till den nya standarden ska samtliga då gällande försäkringsavtal värderas till nuvärdet av framtida kassaflöden med tillägg för en riskmarginal på det sätt som beskrivits ovan. Däremot kommer ingen restmarginal att läggas till. Detta innebär att framtida vinster endast kommer att komma från upplösningen av riskmarginalen samt från eventuella ändrade antaganden och erfarenhetsjusteringar. För bolag med långa försäkringsavtal kan detta komma att påverka vinsterna många år framöver.

## Vad får den föreslagna standarden för effekter?

Den föreslagna standarden kommer att ändra på hur resultatet från försäkringsavtal presenteras i och med att premier och skador i stor utsträckning försvinner från resultaträkningen. Förslaget kommer också att innebära en ökad volatilitet i resultaträkningen motsvarande det vi redan i dag kan se för redovisning av tjänstepensionsförsäkring. Förslaget kommer sannolikt också ställa att högre krav på vilka data som krävs och de system som ska hantera detta.

## Vad borde försäkringsbolagen göra nu?

I texten ovan lyfter vi fram några effekter av förslaget som kan innebära förändringar för svenska försäkringsgivare, som t ex att återbäring ska beaktas i värdering av skulden, redovisning av anskaffningskostnader och effekten av övergångsreglerna. Det är viktigt att förstå innebörden i utkastet och vilka effekter det får för just ditt företag. Chans att påverka finns fram till den 30 november genom att lämna kommentarer på utkastet till IASB.

## Nästa steg

En slutlig standard förväntas i nuläget bli publicerad under andra kvartalet 2011. När standarden ska träda i kraft är ännu inte beslutat men troligtvis sker detta någon gång mellan 2013 och 2015



Thomas Heneryd  
08-555 332 10  
[thomas.heneryd@se.pwc.com](mailto:thomas.heneryd@se.pwc.com)

# Accounting Update

PricewaterhouseCoopers  
SE-113 97 Stockholm  
Telefon 08-555 330 00  
[www.pwc.com/se](http://www.pwc.com/se)  
Ansvarig utgivare: Claes Janzon

## Säljoptioner i samband med rörelseförvärv

I samband med förvärv, där det uppstår ett innehav utan bestämmande inflytande (tidigare minoritet), är det inte ovanligt att det ställs ut en säljoption, vilken ger minoritetsaktieägaren möjlighet att sälja sina aktier till majoritetsaktieägaren vid en framtida tidpunkt. Denna typ av option är enligt IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering* en finansiell skuld och värderas till nuvärdet av det framtida lösenpriset. Då lösenpriset ofta är verkligt värde vid inlösen tidpunkten kommer bedömningen av säljoptionens värde att förändras över tiden, vilket medför att omvärderingar av den finansiella skulden ska göras.

En fråga som har uppstått i samband med införandet av den reviderade IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter* (IAS 27), är hur omvärdering av denna skuld ska redovisas. Per definition är instrumentet en finansiell skuld och i enlighet med IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* (IAS 39) ska omvärdering av finansiella skulder redovisas via resultaträkningen. IAS 27 däremot, anger att transaktioner med minoritetsaktieägare ska redovisas i eget kapital. Standarderna står i strid med varandra och olika tolkningar kan göras vilket medfört att denna fråga har hänskjutits till IFRIC.

IFRIC tog upp ärendet på sin agenda och har fört diskussioner under samtliga möten sedan april 2010. Vid diskussionerna har även andra redovisningsmässiga implikationer identifierats hänförliga till denna typ av kontrakt. IFRIC ansåg emellertid vid sitt septemberråd att omfattningen hade blivit alltför stor och att de inte skulle kunna nå konsensus och beslutade därför att hänskjuta frågeställningarna till IASB för att frågeställningarna skulle behandlas i deras projekt avseende klassificering av skuld och eget kapital.

