



EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION

**Bryssel i november 2003**

**Kommentarer till vissa artiklar i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder samt rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 och sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om redovisning**

## INNEHÅLLSFÖRTECKNING

<b>1. INLEDNING</b> .....	<b>2</b>
<b>2. IAS-FÖRORDNINGEN</b> .....	<b>4</b>
2.1. Artikel 3: Antagande och användning av internationella redovisningsstandarder.....	4
2.1.1. Kriterier för att godkänna IAS-standarder .....	4
2.1.2. Språk och tillgänglighet för IAS-standarder .....	4
2.1.3. IAS-standarder som ännu inte godkänts och IAS-standarder som förkastats av EU.....	4
2.1.4. Uttalande i fråga om tillämpade redovisningsprinciper .....	5
2.2. Artikel 4: Koncernredovisning (sammanställd redovisning) i börsnoterade bolag.....	6
2.2.1. Definition av "bolag" .....	6
2.2.2. Definition av "koncernredovisning" (sammanställd redovisning).....	7
a) Allmänna krav .....	7
b) Undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning .....	8
c) Undantag från konsolidering .....	8
2.2.3. Delårsrapporteringskrav.....	8
2.3. Användningen av IAS före 2005.....	9
2.4. Förtydligande av artikel 9 .....	9
<b>3. ÖMSESIDIG PÅVERKAN MELLAN IAS-FÖRORDNINGEN OCH REDOVISNINGSDIREKTIVEN</b> .....	<b>10</b>
3.1. Årsbokslut och koncernredovisning för börsnoterade företag i EU.....	10
3.2. Årsredovisning och koncernredovisning i onoterade bolag .....	11
3.3. Artiklar i de införlivade redovisningsdirektiven som fortfarande är tillämpliga på företag efter IAS-förordningen .....	11
3.4. IAS som en del av den nationella redovisningslagstiftningen .....	12
<b>4. UPPLYSNINGSKRAV</b> .....	<b>12</b>
4.1. Medlemsstaternas krav på ytterligare upplysningar utöver de som föreskrivs i IAS.....	12
4.2. IAS uppställningsformer samt kontoplan.....	13
<b>5. BILAGA</b> .....	<b>15</b>

### 1. INLEDNING

1. Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder<sup>1</sup> (IAS-förordningen) harmoniserar den finansiella information som läggs fram av börsnoterade bolag för att på så sätt garantera en hög grad av öppenhet och jämförbarhet mellan redovisningarna.
2. Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978<sup>2</sup> och sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983<sup>3</sup> utgör de huvudsakliga harmoniseringsinstrumenten på redovisningsområdet inom Europeiska unionen.
3. Kommissionen kommenterar i detta meddelande frågeställningar där det förefaller finnas behov av auktoritativa förtydliganden. Frågeställningarna har valts ut med beaktande av diskussionerna i den föreskrivande kommittén för redovisningsfrågor som inrättats i enlighet med artikel 6 i IAS-förordningen samt diskussionerna i den kontaktkommitté som inrättats i enlighet med artikel 52 i rådets fjärde direktiv.
4. De uppfattningar som uttrycks i detta meddelande avspeglar inte nödvändigtvis medlemsstaternas uppfattningar och bör i sig inte medföra några skyldigheter för dem. De föregriper inte den tolkning som EG-domstolen, i egenskap av slutligt ansvarig för tolkningen av fördraget och sekundärlagstiftningen, skulle vilja ge åt de aktuella frågeställningarna.
5. Både den föreskrivande kommittén för redovisningsfrågor och kontaktkommittén består av företrädare för medlemsstaterna och kommissionen. Föreskrivande kommittén för redovisningsfrågor biträder kommissionen vid godkännandet av internationella redovisningsstandarder, medan kontaktkommittén har en viktig uppgift i att underlätta en harmoniserad tillämpning av redovisningsdirektiven genom regelbundna möten, som särskilt behandlar praktiska problem som uppstår i samband med tillämpningen av standarderna.
6. De internationella redovisningsstandarderna, IAS (International Accounting Standards), den ständiga tolkningskommitténs tolkningar, SIC (Standing Interpretations Committee), som det hänvisas till i detta meddelande är de som antogs av den internationella organisationen International Accounting Standards Board (IASB) i april 2001, när IASB godkände den uppsättning internationella redovisningsstandarder (IAS) som utgivits av organisationens föregångare, International Accounting Standards Committee (IASC). De redovisningsstandarder som IASB kommer att utveckla kommer att döpas om till IFRS ("International Financial Reporting Standards) och tolkningarna av IFRS kommer att offentliggöras som den internationella redovisningstolkningskommitténs IFRIC:s (International Financial Reporting Interpretations Committee) tolkningar.
7. I detta meddelande avses med IAS och IFRS antingen IAS eller IFRS, med SIC och IFRIC antingen SIC eller IFRIC.

---

<sup>1</sup> EGT L 243, 11.9.2002, s. 1.

<sup>2</sup> EGT L 222, 14.8.1978, s. 11, Direktivet senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/51/EG (EGT L 178, 17.7.2003, s.16).

<sup>3</sup> EGT L 193, 18.7.1983, s. 1, Direktivet senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/51/EG (EGT L 178, 17.7.2003, s.16).

## 2. IAS-FÖRORDNINGEN

### 2.1. Artikel 3: Antagande och användning av internationella redovisningsstandarder

#### 2.1.1. Kriterier för att godkänna IAS-standarder

Huruvida en standard är lämplig att tillämpas i EU kommer att bero på om standarden i fråga uppfyller vissa kriterier som anges i IAS-förordningen. Enligt dessa kriterier krävs att IAS-standarderna

- inte strider mot den princip som fastställs i artikel 16.3 i rådets direktiv 83/349/EEG och i artikel 2.3 i rådets direktiv 78/660/EEC,
- bidrar till det europeiska gemensamma bästa, och
- uppfyller de kriterier i fråga om begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet som ställs på finansiell information som är nödvändiga för att fatta ekonomiska beslut och utvärdera företagsledningens arbete.

När det gäller att avgöra huruvida tillämpningen av en viss standard ger en rättvisande bild av ett företags finansiella ställning och resultat, beaktas denna princip mot bakgrund av de nämnda rådsk direktiven utan att detta innebär en strikt övernsstämmelse med varje enskild bestämmelse i de direktiven.

#### 2.1.2. Språk och tillgänglighet för IAS-standarder

Antagna IAS och SIC kommer att finnas tillgängliga kostnadsfritt (via Europeiska unionens officiella tidning) på samtliga gemenskapsspråk. Antagna standarder och tolkningar kommer att offentliggöras i Europeiska unionens officiella tidning. Dessa standarder kommer också att läggas ut på vår webbplats:

[http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/accounting/index\\_en.htm](http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/index_en.htm)

#### 2.1.3. IAS-standarder som ännu inte godkänts och IAS-standarder som förkastats av EU

I tillämpliga fall föreskriver IAS-förordningen att redovisningen skall utarbetas i enlighet med godkända IAS-standarder, dvs. IAS-standarder som antagits av EU med stöd av IAS-förordningen. Om en standard inte godkänds är det följaktligen inte nödvändigt eller i vissa fall inte tillåtet för ett bolag att tillämpa den vid utarbetandet av sin redovisning i enlighet med IAS-förordningen.

Om en standard som ännu inte har godkänts av EU inte är oförenlig med de godkända standarderna och uppfyller de villkor som fastställs i IAS 1.22<sup>4</sup>, kan den användas som vägledning.

---

<sup>4</sup> I avsaknad av tillämplig IAS eller en tolkning från Standing Interpretations Committee utarbetar företagsledningen efter egen bedömning redovisningsprinciper som ger den mest användbara informationen till användarna av företagets finansiella rapporter. Vid denna bedömning beaktar ledningen

Om en standard har förkastats av EU men inte är oförenlig med godkända standarder och uppfyller de villkor som fastställs i IAS 1.22, kan den användas som vägledning.

Om en förkastad standard strider mot en standard som har blivit godkänd – exempelvis i det fall en godkänd standard ändras – får den förkastade standarden inte tillämpas. Företaget måste fortsätta att fullt ut tillämpa den standard som godkänts av EU.

I IAS 1 föreskrivs att noterna till ett företags finansiella rapporter skall innehålla information om grunden för upprättandet av de finansiella rapporterna samt de specifika redovisningsprinciper som valts och som tillämpas. Dessa krav kommer att göra det nödvändigt att tydligt upplysa om både vilka standarder som tillämpats och om eventuella övriga standarder eller tolkningar som bolaget har tillämpat med stöd av punkterna 20 och 22 i IAS 1.

#### *2.1.4. Uttalande i fråga om tillämpade redovisningsprinciper*

De legala kraven i IAS-förordningen är att redovisningen skall upprättas i enlighet med *antagna* IAS-standarder, dvs. IAS-standarder som godkänts av EU. Det är därför lämpligt att detta klargörs i redovisningsprinciperna. Efter det att benämningen på de internationella redovisningsstandarderna ändrats från International Accounting Standards till International Financial Reporting Standards och i överensstämmelse med den vägledning som finns i förordet (Preface to Statements of International Accounting Standards), bör det i ett sådant uttalande hänvisas till att de finansiella rapporterna har upprättats "... i enlighet med samtliga International Financial Reporting Standards som antagits för att användas i Europeiska unionen". Om emellertid tillämpningen av antagna IFRS:standarderna resulterar i finansiella rapporter som även uppfyller samtliga IFRS:standarder, till följd av att inga standarder har förkastats och samtliga standarder som IASB utfärdat har godkänts, är det i så fall inte nödvändigt att ange "antagna för användning i Europeiska unionen", utan endast "... i överensstämmelse med samtliga International Financial Reporting Standards".

#### *2.1.5. Status för IASB:s föreställningsram, bilagorna till IAS och genomförandevägledningen till IAS-standarderna*

I IAS 1 anges att tillämpningen av internationella redovisningsstandarder (IAS), den ständiga tolkningskommitténs (Standing Interpretations Committee) tolkningar jämte ytterligare upplysningar när så erfordras, resulterar i praktiskt taget samtliga fall i finansiella rapporter som ger en rättvisande bild av företagets finansiella ställning. I IAS 1 anges vidare att finansiella rapporter inte får beskrivas som varande i överensstämmelse med IAS och tolkningarna om de inte uppfyller samtliga krav i varje tillämplig standard och i varje tillämplig tolkning.

---

(a) krav och vägledning i IAS:er som behandlar liknande och närbesläktade frågor;

(b) de definitioner och kriterier för redovisning och värdering av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader som anges i IASB:s föreställningsram samt

(c) uttalanden från andra normgivare och vedertagen branschpraxis, dock endast i den mån dessa är förenliga med (a) och (b) ovan.'

I IASs fastställs redovisnings-, värderings-, rapporterings- och upplysningskrav som behandlar transaktioner och händelser som är av vikt för finansiella rapporter i vid mening. IAS-standarderna grundas på *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter* (föreställningsramen), som behandlar de allmänna bakomliggande principerna för den information som redovisas i finansiella rapporter i vid mening. Föreställningsramens syfte är att underlätta konsekvent och logisk utformning av IAS-standarderna.

Föreställningsramen i sig är dock inte en IAS-standard eller tolkning och behöver därför inte införlivas i gemenskapslagstiftningen. Inte desto mindre ger den emellertid grunden för att på en omdömesmässig väg kunna lösa redovisningsfrågor. Detta är särskilt relevant i situationer där det saknas en bestämd standard eller tolkning som är specifikt tillämplig på en post i de finansiella rapporterna. I sådana lägen föreskriver IAS att företagsledningen använder sitt omdöme för att utveckla och tillämpa redovisningsprinciper som resulterar i information som är relevant och tillförlitlig. Enligt IAS skall företagsledningen när den gör sådana bedömningar bland annat beakta de definitioner, kriterier för medtagande i redovisningen och värderingsmodeller som anges i föreställningsramen.

När en IAS-standard eller tolkning är tillämplig på en bokföringspost i de finansiella rapporterna är företagsledningen på motsvarande sätt skyldig att vid valet av redovisningsprincip för den posten även beakta alla eventuella bilagor till standarden som inte utgör en del av IAS (såsom grunden för slutsatser) och varje eventuell tolkningsvägledning som utfärdats om den IAS-standard.

IASB:s föreställningsram har bifogats detta meddelande med tanke på dess betydelse för att lösa redovisningsfrågor. Användare av IAS-standarder bör dessutom konsultera enskilda IAS-standarder och tolkningar för att försäkra sig om att alla eventuella bilagor och varje tolkningsvägledning korrekt beaktats vid fastställandet av den korrekta tillämpningen av IAS.

