

Innehåll

1. Inledning	3
2. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättande av bokslut 2024	4
2.1 Årsredovisningslagen (ÅRL)	4
2.2 Bokföringslagen	4
2.3 Bokföringsnämnden (BFN)	4
2.4 FAR	5
2.5 Enhetligt elektroniskt rapporteringsformat (ESEF)	6
2.6 IASB	6
2.7 IFRS Interpretations Committee (kommittén)	8
2.8 Rådet för hållbarhets- och finansiell rapportering (Rådet)	10
3. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättande av bokslut 2025 eller senare	11
3.1 Årsredovisningslagen (ÅRL)	11
3.2 Bokföringsnämnden (BFN)	12
3.3 Uppdateringar av FARs Samlingsvolym 2025	12
3.4 IASB	13
3.5 Rådet för hållbarhets- och finansiell rapportering (Rådet)	16



1. Inledning

Även i år sammanställer vi på KPMG de nyheter du behöver ha kunskap om inför bokslutet samt under kommande år. Vi summerar ett år med få stora ändringar för innevarande år. Notera dock att en ändring som berör alla företag är de nya moderniserade reglerna i bokföringslagen om överföring av räkenskapsinformation samt när räkenskapsinformation får förstöras som trädde i kraft den 1 juli.

Efter att denna publikation gått till tryck kommunicerade tillsynsorganet på EU-nivå, European Securities and Markets Authority sina prioriterade områden för 2024. Vi noterar att klimat fortsatt är ett prioriterat område. I takt med att mängden upplysningar om klimat och hållbarhet ökar, så ökar också behovet av att se över och bedöma hur detta eventuellt kan behöva återspeglas i den finansiella rapporteringen.

Om du vill hålla dig uppdaterad om vad som händer avseende icke-finansiell rapportering så delar våra kunniga specialister på området med sig av sin kunskap på KPMGs hemsida. Du når detta via länken:

[Förverkliga hållbarhetsplanerna och skapa mätbara resultat](https://kpmg.com/se/sv/home/tjanster/hallbart-foretagande.html)

<https://kpmg.com/se/sv/home/tjanster/hallbart-foretagande.html>

När det gäller finansiell rapportering enligt IFRS® redovisningsstandarder har två nya standarder publicerats under året, IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* och IFRS 19 *Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures*. Dessutom finns ett antal ändringar av gällande standarder

exempelvis en uppdatering av IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* samt agendabeslut från IFRS Interpretations Committee (Committee) som är viktiga att känna till. För finansiell rapportering enligt svenska redovisningsregler har inga större förändringar skett, men vi beskriver nyheter och ändringar samt vad som är på gång. När det gäller rapporteringen enligt ESEF ger vi en uppdatering.

Vi beskriver i vår artikel de nyheter inom finansiell rapportering som riktar sig såväl till noterade som icke-noterade företag och som publicerats av International Accounting Standards Board, Committee samt svenska normgivare; Rådet för hållbarhets- och finansiell rapportering och Bokföringsnämnden. Vi behandlar även nyheter från FARs Operativa grupp finansiell rapportering – Redovisning. Vidare behandlas lagändringar såsom ändringar av årsredovisningslagen samt bokföringslagen. Artikeln behandlar nyheter publicerade till och med den 23 oktober 2024.

Vi berör inte normgivning som är specifik för finansiella företag och företag inom försäkringsbranschen. Artikeln är skriven utifrån antagandet att ett företag har kalenderår som räkenskapsår. Var därför observant på tidpunkterna för ikraftträdande för nya lagregler och ny normgivning. Observera exempelvis nya regler i årsredovisningslagen som kan bli tillämpliga tidigare för företag med brutet räkenskapsår. Om inte annat framgår av artikeln ska de nya reglerna, som beskrivs under avsnittet "Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättande av bokslut 2024", tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2024.

2. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättande av bokslut 2024

2.1 Årsredovisningslagen (ÅRL)

2.1.1 Nya regler om hållbarhetsrapportering

Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) i svensk lag införs stegvist. Vissa bolag kommer därför att träffas av bestämmelserna 2025 eller senare. Se avsnitt 3.1 för en fullständig överblick över införandet av CSRD i ÅRL.

2.2 Bokföringslagen (BFL)

Den 1 juli 2024 trädde de nya moderniserade reglerna i BFL om överföring av samt när räkenskapsinformation får förstöras i kraft.

De nya reglerna innebär att ett företag får förstöra pappershandlingar och elektroniska handlingar som används för att bevara räkenskapsinformation direkt, om räkenskapsinformationen överförs till en annan pappershandling eller elektronisk handling. Tidigare fick de ursprungliga handlingarna förstöras först efter tre år. Handlingarna får dock endast förstöras om överföringen med hänsyn till tekniska metoder, organisatoriska åtgärder och övriga omständigheter inte innebär risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner.

Överföringen påverkar inte den sjuåriga arkiveringstiden. Efter överföringen tillämpas arkiveringsreglerna på den handling som räkenskapsinformationen har förts över till.

Ändringen gäller all räkenskapsinformation, det vill säga även räkenskapsinformation som upprättades innan lagen trädde i kraft 1 juli 2024.

2.3 Bokföringsnämnden (BFN)

2.3.1 Ändringar i vägledningen Bokföring

BFN beslutade 16 september 2024 om ändringar i det allmänna rådet (BFNAR 2013:2) och vägledning om bokföring. Ändringarna är till största del en följd av de ändrade arkiveringsreglerna i BFL som trädde i kraft 1 juli 2024, se avsnitt 2.2.

I det allmänna rådet förtydligas att det är företaget självt som ansvarar för att såväl de tekniska lösningarna som organisationen kring överföringarna utformas på ett sådant sätt att det inte föreligger risk för att räkenskapsinformationen ändras eller går förlorad.

Exempel på kontroller som företaget behöver göra innan en handling förstörs är att alla uppgifter i ett kvitto eller en faktura som fotograferas eller skannas kommit med i överföringen och att uppgifterna är läsbara och tydliga efter överföringen. Företaget måste också kontrollera att alla sidor av kvittot eller fakturan är överförda.

Motsvarande regler gäller om ett företag tillfälligt förvarar en pappershandling med räkenskapsinformation utomlands och överför räkenskapsinformationen till elektronisk handling (eller till annan pappershandling). Då får företaget förstöra den ursprungliga pappershandlingen utomlands.

Om företaget inte kan säkerställa att överföringen kan göras utan risk för att räkenskapsinformationen förändras eller försvinner, ska räkenskapsinformationen sparas i den form och det format den togs emot.

Det allmänna rådet har också uppdaterats för att förtydliga att elektronisk räkenskapsinformation ska säkerhetskopieras. Hur ofta räkenskapsinformationen ska säkerhetskopieras får bedömas med hänsyn till förhållandena i det enskilda företaget. En säkerhetskopia ska förvaras åtskild från den kopierade räkenskapsinformationen.

