

Nyheter inför
bokslutet

2018

9

6



1

S

6

Innehåll

1. Inledning	3
2. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättandet av bokslut 2018	4
2.1 Nyheter i årsredovisningslagen (ÅRL)	4
2.2 Nyheter i bokföringslagen (BFL)	4
2.3 Nyheter från Bokföringsnämnden	4
2.3.1 Ändringar i normgivningen	4
2.3.2 Digitalisering	4
2.3.3 Nya frågor och svar om arkivering av kvitton	4
2.4 Nyheter från FAR	4
2.5 Nyheter från IASB och IFRS Interpretations Committee	5
2.5.1 IFRS 9 Finansiella instrument	5
2.5.2 IFRS 15 Intäkter från avtal med kunder	8
2.5.3 Ändrad IFRS 2: Klassificering och värdering av aktierelaterade ersättningar	10
2.5.4 Årliga förbättringar av IFRS (2014-2016)	11
2.5.5 Ändringar i IAS 40: Ändringar i användningsområdet för en förvaltningsfastighet	12
2.5.6 IFRIC 22 Transaktioner i utländsk valuta och förskottsersättning	12
2.6 Nyheter från Rådet för finansiell rapportering	12
2.6.1 Ändringar av RFR 1 Kompletterande redovisningsregler för koncerner, RFR 2 Redovisning för juridiska personer samt ny UFR	12
3. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättandet av bokslut 2019 eller senare	13
3.1 Nyheter i årsredovisningslagen (ÅRL)	13
3.2 Nyheter i bokföringslagen (BFL)	13
3.3 Nyheter från Bokföringsnämnden	13
3.3.1 Redovisning av fusioner	13
3.4 Nyheter från IASB och IFRS Interpretations Committee	14
3.4.1 IFRS 16 Leasingavtal	14
3.4.2 Ändrad IFRS 9: Rätt till förtida inlösen med negativ ersättning	17
3.4.3 IFRIC 23 Osäkerhet i fråga om inkomstskattemässig behandling	17
3.5 Nyheter från Rådet för finansiell rapportering	18

1 | Inledning

Enstaka mindre ändringar av Årsredovisningslagen (ÅRL), inga nya allmänna råd från Bokföringsnämnden (BFN) innebär sammanfattningsvis ett lugnt år på redovisningsområdet för de aktiebolag som tillämpar svensk redovisning. För företag som upprättar sina finansiella rapporter enligt IFRS har detta år, i likhet med föregående år, varit ett år av förberedelse. Förra året lades mycket tid och kraft på att förbereda för övergång till de nya standarderna IFRS 9 Finansiella instrument och IFRS 15 Intäkter från avtal från kunder. För de icke finansiella företagen så var det främst övergången till IFRS 15 som tog mycket tid och kraft. Men gav övergången några effekter? KPMG har gjort en undersökning där vi undersökte hur stor del av bolagen som fick effekter i sina finansiella rapporter. Vi undersökte företag med de 40 mest omsatta aktierna på Nasdaq OMX Large Cap och kunde konstatera att 21 av 40 företag fick effekter vid övergången. Av dessa anger 12 företag att de fick väsentliga effekter. Den vanligast beskrivna effekten var förändrad tidpunkt för redovisning av intäkter, vilket 15 bolag angav. Men detta år har framförallt varit ett år av arbete med att förbereda övergång till IFRS 16 Leasingavtal. Vilket inneburit arbete på många områden, redovisning, IT-stöd och förändrade processer. Att IFRS 16 kommer att få stor påverkan på många företag är vi alla helt överens om. Standarden kommer att påverka resultaträkningen, balansräkningen, kassaflödesanalysen, noterna och sist men inte minst nyckeltalen.

Vi beskriver i vår artikel de nyheter som riktar sig såväl till noterade som icke-noterade företag och som publicerats av internationella normgivare såsom IASB, IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) samt svenska normgivare såsom Rådet för finansiell rapportering (Rådet) och Bokföringsnämnden (BFN). Vi behandlar även nyheter från FARs Policygrupp för redovisning (FAR). Vidare behandlas lagändringar såsom ändringar av årsredovisningslagen (ÅRL) och bokföringslagen (BFL). Artikeln behandlar nyheter publicerade till och med den 31 oktober 2018. Vi behandlar inte utkast och inte heller standarder och tolkningsuttalanden som ännu inte har godkänts av EU. I artikeln beskrivs enbart nyheter som berör associationsformen aktiebolag. Vi berör inte normgivning som är specifik för finansiella företag och företag inom försäkringsbranschen. Vidare behandlar vi inte nyheter avseende regler för företag som tillämpar IFRS första gången. Artikeln är skriven utifrån antagandet att ett företag har kalenderår som räkenskapsår. Var därför observant på tidpunkterna för ikraftträdande för nya lagregler och ny normgivning om företaget har brutet räkenskapsår. Om inte annat framgår av artikeln ska de nya reglerna, som beskrivs under avsnittet "Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättandet av bokslutet 2018", tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2018.

2 | Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättandet av bokslut 2018

2.1 Nyheter i årsredovisningslagen (ÅRL)

Efter de senaste årens stora ändringar av ÅRL (förändringar för mindre företag, utvecklingsfond 2016 och hållbarhetsupplysningarna 2017) är det endast några få ändringar 2018 och endast en som rör aktiebolag. Det är en mindre ändring av definitioner i 6 kap. 7 § ÅRL till följd av ändringar i lagen om värdepappersmarknaden.

2.2 Nyheter i bokföringslagen (BFL)

Inte heller bokföringslagen innehåller detta år några stora nyheter. Det är endast två små ändringar i 6 kap. 3 a § och 8 kap. 2 § till följd av att betalningsinstitut inte längre omfattas av lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.

2.3 Nyheter från Bokföringsnämnden

2.3.1 Ändringar i normgivningen

Under 2018 har BFN inte beslutat om några nya allmänna råd.

I och med att BFN fattade beslut om Årsbokslut i december 2017 kunde BFN upphäva all gammal normgivning vilket sammanlagt var 52 olika allmänna råd, uttalanden och rekommendationer. Dessa får inte tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2018 eller senare. Det är viktigt att komma ihåg att inte längre hänvisa till upphävd normgivning i redovisningsprinciperna.

I december 2017 ändrades också BFNAR 2013:2 (Bokföring) till följd av ändringar i BFL avseende filialer. BFN har på sin hemsida samlat all information om vad som rör filialer i Sverige. En utländsk filial är bokföringskyldig enligt BFL. Av den samlande informationen framgår också hur olika filialer ska avsluta sin löpande redovisning.

Slutligen gjordes några mindre ändringar i K2. Bland annat framgår att en ianspråktagen ersättningsfond i vissa fall får redovisas som obeskattad reserv, att uppgifter om nettoomsättning i resultaträkning i förkortad form ska lämnas i not både för innevarande och närmast

föregående räkenskapsår samt att de särskilda uppgifter om intäkter och kostnader som avser koncernföretag och som ska lämnas till vissa av de finansiella posterna i resultaträkningen ska lämnas både för innevarande och närmaste föregående räkenskapsår. Dessutom gjordes mindre justeringar och förtydliganden som dock inte kan anses medföra någon ändring i sak.

2.3.2 Digitalisering

Den 26 mars 2018 öppnade Bolagsverkets e-tjänst där aktiebolag som tillämpar K2 kan lämna in sina årsredovisningar digitalt. BFN har lagt ned mycket arbete på utvecklingen av de taxonomier som används vid digital inlämning av årsredovisning. Arbetet med K3-taxonomin fortgår tillsammans med Bolagsverket.

2.3.3 Nya frågor och svar om arkivering av kvitton

Det råder ofta stor osäkerhet om vad som måste sparas och i vilken form. I september kompletterades BFNs webbplats med flera frågor och svar om arkivering av kvitton.

2.4 Nyheter från FAR

Omarbetningar av FARs redovisningsrekommendationer och uttalanden som publiceras i Samlingsvolymen 2019 pågår för närvarande men det är för tidigt att återge slutresultatet av det arbetet. Det kan emellertid påpekas att det kan förväntas bli ett antal ändringar i RedR 1 *Årsredovisning i aktiebolag*. Merparten av dessa är förtydliganden och språkjusteringar. Det kan dock noteras att det sannolikt tillkommer punkter som behandlar vilka upplysningar som lämnas vid fastställande av verkligt värde av finansiella instrument vid tillämpning av kap 12 i K3.

Det kan noteras att RedU 11 *Stiftelser med gemensamt placerad förmögenhet* sannolikt kommer att innehålla ett antal ändringar. En fördel med uttalandet är att den normgivning från BFN som rör stiftelser med gemensamt placerad förmögenhet presenteras samlat. Det framgår av BFL och BFNs vägledning om bokföring att en stiftelse måste ha två bokföringar, en för den egna verksamheten och en för den gemensamt placerade förmögenheten. Vad som gäller för avslutande av bokföringen för en stiftelse som ingår i samförvaltning regleras av ÅRL, K3 och K2. Det framgår också av uttalandet.