När det gällde den ursprungliga frågeställningen kring omvärderingseffekten ansåg IFRIC att en s k "rejection" skulle publiceras där man ville klargöra att omvärderingen ska redovisas i resultaträkningen. Emellertid var styrelsen i IFRIC inte enig men där majoriteten röstade för att ett dokument skulle publiceras där IFRIC anger att frågan inte kommer att besvaras, utan att de anser att IAS 39 är tydlig. Dokumentet ("the rejection") som publicerades är emellertid inte helt lätt att tyda på denna punkt.

Detta dokument är på remiss till den 10:e oktober och EFRAG har redan publicerat ett utkast till remissvar där de är mycket kritiska. Dels anser man att IFRIC inte har följt sin "due process" då dokumentet publicerats trots att fyra ledamöter röstade emot, vidare kan IFRIC inte

ta ett beslut om att anvisa en redovisningsmetod om den står i strid med en standard. De framför att IFRIC istället bör ange att IAS 39 och IAS 27 är oförenliga på denna punkt och att frågan bör behandlas av IASB.

Vi instämmer i EFRAGs bedömning. Vår slutsats blir i detta läge att flera alternativ för redovisning av omvärderingseffekten på skulden finns tills det föreligger ett slutligt ställningstagande från IASB. Detta betyder enligt vår bedömning att alternativen att redovisa omvärderingseffekten enligt IAS 39 (över resultaträkningen) eller enligt IAS 27 (i eget kapital som en transaktion med minoriteten) fortfarande måste anses tillåtna intill den tidpunkt då IASBs slutliga ställningstagande föreligger. Företagen måste ange vilken redovisningsprincip som har valts. Vi kommer i nästkommande nummer att följa upp vad den slutliga skrivningen från IFRIC blev.



Johan Ericsson  
08-555 330 37  
[johan.m.ericsson@se.pwc.com](mailto:johan.m.ericsson@se.pwc.com)

# Accounting Update

PricewaterhouseCoopers  
SE-113 97 Stockholm  
Telefon 08-555 330 00  
[www.pwc.com/se](http://www.pwc.com/se)  
Ansvarig utgivare: Claes Janzon

## Utkast till K3-regelverk remissbehandlas

Sedan några år tillbaka håller Bokföringsnämnden (BFN) på att ta fram nya regelverk för redovisning i svenska företag. Detta arbete kallas K-projektet eftersom separata regelverk tas fram för olika kategorier av företag. Hittills har BFN publicerat regelverk för enskilda näringsidkare (K1) och för mindre aktiebolag och mindre ekonomiska föreningar (K2). Nu finns även ett utkast till regelverket Upprättande av årsredovisning (K3).

Utkastet till K3-regelverk remissbehandlas för närvarande och synpunkter ska vara BFN tillhanda senast 29 november 2010.

K3-reglerna är avsedda att vara huvudregelverk för alla icke noterade företag, medan K2-reglerna är ett förenklat regelverk som mindre företag har möjlighet att välja. Med mindre företag avses de som är mindre enligt årsredovisningslagens definition.

Noterade företag och icke noterade företag som frivilligt valt att tillämpa IFRS i koncernredovisningen, ska även fortsättningsvis tillämpa IFRS och kompletterande regler från Rådet för finansiell rapportering. De företag som tillämpar årsredovisningslagarna för kreditinstitut och värdepappersbolag respektive försäkringsföretag, tillämpar s k lagbegränsad IFRS och kan inte tillämpa K2 eller K3

## Troligen obligatoriskt 2012

Enligt BFNs tidsplan ska K3-regelverket vara tillämpbart men inte obligatoriskt 2011. Från och med 2012 är det däremot tänkt att K-regelverken ska vara obligatoriska för de företagsformer som då täcks in av K-regelverk. Gamla rekommendationer, uttalanden, allmänna råd och liknande från BFN avseende redovisning och från Redovisningsrådet upphör då att gälla för dessa företag. Samtliga aktiebolag och ekonomiska föreningar måste då gå över till att tillämpa ett K-regelverk. För företagsformer där K-regelverk ännu inte tagits fram, kommer nuvarande normgivning under en tid att finnas kvar som alternativ.

