

The background of the image is a close-up, shallow depth-of-field shot of numerous wooden dollar signs scattered across a surface. The lighting is warm and golden, suggesting a sunset or sunrise, which creates a soft glow and highlights the texture of the wood. The dollar signs are in various orientations and focus, with some in sharp focus in the foreground and others blurred in the background.

Nyheter inför bokslutet 2021

Innehåll

1. Inledning	3
2. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättande av bokslut 2021	4
2.1 Nyheter i årsredovisningslagen (ÅRL)	4
2.2 Nyheter i aktiebolagslagen (ABL)	4
2.3 Nyheter i bokföringslagen (BFL)	4
2.4 Nyheter från Bokföringsnämnden (BFN)	4
2.5 Utbetalning från Fora gällande AGS	5
2.6 Nyheter från FAR	5
2.7 Tillfällig skattereduktion för inventarier	6
2.8 Enhetligt elektroniskt rapporteringsformat (ESEF)	6
2.9 Nyheter från IASB och IFRS Interpretations Committee (IFRS IC)	8
2.10 Nyheter från Rådet för finansiell rapportering	14
3. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättande av bokslut 2022 eller senare	15
3.1 Nyheter från Bokföringsnämnden (BFN)	15
3.2 Utredning om enklare regelverk för mikroföretagande och en modernare bokföringslag	15
3.3 Uppdateringar av FARs Samlingsvolym 2022	16
3.4 Nyheter från IASB och IFRS IC	16
3.5 Nyheter från Rådet för finansiell rapportering	16
3.6 PRI ändrar sina antaganden om beräkningsgrunder per 1 januari 2022	17

1. Inledning

När vi i oktober förra året sammanställde nyheterna inför bokslutet så kunde vi aldrig ana omfattningen och hur tidsmässigt utsträckt pandemin skulle bli. Vi var redan då hårt drabbade och vi var i den "andra vågen". Men förändringarna är så stora att vi nu talar om att vi befinner oss i det "nya normala". Men även i det "nya normala" så upprättar vi bokslut och årsredovisningar och därför fortsätter vi på KPMG att sammanställa de nyheter du behöver ha kunskap om inför bokslutet – samt även under det kommande året.

När det gäller finansiell rapportering enligt IFRS så har vi en ny standard att beakta, IFRS 17 Insurance Contracts, som främst riktar sig till försäkringsbolag, vidare har vi ändringar av standarder samt beslut från IFRS Interpretation Committee som är viktiga att känna till. För finansiell rapportering enligt svenska redovisningsprinciper har inga större ändringar av K2 eller K3 skett, men vi beskriver de ändringar som är gjorda samt vad som är på gång. När det gäller den s.k. ESEF inrapporteringen ger vi en uppdatering.

Så mycket av det som hänt under året vad gäller rapportering har handlat om den icke-finansiella rapporteringen, jag tänker då på utvecklingen av Taxonomiförordningen, att EU Kommissionen givit EFRAG i uppdrag att utveckla standarder för icke-finansiell rapportering och att medlemsländerna inom EU förhandlar om ett nytt redovisningsdirektiv som innehåller nya krav avseende icke-finansiell rapportering. Men i denna artikel har vi fokus på finansiell rapportering. Om du vill hålla dig uppdaterad om vad som händer avseende icke-finansiell redovisning är KPMGs hemsida en guldgruva, där får du ta del av kunskap från våra kunniga specialister på området, du når detta via länken, <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 såsom IASB, IFRS Interpretation Committee (IFRS IC) samt svenska normgivare såsom 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 27 oktober 2021. Vi behandlar normalt inte utkast och inte heller standarder och tolkningsuttalanden som ännu inte har godkänts av EU.

I artikeln beskrivs enbart nyheter som berör associationsformen aktiebolag. 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 2021", tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2021.

2. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättande av bokslut 2021

2.1 Nyheter i årsredovisningslagen (ÅRL)

Från och med den 1 januari 2021 införs i ÅRL en bunden överkursfond. Om aktier emitteras till en kurs som överstiger kvotvärdet, ska det anges i förslaget till beslut om emission hur det överskjutande beloppet ska fördelas mellan den bundna överkursfonden och den fria överkursfonden. Se vidare nedan vid ändringar i aktiebolagslagen.

2.2 Nyheter i aktiebolagslagen (ABL)

Lagändringar som trätt i kraft 1 januari 2021, exempelvis avseende effektivare konkurshantering och stärkt minoritetsskydd i aktiebolag och ekonomiska föreningar redogörs inte för i denna artikel då de inte direkt berör bokslutet 2021. Nedan beskrivs ändringen avseende redovisning av överkurs.

2.2.1 Överkursfond – lättnad vid fondemission

En följd av lagändringarna som trädde i kraft 1 januari 2021 är att aktiebolag, vid en emission, ska bestämma hur överkursen (belopp som överstiger kvotvärdet) ska fördelas mellan fritt och bundet eget kapital. Det kan därmed finnas två slag av överkursfonder i aktiebolag; en bunden och en fri överkursfond.

Vid en fondemission ökas aktiekapitalet med medel som redan finns i bolaget, exempelvis överförs medel från bundet eget kapital som reservfond eller uppskrivningsfond.

Vad gäller fritt eget kapital, bland annat den fria överkursfonden, kan en ökning av kapitalet som har skett efter balansdagen inte användas för att öka aktiekapitalet genom fondemission under pågående räkenskapsår, utan ökningen måste först ha fastställts i en ny fastställd balansräkning.

Genom att överkursen fördelas till bundet eget kapital, kan överkursfonden användas till fondemission utan att invänta en ny fastställd balansräkning och kan också minskas på samma sätt som en reservfond.

2.3 Nyheter i bokföringslagen (BFL)

Inga väsentliga ändringar har skett i bokföringslagen. Regeringens utredare lämnade den 30 juni 2021 över ett betänkande som lämnar förslag som inkluderar modernisering av bokföringslagen, läs mer om det längre fram i vår artikel.



2.4 Nyheter från Bokföringsnämnden (BFN)

2.4.1 Ändring av Bokföringsnämndens allmänna råd om vissa redovisningsfrågor med anledning av coronaviruset (BFNAR 2020:1)

Bokföringsnämndens allmänna råd om vissa redovisningsfrågor med anledning av coronaviruset (BFNAR 2020:1) har kompletterats med regler om när coronastödet får redovisas.

Företag som tillämpar K2 eller K3 får redovisa coronastödet som intäkt det räkenskapsår som stödet hänför sig till om det när årsbokslut eller årsredovisning avges

- finns en utfärdad författning om stödet
- företaget med rimlig säkerhet kommer att uppfylla villkoren för stödet
- företaget med rimlig säkerhet kommer att erhålla stödet.

Stödet får då tas upp till det belopp som med rimlig säkerhet kommer att erhållas. Även stöd som regeringen har aviserat efter balansdagen och stöd som företaget har ansökt om kan omfattas av ovanstående. Den nya bestämmelsen gäller från och med den 22 januari 2021.

2.4.2 Nyheter i K3

BFN beslutade den 18 juni 2021 att remittera två förslag på ändringar av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3). Remisstiden avslutades 30 september 2021. Förslagen behandlar om företag för ett särskilt ändamål (SPE) ska omfattas av koncernredovisningen samt när en årsredovisning är upprättad.

