

PUBLIKATION

Att tänka på i bokslutstider

Publiceringsdatum den 15 december

BDO

INNEHÅLL

3	Inledning
4	Uppdatering av uppskattningar och bedömningar
5	Redovisningsnyheter i Svensk redovisning
7	Redovisningsnyheter i IFRS
8	IFRS Interpretations Committee
10	Rådet för finansiell rapportering
11	Enhetlig elektronisk rapportering (ESEF)
12	Redovisningstillsyn och ESMA
13	Övriga frågor
14	Nu blickar vi framåt

INLEDNING

Att tänka på inför bokslutet

Den ekonomiska utvecklingen i Sverige under 2024 visar på en gradvis återhämtning efter en period av svag tillväxt. Vi har sett fallande inflation och successiva sänkningar av styrräntan. Den svenska ekonomin verkar gå mot en återhämtning men den höga inflationen har påverkat hushållens köpkraft negativt och arbetslösheten har stigit under året.

Under 2024 har Sverige även sett en fortsatt ökning i antalet företagskonkurser där vissa branscher såsom bygg, handel och restaurang drabbats särskilt hårt. Risker som en fortsatt svag krona och den geopolitiska globala osäkerheten kan komma att påverka utvecklingen negativt.

En viktig aspekt i bokslutsarbetet, likt föregående år, blir därmed hantering av och upplysning om osäkerhet till följd av det makroekonomiska läget. Värdering av tillgångar, nedskrivningsprövningar och företagets riskexponering mot finansiella risker blir väsentliga frågor som kan få betydande effekter på de rapporterade siffrorna.

I denna publikation kommer vi att redogöra för viktiga områden som företagen bör ta i beaktande vid upprättandet av årets årsredovisning och upplysa om de nyheter och ändringar som har trätt i kraft under året.

Året kan summeras som ett relativt lugnt år rent normgivningsmässigt med få väsentliga ändringar.

Vi kommer även i ett avsnitt kortfattat berätta om de pågående remisser som Bokföringsnämnden (BFN) håller på att behandla avseende K2 och K3. Under våren 2024 beslutade Bokföringsnämnden (BFN) att skjuta fram beslutet om ändringar i K-regelverken till december. Nu skjuter BFN återigen på beslutet, som nu beräknas komma under andra kvartalet 2025. De uppdaterade reglerna kommer att vara tvingande för räkenskapsår som börjar efter den 31 december 2025.

Mycket fokus läggs just nu på den icke-finansiella rapporteringen, hållbarhetsrapporteringen, där regelutvecklingen sker i snabb takt. Det nya CSRD direktivet införs gradvis och omfattar olika företagskategorier vid olika tidpunkter. Först ut är bolag med aktier noterade på reglerad marknad med fler än 500 anställda som måste tillämpa direktivet för räkenskapsår som påbörjas 1 juli 2024 eller senare. Därefter ska övriga stora företag och koncerner (enligt specifika gränsvärden) rapportera enligt CSRD för räkenskapsår som inleds 1 januari 2025 eller senare.

Redovisning i tider av osäkerhet

Uppdaterade uppskattningar, bedömningar och nya värderingar

I samband med bokslutet är det som vanligt hög tid att se över de antaganden och bedömningar som ligger till grund för värdering av tillgångar och skulder. Det makroekonomiska läget kan påverka företagens operativa verksamhet och i samband med det den strategi och de strategiska mål som företagen har framåt.

Några av de områden som kan kräva uppdaterade bedömningar avser bland annat:

- Nedskrivningsprövningar av anläggningstillgångar inklusive goodwill
- Värdering av tillgångar som redovisas till verkligt värde, bl.a. förvaltningsfastigheter som redovisas till verkligt värde enligt IFRS® Redovisningsstandarder (IFRS)
- Kreditriskreserveringar av finansiella tillgångar
- Varulagervärdering
- Reservering för förlustkontrakt

- Nedläggning eller avveckling av verksamheter
- Antagande om fortsatt drift

När nya bedömningar och uppskattningar görs är det viktigt att dessa dokumenteras. Även om de bedömningar och prövningar som görs av balansposterna inte i sig behöver leda till att nedskrivningar redovisas eller att ytterligare avsättningar redovisas så måste noggranna bedömningar och uppskattningar göras och dokumenteras.

Även företagets exponering mot finansiella risker såsom ränterisk, valutarisk, likviditetsrisk och kreditrisk kan vara påverkat givet det rådande läget. Att beskriva dessa risker, företagets exponering och hur riskerna hanteras är väsentlig information som bör redogöras för i årsredovisningen. För de företag som upprättar årsredovisning enligt IFRS är detta ett krav. Enligt IFRS ska företag även presentera en känslighetsanalys för de valuta- och/eller ränterisker de är exponerade mot. Känslighetsanalysen ska visa effekten på företagets resultat och ställning givet en rimlig möjlig förändring i en valutakurs eller ränta. Företag bör nu, givet den utveckling vi sett under senaste året både avseende räntor och valutakurser, göra en ny bedömning avseende vad en rimlig möjlig förändring av de variabler som används kan vara och basera känslighetsanalyserna på dessa.



