


Segmentrapportering enligt IFRS 8

En praktisk vägledning

Oktober 2008



Öhrlings

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

IFRS technical publications



IFRS Manual of Accounting 2008

Provides expert practical guidance on how groups should prepare their consolidated financial statements in accordance with IFRS. Comprehensive publication including hundreds of worked examples, extracts from company reports and model financial statements.



IFRS Pocket Guide 2008

Provides a summary of the IFRS recognition and measurement requirements. Including currencies, assets, liabilities, equity, income, expenses, business combinations and interim financial statements.



A practical guide to segment reporting

Provides an overview of the key requirements of IFRS 8, 'Operating Segments' and some points to consider as entities prepare for the application of this standard for the first time. Includes a question and answer section.



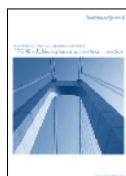
IFRS News

Monthly newsletter focusing on the business implications of the IASB's proposals and new standards.



Adopting IFRS – A step-by-step illustration of the transition to IFRS

Illustrates the steps involved in preparing the first IFRS financial statements. It takes into account the effect on IFRS 1 of the standards issued up to and including March 2004.



IAS 39 – Achieving hedge accounting in practice

Covers in detail the practical issues in achieving hedge accounting under IAS 39. It provides answers to frequently asked questions and step-by-step illustrations of how to apply common hedging strategies.



Disclosure Checklist 2007

Outlines the disclosures required by all IFRSs published up to September 2006.



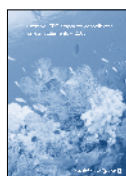
Illustrative interim financial information for existing preparers

Illustrative information, prepared in accordance with IAS 34, for a fictional existing IFRS preparer. Includes a disclosure checklist and IAS 34 application guidance. Reflects standards issued up to 31 March 2008.



Financial instruments under IFRS

High-level summary of the revised financial instruments standards issued in December 2003, updated to reflect IFRS 7 in September 2006. For existing IFRS preparers and first-time adopters.



Illustrative Consolidated Financial Statements

- Banking, 2006
- Corporate, 2008
- Insurance, 2006
- Investment funds, 2006
- Investment property, 2006

Realistic sets of financial statements – for existing IFRS preparers in the above sectors – illustrating the required disclosure and presentation.



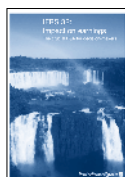
Financial Reporting in Hyperinflationary Economies – Understanding IAS 29

2006 update (reflecting impact of IFRIC 7) of a guide for entities applying IAS 29. Provides an overview of the standard's concepts, descriptions of the procedures and an illustrative example of its application.



Share-based Payment – a practical guide to applying IFRS 2

Assesses the impact of the new standard, looking at the requirements and providing a step-by-step illustration of how to account for share-based payment transactions.



IFRS 3R: Impact on earnings – the crucial Q&A for decision-makers

Guide aimed at finance directors, financial controllers and deal-makers, providing background to the standard, impact on the financial statements and controls, and summary differences with US GAAP.



SIC-12 and FIN 46R – The Substance of Control

Helps those working with special purpose entities to identify the differences between US GAAP and IFRS in this area, including examples of transactions and structures that may be impacted by the guidance.



IFRS for SMEs (proposals) – Pocket Guide 2007

Provides a summary of the recognition and measurement requirements in the proposed 'IFRS for Small and Medium-Sized Entities' published by the International Accounting Standards Board in February 2007.



Similarities and Differences – a comparison of IFRS and US GAAP

Presents the key similarities and differences between IFRS and US GAAP, focusing on the differences commonly found in practice. It takes into account all standards published up to August 2007.



Understanding financial instruments – A guide to IAS 32, IAS 39 and IFRS 7

Comprehensive guidance on all aspects of the requirements for financial instruments accounting. Detailed explanations illustrated through worked examples and extracts from company reports.

Innehåll

Inledning	4
Viktiga frågeställningar vid implementering av standarden	5
Huvudsakliga skillnader mellan IFRS 8 och IAS 14	6
Vad bör man göra när IFRS 8 ska tillämpas för första gången?	7
IFRS 8 – en översikt	8
Frågor och svar	12
1. Att identifiera rörelsesegment	14
2. Sammanslagning och redovisning av segment	19
3. Upplysningar om segment	27
4. Övriga frågor att beakta	33

Inledning

IFRS 8 ("standarden") anpassar identifiering och redovisning av rörelsesegment till den rapportering som ledningen använder internt för uppföljning av verksamheten. Segmentrapportering enligt IFRS 8 ska framhäva den information och de mått som ledningen anser är viktiga och som används för att fatta viktiga beslut. Den ska också ge en bättre koppling mellan de finansiella rapporterna och den information som lämnas i ledningens redogörelser som exempelvis Koncernöversikt, Flerårsöversikt, VD-ord och Förvaltningsberättelse. Standarden har anpassats till US GAAP och är snarlik den amerikanska motsvarigheten SFAS 131, "Disclosure about Segments of an Enterprise and Related Information".

Denna skrift förklarar de viktigaste kraven i standarden och tar upp vissa praktiska frågor som företag måste ta ställning till när standarden tillämpas för första gången.

Viktiga frågeställningar vid implementering av standarden

International Accounting Standards Board (IASB) utfärdade IFRS 8, "Rörelsesegment", i november 2006. Standarden ersätter IAS 14, "Segmentrapportering", och gäller för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Förtida tillämpning är tillåten.

Viktiga frågeställningar:

- IASBs avsikt med den nya standarden har inte varit att fler företag ska presentera segmentinformation, men enligt vår uppfattning kommer fler företag att omfattas av IFRS 8 än av IAS 14. Standarden gäller för företag vars aktier eller skuldebrev är föremål för allmän handel. Den gäller också för företag som har ingivit eller är i färd med att inge sina finansiella rapporter till en tillsynsmyndighet i syfte att emittera värdepapper på en offentlig marknad. Enligt vår uppfattning innebär detta att vissa företag som tidigare inte omfattades av IAS 14 blir tvungna att lämna segmentupplysningar.
- Standarden inför ett "ledningens perspektiv" för att identifiera och mäta det ekonomiska resultatet för ett företags rörelsesegment. Redovisad segmentinformation ska baseras på den information som används internt av ledningen. Detta innebär att:
 - Det sätt på vilket segmentinformationen identifieras, mäts och presenteras kan ändras.
 - Det kommer att finnas mer variation i redovisad segmentinformation mellan olika företag.
 - Segmentinformationen värderas kanske inte i enlighet med IFRS varför företagen nu måste stämma av finansiell segmentinformation mot sina finansiella rapporter.
 - Företagen behöver inte längre upprätta två uppsättningar information för intern respektive extern rapportering.
- De segment för vilka information ska lämnas är inte längre begränsat till sådana segment vars intäkter till största delen kommer från försäljning till externa parter, utan företag kan nu bli tvungna att redovisa de olika stegen i vertikalt integrerade verksamheter som separata segment.

Praktisk erfarenhet

IFRS 8 anpassar segmentrapporteringen enligt IFRS till kraven i motsvarande standard i USA, SFAS 131. IFRS 8 inför kraven i den amerikanska standarden nästan i sin helhet.

Kommentar

Erfarenheter från PwC i USA visar att:

- Det kan vara svårt att identifiera den högsta verkställande beslutsfattaren. Företagets bedömningar av den operationella nivå som regelbundet följs upp av den högsta verkställande beslutsfattaren och således utgör grund för segmentrapporteringen har varit utmanande och föremål för granskning av tillsynsmyndigheterna.
- Tillsynsmyndigheterna har ifrågasatt identifieringen av rörelsesegment och lämpligheten i att slå samman rörelsesegment.
- Företag som måste uppfylla kraven i Sarbanes-Oxley sektion 404 kan drabbas av merkostnader när de ska säkerställa att interna processer och system räcker till för att samla in och sammanställa intern segmentinformation.

Huvudsakliga skillnader mellan IFRS 8 och IAS 14

	IFRS 8	IAS 14	PwC kommentar
Vilka företag gäller den för?	Företag vars aktier eller skuldebrev är föremål för allmän handel eller företag som har ingivit (eller är på väg att inge) finansiella rapporter till en tillsynsmyndighet i syfte att emittera värdepapper på en offentlig marknad.	Företag vars värdepapper är föremål för allmän handel eller som är på väg att ge ut värdepapper på en offentlig marknad.	Vi anser att det är fler företag som omfattas då standarden inkluderar företag som inger finansiella rapporter till en tillsynsmyndighet för att kunna sälja värdepapper till allmänheten, oavsett om handel sker med dessa värdepapper eller inte.
Vad är rörelsesegment?	Affärsverksamheter som kan få intäkter eller ådra sig kostnader, vars rörelseresultat regelbundet följs upp av den högsta verkställande beslutsfattaren och för vilka fristående finansiell information finns tillgänglig.	Rörelsegren eller geografiska områden som är föremål för risker och möjligheter som skiljer sig från det som gäller för andra rörelsegränar eller geografiska områden.	Sammansättningen av segment kan förändras och antalet segment för vilka upplysning lämnas kan komma att öka.
Vilken information presenteras för rörelsesegment?	Den presenterade informationen baseras på den information som ledningen använder för att styra verksamheten.	Den presenterade informationen baseras på den finansiella information som presenteras i de finansiella rapporterna.	Det sätt på vilket ledningen utvärderar verksamhetens resultat förväntas bli mer transparent. Segmentinformationen kommer att vara utsatt för noggrannare granskning från användare av de finansiella rapporterna.
Vad baseras segmentupplysningar på?	Segmentupplysningar baseras på information som rapporteras till den högsta verkställande beslutsfattaren.	Segmentupplysningar baseras på finansiell information som värderas i enlighet med IFRS.	Den information som presenteras för ledningen kanske inte stöds av samma noggranna processer och kontroller och är inte heller föremål för extern revision. Att implementera sådana rutiner och system kan vara kostnadskrävande.

