

A photograph of a forest path with sunlight filtering through the trees, creating a starburst effect.

**Nyheter  
inför  
bokslutet**

**20  
22**

# Innehåll

<b>1. Inledning</b>	3
<b>2. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättande av bokslut 2022</b>	4
2.1 Årsredovisningslagen (ÅRL)	4
2.2 Aktiebolagslagen (ABL)	4
2.3 Bokföringslagen (BFL)	4
2.4 Bokföringsnämnden (BFN)	5
2.5 FAR	5
2.6 Enhetligt elektroniskt rapporteringsformat (ESEF)	6
2.7 IASB och IFRS Interpretations Committee (IFRS IC)	6
2.8 Rådet för finansiell rapportering (Rådet)	9
2.9 European Securities and Markets Authority (ESMA)	9
<b>3. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättande av bokslut 2023 eller senare</b>	11
3.1 Aktiebolagslagen (ABL)	11
3.2 Bokföringsnämnden (BFN)	12
3.3 Utredning om enklare regelverk för mikroföretagande och en modernare bokföringslag	12
3.4 FAR	13
3.5 IASB och IFRS Interpretations Committee (IFRS IC)	13
3.6 Rådet för finansiell rapportering (Rådet)	15
3.7 Förväntad ökning av ITP 2 skulder	15
3.8 Förslag till ny koncerndefinition	16

# 1. Inledning

2022 har blivit ett år med en kvardröjande pandemi, energikris, stigande inflationstryck och ökade räntor. Vår omvärld förändras i ett snabbt tempo och mycket påverkar även upprättandet av årets bokslut.

Invasionen av Ukraina, med stort mänskligt lidande, skakar oss alla. Förutom effekterna för folket i Ukraina berör kriget direkt och indirekt hela världens ekonomiska och finansiella system och kommer att ge följder på både kort som lång sikt. Vi redogör för ESMA:s "Public Statement" angående kriget i Ukraina i vilken företag uppmanas att lämna upplysning om effekterna, direkta och indirekta, av Rysslands invasion av Ukraina.

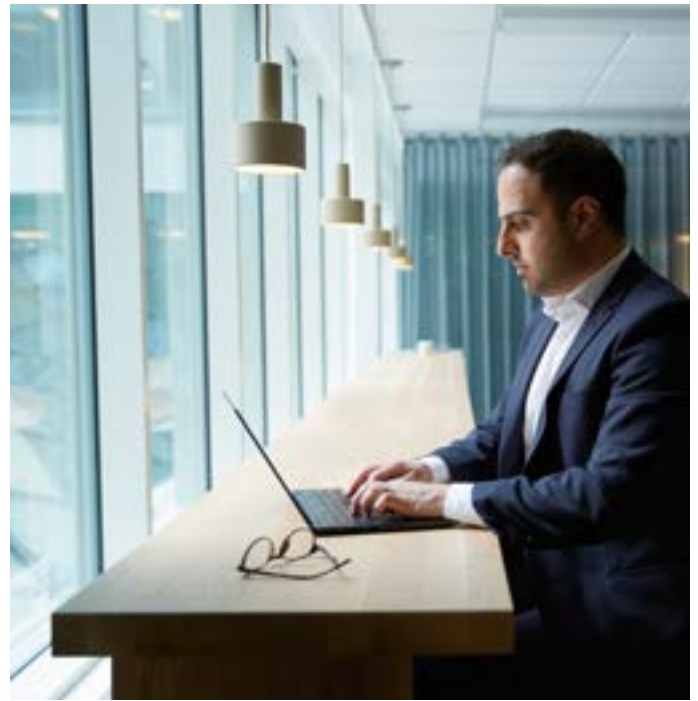
När det gäller finansiell rapportering enligt IFRS har vi ändringar av gällande standarder samt beslut från IFRS Interpretations Committee som är viktiga att känna till. För finansiell rapportering enligt svenska redovisningsnormer har inga större ändringar av K2 eller K3 skett, men vi beskriver de få ändringar som är gjorda samt vad som är på gång. När det gäller den s.k. rapporteringen enligt ESEF ger vi en uppdatering.

Mycket av det som hänt under året avseende rapportering har handlat om den icke-finansiella rapporteringen i form av information om hållbarhet. Men i denna artikel har vi fokus på finansiell rapportering. 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 KPMG:s hemsida. Du når detta via länken nedan.

## De senaste nyheterna inom hållbarhet →

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

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), European Securities and Markets Authority (ESMA) samt svenska normgivare Rådet för finansiell rapportering (Rådet) och Bokföringsnämnden (BFN). Vi behandlar även nyheter från FARs Operativa grupp för finansiell rapportering – Redovisning (FAR). Vidare behandlas lagändringar såsom ändringar av årsredovisningslagen (ÅRL) och bokföringslagen (BFL) samt vissa ändringar av aktiebolagslagen (ABL). Artikeln behandlar nyheter publicerade till och med den 24 oktober 2022. 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. Vidare behandlar vi inte nyheter avseende regler för företag som tillämpar IFRS första gången. 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 upprättandet av bokslutet 2022," tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2022.



## 2. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättande av bokslut 2022

### 2.1 Årsredovisningslagen (ÅRL)

Årsredovisningslagen har per den 1 januari 2022 uppdaterats med nya krav på innehållet i hållbarhetsrapporten enligt EUs förordning 2020/852. Kraven träffar företag som är av allmänt intresse (enligt 2.1a-c i EU:s direktiv 2013/34) och ingår i en koncern som har i genomsnitt fler än 500 anställda under det senaste räkenskapsåret. Ändringen innebär införandet av EUs gröna taxonomi om hållbarhet i årsredovisningslagen. Du hittar mer information och de senaste uppdateringarna inom hållbarhetsområdet på FARs hemsida:

**Lär dig mer om hållbarhet och hållbarhetsfrågor | FAR →**  
<https://www.far.se/kunskap/hallbarhet>

och på KPMGs hemsida:

**De senaste nyheterna inom hållbarhet – KPMG Sverige →**  
<https://home.kpmg/se/sv/home/campaigns/2021/02/det-senaste-inom-hallbarhet.html>

I hållbarhetsrapporten för 2021 behövde företag upplysa om hur stor del av deras verksamhet som omfattades av taxonomin. Till

hållbarhetsrapporten avseende 2022 utökas upplysningskraven och företag ska även upplysa om hur stor del av deras verksamhet som är förenligt med taxonomin. Upplysningarna ska lämnas i fördefinierade tabeller.

Inga ytterligare väsentliga förändringar av årsredovisningslagen som påverkar bokslutet 2022 har införts.

### 2.2 Aktiebolagslagen (ABL)

Inga ändringar har skett i aktiebolagslagen med tillämpning 2022, se vidare under Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättande av bokslut 2023 eller senare, se punkt 3.1.

### 2.3 Bokföringslagen (BFL)

Inga ändringar har skett i bokföringslagen.