2.3.2 Redovisning av tilläggsskatt

BFN meddelade den 18 december 2023 att man utreder redovisning av tilläggsskatt enligt lagen om tilläggsskatt som bygger på ett EU-direktiv om global minimibeskattning. Skatt enligt den nya lagen om tilläggsskatt beräknas inte på företagets skattepliktiga resultat enligt inkomstskattelagen. Kapitel 29 i K3 är inte utformat för att hantera skatter som tas ut enligt den nya lagen och BFN kommer vid behov att komma med förslag på kompletterande regler. I avvaktan på detta får skatt enligt den nya lagen redovisas med tillämpning av K3 punkt 1.5 andra stycket, vilket innebär att vägledning får sökas i IASBs normgivning.

2.3.3 Redovisning av omställningsstöd

BFN har publicerat information om hur ersättningar för omställningsstöd ska redovisas. Ersättning för betald avgift till omställningsorganisation ska redovisas som intäkt enligt reglerna om offentliga bidrag. Företag som tillämpar K2 eller K3 ska redovisa intäkten som en övrig rörelseintäkt.

2.4 FAR

2.4.1 Uppdateringar av FARs Samlingsvolym – redovisning 2024

2.4.1.1 RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag

FAR uppdaterar årligen rekommendationen RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag. Ändringarna i 2024 års version jämfört med 2023 består av ett antal mindre redaktionella ändringar och ändringar i form av förtydliganden och utveckling av FARs uppfattning i några situationer.

Av förtydliganden och utveckling vill vi lyfta fram några punkter:

- I avsnitt 5 som behandlar balansräkningen har punkten 5.12.22 omarbetats för att tydligare beskriva effekterna i resultat- och balansräkning för tjänste- och entreprenaduppdrag. Uppdrag till fast pris och uppdrag på löpande räkning beskrivs nu i separata delar av punkten.
- Punkt 5.12.25 har kompletterats för att tydliggöra att posterna Aktuella skattefordringar och Aktuella skatteskulder endast innehåller aktuell inkomstskatt. Dessutom har resonemanget om avräkning av betald preliminärskatt mot andra skatter än inkomstskatt omarbetats.
- I punkterna 5.12.43 och 44 utvecklas hur man bör klassificera skatteposter, andra än inkomstskatterelaterade, i balansräkningen.
- I avsnitt 6 som behandlar kassaflödesanalys har det i punkten 6.8.3 tydliggörs att skattebetalningar i kassaflödesanalysen allokeras enligt samma princip som klassificeringen i balansräkningen.
- I avsnitt 7 som behandlar noter har det i punkten 7.65, som behandlar upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag, har texten som angav att upplysningar inte behöver lämnas om indirekt innehav tagits bort. Bakgrunden är att det, enligt FAR, inte finns stöd i ÅRLs nuvarande formulering om bland annat definitionen av ett dotterföretag för den tidigare skrivningen. Sammanfattningsvis innebär det att upplysningar ska lämnas för samtliga dotterföretag, även indirekt ägda, med beaktande av väsentlighet.
- För att inte utesluta klassificering av tillgodohavande på koncernkonto som likvida medel i en underkoncern har en tidigare bisats i punkt 7.109 tagits bort.

2.4.1.2 RedR 3 Redovisning av ställda säkerheter

I rekommendationens punkt 2.8 har en komplettering gjorts för att tydliggöra att vid beräkning av ett dotterföretags koncernmässiga värde ingår även eventuellt minoritetsintresse.

2.4.1.3 RedR 10 Redovisning av ersättningsfond

Under året har en ny rekommendation publicerats av FAR med ikraftträdande 30 juni 2024 där tidigare tillämpning är tillåten. Rekommendationen ingår inte i Samlingsvolymen 2024 av

trycktekniska skäl men är tillämplig för 2024 och tas därför upp i denna beskrivning av nya redovisningsvägledningar från FAR.

Rekommendationen behandlar redovisningseffekterna av att ett företag utnyttjar möjligheten att göra avsättning till en skatterättsligt reglerad ersättningsfond i samband med skador på inventarier, byggnader eller markanläggningar vid tillämpning av K3.

Vägledningen innebär att en ersättningsfond redovisas som obeskattad reserv i de fall det är nödvändigt för att erhålla skattemässigt avdrag. Vid ianspråktagande minskas ersättningsfonden. Såväl avsättning som ianspråktagande redovisas som bokslutsdispositioner. I de fall räkenskapsenlig avskrivning tillämpas kommer det direktavdrag som erhålles skattemässigt att redovisas som obeskattad reserv i form av ackumulerad avskrivning utöver plan. I de fall räkenskapsenlig avskrivning inte tillämpas redovisas en uppskjuten skatteskuld avseende den temporära skillnaden som uppstår på tillgången när direktavdrag för den del av anskaffningsvärdet som motsvaras av ianspråktagen ersättningsfond erhålls.

Eftersom det inte finns något krav på ersättningsfond i koncernredovisningen för att erhålla skattemässigt avdrag redovisas ingen fond när koncernredovisning upprättas. I stället redovisas uppskjuten skatt avseende de temporära skillnader som uppstår.



2.5 Enhetligt elektroniskt rapporteringsformat (ESEF)

2.5.1 Generellt inför uppmärkning av årsredovisningen 2024

ESEF-rapporten är den officiella versionen av årsredovisningen och bör följa samma process för kvalitetssäkring som den mänskligt läsbara, med till exempel översyn och godkännande från ledning och styrelse.

Datakvaliteten på rapporten är avgörande för användbarheten av den data som nu har börjats samlas i databaser och användas, till exempel är strukturen på tabeller i den maskinläsbara rapporten ett viktigt förbättringsområde.

2.5.2 ESMA's ESEF Reporting Manual

ESMA's vägledning för ESEF-uppmärkningen, ESEF Reporting Manual, uppdaterades i juli i år. Uppdateringen innehåller flertalet ändringar som, beroende på företagets förutsättningar, kan vara av praktisk betydelse för årets uppmärkning. Ändringarna berör områden såsom: extensions, användning av datum, tabellstruktur, inställningar för blocktaggar, med mera.

2.5.3 Taxonomi 2024

Taxonomi 2024 förväntas publiceras under 2024 och blir obligatorisk för räkenskapsår som påbörjas 1 januari 2025 eller senare. Frivillig förtidstillämpning är dock tillåten, vilket gör att det uppstår ett val mellan Taxonomi 2022 och Taxonomi 2024 för räkenskapsår som påbörjats under 2024. ESMA anser i sin vägledning att företag bör byta taxonomi om upplysningar som sedan tidigare är uppmärkta med en extension motsvaras av ett nytt element i den nya ESEF taxonomin.