ÅRL, BFL, BFN (K2/K3) OCH FAR

Redovisningsnyheter i regelverk

I likhet med 2023 så har vi under 2024 inte sett några större förändringar i redovisningsregelverken. Detta ska ses i skuggan av de remisser för uppdatering av K2 och K3 som Bokföringsnämnden för närvarande bearbetar och som kommer träda i kraft 1 januari 2026. Nedan presenteras i korthet de nyheter som gäller från 1 januari 2024.

Årsredovisningslagen (ÅRL)

Den 1 juli i år infördes en rad ändringar i ÅRL. För företag med kalenderår som räkenskapsår blir dessa ändringar dock inte obligatoriska förrän nästa år i och med att de flesta ändringar gäller för räkenskapsår som inleds 1 juli 2024 eller senare. Se avsnitt "Vi blickar framåt" för en överblick över dessa ändringar.

Bokföringslagen (BFL)

Den ändring i bokföringslagen som trädde i kraft den 1 juli 2024 innebär att företag inte längre behöver spara pappersoriginal av fakturor och kvitton efter att dessa digitaliserats. Digitaliseringen måste ske på ett betryggande sätt, vilket innebär att överföringen inte får innebära någon risk för att information förändras eller försvinner. Den sjuåriga arkiveringstiden gäller fortsatt, men endast för den digitala versionen

Ändringen är en del av en modernisering av bokföringslagen som syftar till att anpassa reglerna till dagens digitala affärsmetoder och minska administrativa bördor för företag.

Bokföringsnämnden (BFN)

Uppdatering av det allmänna rådet om bokföring

(BFNAR 2013:2): Det allmänna rådet har uppdaterats och innebär förändringar som anpassar sig till de nya reglerna i bokföringslagen som beskrivits ovan. I rådet framgår också att företag själva har ansvaret för att överföring kan ske på ett säkert sätt genom att implementera såväl tekniska lösningar som en organisatorisk struktur som möjliggör detta. Företag måste säkerhetskopiera elektronisk räkenskapsinformation regelbundet, och kopiorna ska förvaras separat från originalen för att säkerställa skydd vid eventuell dataförlust. Nya regler har även tydliggjort hur räkenskapsinformation i pappersform får förvaras utomlands tillfälligt och under vilka förutsättningar den måste återföras till Sverige.

Redovisning av omställningsstöd: I slutet av förra året publicerade Bokföringsnämnden vägledning i form av "frågor och svar" kring hur omställningsstöd ska redovisas. Omställningsstödet, som är ett statligt bidrag till företag för att täcka fasta kostnader vid omsättningsminskning, ska redovisas som en övrig intäkt i bokföringen.

ÅRL, BFL, BFN (K2/K3) OCH FAR

Redovisningsnyheter i regelverk

FAR – RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag

FAR uppdaterar varje år RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag. De ändringar som träder i kraft den 1 januari 2024 utgörs av mindre redaktionella ändringar samt förtydliganden av FARs uppfattning.

Nedan listas några av de förtydliganden som gjorts i RedR 1.

Aktuella skattefordringar och aktuella skatteskulder

FAR tydliggör att posterna Aktuella skattefordringar respektive Aktuella skatteskulder endast ska innehålla aktuell inkomstskatt. För ett företag som inte betalar någon inkomstskatt (t.ex. på grund av skattemässiga underskott) och som blir debiterad preliminärskatt för att täcka exempelvis fastighetsskatt, ska skulden för fastighetskatt (övrig skuld) minskas med den betalda preliminärskatten. Om det efter avdrag mot andra skatter återstår ett överskott av betald preliminärskatt redovisas detta i posten Aktuella skattefordringar.

I posten Övriga skulder ingår beräknad och/eller fastställd skuld för andra skatter än inkomstskatter såsom exempelvis fastighetsskatt, särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt som redovisas i inkomstdeklarationen för räkenskapsåret.

I kassaflödesanalysen allokeras skattebetalningar enligt samma princip som klassificeringen i balansräkningen.

Upplysningar om andelar i dotterföretag

FAR har tagit bort texten som angav att upplysningen i moderbolaget endast behövde lämnas för direkta innehav. Texten har formulerats om mot bakgrund av att befintlig lydelse i ÅRL inte ger stöd för tidigare skrivning i RedR 1. Effekten blir att moderbolag behöver upplysa om innehav i samtliga dotterföretag, såväl direkt som indirekt ägda.

Tillgodohavande på koncernkonto

FAR anser att tillgodohavanden på koncernkonton får klassificeras som likvida medel i kassaflödesanalysen och att det gäller både i juridisk person och i koncernredovisningen.

RedR 10 Redovisning av ersättningsfond

FAR har gett ut en helt ny rekommendation som behandlar redovisningsmässiga effekter när ett företag väljer att nyttja möjligheten att göra avsättning till en skattemässigt reglerad ersättningsfond. Rekommendationen är skriven för företag som upprättar årsredovisning enligt K3. Ersättningsfonden är en skattemässig disposition som gör det möjligt att skjuta upp beskattning av de försäkringsersättningar som erhålls i samband med skador på inventarier, byggnader markanläggningar. Rekommendationen anger att ersättningsfonden ska redovisas som en obeskattad reserv i de fall det är nödvändigt för att erhålla skattemässigt avdrag. När fonden tas i anspråk, när medlen används för att finansiera nya tillgångar, minskas ersättningsfonden.