Vad bör man göra när IFRS 8 ska tillämpas för första gången?

- Identifiera den högsta verkställande beslutsfattaren (se sidan 9 för ytterligare information). Att identifiera rätt person/personer är av grundläggande betydelse när det gäller att korrekt identifiera de segment för vilka information ska lämnas.
- Vara medveten om att fler rörelsesegment (och därmed segment för vilka information ska lämnas) kan identifieras, till exempel där vertikalt integrerade verksamheter identifieras eller där flera delar av verksamheten regelbundet följs upp av den högsta verkställande beslutsfattaren. Ledningen bör överväga konsekvenserna av att presentera denna information i de finansiella rapporterna.
- Överväga effekten av den information som ska lämnas. IFRS 8 innehåller inte något undantag för konkurrensmässig skada utan kräver att företagen lämnar upplysning om den finansiella information som lämnas till den högsta verkställande beslutsfattaren. Den information som följs upp av den högsta verkställande beslutsfattaren kan innehålla kommersiellt känslig information och IFRS 8 kan kräva att denna redovisas externt. Detta var en viktig fråga för många amerikanska företag när SFAS 131 tillämpades för första gången.
- Granska de interna kontrollrutinerna för internredovisningen till ledningen. Denna kanske inte är föremål för samma processer och systemstöd som den finansiella information som ingår i de externa finansiella rapporterna. Eventuellt måste företagen lägga ner tid och pengar på att säkerställa att internredovisningen till ledningen är tillräckligt stabil för att stödja externa upplysningar och revision. IFRS 8 kräver också avstämning mellan summa intäkter, summa vinst eller förlust, summa tillgångar och andra belopp som redovisas för de segment för vilka information ska lämnas och motsvarande belopp i de finansiella rapporterna. En verifieringskedja bör finnas mellan internredovisningen till ledningen och informationen i de finansiella rapporterna.
- Se över nedskrivningstesten för goodwill. Goodwill kan inte fördelas på en grupp kassagenererande enheter som är större än ett rörelsesegment. Ledningen bör noggrant överväga effekten av ändringar i identifieringen av rörelsesegment på nedskrivningstesten för goodwill.
- Räkna om jämförande uppgifter. Ledningen bör beakta effekterna av IFRS 8, lösa eventuella problem och börja samla in relevant information i god tid innan standarden ska tillämpas för första gången i årsredovisning eller delårsrapport.

IFRS 8 – en översikt

Vilka företag omfattas av IFRS 8?

IFRS 8 gäller för företag som upprättar finansiella rapporter och

- vars aktier eller skuldebrev är föremål för allmän handel, eller
- som har ingivit, eller är i färd med att inge, finansiella rapporter till en värdepappersövervakande myndighet eller annan tillsynsmyndighet i syfte att emittera någon form av värdepapper på en offentlig marknad.

Kommentar

Vi förväntar oss att IFRS 8 kommer att gälla för företag som emitterar värdepapper på en offentlig marknad och när dessa värdepapper endast kan lösas in genom att de återgår till utfärdaren. Exempel: XYZ Equity Investment Fund utfärdar värdepapper till allmänheten som endast kan lösas in genom att de säljs tillbaka till fonden. IFRS 8 gäller för XYZ Equity Investment Fund under förutsättning att företaget måste inge finansiella rapporter till en tillsynsmyndighet för att kunna utfärda dessa värdepapper.

När gäller den?

IFRS 8 ska tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Den får tillämpas i förtid, förutsatt att upplysning om detta lämnas i noterna till de finansiella rapporterna.

Vilken är huvudprincipen?

IFRS 8 kräver upplysningar som gör det möjligt för användare av de finansiella rapporterna att bedöma karaktären och de finansiella effekterna av den affärsverksamhet som företaget bedriver och den ekonomiska miljö där det är verksamt.

Kommentar

IFRS 8 kräver bedömningar i tillämpningen. Ledningen måste beakta huvudprincipen när den fastställer segmentupplysningarna i stället för att förlita sig på ett antal regler. Budskapet är att företaget ska tillhandahålla information som används av ledningen och som gör det möjligt för användarna att förstå företagets huvudverksamheter, var dessa är belägna och vilka resultat de uppnår.

Vad är ett rörelsesegment?

Ett rörelsesegment utgör en del av ett företag

- som bedriver en affärsverksamhet från vilken det kan få intäkter och ådra sig kostnader,
- vars rörelseresultat regelbundet följs upp av företagets högsta verkställande beslutsfattare som underlag för beslut om tilldelning av resurser till segmentet och bedömning av dess resultat, och
- för vilken fristående finansiell information finns tillgänglig.

Hur identifieras rörelsesegment?

Det finns fyra viktiga steg – företaget måste:

- 1 Identifiera den högsta verkställande beslutsfattaren.
- 2 Identifiera sina affärsverksamheter (som inte nödvändigtvis får intäkter eller ådrar sig kostnader).
- 3 Fastställa om fristående finansiell information finns tillgänglig för affärsverksamheterna.
- 4 Fastställa om denna information regelbundet följs upp av den högsta verkställande beslutsfattaren.

Kommentar

Att identifiera den högsta verkställande beslutsfattaren och de delar av företaget som regelbundet följs upp av denne i syfte att fatta beslut kan vara svårt. Det är också viktigt att göra förnyade bedömningar av identifieringen av den högsta verkställande beslutsfattaren, i synnerhet efter en omorganisation, ett förvärv eller en avyttring.

Vad eller vem är den högsta verkställande beslutsfattaren?

Den högsta verkställande beslutsfattaren är en funktion och inte nödvändigtvis en person. Denna funktion är att fördela resurser till rörelsesegmenten och bedöma deras resultat. Vem det är varierar sannolikt från företag till företag – det kan vara koncernchefen, verkställande direktören, ledningsgruppen eller styrelsen. Titeln eller titlarna på den person/de personer som identifieras som högsta verkställande beslutsfattare är inte relevanta, så länge det handlar om den person/de personer som är ansvariga för att fatta strategiska beslut om företagets segment.

Se vidare avsnittet ”Frågor och svar” för några praktiska slutsatser vad avser identifiering av ett företags rörelsesegment.

Hur avgör företaget för vilka segment information ska lämnas?

Inte alla rörelsesegment behöver redovisas separat. Rörelsesegment behöver endast redovisas om de överskrider kvantitativa gränsvärden.

Kvantitativa gränsvärden (IFRS 8 paragraf 13)

Information om ett rörelsesegment ska redovisas separat om:

- Redovisade intäkter (från extern och intern försäljning) uppgår till 10% eller mer av de sammanlagda intäkterna för samtliga rörelsesegment.
- Segmentets totala vinst eller förlust i absoluta tal uppgår till 10% eller mer av det största beloppet i absoluta tal av
 - den sammanlagda redovisade vinsten för samtliga rörelsesegment som inte redovisade någon förlust eller
 - den sammanlagda redovisade förlusten för samtliga rörelsesegment som redovisade en förlust.
- Segmentets tillgångar uppgår till 10% eller mer av samtliga rörelsesegments sammanlagda tillgångar.

Två eller fler segment kan läggas samman och redovisas som ett segment om vissa villkor är uppfyllda.

Sammanlagning av rörelsesegment (IFRS 8 paragraf 12)

Två eller flera rörelsesegment får slås samman till ett rörelsesegment för vilket information ska lämnas om:

- en sammanlagning ger användarna av de finansiella rapporterna sådan information som gör det möjligt för dem att utvärdera verksamheten och den miljö där den verkar,
- de har likartade ekonomiska egenskaper och
- de liknar varandra i vart och ett av följande hänseenden:
 - a) produkternas och tjänsternas karaktär
 - b) produktionsprocessens karaktär
 - c) de kundkategorier som använder produkten eller tjänsten
 - d) sätt att distribuera produkterna eller leverera tjänsterna och
 - e) tillsynsmiljö (gäller exempelvis banker, försäkringsföretag och offentlig verksamhet).

Minsta antal segment för vilka information ska lämnas

Efter att ha fastställt de segment för vilka information ska lämnas, måste företaget säkerställa att de sammanlagda externa intäkterna som kan hänföras till dessa segment uppgår till åtminstone 75% av företagets totala intäkter. Om gränsvärdet 75% inte uppnås, måste ytterligare segment identifieras (även om dessa inte når upp till gränsvärdet 10%), tills minst 75% av företagets totala externa intäkter ingår i dess segment för vilka information ska lämnas.

I avsnitten "Sammanlagning och redovisning av segment" och "Upplysningar om segment" finns praktisk vägledning vad avser fastställande av segment för vilka information ska lämnas.

Upplysningar i de finansiella rapporterna

Upplysningarna fokuserar på den information som ledningen anser vara viktig för att bedriva verksamheten. Upplysningskraven sammanfattas nedan.