2.5.4 ESEF-uppmärkning av hållbarhetsrapport enligt ESRS

Företag som omfattas av de nya reglerna för hållbarhetsrapportering kommer även att omfattas av obligatorisk uppmärkning av hållbarhetsrapporten när en taxonomi för detta finns på plats och är godkänd av EU-kommissionen, under tiden rekommenderas det att företag upprätthåller en detaljerad dokumentation över vilka upplysningskrav som texten i hållbarhetsrapporten är hänförlig till för att underlätta framtida uppmärkning.

2.6 IASB

2.6.1 Ändring av IFRS 16 Leasingavtal avseende leasingkulld i en 'sale and leaseback'-transaktion

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

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

Exempel

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

Vid transaktionsdatumet

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

Efterföljande redovisning av leasingkulden

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

Enligt IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* kommer en säljare/leasetagare att behöva tillämpa ändringarna retroaktivt på 'sale-and-leaseback'-transaktioner som ingås vid eller efter datumet för den första tillämpningen av IFRS 16. Detta innebär att säljaren/leasetagaren behöver identifiera och ompröva 'sale-and-leaseback'-transaktioner som ingåtts sedan implementeringen av IFRS 16 2019 och eventuellt räkna om de leasingavtal som inkluderade rörliga leasingbetalningar.

2.6.2 Ändringar av IAS 1 Utformning av finansiella rapporter avseende klassificering av skulder som kortfristiga eller långfristiga

Ändringar av IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* avser klassificering av skulder som kortfristiga eller långfristiga. Effekten av ändringarna beror i stor utsträckning på hur dessa delar av IAS 1 tolkats sedan tidigare. Utöver ändringar och tilllägg av paragrafer avseende klassificering har nya upplysningskrav tillkommit, bland annat om skulder med kovenanter.



2.6.2.1 Klassificering

Rättighet istället för ovillkorad rättighet

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

I fall där kovenanter behöver uppfyllas för att kunna rulla "roll-over liabilities" har dock vissa olikheter förekommit i praxis. När framtida "roll-over" är villkorat av uppfyllande av kovenanter vid rullningen har vissa tolkat referens i den tidigare versionen av IAS 1 till "has the discretion, to refinance or roll over" som att skulden inte kan klassificeras som långfristig, medan andra inte gjort skillnad mellan hanteringen av vanliga så kallade "term loans" och "roll-over liabilities" och även klassificerat "roll-over liabilities" som långfristiga. Efter internationella diskussioner har tolkningen av ändrade IAS 1 blivit den senare, det vill säga att "roll-over liabilities" hanteras på samma sätt som "term loans". Så kallade "Revolving Credit Facilities" (RCFer) är vanligtvis ett exempel på en typ av "roll-over liability".

Framtida kovenanter påverkar inte klassificeringen

En ny paragraf anger explicit att för "loan arrangements" påverkar kovenanter som behöver uppfyllas efter rapportdagen inte klassificeringen som kortfristig eller långfristig skuld. För bokslut till exempel per 31 december 20X4 tas alltså inte hänsyn till att det för lån kommer göras test av kovenanter till exempel per 31 mars 20X5. Endast kovenanter med test på eller före rapportdagen påverkar klassificeringen. Under förutsättning att "ovillkorad rättighet" inte tolkats strängt, är vår erfarenhet att existerande praxis redan är att inte låta klassificeringen påverkas av framtida tester av kovenanter.

En tolkningsfråga som kan vara värd att nämna relaterar till att standarden anger att om en långgivare beviljat en så kallad "period of grace" så behöver denna sträcka sig minst tolv månader efter rapportdagen för att skulden ska kunna klassificeras som långfristig. Vad innebär det till exempel i situationer då en kovenant brutits före rapportdagen, långgivaren meddelat före rapportdagen att man bortser från kovenantbrottet samtidigt som det enligt avtalet ska göras ett motsvarande kovenanttest tre månader efter rapportdagen? Tolkningen är i den situationen att det inte handlar om en "period of grace" utan om att långgivaren nullifierat det aktuella kovenantbrottet och att det kommande kovenanttestet är ett framtida test som inte påverkar klassificeringen per rapportdagen.

Förväntningar om och faktiska händelser efter rapportdagen påverkar inte klassificeringen

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

Konvertibla skuldebrev och innebörden i att 'reglera' skulden

Mycket enkelt uttryckt klassificeras en skuld som långfristig om företaget har en rätt att inte reglera den inom ett år. Frågan är vad som i detta sammanhang avses med "reglera". Ändringarna av IAS 1 tydliggör att reglering av en skuld inkluderar att företaget överför såväl kontanter, varor, tjänster som egna egetkapitalinstrument. Det finns dock ett särskilt undantag från klassificeringen som kortfristig skuld i de fall reglering görs med egna egetkapitalinstrument (till exempel egna aktier).

Undantaget gäller om företaget har givit ut konvertibla skuldebrev och konvertibelinnehavaren har en konverteringsoption som i enlighet med IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering* redovisas separat från skulden och klassificeras som eget kapital. I det fallet klassificeras den underliggande skulden som långfristig även om innehavaren kan välja att konvertera till aktier i företaget inom ett år (och om den återstående perioden för den underliggande skulden samtidigt är över ett år). Detta undantag gäller dock inte om konverteringsoptionen klassificeras som skuld. Med den tidigare versionen av IAS 1 har det förekommit olika tolkningar av om undantaget gällt i det senare fallet, det vill säga när konverteringsoptionen redovisas som skuld.

2.6.2.2 Upplysningar

För "loan arrangements" som klassificerats som långfristiga och som har kovenanter som behöver uppfyllas inom det kommande året är det övergripande upplysningskravet att det ska:

- lämnas upplysningar i noterna som gör det möjligt för användare att förstå risken för att skulderna kan bli återbetalningsbara inom tolv månader efter rapportperioden.

Vid utformande av upplysningarna görs bedömning av vilket innehåll som behövs för att användare ska kunna göra den bedömningen. I upplysningarna inbegrips:

- information om kovenanterna (inbegripet typ av kovenanter och när företaget är skyldigt att uppfylla dem)
- det redovisade värdet av relaterade skulder
- eventuella sakförhållanden och omständigheter som tyder på att företaget kan ha svårt att uppfylla kovenanterna; till exempel att företaget under eller efter rapportperioden har vidtagit åtgärder för att undvika eller minska en potentiell överträdelse, eller att företaget inte skulle ha uppfyllt kovenanterna om bedömningen av uppfyllandet skulle göras på grundval av företagets omständigheter vid slutet av rapportperioden.

Omfattningen på och innehållet i de upplysningar som lämnas beror på en väsentlighetsbedömning, vilken i sin tur beror på graden av risk för att återbetalning kan komma att behövas under det kommande året och konsekvensen av sådan återbetalning.

