



Nyheter inför bokslutet 2023

En sammanställning av nyheter
inom redovisningsområdet



Innehåll

| | |
|--|----|
| 1. Inledning | 3 |
| 2. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättande av bokslut 2023 | 4 |
| 2.1 Årsredovisningslagen (ÅRL) | 4 |
| 2.2 Bokföringslagen | 4 |
| 2.3 Bokföringsnämnden (BFN) | 4 |
| 2.4 FAR | 5 |
| 2.5 Enhetligt elektroniskt rapporteringsformat (ESEF) | 5 |
| 2.6 IASB och IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) | 6 |
| 2.7 Rådet för finansiell rapportering | 10 |
| 2.8 Elstöd | 11 |
| 3. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättande av bokslut 2024 eller senare | 12 |
| 3.1 Aktiebolagslagen (ABL) | 12 |
| 3.2 Bokföringsnämnden (BFN) | 13 |
| 3.3 Uppdateringar av FARs Samlingsvolym 2024 | 14 |
| 3.4 IASB och IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) | 14 |
| 3.5 Rådet för finansiell rapportering | 17 |

1. Inledning

När vi nu börjar runda av 2023 kan vi sammanfatta det med ett år med hög inflation samt högre räntor som väntas förbli höga under längre tid. Detta skapar ett nytt ekonomiskt läge som exempelvis påverkar värderingen av fastigheter och andra tillgångar när avkastningskraven och osäkerheten ökar. Under året har vi också fått flera nya standarder och regler inom området för hållbarhet.

Tillsynsorganet på EU-nivå, European Securities and Markets Authority (ESMA), har klimat som ett av sina prioriterade områden för 2023. Många svenska företag lämnar redan mycket klimatrelaterad information om hur företaget kan komma att påverkas och hur företaget påverkas av klimatförändringar, till exempel avseende vidtagna åtgärder för att minska sina koldioxidutsläpp. Det är viktigt för att hjälpa läsaren att förstå sambandet mellan de hållbarhetsupplysningar som lämnas och dess påverkan på företagets verksamhet. I denna artikel har vi precis som tidigare fokus på finansiell rapportering men om du vill hålla dig uppdaterad om vad som händer avseende icke-finansiell redovisning så delar våra kunniga specialister på området med sig av sin kunskap på KPMGs hemsida. Du når detta via länken:

De senaste nyheterna inom hållbarhet →

<https://home.kpmg/se/sv/home/campaigns/2021/02/det-senaste-inom-hallbarhet.html>

När det gäller finansiell rapportering enligt IFRS har vi en ny standard, IFRS 17 *Försäkringsavtal*, ett antal ändringar av gällande standarder samt beslut från IFRS Interpretation Committee som är viktiga att känna till. Under flera år har det pågått ett projekt inom IASB för att ytterligare förbättra kvaliteten på företagens finansiella rapporter och minska på information som fördunklar vad som verkligen är väsentligt. Som ett led i detta arbete har IASB gjort en uppdatering av IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*. Företag som tillämpar IFRS och RFR 2 behöver nu se över sina redovisningsprinciper och fokusera på de principer som är väsentliga och företagspecifika. För finansiell rapportering enligt svenska redovisningsprinciper har inga större ändringar av K2 eller K3 skett, vi beskriver de ändringar som är gjorda samt vad som är på gång. När det gäller den så kallade rapporteringen enligt ESEF ger vi en uppdatering.

Vi beskriver i vår artikel de nyheter inom finansiell rapportering som riktar sig såväl till noterade som icke-noterade företag och som publicerats av internationella normgivare IASB, IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) samt svenska normgivare Rådet för finansiell rapportering (Rådet) och Bokföringsnämnden (BFN).



Vi behandlar även nyheter från FARs Operativa grupp finansiell rapportering – Redovisning (FAR). Vidare behandlas lagändringar såsom ändringar av årsredovisningslagen (ÅRL) samt bokföringslagen (BFL). Artikeln behandlar nyheter publicerade till och med den 30 oktober 2023. Vi behandlar normalt inte utkast och inte heller standarder och tolkningsuttalanden som ännu inte har godkänts av EU.

Vi berör inte normgivning som är specifik för finansiella företag och företag inom försäkringsbranschen. Artikeln är skriven utifrån antagandet att ett företag har kalenderår som räkenskapsår. Var därför observant på tidpunkterna för ikraftträdande för nya lagregler och ny normgivning om företaget har brutet räkenskapsår. Om inte annat framgår av artikeln ska de nya reglerna, som beskrivs under avsnittet "Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättande av bokslut 2023", tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2023.



2. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättande av bokslut 2023

2.1 Årsredovisningslagen (ÅRL)

ÅRL har uppdaterats med ändringar för bostadsrättsföreningar.

Uppdateringen innebär att i en årsredovisning för en bostadsrättsförening ska en kassaflödesanalys ingå. Utöver det ska en bostadsrättsförening även lämna upplysningar i förvaltningsberättelsen om följande nyckeltal:

1. årsavgift per kvadratmeter upplåten med bostadsrätt,
2. skuldsättning per kvadratmeter,
3. sparande per kvadratmeter,
4. räntekänslighet, och
5. energikostnad per kvadratmeter.

Om verksamhetens resultat innebär en förlust ska bostadsrättsföreningen också lämna upplysning om vad förlusten innebär för föreningens möjlighet att finansiera sina framtida ekonomiska åtaganden. För ytterligare vägledning läs vidare under rubrik 2.3.1 Bostadsrättsföreningar.

Inga ytterligare väsentliga förändringar av ÅRL som påverkar bokslutet 2023 har införts.

2.2 Bokföringslagen

Inga ändringar har gjorts.

2.3 Bokföringsnämnden (BFN)

2.3.1 Bostadsrättsföreningar

BFN har den 2 juni 2023 remitterat ett förslag till allmänna råd och vägledning utifrån de utökade kraven i ÅRL för bostadsrättsföreningar, se avsnitt 2.1. Vid remisstidens utgång den 2 oktober 2023 hade 19 instanser inkommit med svar som berör remissen. BFN avser att fatta beslut om de allmänna råden före utgången av år 2023 och de nya reglerna ska tillämpas på årsredovisningar som upprättas för räkenskapsår som inleds närmast efter 31 december 2022. Vid publicering av denna artikel fanns inga nya allmänna råd eller ny vägledning publicerat avseende detta.

2.4 FAR

2.4.1 Uppdateringar av FARs Samlingsvolym 2023

RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag

Uppdatering har genomförts av RedR 1 *Årsredovisning i aktiebolag*. Ändringarna i förhållande till den version som publicerades i 2022 års Samlingsvolym består dels av ett antal mindre redaktionella ändringar dels ändringar i form av förtydliganden och utveckling av FARs uppfattning i några situationer.

Av förtydliganden och utveckling av FARs uppfattning vill vi lyfta fram några punkter:

- I avsnitt 3 som behandlar förvaltningsberättelsens innehåll har ett tillägg gjorts i punkt 3.18. Tillägget är ett förtydligande av att förslaget till vinstdisposition i ett aktiebolags förvaltningsberättelse ska omfatta belopp som i balansräkningen presenteras som balanserat resultat och årets resultat. Beträffande belopp som presenteras som fria fonder behöver de endast tas med om en minskning av en sådan fond föreslås. FAR förespråkar emellertid att vinstdispositionen innehåller samtliga delposter inom fritt eget kapital.
- Punkt 3.18 har också kompletterats med ett förtydligande av att för det fall att den fria fonden Fond för verkligt värde tas i anspråk för utdelning ska fonden inte minskas av den anledningen. I stället minskas balanserade vinstmedel, vilket kan innebära att balanserade vinstmedel blir negativa.
- I avsnitt 4 som behandlar resultaträkningen har punkten 4.8.16 ändrats genom radering av de två sista meningarna i samlingsvolymen för 2022 om att det inte förekommer några svenska skatter som skulle kunna presenteras som Övriga skatter samt exemplifiering av utländska skatter som skulle kunna presenteras under rubriken. Anledningen är dels att det kan finnas svenska skatter som skulle kunna rubriceras som Övriga skatter, dels att huruvida det finns utländska skatter som passar in under rubriken får avgöras från fall till fall.
- I avsnitt 5 som behandlar balansräkningen har första stycket i punkten 5.12.16 omarbetats så att det tydligt framgår att fordringar där betalning ska ske senare än 12 månader efter balansdagen omfattas av begreppet Andra långfristiga fordringar. Dessutom har FAR tydliggjort sin uppfattning att värdet av en kapitalförsäkring får redovisas i denna post.
- I punkt 5.12.22 har justeringar gjorts för att tydliggöra dels att färdigställandegraden är utgångspunkten för intäktsredovisning av pågående uppdrag till fast pris, dels att intäkter från pågående uppdrag på löpande räkning ska redovisas i takt med att arbete utförs och material levereras eller förbrukas.
- I avsnitt 7, som behandlar innehållet i noter, har punkten 7.109 kompletterats för att tydliggöra FARs uppfattning att tillgodohavande på koncernkonto får klassificeras som likvida medel i kassaflödesanalysen i juridisk person och avseende underkoncerns tillgodohavande.

