

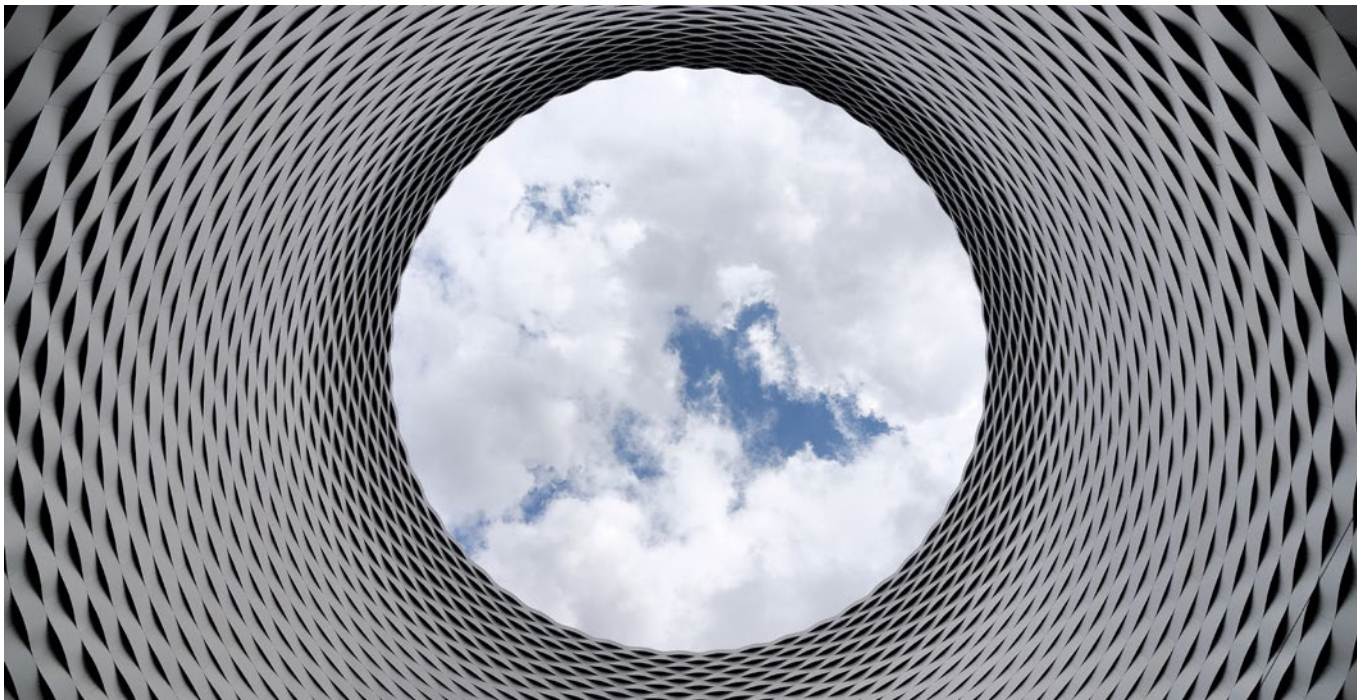


IFRS i fokus

Påverkan av IFRS 9 och IFRS 15 i
delårsrapporten – Q1 2018

Mars 2018

Inledning



IFRS i fokus riktar sig främst till noterade och icke-noterade aktiebolag som följer IFRS vid upprättande av finansiella rapporter. Detta nyhetsbrev baseras på standarder och tolkningar som publicerats av IASB (International Accounting Standards Board).

Delårsrapporten januari-mars (Q1) 2018 är den första finansiella rapporten där IFRS 9 Finansiella instrument och IFRS 15 Intäkter från avtal med kunder ska tillämpas (för bolag med kalenderår). Syftet med detta nyhetsbrev är att du ska få en överblick av hur IFRS 9 och IFRS 15 kan komma att påverka utformningen av delårsrapporten.