2.4.2.1 SPE

Ett företag för särskilt ändamål (SPE) är ett företag som är bildat för att uppnå ett begränsat och väldefinierat syfte. Ett sådant företag skulle tidigare omfattas av koncernredovisningen om moderföretaget har bestämmande inflytande utan att vara ägare. Bokföringsnämnden beslutade den 19 oktober 2021 att i enlighet med förslaget ta bort denna punkt.

2.4.2.2 Underskrifter

BFN föreslår att årsredovisningen avges först när samtliga som ska skriva under årsredovisningen har skrivit under.

Enligt nuvarande regler är dagen för årsredovisningens avgivande samma dag som när den beslutas och även undertecknas.

Ingen ändring avseende förslaget har publicerats per 27 oktober 2021.

2.4.3 Nyheter i K2

BFN beslutade den 18 juni 2021 att remittera ett förslag på ändringar i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2). Remisstiden avslutades 30 september 2021. Inga ändringar med avseende på remissen har publicerats per 27 oktober 2021. Förslaget behandlar följande.

2.4.3.1 Underskrifter

BFN föreslår att årsredovisningen avges först när samtliga som ska skriva under årsredovisningen har skrivit under.

Enligt nuvarande regler är dagen för årsredovisningens avgivande samma dag som när den beslutas och även undertecknas.

2.5 Utbetalning från Fora gällande AGS

Afa Sjukförsäkringsaktiebolag (Afa) har beslutat att betala ut konsolideringsmedel som finns inom den kollektivavtalade sjukförsäkringen AGS till vissa arbetsgivare. Utbetalningen kommer att ske via Fora. Afa informerade om utbetalningen i ett pressmeddelande den 11 juni 2021. De arbetsgivare som berörs av utbetalningen har fått ett brev med information. Utbetalningen gjordes mellan den 18 och 25 oktober 2021.

2.5.1.1 Redovisning enligt K2 och K3

De företag som tillämpar K2 eller K3 redovisar utbetalningen i posten Övriga rörelseintäkter i resultaträkningen. Ett företag

som tillämpar K3 kan även redovisa utbetalningen som en kostnadsreduktion om man bedömer att det ger en mer rättvisande bild, men det ska då redovisas på egen rad om det är ett väsentligt belopp (se 3 kap. 4 § ÅRL tredje stycket)

Om utbetalningen är exceptionell enligt 5 kap. 19 § ÅRL ska upplysning lämnas om arten och storleken.

2.5.1.2 Redovisning enligt IFRS

Vår bedömning är att enligt IFRS kan utbetalningen redovisas som en kostnadsminskning på samma rad där ursprungskostnaden redovisades. Posten kan också redovisas som en övrig rörelseintäkt. Enligt IAS 1.85 ska ett företag redovisa ytterligare poster, rubriker och delsummor när så är relevant för förståelsen. Om reverseringen är en betydande post bör posten redovisas separat.

2.6 Nyheter från FAR

2.6.1 Uppdateringar av Samlingsvolymen 2021

2.6.1.1 Redovisningsrekommendation RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag

Uppdatering genomfördes av FARs redovisningsrekommendation RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag, vilken ingår i Samlingsvolymen 2021. Ändringarna i förhållande till den version som publicerades i 2020 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 kommentarerna till FARs schema för kostnadsslagsindelad resultaträkning har ett förtydligande gjorts avseende möjlighet till anpassning av posten Råvaror och förnödenheter. Kompletteringen innebär en möjlighet för tjänsteproducerande företag att presentera direkta kostnader för tjänsteproduktionen skiljt från Övriga externa kostnader.
- En ändring har gjorts i fotnot 8 till exempeluppställningen avseende Förändring av eget kapital. Ändringen tydliggör att transaktionsutgifter i samband med emission som särredovisas direkt i eget kapital omfattar utgifter direkt kopplade till emissionen, som annars hade undvikits. Någon begränsning till att endast omfatta externa utgifter finns inte, även om det sannolikt är ovanligt att interna utgifter omfattas av villkoret att vara både direkt kopplade och sådana som annars inte hade uppstått. Motsvarande ändring har även gjorts avseende fotnot 11 till exempeluppställningen avseende Förändring av eget kapital i koncernredovisningen.
- Inledningen till avsnittet om noter har uppdaterats med anledning av att avsnittet behandlar upplysningar som ska lämnas i noter. Årsredovisningslagen lämnar ingen möjlighet att lämna dessa upplysningar på annan plats i årsredovisningen.

- I kommentaren till not om varulagrets anskaffningsvärde har en komplettering gjorts avseende upplysningsplikten om värdejusteringar av varulagervärdet endast av skatteskal. Sådan upplysningsplikt kan uppfyllas genom att redovisa de ackumulerade värdejusteringarna som obeskattad reserv och förändringarna som en bokslutsdisposition.

2.6.1.2 Redovisningsrekommendation RedR 2 Kontrollbalansräkning

FARs rekommendation *RedR2 Kontrollbalansräkning* uppdaterades avseende hanteringen av uppskjuten skatt och en ny punkt, 8, lades till. Vid tillämpning av K2 innebär kompletteringen att det tydliggörs att även K2-företag behöver redovisa uppskjuten skatteskuld avseende obeskattade reserver vid upprättande av kontrollbalansräkning. Den uppskjutna skatteskulden kan emellertid ofta kvittas mot ej redovisad uppskjuten skattefordran avseende underskottsavdrag. Det tydliggörs också att uppdelning av obeskattade reserver på uppskjuten skatteskuld och eget kapital även gäller för K3-företag.

2.6.1.3 Redovisningsuttalande RedU 6 Pensionsförsäkring i Alecta

RedU 6 Pensionsförsäkring i Alecta konsekvensändrades med anledning av att normalt tillåten variationsnivå för konsolideringsgraden ändrats till 125-175 procent.

2.6.1.4 Redovisningsuttalande RedU 12 Avskrivning av byggnad

I uttalandet avseende avskrivning av byggnad i K2, *RedU 12 Avskrivning av byggnad*, har uppdatering och förtydligande genomförts främst med avseende på att det är tillkommande utgifter som innebär en förbättring i jämförelse med byggnadens ursprungliga skick som ska aktiveras. Även tillvägagångssätten avseende bedömning av lämplig avskrivningsplan förtydligas.

2.6.1.5 Redovisningsuttalande RedU 14 Redovisning av kapitalförsäkringar

RedU 14 Redovisning av kapitalförsäkringar har uppdaterats textmässigt och ett omfattande exempel avseende redovisning av direktpension säkerställd med kapitalförsäkring har lagts till.

2.7 Tillfällig skattereduktion för inventarier

2.7.1 Bakgrund

Riksdagen antog den 13 oktober 2021 propositionen *Skattereduktion för investeringar i inventarier anskaffade år 2021*. I propositionen anges en skattereduktion för investeringar i inventarier och maskiner som anskaffas under kalenderåret 2021.