## **2.2. Artikel 4: Koncernredovisning (sammanställd redovisning) i börsnoterade bolag**

### *2.2.1. Definition av "bolag"*

I artiklarna 4 och 5 i IAS-förordningen hänvisas till "bolag". Bolag definieras i Romfördragets artikel 48 (tidigare artikel 58) på följande sätt:

*Artikel 48 (tidigare artikel 58) andra stycket:*

...

*Med "bolag" förstås bolag enligt civil- eller handelslagstiftning, Inbegripet kooperativa sammanslutningar samt andra offentligrättsliga eller privaträttsliga juridiska personer, med undantag av sådana som inte drivs i vinstsyfte.*

Denna definition avspeglas i tillämpningsområdet för vart och ett av de följande närstående redovisningsdirektiven, för vilka artikel 54 i fördraget utgör rättslig grund (artikel 44 i det nya fördraget), som innehåller en hänvisning till artikel 58 i fördraget (artikel 48 i det nya fördraget):

- I rådets fjärde direktiv (78/660/EEG) av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget (i fördragets nya utformning 44.2 g) om årsbokslut i vissa typer av bolag anges kraven med avseende på upprättandet av bolags årsbokslut<sup>5</sup>.
- I rådets sjunde direktiv (83/349/EEG) av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget (i fördragets nya utformning artikel 44.2 g) om sammanställd redovisning anges kraven med avseende på upprättandet av koncernredovisning (sammanställd redovisning)<sup>6</sup>.
- I rådets direktiv 86/635/EEG av den 8 december 1986 om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut behandlas de frågeställningar som är specifika för sådana institut<sup>7</sup> (med beaktande av artikel 54.3 g i fördraget (i fördragets nya utformning artikel 44.2 g), samt
- I rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag anges de särskilda krav som är tillämpliga för upprättandet av årsredovisningar för sådana verksamheter<sup>8</sup> (med beaktande av artikel 54 i fördraget (artikel 44 i det nya fördraget).

IAS-förordningen riktar sig endast till EU-företag. Den fastställer inte krav för för andra bolag än EU-bolag.

#### 2.2.2. Definition av "koncernredovisning" (sammanställd redovisning)

Eftersom IAS-förordningen endast gäller "koncernredovisning" (sammanställd redovisning), blir den endast tillämplig i de fall sådan koncernredovisning i övrigt krävs.

Fastställandet av om ett bolag är skyldigt att utarbeta koncernredovisning (sammanställd redovisning) eller ej kommer även i fortsättningen att göras med hänvisning till den nationella lagstiftning som införlivat rådets sjunde direktiv. För tydlighetens skull anges att följande artiklar i rådets sjunde direktiv är relevanta för att fastställa huruvida sådana krav föreligger: Artiklarna 1, 2, 3.1, 4, 5-9, 11 och 12.

Dessa krav behandlas vidare nedan.

##### a) Allmänna krav

Med förbehåll för vissa undantag (se b) nedan), fastställs i rådets sjunde direktiv (83/349/EEG) vissa situationer när ett bolag är skyldigt att upprätta koncernredovisning (sammanställd redovisning).

I de fall dessa situationer (såsom de införlivats i den nationella lagstiftningen) kräver upprättandet av koncernredovisning gäller kraven i IAS-förordningen för dessa redovisningar.

<sup>5</sup> EGT L 222, 14.8.1978, s. 11, direktivet senast ändrat genom direktiv 2003/51/EG (EGT L 178, 17.7. 2003, s. 16).

<sup>6</sup> EGT L193, 18. 7. 1983, s. 1, direktivet senast ändrat genom direktiv 2003/51/EG (EGT L 178, 17. 07. 2003, s. 16).

<sup>7</sup> EGT L 372, 31. 12. 1986, s. 1, direktivet senast ändrat genom direktiv 2003/51/EG (EGT L 178, 17.7. 2003, s. 16).

<sup>8</sup> EGT L 374, 31. 12. 1991, s. 7, direktivet senast ändrat genom direktiv 2003/51/EG (EGT L 178, 17.7. 2003, s. 16).

### *b) Undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning*

Undantagen från de allmänna kraven på att upprätta koncernredovisning anges i artiklarna 5 och 7-11 i rådets sjunde direktiv (83/349/EEG). Därutöver innehåller artikel 6 i rådets sjunde direktiv ett undantag på grundval av enbart bolagsstorlek.

I de fall ett bolag inte är skyldigt att utarbeta koncernredovisning med hänvisning till ett undantag i nationell lagstiftning som utgår från redovisningsdirektiven, gäller inte kraven i IAS-förordningen som rör koncernredovisning – eftersom det inte finns någon ”koncernredovisning” att tillämpa kraven på.

### *c) Undantag från konsolidering*

Vissa undantag från kravet att omfattas av koncernredovisning anges i artiklarna 13–15 i det sjunde direktivet.

Såsom angivits ovan är det den nationella lagstiftningen med utgångspunkt från redovisningsdirektiven som avgör huruvida det är nödvändigt att upprätta koncernredovisning. Om det emellertid är nödvändigt att upprätta koncernredovisning är det kraven i de godkända IAS-standarderna som kommer att bestämma konsolideringens omfattning och därigenom vilka enheter som bör medtas i dessa koncernredovisningar och på vilket sätt de bör tas in i koncernredovisningen.

De undantag från tillämpningsområdet för konsolidering som utgår från redovisningsdirektiven är följaktligen inte relevanta – koncernredovisningen upprättas i överensstämmelse med godkända IAS.

### *2.2.3. Delårsrapporteringskrav*

Det finns inte någon direkt inverkan på delårsrapporteringskraven eftersom IAS-förordningens tillämpningsområde endast omfattar årsbokslut och koncernredovisning.

I den utsträckning ett bolag är skyldigt att upprätta en delårsrapport och om denna rapport upprättas på en grundval som är förenlig med års- (eller koncern-) redovisningen, är det entydigt att det föreligger en indirekt effekt av övergången till IAS.

Det bör noteras att kommissionen nyligen har lagt fram ett förslag till direktiv om harmonisering av kraven på insyn med avseende på information om emittenter vilkas värdepapper har tagits upp till handel på en reglerad marknad och om ändring av direktiv 2001/34/EG. Genom detta direktiv fastställs kraven beträffande särredovisning av periodisk och löpande information om emittenter vilkas värdepapper redan har tagits upp till handel på en reglerad marknad som är etablerad i eller bedriver verksamhet i en medlemsstat. För ytterligare upplysningar hänvisas till följande webbplats:

[http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/en/finances/mobil/transparency/index.htm](http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/finances/mobil/transparency/index.htm)

CESR (europeiska värdepapperstillsynskommittén) har för allmänt samråd offentliggjort ett utkast till rekommendation för ytterligare vägledning om övergången till IFRS 2005. Denna rekommendation lämnar en rad förslag som syftar till att säkerställa en smidig övergång till IAS

genom en korrekt interimistisk information under 2005. CESR rekommenderar att marknadsaktörerna under 2005 tillhandahålls finansiell information som är förenlig med den IAS-baserade information de kommer att erhålla avseende hela det räkenskapsår som avslutas på eller efter den 31 december 2005. Noterade bolag uppmuntras därför att för upprättande av finansiella delårsrapporter använda samma IAS-värderingsprinciper och -kriterier för upptagande i redovisningen enligt IAS som de använder för sina årsbokslut i enlighet med IAS. För ytterligare upplysningar hänvisas till CESR:s webbplats på följande adress: [www.europefesco.org](http://www.europefesco.org).

### **2.3. Användningen av IAS före 2005**

För börsnoterade bolag<sup>9</sup> är IAS-förordningen direkt tillämplig på deras koncernredovisning. Artikel 4 i IAS-förordningen innehåller inga krav som avser perioden före 2005 och innehåller inte bestämmelser om frivilligt förtida antagande.

Detta tycks, enbart på grundval av IAS-förordningen, antyda att antagna (dvs. godkända) IAS-standarder inte skulle tillåtas eller krävas före 2005.

Kommissionen antog emellertid den 13 juni 2000 sitt meddelande *EU:s strategi för finansiell rapportering: den fortsatta inriktningen* (KOM (2000)359, 13.6.2000). I meddelandet föreslås att alla börsnoterade bolag i EU senast från och med 2005 bör bli skyldiga att upprätta sin sammanställda redovisning (koncernredovisning) i enlighet med en enda uppsättning redovisningsstandarder, nämligen International Accounting Standards (IAS). Denna strategi har godkänts av kommissionen och medlemsstaterna genom IAS-förordningen.

Det vore följaktligen oförenligt med denna strategi att tillåta eller kräva att börsnoterade bolag upprättar sina koncernredovisningar det år som föregår 2005 i överensstämmelse med IAS enligt nationell lagstiftning.

Vad beträffar onoterade bolag (och årsredovisningar) är IAS-förordningen tillämplig genom den valmöjlighet medlemsstaterna ges i artikel 5. Denna artikel innehåller inte någon tidshänvisning. Medlemsstaterna får därför tillåta eller kräva att onoterade bolag upprättar sin koncernredovisning och årsredovisning i enlighet med godkända IAS-standarder så snart de väljer att göra det.

### **2.4. Förtydligande av artikel 9**

När en medlemsstat utnyttjar den valmöjlighet som föreskrivs i artikel 9 b i IAS-förordningen gäller förlängningen till 2007 endast vad gäller bolag som använder internationellt godtagna standarder som grund för sina huvudsakliga finansiella rapporter i sin lagstadgade koncernredovisning i syfte att noteras på en fondbörs utanför EU. Den gäller inte i de fall nationella GAAP-standarder används, även om en avstämning till internationellt godtagna standarder tillhandahålls antingen inom eller som ett tillägg till den lagstadgade

---

<sup>9</sup> Med ”noterade bolag” menas de bolag vars värdepapper har tagits upp till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 1.13 rådets direktiv 93/22/EEG av den 10 maj 1993 om investeringstjänster på värdepappersområdet.

koncernredovisningen. På motsvarande sätt finns ingen förlängning till 2007 i de fall särskilda, icke lagstadgade redovisningar upprättas på grundval av internationellt godtagna standarder.

Förlängningen är också oundviklig i de fall krav på att överensstämmelse med nationella GAAP-standarder även råkar leda till överensstämmelse med internationellt godtagna redovisningsstandarder. Sådana tillfälligheter kan vara övergående – det korrekta testet är huruvida internationellt godtagna redovisningsstandarder tillåts som grund för upprättandet av huvudsakliga finansiella rapporter och har antigits för detta ändamål.

### **3. ÖMSESIDIG PÅVERKAN MELLAN IAS-FÖRORDNINGEN OCH REDOVISNINGSDIREKTIVEN**

#### **3.1. Årsbokslut och koncernredovisning för börsnoterade företag i EU**

I artikel 5 i IAS-förordningen anges en valmöjlighet som ger medlemsstaterna möjlighet att tillåta eller kräva att bolag som är börsnoterade i EU tillämpar antagna IAS för sin årsredovisning.

När det gäller EU-bolags koncernredovisning är IAS-förordningen direkt tillämplig på det bolag som upprättar redovisningen. Redovisningsdirektiven är i den form de har införlivats i den nationella lagstiftningen tillämpliga på bolagen.

Det finns följaktligen ingen direkt ömsesidig påverkan mellan ett direktiv och en förordning eftersom endast den ena är direkt tillämplig på företag. Följaktligen rör frågan egentligen ömsesidig påverkan mellan den nationella lagstiftningen och IAS-förordningen.

Frågan om ömsesidig påverkan är endast relevant i den utsträckning som den nationella lagstiftningen behandlar samma ämne som IAS-förordningen. Vissa aspekter på den nationella lagstiftning som införlivats från redovisningsdirektiven behandlar frågor som ligger utanför IAS-förordningens tillämpningsområde och kommer att gälla även i fortsättningen, exempelvis förvaltningsberättelsens innehåll (artikel 46 i det fjärde direktivet). I detta fall behandlar IAS-förordningen enbart ”koncernredovisning” (jämför vissa valmöjligheter i fråga om årsredovisningar). Av detta följer att ytterligare upplysningar i eller bifogat årsredovisningen (och koncernårsredovisningen) ligger utanför IAS-förordningens tillämpningsområde.