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

2.6.3 Tillägg till IAS 7 Rapport över kassaflöden och IFRS 7 Finansiella instrument: Upplysningar – Avtal om leverantörsfinansiering

IASB har publicerat tillägg till IAS 7 *Rapport över kassaflöden* och IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar* som medför utökade upplysningskrav för avtal om leverantörsfinansiering ("supplier finance arrangements", nedan "SF-arrangemang"). Ett exempel på ett sådant arrangemang är när ett företag avtalar med ett kreditinstitut om att skapa ett program under vilket leverantörer till företaget får betalt av kreditinstitutet tidigare än på fakturans ursprungliga förfallodatum, medan företaget i sin tur förlänger sin kredittid jämfört med den ursprungliga kredittiden för fakturan och betalar till kreditinstitutet vid ett senare datum. Ett sådant upplägg benämns ofta "reverse factoring" och är ett exempel på "supplier finance arrangement".

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

- villkoren för arrangemangen (såsom exempelvis förlängda kredittider samt eventuella säkerheter eller garantier som har ställts),

- redovisat belopp för skulder som omfattas av ett SF-arrangemang samt vilken rad i balansräkningen som sådana skulder presenteras på,
- redovisat belopp och rad i balansräkningen för skulder som omfattas av ett SF-arrangemang och för vilka leverantörerna redan har erhållit betalning från kreditinstitutet,
- spannet för kredittider för de skulder som omfattas av SF-arrangemang, respektive kredittider för jämförbara skulder som inte omfattas av ett sådant arrangemang, samt
- ej kassaflödespåverkande förändringar av det redovisade värdet på skulder som ingår i ett SF-arrangemang, (såsom exempelvis effekter på grund av rörelseförvärv).

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

Tillägg till IAS 7 och IFRS 7 ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2024 eller senare.

2.7 IFRS Interpretations Committee (kommittén)

2.7.1.1 Beskrivning av agendabeslut

Agendabeslut är vanligen föranledda av att en fråga har ställts till kommittén. När kommittén kommer fram till att någon ny IFRIC® tolkning inte behöver publiceras, till exempel beroende på att tillämplig IFRS redovisningsstandard innehåller tillräcklig vägledning för hur redovisningen ska göras, publicerar kommittén ett agendabeslut som anger och förklarar hur de bedömer att den IFRS redovisningsstandard 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 redovisningsstandarder ska den förklarande text som ingår i agendabeslut följas.

2.7.1.2 Publicerade beslut under året

Per den 23 oktober 2024 har IASB under 2024 godkänt fyra agendabeslut från kommittén, dessa framgår i tabellen nedan. Vi har valt att kommentera de två som vi bedömer är av störst intresse för svenska koncerner, *Disclosure of Revenues and Expenses for reportable Segments* och *Climate-related commitments*.

IFRS 8 Disclosure of Revenues and Expenses for Reportable Segments

IAS 37 Climate-related Commitments

IFRS 3 Payments Contingent on Continued Employment during Handover Periods

IFRS 3/IAS 27 Merger between a Parent and its Subsidiary in Separate Financial Statements



2.7.1.3 Disclosure of Revenues and Expenses for Reportable segments

Detta agendabeslut avser en frågeställning gällande upplysningskraven avseende väsentliga intäkts- och kostnadsposter kopplade till rörelsesegment. Kommittén konstaterade att frågeställningen innehåller två aspekter:

- a) kraven i IFRS 8.23 att för varje rapporterbart segment upplysa om specifika poster som ingår i segmentets resultat som granskas av den högste verkställande beslutsfattaren (HVB); och
- b) innebörden av 'väsentliga intäkts- och kostnadsposter' i IFRS 8.23 f med hänvisning till IAS 1.97. IAS 1.97 anger att när intäkts- eller kostnadsposter är väsentliga ska ett företag lämna separat upplysning om deras karaktär och belopp.

Upplysningar om specifika poster

Kommitténs syn på frågan är att IFRS 8.23 ställer krav på företag att lämna upplysningar om de specifika posterna för varje rapporterbart segment när dessa belopp ingår i måttet på segmentets resultat som granskas av HVB, även om de inte tillhandahålls separat till eller granskas av HVB; eller regelbundet tillhandahålls till HVB, även om de inte ingår i segmentets resultatmått.

Väsentliga intäkter och kostnader

Kommittén noterar att när IAS 1 hänvisar till väsentlighet är att "informationen" är väsentlig i sammanhanget. Ett företag bedömer om lämnandet eller utelämnandet av informationen i de finansiella rapporterna rimligen kan förväntas påverka beslut som fattas av användare av dessa finansiella rapporter.

Vidare noterar kommittén att när ett företag, vid tillämpningen av IFRS 8.23 f, lämnar upplysningar om väsentliga intäkter och kostnader enligt IAS 1.97 för varje rapporterbart segment, tillämpar företaget IAS 1.7 och bedömer om en intäkts- och kostnadspost är väsentlig utifrån företagets finansiella rapporter som helhet. Dessutom tillämpar företag kraven i IAS 1.30-31 vid bedömning hur information ska aggregeras i de finansiella rapporterna. Utöver det beaktar företagen informationens art eller omfattning, det vill säga kvalitativa eller kvantitativa faktorer, eller bådadera, vid bedömning om en intäkts- och kostnadspost är väsentlig. Företaget beaktar även omständigheter som kan föranleda upplysning inklusive, men inte begränsat till, de i IAS 1.98, exempelvis nedskrivningar av varulager och materiella anläggningstillgångar, omstruktureringar, avyttringar av materiella anläggningstillgångar och avvecklade verksamheter.

Kommittén observerade även att IFRS 8.23 f inte kräver att ett företag lämnar upplysningar per rapporterbart segment om varje intäkts- och kostnadspost som presenteras i företagets resultaträkning eller upplyses i noterna i enlighet med IAS 1.97. Vid fastställandet av vilken information som ska lämnas för varje rapporterbart segment tillämpar ett företag bedömningar och beaktar grundprincipen i IFRS 8 – som kräver att ett företag lämnar information för att göra det möjligt för användare av dess finansiella rapporter att utvärdera arten och de finansiella effekterna av affärsverksamheten och de ekonomiska miljöer där det verkar.

2.7.1.4 Climate-related Commitments

Det är inte ovanligt att företag kommunicerar information avseende klimat-relaterade mål. I dessa fall kan företag behöva bedöma om och när företaget ska redovisa en avsättning för att uppfylla sina mål, exempelvis genom att minska eller kompensera utsläpp av framtida växthusgaser.

Agendabeslutet behandlar tre frågeställningar avseende ett specifikt klimat-relaterat mål:

1. Föreligger en informell förpliktelse?
2. Ska en avsättning redovisas?
3. Hur ska motposten redovisas i det fall en avsättning redovisas; kostnad eller tillgång?

Att en informell förpliktelse föreligger behöver inte innebära att ett företag ska redovisa en avsättning. Kriterierna för att redovisa en avsättning behöver även vara uppfyllda, det vill säga en inträffad händelse samt att det är sannolikt att det kommer att ske ett utflöde av resurser i framtiden och att beloppet kan uppskattas tillförlitligt.