RedR 3 Redovisning av ställda säkerheter

Ett förtydligande har införts i RedR 3 som anger att i det fall ett moderföretag ställt aktier i dotterföretag som pant så ska det koncernmässiga värdet av dotterföretagets samtliga tillgångar och skulder inkluderas i det belopp som redovisas, även om det föreligger ett minoritetsintresse (innehav utan bestämmande inflytande) i dotterföretaget.

I den kommande årsuppdateringen av RedR 1 görs följande ändringar

Datering av årsredovisning:

En anpassning till ändringen i ÅRL som gäller datering och underskrift av årsredovisning införs.

Upplysning om moderföretag som upprättar koncernredovisning

I de fall ett moderbolag inte själv upprättar koncernredovisning ska hänvisning göras till det övergripande bolaget i koncernen om upprättar koncernredovisning. Här förtydligas att upplysning ska lämnas om namn, organisationsnummer och säte för det övergripande företag som upprättar koncernredovisningen som företaget ingår i. Räcker således inte med uppgift om det närmaste moderbolaget om det är annat företag i koncernen som upprättar koncernredovisning.

Upplysning om bristande jämförbarhet

För mindre företag som väljer att rätta fel enligt förenklingsregler, dvs inte rättar jämförelsetalen, förtydligas att upplysning ska lämnas om den bristande jämförbarheten.

IFRS

Redovisningsnyheter i standarder

För räkenskapsår som inleds 1 januari 2024 eller senare finns endast ett fåtal ändringar i IFRS Redovisningsstandarder som behöver beaktas. Nedan följer en kort beskrivning av nyheterna som ska tillämpas av företag som redovisar enligt IFRS.

Ändring av IAS 1 avseende klassificering av skulder som kortfristiga eller långfristiga

IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* har fått ett tillägg som tydliggör klassificeringen av skulder som kort- eller långfristiga. Ändringen utgår ifrån IAS 1.69 där en tidigare "ovillkorad rättighet" har ersatts med "rättighet", vilket borde medföra att en skuld i några fall lättare kan klassificeras som en långfristig skuld. Vidare tydliggörs att i de fall ett lånearrangemang har kovenanter (covenants) så påverkas klassificeringen av skulden endast om villkoren för kovenanten gäller på eller före rapportdagen. Har man då brutit mot kovenanten och banken i och med detta omedelbart kan kräva återbetalning så ska lånet klassificeras som kortfristigt. Upplysning ska även lämnas om kovenanten har villkor som ska uppfyllas inom det närmaste året eller om det finns risk att villkoren per rapportdagen inte hade kunnat uppnås. Vill du läsa mer om detta, se vår [artikel](#).

Ändring av IAS 7 och IFRS 7 avseende leverantörsfinansiering

IAS 7 *Rapport över kassaflöden* och IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar* har fått tillägg som medför utökade upplysningskrav för leverantörsfinansiering, "supplier finance arrangements". Upplysningarna ska göra det möjligt för en läsare av de finansiella rapporterna att förstå hur ett upplägg med leverantörsfinansiering påverkar företagets kassaflöde, skulder och exponering för likviditetsrisk. Bland annat ska villkoren för arrangemanget presenteras samt redovisat belopp som omfattas och på vilka rader i balansräkningen dessa redovisas. Vill du läsa mer om detta se vår [artikel](#).

Ändring av IFRS 16 avseende leasingavtal och sale-and-leaseback transaktioner

International Accounting Standards Board (IASB) har genom en ändring avseende sale-and-leaseback transaktioner tydliggjort hur redovisning av leasingskulden ska hanteras i de fall leasingkontraktet innehåller rörliga avgifter, annat än de som baseras på ett index, som därmed påverkar den vinst eller förlust som uppkommer till följd av transaktionen.

AGENDABESLUT

IFRS Interpretations Committee

IFRS Interpretation Committee (kommittén) är en tolkningskommitté inom IASB vars uppgift är att tolka IFRS redovisningsstandarder. Kommittén har inte publicerat några nya tolkningsuttalanden, (IFRICs), som är gällande för 2024. Däremot har man publicerat ett antal s.k. agendabeslut. I de fall kommittén konstaterar att den fråga som har sällts kan lösas inom befintlig normgivning publiceras ett agendabeslut med argumentation om hur befintlig IFRS ska tillämpas.

Följande agendabeslut har hittills publicerats under 2024.

DATUM	STANDARD	TITEL
Januari	IAS 27	Merger between a Parent and its Subsidiary in Separate Financial Statements
April	IFRS 3	Payments Contingent on Continued Employment during Handover Periods
April	IAS 37	Climate-related Commitments
Juli	IFRS 8	Disclosure of Revenues and Expenses for Reportable Segments

IFRS 8

IFRS Interpretations Committee

Det beslut som är av störst intresse och som kan få påverkan på utformningen av segmentsrapporteringen i årsredovisningen är agendabeslutet avseende IFRS 8. Detta beslut rör frågor som uppkommit avseende hur mycket information som måste lämnas om specifika kostnads- och intäktsposter per segment.