Andra frågor som behandlas i redovisningsdirektiven, vilka ligger utanför IAS-förordningens tillämpningsområde och som fortsatt kommer att gälla, inbegriper följande:

- Offentlighet: Artikel 47 i det fjärde direktivet och artikel 38 i det sjunde direktivet.
- Revisionsfrågor: Artiklarna 48 och 51 i det fjärde direktivet och artikel 37 i det sjunde direktivet.
- Övriga frågor: Artikel 53 i det fjärde direktivet.

I de fall tillämpningsområdet är detsamma (dvs. med avseende på själva koncern- eller årsredovisningarna) är den ömsesidiga påverkan följande:

Ingen införlivad bestämmelse från redovisningsdirektiven får hindra eller begränsa ett bolags efterlevnad av (eller valmöjlighet enligt) antagna IAS-standarder med stöd av IAS-förordningen. Annorlunda uttryckt kan ett bolag tillämpa godkända IAS-standarder oberoende av eventuella motsägande, motstridande eller inskränkande krav i den nationella lagstiftningen. Medlemsstaterna har i sig ingen möjlighet att inskränka uttryckliga valmöjligheter som finns i IAS.

I ett principbaserat system som IAS kommer det alltid förekomma transaktioner eller lösningar som inte täcks av uttryckliga regler. I sådana situationer föreskriver IAS uttryckligen att företagsledningen efter egen bedömning skall utarbeta den mest ändamålsenliga redovisningslösningen (IAS 1, punkt 22). Denna egna bedömning innebär inte ett fritt val eftersom IAS kräver att den görs med beaktande av IACB:s föreställningsram, de definitioner, uttalanden från övriga normgivare och vedertagen branschpraxis. I överensstämmelse med tillämpningen av antagna IAS-standarder med stöd av IAS-förordningen får inte nationell lagstiftning, genom att precisera en särskild redovisningsmässig behandling, begränsa eller hindra det krav om att tillämpa en egen bedömning på det sätt som avses.

Eftersom IAS-förordningen är direkt tillämplig, förväntas medlemsstaterna säkerställa att de inte låter ett bolag omfattas av eventuella ytterligare bestämmelser i nationell lagstiftning som står i motsats till, strider mot eller begränsar ett företags efterlevnad av antagna IAS-standarder med stöd av IAS-förordningen.

### **3.2. Årsredovisning och koncernredovisning i onoterade bolag**

I artikel 5 i IAS-förordningen föreskrivs en valmöjlighet, som ger medlemsstaterna rätt att tillåta eller kräva att antagna IAS-standarder tillämpas av onoterade EU-företag när de utarbetar sin årsredovisning och/eller koncernredovisning.

Om en medlemsstat sålunda, med stöd av artikel 5 i IAS-förordningen, kräver att IAS-standarder skall användas, blir IAS-standarderna direkt tillämpliga på företagens nämnda redovisningar.

Följaktligen gäller samma ömsesidiga påverkan i fråga om onoterade bolags årsredovisningar och koncernredovisning som upprättas med stöd av genomförandet av medlemsstatens valmöjlighet i artikel 5 i IAS-förordningen som i fråga om noterade EU-bolags koncernredovisning.

Denna ömsesidiga påverkan är densamma oavsett om redovisningarna upprättas i enlighet med IAS till följd av ett *krav* på att de upprättas på detta sätt, eller till följd av en valmöjlighet som den nationella lagstiftningen givit bolaget med stöd av artikel 5.

### **3.3. Artiklar i de införlivade redovisningsdirektiven som fortfarande är tillämpliga på företag efter IAS-förordningen**

Den allmänna ömsesidiga påverkan mellan IAS-förordningen och de införlivade redovisningsdirektiven diskuteras i punkterna 3.1 och 4.1. Den särskilda ömsesidiga påverkan som rör vilka enheter som bör tas med i koncernredovisning som upprättats i överensstämmelse med godkända IAS-standarder behandlas i punkt 2.2.2.

Ett företag som är skyldigt att upprätta **koncernredovisning** och som omfattas av tillämpningsområdet för IAS-förordningen till följd av tillämpningen av antingen artikel 4 eller artikel 5 i IAS-förordningen, är skyldigt att följa den nationella lagstiftning som införlivat de artiklar i det fjärde och sjunde direktivet som behandlar revision, sammanställd (koncern-) verksamhetsberättelse och vissa upplysningar i årsredovisningen som ligger utanför International Accounting Standards tillämpningsområde. För att undvika tveksamhet har följande artiklar i rådets fjärde och sjunde direktiv fortfarande relevans för sådan koncernredovisning.

- (a) Beträffande rådets fjärde direktiv gäller det artikel 58 c, och
- (b) Beträffande rådets sjunde direktiv gäller det artiklarna 34.2–34.5, 34.9, 34.12, 34.13, 35.1, 36, 37 och 38.

Ett företag som är skyldigt att upprätta **årsredovisning** och som omfattas av tillämpningsområdet för IAS-förordningen till följd av tillämpningen av artikel 5 i IAS-förordningen, är skyldigt att följa den nationella lagstiftning som införlivat de artiklar i det fjärde och sjunde direktivet som behandlar revision, sammanställd (koncern-) verksamhetsberättelse och vissa upplysningar i årsredovisningen som ligger utanför International Accounting Standards tillämpningsområde. För att undvika tveksamhet har följande artiklar i rådets fjärde och sjunde direktiv fortfarande relevans för sådana årsredovisningar.

- (a) Beträffande rådets fjärde direktiv gäller det artiklarna 11, 12, 27, 43.1.2, 43.1.9, 43.1.12, 43.1.13, 45.1, 46, 47.1, 47.1a, 47.2 sista meningen, 48, 49, 51, 51a, 53, 56.2, 57 och 58.
- (b) Beträffande rådets sjunde direktiv gäller det artikel 9.2

### **3.4. IAS som en del av den nationella redovisningslagstiftningen**

För företag som inte omfattas av IAS-förordningen fortsätter nationella redovisningskrav som utgår från redovisningsdirektiven att utgöra grunden för deras redovisning.

Under förutsättning att en viss IAS-standard är förenlig med den lagstiftning som införlivat redovisningsdirektiven, får medlemsstaterna kräva att IAS skall tillämpas av sådana företag. Ett sådant krav skulle självfallet kunna utsträckas till att omfatta samtliga IAS och deras tolkningar.

I sådana fall är företaget fortfarande underställt kraven i den nationella lagstiftningen, och den begränsning för ytterligare värderings- eller upplysningskrav som en del av den nationella lagstiftning som det hänvisas till i punkterna 3.1 and 4.1 är inte tillämplig.

## **4. UPPLYSNINGSKRAV**

### **4.1. Medlemsstaternas krav på ytterligare upplysningar utöver de som föreskrivs i IAS**

Den maximala nyttan med att tillämpa en enda ram för finansiell rapportering enligt föresatserna i IAS-förordningen, som syftar till att göra alla relevanta redovisningsrapporter direkt jämförbara, kommer att uppnås om medlemsstaterna, i årsredovisning eller koncernredovisning som upprättats i överensstämmelse med antagna IAS-standarder med stöd av IAS-förordningen inte eftersträvar redovisning av kvalitativa eller kvantitativa upplysningar som inte är relevanta för sådana finansiella rapporter för allmänt bruk eller av information som det vore lämpligare att redovisa separat.

I överensstämmelse med den ömsesidiga påverkan mellan nationell lagstiftning och IAS som behandlats i punkt 3.1, kan ytterligare upplysningskrav som införts i den nationella lagstiftningen, oberoende av om de införlivats genom redovisningsdirektiven eller på initiativ av medlemsstaten själv, fortsatt gälla om de är relevanta för sådana allmänna finansiella rapporter och ligger utanför de godkända IAS-standardernas tillämpningsområde.

Ytterligare upplysningar kan fortfarande krävas av exempelvis tillsynsmyndigheter eller regleringsmyndigheter för värdepappersmarknaderna i frågor om vilka upplysningar som

- skall lämnas utanför årsredovisningen (eller koncernredovisningen) som IAS-förordningen är tillämplig på – exempelvis i verksamhetsberättelsen eller i en separat uppställning som bifogats bokslutet, eller
- skall lämnas i noterna till årsredovisningen (eller koncernredovisningen) som IAS-förordningen är tillämplig på när ämnet uppfattas vara mycket relevant för de nämnda allmänna finansiella rapporterna (till exempel vissa upplysningar som rör företagsstyrning såsom ersättningar till enskilda personer i ledningen) men som ligger utanför IAS tillämpningsområde eftersom de inte är nödvändiga för att ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat i enlighet med IAS.

## 4.2. IAS uppställningsformer samt kontoplan

IAS-standarderna beskriver det sätt på vilket de poster som upptas i resultaträkningen och i balansräkningen bör fastställas.

När det gäller resultaträkningen tillåter IAS två metoder, redovisning efter *funktion* eller *natur*. Där redovisning efter funktion antas, krävs viss kompletterande information med avseende på dess natur. Redovisning efter funktion eller natur följer samma principer som de som bestämmer de alternativa uppställningsformer som anges i rådets fjärde direktiv.

När det gäller balansräkningen upptas tillgångar antingen efter deras grad av likviditet eller på grundval av distinktionen mellan rörliga respektive fasta tillgångar. Dessa uppställningar liknar mycket dem som anges i det fjärde direktivet som kräver att åtskillnad görs mellan fasta och rörliga tillgångar och mellan kortfristig - och långfristiga skulder.

Eftersom IAS-standarderna endast är relevanta för extern, allmän finansiell rapportering, finns det inte några uttryckliga krav i IAS beträffande strukturen på den interna ledningsinformationen (eller kontoplanen) som företaget måste upprätthålla, även om sådan intern information självfallet

måste vara åtminstone tillräckligt omfattande för att ge underlag till att upprätta den information som krävs för extern finansiell rapportering.

Eftersom IAS-förordningen är direkt tillämplig på enskilda företag kan inte medlemsstaterna införa sina egna uppställningar och därför skall godkända IAS-standarder tillämpas.

## 5. BILAGA

### **Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter**

IASB:s föreställningsram fastställdes av IASC i 1989 för publikation i juli 1989 och fastställdes av IASB i april 2001.

"Mångfaldigande tillåtet inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Alla rättigheter förbehålles utanför EES, med undantag för rätten att mångfaldiga för enskilt bruk eller annars i överensstämmelse med god sed. Ytterligare information kan fås från IASB på [www.iasb.org.uk](http://www.iasb.org.uk)"

# Innehållsförteckning

<b>FÖRORD</b>	
<b>INLEDNING</b>	<b>PUNKT 1 - 11</b>
Syfte och status	1 - 4
Omfattning	5 - 8
Användarna och deras informationsbehov	9 - 11
<b>DE FINANSIELLA RAPPORTERNAS SYFTE</b>	<b>12 - 21</b>
Finansiell ställning, resultat och förändringar i finansiell ställning	15 - 21
Noter och kompletterande tabeller	21
<b>GRUNDLÄGGANDE ANTAGANDEN</b>	<b>22 - 23</b>
Bokföringsmässiga grunder	22
Antagande om fortlevnad	23
<b>KVALITATIVA EGENSKAPER</b>	<b>24 - 46</b>
Begriplighet	25
Relevans	26 - 30
Väsentlighet	29 - 30
Tillförlitlighet	31 - 38
Korrekt bild	33 - 34
Innebörd och form	35
Neutralitet	36
Försiktighet	37
Fullständighet	38
Jämförbarhet	39 - 42

<b>Avvägning mellan relevans och tillförlitlighet</b>	43 - 45
Tidsaspekten	43
Avvägning mellan nytta och kostnad	44
Avvägning mellan skilda kvalitativa egenskaper	45
<b>Rättvisande bild/korrekt bild</b>	46
<b>DE FINANSIELLA RAPPORTERNAS HUVUDGRUPPER</b>	<b>47 - 81</b>
<b>Finansiell ställning</b>	49 - 52
<b>Tillgångar</b>	53 - 59
<b>Skulder och eget kapital</b>	60 - 64
<b>Eget kapital</b>	65 - 68
<b>Resultat</b>	69 - 73
<b>Intäkter</b>	74 - 77
<b>Kostnader</b>	78 - 80
<b>Kapitaljusteringsposter</b>	81
<b>REDOVISNING AV EN POST I BALANS- ELLER RESULTATRÄKNINGEN</b>	<b>82 – 98</b>
<b>Sannolikheten för framtida ekonomiska fördelar</b>	85
<b>Tillförlitlig värdering</b>	86 - 88
<b>När skall en tillgång redovisas i balansräkningen?</b>	89 - 90
<b>När skall en skuld redovisas i balansräkningen?</b>	91
<b>När skall en intäkt redovisas i resultaträkningen?</b>	92 - 93
<b>När skall en kostnad redovisas i resultaträkningen?</b>	94 - 98
<b>VÄRDERINGSMETODER</b>	<b>99 – 101</b>
<b>KAPITALBEGREPP OCH REDOVISNING AV BIBEHÅLLET KAPITAL</b>	<b>102 - 110</b>
<b>Kapitalbegrepp</b>	102 – 103
<b>Begrepp för bibehållet kapital och fastställandet av vinst</b>	104 - 110

## Förord

Många företag världen över upprättar och utformar finansiella rapporter för externa användare. Trots att sådana finansiella rapporter kan förefalla vara likvärdiga från land till land finns det skillnader på grund av olika sociala, ekonomiska och legala faktorer och på grund av att olika länder har olika användare och deras behov i åtanke när de fastställer nationella redovisningskrav.