Upplysningskrav	Erforderliga upplysningar
Allmän information	<ul style="list-style-type: none">• Faktorer som används för att identifiera de segment för vilka information ska lämnas.• Typer av produkter/tjänster från vilka de segment för vilka information ska lämnas får sina intäkter.
Information om de segment för vilka information ska lämnas: resultat, intäkter, kostnader, tillgångar, skulder och skillnader i värderingsprinciper och principer för fördelning	<ul style="list-style-type: none">• Ett resultatmått och ett mått på totala tillgångar.• Ett antal specifika upplysningar, exempelvis intäkter från externa kunder, om dessa ingår i segmentets resultat eller presenteras för den högsta verkställande beslutsfattaren.• Principerna för rapportering av transaktioner mellan segment för vilka information ska lämnas.• Vilka skillnader som finns mellan segmentupplysningar och jämförbara poster i företagets finansiella rapporter (t ex skillnader i redovisningsprinciper och principer för fördelning av centralt uppkomna kostnader).
Avstämningar	<ul style="list-style-type: none">• Summa intäkter, resultat, tillgångar och skulder och andra väsentliga segmentposter mot motsvarande totalbelopp i de finansiella rapporterna.
Upplysningar som avser hela företaget	<ul style="list-style-type: none">• Intäkter från externa kunder för varje produkt och tjänst, eller varje grupp av liknande produkter och tjänster.• Intäkter från externa kunder hänförliga till det land där företaget har sitt säte respektive hänförliga till samtliga övriga länder från vilka företaget får intäkter.• Intäkter från externa kunder hänförliga till ett enskilt land, om väsentliga.• Anläggningstillgångar (andra än finansiella instrument, uppskjutna skattefordringar, tillgångar avseende förmåner efter avslutad anställning och rättigheter enligt försäkringsavtal) som finns i det land där företaget har sitt säte och i alla andra länder där företaget innehar tillgångar.• Anläggningstillgångar i ett enskilt land, om väsentliga.• I vilken mån företaget är beroende av större kunder, inklusive upplysning om intäkterna från någon enskild kund överstiger 10% av företagets intäkter.

I avsnittet "Övriga frågor att beakta" finns praktisk vägledning om de upplysningar som krävs enligt IFRS 8.

Obs. Det finns inte längre något primärt och sekundärt segmentformat. Om ett företag har bestämt att dess rörelsesegment baseras på dess produkter och tjänster behöver ingen geografisk segmentinformation lämnas utöver de särskilda upplysningar för hela företaget som specificerats ovan.

Frågor och svar

1. Att identifiera rörelsesegment

- 1.1 Kan den högsta verkställande beslutsfattaren vara en grupp av personer?
- 1.2 Utgörs den högsta verkställande beslutsfattaren alltid av den högsta ledningsnivå där beslut fattas?
- 1.3 Kan en huvudkontorsfunktion utgöra ett rörelsesegment?
- 1.4 Kan en del av ett företag definieras som ett rörelsesegment om den högsta verkställande beslutsfattaren endast följer upp intäktsinformationen för denna del?
- 1.5 Krävs en balansräkning för segmentet för att dra slutsatsen att fristående finansiell information finns tillgänglig?
- 1.6 Kan vertikalt integrerade verksamheter och kostnadscenter som inte genererar intäkter klassificeras som rörelsesegment?
- 1.7 Kan en forsknings- och utvecklingsfunktion vara ett rörelsesegment?
- 1.8 Kan en avvecklad verksamhet vara ett rörelsesegment?
- 1.9 Beaktas verksamheter som bedrivs genom joint ventures eller i intresseföretag i definitionen av rörelsesegment?
- 1.10 Den högsta verkställande beslutsfattaren kan få flera olika uppsättningar av information. Hur fastställs rörelsesegmenten?
- 1.11 Ett företag är organiserat i en matrisorganisation, där den högsta verkställande beslutsfattaren följer upp två överlappande uppsättningar finansiell information. Hur fastställs rörelsesegmenten?

2. Sammanslagning och redovisning av segment

- 2.1 Om rörelsesegmenten baseras på geografiska områden snarare än på produkter eller tjänster, kan de ändå slås samman?
- 2.2 Kan ett företag slå samman nystartade verksamheter med mogna verksamheter?
- 2.3 Kan två liknande rörelsesegment slås ihop även om de uppvisar olika långsiktiga genomsnittliga bruttomarginaler?
- 2.4 Hur ska ett företag genomföra 10%-testet när varje rörelsesegment redovisar olika mått på segmentets lönsamhet och tillgångar?
- 2.5 Hur ska ett företag identifiera segment för vilka information ska lämnas enligt IFRS 8 paragraf 13(b), när det har både vinstgenererande och förlustbringande segment?
- 2.6 Kan information om rörelsesegment som inte ska redovisas slås samman och redovisas i en "övriga segment"-kategori tillsammans med de avstämningsposter som finns mellan segmentinformationen och informationen i de finansiella rapporterna?
- 2.7 Kan ett företag slå samman ett segment för vilket information inte ska lämnas med ett segment för vilket information ska lämnas, även om kriterierna för sammanslagning i paragraf 12 inte är uppfyllda?
- 2.8 När 75%-testet enligt IFRS 8 paragraf 15 tillämpas och man behöver inkludera ytterligare något segment för att komma upp till 75%, ska alltid det största rörelsesegmentet väljas?

3. Upplysningar om segment

- 3.1 Om rapporteringen till den högsta verkställande beslutsfattaren innehåller mer än ett lönsamhetsmått för segmenten, vilket mått ska redovisas?
- 3.2 Vilket mått måste redovisas när den information om tillgångar som rapporteras till den högsta verkställande beslutsfattaren är begränsad eller inte följs upp överhuvudtaget?
- 3.3 Ska de resultatmått och uppgifter om tillgångar och skulder som redovisas för varje rörelsesegment överensstämma med de redovisningsprinciper enligt IFRS som används i koncernredovisningen?
- 3.4 I de fall då den högsta verkställande beslutsfattaren endast får information som avser företagets kassaflöden, dvs den högsta verkställande beslutsfattaren får ingen information om resultat eller tillgångar, vad ska detta företag redovisa i sin upplysning om segment?
- 3.5 När ska ett företag se över och ompröva sin segmentrapportering?
- 3.6 Krävs omräkning av tidigare redovisad segmentinformation när en omorganisation gör att sammansättningen av segment för vilka information ska lämnas förändras?
- 3.7 Krävs omräkning av segmentinformationen när en förändring sker i beräkningen av segmentens resultat?
- 3.8 Vilken är definitionen av "väsentlig" när ett företag måste redovisa väsentliga intäkter och väsentliga anläggningstillgångar från ett enskilt land separat?

4. Övriga frågor att beakta

- 4.1 Inverkan av IFRS 8 på redovisningen av nedskrivning av tillgångar
- 4.2 Segmentrapportering i de separata finansiella rapporterna för börsnoterade dotterföretag
- 4.3 Konvergens med USA-standard SFAS 131

Att identifiera rörelsesegment

1.1 Kan den högsta verkställande beslutsfattaren vara en grupp av personer?

Ja. Den högsta verkställande beslutsfattaren kan vara en person eller en grupp av personer.

Kommentar

En affärsverksamhet har vanligen en enhetschef som är direkt ansvarig inför, och upprätthåller regelbunden kontakt med, en person eller en grupp av personer för att diskutera verksamheten, finansiellt resultat, prognoser eller planer för affärsverksamheten. Den högsta verkställande beslutsfattaren är den person eller den grupp av personer som är ansvarig för fördelningen av resurser och för att utvärdera resultatet i företagets affärsenheter.

1.2 Utgörs den högsta verkställande beslutsfattaren alltid av den högsta ledningsnivå där beslut fattas?

Normalt sett ja. I nästan varje företag är det den högsta ledningsnivån som fattar beslut om företagets resursfördelning och som utvärderar verksamhetens resultat.

Kommentar

Bedömning krävs. Den högsta verkställande beslutsfattaren kommer att variera från företag till företag. Det kan vara koncernchefen, verkställande direktören, ledningsgruppen eller, i vissa länder, styrelsen. Vi anser att ett övervakande organ som endast godkänner ledningens beslut inte utgör den högsta verkställande beslutsfattaren, eftersom detta organ inte fördelar resurser.

1.3 Kan en huvudkontorsfunktion utgöra ett rörelsesegment?

Ja. En huvudkontorsfunktion som bedriver affärsverksamhet kan vara ett rörelsesegment under förutsättning att dess intjänade intäkter inte är oväsentliga för företagets verksamhet och att fristående finansiell information följs upp av den högsta verkställande beslutsfattaren (t.ex. en treasuryfunktion som får ränteintäkter och ådrar sig kostnader).

En huvudkontorsfunktion med intäkter som är oväsentliga för företagets verksamhet är inte något rörelsesegment och hör inte till de segment för vilka information ska lämnas (som exempelvis redovisning, IT, personal och internrevision). Sådana funktioner ska redovisas i avstämningen av totalerna för segmenten som "andra avstämningsposter".

Exempel – Oväsentliga intäkter

Exempel på oväsentliga intäkter kan innefatta ränteintäkter och -kostnader, realiserade och orealiserade valutakursvinster och nettoeffekten av pensionsplaner.

1.4 Kan en del av ett företag definieras som ett rörelsesegment om den högsta verkställande beslutsfattaren endast följer upp intäktsinformationen för denna del?

I de flesta fall nej. För de flesta företag räcker det inte att endast följa upp intäktsinformationen för att kunna fatta beslut om resursallokering till detta segment eller för att utvärdera dess resultat.

Kommentar

Endast i sällsynta fall då produktförsäljning eller tillhandahållande av tjänster innefattar minimala kostnader är sådan information som är begränsad enbart till intäkter representativ för resultatet. I ett sådant fall kan uppföljning endast av intäktsinformationen av den högsta verkställande beslutsfattaren vara tillräcklig för att dra slutsatsen att affärsverksamheten kan definieras som ett rörelsesegment.