De frågor som besvarats av kommittén i detta agendabeslut är:

1. Hur ska IFRS 8.23 tolkas när det gäller att avgöra vilka poster som ska rapporteras?
2. Hur ska "väsentliga intäkts- och kostnadsposter" tolkas (punkt 8.23 f) ?
3. Ska upplysning lämnas om varje väsentlig intäkts- och kostnadspost som ingår i ett segments resultat?

Kommentar till fråga 1:

IFRS 8 p. 23 listar ett antal poster för vilka upplysningar ska lämnas om posterna ingår i det resultatmått för segmentet som brukar granskas av den högste verkställande beslutsfattaren eller som på annat sätt regelbundet lämnas till den högste verkställande beslutsfattaren, även om upplysningarna inte ingår i detta resultatmått för segmentet.

Dessa poster omfattar bl.a. avskrivningar, ränteintäkter, resultatandel från intresseföretag och joint ventures och väsentliga icke kassaflödespåverkande poster.

IFRS 8.23 innehåller således ett "eller-test". Den praktiska effekten av detta är att det inte spelar någon roll om den specifika posten i IFRS 8.23(a)-(i) (t.ex. avskrivningar) presenteras för högste verkställande beslutsfattaren separat om ett sådana belopp ingår i det resultatmått som högste verkställande beslutsfattaren. Om så är fallet kräver IFRS 8.23 att den specifika posten presenteras eftersom det inkluderas i segmentets resultatmått.

Kommentar till fråga 2:

Punkt 23 f i IFRS 8 hänvisar till väsentliga intäkts- och kostnadsposter enligt IAS 1 punkt. 97.

I IAS 1.97 anges: "När intäkts- eller kostnadsposter är väsentliga ska ett företag lämna separat upplysning om deras karaktär och belopp". I IAS 1 punkt 98 ges sedan ett antal exempel på omständigheter som skulle kunna ge upphov till separat upplysning om intäkts- och kostnadsposter, tex nedskrivningar, omstruktureringar, olika typer av avyttringar, uppgörelser vid rättstvister etc.

I och med att punkt 98 innehåller poster av engångskaraktär har många företag tolkat att kravet på att upplysa om väsentliga intäkts- och kostnadsposter per segment endast avser ovanliga poster eller poster av engångskaraktär, såsom exempelvis väsentliga nedskrivningar.

I agenda beslutet klargör dock IFRIC att ett företag ska beakta faktorerna i IAS 1 punkt 98 men inte begränsa sig till enbart de omständigheter som listas där.

När ett företag bedömer om en post ska anses vara väsentlig för att rapporteras i segmentnoten ska både kvalitativa och kvantitativa faktorer beaktas. Frågan om vad som ska anses vara väsentligt kommer att kräva en hög grad av bedömningar av företagen, och väsentligheten måste bedömas utifrån företagets specifika omständigheter.

Kommentar till fråga 3:

Kommittén konstaterade att IFRS 8.23 f inte kräver att företag, per segment, lämnar upplysningar om varje intäkts- och kostnadspost som presenteras i företaget resultaträkning.

För att fastställa vilken information som ska lämnas per segment måste företaget göra bedömningar kring vilken information som är väsentlig att lämna beaktat grundprincipen i IFRS 8, att en läsare av den finansiella rapporten kan utvärdera de finansiella effekterna av affärsverksamheten och den ekonomiska miljö där det verkar.

När ska agendabeslutet tillämpas?

Agendabeslut har inte ett ikraftträdandedatum, men vanligtvis ges företag tillräckligt med tid för att implementera dem. Vi förväntar oss att företag torde kunna inkludera de uppdaterade upplysningarna i sin årsredovisning för 2024. Om inte bör man lämna information som liknar dem som ges om kommande nya och /eller ändrade redovisningsstandarder i enlighet med IAS 8. Delårsrapporteringen påverkas inte.

RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

RFR2

Redovisning för juridiska personer

Ändringarna i IAS 1, IAS 7 och IFRS 16 som beskrivs ovan ska även tillämpas av juridisk person. Inga undantag eller tillägg har införts i RFR 2 avseende dessa ändringar.

RFR1

Kompletterande redovisningsregler för koncerner

De nya standarder och tolkningar som antagits sedan RFR 1 2023 har inte resulterat i några nya tillägg eller undantag i rekommendationen.