These different circumstances have led to the use of a variety of definitions of the elements of financial statements; that is, for example, assets, liabilities, equity, income and expenses. Dessa omständigheter har också lett till att olika kriterier vad gäller redovisning av poster i de finansiella rapporterna används och att vissa värderingsgrunder har föredragits framför andra. Detta har också påverkat de finansiella rapporternas omfattning och de upplysningar som lämnas i dem.

International Accounting Standards Committee (IASC) strävar efter att minska dessa skillnader genom en harmonisering av de bestämmelser, redovisningsstandarder och metoder som sammanhänger med upprättande och utformning av de finansiella rapporterna. Det är IASC:s uppfattning att ytterligare harmonisering bäst kan uppnås genom en fokusering på de finansiella rapporter som upprättas i syfte att tillhandahålla information som är användbar vid ekonomiska beslut.

Styrelsen för IASC är av åsikten att finansiella rapporter som upprättas med detta syfte innehåller information som tillgodoser merparten av användarnas informationsbehov. Orsaken är att nästan alla användare fattar ekonomiska beslut, exempelvis för att:

- (a) bestämma när man skall köpa, behålla eller sälja aktier,
- (b) bedöma en företagslednings förmåga att förvalta och ansvara för verksamheten,
- (c) bedöma ett företags förmåga att betala ut löner och pensioner samt erbjuda andra förmåner till sina anställda,
- (d) bedöma indrivningsbarheten för belopp som utlånats till företaget,
- (e) fastställa skattepolitik,
- (f) fastställa utdelningsbara vinster och utdelning,
- (g) bereda och använda statistiska uppgifter, exempelvis om BNP, eller
- (h) reglera företags verksamhet.

Styrelsen är dock medveten om att i synnerhet regeringar kan vilja ange andra eller ytterligare nationella krav. Dessa krav skall dock inte påverka de finansiella rapporter som publiceras för andra användare såvida de inte också tillgodoser dessa användares behov.

I allmänhet upprättas finansiella rapporter enligt en redovisningsprincip som baseras på återvinningsbart anskaffningsvärde och begreppet för bibehållande av nominellt finansiellt kapital. Det är möjligt att andra modeller och begrepp bättre motsvarar informationsbehovet när ekonomiska beslut skall fattas, men det finns dock ingen enighet om att ändra redovisningsmetoderna. Denna föreställningsram har framtagits för att vara tillämplig på en rad olika redovisningsmodeller och kapitalbegrepp och begrepp för bibehållande av kapital.

## Inledning

### Syfte och status

1. Denna föreställningsram behandlar begrepp och grundprinciper för utformning av finansiella rapporter avsedda för externa användare. The purpose of the Framework is to:
  - (a) assist the Board of IASC in the development of future International Accounting Standards and in its review of existing International Accounting Standards;
  - (b) vägleda IASC:s styrelse i arbetet med att främja utvecklingen mot en harmonisering av redovisningsreglering, standarder och metoder för att presentera finansiell information. Dokumentet tillhandahåller en grund som gör det möjligt att minska antalet alternativa redovisningsprinciper som tillåts i IAS,
  - (c) vägleda normgivare i arbetet med att utforma nationella redovisningsstandarder,
  - (d) vägleda dem som upprättar finansiella rapporter att tillämpa IAS och hantera frågor som ännu inte behandlas i någon IAS,
  - (e) vägleda revisorer då de skall bedöma om de finansiella rapporterna är upprättade i enlighet med IAS,
  - (f) vägleda användare vid tolkning av information i finansiella rapporter som upprättats i enlighet med IAS samt att and
  - (g) ge dem som är intresserade av IASC:s arbete kunskap om tankegångarna bakom innehållet i IAS.
2. Denna föreställningsram är inte en IAS och behandlar således inte frågor som rör värdering eller upplysningar på enskilda områden. Innehållet är inte överordnat innehållet i enskilda IAS:er.
3. The Board of IASC recognises that in a limited number of cases there may be a conflict between the Framework and an International Accounting Standard. In those cases where there is a conflict, the requirements of the International Accounting Standard prevail over those of the Framework. När en sådan konflikt föreligger gäller det som anges i en IAS. Eftersom föreställningsramen kommer att vara vägledande för IASC:s styrelse i arbetet med revidering av IAS kommer antalet sådana konflikter att minska i framtiden.
4. Föreställningsramen skall omarbetas löpande på basis av de erfarenheter som styrelsen successivt vinner genom sitt arbete.

### Omfattning

5. The Framework deals with:
  - (a) the objective of financial statements;
  - (b) de kvalitativa egenskaper som är avgörande för användbarheten av den information som lämnas i de finansiella rapporterna,
  - (c) definitioner av tillgång, skuld, eget kapital, intäkt och kostnad samt anger kriterier för när dessa skall tas med i balans- och resultaträkningarna och hur värderingen av dem skall ske samt and
  - (d) kapitalbegrepp och begrepp för bibehållet kapital.
6. Föreställningsramen behandlar finansiella rapporter i vid mening (i det följande används begreppet finansiella rapporter för alla typer av sådana rapporter) inklusive finansiella rapporter avseende koncerner. Sådana finansiella rapporter upprättas och presenteras minst en gång om året för att hos en stor grupp skilda användarkategorier tillgodose det allmänna behovet av information. Några av dessa har behov av, och tillgång till, information utöver den som finns i de finansiella rapporterna. Många användare är dock i huvudsak hänvisade till den information som lämnas i finansiella rapporter, som därför skall upprättas och presenteras med deras behov i åtanke. Särskilda rapporter, såsom prospekt och underlag för beskattning, faller utanför

detta dokument. Föreställningsramen kan emellertid ligga till grund även för sådana särskilda rapporter då kraven för dessa så tillåter.

7. De finansiella rapporterna utgör en del av företagens ekonomiska informationsgivning. Fullständiga finansiella rapporter består normalt av en balansräkning, en resultaträkning, en finansieringsanalys (vilken kan ställas upp på olika sätt, exempelvis en specifikation av kassaflöde eller som förändringen av rörelsekapital) samt sådan kompletterande information i form av noter, andra redogörelser och tilläggsupplysningar som utgör en integrerad del av de finansiella rapporterna. I de finansiella rapporterna kan dessutom ingå kompletterande tabeller och information som är hämtad från, eller beräknad på basis av, andra uppgifter i de finansiella rapporterna och som är avsedda att läsas tillsammans med de finansiella rapporterna i övrigt. Sådana tabeller eller sådan information kan exempelvis behandla uppgifter som rör verksamhetsgrenar och geografiska områden eller effekter av prisändringar. I de finansiella rapporterna ingår dock inte redogörelser lämnade av styrelsens ordförande eller företagsledningen, ej heller liknande redogörelser som kan förekomma i exempelvis årsredovisningar.
8. Föreställningsramen tar sikte på alla handels-, industri- och affärsföretag, som lämnar finansiella rapporter, oavsett om de tillhör offentlig eller privat sektor. Ett rapporterande företag är ett företag för vilket det finns användare som använder dess finansiella rapporter som den huvudsakliga informationskällan till ekonomisk information om företaget.

## Användarna och deras informationsbehov

9. Bland de finansiella rapporternas användare ingår nuvarande och potentiella investerare, anställda, långivare, leverantörer och andra kreditgivare, kunder, statliga myndigheter samt samhället i övrigt. De använder de finansiella rapporterna för att tillgodose delar av sina skilda informationsbehov. Exempel på sådana informationsbehov är: Investerare.
  - (a) *Investors.* Såväl de som tillhandahåller riskkapital som deras rådgivare är intresserade av den risk som en investering medför och den avkastning som den ger. De behöver information som underlag för beslut om de skall köpa, behålla eller sälja. Aktieägare har dessutom intresse av information som hjälper dem att bedöma företagets förmåga att lämna utdelning.
  - (b) *Anställda.* Anställda och deras organisationer är intresserade av information om arbetsgivarens stabilitet och lönsamhet. De är också intresserade av information som ger dem möjlighet att bedöma företagets förmåga att betala löner och pensioner samt erbjuda arbetstillfällen.
  - (c) *Långivare.* Långivare är intresserade av information som hjälper dem att bedöma företagets förmåga att betala räntor och amorteringar vid förfall.
  - (d) *Leverantörer och andra kreditgivare.* Leverantörer och andra kreditgivare är intresserade av information som ger dem möjlighet att bedöma om de kan få betalning för sina utestående fordringar. Dessa kreditgivare är vanligtvis intresserade av att bedöma företagets betalningsförmåga under en kortare period än långivare, såvida de inte är beroende av att företaget förblir en stor kund.
  - (e) *Kunder.* Kunder har ett intresse av information om företagets fortlevnadsförmåga, särskilt om de har ett långsiktigt samarbete med, eller är beroende av, företaget.
  - (f) *Statliga myndigheter.* Statliga myndigheter har ett intresse i hur resurser utnyttjas och därför av företagets verksamhet. De behöver även information för att reglera företagets verksamhet, för att fastställa skattepolitik och för statistiska uppgifter, exempelvis BNP.
  - (g) *Samhället i övrigt.* Företagen påverkar skilda delar av samhället på en rad olika sätt. Företag kan starkt bidra till den lokala samhällsekonomin genom att ge arbete åt människor och genom att använda lokala leverantörer. Företagets finansiella rapporter utgör en informationskälla för samhället genom att de lämnar information om trender och företagets ekonomiska förhållanden samt verksamhetsinriktning.
10. Även om alla dessa användares hela informationsbehov inte kan tillgodoses genom finansiella rapporter är vissa behov gemensamma för dem alla. Eftersom investerarna tillför riskkapital till företaget, är den information som är av intresse för dem till största delen även av intresse för de övriga användargrupperna.

11. Företagsledningen har det primära ansvaret för utformningen av företagets finansiella rapporter. Informationen i de finansiella rapporterna är av värde också för ledningen, även om den har tillgång till ytterligare information som är till nytta vid planering, beslutsfattande och kontroll. Ledningen kan för sitt eget behov fastställa formen för och innehållet i sådan ytterligare information. Denna typ av information faller dock utanför tillämpningsområdet för denna föreställningsram. Publicerade finansiella rapporter baseras dock på sådan information som ledningen har om företagets finansiella ställning, resultat samt om förändringar i den finansiella ställningen.

## **De finansiella rapporternas syfte**

12. De finansiella rapporternas syfte är att tillhandahålla information om ett företags finansiella ställning och resultat samt om förändringar i den ekonomiska ställningen. Informationen är användbar för olika användare som underlag för deras beslut i ekonomiska frågor.
13. Finansiella rapporter som upprättas i detta syfte innehåller sådan information som tillgodoser merparten av användarnas informationsbehov. De finansiella rapporterna innehåller dock inte all den information som kan behövas som underlag för beslut i ekonomiska frågor, eftersom informationen till stor del avser historiska händelser och inte alltid innehåller information utöver sådan som är rent finansiell.
14. De finansiella rapporterna visar även företagsledningens förmåga att sköta företaget och ansvara för de resurser som anförtrotts den. Those users who wish to assess the stewardship or accountability of management do so in order that they may make economic decisions; these decisions may include, for example, whether to hold or sell their investment in the enterprise or whether to reappoint or replace the management.