Inledningsvis ger vi en kort beskrivning av respektive standard. Därefter beskriver vi hur IFRS 9 och IFRS 15 kan komma att påverka delårsrapporten. För mer detaljerad information om IFRS 9 och IFRS 15 hänvisar vi till våra tidigare upplagor av IFRS i fokus från december 2017, december 2016 samt september 2016.

I IAS 34 Delårsrapportering finns bland annat upplysningskrav som innebär att bolagen ska uttala sig om att samma redovisningsprinciper och beräkningsmetoder har använts i delårsrapporten som i den senaste årsredovisningen. Om dessa principer eller metoder har ändrats, ska ändringens karaktär och effekt beskrivas i delårsrapporten. Från och med Q1 2018 tillkommer även upplysningskrav avseende uppdelning av intäkter. Dessutom har upplysningskraven i IAS 34 avseende nedskrivningar och återföring av nedskrivningar utökats till att även omfatta tillgångar som uppstår genom avtal med kunder.

IFRS 9 Finansiella instrument

Kortfattat om den nya standarden

IFRS 9 ersätter IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering. IFRS 9 innehåller regler för redovisning, klassificering och värdering, nedskrivningar, bortbokning och allmänna regler för säkringsredovisning.

Vid den första redovisningen ska finansiella tillgångar klassificeras som verkligt värde via resultaträkningen, upplupet anskaffningsvärde eller verkligt värde via övrigt totalresultat. Klassificeringsbedömningen för skuldinstrument baseras på två kriterier: (a) bolagets affärsmodell för att hantera den finansiella tillgången (b) instrumentets avtalsenliga kassaflöden. Klassificeringen av eget kapitalinstrument är verkligt värde via resultaträkningen, förutom då bolaget valt att presentera sådana instrument till verkligt värde via övrigt totalresultat. Reglerna för klassificering och värdering av finansiella skulder är i stort sett oförändrade jämfört med IAS 39.

IFRS 9 tar bort kraven att identifiera en inträffad förlusthändelse och introducerar en modell för förväntade kreditförluster. Modellen fastställer en trestegsindelning utifrån om det inträffat en betydande ökning i kreditrisken. För finansiella tillgångar där ingen betydande ökning av kreditrisken inträffat reserveras en kreditförlust som avser den förlust som förväntas inträffa inom 12 månader. För finansiella tillgångar där en betydande ökning av kreditrisken inträffat och för de som är osäkra redovisas en kreditförlust som avser den förlust som förväntas inträffa under hela tillgångens återstående löptid.

För leasingfordringar, avtalsstillgångar och kundfordringar finns en förenklad metod. Metoden innebär att istället för att göra en bedömning om kreditrisken har ökat sedan det första redovisningstillfället kan företag direkt redovisa en reserv som motsvarar förväntade kreditförluster under hela löptiden.

Reglerna om säkringsredovisning i IFRS 9 tillåter bolag att på ett bättre sätt reflektera företagets