RedU 7 Värdering av tillgångar och skulder vid redovisning av företagsförvärv samt vid prövning av nedskrivningsbehov enligt IFRS

Uttalandet är en praktisk vägledning för företag som tillämpar IFRS men även för företag som tillämpar BFNAR 2012:1 *Årsredovisning och koncernredovisning (K3)* kan uttalandet användas som vägledning.

Uppdateringen har inneburit ett antal tillägg och justeringar av framförallt redaktionell karaktär. Av genomförda förändringar vill vi lyfta fram följande punkter:

- I avsnitt 2 som behandlar grundläggande principer, punkt 2.12 och avsnitt 4 som behandlar prövning av nedskrivningsbehov avseende individuella tillgångar och kassagenererande enheter, punkt 4.7 har texten om förbud mot kostnadsansatsen tagits bort.
- I punkt 3.19 som behandlar värdering av skulder och eventualförpliktelser har tillägg gjorts. I det fall ett noterat pris för överlåtelser av en identisk eller liknande skuld inte finns tillgängligt och den identiska posten innehas som tillgång av en annan part, ska företaget värdera skulden till dess verkliga värde sett utifrån perspektivet av den marknadsaktör som vid värderingstidpunkten innehar den identiska posten som tillgång.

2.5 Enhetligt elektroniskt rapporteringsformat (ESEF)

2.5.1 Uppmärksningen av årsredovisningen 2022

2022 var, för de allra flesta företag som omfattas av reglerna om elektronisk rapportering, det andra året med ESEF-rapportering och nytt för 2022 var blocktaggningen av noterna. Detta innebär att koncernens noter i årsredovisningen, för första gången, skulle märkas upp med de ca 250 obligatoriska elementen i ESEF-taxonomin. Kraven för blocktaggning av noterna är fortsatt gällande och medför en hel del utmaningar för företagen. Enligt reglerna är ett element tillämpligt om upplysning som motsvaras av elementet förekommer i noterna. Vid uppmärkning av noterna kan flera element komma att vara aktuella för ett och samma avsnitt och ska då märkas upp med samtliga element som är tillämpliga, så kallad "multitagging". Då ett flertal av de obligatoriska elementen är relativt breda i sin omfattning och endast har en generell hänvisning till IFRS kan det vara svårt att avgöra när respektive element är applicerbart. Det kan konstateras att uppmärksningen av notupplysningar kräver god kännedom av IFRS-regelverket för att förstå när respektive element ska användas för de upplysningar som lämnas i noterna. Det krävs även kännedom om vilka upplysningskrav i årsredovisningen som kommer från andra regelverk än IFRS för att kunna avgöra vilka upplysningar som inte behöver märkas upp.

Inför ESEF-rapporteringen 2023 rekommenderas en översyn av den befintliga årsredovisningsprocessen och att arbetet påbörjas i god tid. Viktigt att notera är att ESEF-rapporten är den officiella versionen av årsredovisningen och bör kvalitetssäkras på samma sätt som den mänskligt läsbara.

2.5.2 "ESEF Reporting Manual"

I augusti 2023 publicerade ESMA en uppdatering av sin vägledning "ESEF Reporting Manual".

I vägledningen framkommer att ESMA har valt att flytta fram uppdateringen av taxonomin till följd av de ändringar som gjorts avseende "International Financial Reporting Standards (IFRS) taxonomy" och därmed är ESEF-taxonomi 2022 fortsatt gällande. I samband med uppmärksningen av årsredovisningen 2022 fanns en valmöjlighet för bolag att använda ESEF-taxonomi 2021 eller ESEF-taxonomi 2022. För årsredovisningen 2023 får endast ESEF-taxonomi 2022 användas, vilket innebär att de företag som använde ESEF-taxonomi 2021 vid uppmärksning av årsredovisningen 2022 behöver göra en genomgång av taxonomiförändringarna, både med avseende på elementen för de primära finansiella räkningarna samt elementen för blocktagning av noterna. Vid övergång till ESEF-taxonomi 2022 rekommenderas att företag i ett tidigt skede gör en teknisk valideringen av ESEF-rapporten då erfarenheten från föregående år var att ESEF-taxonomi 2022 gav andra valideringsfel och varningar jämfört med ESEF-taxonomi 2021.



I den senast uppdaterade EU-förordningen framgår att det breda elementet, "Upplýsingar av information om noter och annan förklarande information", ej längre är obligatoriskt och behöver därmed inte användas i årsredovisningen 2023. Elementet finns fortsatt kvar i ESEF-taxonomi 2022 men är frivilligt. Vad gäller ESEF-taxonomi 2022 har det, som en konsekvens av ändringen i IAS 1 p 117, tillkommit ett nytt obligatoriskt element, "Upplýsingar om väsentlig information om redovisningsprinciper". Elementet "Upplýsingar om väsentliga redovisningsprinciper" har löpt ut och är ej längre tillämpligt för räkenskapsår som inleds efter 31 december 2022.

Värt att notera är att under 2023 öppnades möjligheten att lämna in årsredovisningen i ESEF-format till Bolagsverket. På Bolagsverkets hemsida återfinns en lista över godkända programvaror för inlämning:

Programvara och leverantörer för att lämna in → årsredovisningen digitalt

<https://bolagsverket.se/sjalvservice/etjanster/lamnainarsredovisningendigitalt/programvaraochleverantorerforlamnainarsredovisningendigitalt.1669.html>

2.6 IASB och IFRS Interpretations Committee (IFRSIC)

2.6.1 IFRS 17 Försäkringsavtal

IFRS 17 *Försäkringsavtal* ersatte per den 1 januari 2023 IFRS 4 *Försäkringsavtal*. Därigenom finns det för första gången enhetliga internationella redovisningsnormer för hur utfärdade ("sålda") försäkringsavtal ska redovisas. Redovisningen av köpta försäkringar påverkas dock fortfarande inte, om det inte rör sig om en försäkringsgivares redovisning av återförsäkringsavtal. I normalfallet är det bara försäkringsföretag som påverkas av IFRS 17 eller koncernredovisningen för företag som konsoliderar försäkringsföretag. Det finns vissa typer av avtal om att utföra service till ett fast pris som kan komma att behöva redovisas i enlighet med IFRS 17, men detta torde vara sällsynt. Därför påverkar i normalfallet IFRS 17 inte redovisningen för ett företag som inte bedriver försäkringsverksamhet.

Då vi i denna artikel inte berör normgivning för företag inom försäkringsbranschen så beskriver vi inte den nya standarden ytterligare.

2.6.2 Ändringar av IAS 1 Utformning av finansiella rapporter och IFRS Practice Statement 2 Making Materiality Judgements: Disclosures of Accounting Policies

Ändringar har gjorts av IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* och IFRS Practice Statement 2 *Making Materiality Judgements* som en del i IASBs mångåriga projekt att bidra till att göra finansiella rapporter mer användbara för läsare.

Dessa ändringar syftar till att öka användbarheten av upplýsingar om tillämpade redovisningsprinciper, genom att stimulera att endast väsentliga principer beskrivs och att dessa beskrivningar

förklarar hur företaget tillämpat principer för sina specifika förutsättningar. "Information om redovisningsprinciper är väsentlig om den, när den övervägs tillsammans med annan information i ett företags finansiella rapporter, rimligen kan förväntas påverka beslut som de primära användarna av generella finansiella rapporter fattar på grundval av dessa finansiella rapporter" (citat från IAS 1.117).

Tanken är att upplysningarna endast i mycket få undantagsfall inkluderar text från eller sammanfattningar av standarderna. Principerna bör inte ha karaktären av allmän lärobok av de principer som beskrivs.