## **Finansiell ställning, resultat och förändringar i finansiell ställning**

15. De beslut i ekonomiska frågor som de finansiella rapporternas användare fattar kräver en bedömning av företagets förmåga att generera likvida medel, inkluderande när det kan ske och med vilken säkerhet. Denna förmåga är avgörande för företagets förmåga att betala anställda, leverantörer och långgivare samt att lämna utdelning till ägarna. Användarna kan bättre utvärdera ett företags förmåga att generera likvida medel om de har tillgång till information om företagets ekonomiska ställning och resultat samt om förändringar i den finansiella ställningen.
16. Ett företags finansiella ställning påverkas av de ekonomiska resurser som det kontrollerar, dess finansiella struktur, dess likviditet och solvens samt dess förmåga att anpassa sig till förändringar i omvärlden. Information om de ekonomiska resurser som ett företag kontrollerar och dess historiska förmåga att utnyttja dem, har betydelse för bedömningen av företagets förmåga att i framtiden generera likvida medel. Information om den finansiella strukturen är av värde vid bedömning av framtida lånebehov och hur framtida vinster och kassaflöden kommer att fördelas mellan företagets intressenter. Sådan information är även av värde vid bedömningen av företagets framtida finansieringsmöjligheter. Information om ett företags likviditet och solvens är av värde vid bedömningen av dess förmåga att uppfylla sina åtaganden vid förfall. Med likviditet avses tillgången till likvida medel i en nära framtid med hänsyn tagen till finansiella åtaganden under samma tidsperiod. Med solvens avses förmågan att under en längre period uppfylla finansiella åtaganden då de förfaller.
17. Information om ett företags utveckling, särskilt dess lönsamhet, krävs för bedömningen av möjliga förändringar i de ekonomiska resurser som företaget kan antas kontrollera i framtiden. Uppgifter om stabiliteten i utvecklingen är härvid viktig. Informationen är av värde vid bedömningen av företagets förmåga att generera likvida medel ur befintliga resurser. Den är även av värde vid bedömning av hur effektivt nytillförda resurser kan komma att utnyttjas.
18. Information om förändringar i ett företags finansiella ställning är av värde vid bedömning av investeringsvolym, finansiering och rörelsen i övrigt för en redovisningsperiod. Sådana uppgifter ger de finansiella rapporternas användare ett underlag för att bedöma företagets förmåga att generera och utnyttja likvida medel. Vid upprättandet av en finansieringsanalys kan medel definieras på olika sätt, exempelvis som

totala finansiella resurser, rörelsekapital, likvida medel eller kassamedel. "Medel" definieras inte i denna föreställningsram.

19. Information om den finansiella ställningen återfinns i första hand i balansräkningen. Information om resultat återfinns i första hand i resultaträkningen. Information om förändringar i den finansiella ställningen återfinns i en separat del av de finansiella rapporterna.
20. Det finns ett samband mellan de finansiella rapporternas olika delar, eftersom de återspeglar olika aspekter av en transaktion eller annan händelse. Även om informationsinnehållet i de finansiella rapporternas olika delar skiljer sig åt, är det inte troligt att en viss del endast tillgodoser ett visst informationsbehov eller innehåller all den information som i ett särskilt fall är angelägen för användare. Som exempel ger resultaträkningen en ofullständig bild av utvecklingen, om den inte kompletteras med uppgifter från balansräkningen och finansieringsanalysen.

### **Noter och kompletterande tabeller**

21. De finansiella rapporterna innehåller även noter och kompletterande tabeller samt andra upplysningar. De kan innehålla relevanta tilläggsupplysningar om poster i balans- och resultaträkningarna. De kan innehålla upplysningar om risker och osäkerhetsfaktorer som påverkar företaget och upplysningar om tillgångar och förpliktelser som inte har tagits upp i balansräkningen (såsom mineralfyndigheter). Även information om segment i form av geografiska områden och i form av affärsområden samt effekter av prisförändringar kan lämnas i form av kompletterande information.

## **Grundläggande antaganden**

### **Bokföringsmässiga grunder**

22. För att de finansiella rapporterna skall uppnå sitt syfte skall de upprättas enligt periodiseringsprincipen. Detta innebär att transaktioner och händelser bokförs när de inträffar (i stället för vid ut- eller inbetalning av likvida medel) och redovisas i de finansiella rapporterna för den period till vilken de hänförs. Finansiella rapporter som upprättas enligt periodiseringsprincipen innehåller inte bara information om inträffade transaktioner som medfört ut- och inbetalningar utan även om framtida betalningsförpliktelser och om rättigheter till framtida inbetalningar. Härigenom innehåller de finansiella rapporterna sådan information om inträffade transaktioner och händelser som är av stort värde för användare vid beslut i ekonomiska frågor.

### **Antagande om fortlevnad**

23. Normalt upprättas finansiella rapporter utifrån förutsättningen att företaget driver en fortlöpande verksamhet och även kommer att göra så under överblickbar tid. Det antas således att företaget varken avser eller är tvingat att likvidera eller att väsentligt skära ned på verksamhetens omfattning. Om en sådan avsikt eller ett sådant behov föreligger kan de finansiella rapporterna behöva upprättas på annan grund och med upplysning om detta.

## **Kvalitativa egenskaper**

24. Kvalitativa egenskaper är de egenskaper som gör informationen i de finansiella rapporterna användbar för användarna. De fyra viktigaste kvalitativa egenskaperna är begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet.

### **Begriplighet**

25. En viktig egenskap hos den information som lämnas i finansiella rapporter är att den är lättbegriplig för användarna. Härvid förutsätts att användarna har en rimlig kunskap om affärsverksamhet, ekonomi och redovisning samt att de är beredda att studera informationen med rimlig noggrannhet. Information som rör komplicerade frågor, och som bör ingå i de finansiella rapporterna därför att den är relevant för användarna som beslutsunderlag, får dock inte utelämnas enbart av det skälet att den kan vara alltför svår för vissa användare att förstå.

### **Relevans**

26. För att vara av värde måste informationen vara relevant för användarna som beslutsunderlag. Information är relevant om den påverkar användarnas beslut genom att underlätta bedömningen av inträffade, aktuella och framtida händelser eller genom att bekräfta eller korrigera tidigare bedömningar.
27. Informationens framåtriktade och bekräftande roller är kopplade till varandra. Så är exempelvis information om tillgångarnas omfattning och sammansättning av betydelse vid bedömningen av ett företags förmåga att utnyttja möjligheter och av dess förmåga att agera när förutsättningar ändras. Samma information kan bekräfta tidigare bedömningar avseende företagets struktur och utfallet av planerade åtgärder.
28. Information om finansiell ställning och tidigare resultat ligger ofta till grund för bedömningar av framtida finansiell ställning och resultat samt av annat som är av direkt intresse för användarna, såsom utdelningar, löner, kursutveckling och företagets förmåga att infria sina åtaganden vid förfall. Det är inte nödvändigt att information lämnas i form av en uttrycklig prognos för att den skall vara användbar som underlag vid bedömningar av framtida utveckling. Möjligheterna att basera prognoser på informationen i finansiella rapporter påverkas emellertid av det sätt på vilket information om tidigare händelser presenteras. Exempelvis ökar resultaträkningens prognosvärde om upplysning lämnas om ovanliga poster eller om poster som är onormalt stora eller små.

### **Väsentlighet**

29. Informationens relevans påverkas av dess karaktär och av dess väsentlighet. I vissa fall är informationens karaktär avgörande för dess relevans. Upplysning om ett nytt affärsområde kan påverka bedömningen av ett företags risker och möjligheter även om resultatet för den aktuella perioden är oväsentligt. I andra fall är både informationens karaktär och väsentlighet av betydelse, såsom lagervolymer för de för verksamheten viktigaste varuslagen.
30. Information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användaren fattar på basis av informationen i de finansiella rapporterna. Graden av väsentlighet beror på postens eller felets storlek och på omständigheterna kring utelämnandet eller felet. Väsentlighet är därför mer en fråga om en tröskelnivå än en grundläggande kvalitativ egenskap som informationen måste ha för att vara användbar.

### **Tillförlitlighet**

31. För att vara av användbar måste information vara tillförlitlig. Information är tillförlitlig om den inte innehåller väsentliga felaktigheter och inte är vinklad. Användarna måste kunna förlita sig på att informationen på ett korrekt sätt utvisar antingen vad som görs gällande att den utvisar eller vad som rimligen kan antas att den utvisar.

32. Information kan vara relevant men så osäker att de finansiella rapporterna riskerar att bli vilseledande om informationen läggs till grund för att redovisa poster i balans- och resultaträkningen. Om grunderna för och beloppet avseende ett skadeståndsanspråk är föremål för en rättstvist, kanske företaget inte skall redovisa hela beloppet i balansräkningen. Det kan i stället vara korrekt att på annat sätt upplysa om beloppet och omständigheterna kring anspråket.

### **Korrekt bild**

33. För att informationen skall vara tillförlitlig måste den på ett korrekt sätt återge transaktioner och andra händelser på det sätt som görs gällande eller som rimligen kan förväntas. Således måste en balansräkning på ett korrekt sätt återge de transaktioner och andra händelser som givit upphov till de tillgångar, skulder och eget kapital som på balansdagen uppfyller kriterierna för att tas med i balansräkningen.
34. Det förekommer nästan alltid i någon mån risk för att finansiell information inte ger en helt korrekt bild av det som görs gällande att den utvisar. Risker utgörs inte av att informationen kan vara vinklad, utan snarare av inneboende svårigheter, antingen med att identifiera transaktionerna eller andra händelser som skall mätas, eller med att hitta och tillämpa mätmetoder och presentationstekniker för informationen. I vissa fall kan mätningen av de ekonomiska effekterna av en post vara så osäker att företaget inte bör ta med den i de finansiella rapporterna. Ett exempel är internt genererad goodwill. Det är vanligtvis svårt att identifiera eller mäta denna goodwill på ett tillförlitligt sätt. I andra fall kan det vara relevant att ta med posten i den finansiella rapporten och upplysa om riskerna för fel i värderingen och i beslutet att ta med posten i rapporten.

### **Innebörd och form**

35. För att information på ett korrekt sätt skall återge de transaktioner och andra händelser som den avser att återge, måste de redovisas i enlighet med ekonomisk innebörd och inte enbart i enlighet med juridisk form. Den ekonomiska innebörden av en transaktion eller annan händelse överensstämmer inte alltid med vad som framgår av den juridiska formen. For example, an enterprise may dispose of an asset to another party in such a way that the documentation purports to pass legal ownership to that party; nevertheless, agreements may exist that ensure that the enterprise continues to enjoy the future economic benefits embodied in the asset. Under sådana omständigheter skulle en redovisning av en försäljning inte återge transaktionen på ett korrekt sätt (om en transaktion överhuvudtaget kan anses ha förekommit).

### **Neutralitet**

36. Om informationen skall vara tillförlitlig måste den i de finansiella rapporterna vara neutral, det vill säga den får inte vara vinklad. De finansiella rapporterna är inte neutrala om de, genom urvalet eller presentationen av informationen, påverkar beslut och bedömningar i syfte att uppnå ett förutbestämt resultat eller annat mål.

### **Försiktighet**

37. Den som upprättar finansiella rapporter måste hantera den osäkerhet som oundvikligen är förknippad med många händelser och omständigheter, såsom möjligheten att få betalt för osäkra fordringar, sannolik nyttjandeperiod för anläggningstillgångar och antalet garantianspråk som kan förutses. Sådan osäkerhet hanteras genom upplysningar om dess natur och omfattning samt genom att försiktighetsprincipen tillämpas när de finansiella rapporterna upprättas. Försiktighetsprincipen innebär att de bedömningar som måste göras under osäkerhet görs med viss försiktighet så att tillgångar och intäkter inte överskattas och skulder och kostnader inte underskattas. Den innebär dock inte att dolda reserver och omotiverat stora reserveringar tillåts, inte heller avsiktliga underskattningar av tillgångar eller intäkter, eller avsiktliga överskattningar av skulder eller kostnader. I så fall skulle de finansiella rapporterna inte vara neutrala och således inte heller tillförlitliga.

## **Fullständighet**

38. För att vara tillförlitlig måste informationen i de finansiella rapporterna vara fullständig inom ramen för vad som kan anses vara väsentligt i förhållande till kostnaderna för att ta fram informationen. Utelämnad information kan medföra att informationen blir oriktig eller vilseledande och därför varken tillförlitlig eller relevant.

