

Kära läsare!

Detta nummer ägnar vi till stor del åt nyheter inför bokslutet. År 2011 är ju som bekant inte ett så händelserikt år när det gäller redovisningsnyheter varken inom IFRS eller inom redovisning enligt svensk god redovisningssed men vi vill ändå kortfattat redogöra för samtliga ändringar i befintliga rekommendationer samt nya rekommendationer som gäller för bokslut som upprättas per 31 december i år. Flertalet av dessa nyheter har ett relativt snävt tillämpningsområde och är kanske inte applicerbara för majoriteten av företag, men vi hoppas ändå att denna sammanfattning ger er en uppdaterad "checklista" att ta med inför bokslutsarbetet.

En av årets kanske mest uppmärksammade nyhet är de förändrade reglerna för redovisning av koncernbidrag för bolag som tillämpar RFR 2. Vi redogör därför särskilt för denna förändring i en artikel på sid. 6.

Så sent som för bara någon vecka sedan publicerade IASB ett nytt utkast för intäktsredovisning. Detta utkast presenteras i och med att många ändringar och tillägg, s.k. tentativa beslut, tillkommit allteftersom IASB diskuterat och övervägt de remissvar som inkommit på första utkastet. Grundprinciperna i utkastet är oförändrade men på flera områden har förenklingar införts. Läs mer om det nya utkastet (re-exposure) på sidan 7.

IFRIC 20, "Stripping cost in the production phase of a mine" publicerades i oktober och ger vägledning kring redovisning av kostnader för borttagning av berg och annat för att komma åt själva malmen i en dagbrottsgruvas produktionsfas. Vi redogör för innehållet på sidan 11.

Trevlig läsning!

Stockholm den 5 december 2011

Claes Janzon
Ansvarig utgivare
claes.janzon@se.pwc.com

Katarina Lindgren
Redaktör
katarina.lindgren@se.pwc.com



Innehållsförteckning

Sid

| | |
|---|----|
| Nyheter inför bokslutet | 2 |
| Redovisning av koncernbidrag – ändrade regler för företag som tillämpar RFR 2 | 6 |
| Utkastet till den nya intäktsredovisningsstandarden är här! | 7 |
| IFRIC 20 "Stripping cost in the production phase of a mine" | 11 |

Kommande seminarier och utbildningar

- IAS 19 – Redovisning av pensioner och praktisk tillämpning – 7 december

Denna endagsutbildning är en genomgång av IAS 19 avseende främst förmånsbestämda pensioner. Fokus ligger på praktisk tillämpning av reglerna för redovisning av pensioner.

För tid och plats – se PwCs hemsida ([PwC Academy](#))

Nyheter inför bokslutet

I samband med att årsbokslut upprättas för 2011 är det en del nya och ändrade redovisningsregler som ska beaktas. Året 2011 är ett relativt lugnt år på redovisningsfronten och det är inga stora nya standarder som träder i kraft varken inom IFRS eller inom redovisning enligt god svensk redovisningssed. Vi har ändå valt att kortfattat redogöra för samtliga ändringar nedan för att ge en heltäckande bild och för att ni ska kunna få en uppdaterad "checklista" på alla nyheter som gäller för bokslut som upprättas per 31 december 2011. Notera att vi i denna artikel utgår från att bokslut upprättas helårsvis och att bokslutsperioden således inleds 1 januari 2011. Samtliga IFRS ändringar nedan är antagna av EU.

Årsredovisninglagen

Gränsvärden

Gränsvärdena för att avgöra om ett företag betraktas som större eller mindre och som återfinns i Årsredovisningslagen 1 kap 3§ samt Bokföringslagens 6 kap 1§ har ändrats.

Nya gränsvärden:

- Medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50.
- Företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor.
- Företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Samma regler gäller för att avgöra om en koncern räknas som större eller mindre. Ett företag eller en koncern där moderföretaget är noterat på en reglerad marknad räknas alltid som större.

Lättnader i ÅRL som berör både större och mindre företag

- Det är inte längre ett krav att aktivera indirekta tillverkningskostnader avseende egentillverkade anläggningstillgångar och varulager.
- Upplysningar behöver inte längre lämnas om:
 - anställdas sjukfrånvaro
 - ersättningar till anställda per land
 - fastigheters taxeringsvärde

- belopp varmed ränta har inräknats i anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång eller varulager (upplysning ska lämnas i not om att ränta har inräknats men behöver ej beloppsspecificeras).

Lättnader i ÅRL som berör endast mindre företag

- Poster i balansräkningen som föregås av arabiska siffror (se ÅRL bilaga 1) får slås samman.
- Vissa poster i den funktions- respektive kostnadsslagsindelade resultaträkningen (se ÅRL bilaga 2 och 3) får slås samman till en post benämnd bruttovinst eller bruttoförlust. I anslutning till denna post ska uppgift lämnas om nettoomsättning.
- Upplysningar avseende ackumulerade avskrivningar, nedskrivningar, uppskrivningar samt eventuella korrigeringar av tidigare års avskrivningar behöver inte lämnas.
- Upplysning om löner och andra ersättningar samt pensioner behöver inte delas upp på VD, styrelse och övriga anställda (förutsatt att företaget inte är publikt).
- Upplysning behöver inte lämnas om avgångsvederlag till VD eller styrelse (förutsatt att företaget inte är publikt).
- Förvaltningsberättelsen behöver inte längre innehålla information om forskning och utveckling och inte heller om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.