Det noteras i ändrade IAS 1 att upplysningar om tillämpade principer inte är väsentliga för transaktioner, andra händelser och förhållanden som inte är väsentliga. Samtidigt noteras att för transaktioner, andra händelser och förhållanden som är väsentliga för ett företag är det mycket möjligt att redovisningsprinciper ändå inte är väsentliga. Vidare nämns att beroende på karaktären på transaktioner, andra händelser eller förhållanden kan redovisningsprinciper vara väsentliga även om beloppen inte är stora.

Det anges fem exempel på när det är troligt att det bör övervägas om (företagsspecifika) upplysningar om redovisningsprinciper är väsentliga – för situationer med väsentliga transaktioner, andra händelser eller förhållanden:

- Företaget har ändrat en redovisningsprincip, med väsentliga effekter på informationen i de finansiella rapporterna.
- Företaget har valt en princip i situationer när IFRS tillåter mer än en princip – till exempel värdering till verkligt värde snarare än anskaffningsvärde för förvaltningsfastigheter.
- Företaget har utarbetat en princip i enlighet med IAS 8, i brist på befintlig princip inom IFRS.
- Redovisningsprincipen relaterar till ett område för vilket företaget har gjort väsentliga bedömningar eller uppskattningar som föranlett upplysningar i enlighet med IAS 1.122 eller 125.
- Redovisningen är komplex och användare av företagets finansiella rapporter skulle annars inte förstå de väsentliga transaktionerna, andra händelserna eller förhållandena – en sådan situation skulle kunna uppstå om företaget tillämpar mer än en IFRS i relation till en klass av väsentliga transaktioner.

Som noterats ovan, trycks det i en ny paragraf på att upplysningar är mer användbara för användaren om de är företagsspecifika och beskriver hur företaget tillämpat principerna i sina specifika situationer – till exempel hur företaget har gått tillväga för att fördela intäkter på olika prestationsåtaganden i fall då IAS 1.122 och/eller 125 tillämpats för dessa intäkter. Det anses att det normalt inte är användbart med standardiserade beskrivningar eller duplicering eller sammanfattning av texter från standarderna.

Ändringarna förbjuder inte oväsentlig information så länge den inte döljer eller fördunklar (obscures) väsentlig information.

Ändringarna i Practice Statement 2 inkluderar bland annat exempel på sätt att tänka om väsentliga redovisningsprinciper i

två olika situationer. Det kan vara värt att läsa dessa, vilka utgör exempel S och T i ändrade versionen av Practice Statement 2.

Det här är ett bra tillfälle att förbättra årsredovisningens läsbarhet och användbarhet och att samtidigt reducera antalet sidor. Pågående och avslutade genomarbetningar av redovisningsprinciperna i flera företag visar att ofta är en majoritet av de existerande beskrivningarna sådana som kan tas bort utan att läsaren tappar väsentlig information. Effekten är snarare att det blir tydligare för läsaren vad som är väsentligt. Det är vanligt med allmänt hållna beskrivningar av IFRS om aspekter som inte är både så väsentliga och komplexa att de förtjänar att inkluderas; och som inte heller faller in under punkt a–d ovan.

Det är också relativt vanligt att områden är lämpliga att ha kvar, men med behov av att utvecklas så att principerna beskriver företagets faktiska förhållanden – istället för att vara uttryckta som allmän standardtext.

2.6.3 Ändringar i IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel: Definition of Accounting Estimates

I en ändring av IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* förtydligas skillnaden mellan redovisningsprincip å ena sidan och uppskattning å andra sidan. Effekten av att göra åtskillnad mellan dessa kan vara stor eftersom ändrad redovisningsprincip tillämpas retroaktivt medan ändrad uppskattning tillämpas per den tidpunkt då den ändrade uppskattningen görs.

Den tidigare definitionen av 'ändring i en uppskattning och bedömning' har ersatts med en definition av 'uppskattning och bedömning': "belopp i finansiella rapporter som omfattas av osäkerhet i värderingen". Definitionen av redovisningsprincip har inte ändrats.

Ändringen förtydligar att measurement techniques och inputs används för att göra uppskattningar. Measurement techniques består i sin tur av estimation techniques – till exempel tekniker för att mäta kreditförluster i enlighet med IFRS 9 *Finansiella instrument* – och valuation techniques – till exempel tekniker för att beräkna verkligt värde i enlighet med IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*. (I svenska översättningen har både measurement techniques och valuation techniques översatts med värderingsmetoder. Estimation techniques har översatts med beräkningsmetoder.)

En konsekvens av detta är att ändringar i measurement technique eller inputs, som inte är rättelse av fel, utgör ändrad uppskattning, inte ändrad redovisningsprincip. Två exempel har lagts till i de illustrativa exemplen, där det första förklarar att det är en ändrad uppskattning när ett företag går över från att tidigare ha värderat förvaltningsfastigheter till verkligt värde baserat på diskonterade kassaflöden till att istället beräkna verkligt värde med en teknik baserat på jämförbara transaktioner. Redovisningsprincipen är att värdera till verkligt värde, vilken inte har ändrats.

2.6.4 Ändringar i IAS 12 Inkomstskatter: Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som härrör från en enda transaktion

I maj 2021 publicerade IASB en ändring av IAS 12 som är godkänd av EU; *Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som härrör från en enda transaktion*. Ändringen ska tillämpas retroaktivt för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2023 eller senare.

Denna ändring har behandlats i en artikel i Balans Fördjupning nr 1 2022 av FARs Operativa grupp finansiell rapportering redovisning, genom Claes Janson PwC och Jörgen Nilsson KPMG:

Uppskjuten skatt på nyttjanderättstillgångar och leasingkulder.pdf

https://backend.tidningenbalans.se/app/uploads/2022/05/uppskjuten_skatt_pa_nyttjanderattstillgangar_och_leasingkulder.pdf

Nedanstående kortfattade text baseras i stor utsträckning på denna artikel.

Exempel på transaktioner som berörs av ändringen är den initiala redovisningen av leasingavtal hos en leasetagare där leasetagaren vid inledningsdatumet ska redovisa en nyttjanderättstillgång och en leasingkulda. Företag behöver fastställa det skattemässiga värdet på denna tillgång respektive skulda.

Det skattemässiga avdraget för leasingavtal fastställs i svenska juridiska personer utifrån en redovisning där alla leasingavtal redovisas som "operationella" leasingavtal. Ett företag som är leasetagare ska således redovisa leasingavgifter som kostnad linjärt över leasingperioden, och det är denna kostnad som ligger till grund för beskattningen. Den bedömning som Operativa gruppen finansiell rapportering redovisning gjort är att det skattemässiga avdraget för leasingavtal är hänförligt till leasingkulden eftersom de belopp som är skattemässigt avdragsgilla är kopplade till leasingbetalningarna. Det skattemässiga avdraget är således inte hänförligt till nyttjanderättstillgången. Det innebär att vid ingången av ett leasingavtal där både nyttjanderättstillgång och leasingkulda har ett redovisat värde på 100 så finns det en skattepliktig temporär skillnad på nyttjanderättstillgången på 100 eftersom den tillgången inte är skattemässigt avdragsgill. Det uppkommer därigenom en uppskjuten skatteskulda på 20,6 vid en skattesats på 20,6 %, samtidigt uppkommer en uppskjuten skattefordran på 20,6 hänförligt till leasingkulden.

Ändringen i IAS 12 förtydligar att undantaget i IAS 12 från att redovisa uppskjuten skatt inte är tillämpligt på transaktioner som vid första redovisningstillfället ger upphov till lika stor uppskjuten skattefordran som uppskjuten skatteskulda. Det innebär att uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska redovisas hänförliga till ett företags leasingavtal vid tillämpning av IFRS 16 *Leasingavtal*. Initialt i ovanstående exempel är dessa poster lika stora men eftersom avskrivningen på nyttjanderättstillgången vanligen är linjär medan amorteringen på leasingkulden är lägre i början av leasingperioden så är uppskjuten skattefordran vanligen större än uppskjuten skatteskulda i efter-

följande perioder. Den uppskjutna skattefordrans aktiverbarhet enligt IAS 12 behöver då beaktas. De uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som uppkommer i koncernredovisningen till följd av ingångna leasingavtal ska nettoredo visas i balansräkningen om förutsättningarna i IAS 12 punkt 74 är uppfyllda, medan notuppläsning lämnas om bruttobeloppen.