1.5 Krävs en balansräkning för segmentet för att dra slutsatsen att fristående finansiell information finns tillgänglig?

Nej, vi anser att i många fall kan kravet på fristående finansiell information uppfyllas genom information om resultatposter och mått såsom intäkter och bruttovinst per produktionslinje.

1.6 Kan vertikalt integrerade verksamheter och kostnadscenter som inte genererar intäkter klassificeras som rörelsesegment?

Ja. IFRS 8 definierar ett rörelsesegment som en ”del av ett företag som bedriver affärsverksamhet, genom vilken den kan få intäkter och ådra sig kostnader”. Detta innebär att inte all affärsverksamhet behöver få intäkter för att kunna definieras som ett rörelsesegment.

Exempel – Kostnadscenter som ett separat segment

Tillverkande företag som administreras som ett kostnadscenter redovisar kanske inte separata intäkter eftersom företagets kundintäkter inte fördelas på kostnadscentret. Under förutsättning att fristående finansiell information upprättas och följs upp av den högsta verkställande beslutsfattaren kan sådana delar betraktas som ett rörelsesegment. Man måste dock vara aktsam när man fastställer huruvida en internt redovisad verksamhet utgör ett rörelsesegment (se punkt 1.3 för ytterligare information).

Exempel – Vertikalt integrerad verksamhet

Om internpriser debiteras mellan ett företags produktionssteg (t ex i olje- och gasföretag), gör det faktum att internpriserna inte utvärderas av den högsta verkställande beslutsfattaren inte att sådana verksamheter undantas från att betraktas som rörelsesegment. Rörelsesegmenten för ett olje- och gasföretag kan omfatta utvinning, utveckling, produktion, raffinering och marknadsföring – om den högsta verkställande beslutsfattaren styr företaget på detta sätt.

1.7 Kan en forsknings- och utvecklingsfunktion vara ett rörelsesegment?

Ja, förutsatt att fristående information följs upp av den högsta verkställande beslutsfattaren. Normalt är ett företags FoU-funktion en vertikalt integrerad verksamhet (se fråga 1.6), där FoU-verksamheten utgör en nödvändig del av företagets verksamhet. Definitionen av rörelsesegment innebär även att en del av ett företag som endast får intäkter och ådrar sig kostnader som avser koncerninterna transaktioner ändå kan utgöra ett rörelsesegment.

Kommentar

Då ett företag fördelar företagets totala FoU-kostnader på de affärsverksamheter, för vilka FoU särskilt utförs, utgör FoU-funktionen ett separat rörelsesegment under förutsättning att den högsta verkställande beslutsfattaren följer upp fristående finansiell information för denna enhet. Den utgör inte ett separat segment om den högsta verkställande beslutsfattaren inte följer upp fristående finansiell information för enheten.

1.8 Kan en avvecklad verksamhet vara ett rörelsesegment?

Ja. En avvecklad verksamhet kan uppfylla definitionen av ett rörelsesegment om:

- den fortsatt bedriver affärsverksamhet,
- rörelseresultatet regelbundet följs upp av den högsta verkställande beslutsfattaren och
- fristående finansiell information finns tillgänglig för att genomföra uppföljningen.

Exempel – Ett möbelföretag som avyttrar sin produktionsanläggning för möbler

Ett företag avvecklar sitt affärsområde ”produktionsanläggning för möbler”.

Avvecklingen uppfyller kriterierna för ”Avvecklade verksamheter” enligt IFRS 5, Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter. För interna syften tas separata finansiella resultat fram för denna verksamhet och dessa följs upp av den högsta verkställande beslutsfattaren till dess att avvecklingen är helt slutförd. Verksamheten leds fortsatt av den högsta verkställande beslutsfattaren och fortsätter att uppfylla definitionen av ett rörelsesegment.

Om den högsta verkställande beslutsfattaren tvärtom inte längre följer upp separat finansiell information för den avvecklade verksamheten, faller denna inte längre inom definitionen av ett rörelsesegment. Exempel: en produktionsanläggning för möbler lägger ner sin verksamhet i Asien. Anläggningen producerar inte längre något varulager och har omklassificerats enligt IFRS 5 till ”tillgång som innehas för försäljning”. Separat finansiell information redovisas inte längre. Följaktligen ska den inte längre betraktas som ett rörelsesegment.

Obs. Upplysningar måste fortfarande lämnas i enlighet med IFRS 5.

1.9 Beaktas verksamheter som bedrivs genom joint ventures eller i intresseföretag i definitionen av rörelsesegment?

Vi anser att, i den utsträckning som (1) ett företag förvaltar sin joint venture-verksamhet eller sina intresseföretag separat och (2) kriterierna för identifiering av rörelsesegment enligt punkterna (a) till (c) i IFRS 8 paragraf 5 är uppfyllda, utgör joint venture-verksamheten eller intresseföretaget ett rörelsesegment. Upplysning om tillgångar och resultat (så som detta rapporteras till den högsta verkställande beslutsfattaren) ska lämnas för

det joint venture eller det intresseföretag som utgör segmentet. Den externa redovisningen av joint venture-verksamheten kan ske enligt klyvningsmetoden eller fullständig konsolidering. Om de fullständiga ekonomiska resultaten i ett joint venture följs upp av den högsta verkställande beslutsfattaren, måste summan av alla segments finansiella belopp stämmas av mot motsvarande belopp i de konsoliderade finansiella rapporterna. Därför måste lämpliga elimineringar göras i avstämningskolumnen för redovisade belopp som överstiger de belopp som återfinns i de finansiella rapporterna. Exempel: ett intresseföretags intäkter ingår inte i det intäktsbelopp som redovisas i de konsoliderade finansiella rapporterna. En eliminering av det intäktsbelopp som redovisas för detta måste visas som en avstämningspost.

1.10 Den högsta verkställande beslutsfattaren kan få flera olika uppsättningar information. Hur fastställs rörelsesegmenten?

Enligt IFRS 8 paragraf 8 ska följande faktorer övervägas när ett företag fastställer de verksamhetsdelar som utgör dess rörelsesegment:

- Verksamhetens art för varje del av företaget. Om segmentinformationen på högre nivå utgörs av verksamhetsdelar som innehåller olika affärsverksamheter medan delarna på lägre nivå innehåller liknande affärsverksamheter, kan delarna på lägre nivå vara mer representativa för företagets rörelsesegment.
- Förekomsten av chefer som ansvarar för varje verksamhetsdel. Det är sannolikt att en verksamhetsdel som har någon som ansvarar för dess resultat (exempelvis en segmentchef, en ekonomichef eller en affärsområdeschef) och som är direkt ansvarig inför och håller regelbunden kontakt med den högsta verkställande beslutsfattaren för att diskutera verksamheten, finansiellt resultat, prognoser eller planer, utgör ett rörelsesegment i företaget. Segmentchefer kan vara ansvariga för mer än ett rörelsesegment. Om det endast finns en uppsättning verksamhetsdelar för vilka segmentchefer ansvarar, utgör dessa enligt IFRS 8 paragraf 9 i regel rörelsesegmenten.
- Informationen som lämnas till styrelsen. Den information som lämnas till styrelsen, då denna inte anses vara den högsta verkställande beslutsfattaren, kan visa på vilken nivå i företaget som (1) det övergripande resultatet bedöms och (2) beslut fattas om resursfördelning till olika delar av företagets verksamhet.

Vi anser att företagen också ska beakta andra kvalitativa faktorer, utöver dessa som nämns ovan, när de fastställer lämpliga rörelsesegment. Här ska ingå en bedömning av om rörelsesegmenten är förenliga med grundprincipen i IFRS 8 och om det är realistiskt att de identifierade rörelsesegmenten utgör den nivå på vilken den högsta verkställande direktören bedömer resultat och fördelar resurser. Vi förväntar oss också att de identifierade rörelsesegmenten är förenliga med annan information som företaget tar fram, exempelvis pressreleaser, intervjuer med ledningen, företagets hemsida, tilläggsinformation i årsredovisningen och annan offentlig information om företaget.

Kommentar

I USA har detta avsnitt i standarden varit ett område som krävt betydande bedömningar av företaget. Det är också ett område inom vilket många företag har ifrågasatts av tillsynsmyndigheterna.

1.11 Ett företag är organiserat i en matrisorganisation, där den högsta verkställande beslutsfattaren följer upp två överlappande uppsättningar finansiell information. Hur fastställs rörelsesegmenten?

IFRS 8 paragraf 10 tar upp frågan om matrisorganisationer. Där finns ett exempel på ett företag där vissa chefer ansvarar för vissa produktgrupper och tjänsteområden över hela världen, medan andra chefer ansvarar för särskilda geografiska områden. Den högsta verkställande beslutsfattaren följer upp rörelseresultaten för båda uppsättningarna och separat finansiell information finns tillgänglig för båda. I denna situation ska företaget fastställa vilken uppsättning som utgör dess rörelsesegment och då beakta vad användarna av dess finansiella rapporter skulle behöva veta för att utvärdera karaktären och de finansiella effekterna av den affärsverksamhet som företaget bedriver och den ekonomiska miljö där det är verksamt.

Kommentar

Matrisorganiserade företag måste göra bedömningar för att fastställa sina rörelsesegment. Dessa företag ska beakta betydelsen av de faktorer som har lett till matrisstrukturen. Exempel: om ett företag prioriterar att öka den totala försäljningen, sin marknadsandel och sin geografiska spridning, skulle den mest relevanta informationen för aktieägarna baseras på geografiska marknader. Ett företag som har som målsättning att öka försäljningen av enskilda produkter och den högsta verkställande beslutsfattaren anser att det bästa sättet att uppnå detta är att förbättra och upprätthålla produktkvaliteten, kan dra slutsatsen att den mest relevanta informationen för aktieägare baseras på produkter.