Två steg att beakta huruvida en avsättning ska redovisas.

Informell förpliktelse?

Steg 1

De kommunicerade målen måste ha skapat en *välgrundad förväntan* hos den som har tagit del av informationen och att företaget förväntas komma att vidta specifika åtgärder.

I det fall det bedöms föreligga en informell förpliktelse, behöver företaget gå vidare till steg 2 för bedömning om en avsättning ska redovisas utifrån kriterierna i IAS 37 *Avsättningar, eventuell-förpliktelser och eventuell-tillgångar*, se nedan steg 2.

Ska en avsättning redovisas?

Steg 2

Uppfylls kriterierna för att redovisa en avsättning?

I det fall nedan kriterier är uppfyllda ska en avsättning redovisas.

- a. Det ska föreligga en befintlig förpliktelse utifrån en *inträffad händelse* för att en avsättning ska redovisas. Detta innebär att företag inte ska reservera för utgifter som krävs för den framtida verksamheten och företagets framtida handlande.

- b. Det ska vara sannolikt att det föreligger *utflöde av resurser* i framtiden

- c. *Beloppet kan uppskattas tillförlitligt.*

Företag behöver göra sina bästa bedömningar utifrån de specifika planer, fakta och omständigheter som företaget har för att uppfylla kommunicerade mål för att avgöra om företaget ska redovisa en avsättning.

Redovisning av motpost; kostnad/tillgång

I det fall företaget uppfyller kriterierna för att redovisa en avsättning kommer motposten att vara en kostnad alternativt att det inkluderas i anskaffningsvärdet i en tillgång om det uppfyller kriterierna för detta.

2.8 Rådet för hållbarhets- och finansiell rapportering (Rådet)

2.8.1 Redovisning för juridiska personer (RFR 2) – januari 2024

Rådet publicerade i december 2023 ett ändringsmeddelande avseende de uppdateringar av RFR 2 som föranleds av ändringarna av IAS 7 Rapport över kassaflöden och IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar* rörande upplysningar om leverantörsfinansiering, IAS 12 *Inkomstskatter* om Pillar Two, IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* om klassificering av skulder med kovenanter samt IFRS 16 *Leasingavtal* om "sale-and lease back" (se avsnitt 2.6.1 till 2.6.3).

Rådet har beslutat i ändringsmeddelandet att det saknas skäl att införa undantag eller tillägg i RFR 2 avseende ändringarna av IAS 7, IFRS 7, IAS 12, IAS 1 samt IFRS 16.





3. Nyheter som ska tillämpas i samband med upprättande av bokslut 2025 eller senare

3.1 Årsredovisningslagen (ÅRL)

3.1.1 Nya regler om hållbarhetsrapportering

Nya regler om hållbarhetsrapportering trädde ikraft den 1 juli 2024. De nya reglerna avser i huvudsak införandet av Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) i svensk lag. Kravet på att publicera en hållbarhetsrapport i enlighet med lagändringarna sker stegvis. För stora¹ aktiebolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad och som har haft mer än 500 anställda under det senaste räkenskapsåret före 1 juli 2024 ska de nya reglerna börja tillämpas på räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av juni 2024. Därmed får dessa företag en respit med införandet med upp till ett år jämfört med utformningen av reglerna i direktivet. Sedan följer från 2025 och framåt övriga företag som omfattas av de nya reglerna om hållbarhetsrapportering.

I och med införandet av CSRD kommer kraven på företagens hållbarhetsrapporter att öka betydligt.

Moderföretag som upprättar en hållbarhetsrapport för koncernen behöver inte upprätta en hållbarhetsrapport för moderföretaget. Undantag finns också för dotterföretag om det omfattas av en hållbarhetsrapport för koncernen. Detta undantag gäller dock inte för dotterföretag som har värdepapper upptagna till handel på reglerad marknad och är ett stort¹ företag enligt 6 kap. 10 § första stycket ÅRL.

Det infördes även regler att alla företag som ska upprätta hållbarhetsrapport ska upprätta årsredovisningen i digitalt format samt att även hållbarhetsrapporten ska märkas upp digitalt, se även avsnitt 2.5.4.

Det infördes även ett antal ändringar i annan lagstiftning, bland annat i aktiebolagslagen (ABL), lag om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKLL), lag om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL), revisorslagen samt revisionslagen. Dessa ändringar avsåg även de främst införandet av CSRD samt den översiktliga granskning av revisorerna som är obligatorisk.

¹ Enligt storlekskriterierna i 6 kap. 10 § första stycket ÅRL så är ett bolag ett stort bolag om de uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 250,
2. bolagets redovisade balansomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 280 miljoner kronor,
3. bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 550 miljoner kronor.

3.1.2 Andra ändringar i ÅRL

3.1.2.1 Information om mångfaldhetspolicy

Ett företag vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad ska upprätta en bolagsstyrningsrapport. Bolagsstyrningsrapporten ska, för de företag som är skyldiga att upprätta en hållbarhetsrapport, även innehålla upplysningar om den mångfaldspolicy som tillämpas i fråga om styrelsen samt målet med policyn, hur policyn har tillämpats under räkenskapsåret och resultatet av den.

För räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av juni 2024 får upplysningarna om mångfaldspolicyn i stället lämnas i en hållbarhetsrapport. Bolagsstyrningsrapporten ska i så fall innehålla en hänvisning till hållbarhetsrapporten.

Om företaget inte tillämpar någon mångfaldspolicy, ska skälen för detta anges i bolagsstyrningsrapporten.

3.1.2.2 Information om immateriella nyckelresurser

Företag som är skyldiga att upprätta en hållbarhetsrapport ska i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om immateriella nyckelresurser och förklara hur företagets affärsmodell är beroende av sådana resurser och hur resurserna bidrar till värdeskapande för bolaget. Exempel på immateriella nyckelresurser för ett företag skulle kunna vara anställdas färdigheter, kompetenser, erfarenhet, lojalitet gentemot företaget.

Upplysningarna ska lämnas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av juni 2024.

3.1.2.3 Datering av årsredovisningen

En årsredovisning i ett aktiebolag ska skrivas under av samtliga styrelseledamöter och den verkställande direktören, om sådan är utsedd. Årsredovisningen ska innehålla uppgift om den dag då den undertecknades. Det innebär att det ska framgå vilket datum respektive befattningshavare har skrivit under.

Från och med räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av juni 2024 ska årsredovisningen även dateras. Datumet för datering är den dag då företagets behöriga företrädare bestämde årsredovisningens slutliga innehåll.

3.1.2.4 Fond för verkligt värde i juridisk person

För företag vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad samt företag som ingår i en koncern som i koncernredovisningen tillämpar IFRS redovisningsstandards, införs en möjlighet att redovisa värdeförändringar på finansiella skulder som hänger ihop med egen kreditrisk i fond för verkligt värde i stället för i resultaträkningen.