2.6.5 Ändringar i IAS 12 Inkomstskatter – International Tax Reform – Pillar Two Model Rules

En global tilläggsskatt är på väg att införas för stora multinationella företag. Syftet med de nya reglerna är att säkerställa en minimibeskattningsnivå på 15 % av en koncerns vinst och innebär att koncerner med lågbeskattade vinster kan tvingas betala en tilläggsskatt i moderbolaget.

Det nya regelverket väcker frågor om hur redovisningen påverkas och framförallt om hur uppskjuten skatt ska redovisas. IASB har behandlat de redovisningsmässiga aspekterna och i maj 2023 beslutades om ett tillägg till IAS 12 *Inkomstskatter* för att säkerställa en gemensam grund för hur det nya regelverket om global minimibeskattningsnivå ska hanteras i redovisningen.

Obligatoriskt undantag från att redovisa uppskjuten skatt

IASB har infört en lättnadsregel i form av ett tillfälligt, obligatoriskt undantag från att redovisa uppskjuten skatt som uppstår som en följd av lagstiftning om global tilläggsskatt. Lättnadsregeln innebär att företagen inte ska redovisa eller upplysa om uppskjuten skatt hänförligt till tilläggsskatt. Däremot krävs att företaget upplyser om att de tillämpat lättnadsregeln.

Lättnadsregeln införs omedelbart och med retroaktiv verkan i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*. Lättnadsregeln kommer att gälla tills IASB beslutar att antingen ta bort den eller göra den permanent.

Nya upplysningskrav

IASB har samtidigt infört nya upplysningskrav som är tillämpliga i årsredovisningar från 31 december 2023.

När lagstiftning har beslutats men inte trätt ikraft

Syftet med de nya upplysningskraven är att företag ska lämna upplysningar som hjälper läsare att förstå företagets exponering för den globala tilläggsskatten på balansdagen. Upplysningarna kan bestå av kvalitativ och kvantitativ information:

- Kvalitativ information – en beskrivning av hur företaget påverkas av den globala tilläggsskatten såsom i vilka länder exponeringen uppstår och var eventuell tilläggsskatt kommer att betalas.
- Kvantitativ information – andelen av företagets resultat som kan bli föremål för tilläggsskatt och den genomsnittliga effektiva skattesatsen som är tillämplig för dessa resultat. Ett alternativt sätt att åskådliggöra riskexponeringen är att ange hur den effektiva skattesatsen skulle ha påverkats om reglerna hade varit införda redan under 2023. Det anges särskilt att de kvantitativa upplysningarna kan lämnas i form av ett intervall.



Den information som ska lämnas är information som är känd eller som rimligen kan uppskattas. Om det inte varit möjligt att göra en kvantitativ uppskattning ska företag ange detta, samt lämna information om arbetet med att bedöma exponeringen.

Dessa ändringar påverkar bara de upplysningar som ska lämnas i årsredovisningen. Inga upplysningar krävs i delårsrapporter.

När regler om globala tilläggsskatten har trätt ikraft

Från första kvartalet efter att den globala tilläggsskatten har trätt i kraft ska den rapporterade skattekostnaden beräknas med hänsyn tagen till den nya tilläggsskatten och i årsredovisningen ska upplysning lämnas om aktuell skattekostnad hänförlig till den nya tilläggsskatten tillsammans med övriga skatteupplysningar.

Läs gärna KPMGs artikel om detta:

Global minimum top-up tax – KPMG Global →

<https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2022/11/beps-proposed-amendments-deferred-tax-ias12.html>

2.6.6 IFRS IC

Beskrivning av agenda decisions

Agenda decisions är vanligen föranledda av att en fråga har ställts till IFRS IC. När IFRS IC kommer fram till att någon ny IFRIC inte behöver publiceras, till exempel beroende på att

tillämplig IFRS standard innehåller tillräcklig vägledning för hur redovisningen ska göras, publicerar IFRS IC ett agenda decision som anger och förklarar hur de bedömer att den IFRS standard som frågan berör ska tolkas mot bakgrund av den fråga som ställts.

FRS Foundations standard-setting manual "Due process Handbook" anger att vid tillämpning av IFRS standarder krävs att den förklarande text som ingår i agenda decisions följs.

Publicerade agenda decisions

Per den 30 oktober 2023 har fyra agenda decisions publicerats av IFRS IC, dessa framgår i tabellen nedan. Vi har valt att kommentera det som vi bedömer är av störst intresse för svenska noterade koncerner, *Definition of a lease – Substitution rights*.

Definition of a lease – Substitution rights

Premiums Receivable from an Intermediary (IFRS 17 Insurance Contracts and IFRS 9 Financial Instruments)

Homes and Home Loans Provided to Employees (IAS 19 Employee Benefits /IFRS 9 Financial Instruments)

Guarantee over a Derivative Contract (IFRS 9 Financial Instruments)

Definition of a lease – Substitution rights

Detta "agenda decision" avser definitionen av ett leasingavtal och inslaget huruvida leasegivaren har substantiella rättigheter att byta ut tillgången. Beslutet innehåller två olika frågeställningar:

1. På vilken nivå ska i det aktuella fallet utvärdering ske av om ett avtal innehåller ett leasingavtal – genom att betrakta varje likadan tillgång separat eller alla tillsammans?
2. Hur bedöms i det aktuella fallet om avtalet innehåller ett leasingavtal vid tillämpning av IFRS 16 *Leasingavtal* när leverantören har rättigheter att byta ut tillgången – leverantören har (i) den praktiska möjligheten att ersätta tillgångar med alternativa tillgångar under hela upplåtelseperioden men (ii) skulle inte tjäna ekonomiskt på att utnyttja sin rätt att byta ut tillgången under hela upplåtelseperioden?

Bakgrund

Kunden ingår ett 10-årigt avtal med en leverantör för användning av 100 liknande nya batterier. Varje batteri används tillsammans med andra resurser som är tillgängliga för kunden (en elbuss som ägs eller leasas av en icke-närstående part). Det antas att leverantören har den praktiska förmågan att ersätta batterierna under hela upplåtelseperioden. Om ett batteri byts ut, är leverantören skyldig att ersätta kunden för eventuella förlorade intäkter eller kostnader som uppstår under utbytet.

Huruvida utbyte är ekonomiskt fördelaktigt för leverantören beror på:

- ersättningsbelopp som ska betalas; och
- batteriets skick.

När kontraktet ingås förväntas det att leverantören inte skulle tjäna ekonomiskt på att byta ut ett batteri som använts i mindre än tre år, men att leverantören skulle kunna tjäna ekonomiskt på att ersätta ett batteri som använts i tre år eller mer.

Kunden kan dra nytta av användningen av varje tillgång (ett batteri) tillsammans med andra resurser (en buss) som är tillgängliga för kunden och varje batteri är varken i hög grad beroende av, eller i hög grad sammankopplat med, de andra batterierna i kontraktet. Därför drog IFRS IC slutsatsen att kunden bedömer om avtalet innehåller ett leasingavtal för varje potentiell separat leasingkomponent, det vill säga för varje batteri.

Varje batteri är specificerat. Om det inte uttryckligen anges i avtalet, skulle ett batteri underförstått specificeras vid den tidpunkt då det görs tillgängligt för kundens användning. Varje batteri är därför en identifierad tillgång, och kan utgöra en lease, om inte leverantören har den substantiella rättigheten att byta ut tillgången under hela upplåtelseperioden.

Det första av villkoren för att ha en sådan substantiell rättighet – leverantören har praktisk möjlighet att ersätta tillgångar med alternativa tillgångar under hela upplåtelseperioden – antas föreligga. Avseende det andra villkoret för att ha en sådan substantiell rättighet – leverantören skulle tjäna ekonomiskt av att utnyttja sin rätt att byta ut tillgången under hela upplåtelseperioden –

noterade IFRS IC dock att eftersom leverantören inte förväntas tjäna ekonomiskt på att utnyttja sin rätt att ersätta ett batteri under åtminstone de första tre åren av avtalet, har inte leverantören en substantiell rättighet att byta ut ett batteri under hela upplåtelseperioden.

Även om det kan krävas bedömning av huruvida en rättighet för en leverantör är substantiell under hela upplåtelseperioden, är det tydligt i detta fall, varför IFRS ICs slutsats var att varje batteri är en identifierad tillgång.

För att bedöma om avtalet innehåller ett leasingavtal ska kunden bedöma om den under hela upplåtelseperioden har rätt att erhålla väsentligen alla de ekonomiska fördelar som upp kommer genom användningen av respektive batteri och rätt styra användningen av varje batteri. Om avtalet innehåller ett leasingavtal fastställer kunden leasingperioden baserat på de 'vanliga' paragraferna för bedömning av leasingperioden.