## Föreslagen utformning

Utkastet till K3-regler baseras på det internationella regelverket IFRS för SMEs (Small and Medium-sized Entities). En hel del anpassningar till svenska förhållanden har dock gjorts. Text tas hänsyn till bestämmelser i inkomstskattelagen och årsredovisningslagen, samt till tryggandelagens bestämmelser avseende pensioner. BFN har också valt att göra förenklingar jämfört med SME-regelverket genom att reducera upplysningskraven.

Mindre företag som väljer att tillämpa K3 erbjuds ytterligare lättnader. De undantas från sådana krav i årsredovisningslagen som endast gäller för större och publika företag.

Regelverket är utformat med sikte på att ge anvisningar för koncernredovisningen. Inom vissa områden är beskrivningen, främst av skatteskal, kompletterad med avvikelserregler för juridisk person.

K3 är ett principbaserat regelverk, där reglerna i större utsträckning än i K2 baseras på angivna grundläggande principer. Detta ger ett visst utrymme för att, inom ramen för principerna, hitta tillämpningar som är anpassade för ett specifikt företag i en specifik situation. Samtidigt ställer det också högre krav på den som tillämpar regelverket att förvissa sig om att redovisningen upprättas på ett sätt som är förenligt med regelverkets principer.

K3-reglerna är också på många områden betydligt mindre detaljerade än nuvarande regler. Utkastet är i sin helhet på ca 270 sidor, vilket betyder att det har ett avsevärt mindre omfång än gällande regelverk.

Det förefaller sannolikt att det kommer att uppstå en del frågeställningar när reglerna ska börja tillämpas

## Exempel på regler i K3

K3-regelverket är ett helt nytt regelverk, och kan inte ses som ett antal ändringar i befintliga regler. Trots detta kommer det för många företag inte omedelbart att innebära några större förändringar. För en del företag kan emellertid K3 innebära både ändrad värdering och ändrad presentation av vissa poster.

Den mest grundläggande förändringen gäller upprättandet av koncernredovisning, där principerna för redovisning av koncernmässiga övervärden och minoritetsintresse skiljer sig från nuvarande svenska regler.

För redovisning av utgifter för utvecklingsarbete erbjuder K3, i likhet med nuvarande regler, två alternativ. Företag kan välja att kostnadsföra all utveckling eller att aktivera utgifter för utvecklingsarbeten som uppfyller angivna kriterier. Detta är en väsentlig skillnad mot K2-reglerna, där aktivering inte tillåts.

Även för finansiella instrument kommer det att finnas två alternativ. Värdering till verkligt värde kommer att vara möjligt, liksom värdering enligt anskaffningsvärdemetoden. Reglerna om värdering till anskaffningsvärde ansluter i stor utsträckning till befintlig svensk praxis, men en del förändringar finns också, t ex föreslås en utökning av möjligheterna till portföljvärdering.

# Accounting Update

PricewaterhouseCoopers  
SE-113 97 Stockholm  
Telefon 08-555 330 00  
[www.pwc.com/se](http://www.pwc.com/se)  
Ansvarig utgivare: Claes Janzon

Endast finansiella instrument kan värderas till verkligt värde. För andra typer av tillgångar tillåter årsredovisningslagen fortfarande inte användning av verkligt värde.

För aktierelaterade ersättningar inför K3 regler som i allt väsentligt är hämtade från IFRS 2 Aktierelaterade ersättningar. I svensk sed har det hittills inte funnits regler inom detta område och de nya reglerna kan innebära förändringar för berörda företag.