## **Jämförbarhet**

39. Användarna måste ges möjlighet att bilda sig en uppfattning om trender i företagets resultat och ställning, genom att över en längre period jämföra de finansiella rapporter som företaget lämnar. Användare måste också ges möjlighet att jämföra olika företags finansiella rapporter med avseende på finansiell ställning och resultat samt förändringar i finansiell ställning. Därför måste värderingsprinciper och presentationstekniker för likartade transaktioner och andra händelser redovisas på ett likformigt sätt dels i ett och samma företag under en längre tid, dels i olika företag.
40. Kravet på jämförbarhet innebär bland annat att användarna skall informeras om de redovisningsprinciper som tillämpats då de finansiella rapporterna upprättats, om eventuella ändringar av sådana principer samt om effekter av sådana ändringar. Användarna måste kunna identifiera skillnader mellan tillämpade redovisningsprinciper dels i ett och samma företag mellan olika perioder, dels mellan olika företag. Efterlevnad av IAS inklusive upplysningar om de redovisningsprinciper som tillämpas i företaget bidrar till att uppnå jämförbarhet.
41. Kravet på jämförbarhet bör inte förväxlas med strikt likformighet som hindrar att förbättrade redovisningsstandarder tillämpas. Det är inte lämpligt att ett företag bibehåller redovisningsprinciper som inte uppfyller kraven på relevans och tillförlitlighet. Det är inte heller lämpligt att företaget håller fast vid redovisningsprinciper, om mer relevanta och pålitliga alternativ finns.
42. Eftersom användarna vill kunna jämföra ett företags finansiella ställning, resultat och förändringar i den finansiella ställningen över tiden, är det viktigt att de finansiella rapporterna innehåller jämförelseuppgifter från tidigare perioder.

## **Avvägning mellan relevans och tillförlitlighet**

### **Tidsaspekten**

43. Om publiceringen av information dröjer, kan informationen förlora relevans. Ledningen kan behöva väga nyttan av tidig rapportering mot nyttan av mer tillförlitlig information. För att kunna tillhandahålla information vid lämplig tidpunkt, är det ofta nödvändigt att rapportera innan alla konsekvenser av en transaktion eller annan händelse är kända, även om tillförlitligheten blir sämre. Om i stället informationen lämnas först då alla konsekvenser är kända, är informationen mycket tillförlitlig, men föga användbar för de användare som varit tvungna att fatta beslut under mellantiden. Relevans måste vägas mot tillförlitlighet med målsättningen att på bästa sätt tillgodose användarnas behov av information för ekonomiska beslut.

### **Avvägning mellan nytta och kostnad**

44. Avvägningen mellan nytta och kostnad utgör snarare en övergripande restriktion än en fråga av kvalitativ karaktär. Nyttan av informationen bör vara större än kostnaden att tillhandahålla den. Avvägningen måste här huvudsakligen baseras på bedömningar. Kostnaderna faller inte alltid på den part som drar nytta av informationen. Nyttan kan ibland tillfalla även andra än dem för vilka informationen är avsedd. Information som lämnas till långivare kan exempelvis medföra en lägre lånekostnad för företaget. Det är därför svårt att göra en kostnads-/nyttjämförelse i det enskilda fallet. Såväl normgivare som de som upprättar eller använder finansiella rapporter måste dock vara medvetna om problematiken.

### **Avvägning mellan skilda kvalitativa egenskaper**

45. I praktiken är det ofta nödvändigt att göra en avvägning mellan, eller välja mellan, kvalitativa egenskaper. För att uppfylla de finansiella rapporternas syfte måste målet vanligtvis vara att uppnå en lämplig balans mellan de olika egenskaperna. Den relativa vikt som tillmäts olika egenskaper i olika situationer avgörs genom professionell bedömning.

### **Rättvisande bild/korrekt bild**

46. Finansiella rapporter uppges ofta ge en rättvisande bild av, eller korrekt återge, ett företags finansiella ställning, resultat och förändring av den finansiella ställningen. I denna föreställningsram behandlas inte dessa begrepp, men finansiella rapporter som ges kvalitativa egenskaper på sätt som här beskrivs och som upprättas med tillämpliga redovisningsstandarder ger vanligtvis vad som uppfattas som en rättvisande bild.

## De finansiella rapporternas huvudgrupper

47. De ekonomiska konsekvenserna av transaktioner och händelser återspeglas genom den inordning i olika huvudgrupper som sker i de finansiella rapporterna. Huvudgrupper i balansräkningen, där den finansiella ställningen mäts, är tillgångar, skulder och eget kapital. Huvudgrupper i resultaträkningen, där resultatet mäts, är intäkter och kostnader. I finansieringsanalysen återfinns vanligtvis poster från resultaträkningen samt skillnadsbelopp som visar förändringar i balansräkningens poster. Denna föreställningsram behandlar därför inga huvudgrupper som enbart är hänförliga till finansieringsanalysen. Då balans- och resultaträkningarna uppställs uppkommer frågan om undergrupper.
48. The presentation of these elements in the balance sheet and the income statement involves a process of sub-classification. For example, assets and liabilities may be classified by their nature or function in the business of the enterprise in order to display information in the manner most useful to users for purposes of making economic decisions.

## Finansiell ställning

49. De huvudgrupper som direkt har betydelse för mätningen av den finansiella ställningen är tillgångar, skulder och eget kapital. De definieras enligt följande:
  - (a) En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden.
  - (b) En skuld är en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser, vilken förväntas ge upphov till ett utflöde från företaget av resurser som innefattar ekonomiska fördelar.
  - (c) Eget kapital utgörs av företagets nettotillgångar, det vill säga skillnaden mellan tillgångar och skulder.
50. Definitionen på en tillgång respektive skuld anger deras huvudsakliga kännetecken men omfattar inte de kriterier som måste vara uppfyllda för att de skall tas upp i balansräkningen. Definitionerna omfattar således även poster som inte tas upp som tillgång respektive skuld, om de inte uppfyller kriterierna enligt punkterna 82 till 98. Ett sådant kriterium är att förväntan om att ett framtida ekonomiskt värde skall tillföras eller lämna företaget skall vara tillräckligt välgrundad för att sannolikhetskravet i punkt 83 skall anses vara uppfyllt. Först då skall en tillgång eller skuld tas med i balansräkningen.
51. Vid bedömningen om en post utgör en tillgång, skuld eller eget kapital skall hänsyn tas till dess underliggande verkliga ekonomiska innebörd och inte enbart till dess juridiska form. Så är exempelvis den verkliga ekonomiska innebörden av ett finansiellt leasingavtal att leasetagaren anskaffar det ekonomiska värde som är förknippat med användningen av tillgången under huvuddelen av dess nyttjandeperiod och ikläder sig en förpliktelse att betala för denna rätt med ett belopp som ungefärligen motsvarar tillgångens verkliga värde samt dess finansieringskostnad. Ett finansiellt leasingavtal ger alltså hos leasetagaren upphov till poster som motsvarar definitionen på tillgångar respektive skulder och som uppfyller kriterierna för att redovisas i balansräkningen.
52. Balansräkningar som upprättas i enlighet med gällande IAS:er kan innehålla poster som inte motsvarar definitionerna av tillgång, skuld och eller eget kapital. Definitionerna i punkt 49 kommer dock att ligga till grund för framtida revideringar av IAS och för kommande IAS:er.

## Tillgångar

53. De framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med en tillgång utgörs av möjligheten att de, direkt eller indirekt, bidrar till inflöde av likvida medel till företaget. Ett exempel är möjligheten att producera inom ramen för företagets verksamhet eller möjligheten att omvandla tillgången till likvida medel. Ett annat är möjligheten att minska företagets utbetalningar, såsom en alternativ tillverkningsprocess som medför lägre tillverkningskostnad.
54. Ett företag utnyttjar vanligtvis sina tillgångar till att producera varor eller tjänster som uppfyller kunders önskemål eller behov. Kunderna är beredda att betala för dessa varor och tjänster och bidrar därigenom till

inbetalningarna till företaget. Likvida medel innefattar nytta för företaget genom att de kan omvandlas till andra resurser.

55. De framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med innehavet av en tillgång kan tillgodogöras företaget på olika sätt. For example, an asset may be:
  - (a) used singly or in combination with other assets in the production of goods or services to be sold by the enterprise;
  - (b) bytas mot andra tillgångar,
  - (c) användas för att reglera en skuld eller or
  - (d) utdelas till företagets ägare.
56. Många tillgångar, exempelvis fastigheter, maskiner och inventarier, har fysisk form. Detta är emellertid inte en avgörande egenskap för en tillgång. Följaktligen utgör exempelvis patent och upphovsrätter tillgångar om de förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden, förutsatt att företaget hr det bestämmande inflytandet över dem.
57. Många tillgångar, exempelvis fordringar och fastigheter, är förknippade med legala rättigheter, såsom äganderätt. Då det gäller att fastställa en tillgångs existens är äganderätten inte avgörande. Således utgör leasad egendom en tillgång om företaget har det bestämmande inflytandet över de ekonomiska fördelar som förknippas med tillgången. Trots att ett företags möjlighet att gottgöra sig värdet av en tillgång vanligtvis utgör en följd av legala rättigheter kan en överensstämmelse med definitionen för tillgång föreligga, även utan att sådana rättigheter föreligger. Exempelvis kan sådan kunskap, som är ett resultat av ett genomfört utvecklingsarbete, utgöra en tillgång så länge kunskapen kan hemlighållas och företaget har det bestämmande inflytandet över de framtida ekonomiska fördelar som kunskapen representerar.
58. Ett företags tillgångar uppkommer i anslutning till inträffade transaktioner eller andra händelser. Normalt tillförs tillgångar genom köp eller genom egen produktion men det kan även ske genom andra transaktioner eller händelser. Ett exempel är att egendom tillförs ett företag från staten som ett led i ett program för att främja den ekonomiska tillväxten i en region. Ett annat exempel är upptäckten av en mineralfyndighet. Det faktum att en transaktion eller annan händelse beräknas inträffa i framtiden utgör inte grund för att redovisa en tillgång i balansräkningen.
59. I definitionen på en tillgång inryms exempelvis inte avsikten att köpa lagervaror. Det finns ett nära samband mellan en utgift och en tillgång. När ett företag ådrar sig en utgift kan det framstå som uppenbart att framtida ekonomiska fördelar eftersträvas men därav följer inte nödvändigtvis att företaget erhållit något som motsvarar definitionen på en tillgång. På samma sätt utgör inte frånvaron av en utgift något hinder för att definitionen på en tillgång är uppfylld. Vad som erhållits genom en donation kan exempelvis utgöra en tillgång.

## Skulder och eget kapital

60. Ett viktigt kännetecken på en skuld är att företaget har en befintlig förpliktelse. En förpliktelse är en skyldighet eller ett ansvar att agera på ett visst sätt. Förpliktelser kan vara rättsligt bindande till följd av ett kontrakt eller en föreskrift. Detta är normalt fallet exempelvis då det gäller skulder avseende mottagna varor eller tjänster. Förpliktelser kan emellertid även uppkomma till följd av normal affärssed och en önskan att bibehålla goda affärsrelationer eller värna om ett gott rykte. Om ett företag har som policy att åtgärda felaktiga produkter även efter garantitidens utgång utgör beräknade framtida utgifter för sålda varor en skuld.
61. Det är nödvändigt att göra åtskillnad mellan en befintlig förpliktelse och ett framtida åtagande. Företagsledningens beslut att i framtiden anskaffa tillgångar utgör inte i sig en befintlig förpliktelse. En förpliktelse uppstår normalt först när tillgången levereras eller när företaget ingår ett oåterkalleligt avtal om att förvärva tillgången. Med det senare avses att de ekonomiska konsekvenserna av att inte infria förpliktelsen, exempelvis på grund av väsentliga straffavgifter, ger ringa, om några, möjligheter att undvika ett utflöde av resurser till en utomstående part.

62. En befintlig förpliktelse infrias vanligtvis genom att ett företag lämnar från sig resurser som innefattar ekonomiska fördelar för att därigenom uppfylla motpartens anspråk. En befintlig förpliktelse kan infrias på flera sätt, såsom genom
- (a) betalning av likvida medel,
  - (b) överföring av andra tillgångar,
  - (c) utförande av tjänster,
  - (d) omvandling av förpliktelsen till en annan förpliktelse eller or
  - (e) omvandling av förpliktelsen till eget kapital.

En förpliktelse kan även upphöra på annat sätt, exempelvis genom att en kreditgivare avstår från eller förlorar sina rättigheter.

63. Skulder uppkommer i anslutning till inträffade transaktioner eller andra händelser. Således ger förvärv av varor och utnyttjandet av tjänster upphov till leverantörsskulder (såvida betalning inte har skett i förskott eller vid leverans) och erhållandet av ett banklån medför en skyldighet att återbetala lånet. Ett företag kan även ta upp framtida prisavdrag baserade på kunders årliga inköp, som skuld. Försäljningen är då den transaktion som ger upphov till skulden.
64. Vissa skulder kan mätas endast genom uppskattning. Vissa företag använder då begreppet avsättningar. I vissa länder betraktas inte sådana avsättningar som skulder, eftersom begreppet skuld där har en snävare definition och endast omfattar belopp som kan fastställas utan att behöva uppskattas. Definitionen i punkt 49 baseras på ett vidare synsätt. När sålunda en avsättning baseras på en befintlig förpliktelse, och i övrigt uppfyller definitionen, är den en skuld, även om beloppet måste uppskattas. Exempel utgörs av avsättningar för produktgarantier och avsättningar för pensionsförpliktelser.