Denna redovisning är tillåten under förutsättning att värdeförändringen kommer från förändringar i kreditrisk för skulden, att redovisningen sker i överensstämmelse med internationella redovisningsstandards och att upplysningar i överensstämmelse med dessa standards lämnas, se även avsnitt 3.5.1.

Den nya regeln ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av juni 2024.

3.1.2.5 Upplysning om förändring i fördelning av kvinnor och män bland styrelseledamöter

Ett, enligt ÅRL, större företag² ska i årsredovisningen lämna upplysningar om fördelningen mellan kvinnor och män bland styrelseledamöter, verkställande direktör och andra personer i företagets ledning enligt sedan tidigare gällande regelverk. Fördelningen bland styrelseledamöter och bland övriga befattningshavare ska redovisas var för sig och avse förhållandena på balansdagen.

Från och med det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av 2024 ska även upplysning lämnas om vilken förändring som har skett i fördelningen mellan kvinnor och män bland styrelseledamöter sedan föregående balansdag. Det nya upplysningskravet gäller för aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad och som har minst 250 anställda och en redovisad årsomsättning på minst 550 miljoner eller en redovisad balansomslutning på minst 280 miljoner kronor.

3.2 Bokföringsnämnden (BFN)

BFN arbetar med en översyn av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) och vägledning om årsredovisning i mindre företag (K2) och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) och vägledning om årsredovisning och koncernredovisning (K3). BFN uppdaterade i våras tidplanen för projektet till att beslut ska tas i december 2024. Samtidigt angavs att tillämpningen av de kommande ändringarna i K2 och K3 föreslås bli tvingande för räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2025. Det gäller även eventuellt beslut om bostadsrättsföreningars övergång till K3.

Vid upprättande av denna artikel har inga andra besked kring tidplan eller beslut kommit.

3.3 Uppdateringar av FARs Samlingsvolym redovisning 2025

När denna artikel skrivs pågår fortfarande arbetet med uppdatering av Samlingsvolymen 2025.

² 1 kap. 3 § 4 ÅRL

– företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller
– företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,

3.4 IASB

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

IASB publicerade i augusti 2023 en ändring av IAS 21 *Effekter av ändrade valutakurser* som ger vägledning kring bedömning av när det är möjligt att växla en valuta mot en annan valuta och när det inte är möjligt ("lack of exchangeability"). Ändringen innehåller även vägledning kring hur valutakursen ska fastställas i de fall det inte är möjligt att växla en valuta mot en annan samt vilka upplysningar som ska lämnas. Ändringen av IAS 21 ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2025 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Ändringen är ännu inte godkänd av EU.

3.4.2 Amendments to the Classification and Measurement of Financial Instruments (Amendments to IFRS 9 and IFRS 7)

Som ett resultat av IASBs "post-implementation review" av IFRS 9 *Finansiella instrument* som genomfördes 2022 har ändringar tillkommit i IFRS 9 och IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar*. Ändringarna gäller ifrån 1 januari 2026 och innehåller möjlighet till förtidstillämpning. Inget krav finns på retroaktiv tillämpning i den finansiella rapport där ändringarna först appliceras. EU har i skrivande stund ännu inte godkänt ändringarna.

Ändringarna innehåller fler aspekter än vad som beskrivs nedan. Vi har valt att beskriva de aspekter av ändringarna som vi bedömer är av störst intresse för svenska noterade koncerner.

3.4.2.1 Settlement of liabilities through electronic payment systems

En viktig del av ändringarna adresserar bortbokning av finansiella skulder (exempelvis leverantörsskulder) i de fall företaget reglerar skulden med elektronisk överföring. Ändringarna förtydligar att en finansiell skuld får bokas bort först på likviddagen, det vill säga i samband med att de likvida medlen har nått mottagaren. Då det med många betalningssystem, i synnerhet vid internationella betalningar, ofta tar ett antal bankdagar att genomföra en elektronisk överföring, medför denna ändring att en betydande tid kan gå från det att en betalning har initierats till att den finansiella skulden får bokas bort.

I syfte att mildra praktiska aspekter av ovanstående princip läggs i och med ändringarna till ett undantag från den generella regeln som möjliggör tidigare bortbokning av en skuld än på likviddagen. Valet att applicera undantaget görs individuellt för varje elektroniskt betalningssystem och gäller om samtliga villkor nedan är uppfyllda:

- företaget har ingen praktisk möjlighet att stoppa betalningen,
- företaget har inte längre möjlighet att komma åt de likvida medel som används för att reglera skulden, och
- risken avseende reglering kopplad till det elektroniska betalningssystemet är obetydande.

Det är viktigt att tidigt analysera de elektroniska betalningssystem som används inom ett företag eller en koncern för att förstå när finansiella skulder kommer att kunna bokas bort med de ändrade reglerna. Oaktat om undantaget appliceras så kommer många finansiella skulder kunna bokas bort senare än vad som tidigare har varit praxis i en del företag. Det tillkommer också praktiska utmaningar där interna processer kan behöva justeras, exempelvis vid bankavstämningar. Därutöver kan ytterligare upplysningar behöva lämnas i de finansiella rapporterna om bland annat likvida medel som inte finns tillgängliga för företagets användning.

3.4.2.2 Classification of financial assets with environmental, social and corporate governance (ESG) and similar features

En annan viktig del av ändringarna handlar om klassificering av finansiella tillgångar med ESG-kopplingar och liknande egenskaper. Ett exempel på en sådan finansiell tillgång är ett utgivet skuldinstrument vars ränta sjunker med ett specificerat antal räntepunkter givet att låntagaren uppfyller en minskning av sina koldioxidutsläpp.

Ändringarna adresserar hur de avtalsmässiga kassaflödena för sådana finansiella tillgångar ska bedömas, det vill säga huruvida de avtalsmässiga kassaflödena endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på utestående kapitalbelopp. Denna bedömning är viktig för avgörandet av om en finansiell tillgång efter den initiala redovisningen ska värderas till upplupet anskaffningsvärde eller till verkligt värde.

Ändringarna föreskriver bland annat att man vid bedömningen av kassaflödena ska ta hänsyn till alla möjliga kassaflöden under avtalstiden oavsett sannolikheten att de inträffar. För att kassaflödena ska anses utgöra betalningar av kapitalbelopp och ränta på utestående kapitalbelopp får inget möjligt scenario innebära att de avtalsmässiga kassaflödena är väsentligt annorlunda än kassaflödena för en identisk finansiell tillgång utan det villkorade inslaget.