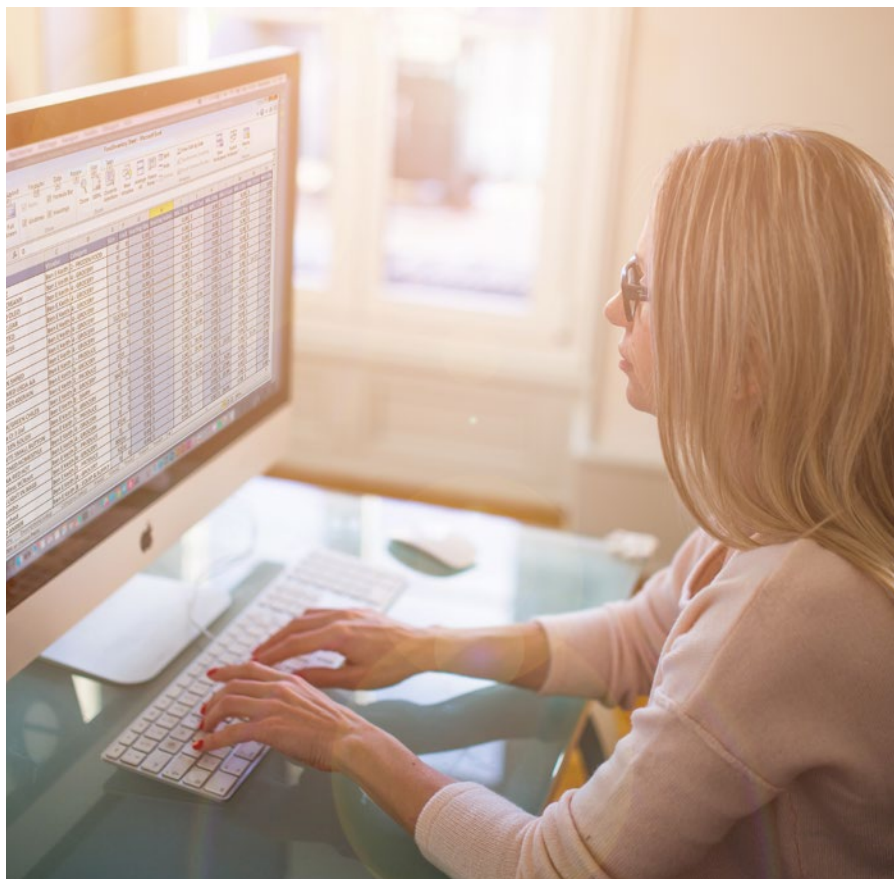
riskhanteringsaktiviteter i de finansiella rapporterna och introducerar mindre detaljerade regler för hur effektiviteten av säkringarna ska bedömas.

Påverkan delårsrapporten Q1 2018

Delårsrapport – Q1 2018 är den första finansiella rapporten som ska upprättas enligt IFRS 9. När redovisningsprinciper och beräkningsmetoder har förändrats, ska en beskrivning av ändringarnas karaktär och dess effekt lämnas enligt IAS 34. Omfattningen på informationen som ska presenteras i delårsrapporten bör utgå från och anpassas efter respektive företags situation, väsentlighet samt komplexiteten i företagets finansiella instrument/finansiella risker. I de fall effekterna vid övergången till IFRS 9 är väsentliga bör följande information presenteras för att uppfylla upplysningskraven:

- Att bolaget från och med 1 januari 2018 tillämpar IFRS 9.

- I enlighet med IFRS 9 p 7.2.15 finns det inget krav på att räkna om tidigare perioder. Om bolaget väljer att inte räkna om tidigare perioder bör en "brygga" lämnas som visar skillnader mellan tidigare redovisade värden och redovisade värden vid början av det räkenskapsår som omfattar den första tillämpningsdagen, det vill säga 1 januari 2018. Om bolaget väljer att justera tidigare perioder måste de omräknade finansiella rapporterna återspegla samtliga krav i IFRS 9. En beskrivning av de nya redovisningsprinciperna för klassificering och värdering av finansiella tillgångar enligt IFRS 9. Om de nya redovisningsprinciperna redan har lämnats i årsredovisningen 2017 är det tillräckligt att hänvisa till den. I annat fall bör de nya redovisningsprinciperna inkluderas i varje delårsrapport under 2018 (om IFRS 9 inneburit förändringar).
- Avsnitt som behandlar uppskattningar och bedömningar ska kompletteras med eventuella uppskattningar och bedömningar som skett vid övergången



till och vid tillämpningen av IFRS 9 (det vill säga karaktär och belopp) som ändrats jämfört med de uppskattningar och bedömningar som har gjorts i tidigare kvartal och/eller räkenskapsår.