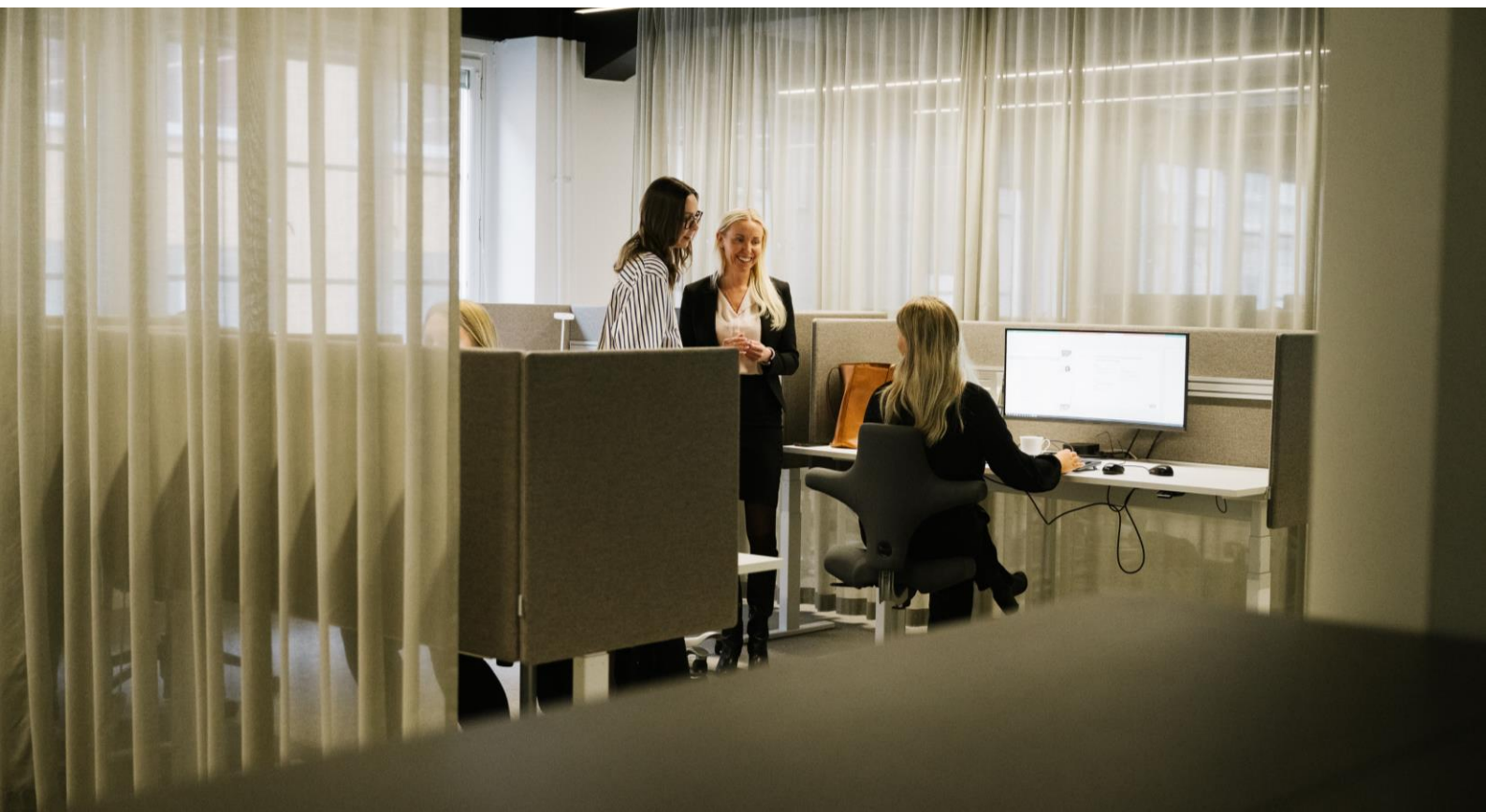
ESEF

Enhetlig elektronisk rapportering

European Securities and Markets Authority (ESMA) har i juli 2024 publicerat en ny vägledning för ESEF-rapporteringen. Vägledningen innehåller flera nyheter avseende den tekniska valideringen. Man har också gjort ett antal förtydliganden för upprättare. Ändringarna fokuserar främst på maskinläsbara tabeller (innehållandes utläsbar information), tillämpning av "extensions" samt uppmärkning av tomma rader/celler. Under året förväntas även Taxonomi 2024 släppas. Taxonomi ska tillämpas av bolag som har räkenskapsår som inleds 1 januari 2025 eller senare (tidigare tillämpning är tillåten). Om man inte omfattas av de uppdaterade elementen i taxonomi är det rekommenderat att för 2024 tillämpa Taxonomi 2022.

Värt att notera är att alla företag som ska upprätta en hållbarhetsrapport enligt de nya CSRD reglerna kommer att omfattas av obligatorisk ESEF rapportering av hållbarhetsrapporten och därmed kommer dessa företag att behöva märka upp sin hållbarhetsrapport enligt en särskild ESG- taxonomi som EU fastställer.

I övrigt kan noteras att ESMA och Nämnden för svensk redovisningstillsyn har ett ökat fokus på tillämpningen av taxonomielementen, inklusive användandet av "extensions", korrekt applicering av tekniska inställningar för elementen samt en konsekvent tillämpning av taxonomi mellan de finansiella rapporterna, redovisningsprinciperna samt upplysningarna.



Redovisningstillsyn och ESMA

ESMA (European Securities and Markets Authority) har publicerat 2024 års fokusområden för tillsynen över börsföretagens finansiella rapportering. I Sverige är det Nämnden för svensk redovisningstillsyn som har i uppdrag att granska den finansiella rapporteringen för bolag noterade på reglerad marknad. Nämnden följer ESMA:s riktlinjer om tillsyn över finansiell information.