Bokföringslagen

Förenklningar avseende löpande bokföring

- Kontantmetoden får tillämpas av samtliga (icke finansiella) företag med en nettoomsättning som normalt uppgår till högst tre miljoner kronor.
- Avseende tidpunkten för redovisning har lagstiftaren öppnat upp för förenklningar genom att ta bort kravet på att särskilda skäl ska föreligga för att senarelägga bokföringen. Numera räcker det med att det finns skäl för det och att det är förenligt med god redovisningssed.
- Likartade affärshändelser vid kontantförsäljning får dokumenteras genom en gemensam verifikation.

Arkivering av räkenskapsmaterial

- Arkiveringstiden förkortas enligt nya bestämmelser från 10 till 7 år. Räkenskapsmaterial ska arkiveras fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.
- Större möjlighet att föra över räkenskapsinformation mellan olika media. Lagstiftaren anger dock att både räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan samt räkenskapsinformation som företaget självt har upprättat skall bevaras i dess ursprungliga skick och får förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Räkenskapsår

- Ett brutet räkenskapsår får enligt de nya bestämmelserna påbörjas den första dagen i valfri kalendermånad.

Nyheter från Rådet för finansiell rapportering

Rådet för finansiell rapportering har under året publicerat två uppdateringar av RFR 2 (juni 2011 samt september 2011). Den väsentligaste skillnaden jämfört med föregående år är att vägledning för redovisning av koncernbidrag ändras och att därmed UFR 2 Koncernbidrag och aktieägartillskott dras tillbaka. Vi redogör för redovisning av koncernbidrag i en separat artikel. (se sid. 6)

Andra ändringar jämfört med RFR 2 december 2010 redogörs för nedan:

- IFRS 2 - undantag i det fall klassificering av en aktierelaterad ersättning skulle strida mot lag.
- IFRS 3 - undantag till p. B 55 a, tilläggs-köpeskilling klassificerad som ersättning för framtida tjänster inkluderas i anskaffningsvärdet.
- IAS 17 - punkt 2 i RFR 2 upphävs, sale and leaseback vinster får ej periodiseras vid operationell lease.
- IAS 27 - undantag för p.40, för de företag som redovisar finansiella instrument med utgångspunkt i anskaffningsvärdet, dvs. behöver ej redovisa innehav i joint ventures och intressebolag till verkligt värde.
- IFRIC 15 - punkt 17 behöver ej tillämpas, dvs. pågående arbeten där man uppnår sk

successiv överföring av kontroll, får redovisas i enlighet med färdigställandemetoden.

- IFRIC 19 - inga undantag eller tillägg.
- Övriga förtydligande:
 - Frivilligt att redovisa anteciperad utdelning.
 - Upplysning verkligt värde finansiella instrument om anskaffningsvärde.
 - Återföring av goodwill i juridisk person ska göras om förhållanden ändras.

Vidare har de ändringar i ÅRL som beskrivs ovan medfört att referenserna till dessa paragrafer tagits bort i RFR 2. Även RFR 1 kommer att uppdateras med dessa förenklingar.

Nyheter från IASB och IFRIC

IFRS 1, Första gången IFRS tillämpas (ändrad) Begränsat undantag för förstagångstillämpare från kraven enligt IFRS 7 att presentera jämförande information

Ändringen innebär att samma lätttnadsregler får användas av förstagångstillämpare som de som gäller för nuvarande användare av IFRS vad gäller införandet av ändringar av IFRS 7. Detta innebär att jämförande information avseende verkligt värde nivå för finansiella instrument samt upplysningar om likviditetsrisker inte behöver lämnas.

IAS 24, upplysningar om närstående (ändrad)

Förändringen av IAS 24 innebär två saker; dels förändras definitionen av närstående och dels medges lättnader i upplysningskraven för statliga företag.

- Ny definition av närstående

Identifieringen av närstående görs nu symmetrisk dvs. är ett företag närstående till ett annat företag så är även det andra företaget närstående till det första företaget.

Värt att notera är att den ändrade definitionen kan medföra att vissa företag identifierar fler närståendeparter jämfört med tidigare och således träffas de också av upplysningskraven i IAS 24. Exempelvis innebär den ändrade definitionen att företag nu behöver lämna upplysning om transaktioner med andra företag som är intresseföretag till ett annat systerbolag inom koncernen. Vidare måste ett företag som kontrolleras av en person som är en nyckelperson i ledande ställning i ett annat företag lämna information om transaktioner mellan dessa företag. Notera att upplysningskraven omfattar även jämförelsesiffrorna för 2010 i årsredovisningen 2011.

Lättnadsregler för statliga företag

IAS 24 medger nu vissa begränsningar i upplysningskraven gällande transaktioner med

- Staten
- Andra företag som är dotterföretag, intresseföretag eller joint ventures till staten.

Om ett företag väljer att tillämpa lättnadsreglerna vad gäller upplysningar krävs dock följande information som ett resultat av detta:

Upplysningar ska lämnas om

- Namn på staten
- Typ av relation
- Karaktären på och beloppen för varje individuellt väsentlig transaktion
- För övriga transaktioner, som sammantaget men inte enskilt är väsentliga, lämna kvalitativ eller kvantitativ indikation på deras omfattning.

IAS 32, Finansiella instrument, klassificering (ändrad)

Riktade emissioner av rättigheter att teckna aktier kan efter ändring av IAS 32 klassificeras som eget kapital även när priset är i en annan valuta än bolagets funktionella valuta (avser främst teckningsoptioner och warranter). Förutsättningen för detta är att rättigheterna emitteras proportionellt till alla befintliga aktieägare och att rättigheterna ger rätt till teckning av ett fast antal aktier till ett fast pris.