- Upplysning om tidigare värderingskategorier och redovisade värden som fastställts i enlighet med IAS 39.
- Upplysning om nya värderingskategorier och redovisade värden som fastställts i enlighet med IFRS 9.
- En "brygga" som visar övergången för finansiella tillgångar och finansiella skulder i rapporten över finansiell ställning som tidigare identifierats som värderade till verkligt värde via resultatet men som inte längre är identifierade som sådana.
- Effekter i redovisade värden som uppstår vid övergången till IFRS 9.
- En beskrivning av skälen till eventuell identifiering eller upphörande av identifiering av finansiella tillgångar eller finansiella skulder som värderats till verkligt värde via resultatet per den 1 januari 2018.

- Om bolag har valt att omklassificera finansiella tillgångar och finansiella skulder så att de värderas till upplupet anskaffningsvärde och när det gäller finansiella tillgångar som omklassificerats från verkligt värde via resultatet så att de värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat ska följande upplysningar presenteras:
 - a. det verkliga värdet av finansiella tillgångar eller finansiella skulder, och
 - b. den vinst eller förlust i verkligt värde som skulle ha redovisats i resultatet eller i övrigt totalresultat om de finansiella tillgångarna eller finansiella skulderna inte hade omklassificerats.
- Upplysning om ränteintäkter eller räntekostnader som uppstår från finansiella tillgångar och finansiella skulder som har omklassificerats från kategorin värderade till "Verkligt värde via resultaträkningen" samt ange den effektivränta som fastställts på den första tillämpningsdagen.
- Upplysning om förväntade kreditförluster, det vill säga en beskrivning av modellen för nedskrivning av förväntade kreditförluster från finansiella instrument. Bolag ska lämna upplysningar som möjliggör en

avstämning av reserveringar i enlighet med IAS 39 och avsättningar i enlighet med IAS 37 mot den ingående balansen av förlustrer som fastställs i enlighet med IFRS 9. Vidare ska en beskrivning av förändringar i värderingskategorin på förlustrer anges.

- Upplysning om förändringar, nedskrivning samt återföring av nedskrivning från finansiella tillgångar, leasingtillgångar och avtalstillgångar.

Exempel delårsrapporten Q1 2018

Nedan presenteras ett exempel på hur en "brygga" med utgångspunkt från den framåtriktade metoden, det vill säga för bolag som tillämpar IFRS 9 från och med 1 januari 2018 kan upprättas.

Effekter på tillgångar, 1 januari 2018

Kategori	IAS 39 Redovisat per 2017-12-31					Omräkning till följd av IFRS 9	IFRS 9 Omräknat per 2018-01-01		
	Tillgångar som kan säljas	Innehas för handel	Fair value option	Hålls till förfall	Lånefordringar och kundfordringar		Hold to collect	Övriga	Hold to collect and sell
Värdering	Verkligt värde via övrigt totalresultat	Verkligt värde via resultaträkningen		Upplupet anskaffningsvärde		Upplupet anskaffningsvärde	Verkligt värde via resultaträkningen	Verkligt värde via övrigt totalresultat	
Tillgångar									
Långfristiga fordringar									
Kundfordringar									
Kortfristiga placeringar									
Upplupna intäkter									
Likvida medel									
Summa									

IFRS 15 Intäkter från avtal med kunder

Kortfattat om den nya standarden

IFRS 15 ersätter IAS 18 Intäkter, IAS 11 Entreprenadavtal samt tillhörande tolkningar från och med räkenskapsår som börjar 1 januari 2018 eller senare. Den nya standarden innebär en ny modell för intäktsredovisning (fem stegs-modell) som baseras på när kontrollen av en vara eller tjänst överförs till kunden. Grundprincipen är att ett bolag redovisar intäkter för att skildra överföringen av utlovade varor och tjänster till kunder med ett belopp som återspeglar den ersättning som bolaget förväntas ha rätt till i utbyte mot dessa varor eller tjänster. IFRS 15 innehåller även mer vägledning och omfattande upplysningskrav.