## Övergång till K3

Utkastet innehåller övergångsbestämmelser som innebär att en förstagångstillämpare ska upprätta en ingångsbalansräkning enligt de nya reglerna, per ingången av det jämförelseår som presenteras i årsredovisningen. I den första årsredovisningen enligt K3 ska det också ingå bryggor mellan beloppen enligt de olika regelverken, dvs uppställningar som visar vilka justeringar som görs av poster som redovisats enligt gamla regler, för att nå fram till ändrade belopp enligt K3.

De företag som påverkas av förändringar i reglerna, bör alltså förbereda sin övergång i god tid.

PwC kommer att tillhandahålla olika tjänster för att bistå vid övergångar, såsom hjälpmedel vid valet mellan K2 och K3 och assistans vid konvertering till K3.



Monica Olsson  
031-793 11 11  
[monica.olsson@se.pwc.com](mailto:monica.olsson@se.pwc.com)

## Ska moderbolag redovisa Övrigt totalresultat i sina finansiella rapporter

I samband med att noterade bolag på reglerade marknader har avlämnat sina finansiella rapporter har det uppkommit frågor om vilka rapporter som moderbolag ska redovisa. En sådan fråga handlar om i vilken situation ett moderbolag måste redovisa Övrigt totalresultat.

För moderbolag på reglerade marknader är Årsredovisningslagen och RFR 2.3 Redovisning för Juridiska personer tillämpligt avseende vilka rapporter som ska lämnas. De finansiella rapporterna i en årsredovisning ska innehålla en resultaträkning, rapport över totalresultat enligt alternativet med separat resultaträkning i IAS 1 p. 12, balansräkning, rapport över förändringar i eget kapital samt en finansieringsanalys. Notera att det således ej är tillåtet att redovisa en rapport över totalresultat som både innefattar den traditionella resultaträkningen men även de poster som ingår i övrigt totalresultat.

Företag som är moderföretag i en koncern ska upprätta delårsrapporter med tillämpning av de krav som anges i årsredovisningslagen samt lagen om värdepappersmarknaden. Detta innebär att moderbolaget ska redovisa en resultat- och balansräkning i sammandrag i en delårsrapport. Således finns inga krav på att inkludera vare sig en rapport över totalresultat, finansieringsanalys eller en rapport över förändringar i eget kapital. Detta innebär alltså att inget krav finns på att rapportera Övrigt totalresultat för moderbolaget i en delårsrapport.

Notera dock att enligt RFR 2.3 p. 62 ska juridiska personer vars aktier handlas på en reglerad marknad och som inte ingår i en koncern upprätta delårsrapport i enlighet med IAS 34. Moderbolaget ska då bland annat rapportera Övrigt totalresultat i enlighet med IAS 34.

Andra frågeställningar som rör delårsrapporter belyser vi i vår skrift "Kvalitet i delårsrapportering". Skriften går att ladda ner från vår hemsida eller beställa via [christina.larsson@se.pwc.com](mailto:christina.larsson@se.pwc.com).

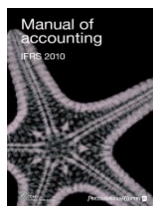


Tomas Kervenhed  
08-555 330 50  
[tomas.kervenhed@se.pwc.com](mailto:tomas.kervenhed@se.pwc.com)

# Accounting Update

PricewaterhouseCoopers  
SE-113 97 Stockholm  
Telefon 08-555 330 00  
[www.pwc.com/se](http://www.pwc.com/se)  
Ansvarig utgivare: Claes Janzon

## Ett urval av PricewaterhouseCoopers IFRS publikationer



### Manual of accounting – IFRS 2010

Guide till IFRS med omfattande praktiska instruktioner om hur finansiell information enligt IFRS ska upprättas. Inkluderar ett hundratal praktiska exempel och utdrag från bolagsrapporter samt ett exempel på koncernredovisning. Årets utgåva består av tre delar:

- *Manual of accounting – IFRS 2010*
- *Manual of accounting – Financial instruments 2010*
- *Illustrative IFRS corporate consolidated financial statements for 2009 year end*

För mer information och beställning se vår [hemsida](#)



### IFRS i fickformat - 2009

Denna skrift är en sammanfattning av de regler för redovisning och värdering som finns i de International Financial Reporting Standards som utgivits fram till mars 2009, inklusive IAS 1 Utformning av finansiella rapporter. Denna skrift behandlar inte upplysningskraven i detalj; dessa återfinns i den av PricewaterhouseCoopers utgivna IFRS [disclosure checklist](#).