IFRIC 14, IAS 19-Begränsningen av en förmånsbestämd tillgång, lägsta fonderingskrav och samspelet dem emellan. (ändrad)

Förändringen i IFRIC 14 eliminerar en icke önskvärd konsekvens av redovisningen av förskottsbetalningar av framtida avgifter i vissa sammanhang, nämligen de fall då det finns ett lägsta fonderingskrav.

Den tidigare utformningen av IFRIC 14 innebar att ett överskott i en pensionsplan, orsakade av betalningar i förskott, inte räknades som ekonomiska fördelar om den framtida minsta minifinansiering enligt planen (avseende framtida tjänstgöring) översteg den framtida tjänstgöringskostnaden enligt IAS 19. Ett sådant överskjutande belopp redovisades då istället som en kostnad.

Enligt IASBs synsätt förväntar sig ett företag som har gjort betalningar i förskott att erhålla framtida ekonomiska fördelar genom minskade framtida utflöden av resurser, utflöden vilka annars skulle ha inträffat. De ekonomiska fördelarna består, enligt IASB, av framtida bidrag avseende både framtida

tjänstgöringskostnad och framtida överskjutande del av minifinansieringskravet utöver tjänstgöringskostnaden. Förskottsbetalningen ska därför redovisas som en tillgång.

IFRIC 19, Utsläckning av finansiella skulder med egetkapitalinstrument

Tolkningsuttalandet IFRIC 19 tillämpas när omförhandling av lån har skett så att hela eller delar av lånet regleras genom att företaget emitterar egna aktier till långivaren. De emitterade aktierna redovisas till verkligt värde vilket innebär att en vinst eller en förlust kommer att redovisas i resultaträkningen, beroende på om de emitterade aktiernas värde är högre eller lägre än det bokförda värdet på skulden. Denna IFRIC är ej tillämplig på konvertibler eftersom konverteringsrätten i dessa existerar redan från avtalets början.

Årliga förbättringar av IFRS

IASB har en årlig förbättringsprocess vad gäller samtliga IFRS standarder. Syftet med processen är att genomföra nödvändiga mindre, men inte brådskande, ändringar.

IFRS 1, Första gången IFRS tillämpas

IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel ska inte tillämpas på de förändringar i redovisningsprinciper ett företag gör när de för första gången tillämpar IFRS. Inte heller ska IAS 8 tillämpas på de förändringar som görs fram till att det första bokslutet enligt IFRS upprättas. Kraven i IAS 8 är således inte tillämpliga på ett företags första bokslut enligt IFRS.

Om företagets redovisningsprinciper ändras innan det första bokslutet enligt IFRS upprättas men efter det att den första delårsrapporteringen enligt IFRS upprättas ska skillnaderna förklaras. De avstämningar av eget kapital samt summa totalresultat som de finansiella rapporterna enligt IFRS 1 ska innefatta ska uppdateras.

Vidare tillåts företag använda ett händelsestyrt verkligt värde som antaget anskaffningsvärde, även om händelsen inträffat efter tidpunkten för övergången till IFRS (övergångsdagen) men före utgivandet av den första årsredovisningen enligt IFRS.

IFRS 3, Rörelseförvärv

En ändring förtydligar övergångsregler för villkorade köpeskillningar. Tilläggsköpeskillningar som uppstått i förvärv redovisades enligt IFRS 3 Rörelseförvärv (2004), (dvs. i förvärv som ägt rum före 2010 för de flesta svenska bolag) ska redovisas enligt de regler som fanns i IFRS 3 (2004). Detta innebär att de ska redovisas om det är sannolikt att tilläggsköpeskillningen kommer att erläggas och om beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Förändringar i värdet ska inkluderas i anskaffningsvärdet och redovisas mot goodwill.

IFRS 3 förtydligas också vad gäller värdering av innehav utan bestämmande inflytande. Vid värdering av innehav utan bestämmande inflytande ska endast sådana instrument som vid förvärvstillfället ger en ägarandel som berättigar till en proportionell andel av företagets nettotillgångar i händelse av likvidation inkluderas. Således inkluderas inte andra instrument såsom konvertibler, preferensaktier eller optioner vilka värderas till verkligt värde på anskaffningsdagen, om inte annan vägledning finns.

Ett förtydligande avseende ersatta aktierelaterade ersättningar i samband med rörelseförvärv har inkluderats. Detta innebär att vägledningen i IFRS 3 ska tillämpas på alla aktierelaterade ersättningar som är en del av ett rörelseförvärv, inklusive ej ersatta och frivilligt ersatta aktierelaterade ersättningar.

IFRS 7, upplysningar

Vissa lättnader i upplysningskrav avseende:

- Maximal kreditriskexponering, omförhandlade finansiella tillgångar – i fall exponeringen överensstämmer med bokfört värde har kravet på upplysning tagits bort.
- Istället för upplysning om verkligt värde på säkerhet (ställd av motpart) skall nu lämnas upplysning om finansiell effekt av denna säkerhet.
- Det har förtydligats att upplysning om övertagen säkerhet endast gäller sådana säkerheter som bolaget har kvar per balansdagen.

IAS 1 Utformning av finansiella rapporter

Förändringen av IAS 1 innebär ett klargörande av att avstämning för olika komponenter i övrigt totalresultat kan göras antingen i rapporten över förändringar i eget kapital eller i noter. Retroaktiv tillämpning krävs.