Prioriterade områden kopplade till de finansiella rapporterna är beskrivning av likviditetsrisker där företag uppmanas att lämna upplysningar om avtal om leverantörsfinansiering och klassificering av låneskulder. Upplysning om låneskulder blir särskilt relevanta om det finns avtalsbrott, omförhandlingar eller risk för att kovenanter inte kommer uppnås vilket kan få effekter på klassificeringen av skulderna som kort- eller långfristiga. ESMA uppmanar även företagen att se över kassaflödesanalysen där det tidigare är noterats fel, bland annat gällande klassificering, transaktioner som inkluderats som egentligen inte är kassaflödespåverkande och att kassaflödena behöver vara på bruttonivå.

Gällande redovisningsprinciper betonar ESMA vikten av att företag upplyser om väsentliga redovisningsprinciper och att dessa är företagsspecifika och överensstämmer med den andra informationen som presenteras i de finansiella rapporterna. Företag behöver även tydligt upplysa om de uppskattningar och bedömningar som gjorts som kan ha väsentlig betydelse på beloppen som redovisats.

Likt tidigare års övervakning kommer ett av fokusområdena att vara hållbarhetsfrågor, med särskilt fokus på väsentlighet vid tillämpning av ESRS standarderna (dubbel väsentlighetsanalys) och upplysningar enligt artikel 8 i EU-taxonomin.

Ett annat fokusområde är ESEF och vanliga förekommande fel. Det gäller bland annat att taggningarna ska användas korrekt, konsekvent och heltäckande genom årsredovisningen och att företagsspecifika element (extensions) inte används i onödan.

Nedan bild sammanfattar fokusområdena och är hämtad från ESMA:s uttalande.

<p>Section 1 Priorities related to IFRS financial statements</p> <p>Liquidity considerations</p> <p>Accounting policies, judgement and significant estimates</p>	<p>Section 2 Priorities related to sustainability statements</p> <p>Materiality considerations in reporting under ESRS</p> <p>Scope and structure of the sustainability statement</p> <p>Disclosures relating to Article 8 of the Taxonomi Regulation</p>	<p>Section 3 Priority related to ESEF reporting</p> <p>Common errors found in the Statement of Financial Position</p>
--	---	---

Övriga aktuella frågor

Investeringar i molntjänstlösningar

IT- och affärssystem där företag får tillgång till tjänsten via en uppkoppling till leverantörens server och där underhållsansvaret typiskt sett ligger hos leverantören utgör normalt en molntjänst. Det har blivit en allt vanligare lösning att företag väljer att köpa ett abonnemang för att få tillgång till mjukvarutjänster under en viss period. Därefter görs eventuella anpassningar på licensen till den egna verksamheten, till exempel konfiguration och anpassning av programvaran genom fält för indata, anpassade rapporter, rollbehörigheter och övrig parametersättning. Anpassningarna till verksamheten är ofta en omfattande process som kräver stora investeringar för företagen och det blir därför viktigt att analysera hur detta ska hanteras i redovisningen.

Om företag väljer att tillämpa aktiveringsmodellen i K3, kan flera olika frågor uppkomma som behöver analyseras, för att utgifterna för molntjänstlösningen ska kunna redovisas på ett korrekt sätt.

Tydlig vägledning på detta område saknas i såväl K3 som i IFRS. IFRS Interpretation Committee har kommit ut med två agendabeslut (mars 2019 och april 2021) som ger vägledning kring hur företag redovisningsmässigt ska förhålla sig till inköpta molntjänster (s.k. cloud-computing arrangements) samt utgifter för konfiguration och anpassning. Ställningstagandet tydliggjorde att det är avgörande att företaget har kontroll över den underliggande tillgången och att det generellt sett inte är att betrakta som att kontroll föreligger om tillgången ligger

på leverantörens server och är beroende av tillgång till leverantörens systemlösning. Detta har lett till att flera företag har fått anpassa sina bedömningar avseende immateriella tillgångar.

FARs operativa grupp Finansiell rapportering – Redovisning har under året publicerat en fördjupningsartikel i Balans och där lyft frågor kopplat till redovisning av molntjänster. I artikeln ges vägledning för de bedömningar som behöver göras. Vi rekommenderar att de företag som har omfattande investeringar i molntjänstlösningar och som redovisar enligt K3 tar del av denna artikel. Vill du läsa mer om detta, se vår [artikel](#).

Redovisnings av ackordsuppgörelser

FARs operativa grupp Finansiell rapportering – Redovisning har även publicerat en artikel i Balans som beskriver redovisning av ackordsuppgörelser och hanterar frågeställningen avseende vid vilken tidpunkt en skuld kan skrivas ned eller bokas bort hos gäldenären. FARs bedömning är att skuldbeloppen påverkas först per den dag då fastställandet av den rekonstruktionsplan som innehåller ackordsuppgörelsen vinner laga kraft.