Beställs via [Studentlitteratur](#). Pris 240 kr inkl moms



### Segmentrapportering enligt IFRS 8

IFRS 8 Rörelsesegment anpassar identifiering och redovisning av rörelsesegment till den rapportering som ledningen använder internt för uppföljning av verksamheten. Denna broschyr förklarar de viktigaste kraven i standarden och tar upp vissa praktiska frågor som företag måste ta ställning till när standarden tillämpas för första gången.

Beställs kostnadsfritt från [Redovisningsspecialisterna](#)



### IFRS 3 (Reviderad) Påverkan på resultat

Beskriver nyheterna i IFRS 3 (Reviderad) Rörelseförvärv utifrån perspektivet "Viktiga frågor och svar för beslutsfattare".

Beställs kostnadsfritt från [Redovisningsspecialisterna](#)



### En genomgång av svenska börsbolags årsredovisningar 2008 upprättade enligt IFRS

Undersökningen är en fortsättning och vidareutveckling av föregående års studie och har fokuserat på några av de områden som kan påverkas av den finansiella oron på marknaden. Inom varje område ställer vi ett antal frågor och svaren på dessa frågor utgör grunden för vår presentation.

Beställs kostnadsfritt från [Redovisningsspecialisterna](#)



### Illustrative IFRS corporate consolidated financial statements for 2010 year ends

Denna skrift visar ett exempel på en koncernredovisning, upprättad enligt IFRS, för en fiktiv tillverknings-, grossist och detaljhandelskoncern. Exemplet innefattar inte en årsredovisning för moderföretaget.

Skriften 2010 finns för närvarande endast på engelska, en översättning till svenska kommer att publiceras inom kort.

Broschyren kan laddas ner från vår [hemsida](#)

#### Vi hjälper er att vända utmaningar till möjligheter

Tillämpningen av ett nytt regelverk påverkar både det dagliga arbetet och det rapporterade resultatet.

Vi inom Accounting Transition Services erbjuder stöd i arbetet med konvertering till IFRS och implementering av nya standarder. Utifrån praktisk erfarenhet och vår egen metodik kan vi bistå er i konverteringsprocessen och hjälpa er med bland annat:

- Projektledning
- Identifiering och utvärdering av redovisningsskillnader
- Tekniska råd och hjälpmedel
- Utbildning
- Implementering av rapporteringsprocess och struktur

Kontakta oss – vi hjälper dig gärna!

#### Accounting Transition Services

Karin Hulten, tel 08-555 336 40, [karin.hulten@se.pwc.com](mailto:karin.hulten@se.pwc.com)  
Åsa Klasson, tel 08-555 338 48, [asa.klasson@se.pwc.com](mailto:asa.klasson@se.pwc.com)  
Anna Smeds, tel 08-555 338 43, [anna.smeds@se.pwc.com](mailto:anna.smeds@se.pwc.com)

# Accounting Update

PricewaterhouseCoopers  
SE-113 97 Stockholm  
Telefon 08-555 330 00  
[www.pwc.com/se](http://www.pwc.com/se)  
Ansvarig utgivare: Claes Janzon

Accounting Consulting Services, ACS, är en grupp redovisningsspecialister inom Pricewaterhouse Coopers, specialiserade på finansiell rapportering. Vi hjälper alla företag med att förstå alla aspekter av redovisningsregelverken. Vi bevakar utvecklingen löpande, tar fram goda exempel och ger praktisk vägledning