IAS 27, Koncernredovisning och separata finansiella rapporter

Ändringen av IAS 27 (2008) innebar följdändringar i IAS 21, IAS 28 och IAS 31. Kompletteringen klargör i vilka fall dessa ändringar ska tillämpas framåtriktad eller retroaktivt.

IFRIC 13 Kundlojalitetsprogram

Förändringen av IFRIC 13 innebär ett klargörande av innebörden av "verkligt värde" avseende värdering av bonuspoäng i kundlojalitetsprogram.

Redovisning av koncernbidrag – ändrade regler för företag som tillämpar RFR 2

Rådet för finansiell rapportering har dragit tillbaka *URA 2 Koncernbidrag och aktieägartillskott*. Redovisning sker för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2011 eller senare i enlighet med RFR 2[IAS27]p2 samt RFR 2[IAS18]p3. Ändringen gäller retroaktivt.

Koncernbidrag som lämnas från moderföretag till dotterföretag

Huvudansats

Enligt huvudansatsen i RFR2 redovisas koncernbidraget som en ökning av andelar i dotterföretag. Ändringen gäller retroaktivt men i normalfallet justeras endast jämförelseåret då det ofta är praktiskt omöjligt att justera fullt ut retroaktivt. Vid hantering av koncernbidrag som ökning av andelar i dotterföretag blir det viktigt att göra en översyn av huruvida det föreligger nedskrivningsbehov på de andelarna för de dotterföretag som erhållit koncernbidrag.

Skatteeffekten redovisas i enlighet med IAS 12 dvs. i resultaträkningen.¹ I notupplysningen, skillnad mellan redovisad skattekostnad och beräknad skattekostnad baserad på gällande skattesats, kommer det tillkomma en rad 'Lämnade koncernbidrag till dotterföretag'.

Tillåtet alternativ

Till följd av sambandet mellan redovisning och beskattning finns ett tillåtet alternativ i RFR2 att redovisa koncernbidraget som en kostnad i resultaträkningen.

Skatteeffekten när alternativet används redovisas i enlighet med IAS 12 i resultaträkningen.

Koncernbidrag som moderföretag erhåller från dotterföretag

Ett koncernbidrag som ett moderföretag erhåller från ett dotterföretag ska i moderföretaget redovisas enligt samma principer som sedvanliga utdelningar från dotterföretag. Detta innebär att koncernbidraget ska redovisas som finansiell intäkt. Skatt på koncernbidrag redovisas i enlighet med IAS 12 i resultaträkningen.

¹ Vi kan dock acceptera att lämnade koncernbidrag redovisas som en ökning av andelar i dotterföretag, netto efter skatt. Förklaring i not avseende skillnad mellan redovisad skattekostnad och beräknad skattekostnad baserad på gällande skattesats kommer i detta fall [inte](#) inkludera raden 'Lämnade koncernbidrag till dotterföretag'.

Redovisning av koncernbidrag för företag som tillämpar BFNs allmänna råd

URA 7 Koncernbidrag och aktieägartillskott finns tillgänglig på BFNs hemsida. Bedömningen är att företag även fortsättningsvis kan tillämpa den vägledning som ges i URA 7 i avvaktan på att K3 regelverket blir klart. Vi rekommenderar att bolag följer URA 7. Det finns dock ett tillåtet alternativ för onoterade bolag att redovisa koncernbidrag som bokslutsdisposition.

URA 7

- Redovisning i moderföretag

Om koncernbidrag som lämnats från dotterföretag till moderföretag kan jämföras med utdelning redovisas det som en finansiell intäkt hos mottagaren. Skatt bokförs hos mottagaren i resultaträkningen.

Koncernbidrag lämnade från moderföretag till dotterföretag som kan jämföras med aktieägartillskott redovisas som ökning av andelar i koncernföretag hos givaren och nedskrivningsprövning görs. Skatt bokförs hos givaren i resultaträkningen.²

- Redovisning i dotterföretag

Koncernbidrag som erhålls från eller lämnas till moderföretag är aktieägartransaktioner och bör redovisas i eget kapital. Skatt på koncernbidrag redovisas i eget kapital. Koncernbidrag som skickas mellan dotterföretag redovisas även dessa i eget kapital liksom skatteeffekten.

- Alternativregel (dotter- och moderföretag)

Koncernbidrag avsedda att minimera koncernens skatt, samt när den ekonomiska innebörden inte framgår, redovisas i eget kapital. Även skatten redovisas i eget kapital.

Tillåtet alternativ

Av historiska skäl finns företag som redovisar koncernbidrag över resultaträkningen. För bolag som inte tillämpar Redovisningsrådets rekommendationer finns det ingen anledning att förbjuda att koncernbidraget redovisas i resultaträkningen som bokslutsdisposition. Skatteeffekten redovisas i resultaträkningen.

² Vi kan dock acceptera att lämnade koncernbidrag redovisas som en ökning av andelar i dotterföretag, netto efter skatt. Förklaring i not avseende skillnad mellan redovisad skattekostnad och beräknad skattekostnad baserad på gällande skattesats kommer i detta fall [inte](#) inkludera raden 'Lämnade koncernbidrag till dotterföretag'.

Redovisning av koncernbidrag för företag som tillämpar K2-reglerna

Enligt K2-reglerna ska koncernbidrag redovisas som bokslutsdispositioner i resultaträkningen, skatten på koncernbidrag redovisas i resultaträkningen. Anledningen till detta är att det medför mindre skillnad mellan redovisning och beskattning.