Inga ytterligare besked har kommit avseende betänkandet som lämnades 30 juni 2021 och inkluderade modernisering av bokföringslagen, läs mer om det under punkt 3.3.

## 2.4 Bokföringsnämnden (BFN)

### 2.4.1 Ändringar i Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2020:1 Vissa redovisningsfrågor med anledning av coronaviruset

BFN har gjort en redaktionell ändring i det allmänna rådet om vissa redovisningsfrågor med anledning av coronaviruset (BFNAR 2020:1).

### 2.4.2 Underskrifter – beslutade ändringar i K2 och K3

BFN beslutade den 12 november 2021 att godkänna de föreslagna ändringarna av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2012:1 *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3) respektive Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2016:10 *Årsredovisning i mindre företag* (K2). Ändringen, som trädde i kraft 21 november 2021, innebär att årsredovisningen är upprättad först när samtliga befattningshavare som ska skriva under årsredovisningen har skrivit under. Se även avsnitt 2.5.1.1.

## 2.5 FAR

### 2.5.1 Uppdateringar av Samlingsvolymen 2022

#### 2.5.1.1 Redovisningsrekommendation RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag

Uppdatering genomfördes av FARs redovisningsrekommendation RedR 1 *Årsredovisning i aktiebolag*, vilken ingår i Samlingsvolymen 2022. Ändringarna i förhållande till den version som publicerades i 2021 års Samlingsvolym bestod 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 2 som behandlar årsredovisningens innehåll har punkt 2.25 ändrats med anledning av förändring av lydelsen i K3 3.4 rörande undertecknande och upprättande av finansiella rapporter. Ändringen i punkt 2.25 förtydligar att en årsredovisning anses upprättad när samtliga befattningshavare undertecknat den.
- I avsnitt 5 som behandlar balansräkningen har punkten 5.12.27 till FARs schema för balansräkning kompletterats med förtydligande av att den del av utgiften för första förhöjd leasingavgift som ska periodiseras över leasingperioden redovisas som en förutbetalad kostnad under rubriken Kortfristiga fordringar oavsett längden på leasingperioden eller återstående leasingperiod.
- Punkten 5.12.33 till FARs schema för balansräkning kompletterades med ett förtydligande av hur överkursfonder ska presenteras i eget kapital. Innebörden är att medel som

vid utgången av år 2020 fanns i överkursfond ska fortsatt redovisas som fritt eget kapital, såvida fonden inte ianspråktagits. För nyemissioner från och med den 1 januari 2021 kan företag välja om överkurs ska hänföras till bundet eller fritt eget kapital, det vill säga bunden överkursfond eller fri överkursfond.

- Punkten 5.12.44 till FARs schema för balansräkning kompletterades med klargörande att beräknad och/eller fastställd skuld för skatter såsom exempelvis inkomstskatt, fastighets-skatt, särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt som kommer att redovisas i inkomstdeklarationen för räkenskapsåret klassificeras som kortfristig skuld, inte upplupen kostnad. Detta gäller även lagstadgade arbetsgivaravgifter som ska betalas under efterföljande månad.
- I avsnittet 7, som behandlar innehållet i noter, har punkten 7.19 kompletterats med att ett företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2020:1 *Vissa redovisningsfrågor med anledning av coronaviruset* ska ange detta bland redovisnings- och värderingsprinciperna.

#### 2.5.1.2 Redovisningsrekommendation RedR 9 Redovisning vid nedströmsfusioner

Bokföringsnämndens nya allmänna råd om fusioner BFNAR 2020:5 *Redovisning av fusion* innehåller reglering av nedströmsfusioner och ska tillämpas på fusioner med fusionsdag från och med 1 januari 2022. FARs rekommendation RedR 9 *Redovisning vid nedströmsfusioner* upphör därför att gälla för fusioner som har fusionsdag efter den 31 december 2021.

#### 2.5.1.3 Redovisningsuttalande RedU 10 Redovisning av skattekonsekvenserna av negativ justerad anskaffnings- utgift i handelsbolagsandelar

Uttalandet beskriver redovisning av uppskjuten skatt med anledning av beskattningskonsekvenser som kunde uppstå vid innehav av handelsbolagsandelar per den 1 januari 2010. Beskattningskonsekvenserna kunde under vissa förutsättningar kvarstå under en tioårsperiod. Denna tioårsperiod är passerad och uttalandet upphörde därför att gälla från och med 1 januari 2022.

#### 2.5.1.4 Redovisningsuttalande RedU 11 Stiftelser med gemensamt placerad förmögenhet

Uttalandets punkt 4.1 har omformulerats för att klargöra att en avkastningsstiftelse som har gemensam bokföring med andra avkastningsstiftelser får ha en gemensam obruten verifikationsserie för förmögenhetsförvaltningens bokföring och den egna verksamhetens bokföring. I huvudboken för den egna verksamheten ingår emellertid endast den egna verksamhetens bokföring.

## 2.6 Enhetligt elektroniskt rapporteringsformat (ESEF)

2019 infördes nya regler inom EU om elektronisk rapportering av finansiella rapporter. De nya reglerna tillämpades första gången på finansiella rapporter för räkenskapsår som påbörjades den 1 januari 2021 eller senare. Avsikten är att ett enhetligt rapporteringsformat ska göra det enklare för emittenter att rapportera samt underlätta för investerare och andra intressenter att hitta, analysera och jämföra finansiell information.

”European Single Electronic Format” (ESEF) är en teknisk standard för digital inrapportering av årsredovisningar som har tagits fram av ESMA.

### 2.6.1 Vilka företag tillämpa ESEF?

Reglerna om ESEF-rapportering ska tillämpas av alla emittenter som står under redovisningstillsyn i enlighet med 16 kap. lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden (Vpml), med vissa undantag som framgår av 16 kap. 2 och 3 §§ Vpml.

### 2.6.2 Vad innebär ESEF-rapportering?

Reglerna innebär att års- och koncernredovisningar ska upprättas i XHTML-format (”Extensible HyperText Markup Language”) och att de finansiella rapporterna som upprättas i enlighet med IFRS ska märkas upp i enlighet med en taxonomi framtagen av ESMA. ESMA:s taxonomi bygger på IFRS-taxonomi och uppdateras löpande. En ny ESEF-taxonomi trädde i kraft i mars 2022. Den uppdaterade taxonomi ska användas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2022 eller senare. Det innebär att bolag behöver se över valda element i föregående års finansiella rapporter då vissa element inte längre finns kvar och nya har tillkommit. Märkningen av rapporterna görs med hjälp av XBRL (”eXtensible Business Reporting Language”) vilket i sin tur integreras i XHTML-formatet med hjälp av Inline XBRL-specifikationer. Hur märkningen, ”taggningen”, av de finansiella rapporterna ska göras framgår av ESMA:s rapporteringsmanual för ESEF.

Rapporterna i XHTML-format ska presenteras på företagets hemsida samt lämnas in till Finansinspektionen i samband med offentliggörandet av årsredovisningen.