## **Eget kapital**

65. Även om eget kapital i punkt 49 definieras som ett skillnadsbelopp kan det delas upp i underkategorier i balansräkningen. I aktiebolag kan belopp som tillskjutits av aktieägare, balanserade vinstmedel, reserver som utgörs av dispositioner av balanserade vinstmedel och reserver som utgörs av kapitaljusteringsposter tas upp var för sig. En sådan uppdelning kan vara relevant för de finansiella rapporternas användare, när den återspeglar legala eller andra restriktioner beträffande företagets möjligheter att lämna utdelning eller på annat sätt disponera över sitt egna kapital. En sådan uppdelning kan också återspegla det faktum att olika ägargrupper har olika rätt att erhålla utdelning eller återbetalning av insatt kapital.
66. I vissa fall kräver lag eller förordning avsättning till reserver i syfte att öka företagets och dess kreditgivares skydd mot konsekvenser av förluster. Andra reserver kan ha sin bakgrund i att avsättning kan innebära en reduktion av eller befrielse från skatt. Information om förekomsten av och storleken på båda dessa typer av skattereserver kan vara relevant för användarnas behov av beslutsunderlag. Överföringar till sådana reserver utgör snarare dispositioner av vinstmedel än kostnader.
67. Det belopp som redovisas som eget kapital i balansräkningen påverkas av värderingen av tillgångar och skulder. Vanligtvis är det en tillfällighet om summan av eget kapital överensstämmer med det samlade marknadsvärdet på företagets aktier eller med det belopp som skulle erhållas om företagets nettotillgångar skulle avyttras var för sig eller som en helhet och verksamheten drivas vidare.
68. Handels-, industri- och annan affärsverksamhet kan drivas i olika företagsformer, såsom exempelvis enskild firma, konsortium, stiftelse eller i olika former för statlig verksamhet. Lagregler och andra regelverk för dessa verksamhetsformer skiljer sig ofta från dem som gäller för aktiebolag. Det kan finnas färre eller inga restriktioner för utdelning till ägarna eller andra förmånstagare. Emellertid är definitionen på eget kapital, och det som i övrigt sägs i denna föreställningsram om eget kapital, tillämpligt även på sådana verksamhetsformer.

## Resultat

69. Vinst används ofta som ett prestationsmått. Vinst kan även utgöra en komponent i andra mått, såsom avkastning på investerat kapital eller vinst per aktie. Intäkter och kostnader är direkt hänförliga till vinstbegreppet. Tidpunkten för när en intäkt eller kostnad, och således vinst, skall tas med i resultaträkningen och metoden att mäta beloppen, är delvis beroende av hur företaget definierar olika kapitalbegrepp i de finansiella rapporterna. Begreppen diskuteras i punkterna 102 till 110.
70. Intäkter respektive kostnader definieras enligt följande:
- (a) En intäkt är en ökning av det ekonomiska värdet under en redovisningsperiod till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångars värde, eller minskning av skulders värde med en ökning av eget kapital som följd, förutom sådana ökning av eget kapital som kommer av tillskott från ägarna.
  - (b) En kostnad är en minskning av det ekonomiska värdet under en redovisningsperiod till följd av utbetalningar eller minskning av tillgångars värde, eller ökning av skulder med en minskning av eget kapital som följd, förutom sådana minskningar av eget kapital som utgörs av överföringar till ägarna.
71. Definitionerna på intäkt respektive kostnad anger dessa begrepps viktigaste kännetecken, men syftar inte till att ange de kriterier som måste vara uppfyllda för att de skall tas med i resultaträkningen. Dessa kriterier diskuteras i punkterna 82 till 98.
72. Presentationen av intäkter och kostnader i resultaträkningen kan ske på skilda sätt och anpassas så att beslutsfattare ges relevant information. Det är exempelvis vanligt att skilja mellan sådana intäkter och kostnader som uppkommer i företagets ordinarie verksamhet och sådana som inte gör det. En sådan indelning grundas på att information om en resultatposts karaktär är relevant för bedömningen av ett företags förmåga att i framtiden generera likvida medel. Vissa typer av poster, exempelvis sådana som uppkommer vid avyttring av finansiella anläggningstillgångar, kan inte förväntas inträffa regelbundet. När åtskillnad skall göras mellan poster som ingår, respektive inte ingår, i den ordinarie verksamheten, måste hänsyn tas till företagets verksamhet och omständigheterna i övrigt. Poster som i ett företag uppkommer i den ordinarie verksamheten kan vara ovanliga i ett annat företag.
73. Genom att särredovisa intäkter och kostnader och genom att sammanställa dem på olika sätt ges även möjlighet att presentera olika mått på företagets resultat. Den information som härvid ges varierar dock. Resultaträkningen kan exempelvis utvisa bruttomarginal, vinst från ordinarie verksamhet före skatt, vinst från ordinarie verksamhet efter skatt och nettoresultat.

## Intäkter

74. Definitionen på intäkt inrymmer även begreppet vinst. Intäkter uppkommer inom ett företags ordinarie verksamhet och har en rad skilda benämningar, såsom försäljningsintäkter, ersättningar, ränteintäkter, utdelningar, royaltointäkter och hyresintäkter.
75. Vinster omfattar övriga poster som uppfyller definitionen på intäkter och som kan, men inte behöver, uppkomma i den ordinarie verksamheten. En vinst innebär en ökning av ekonomiska fördelar och skiljer sig således i detta avseende inte från intäkter. Det saknas därför anledning att behandla vinst separat i denna föreställningsram.
76. Vinster omfattar bland annat sådana poster som uppkommer vid avyttring av anläggningstillgångar. The definition of income also includes unrealised gains; for example, those arising on the revaluation of marketable securities and those resulting from increases in the carrying amount of long term assets. När vinster tas in i resultaträkningen anges de vanligtvis separat, eftersom det är värdefullt att ha kännedom om dem i samband med ekonomiska beslut. Vinster redovisas ofta netto efter avdrag för de kostnader som är hänförliga till dem.
77. Intäkter kan ha samband med att olika typer av tillgångar erhålls eller ökar i värde; exempel är likvida medel, fordringar samt varor och tjänster som erhålls i utbyte mot levererade varor och tjänster. Intäkter kan också uppkomma i anslutning till reglering av skulder. Ett företag kan lämna varor och tjänster till en långivare för att reglera en förpliktelse i form av en låneskuld.

## **Kostnader**

78. Definitionen på kostnad omfattar såväl förluster som sådana kostnader som uppkommer i företagets ordinarie verksamhet. Bland de senare ingår kostnader för sålda varor, löner och avskrivningar. De innebär vanligtvis ett utflöde eller en värdeminskning av sådana tillgångar som likvida medel, varulager, maskiner, inventarier och fastigheter.
79. Förluster omfattar övriga poster som uppfyller definitionen på kostnader och som kan, men inte behöver, uppkomma i den ordinarie verksamheten. En förlust utgörs av en minskning av ekonomiska fördelar och skiljer sig i det avseendet inte från kostnader. Förluster behandlas därför inte separat i denna föreställningsram.
80. Exempel på händelser som orsakar förluster är olyckshändelser och naturkatastrofer, såsom brand och översvämningar. Förluster kan också uppkomma vid avyttring av anläggningstillgångar. Definitionen på kostnad innefattar även orealiserade förluster, såsom sådana som uppkommer till följd av en kursstegring av valuta i vilken företaget har ett utestående lån. När förluster tas in i resultaträkningen anges de vanligtvis separat, eftersom det är värdefullt att ha kännedom om dem i samband med ekonomiska beslut. Förluster redovisas ofta netto efter avdrag för intäkter som är hänförliga till dem.

## **Kapitaljusteringsposter**

81. Omvärdering eller omräkning av tillgångar och skulder medför att eget kapital ökar eller minskar. Trots att sådana förändringar motsvarar definitionerna för intäkter och kostnader, skall de inte redovisas över resultaträkningen vid tillämpning av vissa kapitalbegrepp. De skall i stället redovisas direkt mot eget kapital under särskilda rubriker (som kapitaljusteringsposter eller omvärderingsreserver. Sådana kapitalbegrepp diskuteras i punkterna 102 till 110.

## Redovisning av en post i balans- eller resultaträkningen

82. Recognition is the process of incorporating in the balance sheet or income statement an item that meets the definition of an element and satisfies the criteria for recognition set out in paragraph 83. It involves the depiction of the item in words and by a monetary amount and the inclusion of that amount in the balance sheet or income statement totals. Poster som uppfyller dessa kriterier skall redovisas i balans- eller resultaträkningen. Underlåtenhet att redovisa sådana poster i balans- eller resultaträkningen kan inte rättfärdigas genom att förhållandet framgår av redogörelser om tillämpade redovisningsprinciper, av notuppgifter eller av annan form av information.
83. En post som motsvarar definitionen på en huvudgrupp skall redovisas i balans- eller resultaträkningen då:
- (a) de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten sannolikt kommer att tillföras eller lämna företaget i framtiden samt and
  - (b) postens kostnad eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.
84. Vid bedömningen av om en post uppfyller dessa kriterier och således är kvalificerad att tas in i balans- eller resultaträkningen måste väsentlighetsaspekten enligt punkterna 29 och 30 beaktas. Sambandet mellan tillgång, skuld, eget kapital, intäkt och kostnad innebär att om en post redovisas som en tillgång, måste med automatik en motsvarande post, exempelvis intäkt eller skuld, redovisas.

## Sannolikheten för framtida ekonomiska fördelar

85. Uttrycket sannolikt i punkt 83 tar sikte på osäkerheten i det tillflöde respektive utflöde av framtida ekonomiska fördelar som förknippas med posten. Begreppet anknyter till den osäkerhet som karaktäriserar den omvärld i vilken företaget verkar. Då graden av osäkerhet skall bedömas avseende framtida ekonomiska fördelar, sker detta på basis av information som är tillgänglig då de finansiella rapporterna upprättas. Om det är sannolikt att ett företag kommer att erhålla betalning för en fordran, och om inget talar för det motsatta, är det motiverat att redovisa denna fordran som en tillgång i balansräkningen. Om antalet fordringar är stort är det emellertid vanligtvis sannolikt att en viss andel inte kommer att betalas. En kostnad bör då redovisas som motsvarar det belopp som befaras komma att utebli.

## Tillförlitlig värdering

86. Det andra kriteriet i punkt 83 är att postens kostnad eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt enligt punkterna 31 till 38. I många fall måste kostnaden eller värdet uppskattas. Rimliga uppskattningar utgör en viktig del av bokslutsarbetet och undergräver inte tillförlitligheten. Om en rimlig uppskattning inte låter sig göras, skall posten inte redovisas i balans- eller resultaträkningen. Utfallet av en dom i en rättstvist kan exempelvis förväntas ge upphov till poster som motsvarar definitionen på tillgång respektive intäkt, och som uppfyller sannolikhetskriteriet för att den skall tas in i balans- respektive resultaträkningen. Om det emellertid inte är möjligt att uppskatta det förväntade beloppet med rimlig tillförlitlighet, skall posterna inte redovisas i balans- och resultaträkningen som tillgång respektive intäkt. Upplysning om anspråket skall dock lämnas i not, tilläggsupplysningar eller kompletterande uppställningar.
87. En post som vid en tidpunkt inte uppfyller kriterierna enligt punkt 83 kan uppfylla villkoren vid ett senare tillfälle, till följd av inträffade händelser eller förändrade omständigheter.
88. Det kan vara motiverat att i noter, tilläggsupplysningar eller kompletterande uppställningar upplysa om poster som motsvarar definitionen på tillgång, skuld, eget kapital, intäkt eller kostnad, men som inte uppfyller kriterierna i punkt 83 för att tas med i balans- eller resultaträkningen. Detta är lämpligt när kännedom om posten bedöms vara relevant för de finansiella rapporternas användare vid bedömningen av den finansiella ställningen, resultatet och förändringar i den finansiella ställningen.

