



REDOVISNINGSRÅDET

JUNI 2001

Innehållsförteckning	Sid.
INLEDNING _____	3
TILLÄMPNINGSSOMRÅDE _____	3
DEFINITIONER _____	3
LÅNEKOSTNADER – HUVUDPRINCIP _____	4
<i>Redovisning</i> _____	4
<i>Upplysningar</i> _____	4
LÅNEKOSTNADER – TILLÅTEN ALTERNATIV PRINCIP _____	4
<i>Redovisning</i> _____	4
– <i>Lånekostnader som inräknas i anskaffningsvärdet</i> _____	5
– <i>Redovisning då värdet på en tillgång överstiger verkligt värde</i> _____	6
– <i>Tidpunkt från vilken lånekostnader skall inräknas i anskaffningsvärdet</i> _____	6
– <i>Perioder då lånekostnader tillfälligt inte får inräknas i anskaffningsvärdet</i> _____	7
– <i>Tidpunkt från vilken lånekostnader inte längre får inräknas i anskaffningsvärdet</i> _____	7
<i>Upplysningar</i> _____	8
ÖVERGÅNGSREGLER _____	8
IKRAFTTRÄDANDE _____	8
ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS _____	8
<u>BILAGA 1</u>	
ÖVERVÄGANDEN I ANSLUTNING TILL REKOMMENDATIONENS UTFORMNING _____	9
<u>BILAGA 2</u>	
ÄNDRINGAR I RR 2, REDOVISNING AV VARULAGER _____	10

LÅNEKOSTNADER

De avsnitt i denna rekommendation som är skrivna med fet kursiv stil innehåller rekommendationens huvudprinciper. De skall läsas i sammanhang med den förklarande texten, som är skriven med normalt typsnitt och i sammanhang med Förord till Redovisningsrådets rekommendationer. Där framgår bl.a. att rekommendationerna inte behöver tillämpas på oväsentliga poster.

INLEDNING

Syftet med denna rekommendation är att ange hur lånekostnader skall redovisas. Rekommendationen innebär att lånekostnader i normalfallet belastar resultatet i den period de uppkommer. Rekommendationen tillåter emellertid en alternativ princip som innebär att lånekostnader, som är direkt hänförliga till anskaffning, uppförande eller produktion av vissa angivna tillgångar, skall inräknas i anskaffningsvärdet för tillgången.

1

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

Denna rekommendation skall tillämpas vid redovisning av lånekostnader.

2

Denna rekommendation omfattar inte utdelning eller beräknade kostnader för eget kapital, inklusive preferensaktiekapital.

3

DEFINITIONER

Följande termer används i denna rekommendation med den innebörd som anges nedan:

4

Lånekostnader är ränta och andra kostnader som uppkommer då ett företag lånar upp kapital.

En tillgång för vilken ränta kan inräknas i anskaffningsvärdet är en tillgång som med nödvändighet tar en betydande tid i anspråk att färdigställa för avsedd användning eller försäljning.

Lånekostnader kan innefatta

- a) ränta på checkräkningskrediter samt på kort- och långfristig upplåning,
- b) under- eller överkurs hänförlig till upplåning, periodiserad över lånets löptid,
- c) kostnader som uppkommit i samband med upplåning periodiserade över lånets löptid,
- d) räntedelen i samband med finansiell leasing (se RR 6, Leasingavtal) och
- e) valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av lån i utländsk valuta till den del dessa kan betraktas som en justering av räntekostnaden.

5

Exempel på tillgångar för vilka lånekostnader kan inräknas i anskaffningsvärdet är produktionsanläggningar, fastigheter och lagertillgångar som tar betydande tid i anspråk att färdigställa för försäljning. Lagertillgångar som tillverkas löpande och som har kort tillverkningstid är inte tillgångar för vilka lånekostnader kan inräknas i anskaffningsvärdet. Det samma gäller för tillgångar som är klara för avsedd användning eller försäljning när de förvärvas.

6

LÅNEKOSTNADER – HUVUDPRINCIP

Redovisning

Lånekostnader skall belasta resultatet för den period till vilken de hänförlig till.

7

Enligt huvudprincipen för redovisning av lånekostnader belastar dessa resultatet för den period till vilken de hänförlig sig, oavsett hur de upplånade medlen använts.

8

Upplysningar

Upplysning skall lämnas om den redovisningsprincip som tillämpats för redovisning av lånekostnader.