### 2.6.3 Vad gäller för räkenskapsår 2022?

För räkenskapsår som inleds den 1 januari 2022 eller senare gäller, utöver de krav som finns på att märka upp de primära finansiella rapporterna, även krav på att blocktagga noterna i de finansiella rapporterna. Blocktaggning innebär att ett avsnitt, t ex ett textavsnitt med information märks upp.

### 2.6.4 Blocktaggning 2022

Den 24 augusti 2022 publicerade ESMA en uppdaterad rapporteringsmanual gällande ESEF-rapporteringen som inkluderar vägledning kring blocktaggning.

I taxonomi finns både obligatoriska och frivilliga blocktaggningselement. Det finns cirka 250 obligatoriska blocktaggningselement vilka listas i tabell 2 bilaga II i ESEF-förordningen.<sup>1</sup> Blocktaggarna har elementtypen ”textblock”. Textblock är icke numeriska poster och används för att märka större informationsinsamlingar i de finansiella rapporterna. Vid blocktaggning ska bolagen utgå från de obligatoriska elementen och märka upp all information i sina finansiella rapporter som omfattas av dessa element. Noter som innehåller information som motsvarar fler än ett obligatoriskt element ska märkas med samtliga tillämpliga element (multitagging). Detta leder till att det skapas flera lager av taggar med element i noterna.

I de fall flera textstycken i notupplysningarna är hänförliga till ett och samma element kan detta element behöva användas flera gånger. En sammanlänkning av dessa textstycken möjliggörs genom att använda en inbyggd XBRL konstruktion.

Om notupplysningarna inte innehåller den information som ett obligatoriskt element avser, ska det elementet inte användas. Därmed blir inte alltid samtliga obligatoriska element applicerbara i bolagens finansiella rapporter.

Vid de tillfällen som notupplysningar innehåller information som inte omfattas av ett obligatoriskt element behöver inte bolag märka upp avsnittet. ESMA uppmanar dock bolagen att använda de frivilliga blocktaggningselementen, om dessa är applicerbara, eller skapa egna bolagsspecifika element, så kallade ”extensions”, för uppmärkning av dessa upplysningar. Bolagsspecifika element behöver inte förankras i ett befintligt element.

Det är endast koncernens upplysningar som ska märkas upp vilket innebär att moderbolagets upplysningar ska exkluderas i den mån det går. Det innebär att text i noter samt tabeller som endast avser moderbolaget inte ska märkas upp. Även upplysningar som härstammar från andra regelverk eller lagar än IFRS ska exkluderas från blocktaggningen.

## 2.7 IASB och IFRS Interpretations Committee (IFRSIC)

### 2.7.1 Nya standarder

IASB har inte publicerat några nya standarder som är godkända av EU för tillämpning från och med 1 januari 2022.

<sup>1</sup> Konsoliderad version 2022-01-01: Kommissionens delegerade förordning (EU) 2019/815 av den 17 december 2018 om komplettering av Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG vad gäller tekniska tillsynsstandarder för specificering av ett enhetligt elektroniskt rapporteringsformat.

## 2.7.2 Ändringar/förtydliganden från IASB

### 2.7.2.1 Ändringar av IFRS 3 Rörelseförvärv

Den uppdatering som skett av "Conceptual Framework" innebär att IFRS 3 och hänvisningarna till "Conceptual Framework" ändrats.

Ändringarna innebär att skulder och eventalförpliktelser, som omfattas av IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar* och IFRIC 21 *Avgifter*, ska redovisas med tillämpning av IAS 37 och IFRIC 21 istället för "Conceptual Framework".

IFRS 3 tillåter inte att eventualtillgångar redovisas, vilket framgår av "Basis for Conclusion" till IFRS 3. För att undvika oklarheter kopplat till "Conceptual Framework" kompletteras IFRS 3 så att det explicit framgår av standarden att en förvärvare inte ska redovisa eventualtillgångar i ett rörelseförvärv.

### 2.7.2.2 Ändringar av IAS 16 Materiella anläggningstillgångar

Ändringen av IAS 16 innebär att intäkter som erhålls innan tillgången tagits i bruk och är i skick att användas inte får redovisas mot tillgångens anskaffningsvärde utan ska redovisas som en intäkt.

### 2.7.2.3 Ändringar av IAS 37 Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar

Ändringarna förtydligar vilka kostnader som ska inkluderas vid redovisning av förlustkontrakt. IASB har utvärderat två alternativ för urval av kostnader, "incremental cost approach", kostnader som inte skulle uppstå om man inte hade kontraktet, och "directly related cost approach" som omfattar både "incremental costs" och en allokering av andra kostnader för aktiviteter som krävs för att fullfölja kontraktet. IASB har valt det senare alternativet.

## 2.7.3 Årliga förbättringar till IFRS-standarder – förbättringscykel 2018-2020

Avseende den årliga förbättringscykeln 2018-2020 som IASB publicerat har följande ändringar gjorts.

- IFRS 1 *Första gången IFRS tillämpas* – ett dotterföretag får vid övergången till IFRS välja att använda den omräkningsdifferens som redovisades vid moderföretagets tidpunkt för övergång.
- IFRS 9 *Finansiella instrument* – ett förtydligande av vilka avgifter ett företag ska inkludera i 10 procentstestet för att avgöra om det skett en utsläckning av skuldinstrumentet.
- IFRS 16 *Leasingavtal* – vägledning kring hur förmåner ("lease incentives") kopplat till ersättningar för förbättringar på annans fastighet ska redovisas tas bort från exempel 13.
- IAS 41 *Jord- och skogsbruk* – kravet på att exkludera kassaflöden hänförliga till beskattning vid beräkning av verkligt värde tas bort.

### 2.7.3.1 Ändringar av IFRS 16 Leasingavtal – covid-19 Relaterade hyreslättnader efter 30 juni 2021

En effekt av covid-19 pandemin är att IASB i maj 2020 publicerade en temporär lättnad av IFRS 16, detta med anledning av att IASB ansåg att redovisning av hyresrabatter enligt IFRS 16 under pågående pandemi kunde bli administrativt svårt och dyrt för leasetagaren.

Ändringen innebär att perioden för erhållna hyreslättnader förlängdes ett år vilket innebär att sluttidpunkten för tillämpning av ändringen senarelades till den 30 juni 2022.

## 2.7.4 IFRS IC

### 2.7.4.1 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, t ex beroende på att tillämplig IFRS standard innehåller tillräcklig vägledning för hur redovisningen ska göras, publicerar IFRS IC en 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.

IFRS Foundations standard-setting manual "Due Process Handbook" anger att det krävs av ett företag att vid tillämpning av IFRS standarder ska den förklarande text som ingår i agenda decision följas. Detta oavsett om agenda decision har lett fram till en ny IFRIC eller en ändring av en standard eller inte. Efter beslut av IASB så publiceras en uppdaterad IFRIC Update med ett tillägg, ett Addendum, av vilket den beslutade texten framgår. IFRIC Update återfinns på IASBs hemsida.