Kontaktinformation:

## Ansvarig för Accounting Consulting Services

[claes.janzon@se.pwc.com](mailto:claes.janzon@se.pwc.com): Tel. 08-555 330 42

## Senior IFRS Technical Partner

[dennis.svensson@se.pwc.com](mailto:dennis.svensson@se.pwc.com): Tel. 08-555 330 22

## IFRS - Rörelseförvärv

[dennis.svensson@se.pwc.com](mailto:dennis.svensson@se.pwc.com): Tel. 08-555 330 22

[lars-erik.persson@se.pwc.com](mailto:lars-erik.persson@se.pwc.com): Tel. 08-555 338 53

[jo han.m.ericsson@se.pwc.com](mailto:jo han.m.ericsson@se.pwc.com): Tel. 08-555 330 37

[katarina.lindgren@se.pwc.com](mailto:katarina.lindgren@se.pwc.com): Tel. 08-555 332 38

[aimee.finlay@se.pwc.com](mailto:aimee.finlay@se.pwc.com): Tel. 08-555 344 42

[marcus.k.jonsson@se.pwc.com](mailto:marcus.k.jonsson@se.pwc.com): Tel. 08-555 334 21

## IFRS - Finansiella instrument

[per-ove.zetterlund@se.pwc.com](mailto:per-ove.zetterlund@se.pwc.com): Tel. 08-555 332 97

[thomas.heneryd@se.pwc.com](mailto:thomas.heneryd@se.pwc.com): Tel. 08-555 332 10

[sofia.bengtsson@se.pwc.com](mailto:sofia.bengtsson@se.pwc.com): Tel. 08-555 338 65

[anna.loov@se.pwc.com](mailto:anna.loov@se.pwc.com): Tel. 08-555 338 82

## IFRS – Intäkter, Skulder och övriga områden

[claes.janzon@se.pwc.com](mailto:claes.janzon@se.pwc.com): Tel. 08-555 330 42

[mikael.scheja@se.pwc.com](mailto:mikael.scheja@se.pwc.com): Tel. 08-555 330 38

[anja.hjelstroem@se.pwc.com](mailto:anja.hjelstroem@se.pwc.com): Tel. 08-555 335 79

[linda.sandblom@se.pwc.com](mailto:linda.sandblom@se.pwc.com): Tel. 08-555 335 48

[tomas.kervenhed@se.pwc.com](mailto:tomas.kervenhed@se.pwc.com): Tel. 08-555 330 50

## Svensk redovisning – ÅRL, BFL, BFN

[jo han.maansson@se.pwc.com](mailto:jo han.maansson@se.pwc.com): Tel. 08-555 330 44

[christian.stralstroem@se.pwc.com](mailto:christian.stralstroem@se.pwc.com): Tel. 08-555 338 54

[jenny.nobrand@se.pwc.com](mailto:jenny.nobrand@se.pwc.com): Tel. 08-555 348 92

[monica.olsson@se.pwc.com](mailto:monica.olsson@se.pwc.com): Tel. 031-793 11 11

## Accounting Transition Services

[karin.hulten@se.pwc.com](mailto:karin.hulten@se.pwc.com): Tel. 08-555 336 40

[asa.klasson@se.pwc.com](mailto:asa.klasson@se.pwc.com): Tel. 08-555 338 48

[anna.smeds@se.pwc.com](mailto:anna.smeds@se.pwc.com): Tel. 08-555 338 43

[sanna.hjelmer@se.pwc.com](mailto:sanna.hjelmer@se.pwc.com): Tel. 08-555 334 30

## Marknadsnoteringar

[asa.weiner@se.pwc.com](mailto:asa.weiner@se.pwc.com): Tel. 08-555 330 36

Vill Du också prenumerera på Accounting Update? Skicka ett e-mail till [Christina Larsson](mailto:Christina.Larsson), så ordnar vi att Du erhåller ett eget exemplar i fortsättningen.