Utöver vad som krävs i K3 finns en punkt i uttalandet där FAR anger att stiftelser som tillämpar K3 bör i förvaltningsberättelsen ange att förmögenheten samförvaltas. FAR anger också att det är lämpligt att alla stiftelser, även de som klassificeras som mindre, lämnar upplysning om den gemensamma förmögenheten och avkastningen av den oavsett vilket regelverk som gäller. Denna upplysning lämnas i not eller i bilaga till stiftelsens årsredovisning, upplysningen får också lämnas i förvaltningsberättelsen om företaget tillämpar K2. FAR påminner också om att eftersom samförvaltningen inte är en egen juridisk person, finns inget krav på att avsluta den gemensamma bokföringen med en årsredovisning.

Slutligen kan nämnas att i RedU 14 *Redovisning av kapitalförsäkringar* har det tillkommit några nya punkter som behandlar skattemässig behandling av kapitalförsäkringar. Det konstateras att kapitalförsäkring schablonbeskattas oavsett företagsform, vilket innebär att det inte uppkommer någon temporär skillnad avseende kapitalförsäkring. Detta gäller dock inte skulden för direktpension där det uppkommer en temporär skillnad som kan motivera redovisning av uppskjuten skatt.

2.5 Nyheter från IASB och IFRS Interpretations Committee

2.5.1 IFRS 9 Finansiella instrument

IFRS 9 Finansiella instrument tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2018 och därefter. Det finns inget krav på att räkna om jämförelseåret – omräkning är tillåten endast om det kan göras utan användning av 'hindsight' – utom för vissa aspekter kopplat till säkringsredovisning och däri ingående nyheter avseende 'cost of hedging'. Huvudprincipen är att retroaktiv omräkning görs per 1 januari 2018, eller det senare övergångsdatum som gäller för företag med brutet räkenskapsår, men undantag finns.

IFRS 9 kan medföra ändrad redovisning främst inom tre huvudområden:

- Klassificering och värdering
- Nedskrivning av finansiella tillgångar
- Säkringsredovisning

Därtill kommer förändringar av upplysningskraven i IFRS 7.

2.5.1.1 Klassificering och värdering

Finansiella skulder

För finansiella skulder gäller samma klassificeringsprinciper som i enlighet med IAS 39.

Vad det gäller värdering och presentation av finansiella skulder innehåller IFRS 9 en ändring för sådana som klassificeras med verkligtvärdeoptionen till verkligt värde via resultatet. I den utsträckning ändring i verkligt värde på sådana skulder beror på förändringar i företagets egen kreditrisk ska den delen av värdeändringen redovisas i övrigt totalresultat, till skillnad mot med IAS 39 där hela värdeändringen redovisades i resultatet.

En annan förändring i jämförelse med den vanliga metoden i IAS 39-praxis gäller för fall då finansiella skulder med fast ränta modifieras eller byts ut utan att ge upphov till bortbokning. I IAS 39-praxis var det vanligt att i det fallet beräkna en ny effektivränta baserat på de nya framtida kassaflödena och redovisat värde vid ändringstidpunkten, med konsekvensen att ingen resultateffekt uppstod. Enligt IFRS 9 ska istället de nya kassaflödena diskonteras med den ursprungliga effektivräntan och en vinst/förlust redovisas i resultatet för skillnaden mellan det nya och tidigare redovisade värdet. Transaktionsutgifter som uppstår i samband med en sådan modifiering redovisas dock inte i resultatet, utan hanteras som idag via ny effektivränta. Denna redovisning klargörs i BC-paragrafer i en ändring av IFRS 9 om rätt till förtida inlösen med negativ ersättning som ska tillämpas från 1 januari 2019, men det är sannolikt lämpligt att använda den 'nya' redovisningen redan innan dess.

Finansiella tillgångar

I övrigt är det redovisningen av finansiella tillgångar som påverkas av IFRS 9.

Innehav av egetkapitalinstrument ska redovisas till verkligt värde i balansräkningen. Om de innehas för handel ska värdeändringar redovisas i resultatet. För andra egetkapitalinstrument görs initialt val per instrument att antingen redovisa värdeändringarna i resultatet eller i övrigt totalresultat. Värdeändringar som redovisas i övrigt totalresultat omklassificeras aldrig till resultatet, vilket är en skillnad mot idag. Vidare görs, som konsekvens, inte heller någon nedskrivningsprövning. Slutligen kan noteras att det med IFRS 9 inte finns något undantag, av den sort som fanns med IAS 39, att redovisa egetkapitalinstrument till anskaffningsvärde. Verkligt värde gäller för alla egetkapitalinstrument. Anskaffningsvärdet kan användas i vissa begränsade fall, när det utgör en rimlig approximation av verkligt värde.

För finansiella tillgångar som utgörs av innehav av skuldinstrument förändras klassificeringsprinciperna, vilka styr vidare in i vilka värderingsprinciper som gäller. Typexempel på denna typ av finansiella tillgångar utgörs av innehav av statsobligationer, företagsobligationer och liknande.

Om instrumenten utgör sådana som uppfyller definitionen för "innehas för handel" redovisas de till verkligt värde



via resultatet. Detta gäller också om verkligtvärdeoptionen använts, vilken med IFRS 9 för finansiella tillgångar inskränker sig till aspekten 'accounting mismatch'.

Andra innehav av skuldinstrument klassificeras baserat på två kriterier:

i. Utgörs kassaflödena från instrumentet uteslutande av betalningar av ränta och kapitalbelopp?

ii Vilken är företagets affärsmodell för olika portföljer av innehav?

Om kassaflödena inte utgör uteslutande betalningar av ränta och kapitalbelopp, redovisas instrumentet till verkligt värde via resultatet. Ett exempel på ett sådant instrument är en aktieindexobligation, vars kassaflöden beror på annat än bara ränta och kapitalbelopp. Exempel på andra aspekter som kan behöva analyseras närmare är möjligheter att betala tillbaka lånet (obligationen) i förtid, lån utan regressrätt mot låntagaren och lån med förlängningsmöjligheter.

I detta sammanhang kan också noteras att inbäddade derivat i avtal där värdekontraktet är en finansiell tillgång inte längre ska brytas ut, vare sig det inbäddade derivatet är nära relaterat eller inte. Istället tillämpas klassificering av hela avtalet baserat på i och ii ovan. En konsekvens av detta är till exempel att innehav av konvertibelt skuldebrev redovisas som ett instrument till verkligt värde via resultatet, eftersom kassaflödeskraven inte uppfylls för hela instrumentet.

Om kassaflödena uteslutande utgörs av kapitalbelopp och ränta beror klassificeringen och värderingen på vilken av tre affärsmodeller som företaget har för olika portföljer. Dessa kan förenklat uttryckas så här:

Affärsmodell	Värdering
a. Företaget erhåller kassaflöden i form av ränta och kapitalbelopp och utvärderar portföljen på sådan basis.	Upplupet anskaffningsvärde, nedskrivningar
b. Företaget har en blandad modell, där det förekommer både att ränta och kapitalbelopp erhålls och att innehav realiserar genom försäljning; vilket också återspeglar sig i företagets strategi för portföljen.	Verkligt värde via övrigt totalresultat, nedskrivningar
c. Övriga portföljer tillhör denna tredje typ. Det handlar om portföljer för vilka fokus ligger mer på att följa upp på verkligtvärdebasis och att generera kassaflöden genom försäljning.	Verkligt värde via resultatet

Klassificeringen baseras på hur affärsmodellen faktiskt ser ut, inte på ett val mellan kategorierna, och kan innehålla bedömningsaspekter där svaren inte är svart-vita. T.ex. kan en överskotts-/buffertlikviditetsportfölj innehas enligt endera av de tre modellerna ovan – det beror på hur företaget hanterar portföljen.

Kundfordringar utgör en form av innehav av skuld-instrument. Dessa faller i vanliga fall in i modell a. Om kundfordringar dock brukar säljas t.ex. inom ramen för factoring är det möjligt att affärsmodellen är en annan.

2.5.1.2 Nedskrivning av finansiella tillgångar

Nedskrivningsreglerna tillämpas för innehav av skuld-instrument som redovisas till upplupet anskaffningsvärde (inklusive obligationsinnehav och kundfordringar) och till verkligt värde via övrigt totalresultat, för leasingfordringar och kontraktstillgångar (IFRS 15) samt för kreditgarantier och lånelöften som inte värderas till verkligt värde via resultatet.

Med IAS 39 gällde en nedskrivningsmodell som byggde på att en objektiv förlusthändelse hade inträffat, t.ex. att kunden var mer än 30 dagar sen med betalningen. När någon sådan händelse hade inträffat gjordes en nedskrivningsprövning, inte annars.