### 2.7.4.2 Publicerade beslut under året

Per den 24 oktober 2022 har IASB under 2022 godkänt nio agenda decisions från IFRS IC, dessa framgår i tabellen nedan. Vi har valt att kommentera de som vi bedömer är av störst intresse för svenska noterade koncerner, dessa är markerade nedan.

---

Multi-currency Groups of Insurance Contracts – IFRS 17, IAS 21

---

Special Purpose Acquisition Companies (SPAC) Accounting for Warrants at Acquisition

---

TLTRO III Transactions – IFRS 9, IAS 20

---

**Demand Deposits with Restrictions on Use arising from a Contract with a Third Party – IAS 7**

---

**Principal versus Agent: Software Reseller – IFRS 15**

---

Transfer of Insurance Coverage under a Group of Annuity Contracts – IFRS 17

---

Special Purpose Acquisition Companies (SPAC): Classification of Public Shares as Financial Liabilities or Equity – IAS 32

---

Negative Low Emissions Vehicle Credits – IAS 37

---

Lessor Forgiveness of Lease Payments – IFRS 9, IFRS 16

---



### 2.7.4.3 Demand Deposits with Restrictions on Use arising from a Contract with a Third Party – IAS 7

Detta beslut (agenda decision) behandlar frågan om ett tillgodo­havande i en viss situation ska klassificeras som likvida medel. Förutsättningarna i fallet är att företaget har ett tillgodo­havande (demand deposit) i en bank och banken har inga restriktioner vad gäller uttag från kontot. Företaget har dock ett kontraktuellt åtagande gentemot en tredje part att det ska finnas ett visst belopp på kontot som bara får användas för vissa specifika ändamål. Om inte detta efterlevs blir det ett avtalsbrott gentemot tredje part.

IFRS IC konstaterade att frågan gällde huruvida tillgodo­havandet uppfyller definitionen på kassa och bank i IAS 7 *Rapport över kassaflöden* punkt 6. Det framgår där att kassa och bank utgörs av kassamedel samt disponibla tillgodo­havande hos banker och motsvarande institut. Några ytterligare krav ställs inte för att en post ska definieras som *kassa och bank*. IFRS IC kom därför, utifrån förutsättningarna i det aktuella fallet, till slutsatsen att de restriktioner som tillgodo­havandet har pga avtalet med tredje part inte innebär att tillgodo­havandet förhindras att klassificeras som *kassa och bank*. Det innebär i sin tur att tillgodo­havandet ingår i posten *likvida medel* i rapporten över kassaflöden.

I rapporten över finansiell ställning presenteras tillgodo­havandet också inom posten *likvida medel*. Det påpekas emellertid att om det krävs för en förståelse av den finansiella ställningen så kan en särredovisning av posten vara aktuell inom ramen för *likvida medel*.

Vad gäller upplysningar påpekar IFRS IC att IAS 7 punkt 45 anger att ett företag ska lämna upplysningar om sammansättningen av de likvida medlen och att enligt IAS 7 punkt 48 lämna upplysningar om likvida medel av betydande omfattning som

inte är tillgängliga för användning av koncernen. Vidare påpekas att företaget behöver överväga om man ska lämna upplysningar om likviditetsrisk utifrån IFRS 7 *Finansiella instrument – Upplysningar* samt lämna annan relevant information utifrån IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* punkt 31 som anger att ett företag ska överväga att lämna ytterligare upplysningar när tillämpning av de särskilda kraven i IFRS inte är tillräckligt för att göra det möjligt att förstå inverkan av vissa transaktioner, andra händelser och förhållanden på företagets finansiella ställning och resultat.

### 2.7.4.4 Principal versus Agent: Software Reseller – IFRS 15

*Huvudman versus ombud: mjukvaruåterförsäljare (IFRS 15)*

Frågeställningen avser om en återförsäljare ska betraktas som ombud eller huvudman i enlighet med IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*.

#### *Bakgrund*

En återförsäljare har ett distributionsavtal med en mjukvarutillverkare som ger återförsäljaren rätt att sälja mjukvarutillverkarens standardmjukvarulicenser till kunder. Avtalet kräver, före försäljning av mjukvarulicenserna, att återförsäljaren tillhandahåller råd till varje kund om vilken typ och antal mjukvarulicenser som skulle möta kundens behov. Återförsäljaren har rätt att sätta priset för mjukvarulicenserna vid försäljning till kunderna.

Kunden erlägger ingen betalning i det fall kunden inte köper några licenser. I det fall kunden köper licenser kommer återförsäljaren överens om försäljningspriset med kunden. Därefter gör återförsäljaren en beställning hos mjukvarutillverkaren å kundens vägnar, betalar tillverkaren samt fakturerar kunden.

Mjukvarutillverkaren ingår sedan ett avtal med kunden som förser kunden med mjukvarulicenserna, vilka är utfärdade i kundens namn, specificerar kundens rätt att använda mjukvaran och tillhandahåller en funktionsgaranti under licensperioden samt licensvillkor.

I det fall återförsäljaren ger felaktiga råd till kunden avseende typ eller antal mjukvarulicenser (som inte uppfyller kundens behov), behöver kunden inte acceptera licenserna. Återförsäljaren kan inte returnera ej accepterade licenser till mjukvarutillverkaren eller sälja dem till en annan kund.

*Frågeställning – är återförsäljaren av standardmjukvarulicenser ombud eller huvudman?*

För att fastställa karaktären av löftet till kunden anger IFRS 15 att ett företag ska:

- identifiera de specificerade varorna eller tjänsterna som ska tillhandahållas kunden (distinkta varor eller tjänster) och
- bedöma om företaget kontrollerar varje specificerad vara eller tjänst innan den varan eller tjänsten överförs till kunden.

Företaget betraktas som huvudman i det fall företaget kontrollerar varan eller tjänsten innan den överförs till kunden. I annat fall betraktas företaget som ombud.

### Identifiering av varor eller tjänster som ska tillhandahållas

Återförsäljarens avtal med kund innehåller ett uttryckligt löfte att överföra en specificerad typ och ett antal standardmjukvarulicenser till kunden. Råden som återförsäljaren ger före försäljningen, enligt distributionsavtalet mellan mjukvarutillverkaren och återförsäljaren, är inte ett implicit löfte i avtal med en kund. Vid tidpunkten för ingående av avtal med kund har återförsäljaren redan lämnat råden och det finns inga ytterligare råd att ge av återförsäljaren. Vid tidpunkten för ingående av avtal med kund, finns det inga förväntningar från kunden att återförsäljaren kommer att överföra en vara eller tjänst till kunden förutom standardmjukvarulicenserna. IFRS IC ansåg att enligt bakgrundsfakta till frågeställningen är de utlovade varorna i avtalet med kund endast standardmjukvarulicenserna.