2.7 Rådet för finansiell rapportering

2.7.1 Redovisning för juridiska personer (RFR 2) – januari 2023

Rådet publicerade i december 2022 ett ändringsmeddelande som omfattade de uppdateringar av RFR 2 som föranleddes av ändringarna av IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*, IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* samt IAS 12 *Inkomstskatter* som beskrivits ovan (se avsnitt 2.6.2 till 2.6.4) och som ska tillämpas från och med räkenskapsår som börjar den 1 januari 2023. Rådet bedömde att det saknades skäl att införa undantag eller tillägg i RFR 2 för samtliga dessa ändringar och beslutade därmed att ändringarna även ska tillämpas i juridisk person.

Ändringsmeddelande om IFRS 17

I Sverige har Finansinspektionen beslutat införa ett undantag från tillämpning av IFRS 17 *Försäkringsavtal* i juridisk person för försäkringsföretag och ett frivilligt undantag från tillämpning av standarden i kreditinstitut och värdepappersbolag. I december 2022 publicerade Rådet för finansiell rapportering ett ändringsmeddelande att tillämpning av IFRS 17 i juridisk person för företag som tillämpar RFR 2 också är frivillig.

Rådet anser att ett undantag från krav på tillämpning av IFRS 17 i juridisk person under RFR 2 skulle leda till en enhetlig normgivning på området i Sverige. Utan ett sådant undantag skulle företag som tillämpar RFR 2 vara skyldiga att analysera i vilken utsträckning de har avtal som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 17 och sedermera tillämpa vägledningen i IFRS 17 för sådana avtal i juridisk person. Rådet anser att ett sådant krav skulle vara allt för långtgående och gör vidare bedömningen ett undantag endast skulle ha försumbar påverkan på jämförbarheten med andra företag som tillämpar IFRS 17 i koncernredovisningen.

2.8 Elstöd

Den 5 maj 2023 godkände europeiska kommissionen regeringens stadsstödsanmälan avseende elstöd till företag. Den 8 maj 2023 beslutade regeringen därefter reglerna för elstöd till företag och förordningen trädde i kraft 9 maj 2023. Syftet med stödet var att mildra effekterna av höga elpriser för företag.

För att erhålla elstödet behövde ett antal villkor vara uppfyllda. Det var endast företag som har tagit ut el i nätområde 3 och 4 som kunde ansöka om elstödet. Ansökan om stödet kunde göras hos Skatteverket under perioden 30 maj 2023 till 25 september 2023. Beslut om elstödet kommer att lämnas av Skatteverket senast 31 december 2023. Erhållet stöd kommer att tillgodoföras på företagets skattekonto.

2.8.1 IFRS

Redovisning

Enligt IAS 20 *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd* ska erhållna elstöd redovisas tidigast när det föreligger rimlig säkerhet att

- företaget kommer att uppfylla de villkor som är förknippade med bidragen, och
- bidragen kommer att erhållas.

Företag bör normalt kunna redovisa elstöd baserat på en preliminär beräkning baserat på historiska data samt att företaget bedömer att de rimligen säkert kommer att uppfylla villkoren.

Presentation

Enligt IAS 20 presenteras elstödet antingen separat eller under en allmän rubrik som "övriga intäkter" alternativt att elstödet dras av från motsvarande kostnader.

Upplysningar

Upplysning om elstödet kan vara nödvändig för en riktig förståelse av de finansiella rapporterna. Det kan även vara lämpligt att lämna upplysning om vilka poster som elstödet inkluderas i.

2.8.2 RFR 2

Redovisning, Presentation, Upplysningar

Se ovan avseende IFRS.

2.8.3 K3

Redovisning

Enligt BFN ska elstöd redovisas som intäkt när Skatteverket har fattat beslut om stödet. Eftersom Skatteverket ska fatta beslut senast 31 december 2023 ska elstödet redovisas som intäkt för räkenskapsår som avslutas under 2023 om Skatteverket har godkänt elstödet. Bidraget ska inte periodiseras.

Presentation

Elstödet redovisas som intäkt.

Upplysningar

Företag kan behöva lämna upplysning om elstödet anses vara exceptionell i fråga om storlek eller förekomst enligt ÅRL 5 kap. 19 §. I sådant fall ska upplysning lämnas om arten och storleken.

För företag vars räkenskapsår avslutas under 2023 men innan beslut har fattats kan behöva lämna upplysningar om händelser efter räkenskapsårets slut enligt ÅRL 5 kap. 22 §.

2.8.4 K2

Redovisning

Enligt BFN ska elstöd redovisas som intäkt när Skatteverket har fattat beslut om stödet. Eftersom Skatteverket ska fatta beslut senast 31 december 2023 ska elstödet redovisas som intäkt för räkenskapsår som avslutas under 2023 om Skatteverket har godkänt elstödet. Bidraget behöver inte periodiseras.

Presentation

Elstödet redovisas som intäkt.

Upplysningar

Företag kan behöva lämna upplysning om elstödet anses vara exceptionell i fråga om storlek eller förekomst enligt ÅRL 5 kap. 19 §. I sådant fall ska upplysning lämnas om arten och storleken.

För företag vars räkenskapsår avslutas under 2023 men innan beslut har fattats kan behöva lämna upplysningar om händelser efter räkenskapsårets slut enligt ÅRL 5 kap. 22 §.



3. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättande av bokslut 2024 eller senare

3.1 Årsredovisningslagen (ÅRL)

3.1.1 Nya regler om hållbarhetsredovisning

När och om ändringsförslagen i sin nuvarande form går igenom är vid publiceringen av denna artikel inte känt.

Under juni månad 2023 remitterades betänkandet Nya regler om hållbarhetsredovisning (SOU 2023:35). Remisstiden sträckte sig fram till början av oktober. Slutbetänkandet behandlar i huvudsak införandet av Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) i svensk lagstiftning. I och med det så kommer kraven på företagens hållbarhetsrapporter att öka betydligt. Slutbetänkandet föreslår, i linje med CSRD, bland annat att kravet på att lämna en hållbarhetsrapport ska utvidgas till att även omfatta följande företag::

- Små och medelstora företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, med undantag för så kallade mikroföretag¹.

- Mindre onoterade moderföretag i stora koncerner.
- Stora eller noterade dotterföretag och vissa större filialer till tredjelandsföretag som har en betydande verksamhet inom EU.

Med begreppet stora företag eller stora koncerner menas här att företaget eller koncernen överstiger storlekskriterierna i 6 kap. 10 § ÅRL² och bör ej förväxlas med begreppet större företag eller större koncerner i 1 kap. 3 § ÅRL.

Kravet på att publicera en hållbarhetsrapport i enlighet med de föreslagna ändringarna sker stegvis. Först ut är stora företag av allmänt intresse med fler än 500 anställda som kommer omfattas redan från 2024, sedan följer från 2025 företag som överskrider storlekskriterierna i 6 kap. 10 § ÅRL, men som inte uppfyller kriterierna i första steget. Sist ut är företag med överlåtbara värdepapper på reglerad marknad som inte uppfyller storlekskriterierna i 6 kap. 10 § ÅRL, från 2026. I den sistnämnda kategorin finns ett undantag för de allra minsta noterade företagen, så kallade mikroföretag.

¹ Enligt förslaget är ett företag ett mikroföretag om de inte uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medeltalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 10,
2. bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 4 miljoner kronor,
3. bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 8 miljoner kronor.

² Enligt storlekskriterierna i 6 kap. 10 § ÅRL så är ett företag ett stort företag om de uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 250,
2. bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 175 miljoner kronor,
3. bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 350 miljoner kronor.

En ytterligare ändring som föreslås, är att företag som ska upprätta en hållbarhetsrapport även ska lämna upplysningar om immateriella nyckelresurser samt hur sådana resurser är en förutsättning för bolagets affärsmodell och värdeskapande.³

I slutbetänkandet föreslås även ett stort antal ändringar i annan lagstiftning såsom aktiebolagslagen (ABL), lag om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL), lag om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL), revisorslagen samt revisionslagen. Dessa ändringar avser även de främst införandet av CSRD samt den översiktliga granskning som föreslås bli obligatorisk.