Denna ansats kan accepteras enligt IFRS 8 om:

- företaget på ett tillfredsställande sätt kan visa hur det har fastställt sina segment och
- företagets grund för att fastställa segment gör det möjligt för dess användare av de finansiella rapporterna att utvärdera företagets verksamhet och ekonomiska resultat och den ekonomiska miljö i vilken det verkar.

Sammanlagning och redovisning av segment

2.1 Om rörelsesegmenten baseras på geografiska områden snarare än på produkter eller tjänster, kan de ändå slås samman?

Ja, förutsatt att de enskilda segmenten för olika länder har liknande ekonomiska egenskaper och liknar varandra på vart och ett av de övriga områden som anges i IFRS 8 paragraf 12.

Kommentar

Kravet på att segmenten ska ha liknande ekonomiska egenskaper kan vara svårt att uppfylla när man vill slå ihop segment i olika geografiska områden, exempelvis olika länder. Detta beror på att de enskilda länderna i sådana fall måste uppvisa liknande ekonomiska förutsättningar, valutareglering samt underliggande valutor för att de ska ha liknande ekonomiska egenskaper.

Även om sammanslagning av geografiska segment är tillåten, kräver IFRS 8 paragraf 33 separata upplysningar om intäkter och tillgångar för varje väsentligt land. Dessa upplysningar gör det möjligt för användare av de finansiella rapporterna att bedöma företagets beroende av kunder i ett visst land.

2.2 Kan ett företag slå samman nystartade verksamheter med mogna verksamheter?

Ja. Ett av syftena med att kräva upplysningar om segmenten är att hjälpa användarna att bedöma framtidsutsikterna för ett företags verksamhet. Segment med liknande ekonomiska egenskaper uppvisar ofta likartade långsiktiga finansiella resultat. I den mån som det framtida ekonomiska resultatet (inklusive konkurrensrisker och operativa risker) för den nystartade verksamheten förväntas likna företagets mogna verksamheter kan kravet på liknande ekonomiska egenskaper för sammanslagning vara uppfyllt.

Exempel – En detaljhandelskedja öppnar nya butiker

En detaljhandelskedja har mogna verksamheter (butiker) i fem större städer i ett visst land. Under innevarande år öppnar detaljhandelskedjan ytterligare butiker i dessa städer. Varje butik utgör ett separat rörelsesegment, eftersom den högsta verkställande beslutsfattaren följer upp ekonomiska resultat och fattar beslut butik för butik. Dessa nya butiker kan uppfylla sammanslagningskriteriet avseende liknande ekonomiska egenskaper och slås samman med mogna butiker, om ledningen fastställer att det framtida långsiktiga ekonomiska resultatet för butikerna förväntas bli likartat.

2.3 Kan två liknande rörelsesegment slås ihop även om de uppvisar olika långsiktiga genomsnittliga bruttomarginaler?

Eventuellt. Ledningen ska överväga alla relevanta faktorer för att fastställa om de ekonomiska egenskaperna i segmenten är likartade.

IFRS 8 föreskriver att likartade långsiktiga genomsnittliga bruttomarginaler kan förväntas för två rörelsesegment som har liknande ekonomiska egenskaper. Emellertid kan också andra resultatfaktorer som exempelvis trender i försäljningstillväxten, avkastning på sysselsatt kapital och kassaflöden från den löpande verksamheten övervägas av ledningen för att bedöma om företagets segment i allt väsentligt har liknande ekonomiska egenskaper.

Kommentar

När ledningen följer upp måtten för finansiella resultat och jämför segment ska den inte bara beakta kvantitativa resultat utan också skälen till att resultaten är likartade eller olikartade innan den drar någon slutsats om huruvida de ekonomiska egenskaperna är likartade/olikartade. I Basis for Conclusions till IFRS 8 konstateras att "fristående rapportering av segmentinformation bidrar inte i väsentlig grad till en investerares förståelse av ett företag, om dess rörelsesegment har egenskaper som liknar varandra så mycket att de i allt väsentligt har samma framtidsutsikter". Vi anser att dessa kommentarer om sammanslagning står i överensstämmelse med grundprincipen i IFRS 8. Företagen måste säkerställa att fakta och omständigheter stöder en sammanslagning.

Ledningen bör vara uppmärksam på att:

- Ett företag som inte kan uppvisa "liknande ekonomiska egenskaper" inte kan använda sig av övriga kriterier i paragraf 12 för att slå samman rörelsesegment.
- Det är viktigt att överväga ett antal olika faktorer, exempelvis trender i produkternas tillväxt, bruttomarginaler och ledningens långsiktiga förväntningar på produktgrupperna.
- Flera års såväl historiska som framtida resultat bör beaktas.
- Segmentrapporteringen bör vara förenlig med annan offentlig information och andra upplysningar, exempelvis webbsidor och annan finansiell information som presenteras utöver de finansiella rapporterna.
- Ledningen bör dokumentera sin slutsats att segmenten liknar varandra ekonomiskt.

Exempel – En återförsäljare av damkappor

En återförsäljare av damkappor har följande rörelsesegment: butikens märke – yllekappor, övriga designermärken – yllekappor och pälskappor. Följande tabell visar begränsad finansiell information för varje segment:

	Butikens märke – yllekappor	Övriga designermärken – yllekappor	Pälskappor
Genomsnittlig bruttomarginal	25%	30%	33%
Försäljningsvolym	500 000 st	375 000 st	20 000 st
Genomsnittligt försäljningspris	175 per st	265 per st	4 200 per st
Tillväxt per år	3% (stabil)	2% (stabil)	– 5% (fallande)

Företagets verksamhetsgren pälskappor har upplevt försäljningsminskningar under de senaste åren och nedgången förväntas fortsätta. Ledningen tror att försäljningsminskningen i huvudsak är ett svar på konsumenternas allt större fokusering på djurens rättigheter. Ledningen förväntar sig att man kan upprätthålla vinstmarginalen på 33% under åtminstone de kommande tre åren. Trots att ledningen anser att produktgruppen ”pälskappor” fortfarande bidrar gynnsamt till verksamheten, har den indikerat att man efter en femårsperiod kommer att överväga om produktgruppen ska bibehållas.

Yllekappor till segmenten ”butikens märke” och ”övriga designermärken” köps från samma tillverkare. Genomsnittsmarginalerna och bruttoförsäljningen för de två segmenten är olika; dock finns vissa designergrupper i segmentet ”övriga designermärken” med marginaler och försäljningspriser som i hög grad liknar segmentet ”butikens märke”. Tillväxttakten för de två segmenten har utvecklats på ett likartat sätt under de senaste tio åren och ledningen förväntar sig att så också sker i framtiden.

Segmenten ”butikens märke” och ”övriga designermärken” uppvisar liknande ekonomiska egenskaper, trots skillnaden i genomsnittliga bruttomarginaler. Segmentet ”pälskappor” har andra ekonomiska egenskaper på grund av skillnader i tillväxt och underliggande verksamhet, trots likheten vad gäller genomsnittliga bruttomarginaler jämfört med segmentet ”övriga designermärken”.

Ledningen måste dock vara uppmärksam på att vissa övervakningsorgan kan komma att ifrågasätta den slutsats som presenteras ovan på grund av skillnaden i bruttomarginal mellan ”butikens märke” och ”övriga designermärken”. Ledningen bör vara försiktig när den slår samman segment med olika bruttomarginaler och säkerställa att segmenten verkligen kan uppvisa liknande ekonomiska egenskaper trots att bruttomarginalerna skiljer sig åt. Ju större skillnaderna är mellan de långsiktiga genomsnittliga bruttomarginalerna, desto svårare torde det vara att försvara påståendet att segmenten har liknande ekonomiska egenskaper.

2.4 Hur ska ett företag genomföra 10%-testet när varje rörelsesegment redovisar olika mått på lönsamhet och tillgångar?

När segment redovisar olika mått på lönsamhet, tillgångar och skulder, ska ett konsekvent mått utvecklas i syfte att genomföra 10%-testet. Detta mått ska användas oavsett om den högsta verkställande beslutsfattaren använder detta mått när denne utvärderar segmentens resultat eller inte.

Exempel – Segmenten använder olika mått för lönsamhet

Ett företag har tre rörelsesegment, vilka inte kan slås samman enligt kriterierna för sammanslagning.

Följande rapporteras till den högsta verkställande beslutsfattaren:

- Segment 1 mäter lönsamheten baserat på rörelseresultatet, med pensionskostnader redovisade enligt kontantprincipen. Segment 1 är det enda segment för vilket pensionskostnader redovisas; pensionskostnader fördelas ej till de andra två segmenten. Informationen om tillgångar är begränsad till presentation av kundfordringar.
- Segment 2 mäter lönsamheten baserat på resultat före skatt, vilket innefattar en intern kapitalkostnad, som debiteras av huvudkontoret och som endast allokeras till segment 2. Informationen om tillgångar innefattar endast kundfordringar och anläggningstillgångar.
- Segment 3 mäter lönsamheten baserat på resultat efter skatt. Informationen om tillgångar är begränsad till kundfordringar.

Rörelseresultatet är det lägsta måttet på lönsamhet som finns tillgängligt och som lämnas till den högsta verkställande beslutsfattaren för alla tre segmenten. Detta ska vara det mått som används i 10%-testet. Samma ansats ska tillämpas för tillgångar. Kundfordringar är därför det mest konsekventa måttet på tillgångar för att genomföra 10%-testet.

2.5 Hur ska ett företag identifiera segment för vilka information ska lämnas enligt IFRS 8 paragraf 13(b), när det har både vinstgenererande och förlustbringande segment?