Med IFRS 9 ska en förlustreserv beräknas oavsett om någon förlusthändelse föreligger eller inte. IFRS 9 innehåller en grundmodell som bygger på att fordringars kreditrisk följs. Enligt den modellen görs för fordringar som inte redan initialt är "dåliga" reservering baserat förväntade förlusthändelser inom 12 månader. Om kreditrisken sedan ökar signifikant ökas reserveringen till att omfatta förlusthändelser inom hela fordrans/lånets/instrumentets löptid.

För kundfordringar utan betydande finansieringsinslag reserveras alltid baserat på förväntade förlusthändelser under fordrans livstid. Eftersom sådana fordringar tenderar att vara kortare än ett år, blir det dock ingen nämnvärd skillnad mellan livstid och 12 månader. Vidare öppnas upp för förenklade metoder att beräkna reserveringarna.

För kundfordringar och kontraktstillgångar med en betydande finansieringskomponent och för leasingfordringar behöver ett val göras mellan grundmodellen respektive den förenklade livstidsmodellen som gäller för kundfordringar utan betydande finansieringskomponent.

Om ett företag med IAS 39 använt den förenklade modellen för kundfordringar och t.ex. nämnda tumregel om 30 dagars försening med betalning av kundfordran, innebär IFRS 9 främst att förväntade förluster även behöver beräknas för alla kundfordringar som är försenade med mindre än 30 dagar inklusive alla kundford-

ringar som inte är försenade. Samtidigt kan det vara bra att kalibrera om den förlustreservering som görs för kundfordringar som är mer än 30 dagar sena (eller som uppvisar andra inträffade förlusthändelser) stämmer bra överens med statistik för konstaterade kundförluster.

Några ytterligare aspekter som IFRS 9-modellen, även den förenklade, innehåller är att reservberäkningarna är tänkta att göras individuellt eller fördelat på portföljer av likartad kreditriskkaraktär (t.ex. för olika intervall för grad av försening, för olika kundtyper, för olika geografi etc.) och med hänsyn till inte bara historisk statistik utan också till aktuella förutsättningar och företagets förväntningar om framtida förutsättningar.

2.5.1.3 Säkringsredovisning

Ett val behöver göras avseende om säkringsredovisning enligt IAS 39 ska fortsätta att tillämpas eller om principerna i IFRS 9 ska börja tillämpas. Säkringsredovisning i enlighet med IAS 39 kan fortsätta att tillämpas till dess IASB:s projekt "Dynamic Risk Management" (ibland benämnt "Macro Hedging") är avslutat. För närvarande ingår i IASB:s arbetsplan att för detta projekt publicera ett 'discussion paper' om 'core model' under första halvåret 2019. De nya upplysningskraven i IFRS 7 om säkringsredovisning ska dock tillämpas från 2018, även om valet görs att inte gå över till IFRS 9.

De tre grundtyperna av säkringsredovisning är desamma i IFRS 9 som i IAS 39 – kassaflödessäkring, verkligtvärdesäkring och säkring av nettoinvestering i utländsk verksamhet – och grundprinciperna för redovisningen i rapporterna är desamma. Vid kassaflödessäkring av inköp icke-finansiell tillgång eller skuld redovisas det belopp som ackumulerats i reserven i eget kapital dock i det redovisade värdet på tillgången/skulden, när den bokas upp. Den alternativa metoden i IAS 39 att låta beloppet ligga kvar i reserven i eget kapital och redovisas över tid i resultatet är eliminerad.

Effektivitetstestningen förändras genom att endast framåtriktad testning görs, inte retroaktiv, och att gränsvärdet 80-125 slutar gälla. För att vara effektiv behöver en säkringsrelation uppfylla att det finns en ekonomisk relation mellan den säkrade posten och säkringsinstrumentet, effekten av kreditrisk inte dominerar värdeändringarna i den ekonomiska relationen och säkringskvoten är samma som den som resulterar från de faktiska kvantiteter säkrade poster och säkringsinstrument som används för riskstyrningen. Eventuella ineffektiva delar i en säkringsrelation under aktuell period ska dock beräknas och redovisas i resultatet.

Säkringsdokumentationen har förändrats bland annat kopplat till effektivitetsmätningen, till att säkringsredovisningen kopplas närmare till företagets faktiska riskhanteringsmål och till att effekten av riskhanterings-

aktiviteter ska återspeglas i de finansiella rapporterna. Säkringsredovisning får, med IFRS 9, inte avbrytas frivilligt.

Nyheter som för vissa företag kan vara till nytta är införandet av 'cost of hedging'.

Tidsvärdet i köpta optioner kan exkluderas från säkringsinstrumentet och ses som 'cost of hedging', varvid förändringar i tidsvärdet redovisas i övrigt totalresultat och ackumuleras i en reserv i eget kapital och det initiala tidsvärdet som betalades periodiseras i resultatet över tid eller när säkrad transaktion sker.

Liknande hantering är möjlig för forwardelementet i terminkontrakt och valutabasisspreadar, som t.ex. förekommer i cross-currencyswappar, där det är möjligt att välja att exkludera dessa komponenter från säkringsinstrumentet och att sedan redovisa dessa som 'cost of hedging' (eller alternativt till verkligt värde via resultatet).

En annan nyhet är att andra riskkomponenter än valutarisk, under vissa förutsättningar, kan urskiljas som säkrade poster även i icke-finansiella kontrakt, inte bara i finansiella kontrakt. Ett exempel är att råoljekomponenten i jetbränsle kan vara säkringsbar.

Ytterligare en nyhet är att det är möjligt att säkra, och säkringsredovisa, aggregerade risker där ett derivat

ingår i den säkrade risken. Ett exempel kan vara inköp av någon metall i US dollar av ett företag med SEK som funktionell valuta. En metalltermin i dollar kan tillsammans med inköpet i dollar utgöra säkrad post för en SEK/USD-termin som säkringsinstrument.

2.5.2 IFRS 15 Intäkter från avtal med kunder

Standarden behandlar redovisning av intäkter från avtal med kunder. Den ersätter IAS 11 Entreprenadavtal, IAS 18 Intäkter, IFRIC 13 Kundlojalitetsprogram, IFRIC 15 Avtal om uppförande av fastigheter, IFRIC 18 Överföringar av tillgångar från kunder samt SIC-31 Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster. Den ska tillämpas på räkenskapsår som inleds den 1 januari 2018 eller senare.

Standarden ska inte tillämpas på leasingavtal, försäkringsavtal, finansiella instrument och andra eventuella rättigheter och skyldigheter, garantier (andra än produkt- eller servicegarantier) och inte heller byte av tillgångar mellan företag i samma bransch för att underlätta försäljning till kund.

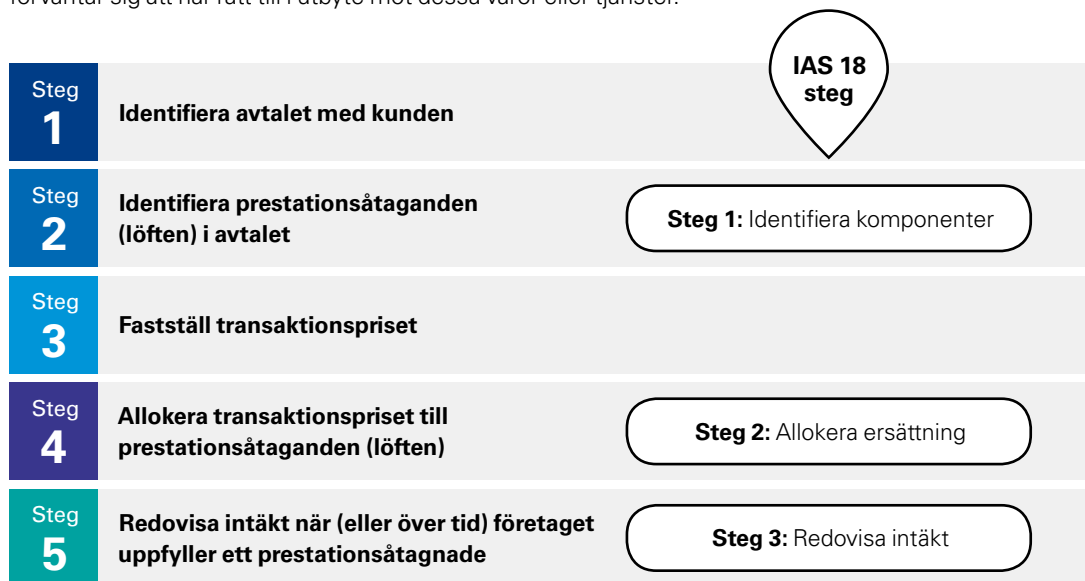
2.5.2.1 Kortfattad beskrivning av standarden

Standarden bygger på en femstegsmodell, att jämföras med den inte alls så detaljerade modellen enligt IAS 18.