Påverkan delårsrapporten Q1 2018

Delårsrapporten Q1 2018 är den första finansiella rapporten som ska upprättas enligt IFRS 15. När redovisningsprinciper och beräkningsmetoder har förändrats, ska en beskrivning av ändringarnas karaktär och dess effekt lämnas enligt IAS 34. Dessutom tillkommer upplysningskrav avseende uppdelning av intäkter. Vid utformningen av upplysningarna i delårsrapporten behöver bolaget beakta hur väsentlig effekt införandet av IFRS 15 får för bolaget, företagets situation samt övriga förhållanden som kan vara viktigt för en användare att förstå. Följande information bör presenteras:

- Att bolaget från och med 1 januari 2018 tillämpar IFRS 15.
- En beskrivning av ändringens karaktär, det vill säga de nya redovisningsprinciperna enligt IFRS 15 ska inkluderas för respektive intäktsström. Om de nya redovisningsprinciperna redan har lämnats i årsredovisningen 2017 så är det tillräckligt med en hänvisning till den. I annat fall, bör de nya redovisningsprinciperna inkluderas i varje delårsrapport under 2018 (om IFRS 15 inneburit förändringar).
- Avsnittet som behandlar uppskattningar och bedömningar ska kompletteras med eventuella uppskattningar och



bedömningar som skett vid övergången till och vid tillämpningen av IFRS 15 (det vill säga karaktär och belopp) som ändrats jämfört med de uppskattningar och bedömningar som har gjorts i tidigare kvartal och/eller räkenskapsår.

- En beskrivning av den övergångsmetod som har tillämpas vid övergången till IFRS 15, då valmöjlighet finns mellan den retroaktiva metoden och den framåtriktade metoden. Av beskrivningen bör det framgå vad den valda metoden innebär samt en beskrivning av de "lätttnadsregler" som bolaget valt att tillämpa i samband med övergången.
- Upplysning om de effekter som IFRS 15 har fått på bolagets tillgångar, skulder och eget kapital, det vill säga en "brygga" som visar öppningsbalansen enligt IFRS 15. Om övergången till IFRS 15 även har inneburit väsentliga effekter för intäkter, resultat och kassaflöden samt tillhörande nyckeltal bör även detta förklaras i en "brygga".

Beroende på val av övergångsmetod så kommer "bryggan" att se olika ut:

Vid den retroaktiva metoden ska omräknade jämförelsesiffror för 2017 samt "brygga" som visar

övergångseffekter mellan tidigare tillämpade redovisningsprinciper och de nya redovisningsprinciperna presenteras. Poster som påverkas ska framgå av "bryggan" och de justeringar som sker mellan tidigare och nya redovisningsprinciper ska beskrivas. Om omräknade jämförelsesiffror för 2017 och brygga som visar övergångseffekter för respektive kvartal redan har lämnats i årsredovisningen 2017 så är det tillräckligt med en hänvisning till den.

Vid den framåtriktade metoden

ska jämförelsesiffrorna för 2017 redovisas enligt tidigare tillämpade redovisningsprinciper. Eventuella justeringar av balansposter vid övergången till IFRS 15, det vill säga 1 januari 2018, ska beskrivas. För möjlighet till jämförelse mellan presenterade siffror enligt tidigare redovisningsprinciper, ska 2018 års siffror både presenteras enligt tidigare redovisningsprinciper och enligt IFRS 15. Poster som påverkas ska framgå av "bryggan" och de justeringar som sker mellan tidigare och nya redovisningsprinciper ska beskrivas. Om övergången till IFRS 15 inte har inneburit några effekter så bör detta istället anges, för att tydliggöra varför brygga inte lämnas.