9

LÅNEKOSTNADER – TILLÅTEN ALTERNATIV PRINCIP

Redovisning

Lånekostnader skall belasta resultatet för den period till vilken de hänförlig sig, utom till den del de inräknas i en tillgångs anskaffningsvärde i enlighet med punkt 11.

10

Lånekostnader som är direkt hänförliga till inköp, konstruktion eller produktion av en tillgång som med nödvändighet tar betydande tid i anspråk att färdigställa för avsedd användning eller försäljning skall inräknas i tillgångens anskaffningsvärde. Storleken på de lånekostnader som inräknas i anskaffningsvärdet skall fastställas enligt denna rekommendation¹⁾.

11

1) Se kommande uttalande från Redovisningsrådets Akutgrupp baserat på SIC – 2, Consistency – Capitalisation of Borrowing Costs.

Enligt den tillåtna alternativa principen inräknas de lånekostnader, som är direkt hänförliga till köp, konstruktion eller produktion av en tillgång, i anskaffningsvärdet för den aktuella tillgången om det kan anses troligt att de kommer att leda till framtida ekonomiska fördelar för företaget och kostnaderna kan mätas på ett tillförlitligt sätt. Andra lånekostnader belastar resultatet för den period till vilken de hänförs.

12

I moderföretagets egen redovisning kan huvudprincipen (punkt 7) tillämpas även om tillåten alternativ princip tillämpas i koncernredovisningen.

13

Lånekostnader som inräknas i anskaffningsvärdet

Lånekostnader som är direkt hänförliga till köp, konstruktion eller produktion av en tillgång är sådana lånekostnader som skulle ha undvikits om åtgärden inte kommit till stånd. Då ett företag lånar upp kapital specifikt för att förvärva en viss tillgång, kan lånekostnaderna som direkt hänförs till denna tillgång utan svårighet identifieras.

14

Det kan i andra sammanhang vara svårt att identifiera det direkta sambandet mellan en viss upplåning och en tillgång och därmed bestämma den upplåning som hade kunnat undvikas. Sådana svårigheter uppkommer t.ex. då ett företags upplåning samordnas centralt. Svårigheter uppkommer också då en koncern använder ett antal instrument för att låna upp medel och sedan lånar ut dessa medel till olika koncernföretag. Andra komplikationer kan uppstå vid upplåning i främmande valutor eller då växelkurser varierar. Det kan då vara svårt att fastställa vilka lånekostnader som är direkt hänförliga till en viss tillgång. I sådana fall måste särskilda bedömningar göras.

15

Om medel lånas upp specifikt med syftet att anskaffa en sådan tillgång som avses i punkt 11, skall de lånekostnader som kan komma ifråga för att inräknas i tillgångens anskaffningsvärde utgöras av de verkliga lånekostnader för upplåningen som uppkommit under perioden med avdrag för de eventuella finansiella intäkter som uppkommer då upplånade medel tillfälligt placeras.

16

Finansieringen av en tillgång kan innebära att ett företag lånar upp medel och därmed ådrar sig lånekostnader innan samtliga medel använts för investeringen i tillgången. I sådana fall förräntas medlen i avvaktan på att investeringen i tillgången görs. De lånekostnader som då inräknas i anskaffningsvärdet under en viss period reduceras med samtliga finansiella intäkter relaterade till tillfälligt placerade upplånade medel.

17

När medel lånas upp via generella lånearrangemang och sedan används för att förvärva sådana tillgångar som avses i punkt 11, skall de lånekostnader som kan komma ifråga för att inräknas i anskaffningsvärdet bestämmas genom att en räntesats fastställs och appliceras på tillgångens investeringsbelopp. Räntesatsen skall motsvara det vägda genomsnittet av företagets kostnader för utestående lån under perioden, exklusive lånekostnader relaterade till lån som upptagits specifikt för att förvärva sådana tillgångar som avses i punkt 11 i denna rekommendation. Summan av de lånekostnader som inräknas i anskaffningsvärdet under en period får inte överstiga summan av de verkliga lånekostnader som uppkommit under den perioden.

18

Beroende på omständigheterna kan det i vissa fall vara relevant att inkludera moderföretagets och dess dotterföretags samtliga lån då ett vägt genomsnitt av lånekostnaderna räknas fram. Det kan i andra fall vara mer relevant att varje koncernföretag använder ett vägt genomsnitt av lånekostnaderna för sin egen upplåning.