[Här kan du läsa artikeln i Balans i sin helhet.](#)

Nu blickar vi framåt

Slutligen vill vi skicka med er en summering av några aktualiteter och pågående projekt som kommer att påverka redovisningen redan med start nästa år 2025 eller längre fram:

Uppdateringar i Årsredovisningslagen (ÅRL)

Genom den lagändring som trädde i kraft 1 juli 2024 kommer nedan punkter att bli tillämpliga under nästa räkenskapsår.

Datering av årsredovisningen: Årsredovisningen ska dateras och innehålla uppgift om den dag den undertecknades. Att årsredovisningen ska innehålla uppgift om den dag den undertecknades är inget nytt. Det innebär att det ska framgå vilket datum var och en av befattningshavarna har undertecknat årsredovisningen. Från och med räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av juni 2024 ska årsredovisning även "dateras". Datumet för datering är den dag då företagets behöriga företrädare kom överens om årsredovisningens innehåll.

Uppställning av eget kapital: Fler uppställningsformer för eget kapital införs. Syftet är att bättre anpassa redovisningen till olika företags- och organisationstypers specifika behov. För stiftelser, samfälligheter och ideella föreningar införs en mer detaljerad specifikation av eget kapital som inkluderar poster som underhålls- och förnyelsefond samt olika kapitalfonder. För företag som berörs gäller detta räkenskapsår som påbörjas den 1 juli 2024 eller senare.

Fond för verkligt värde: För företag som ingår i en IFRS koncern eller som har värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad ges möjlighet att redovisa förändring i verkligt värde, som beror på förändringar i företagets egen kreditrisk, avseende finansiella skulder i fond för verkligt värde (direkt i eget kapital) istället för i resultaträkningen. Detta gäller för räkenskapsår som inleds 1 juli 2024 eller senare.

Förändring i fördelning kvinnor resp. män i styrelsen: För räkenskapsår som inleds 1 januari 2025 eller senare, ska större företag (enligt ÅRLs definition) lämna upplysning om vilken förändring som skett i fördelning mellan kvinnor och män bland styrelsens ledamöter.



Nu blickar vi framåt

Utöver ovan ändringar tillkommer även en del uppdateringar som endast gäller för företag med aktier noterade på reglerad marknad och/eller de företag som enligt ÅRL är skyldiga att upprätta hållbarhetsrapport.

Hållbarhetsrapportering enligt CSRD: ÅRL har anpassats till de utökade upplysningskrav som gäller enligt CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive).

Hållbarhetsrapporten kommer omfatta mer upplysningar och datapunkter som ska mätas. Det finns en specifik obligatorisk rapporteringsstandard, ESRS – European Sustainability Reporting Standard, som kommer att behöva användas.

Gränsvärden för hållbarhetsrapportering: Nya gränsvärden för hållbarhetsrapportering införs och fler företag kommer att omfattas (införs stegvis). För företag av allmänt intresse (bolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna för handel på reglerad marknad samt försäkringsbolag och kreditinstitut) och som under det senaste räkenskapsåret haft fler än 500 anställda, ska nya bestämmelserna om hållbarhetsrapport tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds den 1 juli 2024 eller senare. För andra stora företag och koncerner ska rapporteringskravet tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds 1 januari 2025 eller senare.

Stora företag är företag som uppfyller mer än ett av följande villkor under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren:

- Medelantalet anställda i bolaget har uppgått till mer än 250
- Redovisad balansomslutning har uppgått till mer än 280 miljoner kronor
- Redovisad nettoomsättning har uppgått till mer än 550 miljoner kronor

Efter det följer infasning av övriga bolag som omfattas av krav på hållbarhetsrapportrapportering från 2026 fram till 2028.

Information om immateriella nyckelresurser: Företag som är skyldiga att upprätta en hållbarhetsrapport ska i förvaltningsberättelsen lämna information om immateriella nyckelresurser. Företaget ska förklara på vilket sätt företagets affärsmodell är beroende av dessa resurser och hur resurserna bidrar till värdeskapande för bolaget. Upplysningarna ska lämnas första gången för räkenskapsår som inleds 1 juli 2024 eller senare.

Upplysning om mångfaldspolicy: Från och med räkenskapsår som inleds 1 juli 2024 eller senare får upplysningarna om mångfaldspolicyn lämnas i hållbarhetsrapporten istället för i bolagsstyrningsrapporten. Bolagsstyrningsrapporten ska i så fall innehålla en hänvisning till hållbarhetsrapporten. Om företaget inte tillämpar någon mångfaldspolicy, ska skälen för detta anges i bolagsstyrningsrapporten.

Nu blickar vi framåt

K2 och K3 remisserna

Bokföringsnämnden (BFN) arbetar med en översyn och uppdatering av K-regelverken. I februari 2023 remitterade BFN förslag på uppdatering av K2 och K3. Remisstiden löpte till början av oktober 2023. BFN arbetar fortfarande med att utvärdera alla remissvar som inkommit och i slutet av november meddelades att tidplanen återigen har skjutits fram. Enligt plan kommer nu BFN att besluta om ändringarna under andra kvartalet 2024. Tidplanen för tillämpning av de ändrade regelverken har dock inte ändrats. Detta innebär att de uppdaterade regelverken kommer att träda i kraft för räkenskapsår som inleds 1 januari 2026 eller senare.