3.4.3 Annual Improvements to IFRS Accounting Standards Volume 11

IASB har en process där välbehövliga, men inte akuta, ändringar av standarder görs. I juli publicerades ett paket med olika ändringar, som påverkar fem standarder: IFRS 1 *Första gången IFRS tillämpas*, IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar* och Implementation Guidance till IFRS 7, IFRS 9 *Finansiella instrument*, IFRS 10 *Koncernredovisning* samt IAS 7 *Rapport över kassaflöden*.

Ändringarna gäller ifrån 1 januari 2026 och innehåller möjlighet till förtidstillämpning. Ändringarna är ännu inte godkända av EU.

Ändringarna utgörs av:

- Uppdatering av terminologin för att göra standarderna konsekventa.
- Tillägg av nya korsreferenser för att undvika potentiell tvetydighet.
- Lösning av konflikten mellan IFRS 9 och IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder* angående den initiala värderingen av en kundfordran med hänvisning till IFRS 15 avseende begreppet transaktionspris.
- Klargörande hur en leasetagare redovisar borttagande av en leasingskuld enligt paragraf 23 i IFRS 9.

3.4.4 IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements

Som svar på investerares krav på mer relevant och jämförbar information syftar IFRS 18 *Presentation and Disclosures in Financial Statements* till att ge mer konsistent presentation i resultaträkning och kassaflödesanalys, samt mer disaggregerad information i de primära rapporterna och noterna. Främst förändras tre nyckelområden: strukturen på resultaträkningen, införandet av upplysningar om "management-defined performance measures" (MPM) samt ökad disaggregering av poster och uppmuntran till tydliga benämningar på poster.

Stora delar av IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* flyttas till IFRS 18, vissa delar skrivs om eller tas bort och vissa delar flyttas till andra standarder, där IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* är främsta mottagare efter IFRS 18.

Därutöver förändras IAS 7 *Rapport över kassaflöden* genom att startpunkten för den indirekta metoden blir rörelseresultatet och att erhållna räntor och utdelningar ska presenteras i investeringsverksamhet och betalda räntor och utdelningar ska presenteras i finansieringsverksamhet (undantag finns för företag med särskilda huvudsakliga affärsaktiviteter). För dessa poster finns idag valmöjligheter.

En mindre ändring görs avseende balansräkningen i form av att goodwill presenteras separat från andra immateriella tillgångar.

3.4.4.1 Resultaträkningens struktur

Med dagens IFRS redovisningsstandarder använder företag olika format för att presentera resultatet, vilket gör det svårt för investerare att jämföra olika företags resultatgenerering.

IFRS 18 inför en mer strukturerad resultaträkning, enligt nedan. Särskilt introduceras en nydefinierad delsumma för 'rörelse-resultat' och ett krav på att alla intäkter och kostnader ska klassificeras i tre nya distinkta kategorier, utöver kategorier för inkomstskatt och avvecklad verksamhet. I rörelsekategorin presenteras intäkter och kostnader som genereras i företagets huvudsakliga affärsaktiviteter och även intäkter och kostnader som inte ingår i någon av de andra kategorierna.

De tre resultatrader som är obligatoriska med IFRS 18 anges nedan mot ljusare blå bakgrund³. Resultatrader läggs till om det ger en mer 'användbar strukturerad sammanfattning'. Resultatrader med grå bakgrund är exempel på sådana frivilliga resultatrader som kan övervägas.

Kategorier	Resultaträkning
Rörelsen (operating)	Nettoomsättning Kostnader för sålda varor och tjänster Bruttoresultat Övriga rörelseintäkter Försäljningskostnader Forsknings- och utvecklingskostnader Allmänna och administrationskostnader Övriga rörelsekostnader Rörelseresultat
Investering	Andel av intresseföretags och joint ventures resultat Andra investeringsintäkter (specifikt benämnda)
Finansiering	Resultat före finansiering och skatt Räntekostnader på upplåning och leasingkostnader Räntekostnader på pensionsskulder och avsättningar
Inkomstskatt	Resultat före skatt Inkomstskatt
Avvecklad verksamhet	Resultat efter skatt från kvarvarande verksamhet Avvecklad verksamhet Årets resultat

³ Resultat före finansiering och skatt är undantagsvis inte obligatoriskt i vissa fall för företag med finansiering av kunder som huvudsaklig affärsverksamhet.

IFRS 18 kräver också att rörelsekostnader analyseras direkt i resultaträkningen – antingen baserat på kostnadsslag, funktion eller på en blandad basis. Standarden innebär att den presentationsmetod som ger den mest "användbara strukturerade sammanfattningen" av dessa kostnader ska användas. Om några poster presenteras baserat på funktion i resultaträkningen (till exempel kostnad för sålda varor) behöver mer detaljerade upplysningar lämnas om vissa kostnadsslag.

Företag med huvudsakliga affärsverksamheter med fokus på investeringar i särskilda tillgångar respektive finansiering av kunder presenterar vissa intäkter och kostnader hänförliga till dessa investerings- respektive finansieringsverksamheter i rörelsekategorin. Standarden innehåller särskilda resonemang för företag med sådana särskilda huvudsakliga affärsaktiviteter.

3.4.4.2 MPM – upplysningar i not och föremål för revision

Företag använder ofta olika typer av så kallade alternativa nyckeltal för att ge investerare företagsanpassad information om viktiga mått som beskriver dess lönsamhet, finansiella ställning med mera. I syfte att öka transparensen och ge användare bättre information om företags resultatgenerering införs i och med IFRS 18 upplysningskrav om MPMer, vilka utgör en delmängd av sådana alternativa mått.

MPM definieras som en delsumma av intäkter och kostnader som:

- används i offentlig kommunikation utanför de formella finansiella rapporterna (det vill säga utanför de primära rapporterna och noterna); och
- kommunicerar ledningens syn på finansiell prestation.

Eftersom ett MPM är definierat som en delsumma av intäkter och kostnader ingår till exempel inte kassaflödesmått, mått på företagets finansiella ställning och avkastningsmått i definitionen. Dock utgör täljaren eller nämnaren i ett kvotmått en MPM i den mån den utgör en delsumma av intäkter och kostnader. MPMer utgör alltså en delmängd av det som i European Securities and Markets Authoritys (ESMAs) riktlinjer benämns som alternativa nyckeltal.

För varje MPM ska i en enda not förklaras varför måttet ger användbar information och hur det beräknas, samt göras en avstämning till ett resultatmått som specificeras i IFRS redovisningsstandarder. Avstämningen ska inkludera specifikation av skatt respektive resultat hänförligt till innehav utan bestämmande inflytande kopplat till avstämningsposter.

Det är också värt att notera att IFRS 18 specificerar vissa resultatmått, utöver de tre resultat som krävs i resultaträkningen, som inte utgörande MPMer. Det gäller bland annat bruttovinst/-förlust och liknande delsummor, rörelseresultat före avskrivningar

och nedskrivningar (inom tillämpningsområdet för IAS 36 Nedskrivningar), rörelseresultat och andel i intresseföretags och joint ventures resultat, resultat före skatt samt resultat från kvarvarande verksamhet.