För skattskyldiga som har kalenderår som räkenskapsår gäller skattereduktionen för inventarier som anskaffas under 2021

och som finns kvar till utgången av 2022. Skattereduktionen uppgår till 3,9%, dvs om en investering görs på 100 minskas skatten med 3,9. Reduktionen kan göras mot inkomstskatt, kommunal fastighetsavgift och statlig fastighetskatt. Den kan nyttjas tidigast inkomståret 2022 och eventuell kvarvarande reduktion kan föras vidare och nyttjas för inkomståret 2023.

Den redovisningsmässiga behandlingen av denna fråga beskrivs i en artikel från FAR:s Operativa grupp för Finansiell Rapportering – Redovisning *Tillfällig skattereduktion för inventarier* som publicerats i Balans Fördjupning nr 4 2021.

I artikeln framhålls att en redovisningsmässig behandling i enlighet med IAS 12 *Inkomstskatter*, respektive K3 kap 29 *Inkomstskatter*, bäst reflekterar den ekonomiska substansen av denna skattereduktion. Motsvarande bedömning görs för K2, dvs att transaktionen redovisas utifrån reglerna för redovisning av inkomstskatt. Nedan anges hur artikeln beskriver hur redovisningen görs.

2.7.2 Redovisning 2021

Någon aktuell skatt kan inte redovisas för 2021 eftersom skattereduktionen äger rum först 2022. I artikeln framhålls emellertid att det är motiverat att redovisa en uppskjuten skattefordran och -intäkt avseende 2021 givet att företaget förväntas uppfylla kraven för att kommande år erhålla skattereduktioner samt att de allmänna förutsättningarna i IAS 12 respektive K3 råder för att kunna aktivera en uppskjuten skattefordran. Enligt K2 redovisas ingen uppskjuten skatt.

2.7.3 Redovisning 2022

I det fall företaget uppfyller villkoren under 2022 och att man således innehar tillgången hela året, kommer ett skattemässigt avdrag erhållas 2022. Det innebär att en aktuell skattefordran och en aktuell skatteintäkt redovisas. Vidare kommer den uppskjutna skattefordran som eventuellt är redovisad i den ingående balansen att bokas bort mot uppskjuten skattekostnad. Det innebär således att aktuell skatteintäkt och uppskjuten skattekostnad "möter varandra" i resultatet.

2.8 Enhetligt elektroniskt rapporteringsformat (ESEF)

2019 infördes nya regler inom EU om elektronisk rapportering av finansiella rapporter. De nya reglerna ska tillämpas på finansiella rapporter för räkenskapsår som påbörjas 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 Europeiska värdepappers- och marknadsmyndigheten (ESMA).



2.8.1 Vilka företag ska 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.

2.8.2 Vad innebär ESEF-rapportering?

De nya reglerna innebär att års- och koncernredovisningar som innehåller finansiella rapporter ska upprättas i XHTML-format (Extensible HyperText Markup Language) och att finansiella rapporter som upprättas i enlighet med IFRS ska märkas upp i enlighet med en taxonomi framtagen av ESMA. ESMA:s taxonomi bygger på IFRS-taxonomin och uppdateras löpande. 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.

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

2.8.3 Vilka rapporter omfattas?

För räkenskapsår som börjar den 1 januari 2021 eller senare omfattar kravet endast de primära finansiella rapporterna, tex. resultaträkning, balansräkning, kassaflödesanalys och rapport över förändringar i eget kapital. Uppmärkning av noter är obligatoriskt för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2022 eller senare. För noterna tillåts blocktagning vilket innebär att hela avsnitt märks upp.

Halvårsrapporter och redovisning för juridisk person omfattas inte av de nya reglerna.

ESEF rapporteringen har även medfört en ändring i aktiebolagslagen (ABL). Från den 1 januari 2021 ska revisionsberättelsen, enligt ABL 9 kap. 35 b §, för ett bolag som ska offentliggöra sin årsredovisning enligt 16 kap. 4 § lagen om värdepappersmarknaden innehålla ett uttalande om redovisningen har upprättats i överensstämmelse med 16 kap. 4 a § lagen om värdepappersmarknaden, dvs att årsredovisningen har upprättats enligt ESEF.

2.9 Nyheter från IASB och IFRS Interpretations Committee (IFRS IC)

2.9.1 Nya standarder

IASB har inte publicerat några nya standarder som är godkända av EU för tillämpning från och med 1 januari 2021.

2.9.2 Ändringar/förtydliganden från IASB

2.9.2.1 Referensräntereformen (IFRS 4, IFRS 7, IFRS 9, IFRS 16 och IAS 39)

Allmänt

Runt om i världen pågår reformeringar av olika förekommande referensräntor. Dessa referensräntor refereras ofta till som "IBOR" (inter bank offered rate) och fastställs separat för varje valuta. I Sverige rör det sig om Stibor (Stockholm inter-bank offered rate), i Euroland heter den Euribor, i Norge heter den Nibor etc. Drivkrafterna bakom reformerna är dels regulatoriska och dels drivna av efterfrågan på marknaden. Inom EU finns en benchmarkränteförordning som ställer upp vissa minimikriterier för egenskaperna på en referensränta vilket har tvingat fram förändringar av processen för att ta fram referensräntor. I Sverige har detta yttrat sig i ett reformeringsarbete med Stibor och inom EU av EURIBOR. I vissa valutor så kommer den befintliga IBOR att bytas ut mot en transaktionsbaserad och i princip riskfri dagsränta (t.ex. kommer Libor som är vanlig referensränta för transaktioner i USD och GBP att ersättas med SONIA¹ respektive SOFR²).

1 Sterling Overnight Interbank Average rate

2 Secured Overnight Financing Rate

Kopplingar till referensräntor av betalningsströmmar finns i flera olika typer av finansiella avtal och leasingavtal. Instrument med "rörlig ränta" (kort räntebindningstid) t.ex. obligationer, företagsutlåning och ränteswappar är ofta kopplade till en IBOR.

I mars 2021 annonserades att flera LIBOR noteringar upphör vid årsskiftet 2021-2022 (se nedanstående tabell för några bekräftade ändringar i större valutor). I september 2021 lanserade Riksbanken Swester som Sveriges nya officiella alternativa referensränta. Swester är alltså nu en officiell referensränta jämte Stibor dock utan något datum för att avveckla Stibor.

Ändringar i IFRS till följd av referensräntereformerna

IASB har genomfört ändringar i IFRS för att hantera en del frågeställningar som reformerna av referensräntorna ger upphov till. Förändringarna har delats in i två så kallade faser. Fas 1 ändringarna (som beskrivs närmare nedan) avser perioden under vilken en reform av en viss referensränta pågår. Fas 2 ändringarna (som också beskrivs nedan) avser perioden som kommer efter det att en reform är avslutad. Det gäller således att förstå dels vilka referensräntor som är relevanta för företaget som upprättar årsredovisning, och dels huruvida reformen för en viss ränta pågår eller är avslutad (se tabellen ovan). Ibland kan det finnas en utmaning i att avgöra om en viss reform är avslutad eller pågår.