### **När skall en tillgång redovisas i balansräkningen?**

89. En tillgång skall redovisas i balansräkningen när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar kommer att tillföras företaget och när anskaffningskostnaden eller värdet kan mätas på ett tillförlitligt sätt.
90. En utgift skall inte redovisas som tillgång i balansräkningen om det bedöms som osannolikt att ekonomiska fördelar till följd av utgiften kommer att tillföras företaget under efterföljande redovisningsperioder. Utgiften skall då i stället kostnadsföras i resultaträkningen. En sådan behandling av utgiften skall inte ses som ett tecken på att ledningens avsikt inte var att tillföra företaget framtida ekonomiska fördelar eller att beslutet fattades på felaktig grund. Den betyder endast att det inte är tillräckligt sannolikt att ekonomiska fördelar kommer att tillföras företaget i framtida redovisningsperioder för att det skall vara motiverat att redovisa utgiften som tillgång.

### **När skall en skuld redovisas i balansräkningen?**

91. En skuld skall redovisas i balansräkningen när det är sannolikt att företaget, för att uppfylla en befintlig förpliktelse, måste lämna ifrån sig en resurs som representerar ekonomiska fördelar och när beloppet kan mätas på ett tillförlitligt sätt. I praktiken redovisas i allmänhet inte en skuld avseende sådana förpliktelser där parternas åtaganden enligt kontrakt ömsesidigt och till lika delar inte uppfyllts (såsom skulder avseende lagervaror som är beställda men inte levererade). Sådana förpliktelser kan emellertid i vissa fall inrymmas i definitionen på skuld; om kriterierna i punkt 83 är uppfyllda kan det vara motiverat att ta med dem i balansräkningen. I sådant fall skall även motsvarande tillgång eller kostnad redovisas i balans- respektive resultaträkningen.

### **När skall en intäkt redovisas i resultaträkningen?**

92. En intäkt skall redovisas i resultaträkningen om framtida ekonomiska fördelar i form av ökning av värdet på en tillgång eller minskning av värdet på en skuld kan mätas på ett tillförlitligt sätt. Det innebär att en intäkt uppkommer samtidigt som värdestegring eller värdeminskning på en tillgång respektive skuld redovisas (exempelvis att nettotillgångarna ökar genom en försäljning av varor eller tjänster eller genom en minskning av skulder till följd av att en leverantörsskuld nedsätts).
93. De förfaringsätt som i praktiken normalt tillämpas när en intäkt redovisas i resultaträkningen, exempelvis sådana med utgångspunkt i att intäkten är intjänad, utgör tillämpningar av kriterierna i punkt 83. Förfaringsätten syftar i allmänhet till att begränsa intäktsredovisning till sådana poster som kan mätas på ett tillförlitligt sätt och med tillräcklig grad av säkerhet.

### **När skall en kostnad redovisas i resultaträkningen?**

94. En kostnad skall redovisas i resultaträkningen då en minskning av framtida ekonomiska fördelar uppkommer genom att värdet på en tillgång minskar eller genom att värdet av en skuld ökar och där värdeförändringen kan mätas på ett tillförlitligt sätt. Detta betyder att en kostnad redovisas samtidigt som en ökning av en skuld eller minskning av en tillgång redovisas (såsom upplupna anställningsförmåner eller avskrivning på inventarier).
95. Redovisningen av kostnader i resultaträkningen baseras på en direkt koppling mellan kostnader för och intäkter från en viss post. En vanlig benämning på detta är matchning. Innebörden är att intäkter och kostnader som uppkommer till följd av samma transaktion eller annan händelse redovisas samtidigt. Exempelvis redovisas de olika delposter som tillsammans utgör kostnad för sålda varor samtidigt med intäkten från en varuförsäljning. Tillämpning av matchningsprincipen enligt denna föreställningsram innebär emellertid inte att poster, som inte motsvarar definitionen på en tillgång respektive skuld, får redovisas i balansräkningen.
96. När de ekonomiska fördelarna väntas komma att tillföras företaget under flera redovisningsperioder och när kopplingen till intäkt kan definieras endast allmänt eller indirekt, skall redovisning av kostnad i

resultaträkningen ske enligt en systematisk och ändamålsenlig plan. Detta är ofta nödvändigt vid redovisning av kostnader som är uttryck för att tillgångar förbrukas, såsom fastigheter, anläggningar, inventarier, goodwill, patent och varumärken. Sådana kostnader benämns avskrivningar. Fördelningen av kostnader på detta sätt syftar till att åstadkomma en redovisning av kostnaderna under de redovisningsperioder under vilka de ekonomiska fördelarna hos respektive tillgång förbrukas.

97. Då en utgift inte bedöms medföra en ökning av de framtida ekonomiska fördelar eller då den inte uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång i balansräkningen, skall den omedelbart redovisas som kostnad i resultaträkningen.
98. En kostnad redovisas i resultaträkningen även då en skuld utan motsvarande tillgång uppkommer, såsom en skuld avseende en produktgaranti.

## Värderingsmetoder

99. Värdering innebär ett fastställande av det belopp till vilket en post skall redovisas i balans- respektive resultaträkningen. Häri ingår även val av värderingsgrund.
100. Ett antal olika värderingsgrunder tillämpas i olika omfattning och kombinationer i de finansiella rapporterna. They include the following:
- (a) *Historical cost.* Tillgångar redovisas till det belopp som vid anskaffningstillfället erlagts som betalning i form av likvida medel, eller till verkligt värde av tillgång som i samband med anskaffningen lämnats i byte. Skulder redovisas till det belopp som motsvarar det som erhöles i utbyte för förpliktelsen eller, i vissa fall (exempelvis när då det gäller inkomstskatteskulder), till det belopp som, vid normal verksamhet, måste betalas för att reglera skulden.
  - (b) Återanskaffningsvärde. Tillgångar redovisas till det belopp som motsvarar den utgift som företaget skulle ha för att vid värderingstillfället anskaffa en identisk eller likvärdig tillgång. Skulder redovisas till det odiskonterade belopp som skulle krävas för att vid värderingstillfället reglera förpliktelsen.
  - (c) Försäljningsvärde. Assets are carried at the amount of cash or cash equivalents that could currently be obtained by selling the asset in an orderly disposal. Liabilities are carried at their settlement values; Skulder redovisas till det beräknade odiskonterade belopp som, vid normal verksamhet, skulle betalas ut för att reglera skulden.
  - (d) Nuvärde. Tillgångar redovisas till det diskonterade värdet av de framtida nettoinbetalningar som tillgången förväntas ge upphov till vid normal verksamhet. Skulder redovisas till det diskonterade värdet av de framtida nettoutbetalningar som bedöms komma att krävas för att skulden skall regleras vid normal verksamhet.
101. Den vanligaste värderingsgrunden vid upprättandet av finansiella rapporter är anskaffningsvärdet. Den tillämpas vanligtvis tillsammans med andra värderingsgrunder. Exempelvis redovisas varulager vanligtvis till det lägsta av anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde, marknadsnoterade värdepapper kan värderas till marknadsvärde och pensionsskulder till nuvärde. Dessutom tillämpar vissa företag återanskaffningsvärde som värderingsmetod, eftersom en redovisning baserad på anskaffningsvärde inte hanterar effekterna av förändrade priser på icke-monetära tillgångar.

## Kapitalbegrepp och redovisning av bibehållet kapital

### Kapitalbegrepp

102. De flesta företag tillämpar ett finansiellt kapitalbegrepp vid upprättande av finansiella rapporter. Vid tillämpningen av ett finansiellt kapitalbegrepp, såsom investerade medel eller investerad köpkraft, är kapital liktydigt med företagets nettotillgångar, det vill säga eget kapital. Vid tillämpning av ett fysiskt kapitalbegrepp betraktas kapitalet som produktionskapacitet baserad på exempelvis antal tillverkade enheter per dag.
103. Ett företags val av lämpligt kapitalbegrepp bör ske med utgångspunkt från de behov som finns hos användarna av de finansiella rapporterna. Ett finansiellt kapitalbegrepp bör således användas då användarna i första hand har intresse av att det investerade kapitalets nominella värde eller köpkraft bibehålls. Om emellertid användarnas intressen i första hand avser företagets operativa kapacitet, bör i stället ett fysiskt kapitalbegrepp väljas. Det begrepp som valts ger en anvisning om vilket mål som eftersträvas och vad det fastställda resultatet avser att ge uttryck för, trots att det kan föreligga vissa mätsvårigheter vid det praktiska användandet.

### Begrepp för bibehållet kapital och fastställandet av vinst

104. Kapitalbegreppen i punkt 102 ger upphov till följande begrepp beträffande redovisningen av bibehållet kapital:
  - (a) Bibehållande av finansiellt kapital. Enligt detta begrepp är en vinst intjänad endast om det finansiella värdet (eller värdet i pengar) för nettotillgångarna vid redovisningsperiodens slut överstiger motsvarande värde vid periodens början, före påverkan av eventuella överföringar till och från ägarna under perioden. Det finansiella kapitalets bibehållande kan mätas i antingen nominella eller reala termer.
  - (b) Bibehållande av fysiskt kapital. Enligt detta begrepp är en vinst intjänad endast om företagets fysiska produktionskapacitet (eller operativa kapacitet; eller de resurser eller medel som krävs för att uppnå denna kapacitet) vid redovisningsperiodens slut överstiger motsvarande nivå vid periodens början, före påverkan av eventuella överföringar till och från ägarna under perioden.
105. Begreppet för bibehållande av kapitalet anknyter till hur företaget valt att definiera det kapital som det söker bibehålla. Det sammanbinder kapitalbegreppet med vinstbegreppet eftersom det ger en utgångspunkt för resultatmätningen. Detta är en förutsättning för att göra det möjligt att skilja avkastning på kapitalet, det vill säga vinst, från kapitalet. Endast ökning av tillgångarnas värde, utöver det som krävs för att bibehålla kapitalet, får betraktas som vinst, det vill säga avkastning på kapitalet. Vinst är således det restbelopp som återstår efter det att kostnader (inklusive, i tillämpliga fall, korrigering som tar sikte på att redovisa bibehållet kapital) har dragits av från intäkter. Om kostnaderna överstiger intäkterna utgör skillnaden en nettoförlust.
106. Begreppet för bibehållande av fysiskt kapital förutsätter att återanskaffningsvärden används som värderingsgrund. Begreppet för bibehållande av finansiellt kapital kräver inte att en viss värderingsgrund används. Val av utgångspunkt är här beroende av vilken typ av finansiellt kapital som företaget söker bibehålla.
107. Den huvudsakliga skillnaden mellan de två begreppen för kapitalets bibehållande, avser behandlingen av effekter av prisändringar på företagets tillgångar och skulder. Rent allmänt gäller att företaget har bibehållit det egna kapitalet om detta vid slutet av en redovisningsperiod är lika stort som vid periodens början. Alla belopp utöver de som krävs för att bibehålla det kapital som finns vid början av perioden utgör vinst.
108. Enligt ett finansiellt kapitalbegrepp, där kapital definieras i nominella termer, utgör en vinst en ökning av det nominella kapitalet under perioden. Således betraktas prisökningar på tillgångar som innehåses under perioden, så kallad värdestegring, som vinst. Det förekommer emellertid att de inte redovisas som vinst förrän tillgångarna avyttras. I de fall det finansiella kapitalbegreppet definieras i termer av oförändrad köpkraft utgör en vinst en ökning av investerad köpkraft under perioden. Således betraktas endast den prisstegring som skett på tillgångarna utöver den allmänna prisstegringen som vinst. Den resterande delen av ökningen behandlas som en kapitaljustering och följaktligen som en del av eget kapital.

109. Enligt det fysiska kapitalbegreppet, där kapital definieras i termer av fysisk produktionskapacitet utgörs en vinst av en ökning av detta kapital under perioden. Alla prisförändringar på företagets tillgångar och skulder betraktas som förändringar i värderingen av företagets fysiska produktionskapacitet. Dessa behandlas således som kapitaljusteringar, som utgör en del av eget kapital, och inte som vinst.
110. Valet av värderingsgrunder och valet av kapitalbegrepp styr vilken redovisningsmodell som används vid upprättandet av de finansiella rapporterna. Olika redovisningsmodeller företer olika grader av relevans och tillförlitlighet och, som i andra sammanhang, måste företagsledningen sträva efter en balans mellan relevans och tillförlitlighet. Denna föreställningsram kan tillämpas på ett antal redovisningsmodeller och ger ledning vid upprättandet och presentationen av finansiella rapporter oavsett vald modell. För närvarande har inte styrelsen för IASC för avsikt att föreskriva någon särskild modell annat än för speciella fall, såsom för företag vars rapportvaluta är en valuta i ett höginflationsland. Denna avsikt kommer dock att omprövas mot bakgrund av den framtida internationella utvecklingen.