3.4.4.3 Förbättrad disaggregering av information

För att ge investerare bättre förståelse av lönsamhet, finansiell ställning och kassaflöden innehåller IFRS 18 förbättrad vägledning om hur information i de finansiella rapporterna grupperas. Detta inkluderar vägledning om huruvida väsentlig information lämpligast inkluderas i de primära finansiella rapporterna eller delas upp i noterna. Bland annat anger standarden karaktäristika för intäkts- och kostnadsposter som kan föranleda att de inte bör aggregeras eller bör disaggregeras. På motsvarande sätt anges karaktäristika för balansräkningsrelaterade poster. Den nya vägledningen i IFRS 18 bör tas i beaktande för att avgöra om aggregering som görs sedan gammalt bör delas upp på andra mer användbara poster.

Det avråds i IFRS 18 också från att benämna poster som 'övriga' och mer information behöver lämnas om poster fortsatt benämns som 'övriga'.

3.4.4.4 Tillämpningstidpunkt och övergång

Standarden ska tillämpas senast från räkenskapsår som inleds 1 januari 2027. Tidigare tillämpning är tillåten. Standarden är ännu inte godkänd av EU. Om IFRS 18 till exempel tillämpas från 2027 införs de nya uppställningsformerna från och med första delårsrapporten under 2027, med retroaktiv tillämpning. En avstämning görs som visar hur resultaträkningens poster och belopp för jämförelseperioden – i fallet med kvartalsrapporter, både för kvartalet och för delårsperioden – förflyttas mellan den tidigare uppställningen och IFRS 18-uppställningen. En motsvarande avstämning görs för jämförelseåret i första årsredovisning då IFRS 18 tillämpas.

3.4.5 IFRS 19 Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures

IASB publicerade IFRS 19 *Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures* i maj 2024. Standarden innebär att ett dotterföretag som inte har 'public accountability'⁴ och har ett moderföretag som upprättar koncernredovisning enligt IFRS redovisningsstandarder som är tillgänglig för allmänheten, får tillämpa IFRS 19 och kan då avsevärt minska sina upplysningar och fokusera mer på användarnas behov.

⁴ Ett företag har 'public accountability' om:

- a) dess skuld- eller egetkapitalinstrument handlas på en offentlig marknad eller om den är i färd med att utfärda sådana instrument för handel på en offentlig marknad (en inhemsk eller utländsk börs eller en handelsplats, inklusive lokala och regionala marknader) eller
- b) den förvaltar tillgångar för en bred grupp utomstående som en av sina primära verksamheter (till exempel banker, kreditföreningar, försäkringsbolag, värdepappersmäklare/handlare, fonder och investmentbanker uppfyller ofta detta andra kriterium).

Ett sådant dotterföretag kan välja att tillämpa den nya standarden i sin koncernredovisning, i sina separata eller individuella finansiella rapporter. IFRS 19 behandlar endast upplysningskrav, vilket innebär att vägledningen för redovisning och värdering som finns i övriga IFRS redovisningsstandards alltså är tillämplig även för dotterföretag som tillämpar IFRS 19. Ett dotterföretag som tillämpar IFRS 19 måste tydligt ange att IFRS 19 har tillämpats.

IFRS 19 kan börja tillämpas på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2027 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Standarden är ännu inte godkänd av EU. Se även avsnitt 3.5.1 om Rådet för hållbarhets- och finansiell rapportering.

3.5 Rådet för hållbarhets- och finansiell rapportering (Rådet)

3.5.1 Redovisning för juridiska personer (RFR 2)

Rådet publicerade i september 2024 ett förslag till ändringsmeddelande avseende de uppdateringar av RFR 2 som förädlades av ändringarna i IFRS 7 och IFRS 9 om bland annat finansiella tillgångar med ESG-villkor och reglering av finansiella skulder genom elektroniska betalningssystem (se 3.4.2 ovan), samt ändringar till följd av de årliga förbättringarna av IFRS redovisningsstandards inom ramen för "annual improvements" (se avsnitt 3.4.3 ovan). Enligt Rådets bedömning ger ovan nämnda ändringar av IFRS redovisningsstandards inte upphov till skäl för att införa ytterligare undantag eller tillägg i RFR 2.

Vidare behandlar förslaget till ändringsmeddelande även ändringar som införts i ÅRL och som ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av juni 2024. Ändringarna i ÅRL innebär att företag som ingår i en koncern som i koncernredovisningen tillämpar IFRS redovisningsstandards ska få redovisa förändringar i verkligt värde på en finansiell skuld som är föranledda av förändringar av företagets egen kreditrisk i fonden för verkligt värde. Den aktuella versionen av RFR 2 innehåller ett undantag från kraven från IFRS 9 på detta område och föreskriver att värdeförändringarna i sin helhet istället ska redovisas i resultaträkningen. På grund av ändringarna i ÅRL föreslår Rådet att det befintliga undantaget i RFR 2 från kraven i IFRS 9 på detta område tas bort.

Rådet uppger vidare i förslaget till ändringsmeddelande att det har för avsikt att behandla IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* och IFRS 19 *Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures* i ett förslag till ändringsmeddelande vid en senare tidpunkt. Remisstiden för förslaget till ändringsmeddelande gick ut den 5 november 2024.

Gällande ändringar i IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser* om hur ett företag ska bedöma om det är möjligt att växla en valuta mot en annan (se avsnitt 3.4.1 ovan), beslutade Rådet i det ändringsmeddelande som gavs ut i december 2023 att ändringarna ska tillämpas i juridisk person, dock med beaktande av att de finansiella rapporterna i juridisk person ska presenteras i företagets redovisningsvaluta (svenska kronor eller euro) i enlighet med kraven i 4 kap. 6 § BFL.



Författare:



Emil Adamsson

Redovisningsspecialist
emil.adamsson@kpmg.se



Fredrik Bäckström

Redovisningsspecialist
fredrik.backstrom@kpmg.se



Ellen Ellebo

Redovisningsspecialist
ellen.ellebo@kpmg.se



Fredrik Ericsson

Redovisningsspecialist
fredrik.ericsson@kpmg.se



Hans Hällefors

Redovisningsspecialist
hans.hallefors@kpmg.se



Helle Kant

Redovisningsspecialist
helle.kant@kpmg.se



Conny Lysér

Redovisningsspecialist
conny.lyser@kpmg.se



David Nilsson

Redovisningsspecialist
david.nilsson@kpmg.se



Camilla Persson

Redovisningsspecialist
camilla.persson@kpmg.se



Jasper van Rijn

Redovisningsspecialist
jasper.van.rijn@kpmg.se



Magnus Samevik

Redovisningsspecialist
magnus.samevik@kpmg.se



Louise Sjödin

Redovisningsspecialist
louise.sjodin@kpmg.se