- Upplysningar i enlighet med IFRS 15 p. 114-115. Målet med dessa är att bolaget ska dela upp intäkter från avtal med kunder i kategorier som beskriver hur karaktär, belopp, tidpunkt och osäkerhet beträffande intäkter och kassaflöden påverkas av ekonomiska faktorer. Bolaget ska dessutom lämna tillräckliga upplysningar så att man kan förstå sambandet mellan "uppdelade intäkter" enligt IFRS 15 och den information om intäkter som lämnas för varje segment enligt IFRS 8 Rörelsesegment (förutsatt att bolaget tillämpar IFRS 8).

Vid val av kategorier ska bolaget beakta hur informationen om företagens intäkter har redovisats för andra syften, exempelvis upplysningar som lämnats vid sidan om de finansiella rapporterna, information som granskas regelbundet av den högste verkställande beslutfattaren samt övriga upplysningar. Exempel på kategorier som kan vara lämpliga omfattar (men begränsas inte till):

- Typ av vara eller tjänst (produktlinjer),
- Geografisk marknad (land eller region),
- Marknad eller typ av kund (statliga eller icke statliga kunder),
- Typ av avtal (fastpris eller avtal baserade på tid/material),
- Avtalets löptid (kortfristiga eller långfristiga),
- Tidpunkt för överföring av varor eller tjänster (överförs vid en tidpunkt eller överförs över tiden),
- Försäljningskanaler (direkt försäljning eller med hjälp av mellanhänder exempelvis via leverantörer eller som agent åt andra bolag)

Den utsträckning som bolagets intäkter bör delas upp i beror på fakta och omständigheter som hänför sig till bolagets avtal med kunderna. Vissa bolag kan behöva använda mer än en kategorityp för att beskriva hur karaktär, belopp, tidpunkt och osäkerhet beträffande intäkter och kassaflöden påverkas av ekonomiska faktorer, medan andra bolag endast behöver en kategorityp för en motsvarande beskrivning. Om den information som bolaget redan presenterar i sin segmentsredovisning baseras på redovisning och värdering enligt IFRS 15 och bedöms uppfylla kraven på uppdelning av intäkterna, så behöver inga ytterligare upplysningar lämnas.

Vid den retroaktiva metoden

ska upplysningarna om uppdelning av intäkter lämnas för perioderna Q1 2017 och Q1 2018.

Vid den framåtriktade metoden

ska upplysningarna om uppdelning av intäkter lämnas för perioden Q1 2018.

Exempel delårsrapporten Q1 2018

Nedan presenteras exempel på upplysningar och bryggor till den första delårsrapporten som upprättas enligt IFRS 15. Den information som lämnas i delårsrapporten behöver anpassas efter respektive bolags situation, vilka uppskattningar och bedömningar bolaget gjort samt vilka "lätttnadsregler" bolaget har valt att använda.

Upplysningarna och bryggorna har utgångspunkt från den retroaktiva metoden respektive den framåtriktade metoden för bolag som från och med 1 januari 2018 tillämpar IFRS 15. Balans- och resultatposter i bryggor bör anpassas så de överensstämmer med bolagets poster och de justeringar som görs.

Exemplen på följande sidor exkluderar en beskrivning av de nya redovisningsprinciperna. Vår bedömning är att dessa ska inkluderas i delårsrapporterna under 2018 om det har uppstått väsentliga skillnader vid övergången och vid tillämpningen av IFRS 15 jämfört med tidigare tillämpade redovisningsprinciper, upplysningar och bryggor. Om bolaget har presenterat de nya redovisningsprinciperna, upplysningar och bryggor i årsredovisningen 2017, är det tillräckligt att lämna en hänvisning dit.