### Företagets kontroll över vara eller tjänst innan överföring till kund

Bedömningen av kontroll kräver övervägande av specifika fakta och omständigheter, vilket inkluderar villkoren i avtalen. Om det är oklart om återförsäljaren är huvudman eller ombud utifrån kontrollkriteriet enligt IFRS 15, ska återförsäljaren ta hänsyn till indikatorerna i IFRS 15 B37.

Ansvaret för att uppfylla löftet att tillhandahålla licenserna till kunden delas – återförsäljaren ansvarar för kontakt med kunden före och efter att licenserna överförts samt tar ansvar för ej accepterade licenser medan tillverkaren ansvarar för mjukvarans funktionalitet samt för att utfärda och aktivera licenserna. Återförsäljaren har ingen lagerrisk innan licenserna tillhandahålls kunden men har lagerrisk tills kunden accepterar licenserna. Avseende rätten att fastställa priset för licenserna kan vara mindre relevant vid bedömningen om till exempel marknaden för licenserna är sådan att återförsäljaren i själva verket har begränsad flexibilitet när det gäller att fastställa priset.

Mot bakgrund av de specifika omständigheterna konstaterade IFRS IC att den inte kunde dra någon slutsats om huruvida återförsäljaren är huvudman eller ombud. Återförsäljaren ska göra bedömningen inom ramverket och reglerna i IFRS 15 B34–B38.

IFRS IC anser vidare att återförsäljaren ska upplysa om väsentliga redovisningsprinciper i enlighet med IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* och upplysningar som krävs enligt IFRS 15, inklusive upplysningar om dess prestationsåtaganden och de bedömningar som gjorts vid tillämpningen av IFRS 15 som väsentligt påverkar fastställandet av beloppet och tidpunkten för redovisning av intäkter från avtal med kunder.

## 2.8 Rådet för finansiell rapportering (Rådet)

### 2.8.1 Ändringsmeddelande – årsuppdatering 2021

Rådet publicerade i december 2020 ett ändringsmeddelande som omfattade de ändringar av RFR 2 som ska tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2021 eller senare.

Ändringarna som tillämpas på räkenskapsår som inleds den 1 januari 2022 beskrivs ovan i avsnitt 2.7.2 Ändringar/förtydliganden från IASB och 2.7.3 Årliga förbättringar till IFRS-standarder – förbättringscykel 2018-2020. 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.

### 2.8.2 Ändringar av undantaget från IFRS 16 i RFR 2 – Redovisning av hyresrabatter till följd av covid-19

En effekt av covid-19 pandemin är att IASB i maj 2020 publicerade en temporär lättnad av IFRS 16, med anledning av att IASB ansåg att redovisning av hyresrabatter enligt IFRS 16 under pågående pandemi kunde bli administrativt svårt och dyrt för leasetagaren. Ändringen innebar att perioden för erhållna hyreslättnader förlängdes ett år vilket innebar att sluttidpunkten för tillämpning av ändringen senarelades till den 30 juni 2022.

Rådet gjorde i ändringsmeddelandet motsvarande förlängning i RFR 2 för de företag som valde att inte tillämpa IFRS 16 i juridisk person. För de bolag som tillämpar undantaget till IFRS 16 gäller att ändringen ska tillämpas för räkenskapsår som påbörjas 1 april 2021 eller senare. För de bolag som tillämpar IFRS 16 i juridisk person gäller undantaget från samma period som det tillämpas i koncernredovisningen.

## 2.9 European Securities and Markets Authority (ESMA)

### 2.9.1 "Public Statement" – Konsekvenser av Rysslands invasion av Ukraina i halvårsrapporter

I ESMA:s Public Statement "Implications of Russia's invasion of Ukraine on half-yearly financial reports" som publicerades i maj 2022 uppmuntras det att företag lämnar upplysning om effekterna, direkta och indirekta, av Rysslands invasion av Ukraina.

Upplysningar ska lämnas avseende:

- hur sanktioner har påverkat företagets strategier och mål samt verksamhet, resultat, finansiell ställning och kassaflöde (framförallt när det gäller effekter på företagets likviditet, likviditetsrisk, minskning av intäkter, avbrott i leveranskedjor och andra osäkerheter gällande produktion, exponering mot marknaderna samt personal) i innevarande period samt, om möjligt, förväntad påverkan framöver.
- de huvudsakliga riskerna och osäkerhetsfaktorerna som företaget står inför hänförliga till Rysslands invasion av Ukraina.

Vidare rekommenderas det att upplysningar lämnas avseende vilka åtgärder som företaget har vidtagit samt hur dessa har lindrat de direkta och indirekta effekterna av Rysslands invasion av Ukraina. När det är möjligt behöver även information lämnas avseende den förväntade framtida påverkan på resultatet, den

finansiella ställningen och kassaflödet utifrån risker och vilka åtgärder som planeras att vidtas för att lindra de förväntade riskerna och osäkerheterna. Information ska även lämnas avseende uppskattningar och bedömningar och de antaganden som har gjorts avseende de framtida effekterna av Rysslands invasion av Ukraina för företaget och vilka strategier som har vidtagits.

Det uppmuntras att upplysningarna avseende effekterna av invasionen lämnas i en gemensam not alternativt att hänvisning görs till de noter där dessa effekter beskrivs. Upplysningarna ska dessutom anpassas till enskilda företags specifika omständigheter. Företag med verksamheter på de marknader som är påverkade av invasionen eller har råvaror i sin verksamhet som väsentligt påverkas av Rysslands invasion av Ukraina, exempelvis energi eller jordbruk, ska upplysa om företaget är påverkat av invasionen eller uppmuntras, i det fall företaget inte är påverkat, klart ange att Rysslands invasion av Ukraina inte har haft någon väsentlig effekt på det finansiella rapporterna trots att företaget är exponerat för väsentliga risker.

Vidare anges det att upplysningar avseende väsentliga risker hänförliga till kredit-, valuta-, likviditet-, råvaru- och övriga risker samt säkringsstrategi ska lämnas. Behovet av tillräckliga känslighetsanalyser kan behöva ses över och lämnas avseende valuta-, råvaru- eller andra typer av marknadsrisker.

Värdering av kreditförluster kan ha förändrats och information ska lämnas avseende förväntade kreditförluster och exponering hänförliga till de marknader som är påverkade av invasionen. Upplysning ska även lämnas avseende säkerheter som företaget har hänförligt till utlåning.

Företag behöver även vara uppmärksamma på indikationer som kan innebära nedskrivningsprövning. Vidare anges det att upplysningar behöver lämnas avseende väsentliga förändringar i antagande vid nedskrivningsprövningar jämfört med tidigare och känslighetsanalyser kopplade till dessa nedskrivningsprövningar.

Gällande bedömningar kan detta vara aktuellt att upplysa om det har skett förändringar avseende bedömning av företagets bestämmande inflytande över dotterbolag, gemensamt bestämmande inflytande över joint venture respektive betydande inflytande över intresseföretag som ett resultat av invasionen av Ukraina.