De fem stegen beskrivs kortfattat nedan:

Grundprincip

Företaget redovisar intäkter avseende överföring av utlovade varor eller tjänster till kunder till ett belopp som återspeglar den ersättning som företaget förväntar sig att har rätt till i utbyte mot dessa varor eller tjänster.



Steg 1: I det första steget identifieras avtalet med kunden. Då tar vi ställning till om det föreligger ett avtal genom att fastställa om rätten till varor och service samt betalningsvillkoren för dessa är överenskommet. Vidare om avtalet har kommersiell substans och om kundens betalningsförmåga. Det finns inga formella krav hur avtalet ska vara utformat det kan således vara såväl muntligt som skriftligt.

Steg 2: I det andra steget fastställs vilka olika prestationsåtaganden/löften som anges i avtalet. Löften som är distinkta redovisas för sig.

- Med distinkt avses att kunden kan ha fördelar av de varor eller tjänster som avses, antingen var för sig eller tillsammans med redan tillgängliga resurser. En kund anses kunna dra nytta av en vara eller tjänst om varan eller tjänsten kan användas/konsumeras eller säljas till ett belopp som är högre än skrotvärdet.
- Vidare ska det även framgå av avtalet att företagets löfte om att överföra varan eller tjänsten till kunden kan särskiljas från andra löften i avtalet. Faktorer som enligt standarden visar att ett företags löfte om att överföra en vara eller en tjänst till en kund kan särskiljas är exempelvis:
 - att företaget inte tillhandahåller en betydande tjänst som innebär att en vara eller tjänst integreras med andra varor eller tjänster som utlovats i avtalet till en paketslösning.,
 - varan eller tjänsten inte ändrar eller anpassar väsentligt någon annan vara eller tjänst som framgår av avtalet.
 - Vidare ska inte varan eller tjänsten vara starkt beroende eller nära förbundna med andra varor eller tjänster som utlovats i avtalet.

Båda ovanstående två kriterier ska vara uppfyllda för att varan eller servicen ska anses vara distinkt. Om så inte är fallet ska dessa varor eller tjänster kombineras med andra varor eller tjänster i avtalet.

Steg 3: I detta steg fastställs transaktionspriset. Det kan omfatta rörlig ersättning, väsentliga finansieringskomponenter, ersättning i annan form än kontant ersättning eller exempelvis volymrabatter till kunder. Möjligheten att få ersättning ska inte bedömas i detta steg då detta är en förutsättning för att ett avtal föreligger i steg 1. Om transaktionspriset inkluderar en rörlig ersättning görs en bedömning om värdet av denna. Standarden anger att en rörlig ersättning ingår i transaktionspriset under förutsättning att det är högst sannolikt att en reversering av ersättningen inte kommer att ske.

Steg 4: Transaktionspriset ska sedan allokeras till de olika åtaganden som avtalet avser. Detta sker främst utifrån de priser som finns för de varor och tjänster som avtalet omfattar, om dessa skulle köpas separat.

Om ett sådant pris inte föreligger får antingen ett justerat marknadspris användas, en beräkning ske av kostnaden inkluderat en marginal eller en beräkning av ett residualvärde (den sistnämnda ska användas mycket restriktivt enligt IFRS 15).

Steg 5: När kontrollen över varan eller tjänsten övergått till kunden redovisas en intäkt. Detta kan ske antingen vid en tidpunkt eller över tid. Standarden anger ett antal indikatorer för överföring vid en tidpunkt. Dessa indikatorer utgörs av är när kunden har en skyldighet att betala, att den legala äganderätten har övergått, att kunden har varan i sin fysiska ägande, kunden har accepterat varan och att risker och fördelar med ägandet har övergått till kunden.

Standarden anger att ett åtagande överförs över tid om ett av följande kriterier är uppfyllda:

- Kunden erhåller och förbrukar fördelarna samtidigt som företaget utför åtagandet.
- Kunden kontrollerar tillgången medan företaget producerar eller förbättrar den.
- Företaget producerar en tillgång för vilken företaget inte har en alternativ användning och företaget har rätt till betalning för hittills utförda åtaganden med påslag för en rimlig marginal.

Exempel på det första kriteriet är att kunden får en service utförd till sig, exempelvis städning. Att en byggnad uppförs på kundens mark är ett exempel på det andra kriteriet, då anses kunden få kontroll i takt med uppförandet. Om vi bygger en specialanpassad tillgång till en kund som därigenom inte har en alternativ användning för oss eller att vi enligt avtalet inte har rätt att sälja denna tillgång till någon annan samt att vi har rätt till en ersättning som inkluderar såväl våra kostnader samt en rimlig marginal om kunden väljer att bryta avtalet är exempel på det tredje kriteriet.

Standarden behandlar främst redovisning av intäkter men den inkluderar även regler kring redovisning av tillkommande utgifter för att *erhålla ett avtal* samt utgifter för att uppfylla ett avtal. Utgifter för att erhålla ett avtal utgörs exempelvis av försäljningsprovisioner och bonus till säljare. Dessa utgifter ska redovisas som en tillgång om företaget förväntar sig att få täckning för dem. Om avskrivningstiden för den tillgång som redovisas är högst ett år kan företaget välja att redovisa de tillkommande utgifterna som en kostnad när de uppkommer. Om det uppkommer *utgifter för att uppfylla ett avtal* och dessa utgifter har ett direkt samband med ett avtal eller ett förväntat avtal och dessa inte faller inom tillämpningsområdet för någon annan standard (t.ex. IAS 2 Varulager, IAS 16 Materiella anläggningstillgångar eller IAS 38 Immateriella tillgångar) ska företaget redovisa en tillgång från de utgifter som uppkommit.

Detta förutsätter att företaget kan identifiera utgifterna specifikt, utgifterna skapar eller förbättrar resurser som kommer att användas för att uppfylla prestationsåtaganden i framtiden och utgifterna förväntas återvinnas.

2.5.2.2 Upplysningskrav i enlighet med IFRS 15

Av standarden framgår att målet med upplysningarna är att lämna så mycket information att det är möjligt för användaren av årsredovisningen att förstå karaktären, storleken, tidpunkten och osäkerhet beträffande de intäkter och kassaflöden som härrör från avtal med kunder. Det betonas i standarden att hänsyn ska tas vilken detaljnivå som krävs för att uppfylla målet med upplysningarna, en för detaljerad beskrivning kan leda till att användbar information döljs och en för aggregerad information kan försvåra förståelsen. Notera att nedanstående text är ett sammandrag av upplysningskraven i IFRS 15 och inte en fullständig redogörelse. Texten nedan avser de upplysningar som ska lämnas i en årsredovisning. Mer begränsade krav föreligger för en delårsrapport.

2.5.2.2.1 Avtal med kunder

Intäkter från avtal med kunder ska presenteras separat från andra inkomstkällor. Vidare ska intäkter från avtal med kunder presenteras för olika kategorier som beskriver karaktär, belopp, tidpunkt och osäkerhet avseende intäkter och kassaflöde. När dessa kategorier ska fastställas så ska företaget beakta upplysningar som lämnas utanför de finansiella rapporterna som exempelvis upplysningar i "framvagn" och i presentationer vid kapitalmarknadsdagar eller information som granskas regelbundet av den högste verkställande beslutsfattaren. Exempel på kategorier är typ av vara, tjänst, land eller region, typ av kund och marknad (t.ex. statliga kontra icke statliga kunder), om avtalet är ett avtal om fast pris eller avtal om tid och material, är det ett kort- eller långfristigt avtal, överförs kontrollen vid en tidpunkt eller över tid till kunder. En användare ska kunna förstå sambandet mellan denna uppdelning av intäkter och de upplysningar som lämnas i enlighet med IFRS 8 Rörelsesegment.

Upplysningar ska vidare lämnas om de ingående och utgående balanserna för fordringar, avtalstillgångar och avtalsskulder från avtal med kunder, om dessa inte särredovisas. Om det finns avtalsskulder vid ingången av perioden och dessa har redovisats som intäkt under rapportperioden ska upplysning lämnas. Om det skett väsentliga förändringar i avtals- och skuld-saldon under rapportperioden ska företaget förklara dessa. Förändringarna kan exempelvis uppkommit genom rörelseförvärv, nedskrivning av avtalstillgång, en förändrad uppskattning av transaktionspriset eller en avtalsändring.

Vidare ska upplysningar lämnas om prestationsåtaganden i avtalen med kund, vilket kan inkludera när företaget normalt uppfyller sina prestationsåtaganden, viktiga betalningsvillkor (dvs. när betalningen vanligt sker, om ersättningsbeloppet är rörligt och om det finns några begränsningar av detta), vilken typ av vara eller tjänst som företaget förbundit sig att överföra, skyldigheter vid retur, återbetalning och andra liknanden skyldigheter och typer av garantier.