Cecilia Nordenadler
010-212 40 50
cecilia.nordenadler@se.pwc.com

Utkastet till den nya intäktsredovisningsstandarden är här!

Re-Exposure Draft Revenue from contracts with customers

Inledning

“Revenue is the top line and it is important to every business. Our proposal will give analysts and investors the confidence that revenue is being presented on a consistent basis, across industries and continents.”
Hans Hoogervorst, Chairman of the IASB.

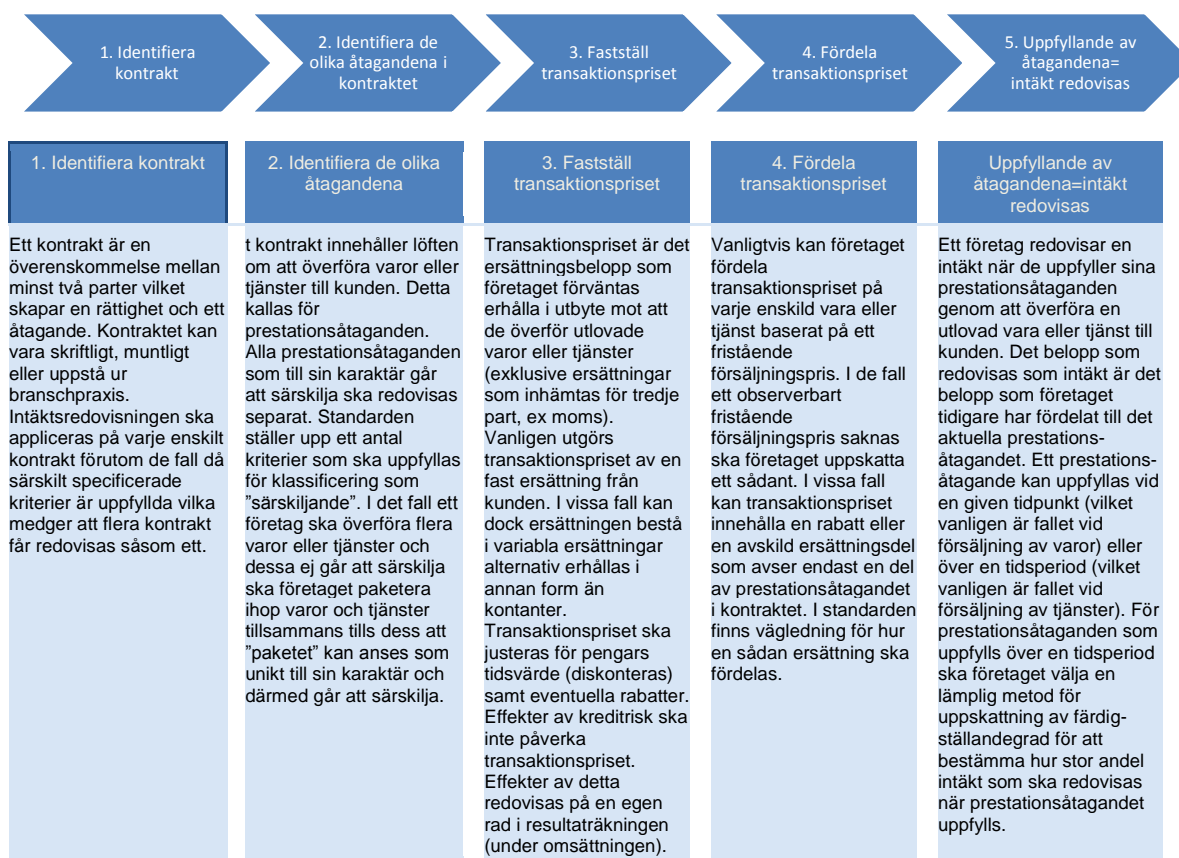
Vad har hänt?

IASB och FASB har den 14 november 2011 publicerat en omarbetad version av ett utkast till en ny intäktsredovisningsstandard (Exposure Draft for Revenue from Contracts with Customers). Ett tidigare utkast till denna standard gavs ut i juni 2010. Detta utkast mottogs med stor skepticism från kretsen av intressenter kring intäktsredovisning. Inte mindre än närmare 1000 remissbrev inkom till IASB/FASB. Styrelserna har begrundat och bearbetat de remissvar som inkom och därefter beslutat att ge ut ett reviderat utkast till intäktsstandard. Behovet av ytterligare ett utkast grundade sig på de många ändringar och tillägg som har givits ut efter det tidigare utkastets publicerande. Det reviderade utkastet ger nu möjlighet åt alla intressenter att kommentera de ändringar som IASB och FASB har gjort sedan första utkastet.

Oförändrad grundprincip

Grundprincipen för intäktsredovisning är densamma som i det tidigare utkastet. En samlad modell för intäktsredovisning föreslås vilken har en s.k. balansräkningsansats. Detta innebär att den utgår från ett identifierat kundavtal vilket genererar en tillgång (rättigheter, dvs. löfte om erhållande av ersättning) och en skuld (åtagande, dvs. löfte om överföring av varor/tjänster). Företag redovisar en intäkt när man uppfyller åtagandet att leverera utlovade varor eller tjänster till en kund. Intäktsmodellen är tänkt att tillämpas konsekvent oberoende av vilken bransch och/eller vilka transaktioner det rör sig om. Huvuddragen i intäktsredovisningsmodellen (se bild nedan) redogjordes för i Accounting Update, Juni 2010.