19

Redovisning då värdet på en tillgång överstiger verkligt värde

När det redovisade värdet eller när det förväntade slutliga anskaffningsvärdet på en tillgång överstiger tillgångens återvinningsvärde, skrivs det redovisade värdet ned i enlighet med RR 17, Nedskrivningar¹⁾.

20

Tidpunkt från vilken lånekostnader skall inräknas i anskaffningsvärdet

Lånekostnader inräknas i anskaffningsvärdet för en tillgång från den tidpunkt då

21

- a) utgifter som ingår i tillgångens anskaffningsvärde har uppkommit,
- b) lånekostnader har uppkommit och
- c) aktiviteter som är nödvändiga för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning eller försäljning har påbörjats.

Utgifter för en tillgång omfattar endast sådana som resulterat i betalningar, överföringar av andra tillgångar till tredje part eller att en räntebärande skuld uppkommit. Utgifterna reduceras med mottagna förskottsbetalningar och bidrag relaterade till tillgången. Det genomsnittliga redovisade värdet på en tillgång under en period, inklusive lånekostnader som tidigare inräknats i anskaffningsvärdet, är normalt en tillräckligt bra approximation av det belopp på vilket den räntesats skall appliceras som används vid beräkning av den ränta som skall inräknas i anskaffningsvärdet under perioden.

22

Aktiviteter som är nödvändiga för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning eller försäljning omfattar mer än enbart fysisk framställning av tillgången. De innefattar även tekniskt och administrativt arbete före påbörjandet av den fysiska framställningen av tillgången såsom aktiviteter för att införskaffa tillstånd etc. Aktiviteter som inträffar under en period då tillgången enbart innehåses utan att någon produktion eller utveckling sker som påverkar tillgångens beskaffenhet beaktas emellertid inte. Lånekostnader avseende innehavd mark aktiveras exempelvis endast under den tid som exploateringsarbete pågår.

23

1) Redovisningsrådet har givit ut en rekommendation RR 17, Nedskrivningar baserad på IAS 36, Impairment of Assets. Där definieras begreppet återvinningsvärde som det högsta av nyttjandevärdet och nettoförsäljningsvärdet. Nyttjandevärdet utgörs av nuvärdet av de uppskattade framtida betalningar som företaget förväntas tillgodogöra sig genom att använda en tillgång. I nyttjandevärdet ingår ett beräknat restvärde vid slutet av nyttjandeperioden. Nettoförsäljningsvärdet utgörs av det pris som beräknas kunna uppnås vid försäljning av en tillgång mellan parter på armlängds avstånd, dvs. mellan parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av transaktionen.

*Perioder då lånekostnader
tillfälligt inte får inräknas i anskaffningsvärdet*

Lånekostnader som uppkommer då aktiv utveckling av tillgången är avbruten under en längre period får inte inräknas i tillgångens anskaffningsvärde. **24**

Lånekostnader kan uppkomma under en längre period under vilken aktiviteter för att färdigställa en tillgång för dess avsedda användning eller försäljning har avbrutits. Sådana kostnader inräknas inte i tillgångens anskaffningsvärde. Lånekostnader som uppkommer under en period då omfattande tekniskt och administrativt arbete utförs inräknas emellertid i anskaffningsvärdet. Lånekostnader som uppkommer under en temporär fördröjning, vilken är en nödvändig del av processen för att få en tillgång färdigställd för dess avsedda användning eller försäljning, inräknas i tillgångens anskaffningsvärde. Exempelvis inräknas ränta i anskaffningsvärdet för den längre period som behövs för att ett lager innehållande t.ex. ost eller vin skall mogna eller den period som högt vattenstånd försenar byggandet av en bro, om sådant högt vattenstånd är vanligt under byggnadsperioden i det aktuella geografiska området. **25**

*Tidpunkt från vilken lånekostnader
inte längre får inräknas i anskaffningsvärdet*

Lånekostnader som uppkommer efter att i huvudsak alla aktiviteter nödvändiga för att färdigställa en tillgång för dess avsedda användning eller försäljning är slutförda, får inte inräknas i tillgångens anskaffningsvärde. **26**

En tillgång är normalt färdigställd för dess avsedda användning eller försäljning när den fysiska framställningen av tillgången har avslutats även om rutinmässigt administrativt arbete kan återstå. Om smärre åtgärder, t.ex. utsmyckning av en fastighet i enlighet med köparens eller användarens specifikationer är allt som återstår, indikerar detta att de huvudsakliga aktiviteterna är avslutade. **27**