Uppdelning av intäkter

1 januari 2018 –31 mars 2018

	[Segment 1]	[Segment 2]	[Segment 3]	[Segment 4]	Övrigt	Koncern-gemensamt	Eliminering	Totalt koncernen
Geografisk region/land								
[Geografisk region/land 1 (säte)]								
[Geografisk region/land 1]								
[Geografisk region/land 1]								
Summa								
Typ av vara eller tjänst								
[Typ av vara eller tjänst 1]								
[Typ av vara eller tjänst 2]								
[Typ av vara eller tjänst 3]								
Summa								
Tidpunkt för intäktsredovisning								
Prestationsåtaganden uppfylls vid en viss tidpunkt								
Prestationsåtaganden uppfylls över tid								
Summa								

Ovanstående exempel baseras på IFRS 15 IE 41 som tydligt visar uppdelningen av bolagets intäkter samt sambandet till IFRS 8 Segmentsredovisning. Standarden ställer dock inga explicita krav på att göra exakt en sådan uppställning. Det skulle således vara möjligt att presentera den efterfrågade informationen på ett annat sätt i delårsrapporten så länge syftet och målet med upplysningskraven efterlevs, d.v.s. att uppdelningen beskriver hur karaktär, belopp, tidpunkt och osäkerhet beträffande intäkter och kassaflöden påverkas av ekonomiska faktorer och att sambandet mellan informationen om de uppdelade intäkterna och den information om intäkter som lämnas för varje segment framgår. Således kan det finnas fler möjliga och tänkbara sätt att presentera den efterfrågade informationen enligt IAS 34.

Om bolaget tillämpar retroaktiv tillämpning, upprättas motsvarande uppdelning av intäkter även för perioden januari – mars 2017.

Exempel på bryggor till den retroaktiva metoden tillämpas

Effekter på intäkter, kostnader och periodens resultat

Ref	2017-01-01- 2017-03-31	2017-01-01- 2017-12-31
Redovisade intäkter		
<i>Omräkning till IFRS 15</i>		
Ökning/Minskning hänförlig till ändrad tidpunkt för redovisning av (xxx)		
Omräknade intäkter		
Redovisad kostnad sålda varor		
<i>Omräkning till IFRS 15</i>		
Ökning/Minskning hänförlig till (xxx)		
Omräknad kostnad sålda varor		
Redovisad skatt		
<i>Omräkning till IFRS 15</i>		
Ökning/Minskning av Skatt		
Omräknad skatt		
Redovisat Periodens resultat		
<i>Omräkning till IFRS 15</i>		
Ökning/Minskning av Periodens resultat		
Omräknat periodens resultat		
Ref:		
[Beskriv justering A]		
[Beskriv justering B]		
[Beskriv justering C]		
Effekt på beräkning av resultat per aktie		
	2017-01-01- 2017-03-31	2017-01-01- 2017-12-31
Ökning/minskning Resultat per aktie före utspädning		
Ökning/minskning Resultat per aktie efter utspädning		

Effekter på tillgångar, skulder och eget kapital, 1 januari 2017

	Ref	Redovisade balansposter	Omräkning till IFRS 15	Omräknade balansposter
Tillgångar				
Uppskjuten skattefordran				
Kundfordringar				
Övriga fordringar				
Avtalstillgångar				
Utgifter för att erhålla avtal				
Eget kapital				
Balanserade vinstmedel				
Långfristiga skulder				
Uppskjuten skatteskuld				
Övriga skulder				
Avtalsskulder				
Kortfristiga skulder				
Avtalsskulder				
Övriga skulder				
Ref:				
[Beskriv justering A]				
[Beskriv justering B]				
[Beskriv justering C]				

Motsvarande brygga lämnas även per 31 mars 2017 samt 31 december 2017.