Fas 1 ändringar

Ändringarna i fas 1 hanterar främst frågeställningar inom ramen för säkringsredovisning av ränterisk. Lite förenklat kan man säga de genomförda lättnaderna från grundreglerna om säkringsredovisning gör det möjligt för ett företag som tillämpar säkringsredovisning för ränterisk att utgå från den förenklade antagandet att den redan existerande (och oreformade)

	GBP	USD	EUR	SEK	CHF	JPY
Tidigare referensränta	GBP Libor	USD Libor	EUR Libor samt EURIBOR (som dock inte försvinner)	Stibor	Libor	Libor
Ny referensränta/reformerad ränta	Sonia	Sofr	Estr EURIBOR	Swester Stibor	Saron	Tonar
Datum för byte till ny referensränta	Årsskiftet 2021/22	För perioderna 1 vecka och 2 månader Årsskiftet 2021/22, övriga perioder efter 30 Juni 2023	Årsskiftet 2021/22	Ej bestämt	Årsskiftet 2021/22	Årsskiftet 2021/22

referensräntan kommer att förbli oförändrad under säkringsperioden för existerande säkringar och/eller fram till dess att reformen är genomförd. Detta innebär att pågående reformer inte får någon negativ inverkan på ett företags;

- framåtblickande test av effektivitet (både IAS 39 och IFRS 9)
- tillbakablickande test av effektivitet (endast IAS 39)
- säkringar av en separat identifierbar (ränte)riskkomponent.

I IFRS 7 har nya upplysningskrav införts när det gäller t.ex.

- de signifikanta referensräntor som företagets säkringsförhållanden är exponerade för och
- omfattningen av den riskexponering som företaget förvaltar som påverkas direkt av referensräntereformen.

FAS 1 ändringarna trädde ikraft den 1 januari 2020.

Fas 2 ändringar

Förändringarna i IFRS som blir tillämpliga när reformen för en viss (för företaget relevant) referensränta är avslutad kan övergripande sammanfattas på följande sätt;

Förändring	Vilken IFRS som ändras				
	IFRS 9	IAS 39	IFRS 7	IFRS 4	IFRS 16
A. Modifieringar av avtalsvillkor	•			•	•
B. Lättnader i säkringsredovisning	•	•			
C. Upplysningskrav			•		

A. Modifieringar av avtalsvillkor

För att undvika engångseffekten av att diskontera nya kassaflöden enligt en ny referensränta med den ursprungliga effektivräntan som är baserad på den tidigare referensräntan, medger IFRS 9 nu att man istället gör en förändring av effektivräntan som används som diskonteringsränta vid redovisning till upplupet anskaffningsvärde.

Enligt en sådan tillämpning kommer det innebära att någon omvärderingseffekt inte uppkommer till följd av modifieringen av de avtalsenliga kassaflödena, utan effekten hanteras som vid andra förändringar i rörliga räntor dvs. genom en förändring av effektivräntan och inte av det redovisade värdet enligt principerna i IFRS 9B5.4.5.

Det finns dock två förutsättningar för att använda denna förenkling ("practical expedient") som genomförs genom IFRS 9.4.7 och som möjliggör en tillämpning av B5.4.5 just i övergången;

- (i) Förändringen som genomförts är nödvändig som en direkt konsekvens av en referensräntereform. Detta innebär att om

man t.ex. passar på att göra även andra förändringar i avtalet än de som är nödvändiga till följd av den nya referensräntan så gäller inte undantaget dessa förändringar.

- (ii) Den nya basen för att bestämma de kontraktuella kassaflödena är ekonomiskt ekvivalenta med den tidigare basen (såsom den såg ut strax innan förändringen).

B. Lättnader i säkringsredovisning

Förändringar kommer att behöva göras av säkringsdokumentationen när en referensräntereform är genomförd för en specifik valuta. Exempel på förändringar som behöver göras är bland annat att säkrad risk kan behöva definieras på ett nytt sätt, hur säkringens effektivitet utvärderas etc. Normalt innebär en förändring av detta slag att tidigare säkringsrelation måste avbrytas enligt de särskilda regler som finns för avbrott av säkringsredovisning i IAS 39 och IFRS 9 och att en ny säkringsrelation etableras. Detta leder i sin tur till ett antal olika operationella utmaningar samt en högre nivå av redovisad ineffektivitet. Ändringarna i IFRS 9 och IAS 39 har till syfte att undvika sådana effekter.

Belopp redovisade i säkringsreserven

Belopp som tidigare redovisats i säkringsreserven omklassificeras till resultaträkningen i takt med att den nya referensräntan påverkar resultatet. Hade inte denna förändring genomförts så skulle hela säkringsreserven omedelbart omklassificeras till resultaträkningen i samband med kassaflödena enligt den tidigare referensräntan ersattes med villkor om kassaflöden i den nya referensräntan.

Separat identifierbar säkrad risk

Ett företag kan definiera en säkrad post i sin helhet eller bara vissa komponenter. En sådan riskkomponent kan antingen vara specificerad i avtalet (t.ex. genom ett angivande av 3 månader Stibor som räntebas) eller ospecificerad (t.ex. ett antagande att Stibor är en underliggande risk även i avtal med fast ränta i svenska kronor). Ett gemensamt krav vid tillämpning av säkringsredovisning enligt IAS 39 och IFRS 9 är att en sådan ospecificerad delkomponent av risk måste vara separat identifierbar för att kunna säkringsredovisas. För situationer när risken inte är specificerad i avtalet (t.ex. verkligt värde ränterisk i en emitterad obligation med fast ränta i svenska kronor) kan det komma uppstå en eftersläpning mellan införandet av den alternativa referensräntan och att den alternativa räntan kan anses kunna vara separat identifierbar i en säkrad post. Av denna anledning föreslås ett undantag från detta kriterium under en 24-månaders period under vilken den nya referensräntan antas kunna identifieras separat trots att den inte är kontraktuellt specificerad eller att det är tydligt att den slagit igenom i prissättningen på marknaden för instrumentet.

Grupper av säkrade poster

Säkringsredovisning är möjlig för en grupp av säkrade poster vid säkring av ränterisk i antingen kassaflödessäkring eller verkligt värde säkring. I praktiken kan ett problem uppstå när avtal börjar skrivas om eller på annat sätt få kassaflöden enligt en ny referensränta och detta inte sker samtidigt för alla avtal i den säkrade

gruppen. Enligt förändringar i IAS 39 och IFRS 9 har förändringar gjorts så att en indelning av de säkrade posterna kan göras i undergrupper utifrån om avtalen förändrats med avseende på referensränta eller inte samt att reglerna för säkringsredovisning tillämpas utifrån denna uppdelning.

Retrospektiv test av effektivitet (gäller bara IAS 39)

Vid en övergång från en redovisning enligt lätttnadsreglerna för fas 1 skulle säkringsrelationer kunna bli allt för ineffektiva för att uppfylla 80–125% kriterierna i IAS 39 i samband med övergången till redovisning enligt lättnaderna för fas 2. För den retrospektiva testen tillåts vid övergången till tillämpning av fas 2 lättnader att en "omstart" görs av ackumulerad förändring i verkligt värde för säkringsinstrument och säkrad post så att dessa sätts till noll för att undvika denna problematik.