När ett företag tillämpar 10%-testet för segmentresultat måste företaget säkerställa om det absoluta beloppet för segmentets redovisade vinst eller förlust är 10% eller mer av det större, i absoluta tal, av:

- (i) den sammanslagna redovisade vinsten för alla rörelsesegment som inte redovisade en förlust eller
- (ii) den sammanslagna redovisade förlusten för alla rörelsesegment som redovisade en förlust.

Exempel – Att fastställa segment för vilka information ska lämnas

Företag A har rörelsesegmenten A-F. Intäkterna (interna och externa), vinster/förluster och tillgångar anges nedan. Företag A måste fastställa antal segment, för vilka information ska lämnas. (Segmentens resultat är likartade de resultat som rapporterats tidigare år).

Segment	Summa intäkter	Vinst/förlust	Summa tillgångar
A	11 000	2 000	25 000
B	7 500	1 000	15 500
C	3 000	- 1 000	10 500
D	3 500	- 500	7 000
E	4 000	600	7 000
F	1 500	400	3 500
	30 500	2 500	68 500

Segment A, B, D och E uppfyller tydligt intäkts- och tillgångstesterna enligt IFRS 8 paragraf 13(a) och (c) och utgör separata segment för vilka information ska lämnas. Det finns inget behov av att överväga resultattestet för dessa. Segment C uppfyller inte intäksttestet men däremot tillgångstestet och utgör ett segment för vilket information ska lämnas. Därför finns inget behov av att överväga resultattestet. Segment F uppfyller varken intäkts- eller tillgångstestet men däremot resultattestet, eftersom dess vinst på 400 är 10% av det högre av absolut förlustbelopp i de segment som uppvisar förlust (1 500) och dem som antingen går jämnt upp eller gör en vinst (4 000, inklusive segment F). Därför är segment F ett segment för vilket information ska lämnas.

2.6 Kan information om rörelsesegment som inte ska redovisas slås samman och redovisas i en "övriga segment"-kategori tillsammans med de avstämningsposter som finns mellan segmentinformationen och informationen i de finansiella rapporterna?

Nej. Paragraf 16 i IFRS 8 kräver att alla rörelsesegment och annan affärsverksamhet om vilka information inte ska lämnas slås samman och upplyses om separat i en "övriga segment"-kategori. Upplysning om "övriga avstämningsposter" måste ges separat i avstämningen av totalen för segmenten mot totalen i de finansiella rapporterna.

2.7 Kan ett företag slå samman ett segment för vilket information inte ska lämnas med ett segment för vilket information ska lämnas, även om kriterierna för sammanslagning i paragraf 12 inte är uppfyllda?

Nej. Två eller fler rörelsesegment kan endast slås samman om alla kriterier för sammanslagning är uppfyllda. Ett undantag till detta finns i IFRS 8 paragraf 14, som tillåter sammanslagning av två eller flera segment för vilka information inte ska lämnas (dvs rörelsesegment som inte uppfyller gränsvärdet på 10%) om rörelsesegmenten har liknande ekonomiska egenskaper och delar en majoritet av de fem kriterierna för sammanslagning.

Kommentar

Ett företag har identifierat två rörelsesegment - det ena är ett segment för vilket information ska lämnas och det andra är ett segment för vilket information inte ska lämnas. I sådana situationer får ett företag behandla det segment för vilket information inte ska lämnas på ett av följande sätt (förutsatt att 75%-testet i paragraf 15 i IFRS 8 är uppfyllt):

- ta med segmentet i "övriga segment"-kategorin,
- frivilligt redovisa segmentet separat eller
- om tillämpligt, slå samman segmentet med andra segment för vilka information inte ska lämnas i enlighet med paragraf 14.

2.8 När 75%-testet enligt IFRS 8 paragraf 15 tillämpas och man behöver inkludera ytterligare något segment för att komma upp i 75%, ska alltid det största rörelsesegmentet väljas?

Nej. Företaget ska välja det mest meningsfulla rörelsesegmentet.

Kommentar

Det mest meningsfulla rörelsesegmentet kan vara det största när det gäller intäkter men behöver inte vara det. Företagen ska beakta både kvantitativa och kvalitativa faktorer när de fastställer vilket segment som är mest användbart för användarna av de finansiella rapporterna. Exempelvis kan ett företag välja ett litet segment vad gäller intäkter eftersom det är ett potentiellt tillväxtsegment, som förväntas bidra till koncernens intäkter i väsentlig grad i framtiden.

Segment för vilket information inte ska lämnas kan endast slås samman med segment för vilka information ska lämnas om sammanslagningen överensstämmer med huvudprincipen i IFRS 8, om de liknar varandra ekonomiskt och uppfyller alla kriterier för sammanslagning i IFRS 8 paragraf 12.

Exempel – Att välja det mest meningsfulla rörelsesegmentet

Företag A har identifierat följande rörelsesegment.

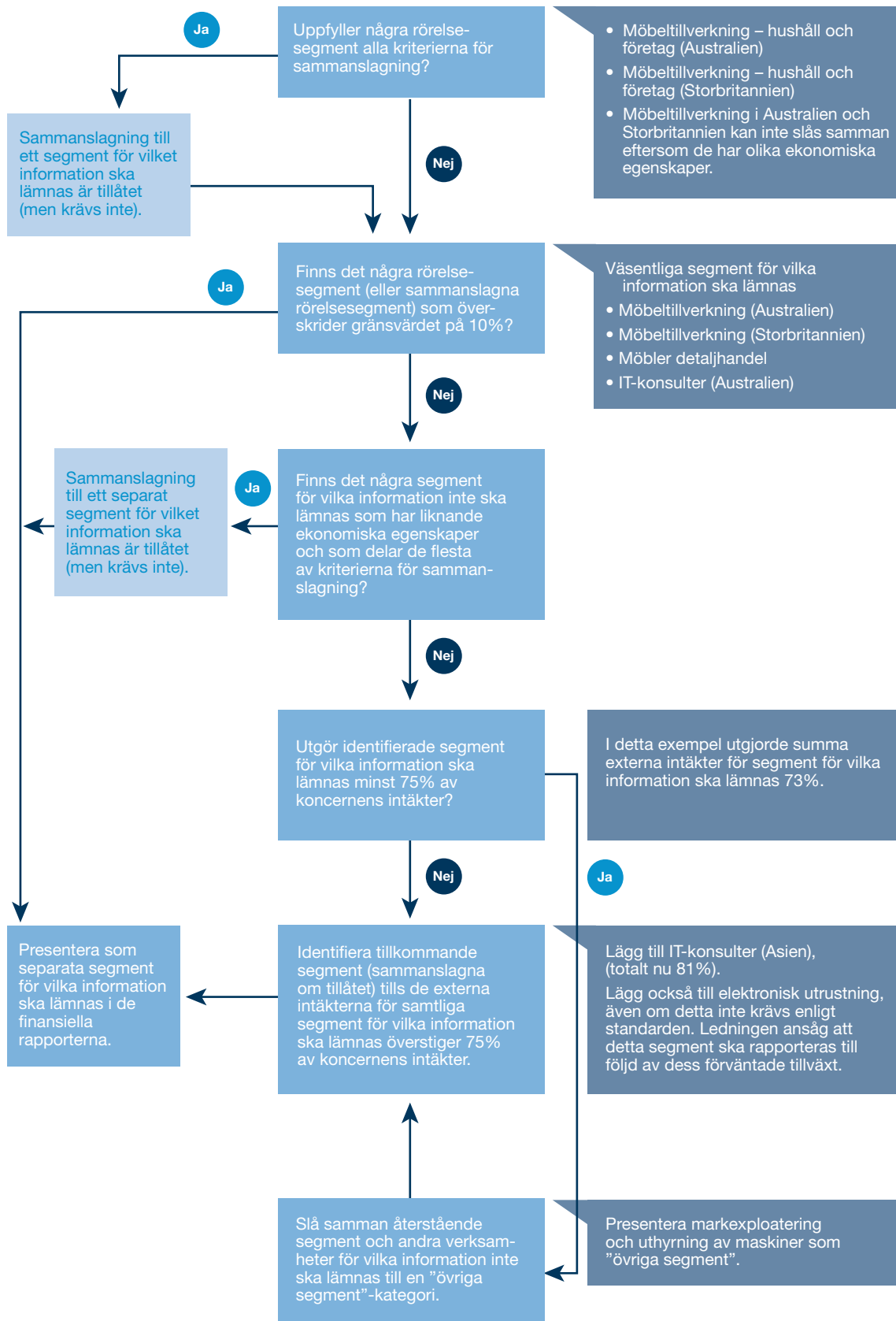
Segment	Summa intäkter	% av segmentens intäkter	EBITDA	% av EBITDA	Summa tillgångar	% av segmentens tillgångar
Möbeltillverkning – Australien: Hushåll Företag	9 000 <u>6 100</u> 15 100	25 (18*)	2 020 <u>1 370</u> 3 390	24	7 000 <u>4 730</u> 11 730	23
Möbeltillverkning – Storbritannien: Hushåll Företag	3 000 <u>2 100</u> 5 100	9 (8*)	820 <u>580</u> 1 400	10	3 300 <u>2 200</u> 5 500	11
Möbler detaljhandel	11 600	20 (22*)	1 900	14	11 600	23
IT-konsulter (Australien)	13 300	22 (25*)	4 000	28	9 640	19
IT-konsulter (Asien)	4 100	7 (8*)	700	5	3 500	7
Elektronisk utrustning	3 850	6 (7*)	900	6	2 590	5
Markexploatering	5 500	9 (10*)	1 000	7	4 500	9
Uthyrning av maskiner	1 100	2 (2*)	897	6	1 718	3
Summa för alla segment	59 650		14 187		50 778	

* Anger rörelsesegmentets andel av koncernens externa intäkter.