Reglerna i IFRS 5 avseende anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter kan även vara aktuella att beakta.

ESMA betonar att ett företag också ska överväga att lämna ytterligare upplysningar när tillämpning av de särskilda kraven i IFRS inte är tillräckliga för att göra det möjligt för användarna av de finansiella rapporterna att förstå inverkan av vissa transaktioner, andra händelser och förhållanden på företagets finansiella ställning och finansiella resultat (IAS 1.31).

I det fall det föreligger osäkerhet gällande företagets förmåga att fortsätta verksamheten och företaget inte upprättar rapporten enligt fortlevnadsprincipen ska upplysning lämnas om detta

samt vilken grund som rapporten har upprättats samt skälet till att företaget inte anses kunna fortsätta sin verksamhet.

Bortsett från de områden som uttryckligen nämns ovan, betonar ESMA att företag ska överväga om andra krav i IFRS också är relevanta i samband med deras rapportering. Detta kan vara exempelvis redovisning av uppskjuten skatt enligt IAS 12 *Inkomstskatter*, värdering till verkligt värde i enlighet med IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*, omräkning av valutatransaktioner och av finansiella rapporter i utländsk valuta i enlighet med IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser*, avsättningar och förlustkontrakt enligt IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar* samt skulder kopplade till försäkringsavtal.

Titeln på "public statement" refererar till halvårsrapporter, men det framgår att "public statement" även ska beaktas vid upprättande av andra delårsrapporter och av årsredovisning.

#### ESMAs public statement 32-63-1277



[https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1277\\_public\\_statement\\_on\\_half-yearly\\_financial\\_reports\\_in\\_relation\\_to\\_russias\\_invasion\\_of\\_ukraine](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1277_public_statement_on_half-yearly_financial_reports_in_relation_to_russias_invasion_of_ukraine)

### 2.9.2 "Public Statement" – Information om implementering av IFRS 17 Försäkringsavtal

I ESMAs public statement 32-339-208 gällande information om implementering av IFRS 17 *Försäkringsavtal* anges att upplysningar ska lämnas avseende förväntade effekter av den nya standarden. IFRS 17 *Försäkringsavtal* ska tillämpas från och med 1 januari 2023 och ESMA understryker att det är viktigt att företagen lämnar relevant och jämförbar information i delårsrapporter och i årsredovisningen för 2022. Detta för att göra det möjligt för användare att bedöma den påverkan som IFRS 17 kommer att ha när den tillämpas för första gången.

ESMA refererar till IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* punkt 30 där det bland annat framgår att känd information eller information som kan uppskattas med rimlig precision, som är relevant för att bedöma den möjliga effekten som tillämpning av IFRS 17 kommer att få på företagets finansiella rapporter ska lämnas. ESMA påpekar att denna information ska vara både kvalitativ och kvantitativ.

Det uppmuntras även att lämna information om effekten på alternativa nyckeltal vid implementeringen av IFRS 17.

#### ESMA:s public statement 32-339-208



[https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-339-208\\_esma\\_public\\_statement\\_on\\_implementation\\_of\\_ifrs\\_17.pdf](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-339-208_esma_public_statement_on_implementation_of_ifrs_17.pdf)



## 3. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättande av bokslut 2023 eller senare

### 3.1 Aktiebolagslagen (ABL)

#### 3.1.1 Ny proposition om gränsöverskridande förfaranden

Regeringen överlämnade tidigare i år proposition 2021/22:286 med förslag på nya regler för gränsöverskridande förfaranden mellan EU:s medlemsstater. Genom förslaget införs dels nya regler för gränsöverskridande fusioner, dels införande av nya regler för gränsöverskridande delningar samt införandet av regler för gränsöverskridande ombildningar. Förslaget, som framför allt innebär ändringar i ABL, föreslås träda i kraft den 31 januari 2023. Eftersom inga övergångsregler föreslås, måste samtliga pågående ärenden som påverkas av förslaget göras om enligt de nya reglerna såvida de inte avslutas före den 31 januari 2023.

#### 3.1.2 Gränsöverskridande ombildningar

Gränsöverskridande ombildningar är ett nytt förfarande som innebär att ett bolag av en viss nationalitet inom EES ombildas till ett bolag av en annan nationalitet inom EES. Det kan exempelvis röra sig om ett utländskt bolag som ombildas till ett svenskt aktiebolag. Enligt regeringens förslag ska det vara

möjligt för såväl privata som publika aktiebolag att ombilda sig. Däremot ska det inte vara möjligt att ombilda aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning. Att ett bolag ombildas innebär inte att bolaget upplöses i ursprungsmedlemsstaten och inte heller att något nytt bolag bildas i destinationsmedlemsstaten utan det är i stället samma bolag som lever vidare, men i en annan associationsform i en annan medlemsstat. En ombildning kräver heller inte att ett bolag flyttar sitt huvudkontor eller sin operativa verksamhet till destinationsmedlemsstaten, minimikravet är endast att bolaget flyttar sitt registrerade säte till destinationssmedlemsstaten. Vid en gränsöverskridande ombildning kommer en revisorsgranskning av styrelsens redogörelse motsvarande den som görs vid gränsöverskridande fusioner behöva genomföras innan ombildningsplanen godkänns. En väsentlig skillnad avseende granskningen jämfört med den som ska genomföras vid en gränsöverskridande fusion är att granskningen helt och hållet kommer kunna avtalas bort om samtliga aktieägare i bolaget samtycker till det. Motsvarande regler om inlösen som de som införs vid gränsöverskridande fusioner kommer även att införas för gränsöverskridande ombildningar.

### 3.1.3 Gränsöverskridande fusioner

Regeringen föreslår ett antal förändringar avseende gränsöverskridande fusioner. Bland annat införs begreppet *vederlagsfri fusion*, fler handlingar ska biläggas fusionsplanen, och bolagens intressenter får möjlighet att lägga fram synpunkter kring processen. Revisorsyttrandet blir även mer omfattande som följd av att styrelsens redogörelse enligt 23 kap. 39–39 b §§ ABL ska innehålla fler moment. Framgent kommer revisorn, förutom att yttra sig över huruvida styrelsen i sin redogörelse uppfyllt sin skyldighet till redogörelse enligt ABL, bedöma huruvida det belopp som bestämts samt den metod som legat till grund för beslutet för inlösen, utbytesförhållande och kontantersättning är lämpligt.