C. Nya upplysningar

Enligt genomförda förändringar i IFRS 7 ska upplysningar lämnas om;

- (a) hur företaget hanterar övergången till nya referensräntor, status per rapporteringsdagen och den riskexponering som uppstår via finansiella instrument till följd av övergången,
- (b) kvantitativ information separat om finansiella tillgångar och skulder som inte är derivat samt derivat som ännu inte övergått till alternativa referensräntor per rapporteringsdagen information ska lämnas separat för varje väsentlig referensränta, samt
- (c) en beskrivning av eventuella förändringar i företagets strategi för riskhantering till följd av riskerna som beskrivits enligt (a) ovan.

D. Ikraftträdande och övergång

Ändringarna som trädde ikraft den 1 januari 2021 ska tillämpas retroaktivt, men det finns inga krav på en korrigerande jämförelsetal. Tidigare tillämpning är tillåten. Ett företag måste tillämpa lätttnadsreglerna förutom när det gäller möjligheten att göra en "omstart" av förändringar i verkligt värde för effektivitetstest.

2.9.2.2 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 kan bli administrativt svårt och dyrt för leasetagaren.

Den temporära lättnaden innebär att för reducerade hyresbetalningar, som erhålls som en direkt följd av covid-19, behöver leasetagaren inte göra nya beräkningar av redovisad leasingkulld och redovisad nyttjanderättstillgång utan kan istället hantera ändringen som att den inte utgjorde en ändring av leasingavtalet. Det innebär att i de fall det sker en ovillkorad eftergift av skulden reduceras skulden vid den tidpunkten. Om lättnaden tillämpas ska detta framgå av den finansiella rapporten.

Ändringen innebär att perioden för erhållna hyreslättnader förlängs ett år vilket innebär att perioden senareläggs till den 30 juni 2022. Ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 april 2021 eller senare.

2.9.3 Nyheter från IFRS IC

2.9.3.1 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 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.

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 IFRS Update med ett tillägg, ett Addendum, av vilket den beslutade texten framgår. IFRS Update återfinns på IASBs hemsida.

2.9.3.2 Publicerade beslut under året

Per den 27 oktober 2021 har IASB under 2021 godkänt åtta stycken "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.

Supply chain Financing Arrangements – Reverse factoring

Configuration or Customisation Costs in a Cloud Computing Arrangement (IAS 38 Intangible Assets)

Attributing Benefit to Periods of Service (IAS 19 Employee Benefits)

Hedging Variability in Cash Flows due to Real Interests Rates (IFRS 9 Financial Instruments)

Costs Necessary to Sell Inventories (IAS 2 Inventories)

Preparation of Financial Statements when an Entity is No Longer a Going Concern (IAS 10 Events after the Reporting Period)

Non-refundable Value Added Tax on Lease Payments (IFRS 16 Leases)

Accounting for Warrants that are Classified as Financial Liabilities on Initial Recognition (IAS 32 Financial Instruments: Presentation)

2.9.3.3 Supply chain Financing Arrangements – Reverse factoring

Supply chain financing – omvänt factoringarrangemang

Omvänt factoringarrangemang avser när ett företag köper varor eller tjänster från en leverantör, ett finansiellt institut accepterar att betala belopp som företaget är skyldigt sina leverantörer och företaget samtycker till att betala det finansiella institutet när eller vid ett senare datum än när leverantörerna betalas.

Frågeställning 1: Presentation i rapport över finansiell ställning – dvs hur ska ett företag presentera sina skyldigheter att betala för erhållna varor eller tjänster när de relaterade fakturorna är del utav ett omvänt factoringarrangemang?

IFRS IC syn på frågan är att ett företag, med tillämpning av IAS 1, ska presentera sådana skulder tillsammans med leverantörsskulder och övriga skulder endast när dessa skulder har liknande karaktär och funktion som leverantörsskulder, till exempel, när dessa skulder är en del av det rörelsekapital som används i företagets normala verksamhetscykel. Annars ska de redovisas separat om storleken, karaktären eller funktionen för dessa skulder gör separat redovisning relevant för en förståelse av företagets finansiella ställning.

Frågeställning 2: bortbokning av finansiell skuld – om och när – och klassificering?

Ett företag bedömer om och när en skuld ska bokas bort som är del i (eller ska bli) i ett omvänt factoringarrangemang genom att tillämpa bortbokningsreglerna i IFRS 9 Finansiella instrument.

IFRS IC syn är att när ett företag bokar bort en leverantörsskuld och redovisar en ny finansiell skuld till ett finansinstitut ska IAS 1 tillämpas för att fastställa hur den ska presenteras i rapport över finansiell ställning.

Frågeställning 3: Presentation i kassaflödesanalysen – dvs hur ska kassaflödena relaterade till sådana arrangemang klassificeras?

Om en kontantinbetalning och kontantutbetalning inträffar för ett företag när en faktura är en del av ett omvänt factoringarrangemang, presenterar företaget dessa kassaflöden i kassaflödesanalysen. Ett företag, som har gått in i ett omvänt factoringarrangemang, bestämmer hur kassaflödena i arrangemanget ska klassificeras, normalt som kassaflöden från löpande verksamheten eller kassaflöden från finansieringsverksamheten. IFRS ICs syn är att ett företags bedömning av karaktären på de skulder som ingår i arrangemanget kan hjälpa till att bestämma huruvida de relaterade kassaflödena uppstår från löpande verksamheten eller finansieringsverksamheten.

Om inga kassaflöden är involverade i ett företags finansieringstransaktion, upplyser företaget om transaktionen på ett sätt som ger all relevant information om finansieringsaktiviteten.



Frågeställning 4: Vilka krav på upplysningar finns det för ett företag att lämna i sina finansiella rapporter relaterat till sådana arrangemang?

Det finns ett antal upplysningskrav i IFRS 7, IAS 1 och IAS 9 som kan vara relevanta. IFRS IC syn är att:

- Omvända factoringarrangemang ofta ger upphov till likviditetsrisk eftersom företaget har samlat en del av sina skulder till ett finansiellt institut snarare än skilda grupper av leverantörer och att vissa leverantörer kan ha vant sig vid eller förlitat sig på tidigare betalning av sina kundfordringar enligt omvänt factoringarrangemang. Om finansiella institutet skulle dra tillbaka det omvända factoringarrangemanget, skulle dessa leverantörer kunna kräva kortare kreditvillkor.
- Ett företag gör bedömningar vid beslut om ytterligare upplysningar ska lämnas i noterna avseende omvända factoringarrangemang - till exempel bedömningar gjorda av företagsledningen hur relaterade skulder och kassaflöden ska presenteras och information om omvända factoringarrangemang i den utsträckning som sådan information är relevant för en förståelse av de finansiella rapporterna.
- För kassaflödena kopplade till skulder som är hänförliga till finansieringsverksamheten, ska upplysningar lämnas som gör det möjligt för användare att bedöma förändringar i skulder som är hänförliga till finansieringsverksamheten, vilket inkluderar både förändringar hänförliga till kassaflöden och förändringar som inte påverkar kassaflöden.

2.9.3.4 Configuration or Customisation Costs in a Cloud Computing Arrangement (IAS 38 Intangible Assets)

Konfigurerings- och anpassningskostnader i molnbaserade lösningar (IAS 38 Immateriella tillgångar)

Det har blivit alltmer förekommande med molnbaserade it-lösningar. I samband med implementering av dessa är det vanligt att det uppkommer olika typer av utgifter som i många fall kan vara omfattande. Det krävs ofta detaljerade analyser och bedömningar för att bestämma om dessa utgifter ska aktiveras eller kostnadsföras.