Exempel på bryggor till den framåtriktade metoden tillämpas

Effekter på intäkter, kostnader och periodens resultat

	Ref	2018-01-01– 2018-03-31
Redovisade intäkter		
<i>Omräkning till IAS 18</i>		
Ökning/Minskning hänförlig till (xxx)	A	
Omräknade intäkter		
Redovisad kostnad sålda varor		
<i>Omräkning till IAS 18</i>		
Ökning/Minskning hänförlig till (xxx)	B	
Omräknade kostnad sålda varor		
Redovisad skatt		
<i>Omräkning till IAS 18</i>		
Ökning/Minskning	C	
Omräknad skatt		
Redovisat Periodens resultat		
<i>Omräkning till IAS 18</i>		
Ökning/Minskning av Periodens resultat		
Omräknat Periodens resultat		
Ref:		
[Beskriv justering A]		
[Beskriv justering B]		
[Beskriv justering C]		

Effekter på tillgångar, skulder och eget kapital, 1 januari 2018

	Ref	Redovisade balansposter	Omräkning till IFRS 15	Omräknade balansposter
Tillgångar				
Uppskjuten skattefordran				
Kundfordringar				
Övriga fodringar				
Avtalstillgångar				
Utgifter för att erhålla avtal				
Eget kapital				
Balanserade vinstmedel				
Långfristiga skulder				
Uppskjuten skatteskuld				
Övriga skulder				
Avtalsskulder				
Kortfristiga skulder				
Avtalsskulder				
Övriga skulder				
Ref:				
[Beskriv justering A]				
[Beskriv justering B]				
[Beskriv justering C]				

Effekter på tillgångar, skulder och eget kapital, 31 mars 2018

	Ref	Redovisade balansposter	Omräkning till IAS 18	Omräknade balansposter
Tillgångar				
Uppskjuten skattefordran				
Kundfordringar				
Övriga fodringar				
Avtalstillgångar				
Utgifter för att erhålla avtal				
Eget kapital				
Balanserade vinstmedel				
Långfristiga skulder				
Uppskjuten skatteskuld				
Övriga skulder				
Avtalsskulder				
Kortfristiga skulder				
Avtalsskulder				
Övriga skulder				
Ref:				
[Beskriv justering A]				
[Beskriv justering B]				
[Beskriv justering C]				

Kontaktuppgifter

Om du är intresserad av att diskutera nyheter presenterade i detta nummer av IFRS i fokus eller andra redovisningsfrågor, kontakta gärna någon av våra redovisningsspecialister.



Fredrik Walméus
fwalmeus@deloitte.se
0733-97 24 80



Hedvig Jonzon
hjonzon@deloitte.se
0700-80 24 95



Sofia Schön
sschon@deloitte.se
0733-97 12 95



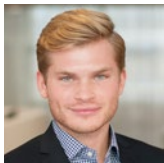
Joachim Mårtensson
jmartensson@deloitte.se
0768-47 24 15



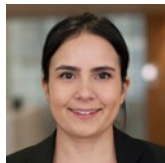
Marie Dunsö
mdunso@deloitte.se
0700-80 22 07



Sven-Arne Nilsson
sanilsson@deloitte.se
0733-97 61 56



Simon Eklund
seklund@deloitte.se
0700-80 30 37



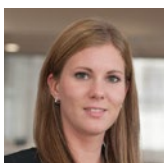
Dinara Rafikova
drafikova@deloitte.se
0700-80 33 74



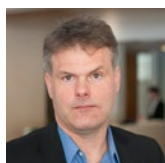
Jessica Engman
jengman@deloitte.se
0733-97 21 93



Roger Sandin
rsandin@deloitte.se
0700-80 30 73



Marina Johansson
marjohansson@deloitte.se
0700-80 32 10



Michael Thorstensson
mthorstensson@deloitte.se
0700-80 41 48

Deloitte.

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, consulting, financial advisory, risk management, tax and related services to public and private clients spanning multiple industries. Deloitte serves four out of five Fortune Global 500® companies through a globally connected network of member firms in more than 150 countries bringing world-class capabilities, insights, and high-quality service to address clients' most complex business challenges. To learn more about how Deloitte's approximately 264 000 professionals make an impact that matters, please connect with us on LinkedIn or Twitter.