### 3.1.4 Gränsöverskridande delningar

En gränsöverskridande delning innebär att ett bolags tillgångar och skulder övergår i ett eller flera nybildade eller redan existerade bolag i olika medlemsstater. I dagsläget är endast inhemska delningar möjliga enligt svensk rätt men från och med den 31 januari 2023 kommer gränsöverskridande delningar vara möjliga. Gränsöverskridande delningar kommer att kunna genomföras genom antingen fullständig delning, partiell delning eller genom delning genom separation. Fullständig delning och partiell delning har tidigare varit möjliga att genomföra inhemskt, i och med kommande lagändring blir även delning genom separation möjligt att genomföra inhemskt. En separation påminner om en partiell delning med den skillnaden att delningsvederlaget ska betalas till det överlåtande bolaget i stället för till dess aktieägare. Enligt regeringens förslag ska en gränsöverskridande delning definieras som en delning varvid ett bolags tillgångar och skulder, helt eller delvis, övergår till en eller flera motsvarande juridiska personer med hemvist inom EES under förutsättning att minst en av dessa juridiska personer har hemvist utanför Sverige. Revisorsgranskningen vid en gränsöverskridande delning föreslås till stor del likna den granskning som sker vid en gränsöverskridande fusion med en väsentlig skillnad, i de fall en partiell delning eller en delning genom separation genomförs ska revisorn särskilt ange om det efter delningen fortfarande finns full teckning för det bundna egna kapitalet i det överlåtande bolaget. Kontrollen av det egna kapitalet i det övertagande bolaget, lämnas vid gränsöverskridande förfaranden, till behörig myndighet i det land där det nybildade bolaget har sin hemvist. Regler om aktieägares rätt till inlösen motsvarande de som införs vid gränsöverskridande fusioner kommer även att införas för gränsöverskridande delningar.

## 3.2 Bokföringsnämnden (BFN)

Bokföringsnämnden beslutade i december 2020 att inleda en översyn av K2- och K3-regelverken. Under 2021 skickades en förfrågan om synpunkter ut till olika bransch- och intresseorganisationer, myndigheter, universitet, högskolor och revisionsbyråer. Frågorna avsåg bland annat normgivningens struktur och regelverkens tillämpningsområde.

Baserat på de svar som lämnades på förfrågan fattade BFN två inriktningsbeslut för det fortsatta arbetet. Beslut fattades om att det även i fortsättningen ska finnas två fullständiga och sammanhållna separata regelverk för K2 respektive K3. BFN fattade även beslut om att arbeta med att begränsa vilka företag som får tillämpa K2. En sådan begränsning kommer att baseras på verksamhetens karaktär snarare än ett gränsvärde.

BFN kommer, enligt den preliminära tidsplanen, att skicka ut en remiss i slutet av 2022 med förslag på ändringar i K2- och K3-regelverken. Beslut om uppdaterade regelverk förväntas tas tidigast i maj 2023.



## 3.3 Utredning om enklare regelverk för mikroföretagande och en modernare bokföringslag

Regeringens utredare lämnade den 30 juni 2021 över betänkande SOU 2021:60 som lämnar förslag som inkluderar modernisering av bokföringslagen. Utredningen föreslår att företag som överfört räkenskapsinformation till en annan form, på ett sätt som inte innebär någon risk att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner, kan förstöra den ursprungliga räkenskapsinformationen. Förslaget innebär att företag kan förstöra originalet direkt efter överföring i stället för att som idag vänta till det fjärde året. Utredningen föreslår även ytterligare förändrade skrivningar som framförallt avser förtydliganden.

Utredningen har även haft som uppdrag att klarlägga vilka möjligheter att använda gemensamma verifikationsserier som företag och koncerner har enligt gällande regelverk. Utredningen konstaterar att bokföringslagen är avsedd att vara en ramlag med främst allmänna principer och att det inte finns skäl för att föreslå en lagändring.

Utredningen skickades ut på remiss den 14 oktober 2021 och 92 instanser besvarade remissen innan remisstidens utgång den 24 januari 2022.

Ingen information har publicerats om utredningens förslag kring modernisering av bokföringslagen kommer implementeras eller ej.

## 3.4 FAR

### 3.4.1 Uppdateringar av FARs Samlingsvolym 2023

När denna artikel skrivs pågår fortfarande arbetet med uppdatering av Samlingsvolymen 2023.

## 3.5 IASB och IFRS Interpretations Committee (IFRSIC)

### 3.5.1 IFRS 17 Försäkringsavtal

IASB har publicerat en helt ny standard, IFRS 17 *Försäkringsavtal*.

IFRS 17 *Försäkringsavtal* ersätter 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 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 eller möjligen kreditverksamhet.

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

Vidare har EU godkänt nedanstående ändringar av befintliga standarder.

### 3.5.2 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 investerare och kreditgivare. Ändringen är tillämplig från 1 januari 2023. Tidigare tillämpning är tillåten.

Dessa ändringar syftar till att öka användbarheten av upplysningar 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 är inte osannolikt att tillämpning av de nya principerna kan leda till en kraftig fokusering och förändring av många företags upplysningar om tillämpade redovisningsprinciper.

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 så 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 Practice Statement 2.

### 3.5.3 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 och bedömning å andra sidan. Effekten av att göra åtskillnad mellan dessa kan vara stor eftersom ändrad redovisningsprincip tillämpas retroaktivt medan ändrad uppskattning och bedömning tillämpas per den tidpunkt då den ändrade bedömningen görs.

Ändringen är tillämplig från 1 januari 2023. Tidigare tillämpning är tillåten.

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 och bedömningar. "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 och bedömning, inte ändrad redovisningsprincip. Två exempel har lagts till i de illustrativa exemplen, där det första förklarar att det är en ändrad uppskattning och bedömning 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.

### 3.5.4 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; *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. Tidigare tillämpning är tillåten.

Denna ändring har behandlats i en artikel i Balans Fördjupning nr 1 2022 av FARs Operativa grupp för finansiell rapportering – Redovisning, genom Claes Janzon PwC och Jörgen Nilsson KPMG.

#### Uppskjuten skatt på nyttjanderättstillgångar och leasingkulder



[https://backend.tidningenbalans.se/app/uploads/2022/05/uppskjuten\\_skatt\\_pa\\_nyttjanderattstillgangar\\_och\\_leasingskulder.pdf](https://backend.tidningenbalans.se/app/uploads/2022/05/uppskjuten_skatt_pa_nyttjanderattstillgangar_och_leasingskulder.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 leasingkund. Företag behöver fastställa det skattemässiga värdet på denna tillgång respektive kund.

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 för 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 leasingkund 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 skatteskuld 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 skatteskuld. 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 skattekuld i efterföljande perioder. Den uppskjutna skattefordrans aktiverbarhet enligt IAS 12 behöver då beaktas.

De uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som uppkommer i redovisningen till följd av ingångna leasingavtal ska nettoredovisas i balansräkningen om förutsättningarna i IAS 12 punkt 74 är uppfyllda, medan notupplysning lämnas om bruttobeloppen.

## 3.6 Rådet för finansiell rapportering (Rådet)

### 3.6.1 Ändringsmeddelande – januari 2022

Rådet publicerade i december 2021 ett ändringsmeddelande som omfattade de uppdateringar av RFR 2 som föranledes 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 3.5.2 till 3.5.4) 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.