Vad gäller prestationsåtaganden, som är en del av ett avtal som har en ursprunglig förväntade löptid på mer ett år, ska företaget lämna upplysningar om återstående prestationsåtaganden dvs. de prestationsåtaganden som inte är uppfyllda i slutet av rapportperioden.

2.5.2.2.2 Viktiga bedömningar

Upplysningar ska lämnas om de bedömningar, och förändring av bedömningar, som görs när standarden tillämpas och som påverkar storleken på och tidpunkten för när intäkterna redovisas dvs. tidpunkten när ett prestationsåtagande anses uppfyllt samt om transaktionspriset och de belopp som allokerats till olika prestationsåtagandena. Om ett prestationsåtagande uppfylls över tid ska upplysningar lämnas om de metoder som använts för att redovisa intäkter och en förklaring till varför dessa metoder använts. Om ett prestationsåtagande uppfylls vid en viss tidpunkt ska upplysningar lämnas om de viktiga bedömningar som gjorts för att fastställa när en kund får kontroll över utlovade varor eller tjänster.

Vidare ska upplysning lämnas om hur transaktionspriset har fastställts, hur detta har allokerats och hur värdering av skyldighet vid retur och återbetalning skett.

2.5.2.2.3 Tillgångar som uppkommer från utgifterna för att erhålla eller fullgöra ett avtal med en kund

Upplysning ska lämnas om de bedömningar som görs vid fastställande av de utgifter som uppkommit i samband med erhållandet eller fullgörandet av ett avtal med kund samt den metod som används för att fastställa avskrivningen för varje rapportperiod.

2.5.3 Ändrad IFRS 2: Klassificering och värdering av aktierelaterade ersättningar

Tre områden klargörs i denna ändring av IFRS 2.

Vid värdering av kontantreglerade program ska olika typer av villkor hanteras på samma sätt som föreskrivs för egetkapitalreglerade program. Tidigare har det, med anledning av avsaknad av närmare regler i IFRS 2, varit möjligt att göra vissa val för beräkning av verkligt värde för kontantreglerade program.

Förtydligande görs av redovisningen vid modifiering av ett program som innebär att det går från kontantreglerat till egetkapitalreglerat.



Slutligen anges att i fall då företaget innehåller ett antal aktier vid reglering för täckning av anställds inkomstskatt ska, som undantag från en annan princip i IFRS 2, hela programmet klassificeras som egetkapitalreglerat (om villkoren i övrigt innebär klassificering som egetkapitalreglerat). Internationella IFRS-böcker från de stora revisionsbyråerna har tidigare gjort tolkningen av IFRS 2 att när företaget innehåller aktier och betalar den anställdes inkomstskatt kopplat till programmet, så ska denna del hanteras som kontantreglerad och övrig del som egetkapitalreglerad. Om företag tidigare tillämpat dessa tolkningar, behöver de principerna alltså nu justeras.

Alla tre områdena exemplifieras genom tillägg i IFRS 2:s illustrativa exempel. Ändringen tillämpas senast från och med räkenskapsår som inleds 1 januari 2018 eller senare. Ändringen ska tillämpas framåtriktat, men får tillämpas retroaktivt om det är möjligt utan användning av "hindsight".

2.5.4 Årliga förbättringar av IFRS (2014-2016)

En av dessa ändringar började tillämpas för räkenskapsår som påbörjades 1 januari 2017 eller senare. Det gäller en ändring i IFRS 12 Upplysningar om andelar i andra företag som innebär ett förtydligande av standardens

tillämpningsområde. Av den nya punkten 5A framgår att IFRS 12 även omfattar andelar klassificerade som innehavda för försäljning eller som avvecklad verksamhet i enlighet med IFRS 5. Det kan dock noteras att upplysningskraven enligt IFRS 12 B10-B16 undantas för andelar som är innehavda för försäljning eller som avvecklad verksamhet i enlighet med IFRS 5. Förutom ändringen i IFRS 12 innehåller Årliga förbättringar av IFRS (2014-2016) ändringar i två andra standarder. Den ena standarden är IFRS 1 där en ändring görs som innebär att vissa temporära undantag som inte längre är aktuella tas bort, ändringar i den andra standarden IAS 28 beskrivs nedan. Dessa två ändringar ska börja tillämpas för räkenskapsår som påbörjas 1 januari 2018 eller senare.

2.5.4.1 Ändringar i IAS 28 Innehav i intresseföretag och joint ventures

När ett innehav i ett intresseföretag eller ett joint venture (jv) direkt eller indirekt ägs av ett företag som är en riskkapitalorganisation, värdepappersfond, aktiefond eller liknande företag kan detta företag välja att värdera innehaven i sådana intresseföretag och jv till verkligt värde via resultatet. Den ändring som görs är ett klagörande om att detta val görs per innehav.

Ett företag som inte är ett investmentföretag men har ett innehav i ett intresseföretag eller JV som är ett investmentföretag kan vid tillämpning av kapitalandelsmetoden välja att behålla intresseföretagets eller JV:s redovisning till verkligt på deras innehav i dotterföretag. Det har då gjorts ett tillägg som anger att detta val görs separat per innehav i intresseföretag och JV. Valet görs vid den senare av följande tidpunkter: a) när intresseföretaget eller JV anskaffades b) när intresseföretaget eller JV blir ett investmentföretag c) när intresseföretag eller JV som är ett investmentföretag först blir ett moderföretag.

2.5.5 Ändringar i IAS 40: Ändringar i användningsområdet för en förvaltningsfastighet

Förtydliganden har gjorts rörande omklassificering till att vara, eller inte längre vara, förvaltningsfastighet. Omklassificering görs endast då det är en faktisk förändring i hur fastigheten används, dvs. då tillgången uppfyller, alternativt inte längre uppfyller, definitionen på en förvaltningsfastighet och det finns bevis för det ändrade användningssättet. Det finns en valmöjlighet mellan att tillämpa ändringen framåtriktat eller retroaktivt, vid retroaktiv tillämpning får inte s.k. "hindsight" (efterklokhet) vara styrande för klassificeringen i jämförelseperiod.

2.5.6 IFRIC 22 Transaktioner i utländsk valuta och förskottsersättning

Uttalandet behandlar transaktioner i utländsk valuta där ett företag redovisar ett lämnat förskott (icke-monetär tillgång) respektive erhållet förskott (icke monetär skuld) innan den underliggande tillgången levereras och redovisas som tillgång (eller kostnad) respektive intäkt. Uttalandet anger att den valutakurs som används vid lämnandet respektive erhållandet av förskott kvarstår som valutakurs även då leverans sker av den underliggande tillgången.

2.6 Nyheter från Rådet för finansiell rapportering

2.6.1 Ändringar av RFR 1 Kompletterande redovisningsregler för koncerner, RFR 2 Redovisning för juridiska personer samt ny UFR

Strukturen i RFR 1 *Kompletterande redovisningsregler för koncerner* som publicerades i december 2017 har förändrats jämfört med tidigare version. Redaktionella ändringar har gjorts där texterna har kompletterats med hänvisningar till de ändringsmeddelanden som föranlett bestämmelsen. De nya standarder och tolkningar som antagits sedan versionen av RFR 1 från 2017 publicerades har inte föranlett några tillägg eller undantag till RFR 1.

Strukturen i RFR 2 *Redovisning för juridiska personer* har ändrats och även här har redaktionella ändringar skett jämfört med den version som publicerades i januari 2017. I RFR 2 har ett antal tillägg och undantag införts. Dessa ska tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2018 och därefter.

Tidigare har det funnits ett undantag avseende IFRS 3 Rörelseförvärv och negativ goodwill, detta har nu tagits bort. Motivet är ändringen av ÅRL som innebär att negativ goodwill nu får upplösas och intäktsföras när en sådan redovisning inte står i strid med kraven i ÅRL 2 kap. 2-4§§.

Ett undantag för att IFRS 16 Leasingavtal inte behöver tillämpas i juridisk person har införts. Motivet för undantaget är sambandet mellan redovisning och beskattning. Denna punkt ska börja tillämpas vid samma tidpunkt som när IFRS 16 Leasingavtal börjar tillämpas på koncernnivå dvs. från och med 2019-01-01.

Sedan tidigare finns i RFR 2 ett frivilligt undantag från IFRS 9 Finansiella instrument. Om detta undantag tillämpas finns ett antal punkter i RFR 2 som ska tillämpas i stället. För de bolag som valt att tillämpa IFRS 9 i juridisk person har Rådet nu infört ett undantag från p. 5.7.7 i IFRS 9. Enligt den nya punkten ska värdeförändringar på skulder som initialt identifierats att redovisas till verkligt värde redovisas i övrigt totalresultat till den del värdeförändringen beror på ändrad kreditrisk. Övrig värdeförändring redovisas i resultaträkningen. Av ÅRL 4 kap. 14 d§ följer att värdeförändringar på sådana skulder ska redovisas i resultaträkningen i sin helhet.

