



REDOVISNINGSRÅDET

UTTALANDE FRÅN REDOVISNINGSRÅDETS AKUTGRUPP DECEMBER 2002

URA 21 ÖVERFÖRING AV ICKE-MONETÄRA TILLGÅNGAR FRÅN EN SAMÄGARE TILL ETT JOINT VENTURE I FORM AV ETT GEMENSAMT STYRT FÖRETAG

Enligt punkt 9 i RR 22, Utformning av finansiella rapporter får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med Redovisningsrådets rekommendationer om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga rekommendationer och tillämpliga uttalanden från Redovisningsrådets Akutgrupp. Akutgruppens uttalanden behöver, i likhet med Redovisningsrådets rekommendationer, inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: SIC 13, Jointly Controlled Entities – Non-Monetary Contributions by Venturers samt RR 14, Joint ventures.

FRÅGESTÄLLNING

1. Enligt punkt 40 i RR 14, Joint ventures, skall såväl tillskott som försäljningar av tillgångar mellan en samägare och ett joint venture redovisas på följande sätt: "När en samägare tillskjuter eller säljer icke-monetära tillgångar till ett joint venture skall redovisningen av vinst eller förlust från denna transaktion avspegla transaktionens ekonomiska innebörd". Vidare sägs i punkt 19 att "Ett gemensamt styrt företag är ett joint venture som inbegriper bildandet av ett aktiebolag, handelsbolag eller någon annan form av företag i vilken varje samägare äger en andel". I rekommendationen saknas uttrycklig vägledning för hur vinster och förluster i samband med överföring av icke-monetära tillgångar till ett joint venture skall redovisas.
2. En samägare kan överföra icke-monetära tillgångar till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag i utbyte mot andelar i det gemensamt styrda företaget. Sådana överföringar kan ske på olika sätt. Överföringar kan göras samtidigt av samägarna antingen vid bildandet av det gemensamt styrda företaget eller vid en senare tidpunkt. Den ersättning som utgår till samägaren (samägarna) i utbyte mot överförda icke-monetära tillgångar kan också inkludera kontanter eller annan ersättning vars värde är oberoende av de framtida kassaflödena i det gemensamt styrda företaget.
3. De frågor som ställts är:
 - a) när skall en samägare, i sin resultaträkning, redovisa sin andel av de vinster eller förluster som uppkommer i samband med en överföring av icke-monetära tillgångar till ett joint venture, i utbyte mot andelar i det gemensamt styrda företaget,
 - b) hur skall en samägare redovisa annan tillkommande ersättning samt
 - c) hur skall en samägare informera om eventuella realiserade vinster eller förluster i sin koncernredovisning.
4. Detta uttalande behandlar hur samägare skall redovisa en överföring av icke-monetära tillgångar till ett joint venture i utbyte mot andelar i det gemensamt styrda företaget vilka redovisas med tillämpning av antingen kapitalandelsmetoden eller klyvningsmetoden.

BEDÖMNING

5. Vid tillämpning av punkt 40 i RR 14, Joint ventures skall samägaren, i samband med överföring av icke-monetära tillgångar till ett joint venture i utbyte mot andelar i det gemensamt styrda företaget i resultaträkningen, redovisa den andel av vinster eller förluster som är hänförlig till de övriga samägarna utom
 - a) när de väsentliga riskerna och fördelarna som följer av ett ägande av de överförda icke-monetära tillgångarna, inte överförts till det gemensamt styrda företaget,
 - b) när vinster eller förluster hänförliga till de överförda icke-monetära tillgångarna inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt eller
 - c) när de överförda icke-monetära tillgångarna är av likartat slag jämfört med dem som överförts från övriga samägare. Icke-monetära tillgångar är av likartat slag när de är av likartad natur, används på ett likartat sätt i samma slag av verksamhet och har ungefär samma verkliga värde. Tillgångar som överförs till ett joint venture bedöms som likartade endast om alla viktigare enskilda tillgångar är likartade dem som överförts från övriga samägare.

Om någon av de undantagsregler som anges i punkterna a) till c) ovan är tillämplig anses vinsten eller förlusten som realiserad och skall därför inte ingå i periodens resultat om inte punkt 6 är tillämplig.
6. Om en samägare, förutom andelar i det gemensamt styrda företaget, erhåller monetära eller icke-monetära tillgångar som är av annan karaktär jämfört med dem som samägaren tillfört, skall samägaren redovisa en vinst eller förlust på överföringen som är hänförlig till dessa tillgångar.
7. Orealiserade vinster eller förluster på icke-monetära tillgångar som överförts till ett gemensamt styrt företag skall elimineras mot de bakomliggande tillgångarna i de fall som klyvningsmetoden används eller mot kapitalandelens värde om kapitalandelsmetoden används. Sådana realiserade vinster eller förluster skall inte redovisas som förutbetalda intäkter eller upplupna kostnader i samägarens koncernredovisning.