### 3.6.2 Förslag till ändringsmeddelande – augusti 2022

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 augusti 2022 publicerade Rådet ett förslag till ändringsmeddelande där det föreslogs att tillämpning av IFRS 17 i juridisk person för företag som tillämpar RFR 2 också skulle vara 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.

Förslaget till ändringsmeddelande återfinns på Rådets hemsida:

**Förslag till ändringsmeddelanden →**

[https://www.radetforfinansiellrapportering.se/nyheter/forslag-till-andringsmeddelanden\\_248](https://www.radetforfinansiellrapportering.se/nyheter/forslag-till-andringsmeddelanden_248)



## 3.7 Förväntad ökning av ITP 2 skulder

I mitten av november 2022 fattar Alecta och PRI ideell förening ("PRI") beslut om uppräknings av fribrev och pensionstillägg för de som omfattas av ITP 2 (personer födda 1978 och tidigare). Under en rad av år har värdesäkring varit relativt beskedlig då uppräknings baseras på utvecklingen av konsumentprisindex (KPI). Det nu gällande inflationsläget indikerar dock att den procentuella värdesäkring för 2023 kommer att bli högre än på mycket länge.

De formella besluten har ännu inte fattats, men baserat på inflationstakten september 2021 – september 2022 indikeras en uppräknings om knappt 11 procent. Det kan ställas i relation till att den årliga inflationsuppräknings under de senaste 20 åren varit cirka 1,5 procent sett som ett genomsnitt.

PRI publicerade den 19 oktober kommentarer till effekterna av värdesäkring. En effekt av värdesäkring är att pensioner under utbetalning blir högre samt att redan intjänade pensionsförmåner ökar. Värdesäkring sker per 1 januari 2023.

De direkta effekterna i svenska juridiska personer sker dels genom att utbetalningen av pensioner kommer att öka, dels genom att betalningen av särskild löneskatt och avkastningsskatt ökar. Resultateffekten av skuldökningen hamnar i resultaträkningen som personalkostnad enligt svenska redovisningsregler. Löpande intjäning av pensioner påverkas inte.

I svenska juridiska personer som tillämpar förenklingsregeln i K3 ska värdesäkring redovisas per den 1 januari 2023.

I företag som redovisar pensioner enligt IAS 19 *Ersättningar till anställda*, ger skuldökningen ingen direkt påverkan i resultaträkningen, däremot redovisas den som en omvärderingseffekt i övrigt totalresultat ("OCI"). Någon ytterligare kassaflödespåverkan än den som sker i juridisk person förväntas inte ske enligt IFRS.

På PRI:s hemsida anges att så snart Alecta och PRI har beslutat om vilken indexering som ska gälla kommer hänsyn tas till indexeringen i deras IAS 19-beräkningar. Normalt brukar beslutet tas i mitten av november. För de företag som gör sin beräkning innan beslutet om värdesäkring är taget innebär detta att effekten kommer först år 2023. Vår uppfattning är att all väsentlig information som framkommer före bokslutsdagen ska beaktas i beräkningarna. Det innebär att de nya indexeringarna bör inkluderas i samtliga IAS 19 beräkningar i bokslutet 2022, under förutsättning att dessa är väsentliga.

### 3.8 Förslag till ny koncerndefinition

I årsredovisningslagen definieras koncernbegreppet i 1 kap 4 §. Ett moderföretag enligt denna definition ska som huvudregel upprätta koncernredovisning. Vissa undantag från denna huvudregel samt reglering av vilka dotterföretag som kan exkluderas från koncernredovisningen framgår av årsredovisningslagens 7e kapitel. För svenska företag som tillämpar IFRS styr koncerndefinitionen i årsredovisningslagen om koncernredovisning ska upprättas medan IFRS 10 *Koncernredovisning* styr vilka företag som ska omfattas av en sådan koncernredovisning.

I juni 2021 beslutade den dåvarande regeringen att ge en särskild utredare i uppdrag att utreda vissa frågor om offentliggörande av vissa inkomstskatteuppgifter och redovisning. Utredningen fick ytterligare tilläggsdirektiv våren 2022.

Utredningen pågår fortfarande men i juni 2022 lämnades ett delbetänkande avseende vissa av de frågor som omfattas av uppdraget, bland annat förslag avseende ändrad koncerndefinition i årsredovisningslagen och annan lagstiftning. Delbetänkandet går under benämningen *Inkomstskatterapporter och några redovisningsfrågor* (SOU 2022:29).

I betänkandet föreslås en koncerndefinition som nära ansluter till den som framgår av IFRS 10. Det innebär

- att det avgörande för om en koncern föreligger är om ett företag har bestämmande inflytande över ett annat företag,
- att uppräkningsregler av så kallade koncerngrunder inte längre ska vara uttömmande,
- att kravet på ägarandel tas bort,
- att så kallad praktisk majoritet kan grunda ett koncernförhållande, och
- att det tydliggörs att ett dotterföretag bara kan ha ett moderföretag.

Bland punkterna ovan är sannolikt det slojade kravet på ägarandel den ändring som skulle få störst praktisk betydelse eftersom konsolidering kan bli aktuell även i situationer då ett företag inte äger några andelar i ett annat företag.

Förslaget innebär också att koncerndefinitionen i årsredovisningslagen ska vara likalydande i de olika associationsrättsliga lagarna, till exempel aktiebolagslagen.

Lagändringarna avseende koncerndefinitionen föreslås träda i kraft 1 januari 2025.

Remisstiden gick ut den 20 september 2022 och remissvaren behandlas nu på Justitiedepartementet.

## Författare:



**Fredrik Andersson**  
Redovisningsspecialist  
070 876 0588  
fredrik.andersson2@kpmg.se



**Mattias Bergman**  
Legal services  
070 939 6664  
mattias.bergman@kpmg.se



**Fredrik Ericsson**  
Redovisningsspecialist  
076 628 0024  
fredrik.ericsson@kpmg.se



**Hans Hällefors**  
Redovisningsspecialist  
072 370 6572  
hans.hallefors@kpmg.se



**Helle Kant**  
Redovisningsspecialist  
070 676 9346  
helle.kant@kpmg.se



**Conny Lysér**  
Redovisningsspecialist  
070 264 5081  
conny.lyser@kpmg.se



**David Nilsson**  
Redovisningsspecialist  
076 876 9564  
david.nilsson@kpmg.se



**Jörgen Nilsson**  
Redovisningsspecialist  
070 313 9693  
jorgen.nilsson@kpmg.se



**Ulrica Malmvall**  
Redovisningsspecialist  
070 639 1610  
ulrica.malmvall@kpmg.se



**Camilla Persson**  
Redovisningsspecialist  
070 751 5931  
camilla.persson@kpmg.se



**Louise Sjödin**  
Redovisningsspecialist  
070 698 9427  
louise.sjodin@kpmg.se



**Anders Torgander**  
Redovisningsspecialist  
070 553 9266  
anders.torgander@kpmg.se