De tillverkande segmenten "Hushåll" och "Företag" i Australien respektive Storbritannien har liknande ekonomiska egenskaper och liknar varandra med avseende på de övriga fem kriterier som listas i IFRS 8 paragraf 12.

Flödesschemat på nästa sida visar nödvändiga steg för att bestämma vilka segment som ska presenteras separat och vilka segment som utgör segment för vilka ingen information ska lämnas och om vilka upplysning ska lämnas under kategorin "övriga segment".

Segment för vilka information ska lämnas



Upplysningar om segment

3.1 Om rapporteringen till den högsta verkställande beslutsfattaren innehåller mer än ett lönsamhetsmått för segmenten, vilket mått ska redovisas?

Om mer än ett lönsamhetsmått ingår i rapporteringen till den högsta verkställande beslutsfattaren, ska det mått till vilket den högsta verkställande beslutsfattaren sätter störst tillit vid bedömningen av resultat och beslut om fördelning av resurser vara det mått som rapporteras. Om den högsta verkställande beslutsfattaren i lika hög grad förlitar sig på två eller flera mått, ska det mått användas som är mest förenligt med dem som används för att mäta motsvarande belopp i företagets finansiella rapporter.

Ytterligare upplysningar kan behöva lämnas under vissa omständigheter. Ett exempel på detta visas nedan.

Exempel – Företag A använder två lönsamhetsmått

Företag A förser den högsta verkställande beslutsfattaren med två lönsamhetsmått per rörelsesegment. Dessa är rörelseresultat och resultat före skatt. Segmentets rörelseresultat fastställs baserat på samma värderingsprinciper som används när koncernens rörelseresultat i de finansiella rapporterna upprättas. I segmentets resultat före skatt ingår emellertid vissa interna kapitalkostnader som elimineras i den rapporterade koncernvinsten före skatt. I denna situation är segmentets rörelseresultat det mått som redovisas externt, eftersom detta mått är mest förenligt med motsvarande belopp i företagets finansiella rapporter.

Ytterligare upplysning måste lämnas om ränteintäkter och räntekostnader, eftersom denna information ingår i måttet vinst före skatt som rapporteras till den högsta verkställande beslutsfattaren.

Måttet på segmentets lönsamhet kan variera för varje rörelsesegment, eftersom olika rörelsesegment kan rapportera olika lönsamhetsmått till den högsta verkställande beslutsfattaren. Enligt IFRS 8 paragraf 27 måste företagen förklara grunden för hur segmentets lönsamhet mäts för varje segment för vilket information ska lämnas.

3.2 Vilket mått måste redovisas när den information om tillgångar som rapporteras till den högsta verkställande beslutsfattaren är begränsad eller inte följs upp överhuvudtaget?

IFRS 8 paragraf 25 föreskriver att bara de tillgångar som ingår i det mått för segmentets tillgångar som används av den högsta verkställande beslutsfattaren ska redovisas.

Scenario	Grund för upplysning av tillgångar
Tillgänglig information om tillgångar rapporteras inte till den högsta verkställande beslutsfattaren.	Upplysning om segmenttillgångar ska lämnas.*
Information om tillgångar rapporteras men används inte av den högsta verkställande beslutsfattaren.	Upplysning ska lämnas om tillgångsinformation som ingår i rapporter som lämnas till den högsta verkställande beslutsfattaren, även om informationen inte används av den högsta verkställande beslutsfattaren.
Rapporterad information om tillgångar är begränsad till likvida medel, lager och kundfordringar.	Upplysning ska lämnas om den sammanlagda totalen för dessa tillgångsposter som segmentets tillgångar. Den sammanlagda totalen för de redovisade segmenttillgångarna ska sedan stämmas av mot totalen för koncernens tillgångar. Upplysning måste också lämnas om grunden för beräkningen.
Den högsta verkställande beslutsfattaren får och följer upp nyckeltal som härrör från tillgångssaldon (t ex rörelsekapital). De komponenter som bildar nyckeltalen lämnas inte separat till den högsta verkställande beslutsfattaren.	Upplysning behöver inte lämnas om segmentets rörelsekapital. Även om en tillgångskomponent ingår, är det inte denna som är relevant när den högsta verkställande beslutsfattaren fattar beslut. Emellertid kan ett företag välja att frivilligt redovisa totalt rörelsekapital och sedan stämma av denna siffra mot koncernens totala rörelsekapital.

Upplysning ska också lämnas om anläggningstillgångar per geografiskt område (IFRS 8, paragraf 33(b)) även om sådan information inte följs upp av den högsta verkställande beslutsfattaren.

* Basis for Conclusions till IFRS 8 paragraf BC35 anger att upplysning ska lämnas om ett mått för totala segmenttillgångar för alla segment, oavsett om dessa mått följs upp av den högsta verkställande beslutsfattaren. I december 2007 drog IASB slutsatsen att BC35 ska ändras till att föreskriva att upplysning om ett mått på segmenttillgångar endast ska lämnas när sådan information lämnas till den högsta verkställande beslutsfattaren. Denna ändring ingår i IASBs årliga förbättringsprojekt 2009. Fram tills att denna ändring träder i kraft, vilket sannolikt sker 1 januari 2010, anser vi att företag bör upplysa om segmenttillgångar i enlighet med BC35.

3.3 Ska de resultatmått och uppgifter om tillgångar och skulder som redovisas för varje rörelsesegment överensstämma med de redovisningsprinciper enligt IFRS som används i koncernredovisningen?

Nej. IFRS 8 paragraf 25 kräver att den information som presenteras har samma grund som när den rapporteras internt, även om segmentinformationen inte uppfyller kraven enligt IFRS eller följer de redovisningsprinciper som används i koncernredovisningen.

Kommentar

Exempel på sådana situationer innefattar segmentinformation som redovisas enligt kontantmetoden (i motsats till på bokföringsmässiga grunder) och rapportering enligt lokala redovisningsprinciper för segment som består av utländska dotterföretag.

Även om beräkningsgrunden är flexibel, kräver paragraf 27 i IFRS 8 att företagen lämnar förklaring till:

- Principerna för rapportering av transaktioner mellan segment för vilka information ska lämnas.
- Arten av eventuella skillnader mellan segmentens redovisade belopp och koncerntotalerna, exempelvis sådana som är en följd av skillnader i redovisningsprinciper eller i principer för fördelning av centrala kostnader som är nödvändiga för förståelsen av den redovisade segmentinformationen. Upplysning ska också lämnas om arten av eventuella ändringar i värderingsmetoderna i jämförelse med tidigare perioder samt om effekten av dessa ändringar.
- Arten och effekten av eventuella asymmetriska fördelningar till segment för vilka information ska lämnas. Exempelvis kan ett företag fördela avskrivningar till ett segment utan att fördela de därmed sammanhängande avskrivningsbara tillgångarna till detta segment.

Vidare kräver paragraf 28 avstämning mellan segmentens rapporterade belopp och beloppen i de finansiella rapporterna.

3.4 I de fall då den högsta verkställande beslutsfattaren endast får information som avser företagets kassaflöden, dvs den högsta verkställande beslutsfattaren får ingen information om resultat eller tillgångar, vad ska detta företag redovisa i sin upplysning om segment?

Företaget ska bara lämna information som används av den högsta verkställande beslutsfattaren för att utvärdera segmentens resultat och fördela resurser. Därför ska företaget lämna upplysning om kassaflöden och sedan stämma av dessa kassaflöden mot företagets totala intäkter, vinst eller förlust före skatt och summa tillgångar.

3.5 När ska ett företag se över och ompröva sin segmentrapportering?

Det finns inte någon särskild vägledning i IFRS 8 om vilka förändringar som kan utlösa en förändring i ett företags identifierade rörelsesegment. En förändring av vem eller vilka som utgör den högsta verkställande beslutsfattaren och/eller den information som lämnas till och följs upp av denne i syfte att utvärdera resultat och fördela resurser bör påverka de identifierade rörelsesegmenten. Därför ska ledningen vid varje rapporteringstillfälle överväga om upplysningarna om de aktuella rörelsesegmenten fortfarande är lämpliga.

Kommentar

Att fastställa rörelsesegment är ett område som kräver betydande bedömningar och noggrann prövning, varför det är viktigt att företaget beaktar hur interna organisatoriska förändringar påverkar identifieringen och värderingen av dess rörelsesegment.

Ledningen ska överväga följande när den fastställer företagets rörelsesegment:

- Vem är högsta verkställande beslutsfattare och vad följs upp av denne?
- Har det skett förändringar i ledningen och av högsta verkställande beslutsfattare (dvs har rapporteringsvägarna förändrats)?
- Har det skett förändringar i det rapporteringspaket som följs upp av den högsta verkställande beslutsfattaren?
- Har organisationen förändrats (dvs förvärv/avyttring av affärsverksamheter)?
- Har sammansättningen av den grupp av personer som den högsta verkställande beslutsfattaren regelbundet träffar ändrats?
- Har några förändringar skett i budgetprocessen eller har den nivå på vilken budgetar fastställs ändrats?
- Vad kommunicerar företaget till externa parter som investerare, långgivare och kunder?

Händelser som kan påverka identifierade rörelsesegment:

- Inträde på en ny marknad – nytt affärsområde.
- Rörelsegren kontra geografiska områden (t ex ett företag har anställt en ny koncernchef och strukturen på den interna rapporteringen ändras från en modell för geografisk rapportering till en produktlinjeorienterad modell).
- Nya system- och rapporteringsverktyg (t ex införande av nya system som innefattar olika rapporteringsverktyg har gjort det möjligt för företaget att redovisa och styra sina affärsverksamheter på ett annat sätt).