I mars 2021 publicerade IFRS IC ett uttalande gällande redovisning av konfigurerings- och anpassningskostnader som uppkommer i molnbaserade lösningar vilka är så kallad "Software as a Service" (SaaS).

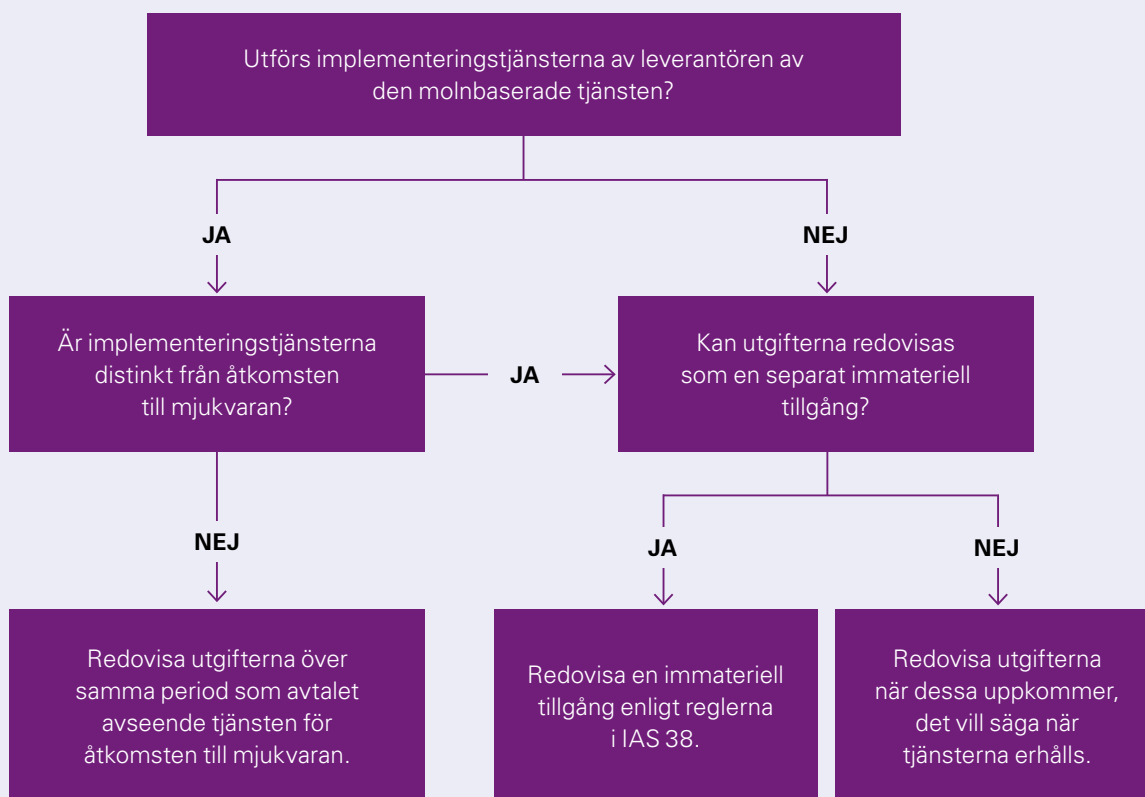
Det bör noteras att uttalandet rör molnbaserade lösningar i form av så kallad "Software as a Services" (SaaS), lösningar där kunden inte kontrollerar den immateriella tillgången. Kunden

erlägger en avgift till leverantören av den molnbaserade tjänsten för att erhålla åtkomst till mjukvara över nätet. Dessa lösningar skiljer sig gentemot arrangemang där företaget köper eller licensierar en kopia av en mjukvara från leverantören som används i företagets egna it-miljö. Hur it-lösningar i form av SaaS ska redovisas uttalade sig IFRS IC om i mars 2019, vilket innebär att i de flesta fall redovisas dessa avtal som tjänste-kontrakt.

2.9.3.4.1 Bedömning av utgifter för implementering

Utgifter för implementering kan exempelvis utgöras av testning, data migrering och konvertering, utbildning, konfiguration samt anpassning.

Beslutsträdet nedan kan användas som vägledning för att bedöma hur utgifter för implementering av ett avtal avseende en molnbaserad it-lösning som utgör köp av en tjänst (SaaS) ska redovisas.



2.9.3.4.2 Distinkta/ ej distinkta tjänster

I uttalandet framgår att IFRS IC anser att vägledning ska hämtas från *IFRS 15 Intäkter från avtal med kunder* för att avgöra om de tjänsterna, som är hänförlig till implementeringen som företaget köper av molnleverantören, kan anses vara distinkta eller inte i relation till tjänsten som erhålls i form av åtkomst till mjukvaran i molnet.

I det fall tjänsterna för implementeringen inte kan anses vara distinkta, i relation till tjänsten att erhålla access till mjukvaran, ska utgifterna anses inkluderas i den totala ersättningen för åtkomst till mjukvaran i molnet. När tjänsterna endast kan utföras av leverantören av molntjänsten indikerar detta att tjänsterna inte är distinkta från tjänsten avseende åtkomst till mjukvaran. Ett exempel på detta kan vara när leverantören till molntjänsten anpassar mjukvaran genom att modifiera befintlig kod eller skriver en ny kod. I det fall dessa utgifter har betalats i förväg kommer dessa utgifter att redovisas som en förutbetalad kostnad och kostnaden kommer att redovisas under samma period som avtalet avseende åtkomsten till mjukvaran i molnet.

I det fall leverantören av molntjänsten utför implementeringstjänsterna, men tredje part eller företaget själva har möjlighet att utföra implementeringstjänsterna utan att leverera tjänsterna till mjukvaran i molnet, anses tjänsten generellt vara distinkt. Utgifter för implementeringstjänster som är distinkta ska kostnadsföras när tjänsterna erhålls, alternativt om utgifterna bedöms kunna uppfylla kriterierna för att redovisa en separat immateriell tillgång så redovisas en tillgång.

2.9.3.4.3 Separat immateriell tillgång

Det är relativt ovanligt att utgifter i samband med implementering kan redovisas som en separat immateriell tillgång. Detta beror på att direkt hänförliga utgifter för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning aktiveras endast när företaget förvärvar eller internt upparbetar en immateriell tillgång. En tjänst avseende en molnbaserad lösning är oftast inte denna typ av tillgång.

I vissa fall kan en separat tillgång redovisas. Detta kan vara exempelvis när ett nytt "interface" skapas mellan företagets befintliga mjukvara och mjukvaran i molnet. Exempelvis skrivs det en ny kod som företaget kontrollerar, det vill säga leverantören av molntjänsten och dess kunder har inte åtkomst till denna och företaget erhåller ekonomiska fördelar eller att företaget kan erhålla fördelar från mjukvaran utan den molnbaserade tjänsten.

Indikationer på att ett företag kan redovisa en separat tillgång och anses ha kontroll är om bolaget äger en kopia av mjukvaran och kör denna i dess egna IT miljö eller hos tredje parts IT miljö. En annan indikation kan vara att leverantören inte kan ge åtkomst till mjukvaran till andra företag.