Du hittar mer information och de senaste uppdateringarna inom hållbarhetsområdet på FARs respektive KPMGs hemsida:

[Lär dig mer om hållbarhet och hållbarhetsfrågor | FAR →](https://www.far.se/kunskap/hallbarhet/)

<https://www.far.se/kunskap/hallbarhet/>

[De senaste nyheterna inom hållbarhet – KPMG Sverige →](https://home.kpmg/se/sv/home/campaigns/2021/02/det-senaste-inom-hallbarhet.html)

<https://home.kpmg/se/sv/home/campaigns/2021/02/det-senaste-inom-hallbarhet.html>

3.1.2 Andra ändringar i ÅRL

Utöver ändringsförslagen gällande hållbarhetsrapport förlås även att uppgiften om den dag årsredovisningen undertecknats ska tas bort och ersättas med ett krav på att årsredovisningen som sådan ska dateras. Det datum som ska anges är det datum då företagets behöriga företrädare kom överens om årsredovisningens innehåll.⁴

Vidare föreslås även att ett aktiebolag som är noterat på en reglerad marknad och som uppfyller storleksvillkoren i 6 kap. 10 § ÅRL, ska upplysa om vilken förändring som har skett i fördelningen mellan kvinnor och män bland styrelseledamöterna sedan året innan⁵ samt att de ska få inkludera dess mångfaldspolicy i hållbarhetsrapporten i stället för bolagsstyrningsrapporten, förutsatt att hänvisning görs från bolagsstyrningsrapporten⁶.

3.2 Bokföringsnämnden (BFN)

BFN har sedan december 2020 arbetat med en översyn av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) och vägledning om årsredovisning i mindre företag (K2) och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) och vägledning om årsredovisning och koncernredovisning (K3). BFN beslutade den 17 februari 2023 att remittera förslag på ändringar i K2 och K3. Remisstiden löpte ut den 2 oktober 2023. Vid publicering av denna artikel fanns inga beslutade ändringar av K2 eller K3 publicerade.

BFN föreslår att ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som inleds närmast efter 31 december 2024 men att de får tillämpas för räkenskapsår som påbörjas tidigare.

3.2.1 Förslag på ändringar i K2

BFNs förslag på ändringar i K2 innehåller dels ytterligare begränsningar i vilka företag som ska få tillämpa regelverket, dels förslag på ändringar och förtydliganden av reglerna.

Förslag på ytterligare begränsningar

BFN föreslår nu ytterligare begränsningar av vilka företag som får tillämpa K2, utöver de som redan idag inte får tillämpa K2. Begränsningarna avser såväl vissa typer av företag som företag med vissa typer av transaktioner, tillgångar eller skulder.

Enligt förslaget ska följande mindre företag inte längre få tillämpa K2:

- Bostadsrättsföreningar och bostadsföreningar.
- Företag som har en eller flera utländska filialer.
- Företag som normalt har:
 - Väsentlig uppskjuten skatt (det vill säga skillnad mellan bokfört värde och skattemässigt värde).
 - Väsentliga transaktioner som är säkrade på annat sätt än via valutaterminskontrakt.
 - Företag med huvudsaklig tillgång i form av en eller flera byggnader med betydande komponenter som har väsentligt olika nyttjandeperioder, eller
 - företag som normalt har transaktioner, tillgångar/skulder som är väsentliga men som inte regleras av K2 (direkt eller indirekt). Det kan exempelvis vara emitterade konvertibla skuldebrev, andra egetkapitalinstrument eller olika former av incitamentsprogram.

De företag som enligt förslaget inte längre får tillämpa K2 måste byta till K3 (eller RFR 2 om företaget omfattas av en koncernredovisning som upprättas enligt IFRS) för det räkenskapsår som inleds närmast efter 31 december 2024.

Företag som inte har krav på revisor får dock alltid tillämpa K2 oavsett transaktioner och typ av tillgångar/skulder.

³ Föreslås tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av 2023.

⁴ Föreslås tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 april 2024.

⁵ Föreslås tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av 2024

⁶ Föreslås tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av 2023..

Förslag på ändringar av regelverket

När denna artikel skrivs finns inga fastställda förändringar av regelverket. Vi beskriver ett urval av förslagen nedan:

Aktieägartillskott

Ett erhållet aktieägartillskott ska redovisas som en ökning av eget kapital när utfästelsen erhålls. Den tidigare möjligheten att redovisa tillskottet på balansdagen om utfästelsen erhöles efter räkenskapsårets utgång men innan årsredovisningen upprättats föreslås tas bort.

Ett urval av övriga förslagna ändringar

Andra förslag på ändringar omfattar bland annat att:

- För avsättning för pension kopplat till en kapitalförsäkring föreslås att särskild löneskatt ska redovisas baserat på marknadsvärdet av kapitalförsäkringen (om inte särskild löneskatt ska täckas av värdet på kapitalförsäkringen).
- Standardiserade tjänster inte är tjänsteuppdrag, och föreslås därför redovisas linjärt över perioden som tjänsten utförs.
- Prisjusteringar på leasingavtal baserat på en förhandling efter ursprungligt tecknande får redovisas i den period prisjusteringen avsåg.

3.2.2 Förslag på ändringar i K3

BFNs förslag på ändringar i K3 innehåller inga ändringar avseende vilka företag som får tillämpa regelverket utan förslagen avser i sin helhet ändringar och förtydliganden. När denna artikel skrivs finns inga fastställda förändringar av regelverket. Vi beskriver ett urval av förslagen nedan.

Justering av köpeskillingar vid rörelseförvärv

Enligt nuvarande regelverk ska anskaffningsvärdet på andelar justeras på balansdagen och när den slutliga köpeskillingen fastställs. Justering får dock inte göras senare än ett år efter förvärvstidpunkten. Förändringar av köpeskillingen som görs senare än 12 månader efter förvärvstidpunkten påverkar därför koncernens resultaträkning.

BFN föreslår nu att tidsbegränsningen på 12 månader tas bort. Det innebär att anskaffningsvärdet på andelar ska justeras när den slutgiltiga köpeskillingen fastställs, oavsett när i tiden detta görs.

En justering av anskaffningsvärdet på andelar kommer att påverka den koncernmässiga goodwillen. BFN förtydligar att goodwill ska skrivas av från förvärvstidpunkten oavsett när i tiden tilläggsköpeskillingen fastställs. Det innebär exempelvis att tilläggsköpeskillingen som fastställs det femte året efter förvärvstidpunkten ska skrivas av med hela beloppet.

Aktierelaterade ersättningar

BFN föreslår att regelverket förtydligas så att det framgår att aktierelaterade ersättningar även kan bestå av aktier (eget kapitalinstrument) i ett annat företag i koncernen (vanligtvis aktier i moderföretaget).

Den nuvarande skrivningen kan tolkas som att det endast är aktierelaterad ersättning kopplat till eget kapitalinstrument i det egna företaget som ska redovisas enligt reglerna i kapitel 26. Om ett moderföretag tilldelar aktierelaterade ersättningar (som består av aktier i moderföretaget) till anställda i dotterföretaget har skrivningen kunnat tolkas som att det faller utanför tillämpningsområdet. Detta har inte varit avsikten och BFN föreslår därför en ändring av punkten.

Ett urval av övriga förslagna ändringar

Andra föreslagna ändringar omfattar bland annat att:

- Kravet att lämna upplysning om ägare med andel över 10 % i förvaltningsberättelsen tas bort.
- Mindre företag inte behöver räkna om jämförelsetalen vid rättelse av fel utan föreslås kunna välja att istället rätta ingående balans för innevarande år.
- Elcertifikat och andra bidrag som erhålls i form av lagertillgångar föreslås få redovisas till noll kronor i juridisk person.

3.3 Uppdateringar av FARs Samlingsvolym 2024

När denna artikel skrivs pågår fortfarande arbetet med uppdatering av Samlingsvolymen 2024.

3.4 IASB och IFRS Interpretations Committee (IFRSIC)

3.4.1 Lease Liability in a Sale and Leaseback – Amendments to IFRS 16 Leases

Ändringar av IFRS 16 *Leasingavtal* avseende sale-and-leaseback-transaktioner med rörliga leasingbetalningar bekräftar ett tidigare agendabeslut från IFRS IC om säljarens/leasetagarens redovisning av den leasingskulden och den vinst eller förlust som uppkommer, samt adresserar den efterföljande redovisningen.