Intäktsredovisningen kan beskrivas i en femstegsmodell;



Sammanfattning av nyheterna i utkastet

Grundprincipen för intäktsredovisning är som ovan nämnts oförändrad jämfört med 2010-års utkast.

IASB och FASB har valt att revidera ett antal förslag avseende hur intäktsredovisningen ska tillämpas i ett antal specifika situationer. Dessa är följande:

- Förtydligande av principen för identifiering av separata prestationsåtaganden i ett kundkontrakt,
- Utökad vägledning, i form av ett antal kriterier, för fastställande av när ett prestationsåtagande uppfylls över en tidsperiod och när då intäkten redovisas över en tidperiod snarare än vid en given tidpunkt ("successiv vinstavräkning"),
- Förenklingar avseende intäktsredovisning av garantier,

- Förenklingar avseende hur ett företag ska fastställa transaktionspriset (betalning, pengars tidsvärde, rörliga ersättningar),
- Begränsar omfånget av förlustkontrakt som ska omfattas av förlustkontraktstest till enbart långsiktiga tjänster (ex serviceavtal),
- Utökar med exempel på en praktisk lösning som tillåter företag att redovisa kostnader för anskaffande av kundkontrakt (om ett år eller kortare tid),
- Kravet på retroaktiv tillämpning medger ett antal lätttnadsregler och praktiska lösningar,
- Specificerar de tilläggsupplysningar som ska lämnas i delårsrapporter avseende intäktsredovisning.

Praktiska konsekvenser

Vad får då den nya standarden för konsekvenser för intäktsredovisningen?

Nedan ger vi en överblick över de stora områdena som sannolikt kommer att förändras:

| Nuvarande redovisningen | Ny redovisning |
|--|--|
| <i>Tillfälliga åtaganden och försäljningsincitament</i> | |
| I nuvarande praxis förekommer att företag inte alltid separerar intäkter som är hänförliga till varor eller tjänster vilka utgör marknadsföringsåtgärder kopplade till andra varor eller tjänster enligt ett kundkontrakt. Detta resulterar i att företag intäktsredovisar hela transaktionspriset vid en tidpunkt då företaget egentligen fortfarande har kvar åtaganden att fullgöra. | Företaget måste analysera huruvida en marknadsföringsåtgärd i själva verket utgör en försäljning av en vara eller tjänst som ska särskiljas. Om så är fallet ska denna vara eller tjänst tillföras sin andel av transaktionspriset och intäktsredovisas när de överförs till kunden (prestationsåtagandet fullgörs). |
| <i>Avsaknad av observerbart försäljningspris</i> | |
| Tidigare praxis medger inte att ett företag redovisar en intäkt för överföring av en vara eller tjänst i de fall det inte föreligger något observerbart fristående försäljningspris för varje enskild vara eller tjänst som ingår i ett kundkontrakt. Exempelvis är det ofta svårt att fastställa ett fristående försäljningspris för uppgradering och tillkommande funktioner i mjukvaror och elektronik. Detta medför ofta att intäkten redovisas som förutbetalad eftersom den enligt detta förhållningssätt inte kan redovisas när varan eller tjänsten egentligen överförs till kunden. | Den nya standarden innebär att i de fall ett observerbart fristående försäljningspris saknas så ska företaget fördela transaktionspriset på basis av ett uppskattat fristående försäljningspris för de aktuella varorna eller tjänsterna. Företaget redovisar sedan en intäkt i takt med att varan eller tjänsten överförs till kunden. |
| <i>Tidpunkt för intäktsredovisning</i> | |
| Det nuvarande regelverket saknar tydlig vägledning vad gäller tidpunkt för intäktsredovisning i vissa fall, innebärandes ska intäkten redovisas vid en given tidpunkt eller över en viss tidsperiod ("successiv vinstavräkning"). Därav förekommer ett varierande antal tolkningar i detta avseende. | Enligt den nya standarden ska ett företag redovisa intäkten över en tidsperiod enbart i de fall då ett antal fastställda kriterier är uppfyllda ("successiv vinstavräkning"). I alla andra fall ska företaget redovisa intäkten vid en given tidpunkt, nämligen tidpunkten då kunden erhåller kontroll över den utlovade varan eller tjänsten. |
| <i>Uppskattning av rörliga ersättningar</i> | |
| Nuvarande regelverk innehåller inte tillräcklig vägledning för fastställandet av intäktsbelopp i de fall då ersättningen innehåller rörliga delar. | I de fall ersättningen är rörlig så ska företaget bedöma det förväntade värdet på ersättningen eller det mest sannolika värdet för att fastställa transaktionspriset. Valet av metod görs utifrån den metod som bäst anses kunna förutse det belopp företaget kommer att erhålla. |
| <i>Pengars tidsvärde</i> | |
| I vissa fall tillåter nuvarande regelverk att företag bortser från pengars tidsvärde då de fastställer den intäkt som ska redovisas (dvs. man diskonterar inte). | Ett företag måste beakta pengars tidsvärde då de fastställer transaktionspriset (dvs. krav på diskontering av ersättningar). Detta kan påverka långsiktiga kontrakt (ex serviceavtal) då kundens betalning och företagets prestations uppstår vid olika tidpunkter. |
| <i>Tilläggsupplysningar</i> | |
| | Den nya standarden innehåller omfattande krav på tilläggsupplysningar vad gäller intäktsredovisning. Exempelvis ställs krav på att företag redovisar |