ÖVERVÄGANDEN

8. RR 14, Joint ventures, punkt 40, föreskriver att en samägare endast skall redovisa den andel av vinster och förluster som är hänförlig till övriga samägare så länge som tillgångarna ligger kvar i det gemensamt kontrollerade företaget. Tillkommande förluster skall redovisas om så krävs enligt RR 14, Joint ventures, punkt 40.
9. RR 14, Joint ventures, punkt 40, hänvisar till en överföring av "de väsentliga risker och fördelar som ett ägande medför" som en förutsättning för redovisning av vinster eller förluster i samband med transaktioner mellan en samägare och ett joint venture. RR 11, Intäkter, punkt 16 a) till d) ger exempel på situationer där risker och fördelar knutna till ägandet normalt inte förs över. Vägledningen i RR 11, Intäkter, gäller analogt när man bedömer hur vinster eller förluster i samband med överföringar av icke-monetära tillgångar från samägare till ett gemensamt styrt företag skall redovisas. Eftersom samägarna delar på inflytandet över det gemensamt styrda företaget kvarstår ett engagemang i den löpande förvaltningen av de överförda icke-monetära tillgångarna. I normalfallet utesluter emellertid inte detta en redovisning av vinster eller förluster eftersom ett gemensamt bestämmande inflytande inte utgör ett bestämmande inflytande med den innebörd som förknippas med begreppet vid ägande. (Se punkt 14 b) i RR 11, Intäkter.)

10. Enligt punkt 92 i Föreställningsramen "redovisas en intäkt i resultaträkningen om framtida ekonomiska fördelar i form av ökning av värdet på en tillgång eller minskning av värdet på en skuld kan beräknas på ett tillförlitligt sätt". Av punkt 14 i RR 11, Intäkter, framgår, bland annat, att inkomsten från försäljning av varor skall redovisas som intäkt när beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Kravet på tillförlitlig mätning gäller också för redovisning av vinster eller förluster som uppkommer i samband med en överföring av icke-monetära tillgångar till ett joint venture.
11. Av punkt 12 i RR 11, Intäkter, framgår att "när varor eller tjänster byts mot varor eller tjänster som är av liknande slag och värde, skall bytet inte ses som en intäktsskapande transaktion". Enligt punkt 13 i RR 12, Materiella anläggningstillgångar, kan "en materiell anläggningstillgång förvärvas genom att en likartad tillgång, som utnyttjas på likartat sätt i likartad verksamhet och där verkliga värdet på de båda tillgångarna nära överensstämmer, lämnas i byte. Ersättningen kan också utgöras av en ägarandel i ett företag som äger en liknande tillgång (indirekt ägande). I inget av fallen skall vinst eller förlust redovisas till följd av transaktionen, eftersom något resultat inte kan anses ha intjänats". Samma argument gäller för en överföring av icke-monetära tillgångar eftersom en överföring till ett joint venture i praktiken, är ett byte av tillgångar med de andra samägarna inom ramen för det gemensamt styrda företaget.
12. Till den del samägaren utöver en andel i det gemensamt styrda företaget, också erhåller kontanter eller icke-monetära tillgångar som är av annan karaktär än de tillgångar som överförs till det gemensamt styrda företaget och vars intjänande inte är beroende av det gemensamt styrda företags framtida kassaflöden, är förutsättningarna för att redovisa en intäkt uppfyllda. Följaktligen skall samägaren redovisa en vinst hänförlig till överföringen av de icke-monetära tillgångarna.
13. Det är inte tillåtet att redovisa orealiserade vinster eller förluster, hänförliga till överföringar av icke-monetära tillgångar till ett joint venture, som upplupna intäkter eller förutbetalda kostnader, eftersom sådana poster inte uppfyller de krav som enligt Föreställningsramen måste vara uppfyllda för redovisning av tillgångar och skulder.

BYTE AV REDOVISNINGSPRINCIP

Byte av redovisningsprincip skall redovisas i enlighet med RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip.

ÖVERENSSTÄMMELSE MED SIC

Detta uttalande överensstämmer med SIC 13, Jointly Controlled Entities – Non-Monetary Contributions by Venturers.

■