Innebörden är att säljaren/leasetagaren vid första redovisningen inkluderar rörliga leasingbetalningar vid beräkning av den leasingskulden som uppkommer vid en sale-and-leaseback-transaktion och inte redovisar vinst eller förlust hänförlig till den nyttjanderätt som säljaren/leasetagaren behåller. Efter den första redovisningen tillämpar säljaren/leasetagaren de generella principerna för efterföljande redovisning av leasingskulden på ett sätt så att vinst eller förlust inte då heller redovisas hänförligt till den nyttjanderätt som behöles. En säljare/leasetagare kan använda olika tillvägagångssätt vid efterföljande beräkning som uppfyller de nya reglerna.



Exempel

En säljare/leasetagare ingår en sale-and-leaseback-transaktion där det redovisade värdet på den underliggande tillgången omedelbart före försäljningen är 80. Nuvärdet av de förväntade leasingbetalningarna (alla rörliga) är 50 och det verkliga värdet på den underliggande tillgången är 100, vilket motsvarar det erhållna vederlaget.

Vid transaktionsdatumet

Säljaren/leasetagaren beräknar nyttjanderättstillgången till 40 ($80 \cdot (50/100)$), vinsten som ska redovisas i resultaträkningen till 10 ($(100-80) \cdot (50/100)$) och leasingskulden till 50, även om alla leasingbetalningar är rörliga.

Efterföljande redovisning av leasingskulden

Säljaren/leasetagaren minskar leasingskulden som om de "leasingbetalningar" som uppskattades vid transaktionsdagen hade erlagts. Skillnad mellan dessa "leasingbetalningar" och de belopp som faktiskt erlagts redovisas i resultaträkningen. "Leasingbetalningarna" som ska dras av från leasingskulden kan fastställas på ett antal sätt – till exempel som "förväntade leasingbetalningar" eller som "periodiska betalningar av samma storlek" under leasingperioden.

Ändringarna träder i kraft för redovisningsperioder som börjar den 1 januari 2024 eller senare, och tidigare tillämpning är tillåten. Enligt IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* kommer en säljare/leasetagare att behöva tillämpa ändringarna retroaktivt på sale-and-leaseback-transaktioner som ingås vid eller efter datumet för den första tillämpningen av IFRS 16 *Leasingavtal*. Detta innebär att säljaren/

leasetagaren kommer att behöva identifiera och ompröva sale-and-leaseback-transaktioner som ingåtts sedan implementeringen av IFRS 16 *Leasingavtal* 2019, och eventuellt räkna om de leasingavtal som inkluderade rörliga leasingbetalningar.

3.4.2 Ändringar av IAS 1 Utformning av finansiella rapporter – Classification of Liabilities as Current or Non-current

Ändringar av IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* avser klassificering av skulder som kortfristiga eller långfristiga. Effekten av ändringarna beror i stor utsträckning på hur dessa delar av IAS 1 tolkats sedan tidigare – det finns i några avseenden utrymme för tolkning både före och efter ändringen. Det är sannolikt värt att sätta sig in i vad IAS 1 anger och innebär efter ändringarna. Utöver ändringar och tillägg av paragrafer avseende klassificering tillkommer nya upplysningskrav, bland annat om skulder med 'covenanter'.

Ändringarna gäller retroaktivt från räkenskapsår som inleds 1 januari 2024 eller senare. De får tillämpas i förtid. Godkännande för tillämpning inom EU förväntas under fjärde kvartalet 2023.

Ändringarna utgörs av den samlade effekten av två ändringar. Den första publicerades i januari 2020 och den andra i oktober 2022, vilken bland annat inkluderar ändringar av den första ändringen. Den senare ändringen har med ordet 'covenants' i titeln, men den totala effekten av ändringarna är bredare än att bara avse lån med 'covenanter'.

Rättighet istället för ovillkorad rättighet

I IAS 1.69 anges fyra situationer som leder till klassificering som kortfristig skuld. I den sista av dessa ändras 'ovillkorad rättighet' till 'rättighet', vilken behöver existera per rapportdagen. Om en sträng tolkning tidigare gjorts av kravet på en 'ovillkorad rättighet' är det möjligt att den nya formuleringen oftare kan leda till klassificering som långfristig skuld. Vår erfarenhet är dock att de flesta företag i många fall inte tolkat referensen till 'ovillkorad' så snävt.

I fall där 'covenanter' behöver uppfyllas för att kunna rulla 'roll-over liabilities' har dock vissa olikheter förekommit i praxis. När framtida roll-over är villkorat av 'covenant' vid rullningen, har vissa tolkat referens i nuvarande IAS 1 till "has the discretion, to refinance or roll over" som att skulden inte kan klassificeras som långfristig medan andra inte gjort skillnad mellan hanteringen av 'term loans' och 'roll-over liabilities' och i nämnda situation klassificerat även 'roll-over liabilities' som långfristiga. Det ser ut som att ändringarna kommer att mjuka upp tolkningen för företag som använt en strängare tillämpning; internationella diskussioner förs i skrivande stund. Revolving credit facilities (RCFer) är ofta en typ av 'roll-over liability'.

Framtida 'covenanter' påverkar inte klassificeringen

En ny paragraf anger explicit att för 'loan arrangements' påverkar 'covenanter' som behöver uppfyllas efter rapportdagen inte klassificeringen som kortfristig eller långfristig skuld.

För bokslut till exempel per 31 december 20X3 tas alltså inte hänsyn till att det för lån kommer göras test av 'covenanter' till exempel per 31 mars 20X4. Endast 'covenanter' med test på eller före rapportdagen påverkar klassificeringen. Under förutsättning att 'ovillkorad rättighet' inte tolkats strängt, är vår bild att existerande praxis redan är att inte låta klassificeringen påverkas av framtida tester av 'covenanter'.

Ett inslag som kan komma att påverka tolkningar är vad som ska ses som 'loan arrangements', eftersom paragrafen hänvisar till att den gäller för just 'loan arrangements'. Diskussioner pågår internationellt om detta och i slutändan kan det komma att behöva göras tolkning från fall till fall, till exempel för olika typer av preferensaktier som klassificerats som skuld.

Tolkningssvårigheter och internationella diskussioner pågår också bland annat för olika situationer då en 'covenant' brutits före rapportdagen och banken före rapportdagen lämnat en waiver eller 'period of grace' för detta brott.

Förväntningar om och faktiska händelser efter rapportdagen påverkar inte klassificeringen

Det förtydligas att förväntningar om möjliga 'covenantbrott' vid kommande tester, efter rapportdagen, inte påverkar klassificeringen – inte ens om företaget är i praktiken säkert på att ett test inte kommer att klaras eller om ett test inte klarats efter balansdagen men före avgivande av rapporterna. Inte heller planerad återbetalning eller faktisk återbetalning av hela eller delar av ett lån efter balansdagen påverkar klassificeringen. I dessa fall gäller krav på att lämna upplysningar.

Konvertibla skuldebrev och innebörden i att 'reglera' skulden

Mycket enkelt uttryckt klassificeras en skuld som långfristig om företaget har en rätt att inte reglera den inom ett år. Vad avses i det sammanhanget med 'reglera'? Ändringarna av IAS 1 anger att reglering av en skuld inkluderar att företaget överför såväl kontanter, varor, tjänster som egna egetkapitalinstrument – med ett undantag i fallet egna egetkapitalinstrument.

Det undantaget gäller om konvertibelinnehavaren har en konverteringsoption och om den optionen i enlighet med IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering* redovisas separat från skulden och klassificeras som eget kapital. I det fallet klassificeras den underliggande skulden som långfristig även om innehavaren kan välja att konvertera till aktier i företaget inom ett år (och om den återstående perioden för den underliggande skulden samtidigt är över ett år). Detta undantag gäller dock inte om konverteringsoptionen klassificeras som skuld. I särskilt detta senare, ovanliga, fall med redovisning av konverteringsoptionen som skuld har det tidigare förekommit skillnader i tolkning.

Upplysningar

För 'loan arrangements' som klassificerats som långfristig och som har 'covenanter' som behöver uppfyllas inom det kommande året ska upplysningar lämnas som möjliggör en

förståelse av risken att de skulle kunna behöva återbetalas inom ett år. I detta upplysningskrav ingår att ge "information about the covenants (including the nature of the covenants and when the entity is required to comply with them) and the carrying amount of related liabilities" (officiella översättningen publiceras när EU godkänt ändringarna). Upplysningar ska också lämnas om förhållanden som gör att företaget kan ha svårigheter att uppfylla 'covenanter', om sådana förhållanden finns. Det kan till exempel handla om att framtida 'covenanter' inte hade uppfyllts om test hade gjorts per rapportdagen eller att företaget agerat innan balansdagen för att undvika eller motverka 'covenantbrott'.