Rådet har vidare publicerat ett uttalande – UFR 11 "Redovisning av tillgångar som innehas av en pensionsstiftelse hos företag som omfattas av ITP 2". Tolkningssuttalandet behandlar, de fall då det bedöms civilrättsligt möjligt att byta trygghandform från trygghand i pensionsstiftelse till redovisning i balansräkning, om de tillgångar som innehas av pensionsstiftelsen som tryggar ålderspension enligt ITP 2 uppfyller definitionen av förvaltningstillgångar enligt IAS 19. Rådets bedömning är att så är fallet. Det innebär att enligt Rådets bedömning ska dessa tillgångar netto redovisas mot den förmånsbestämda förpliktelsen upprättad enligt IFRS.

3 | Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättandet av bokslut 2019 eller senare

3.1 Nyheter i årsredovisningslagen (ÅRL)

Vi har i tidigare års artiklar skrivit om del två i redovisningsutredningen (SOU 2015:8) där det bland annat föreslås ytterligare förenklingar för de allra minsta aktiebolagen. Det finns fortfarande ingen information om huruvida arbetet med dessa lagförändringar har återupptagits eller när så ska ske.

3.2 Nyheter i bokföringslagen (BFL)

I dagsläget finns endast en förändring av bokföringslagen till följd av förändringarna för spelbolag. Företag som har en licens enligt spellagen måste upprätta årsredovisning även om de inte har en associationsform som kräver årsredovisning. Det gäller dock inte om balansomslutningen de två senaste räkenskapsåren inte uppgår till 5 miljoner kronor. Förändringen träder i kraft 1 januari 2019.

Precis före sommaren var det ett samrådsmöte på justitiedepartementet där diskuterades en ny utredning om bokföringslagen. Vi har dock i skrivande stund inte hört något mer om att utredningen är på gång.

3.3 Nyheter från Bokföringsnämnden

3.3.1 Redovisning av fusioner

Under 2018 har BFN återupptagit arbetet med översynen av fusionsregelverken. KPMG har ansvarat för att ta fram en rapport som kommer att utgöra utgångspunkt för BFN att ta fram ett förslag till nytt allmänt råd med tillhörande vägledning som därefter kommer skickas på remiss. Det är troligt att det under 2019 kommer ett nytt allmänt råd med vägledning avseende fusioner som kommer att omfatta såväl fusion av helägt dotterföretag som andra fusioner.



3.4 Nyheter från IASB och IFRS Interpretations Committee

3.4.1 IFRS 16 Leasingavtal




Den nya standarden behandlar redovisning av leasingavtal. Den ersätter IAS 17 Leasingavtal, IFRIC 4 Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal, SIC 15 Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal samt SIC 27 Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal. Den ska tillämpas på räkenskapsår som inleds den 1 januari 2019 och senare.

Standarden ska inte tillämpas på leasingavtal som avser rättigheter som innehas av en leasetagare enligt licensavtal inom tillämpningsområdet för IAS 38 Immateriella tillgångar och som avser sådant som filmer, videoinspelningar, pjäser, manuskript, patent och upphovsrätt. En leasetagare kan, men måste inte, tillämpa standarden på leasingavtal för immateriella tillgångar utöver dem som beskrivs ovan. Vidare ska standarden inte tillämpas på avtal som rör prospektering av mineraltillgångar, olje- och naturgasfyndigheter och andra liknande icke-förnybara naturtillgångar, leasingavtal för biologiska tillgångar inom tillämpningsområdet för IAS 41 Jord- och skogsbruk som innehas av en leasetagare, avtal om ekonomiska eller samhällseliga tjänster som omfattas av IFRIC 12 Avtal om ekonomiska eller samhällseliga tjänster. För licenser för immaterialrätt som är beviljade av en leasegivare inom tillämpningsområdet för IFRS 15 Intäkter från avtal med kunder ska inte heller standarden tillämpas.

IFRS 16 behandlar redovisning för såväl leasetagare som leasegivare. Den stora skillnaden mellan IAS 17 och IFRS 16 avser redovisning för leasetagare där operationella leasar nu ska redovisas i balansräkningen och begreppen finansiell och operationell leasing tas bort. För leasegivare används i standarden dock även fortsättningsvis begreppen operationell och finansiell leasing. Vissa ändringar har införts avseende leasegivarens redovisning, detta avser definitionen av ett leasingavtal, vägledning för sale-och-leaseback och vidareuthyrning, redovisning av modifieringar samt upplysningskraven. Fokus för denna artikel är dock redovisning för leasetagaren.

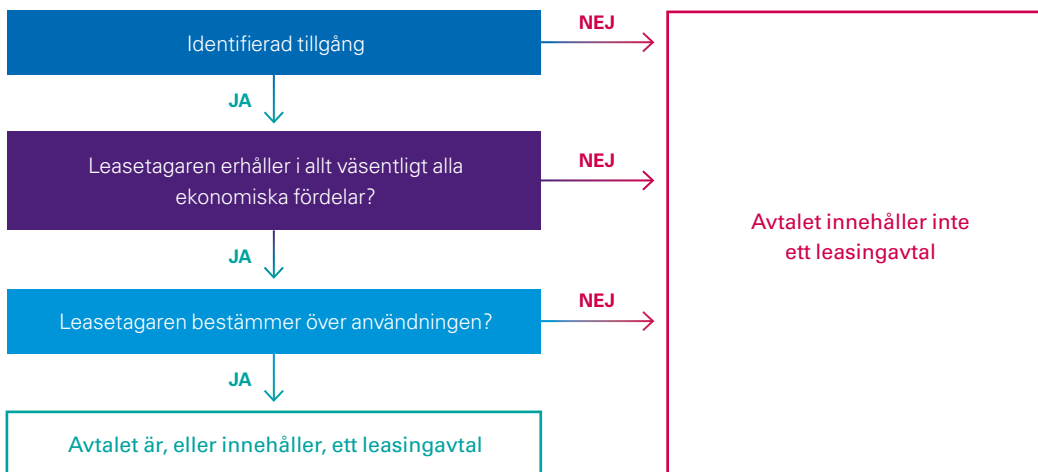
Vad har då förändrats för leasetagaren? För ett avtal som enligt IAS 17 bedömdes utgöra ett finansiella leasingavtal redovisades tillgångar och skulder i balansräkningen och intäkter, avskrivning och ränta i resultaträkningen. För ett avtal som enligt IAS 17 bedömdes utgöra ett operationellt leasingavtal redovisades de rättigheter/förpliktelse som hänfördes till avtalet utanför balansräkningen och i resultaträkningen redovisades leasingkostnaden som en rörelsekostnad. Enligt IFRS 16 så ska samtliga avtal som uppfyller definitionen på ett leasingavtal redovisas i balansräkningen. Det innebär att en tillgång i form av en nyttjanderättstillgång och en skuld i form av en leasingskuld redovisas. I resultaträkningen redovisas enligt IFRS 16 avskrivning på nyttjanderättstillgången samt ränta avseende den finansiella skulden. Det leder till såväl ett förbättrat EBTDA-resultat som ett förbättrat rörelseresultat. Effekten på resultatet före skatt blir över tid opåverkat, men kommer att för enskilda år påverkas då fördelning ränta och amortering av skulden förändras över avtalets löptid.

Leasetagaren – vad förändras?

	IAS 17		IFRS 16
	Finansiella tillgångar	Operationella leasingavtal	Alla leasingavtal
Tillgångar		---	
Skulder	\$\$	---	\$\$\$\$\$\$
Rättigheter/förpliktelser utanför balansräkningen	---	 \$\$\$\$\$	---

	IAS 17		IFRS 16
	Finansiella tillgångar	Operationella leasingavtal	Alla leasingavtal
Intäkt	x	x	x
Rörelsekostnader (exkl. avskrivning)	---	En enda kostnad	---
EBITDA			↑↑
Avskrivningar	Avskrivning	---	Avskrivning
Rörelseresultat			↑
Finansiella kostnader	Ränta	---	Ränta
Resultat före skatt			↔

Definition på ett leasingavtal – tre frågeställningar



Vad är då definitionen på ett leasingavtal? Enligt standarden är definitionen "Ett avtal, eller en del av ett avtal, som överlåter nyttjanderätt för en tillgång (den underliggande tillgången) för en viss tid i utbyte mot ersättning." Tre frågeställningar är avgörande för att besvara om en tillgång utgör ett leasingavtal eller inte. Samtliga tre frågeställningar ska vara uppfyllda för att avtalet ska anses utgöra ett leasingavtal.