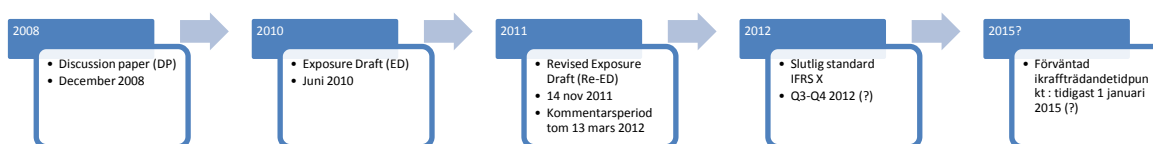
| | |
|--|---|
| | kvantitativ och kvalitativ information om sina kundkontrakt. Tanken är att detta ska hjälpa läsaren av de finansiella rapporterna att förstå omständigheterna, beloppen, tidpunkten och osäkerhetsfaktorer kring företagets intäkter. En betydande del av dessa upplysningar ska även lämnas i delårsrapporter. |
|--|---|

Tidshorisont

Utkastet är föremål för sedvanligt remissförfarande. Remisstiden är 120 dagar och avslutas således den 13 mars 2012. Härefter förväntas den slutliga standarden publiceras i andra kvartalet 2012. Den nya standarden förväntas träda ikraft tidigast den 1 januari 2015.

IASB och FASB har beslutat att begränsa möjligheten att lämna kommentarer till att omfatta sex specifika frågor. Dessa frågor berör ämnen som styrelserna anser att respondenterna bör få möjlighet att kommentera då de avser väsentliga förändringar i det nya utkastet (ED 2011) jämfört med det tidigare utkastet (ED 2010).

Intäktsredovisningsstandarderna i tid;



Retroaktiv tillämpning

Den nya intäktsredovisningsstandarderna³ ska tillämpas med retroaktiv verkan. Tanken med detta krav är att det säkerställer att samtliga befintliga kundkontrakt identifieras, redovisas och värderas enligt den nya standarden, för såväl den aktuella perioden som samtliga jämförelseperioder. Kravet på full retroaktivitet ställer emellertid hårda krav på företag att inventera och identifiera samtliga kundkontrakt bakåt i tiden. IASB och FASB har därför föreskrivit ett antal frivilliga lätttnadsregler från full retroaktivitet. Ett företag kan således välja mellan "full retroaktivitet" och "begränsad retroaktivitet". Vidare har IASB och FASB genom val av ikraftträdandetidpunkt säkerställt att den tidigaste jämförelseperioden (förutsatt att företaget visar två jämförelseperioder) som kan bli aktuell ligger

minst ett par månader framåt i tiden efter slutlig standardens publicerande.

Lättnadsreglerna är följande;

1. Kundkontrakt som påbörjas och avslutas inom ett och samma år behöver inte räknas om enligt standardens regler i det fall dessa avser en period som föregår företagets övergångstidpunkt.
2. Vad gäller kundkontrakt som avslutats före övergångstidpunkten och som innehåller rörliga ersättningar tillåts företag att använda transaktionspriset vid tidpunkten för kontraktets färdigställande snarare än att företaget gör en uppskattning av de rörliga ersättningarna (i jämförelseperioden).
3. Endast krav på att genomföra "förlustavtalstest" på prestationsåtaganden i det fall en skuld för förlustavtal vid övergångstidpunkten finns redovisad enligt de tidigare reglerna. I de fall företaget redovisar en skuld för ett förlustkontrakt vid övergångstidpunkten (dvs. enligt de tidigare reglerna) så ska emellertid företaget redovisa en justering av detta belopp i ingående eget kapital för jämförelseperioden.

³ I samband med IFRS X Revenue from Contracts with Customers ikraftträdande upphör följande standarder och tolkningar att gälla: IAS 11 Construction Contracts, IAS 18 Revenue, IFRIC 13 Customer Loyalty Programmes, IFRIC 15 Agreements for the Construction of Real Estate, IFRIC 18 Transfers of Assets from Customers, SIC-31 Revenue- Barter Transactions Involving Advertising Services.

4. För prestationsåtaganden hänförliga till perioder som avser tiden före tidpunkten för övergången föreligger inget krav på företag att presentera en åldersanalys på kvarvarande prestationsåtaganden.

Ulrika Anjou
08-55533621
ulrika.anjou@se.pwc.com



IFRIC 20 "Stripping cost in the production phase of a mine"

IFRIC 20: "Stripping costs in the production phase of a mine"

I oktober publicerade IASB IFRIC 20 "Stripping costs in the production phase of a mine". Tolkningen behandlar redovisningen av kostnader för borttagning av berg och annat för att nå malmen, s.k. "stripping activities", under en dagbrottgruvas produktionsfas. Svårigheten i att redovisa "stripping" kostnader i produktionsfasen är att dessa aktiviteter kan ge upphov till olika fördelar för både nuvarande och framtida produktion. Då vägledning inom IFRS saknats har detta lett till olika redovisningssätt i branschen.

Tillgångar som uppkommer i samband med "stripping" aktiviteter

IFRIC 20 identifierar två tillgångar som kan uppstå när "stripping" aktiviteter vidtas under en dagbrottgruvas produktionsfas:

1. Användbar malm som kan användas i produktionen av varulager
2. Förbättrad tillgänglighet till mineraler som kan brytas i framtida perioder.

Enligt IFRIC 20 ska kostnader för den förstnämnda redovisas som en tillgång enligt IAS 2 *Varulager*.