En tillgång kan tillverkas i form av fristående delar där var och en av dessa delar kan användas separat medan tillverkningen av andra delar fortgår. Lånekostnader, som är hänförliga till den färdigställda delen och som avser tiden efter det att i huvudsak alla aktiviteter nödvändiga för att färdigställa den delen för avsedd användning eller försäljning är slutförda, skall då inte inräknas i anskaffningsvärdet för den färdigställda delen. **28**

Ett industriområde som innehåller flera byggnader där var och en kan användas individuellt är ett exempel på en tillgång där varje del kan användas separat, medan tillverkningen av andra byggnader inom industriområdet fortsätter. Ett exempel på en tillgång som behöver vara färdigställd i alla delar innan någon del kan tas i bruk är en fabriksanläggning för tillverkning av produkter där tillverkningen innefattar flera processer som utförs i en obruten följd i olika delar av fabriksanläggningen, såsom ett stålverk. **29**

Uppllysningar

Uppllysning skall lämnas om

30

- a) den princip som tillämpats för redovisning av lånekostnader,
- b) summan av lånekostnader som inräknats i tillgångars anskaffningsvärden under redovisningsperioden,
- c) den del av en tillgångs anskaffningsvärde som utgörs av lånekostnader och
- d) den räntesats som använts för att fastställa beloppet för de lånekostnader som inräknats i tillgångars anskaffningsvärden under redovisningsperioden.

ÖVERGÅNGSREGLER

Om en tillämpning av denna rekommendation innebär byte av redovisningsprincip skall företag justera sina finansiella rapporter i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip. Emellertid kan företag som tillämpar den tillåtna alternativa principen inräkna i anskaffningsvärdet för en tillgång endast lånekostnader som uppkommer efter den tidpunkt rekommendationen börjar tillämpas.

31

Om omräkning av jämförelsetalen inte sker skall uppllysning lämnas om detta.

32

IKRAFTTRÄDANDE

Denna rekommendation skall tillämpas för finansiella rapporter som upprättas för räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. 1 januari 2002. Tidigare tillämpning uppmuntras.

33

ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS

Denna rekommendation överensstämmer med IAS 23, Borrowing Costs (revised 1993) med undantag utom vad avser kravet enligt punkt 30 om att uppllysning skall lämnas om hur stor del av en tillgångs anskaffningsvärde som utgörs av lånekostnader (ÅRL 4 kap. 3 §), och det undantag för moderföretagets egen redovisning som anges i punkt 13.

34

BILAGA 1

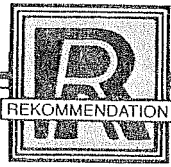
ÖVERVÄGANDEN I ANSLUTNING TILL REKOMMENDATIONENS UTFORMNING

Undantag för moderföretagets egen redovisning

När lånekostnader inräknas i en tillgångs anskaffningsvärde i redovisningen för juridisk person innebär det att rätten till omedelbart skattemässigt avdrag förloras. Med hänsyn härtill och med hänsyn till att ÅRL uttryckligen tillåter en omedelbar kostnadsredovisning av lånekostnader har Redovisningsrådet valt att införa ett undantag för moderföretagets egen redovisning för det fall den tillåtna alternativa principen tillämpas i koncernredovisningen.

Kostnader för uttagande av pantbrev

Kostnader för uttagande av pantbrev är inte att anse som lånekostnad enligt Redovisningsrådet bedömning. De utgör en fastighetskostnad som, om den bedöms värdehöjande, kan inräknas i anskaffningsvärdet för fastigheten.

**BILAGA 2****ÄNDRINGAR I RR 2,
REDOVISNING AV VARULAGER**

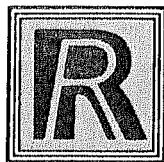
Punkt 21 i RR 2, Redovisning av varulager, som behandlar redovisning av räntekostnader vid produktion av varor, utgår.

Ändringen av RR 2 gäller fr.o.m. den 1 januari 2002. För företag som tillämpar RR 21, Lånekostnader före den 1 januari 2002 gäller ändringen i RR 2 fr.o.m. tidpunkten för tillämpningen av RR 21, Lånekostnader. ■



© Copyright Redovisningsrådet 2001

Innehållet i denna publikation är skyddat enligt lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Mångfaldigande, helt eller delvis, utan Redovisningsrådets medgivande är förbjudet.



REDOVISNINGSRÅDET

BOX 6417 • 113 82 STOCKHOLM • TFN 08 506 112 75 • FAX 08 32 12 50
www.redovisningsradet.se