Den första frågeställningen avser om avtalet avser en identifierad tillgång eller inte? Tillgången kan vara explicit uttryckt i avtalet t ex genom att det avser en viss lokal, en bil med ett registreringsnummer eller dator med ett identifikationsnummer. Men tillgången kan även vara implicit uttryckt genom att leverantören inte har praktisk möjlighet att ersätta tillgången under upplåtelseperioden eller om leverantören skulle ha sådan rätt men inte tjänar ekonomiskt på att byta ut tillgången. Då skulle slutsatsen bli att avtalet kan innehålla en identifierad tillgång.

Den andra frågeställningen avser om leasetagaren erhåller i allt väsentligt alla ekonomiska fördelar? En leasetagare som har ett avtal avseende en tillgång som används av fler parter kan sällan anses erhålla väsentligen alla ekonomiska fördelar. Det kan exempelvis avse en fiberkabel som används för att överföra data. Om det är endast en part som har rätt att nyttja fiberkabeln kan detta leda till slutsatsen att avtalet utgör ett leasingavtal, men om leasetagaren inte har rätt till i allt väsentligt alla ekonomiska fördelar utgör avtalet inte ett leasingavtal.

Den tredje frågeställningen avser om leasetagaren bestämmer över användningen av tillgången. Det som

är avgörande är vem som styr hur och i vilket syfte som tillgången används. Det avser inte åtgärder som avser att skydda tillgången genom vem som har ansvar för att teckna försäkringen eller vem som ombesörjer underhåll. En maskin som kräver ett särskilt förarbevis för att få framföras behöver inte nödvändigtvis exkluderas från att vara en lease, det avgörande är vem som bestämmer vad som utförs med denna maskin – dvs. vem som styr hur och i vilket syfte maskinen används.

Måste alla leasingavtal som uppfyller definitionen ingå i beräkningen av en leasingkund? Det finns två valmöjligheter för en leasetagare att exkludera avtal. Det finns möjlighet att exkludera avtal som har en leasingperiod som understiger 12 månader, under förutsättning att det inte finns en option att köpa tillgången. Vid bedömningen ska leasingperioden inkludera ytterligare perioder som är rimligt säkert att de kommer utnyttjas. Detta val ska tillämpas konsekvent per klass av tillgångar. Vidare kan leasetagaren exkludera tillgångar av lågt värde. I Basis for Conclusions till standarden ges vägledning att med lågt värde anses en tillgång vars värde understiger eller uppgår till 5 000 USD. Värdet gäller per tillgång, så även om ett inköp görs av 10 PC och deras sammanlagda värde överstiger 5 000 USD kan de undantas. Värdet ska avse en tillgång i nyskick, så även om avtalet avser en begagnad tillgång så ska bedömningen göras utifrån nypris. Valet att exkludera "lågvärdesleasar" görs för varje enskilt avtal. Noteras bör att upplysning ska lämnas i årsredovisningen för den årliga kostnaden för varje typ av undantag som utnyttjas, med undantag för leasingavtal som omfattar en period på en månad eller kortare tid. Dessa två undantag kan dock inte nyttjas för leasegivaren.

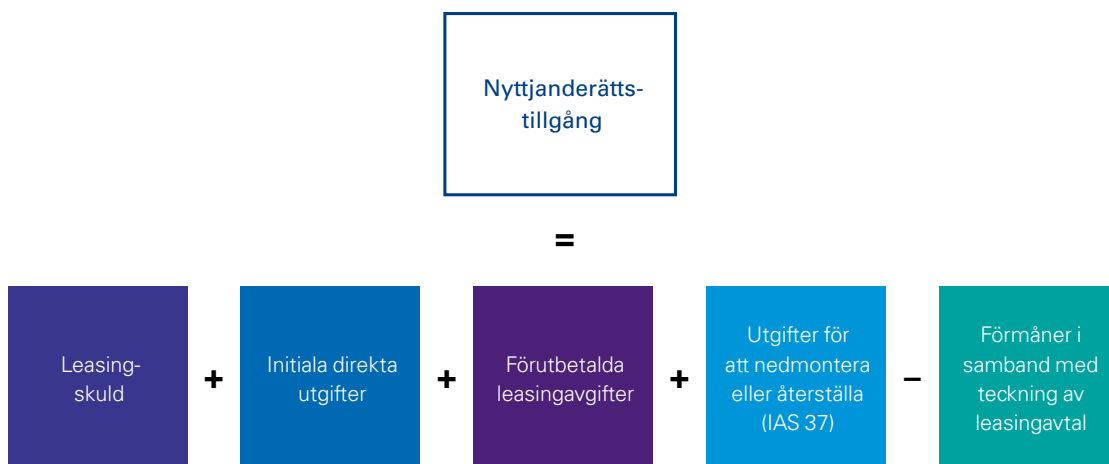


2 år. Om leasetagaren är rimligt säker på att förlängningsoptionen kommer att nyttjas ska denna ingå i beräkningen. Det innebär i vårt exempel att leasingperioden uppgår till 5 år. Vi utgår ifrån de hyror/leasingavgifter som kommer att erläggas under dessa 5 år. Leasingavgifterna under dessa fem år diskonteras med en diskonteringsränta. Diskonteringsräntan baseras på leasegivarens implicita ränta i kontraktet om den finns tillgänglig. Om så inte är fallet baseras diskonteringen på leasetagarens marginella låneränta för tillgången. Vid fastställande av leasingavgifterna ska fasta avgifterna ingå, variabla avgifter ska ingå om dessa är kopplade till index (tex KPI) eller pris, andra rörliga ersättningar ska exkluderas om de exempelvis är kopplade till försäljning eller användning av en underliggande tillgång. Betalning för en köption ska ingå om det är rimligt säkert att den kommer att nyttjas. Om leasetagaren förväntar sig att en utbetalning ska göras avseende en restvärdesgaranti så ska det belopp som förväntas behöva erläggas inkluderas. Det är därmed inte hela restvärdet som ska ingå. Det innebär att om det restvärde som leasetagaren garanterar i en billeasing uppgår till 150 000 kronor och vi förväntar oss att leasingbolaget kommer att sälja bilen vid leasingperiodens slut för 150 000 så är restvärdesbeloppet noll i beräkningen eftersom vi inte förväntar oss att erlägga någon betalning till leasingbolaget.

Men om vi då konstaterar att avtalet uppfyller definitionen på ett leasingavtal hur ska vår nyttjanderättstillgång och vår leasingskuld värderas? Vi börjar med att värdera skulden. Skulden utgörs av nuvärdet av framtida leasingavgifter under leasingperioden. Leasingperioden är den period som vi förväntas nyttja tillgången. Om vi utgår ifrån att vi har ett hyreskontrakt. Hyreskontraktet löper på 3 år och det finns en förlängningsoption på ytterligare

Värdet på nyttjanderättstillgången motsvaras av leasingskulden, plus initiala direkta utgifter för att erhålla avtalet, förutbetalda leasingavgifter, utgifter för att montera ned eller återställa samt med avdrag för förmåner i samband med nyteckning av leasingkontraktet. Vid övergången till IFRS 16 finns det två sätt att redovisa tillgången, se vidare avsnittet nedan som behandlar redovisning vid övergång.

Värdering av nyttjanderätten av en tillgång



Hur kommer nyttjanderättstillgången och leasing-skulden att redovisas i kommande perioder? Leasing-skulden kommer att minska med annuitetsmetoden. För tillgångar som inte värderas enligt omvärderingsmetoden i IAS 16 eller till verkligt värde i enlighet med IAS 40 tillämpas de vanliga avskrivningsprinciperna i IAS 16, d.v.s. normalt med linjär avskrivning. Avskrivningsperioden är den kortare av leasingperioden och nyttjandeperioden, med undantag för fall då det är rimligt säkert att en köpoption kommer att nyttjas. I det senare fallet används nyttjandeperioden. På tillgången ska även nedskrivningsprövning göras i enlighet med IAS 36 Nedskrivningar. Nyttjanderättstillgången och skulden kan även komma att förändras om det sker en ändring av index eller pris, förväntad restvärdesbetalning, leasingperioden, bedömning av option att förvärva tillgången eller ändring av leasingavtalets omfattning.