Införandet av nya it-lösningar kan påverka redovisningen av befintliga immateriella tillgångar i form av mjukvara. Exempelvis

kan en ny bedömning behöva göras avseende nyttjandeperiod, nedskrivningsbehov och utrangering.

2.9.3.4.4 Ändrad redovisningsprincip

Det nya uttalandet kan innebära en ändrad redovisning jämfört med tidigare. Ändring av redovisningsprincip ska redovisas retroaktivt, vilket innebär att om uttalandet innebär en väsentlig förändring jämfört med tidigare principer för denna typ av utgifter behöver en tredje balansräkning redovisas för ingången av jämförelseåret, exempelvis om jämförelsetidpunkten för rapport över finansiell ställning är 2020-12-31 kommer en tredje balansräkning per 2020-01-01 att behöva presenteras. Ändringen kan även komma att påverka resultatet för jämförelseåret samt påverka ingående balans för rapport över förändringar i eget kapital vilket kräver en rad som förklarar effekt av ändrad redovisningsprincip. Förutom detta krävs upplysningar vid byte av redovisningsprincip enligt *IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

2.9.3.5 Costs Necessary to Sell Inventories (IAS 2 Inventories)

Uppskattade kostnader som är nödvändiga för att åstadkomma en försäljning (IAS 2 Varulager)

Den fråga som ställdes gällde vad som ingår i begreppet "uppskattade kostnader som är nödvändiga för åstadkomma en försäljning" när nettoförsäljningsvärdet på ett varulager ska beräknas. Är det bara de kostnader som skulle bortfalla om en försäljning inte kommer till stånd (incremental costs) eller om även övriga kostnader som är nödvändiga för att genomföra försäljningen ska ingå i begreppet? Ett exempel kan vara om en försäljare får betalt per såld vara, jämfört med om lönen är fast, den fasta lönen ingår då inte i "incremental costs".

IFRS IC noterar att det inte finns någon specifik definition i IAS 2 om vad som ingår i begreppet men kommer fram till att syftet med lydelsen i IAS 2 p 28 "*En justering till nettoförsäljningsvärdet är i linje med synsättet att tillgångar inte ska tas upp till ett värde som är högre än av vad som beräknas inflyta vid försäljningen eller värdet av framtida utnyttjande*" är att varulager inte ska redovisas till för höga värden. Att då bara inkludera "incremental costs" skulle riskera att detta syfte inta kan uppfyllas, dvs att varulager riskerar att redovisas till för höga värden. Således ingår även andra försäljningskostnader än "incremental costs" i begreppet "uppskattade kostnader som är nödvändiga för åstadkomma en försäljning".

2.9.3.6 Non refundable Value Added Tax on Lease Payments (IFRS 16 Leases)

Ej avdragsgill moms på leasingbetalningar (IFRS 16 Leasingavtal)

IFRS IC erhöll en fråga om hur en leasetagare redovisar ej avdragsgill moms på leasingbetalningar, ska momsen ses som en del av leasingbetalningarna eller ej?



IFRS IC undersökte frågan och baserat på undersökningen och erhållna remissvar i ärendet så fann man inte tillräckliga bevis för att detta är en väsentlig fråga för leasetagaren. Vidare fann man inte heller att det skulle finnas stora skillnader mellan leasetagare hur detta redovisas. IFRS IC beslutade därför att inte arbeta vidare med frågan och presenterar således ingen vägledning.

2.9.3.7 Accounting for Warrants that are Classified as Financial Liabilities on Initial Recognition (IAS 32 Financial Instruments: Presentation)

Redovisning av teckningsoptioner som är klassificerade som finansiella skulder vid första redovisning (IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering)

Teckningsoptionen ger innehavaren rätt att köpa ett fast antal egetkapitalinstrument från emittenten av teckningsoptionen för ett lösenpris som kommer att fastställas vid en framtida tidpunkt. Vid första redovisningen klassificerar emittenten dessa instrument som finansiella skulder, på grund av att lösenpriset är rörligt. För att ett derivatinstrument ska klassificeras som eget kapital måste det regleras genom att emittenten byter ut ett fast kontantbelopp eller en annan finansiell tillgång mot ett fast antal egna kapitalinstrument ("fix-for-fix" villkoret).

IFRS IC noterade att IAS 32 inte innehåller generella krav för omklassificering av finansiella skulder och egetkapitalinstrument efter första redovisningen när instrumentets avtalsvillkor är oförändrade. Liknande frågor om omklassificering har också uppstått under andra omständigheter. Vidare noterar IFRS IC att omklassificering av emittenten har identifierats som ett av de ärenden som IASB kommer att överväga att ta upp i sitt projekt "Financial Instruments with Characteristics of Equity".

IFRS ICs syn är att frågeställningen isolerat sett är för snäv för att tas upp på ett kostnadseffektivt sätt och i stället bör tas upp som en del av den bredare diskussionen inom projektet "Financial Instruments with Characteristics of Equity". Av dessa skäl beslutade IFRS IC att inte lägga till ett normbildningsprojekt till arbetsplanen.

2.10 Nyheter från Rådet för finansiell rapportering

2.10.1 Ändringsmeddelande – årsuppdatering 2021

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

I ändringsmeddelandet är det två ändringar som ska tillämpas från och med det räkenskapsår som börjar den 1 januari 2021 eller senare och det under förutsättning av ändringarna godkändes av EU, vilket nu har skett. Övriga ändringar i ändringsmeddelandet ska tillämpas på räkenskapsår som inleds den 1 januari 2022 eller senare, vilket beskrivs längre fram i denna artikel.

2.10.2 Ändringar och uppdateringar av befintliga standarder som ska tillämpas i juridisk person från 1 januari 2021

Rådet har beslutat att följande ändringar ska tillämpas i juridisk person, för beskrivning av Referensrätterreformen se tidigare i artikeln.

- Ändringar av IFRS 9, IAS 39; IFRS 7; IFRS 4 och IFRS 16 Referensrätterreformen – Fas 2
- Ändring av IFRS 4 Försäkringsavtal – uppskjuten tillämpning av IFRS 9

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

I maj 2021 publicerade Rådet ett ändringsmeddelande avseende redovisning av hyresrabatter. Detta var föranlett av att IASB i mars 2021 publicerade en förlängning av den temporära lättnad i IFRS 16 som först publicerades i maj 2020 och som innebar att leasetagaren inte behöver göra nya beräkningar av redovisad leasingsskuld och redovisad nyttjanderättstillgång, för ytterligare beskrivning se ovan. Lättnaden avsåg reducerade hyresbetalningar med förfalldatum 30 juni 2021 eller tidigare. Detta har IASB nu förlängt till att gälla till 30 juni 2022 eller tidigare. Rådet har i ändringsmeddelandet gjort motsvarande förlängning i RFR 2 för de företag som valt 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.

3. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättande av bokslut 2022 eller senare



3.1 Nyheter från Bokföringsnämnden (BFN)

3.1.1 Nytt allmänt råd om fusioner

Bokföringsnämnden publicerade den 16 oktober 2020 ett nytt allmänt råd om fusioner, BFNAR 2020:5 Redovisning av fusioner. Det nya allmänna rådet ska tillämpas på fusioner med fusionsdag efter den 31 december 2021 men får tillämpas på fusioner med fusionsdag den 16 oktober 2020 och framåt.

Det nya allmänna rådet är ett mer samlat regelverk och kommer att ersätta de tidigare allmänna råden om fusion, BFNAR 1999:1 om fusion av helägt aktiebolag och BFNAR 2003:2 om redovisning av fusion. Det nya regelverket har uppdaterats för att vara förenligt med nuvarande lagstiftning och normgivning och inkluderar även områden som tidigare inte var reglerade i de tidigare fusionsregelverken såsom exempelvis nedströmsfusioner, fusion av mellanliggande holdingbolag, fusion av ekonomiska föreningar och gränsöverskridande fusioner. Reglerna för en

fusion mellan ett moderbolag och ett helägt dotterbolag är oförändrade jämfört med tidigare regelverk.

Under perioden 16 oktober 2020 till den 31 december 2021 får även de gamla fusionsreglerna tillämpas.

3.2 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 istället 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 klargöra 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.

Ovannämnda ändringar i bokföringslagen föreslås träda i kraft den 1 juli 2022. Utredningen skickades ut på remiss den 14 oktober 2021 och ska besvaras senast den 24 januari 2022. Än så länge finns följaktligen ingen klarhet i om eller när de i utredningen angivna förslagen genomförs.

3.3 Uppdateringar av FARs Samlingsvolym 2022

När denna artikel skrivs pågår fortfarande arbetet med uppdatering av Samlingsvolymen 2022 och arbetet är i ett så tidigt skede att vi får återkomma om de ändringar som sker.

3.4 Nyheter från IASB och IFRS IC

IASB har publicerat en helt ny standard, IFRS 17 Insurance Contracts. Denna är ännu inte godkänd av EU, när detta skett förväntas den att tillämpas från och med den 1 januari 2023.

Vidare har EU godkänt nedanstående ändringar av befintliga standarder.

3.4.1 Ändringar av IFRS 3 Rörelseförvärv

IASB har genomfört tre ändringar av IFRS 3 som har sin grund i den uppdatering som skett av "Conceptual Framework". Uppdatering har skett avseende hänvisning till den uppdaterade versionen av Conceptual Framework. Vidare har ett tillägg införts i IFRS 3 som innebär att skulder och eventalförpliktelser, som omfattas av IAS 37 och IFRIC 21, ska redovisas med tillämpning av IAS 37 och IFRIC 21 istället för "Conceptual Framework". IFRS 3 tillåter inte att eventaltillgångar 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 eventaltillgångar i ett rörelseförvärv. Ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som börjar 1 januari 2022 eller senare, dessa ändringar är godkända av EU.

3.4.2 Ändringar av IAS 16 Materiella anläggningstillgångar

IASB har publicerat ändring av IAS 16. Ändringen innebär att intäkter som erhålls innan tillgången bringats i bruk och i skick att användas inte får redovisas mot tillgångens anskaffningsvärde utan ska redovisas som en intäkt. Ändringen ska

tillämpas för räkenskapsår som börjar 1 januari 2022 eller senare, den är godkänd av EU.

3.4.3 Ändringar av IAS 37 Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar

IASB har vidare publicerat ändring av IAS 37. 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. Ändringen ska tillämpas för räkenskapsår som börjar 1 januari 2022 eller senare, den är godkänd av EU.

3.4.4 Årliga förbättrings cyklerna för IFRS-standarder 2018-2020

Avseende den årliga förbättrings cykeln 2018-2020 som IASB publicerat har följande uppdateringar införts.

- IFRS 1 Första gången International Financial Reporting Standards 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) 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

Ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som börjar 1 januari 2022 eller senare, ändringarna är godkända av EU.

3.5 Nyheter från Rådet för finansiell rapportering

3.5.1 Ändringsmeddelande – årsuppdatering 2021

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

I ändringsmeddelandet är det fem ändringar som ska tillämpas från och med det räkenskapsår som börjar den 1 januari 2022 eller senare och det under förutsättning av ändringarna godkänns av EU. I nuläget är fyra av dessa godkända av EU och ska därmed tillämpas från och med det räkenskapsår som inleds den 1 januari 2022 eller senare, för en beskrivning av dessa se ovan.

- Amendments to IFRS 3: Updating a Reference to the Conceptual Framework

- Amendments to IAS 16: Proceeds before Intended Use
- Amendments to IAS 37: Onerous Contracts – Cost of Fulfilling a Contract
- Annual improvements to IFRS Standards 2018-2020 Cycle

Följande ändring är ännu inte godkänd och ska därmed ännu inte tillämpas enligt RFR 2:

- Amendments to IAS 1: Classification of Liabilities as Current or Non-current

3.5.2 Förslag till ändringsmeddelande – årsuppdatering 2022

Rådet publicerade i slutet av augusti ett förslag till ändringsmeddelande. Förslaget har föranletts av ändringar av IFRS. Förslaget omfattar nedanstående ändringar.

- Amendments to IAS 1 Presentation of Financial Statements and IFRS Practice Statement 2: Disclosure of Accounting policies
- Amendments to IAS 8 Accounting policies, Changes in Accounting Estimates and Errors: Definition of Accounting Estimates
- Amendments to IAS 12 Income Taxes: Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction

Rådets bedömning i förslaget är att det saknas skäl att införa undantag eller tillägg i RFR 2. Rådet föreslår att ändringarna ovan ska tillämpas vid samma tidpunkt som IASBs ikraftträdande datum, detta under förutsättning att EU då har godkänt ändringarna. Det slutliga ändringsmeddelandet planeras att publiceras på Rådets hemsida i december.

Förslaget till ändringsmeddelande återfinns på Rådets hemsida: http://www.radetforfinansiellrapportering.se/userfiles/archive/248/inbjudan_till_kommentarer_rfr_2_aug_2021.pdf

3.6 PRI ändrar sina antaganden om beräkningsgrunder per 1 januari 2022

Styrelsen för PRI Ideell förening har beslutat om förändringar i beräkningsgrunderna gällande ålderspension för ITP-planens avdelning 2, som är tryggad i egen regi. Förändringarna gäller från och med den 1 januari 2022 och avser en sänkt diskonteringsränta, ett förändrat livslängsantagande och en sänkt konsolideringsreserv.

Sammantaget kommer de förändrade antagandena att öka företagets totala pensionskulda per den 1 januari 2022. Skulden per 31 december 2021 kommer inte att påverkas av de förändrade beräkningsgrunderna. Om ökningen av företagets totala pensionskulda är väsentlig bör upplysning om detta lämnas i årsredovisningen för 2021.

Förändringarna är endast tillämpliga för redovisning i juridisk person och påverkar inte pensionskulden värderad enligt IFRS/IAS19.

Författare:



Carina Edlund
Redovisningsspecialist
070 562 8182
carina.edlund@kpmg.se



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



Ellen Ellebo
Redovisningsspecialist
070 875 8960
ellen.ellebo@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



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



Patrik Sandell
Treasury
076 876 9313
patrik.sandell@kpmg.se



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



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