Redovisning av tillgångar enligt IFRIC 20

IFRIC 20 behandlar främst redovisning av kostnader från aktiviteter som ger upphov till *förbättrad tillgänglighet till mineraler*. Dessa kostnader redovisas som en anläggningstillgång när samtliga redovisningskriterier är uppfyllda:

- a. Det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna som är förknippade med "stripping" aktiviteten d.v.s. förbättrad tillgänglighet till malmen, kommer att tillföras företaget;
- b. Företaget kan identifiera till vilken komponent av den totala malmens volym som tillgängligheten har förbättrats; och
- c. Kostnaderna från "stripping" aktiviteten som är förknippade med den identifierade malmkomponenten, kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Kostnader ska redovisas som ett tillägg till eller en förbättring av en befintlig tillgång och klassificeras såsom materiell eller immateriell beroende på hur den befintliga tillgången klassificeras.

Värdering av tillgångar enligt IFRIC 20

När en "stripping" aktivitetstillgång först redovisas ska det vara till anskaffningskostnad. Det innebär att alla kostnader som är direkt hänförliga till aktiviteten som förbättrar tillgängligheten till malmkomponenten, plus en allokering av direkta overhead kostnader aktiveras. Om det inte går att skilja mellan vad som är varulager respektive vad som kan klassificeras som anläggningstillgång ska kostnader allokeras mellan de två i enlighet med en lämplig fördelningsnyckel. Denna nyckel ska baseras på ett relevant produktionsmått t ex kostnad för producerat varulager i förhållande till förväntad total kostnad eller mineralinnehållet i den malm som utvunnits i förhållande till förväntat mineralinnehåll i en given mängd producerad malm.

Vid efterföljande redovisning ska tillgången redovisas till anskaffnings- eller omvärderat värde, minskad med ackumulerade avskrivningar och nedskrivningar. Avskrivningen ska baseras på den s.k. produktionsberoende metoden om inte en annan metod är mer lämplig.

Övergångsregler:

IFRIC 20 träder ikraft 1 januari 2013 med tidigare tillämplig tillåten. IFRIC 20 ska tillämpas för "stripping" kostnader som har uppkommit vid eller efter den första presenterade periodens början. Tolkningen inkluderar också vägledning kring redovisningen av befintliga tillgångar från "stripping" aktiviteter vid övergångstidpunkten. Den befintliga tillgången ska redovisas som en tillgång enligt IFRIC 20, om den går att hänföra till en identifierbar del av malmtillgången. Om inte denna tillgång kan identifieras och förknippas med en specifik komponent av malmtillgången ska tillgången skrivas bort som en justering i ingående eget kapital i balanserat resultat.



Aimee Finlay
08-5553442
aimee.finlay@se.pwc.com

Ett urval av PricewaterhouseCoopers IFRS publikationer



Manual of accounting – IFRS 2012

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 2012*
- *Manual of accounting – Financial instruments 2012*
- *Illustrative IFRS corporate consolidated financial statements for 2011 year end*

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



Kvalitet i delårsrapportering

Denna skrift har tagits fram för att diskutera frågeställningar om kvaliteten i utformningen av en delårsrapport. En genomläsning av aktuella delårsrapporter visar att det finns några områden där relativt många bolag brister i informationsgivningen. Vi redogör för dess områden, samt exemplifierar kvalitetsfrågorna och tar även upp vad undersökningar säger om användares önskemål om innehållet i en delårsrapport.

Beställs kostnadsfritt från [Redovisningsspecialisterna](#)



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.

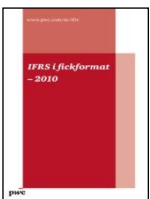
Beställs kostnadsfritt från [Redovisningsspecialisterna](#)



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](#)



IFRS i fickformat - 2010

Denna skrift är en sammanfattning av de regler för redovisning och värdering som finns i IFRS International Financial Reporting Standards som utgivits fram till augusti 2010. Skriften kan inom kort beställas via [Studentlitteratur](#).

Skriften behandlar inte upplysningskraven i detalj, dessa återfinns i den av PwC utgivna [IFRS Disclosure checklist 2011](#)



Koncernredovisning 2010 - Exempel enligt IFRS

Denna skrift visar ett exempel på en koncernredovisning, upprättad enligt IFRS, för en fiktiv tillverknings-, grossist och detaljhandelskoncern. Den baseras på kraven i IFRS-standarder och tolkningar för räkenskapsåret som börjar den 1 januari 2010.

Publikationen kan laddas ner från vår [hemsida](#)
Uppdaterad version "Koncernredovisning 2011 – Exempel enligt IFRS" publiceras under december.

Accounting Consulting Services, ACS, är en grupp redovisningsspecialister inom PwC, 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 Tel. 08-555 330 42

Senior IFRS Technical Partner

dennis.svensson@se.pwc.com Tel. 08-555 330 22

IFRS - Rörelseförvärv

dennis.svensson@se.pwc.com Tel. 08-555 330 22

IFRS - Finansiella instrument

per-ove.zetterlund@se.pwc.com Tel. 08-555 332 97

IFRS – Intäkter, Skulder och övriga områden

mikael.scheja@se.pwc.com Tel. 08-555 330 88

Svensk redovisning – ÅRL, BFL, BFN

johan.maansson@se.pwc.com Tel. 08-555 330 44

Accounting Transition Services

asa.klasson@se.pwc.com Tel. 08-555 338 88

Marknadsnoteringar

asa.weiner@se.pwc.com Tel. 08-555 330 36

Vill Du också prenumerera på Accounting Update? Sänd ett mejl till [Maria Olsson](#), så ordnar vi att Du erhåller ett eget exemplar i fortsättningen.