Vid övergång till IFRS 16 finns det två övergångsmetoder att tillämpa och den valda metoden ska tillämpas för samtliga leasingavtal. De två är "full retrospective method" samt "modified retrospective method". Om den förstnämnda metoden tillämpas ska samtliga leasingavtal den 1 januari 2018 redovisas som om standarden har tillämpats från det att avtalet ingicks, med vissa undantag från "sale-and-leaseback" som inte behöver ombedömas. Den metod som vi uppfattar kommer att tillämpas av den absoluta majoriteten av företag är "modified retrospective" som innebär att avtalen räknas om per 1 januari 2019. Leasingskulden kommer att utgöras av framtida leasingavgifter som diskonterats med den marginella upplåningsräntan per 1 januari 2019. Vad gäller tillgången så kan den redovisas lika med skulden med tillägg för förutbetalda avgifter, dvs. för exempelvis de hyresbetalningar som sker i slutet av 2018 avseende första månaden eller första kvartalet 2019. Den betalning som genomfördes före den 1 januari 2019 tänker vi oss har redovisats som en förutbetald kostnad. Den förutbetalda kostnaden krediteras när de ingående balanserna redovisas. Alternativt kan tillgången redovisas som om den skrivits av från avtalsstarten. Detta val kan göras per tillgång. Om en avskriven tillgång redovisas kommer tillgången att redovisas till ett lägre värde än skulden och mellanskillnaden redovisas då i eget kapital. I årsredovisningen 2018 presenteras i not upplysning avseende de operationella leasingavgifterna. I årsredovisningen 2019 ska en förklaring göras av vilka skillnader som föreligger mellan redovisad skuld 1 januari 2019 och nuvärdet av de operationella leasingavgifterna som presenterades i årsredovisningen 2018.

3.4.2 Ändrad IFRS 9: Rätt till förtida inlösen med negativ ersättning

Denna ändring av IFRS 9 möjliggör att fler avtal med klausuler om förtida återbetalning uppfyller bedömningen

av om kassaflödena utgörs av betalningar av ränta och kapitalbelopp och därmed kan redovisas till upplupet anskaffningsvärde eller verkligt värde via övrigt totalresultat istället för till verkligt värde via resultatet.

Innan ändringen uppfylldes kassaflödestestet om långivaren tog ut rimlig ytterligare ersättning vid den förtida återbetalningen. Skrivningen innehöll inget om att det omvända fallet skulle kunna rymmas inom villkoren för kassaflödestestet; d.v.s. om låntagaren får ersättning vid återbetalningen, vilket t.ex. skulle kunna uppstå om avtalet möjliggör att räntekompensation kan tillfalla låntagaren om ränteläget ger anledning till det. Detta justeras genom ändringen, så att även sådana avtal – där kompensation vid återbetalningen kan tillfalla låntagaren – under vissa förutsättningar kan anses klara kassaflödestestet och därmed inte obligatoriskt hamnar i kategorin verkligt värde via resultatet.

Ändringen innehåller också ett förtydligande i BC som medför en förändring jämfört med den vanliga hanteringen i dagens praxis när finansiella skulder med fast ränta modifieras eller byts ut utan att ge upphov till bortbokning. I IAS 39-praxis är det vanligt att i det fallet beräkna en ny effektivränta baserat på de nya framtida kassaflödena och redovisat värde vid ändringstidpunkten, med konsekvensen att ingen resultateffekt uppstår. Enligt IFRS 9 ska istället de nya kassaflödena diskonteras med den ursprungliga effektivräntan och en vinst/förlust redovisas i resultatet för skillnaden mellan det nya och tidigare redovisade skuldvärdet. Transaktionsutgifter som uppstår i samband med en sådan modifiering redovisas dock inte i resultatet, utan hanteras som idag via ny effektivränta.

Ändringen tillämpas senast från och med räkenskapsår som inleds 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

3.4.3 IFRIC 23 Osäkerhet i fråga om inkomstskattemässig behandling

Bakgrunden till detta uttalande var en fråga till IFRS IC om det är korrekt att redovisa en aktuell skattefordran då skattelagstiftningen kräver en omedelbar inbetalning rörande en tvistig skattepost. Visserligen kunde IFRS IC notera att IAS 12 p 12 ger vägledning i en sådan fråga men noterade samtidigt att det råder olika tillämpning vad gäller redovisning och värdering av osäkra skattepositioner och kom fram till att det är motiverat med ytterligare vägledning.

Utifrån ovanstående bakgrund behandlar uttalandet hur kraven på redovisning och värdering i IAS 12 ska tillämpas när det råder osäkerhet kring den inkomstskattemässiga behandlingen av en transaktion.

Uttalandet behandlar fyra frågeställningar, se nedan.

3.4.3.1 Huruvida ett företag ska beakta osäkra skattemässiga behandlingar separat

I det fall det finns flera osäkra skatteposter behöver företaget bedöma huruvida behandlingen görs separat eller för flera poster sammantaget. Denna bedömning kan t ex beakta om företaget förväntar sig att skattemyndigheten behandlar posterna separat eller sammantaget.

3.4.3.2 De antaganden ett företag gör avseende skattemyndigheters granskning av den skattemässiga behandlingen

Vid denna bedömning ska företaget utgå från att skattemyndigheten har full information och att skattemyndigheten granskar det den har rätt att granska.

3.4.3.3 Hur ett företag fastställer skattepliktigt resultat, skattemässiga värden, underskottsavdrag, outnyttjade skatteavdrag och skattesatser

Företaget behöver bedöma huruvida det är sannolikt att en skattemyndighet kommer att godta en skattemässig behandling. Notera att begreppet skattemyndighet definieras i uttalandet som det eller de organ som beslutar om huruvida den skattemässiga behandlingen är godtagbar enligt skattelagstiftningen, detta kan inbegripa en domstol. Om företaget bedömer det som sannolikt att skattemyndigheten kommer att godta den skattemässiga behandlingen utgår företaget från denna behandling i redovisningen.

Om företaget däremot inte bedömer det som sannolikt att företagets skattemässiga behandling kommer att godtas ger det vanligen upphov till en skuld eller minskad fordran. Nästa steg blir att värdera denna post. Uttalandet anger därvidlag två olika metoder antingen;

- det mest sannolika beloppet, vilket kan vara en lämplig metod om de möjliga utfallen är binära eller koncentrerade kring ett värde, eller
- förväntat värde, vilket kan vara en lämplig metod om de möjliga utfallen varken är binära eller koncentrerade kring ett värde

3.4.3.4 Hur ett företag beaktar förändrade fakta och omständigheter

I det fall fakta och omständigheter ändras kan det bli aktuellt för företaget att göra en ombedömning. I uttalandet anges exempel på när det kan vara aktuellt att göra en ombedömning, det kan t ex vara när:

- skattemyndigheten har godkänt eller underkänt den skattemässiga behandlingen eller att en likartad skattemässig behandling har godkänts eller underkänts
- ändringar i bestämmelser som fastställts av skattemyndigheten

3.4.3.5 Upplysningar

Förutom ovanstående fyra frågeställningar behandlas frågan om vilka upplysningar som behöver lämnas. Uttalandet utgår från IAS 1 p 122 samt p 125-129. Den förstnämnda punkten anger att företaget ska upplysa om gjorda bedömningar som företagsledningen har gjort när den har tillämpat företagets redovisningsprinciper som har den mest betydande effekten på de redovisade beloppen. De sistnämnda punkterna tar sin utgångspunkt i att företaget ska upplysa om gjorda antaganden och andra viktiga källor till osäkerheter i uppskattningar som innebär en betydande risk för en väsentlig justering av de redovisade värdena under nästkommande räkenskapsår. Huruvida upplysningar krävs beror således på graden av osäkerhet och beloppets väsentlighet.

Vidare anges att om företaget bedömer det som sannolikt att skattemyndigheten kommer att godta den skattemässiga behandlingen så behöver företaget överväga om upplysning ska lämnas om en skatterelaterad eventalförpliktelse eller eventualtillgång med tillämpning av IAS 12 p 88, den punkten hänvisar i sin tur till IAS 37.

3.5 Nyheter från Rådet för finansiell rapportering

Rådet publicerade i september ett förslag till ändringsmeddelande som behandlade ett antal ändringar till följd av IASBs nya och ändrade standarder. I ändringsmeddelandet behandlas IFRIC 23, Ändringar i IFRS 9, Amendment of IAS 28, Annual Improvement to IFRS Standards 2015-2017 Cycle, Amendments to IAS 19 samt Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards. Inget slutligt ändringsmeddelande har ännu publicerats. Förslaget till ändringsmeddelande återfinns på Rådets hemsida <http://www.radetforfinansiellrapportering.se/> Förslag till ändringsmeddelande. Det slutliga ändringsmeddelandet publiceras på Rådets hemsida i samband med uppdateringen av RFR 1 och RFR 2 vilket förväntas ske i slutet av december 2018.

Författare:



Carina Edlund

Redovisningsspecialist

Tel: 08-723 95 80

E-post: carina.edlund@kpmg.se



Jörgen Nilsson

Redovisningsspecialist

Tel: 08-723 96 93

E-post: jorgen.nilsson@kpmg.se



Hans Hällefors

Redovisningsspecialist

Tel: 08-723 91 00

E-post: hans.hallefors@kpmg.se



Caisa Drefeldt

Redovisningsspecialist

Tel: 031-61 48 34

E-post: caisa.drefeldt@kpmg.se



Catharina Pramhäll

Redovisningsspecialist

Konsult