Vidare kompletteras tidigare existerande upplysningskrav i IAS 1 om lånehändelser efter balansdagen. Bland annat läggs till ett upplysningskrav för fallet att företaget efter balansdagen reglerat en skuld som klassificerats som långfristig.

3.4.3 Tillägg till IAS 7 Rapport över kassaflöden och IFRS 7 Finansiella instrument: Upplysningar – Supplier Finance Arrangements

IASB publicerade i maj 2023 tillägg till IAS 7 och IFRS 7 som medför utökade upplysningskrav för så kallade "supply chain financing" (SCF) arrangemang. Ett exempel på ett sådant arrangemang är när ett företag avtalar med ett kreditinstitut om att skapa ett program under vilket leverantörer till företaget får betalt av kreditinstitutet tidigare än på fakturans ursprungliga förfalldatum, medan företaget i sin tur förlänger sin kredittid jämfört med den ursprungliga kredittiden för fakturan och betalar till kreditinstitutet vid ett senare datum. Ett sådant upplägg benämns ofta "reverse factoring" och är ett exempel på "supply chain financing".

Tilläggen till IAS 7 och IFRS 7 medför inte några ändringar avseende hur skulder för denna typ av arrangemang ska klassificeras i balansräkningen eller hur betalningar av skulderna ska klassificeras i kassaflödesanalysen. Enligt tilläggen till IAS 7 ska dock ett företag lämna upplysningar om SCF-arrangemang som gör det möjligt för användarna av de finansiella rapporterna att bedöma vilken effekt sådana arrangemang har på företagens skulder, kassaflöde och exponering för likviditetsrisk. För att göra detta möjligt ska företaget enligt tilläggen till IAS 7 lämna upplysning om:

- villkoren för arrangemangen (såsom exempelvis förlängda kredittider samt eventuella säkerheter eller garantier som har ställts),
- redovisat belopp för skulder som omfattas av ett SCF-arrangemang samt vilken rad i balansräkningen som sådana skulder presenteras på,
- redovisat belopp och rad i balansräkningen för skulder som omfattas av ett SCF-arrangemang och för vilka leverantörerna redan har erhållit betalning från kreditinstitutet,
- spannet för kredittider för de skulder som omfattas av arrangemanget, respektive kredittider för jämförbara skulder som inte omfattas av arrangemanget, samt

- ej kassaflödespåverkande förändringar av det redovisade värdet av skulder som ingår i ett SCF-arrangemang, såsom exempelvis effekter på grund av rörelseförvärv.

Vidare har tillägg gjorts till IFRS 7 som anger att ett företag som innehar SCF-arrangemang ska lämna upplysning om hur sådana arrangemang påverkar företagets exponering för likviditetsrisk.

Tilläggen till IAS 7 och IFRS 7 ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2024 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

3.4.4 Ändring av IAS 21 Effekter av ändrade valutakurser – Lack of exchangeability

IASB publicerade i augusti 2023 en ändring av IAS 21 *Effekter av ändrade valutakurser* avseende när det inte är möjligt att växla mellan två valutor 'lack of exchangeability'. Ändringen av standarden förtydligar när det är möjligt att växla mellan två valutor och hur avistakursen ska uppskattas när denna möjlighet saknas.

I de fall det inte är möjligt att växla mellan två valutor ska ett företag uppskatta avistakursen utifrån en kurs som speglar en transaktion mellan marknadsaktörer under rådande ekonomiska förhållanden. Vid uppskattningen av avistakursen kan ett företag använda sig av:

- en observerbar valutakurs utan justeringar, eller
- en annan värderingsmetod.

En observerbar valutakurs utan justeringar kan användas under vissa förutsättningar. En observerbar valutakurs kan till exempel vara:

- en avistakurs för ett annat ändamål, eller
- den första valutakursen som företaget kan erhålla för dess specifika ändamål när möjligheten att växla mellan två valutor är återställd 'first subsequent rate'.

Vid uppskattning av avistakursen får ett företag även använda en observerbar valutakurs och justera den efter behov, förutsatt att den speglar en transaktion mellan marknadsaktörer.

Företag ska lämna upplysningar som hjälper användaren att bedöma effekten av uppskattade valutakurser på de finansiella rapporterna. Exempelvis ska ett företag upplysa om den värderingsprocess som använts vid omräkningen samt de förhållanden som föreligger som gör att det inte är möjligt att växla mellan två valutor.

Ändringen av IAS 21 ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2025 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

3.5 Rådet för finansiell rapportering

3.5.1 Redovisning för juridiska personer (RFR 2)

Rådet publicerade i augusti 2023 ett förslag till ändringsmeddelande avseende de uppdateringar av RFR 2 som föranleds av ändringarna av IAS 7 *Rapport över kassaflöden* rörande upplysningar om "supply chain financing" arrangemang, IAS 12 *Inkomstskatter om Pillar Two*, IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* om klassificering av skulder med kovenanter, IFRS 16 *Leasingavtal* om "sale-and lease back" samt IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser* rörande vägledning kring hur ett företag ska bedöma om det är möjligt att växa en valuta mot en annan (se avsnitt 3.4.1 till 3.4.4 ovan).

Rådet föreslår i ändringsmeddelandet att något undantag inte ska göras i RFR 2 avseende ändringarna av IAS 7, IAS 12, IAS 1 samt IFRS 16 eftersom Rådet bedömer att det i dessa fall saknas skäl att införa undantag eller tillägg i RFR 2.

Gällande ändringarna i IAS 21 föreslår Rådet att undantag ska göras från kraven i de nya punkterna IAS 21.60M.a. samt IAS 21.60M.b. IAS 21.60M.a anger att omräkning ska göras till företagets funktionella valuta. Eftersom de finansiella rapporterna enligt 2. kap 6 § ÅRL ska presenteras i företagets redovisningsvaluta, föreslår Rådet att begreppet funktionell valuta ska ersättas med redovisningsvaluta vid tillämpningen av IAS 21.60M.a under RFR 2. Vidare föreslår Rådet att punkt IAS 21.60M.b inte ska tillämpas eftersom denna hänvisar till situationen då företaget använder en presentationsvaluta som är annorlunda än den funktionella valutan. Detta eftersom de finansiella rapporterna ska presenteras i företagets redovisningsvaluta och det inte är möjligt att välja en annan presentationsvaluta i juridisk person. I övrigt bedömer Rådet att det saknas skäl att införa undantag eller tillägg i RFR 2 och att övriga ändringar av IAS 21 därmed ska tillämpas i juridisk person.

Remisstiden för förslaget till ändringsmeddelandet gick ut den 1 november 2023.

Författare:



Fredrik Andersson
Redovisningsspecialist
070 876 05 88
fredrik.andersson2@kpmg.se



Ellen Ellebo
Redovisningsspecialist
070 875 89 60
ellen.ellebo@kpmg.se



Fredrik Ericsson
Redovisningsspecialist
076 628 00 24
fredrik.ericsson@kpmg.se



Hans Hällefors
Redovisningsspecialist
072 370 65 72
hans.hallefors@kpmg.se



Helle Kant
Redovisningsspecialist
070 676 93 46
helle.kant@kpmg.se



Conny Lysér
Redovisningsspecialist
070 264 50 81
conny.lyser@kpmg.se



Ulrica Malmvall
Redovisningsspecialist
070 639 16 10
ulrica.malmvall@kpmg.se



David Nilsson
Redovisningsspecialist
076 876 95 64
david.nilsson@kpmg.se



Jörgen Nilsson
Redovisningsspecialist
070 313 96 93
jorgen.nilsson@kpmg.se



Camilla Persson
Redovisningsspecialist
070 751 59 31
camilla.persson@kpmg.se



Magnus Samevik
Redovisningsspecialist
073 202 70 06
magnus.samevik@kpmg.se



Louise Sjödin
Redovisningsspecialist
070 698 94 27
louise.sjodin@kpmg.se



Anders Torgander
Redovisningsspecialist
070 553 92 66
anders.torgander@kpmg.se

KPMG

Besöksadress:

Vasagatan 16, Stockholm

Postadress:

Box 382
101 27 Stockholm

Tel: 08-723 91 00

E-post: info@kpmg.se

kpmg.se

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2023 KPMG AB, a Swedish limited liability company and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved. Normy/2311/E