3.6 Krävs omräkning av tidigare redovisad segmentinformation när en omorganisation gör att sammansättningen av segment för vilka information ska lämnas förändras?

Ja. Ett företag som ändrar strukturen för sin interna organisation på ett sätt som gör att sammansättningen av segment för vilka information ska lämnas ändras, ska räkna om motsvarande information för tidigare perioder, inklusive delårsperioder, om informationen finns tillgänglig eller om kostnaderna för att ta fram den inte är orimligt höga.

Ledningen ska fatta beslut om huruvida kostnaden för att ta fram informationen blir orimligt hög för varje enskild upplysningspost. Detta innebär att ett företags upplysningar kan bestå av viss jämförande information som har räknats om och annan som inte har räknats om. Därför måste upplysning lämnas om detta.

Övriga exempel där omräkning erfordras framgår nedan.

Scenario	Krävs omräkning?	Kommentar
Ett segment, för vilket information tidigare inte skulle lämnas, har under året blivit ett segment, för vilket information ska lämnas	Ja. Räkna om föregående år för att återspegla de nya segment för vilka information ska lämnas.	Omräkning krävs även om segmentet ej förväntas uppnå gränsvärdet 10% i framtiden (dvs en engångshändelse).
Ett segment för vilket information tidigare skulle lämnas, har under året blivit ett segment för vilket information inte ska lämnas	Nej. Om ledningen är av åsikten att segmentet är av fortsatt betydelse, ska man fortsätta att redovisa det som ett segment för vilket information ska lämnas.	Information med innebörden att segmentet inte når de kvantitativa gränsvärdena men anses vara av betydelse ska lämnas.
	Ja. Om segmentet inte anses vara av fortsatt betydelse behöver separata upplysningar inte lämnas och föregående år ska räknas om för att överensstämma med årets presentation.	Upplysningar ska lämnas som beskriver omräkningen.
Tillämpning under första året	Ja	

3.7 Krävs omräkning av segmentinformationen när en förändring sker i beräkningen av segmentens resultat?

Nej. IFRS 8 kräver bara omräkning (om praktiskt möjligt) när en förändring har skett i sammansättningen av segmenten till följd av ändringar i strukturen för ett företags interna organisation. Även om omräkning inte krävs, anser vi att det vore lämpligt att visa all segmentinformation på ett jämförbart sätt i den utsträckning detta låter sig göras rent praktiskt. Om föregående års information inte räknas om, kräver IFRS 8 paragraf 27(e) ändå upplysning om "arten på eventuella ändringar jämfört med tidigare perioder i de värderingsmetoder som används för att fastställa redovisad segmentvinst eller -förlust och den eventuella effekt dessa ändringar har på segmentets resultat".

3.8 Vilken är definitionen av "väsentlig" när ett företag måste redovisa väsentliga intäkter och väsentliga anläggningstillgångar från ett enskilt land separat?

IFRS 8 definierar inte termen "väsentlig" för syftet att fastställa om upplysning ska lämnas separat om ett enskilt lands intäkter eller anläggningstillgångar.

Företaget ska överväga väsentligheten, både ur kvantitativ och kvalitativ synvinkel. När man överväger väsentlighet kvantitativt, använder standarden gränsvärdet 10% eller mer för att fastställa om ett rörelsesegment är ett segment för vilket information ska lämnas. Det kan därför vara lämpligt att använda samma test för att fastställa om ett enskilt lands intäkter eller tillgångar är väsentliga för syftet att lämna separata upplysningar.

Kommentar

PwC anser att väsentlighetstest ska tillämpas genom att ett lands intäkter eller tillgångar jämförs med hela företagets externa intäkter eller tillgångar (inklusive det land där företaget har sitt säte) snarare än att dessa siffror jämförs med andra länders intäkter och tillgångar (exklusive det land där företaget har sitt säte).

Övriga frågor att beakta

4.1 Inverkan av IFRS 8 på redovisningen av nedskrivning av tillgångar

Publiceringen av IFRS 8 har krävt en följdändring i IAS 36, Nedskrivning av tillgångar. IAS 36 kräver att goodwill förvärvat i ett rörelseförvärv ska fördelas på befintliga kassagenererande enheter. Ändringen i IAS 36 föreskriver att varje kassagenererande enhet eller grupp av kassagenererande enheter på vilka goodwill fördelas inte ska vara större än ett rörelsesegment som fastställts i enlighet med IFRS 8. Följaktligen ska alla företag överväga om deras kassagenererande enheter är förenliga med denna ändring före prövning av nedskrivningsbehov.

4.2 Segmentrapportering i de separata finansiella rapporterna för börsnoterade dotterföretag

Noterade dotterföretag måste lämna segmentinformation. Det noterade dotterföretaget måste analysera sina segment på samma sätt som moderföretaget. Här ingår att identifiera den högsta verkställande beslutsfattaren, fastställa sina rörelsesegment baserat på den högsta verkställande beslutsfattarens uppföljning och lämna upplysningar om de segment för vilka information ska lämnas enligt IFRS 8. Vi förväntar oss att det enskilda dotterföretagets segment för vilka information ska lämnas i många fall inte kommer att vara förenliga med moderföretagets upplysningar om det börsnoterade dotterföretagets verksamhet. Det kommer inte att vara ovanligt att det noterade dotterföretagets segment för vilka information ska lämnas är mer detaljerade än motsvarande segmentupplysningar i moderföretagets finansiella rapporter.

4.3 Konvergens med USA-standarden SFAS 131

IFRS 8 är nästan en exakt kopia av SFAS 131. Det finns fortfarande mindre skillnader mellan standarderna, vilka återges i Basis for Conclusion i IFRS 8.

IFRS 8	SFAS 131	Inverkan
Använder termen "non-current assets".	Använder termen "long lived assets".	"Long lived assets" är begränsat till fysiska tillgångar, medan "non-current assets" innefattar immateriella tillgångar.
Inkluderar upplysningar om segmentets skulder när information regelbundet lämnas till den högsta verkställande beslutsfattaren.	Kräver inte denna upplysning.	Påverkar upplysningarna i vissa företag.
Tillåter en matrisorganisation att fastställa segment antingen baserade på verksamhetens produkter/tjänster eller på geografiska områden.	Kräver att en matrisorganisation fastställer sina segment baserat på verksamhetens produkter/tjänster.	Enligt IFRS 8 måste företagen göra bedömningar för att fastställa vilken grund som ger den mest användbara informationen.

IFRS surveys

Presentation of income measures

Trends in use and presentation of non-GAAP income measures in IFRS financial statements.

IFRS: The European investors' view

Impact of IFRS reporting on fund managers' perceptions of value and their investment decisions.

Business review – has it made a difference?

Survey of the FTSE 350 companies' narrative reporting practices. Relevant globally to companies seeking to benchmark against large UK companies.

IFRS market issues

IFRS 7: Ready or not

Key issues and disclosure requirements.

IFRS 7: Potential impact of market risks

Examples of how market risks can be calculated.

IFRS transition case studies

Companies in several industries share their experiences in making the change to IFRS. Orders for these flyers should be placed at global.ifrs.publications@uk.pwc.com



IFRS for SMEs – Is it relevant for your business?

It outlines why some unlisted SMEs have already made the change to IFRS and illustrates what might be involved in a conversion process.



Making the change to IFRS

This 12-page brochure provides a high-level overview of the key issues that companies need to consider in making the change to IFRS.

Corporate governance publications



Audit Committees – Good Practices for Meeting Market Expectations

Provides PwC views on good practice and summarises audit committee requirements in over 40 countries.



World Watch magazine

Global magazine with news and opinion articles on the latest developments and trends in governance, financial reporting, broader reporting and assurance.



Building the European Capital Market – A review of developments – January 2007

This fourth edition includes the key EU developments on IFRS, the Prospectus and Transparency Directives, and corporate governance. It also summarises the Commission's single market priorities for the next five years.

To order copies of any of these publications, contact your local PricewaterhouseCoopers office or visit www.cch.co.uk/ifrsbooks

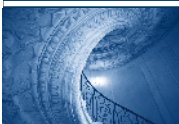
IFRS tools



Comperio

Your path to knowledge

Online library of financial reporting and assurance literature. Provides the full text of IASB literature as well as ISAs, International Auditing Practice Statements and IPSAS. Also contains PwC's IFRS and corporate governance publications, and Applying IFRS. For more information, visit www.pwc.com/comperio



Öhrlings PricewaterhouseCoopers är Sveriges ledande företag inom revision och rådgivning med 3400 medarbetare och kontor på 125 orter runt om i landet. De 60 000 kunderna utgörs av globala företag, svenska storföretag och organisationer, mindre och medelstora, främst lokala företag samt den offentliga sektorn. I tjänsteutbudet ingår förutom revision även redovisning, riskhantering, skatterådgivning, corporate finance och annan revisionsnära rådgivning.

Öhrlings PricewaterhouseCoopers ingår i PricewaterhouseCoopers som är världens största nätverk inom revision och rådgivning med mer än 154 000 medarbetare i 153 länder världen över.

Kontaktpersoner:

Claes Janzon
claes.janzon@se.pwc.com
tel +46 8 555 330 42

Christian Stralström
christian.stralstroem@se.pwc.com
tel +46 8 555 338 54

Ulrika Anjou
ulrika.anjou@se.pwc.com
tel +46 8 555 336 21

Katarina Lindgren
katarina.lindgren@se.pwc.com
tel +46 8 555 332 38