Nedan sammanfattas några av de mer väsentliga förändringarna som föreslås i remissen:

För K2 föreslås ett antal begränsningar för tillämpning av regelverket. Enligt BFNs förslag kommer bostadsrättsföreningar och mindre företag med utländska filialer inte få tillämpa K2.

Vidare föreslås mindre företag som har vissa typer av transaktioner inte heller få tillämpa K2 såsom:

- företag med temporära skillnader som ger upphov till väsentlig uppskjuten skatt
- företag med väsentliga transaktioner som är säkrade på annat sätt än med valutaterminskontrakt
- företag med huvudsaklig tillgång i form av en eller flera byggnader med betydande komponenter som har väsentligt olika nyttjandeperioder
- företag med andra typer av komplexa transaktioner som inte regleras i K2, exempelvis emitterade konvertibla skuldebrev.

I K2 föreslås även ändringar och förtydliganden avseende redovisning av bl.a.:

- erhållna aktieägartillskott
- händelser efter balansdagen
- intäktsredovisning -standardiserade tjänster
- tilläggsköpeskillning i samband med inkråmsförvärv
- särskild löneskatt kopplat till kapitalförsäkringar

Även K3 står inför ett antal förändringar om än mindre omfattande än i K2. Bland annat föreslås förtydligande om att reglerna för aktierelaterade ersättningar gäller även när ersättningen har lämnats från ett annat företag i koncernen. För företag som tillämpar aktiveringsmodellen görs det också tydligare att aktiverat arbete för egen räkning ska bruttoredo visas i resultaträkningen. En annan av de ändringar som föreslås avser redovisning av tilläggsköpeskillningar vid rörelseförvärv. BFN föreslår att tidsbegränsningen om tolv månader för när tilläggsköpeskillningen ska beaktas vid bestämmande av anskaffningsvärdet tas bort. Detta innebär att förändrade bedömningar av tilläggsköpeskillningar som sker efter 12 månader inte längre ska redovisas i resultaträkningen utan läggas till anskaffningsvärdet för förvärvad verksamhet. I koncernredovisningen justeras enligt förslaget det koncernmässiga värdet på goodwillen. BFN förtydligar att goodwill ska skrivas av från anskaffningstidpunkten oavsett när tilläggsköpeskillningen fastställs.

Nu blickar vi framåt



IFRS 2025 och framåt – vilka ändringar kan vi förvänta oss?

Ändring av IAS 21 - Lack of exchangeability

Detta är ett tillägg i IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser*, där man klargör hur bedömning ska göras när en valuta inte är växlingsbar och där man ger vägledning kring hur valutakursen ska fastställas. Ändringen träder i kraft för räkenskapsår som inleds 1 januari 2025 eller senare.

Ändring av IFRS 9 och IFRS 7 – Finansiella instrument

Som ett resultat av den "post-implementation-review" som genomförts av IFRS 9 *Finansiella instrument* har nedan ändringar tillkommit i IFRS 9 och IFRS 7 *Finansiella instrument - Upplýsningar*. Dessa ändringar gäller för räkenskapsår som inleds 1 januari 2026 eller senare. Förtidstillämpning är tillåten. Ändringen är i skrivande stund ännu ej antagen av EU.

- Tidpunkt för redovisning och bortbokning:

En finansiell skuld kan nu bokas bort från balansräkningen redan innan den formella likviddagen, under förutsättning att betalningen sker via elektroniskt betalsystem och företaget inte kan dra tillbaka transaktionen eller använda medlen.

- SPPI-kriterierna (betalningar av kapital och ränta):

Det har förtydligats att även lån kopplade till ESG-mål kan uppfylla SPPI-kriterierna, förutsatt att långivaren kompenseras för lånerisk och inte för andra faktorer som påverkar kassaflödena

- Nya upplysningskrav:

Företag måste lämna mer detaljerade upplysningar om instrument med kontraktvillkor som påverkar kassaflöden, exempelvis lån kopplade till hållbarhetsmål. Det omfattar en beskrivning av händelser som kan förändra kassaflöden samt möjliga utfall för kassaflödesförändring

- Eget kapitalinstrument till verkligt värde via övrigt totalresultat (FVOCI):

Upplysningskraven har utökats för dessa instrument för att öka transparensen

Vill du läsa mer om detta se vår [artikel](#).

Nu blickar vi framåt

IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements*

Den 9 april 2024 publicerade International Accounting Standards Board (IASB) IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements*. IFRS 18 kommer att ersätta IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*. Standarden är i skrivande stund ännu ej antagen av EU.

Syftet med IFRS 18 är att svara på investerarens önskan om större jämförbarhet mellan företags resultaträkningar. Idag kan två företag med liknande verksamhet i samma bransch presentera sina resultat på olika sätt. Detta beror på att det saknas enhetliga begrepp och definitioner för de mått som presenteras i resultaträkningen, som till exempel rörelseresultatet. Dessutom saknas det krav inom IFRS om vilka upplysningar som ska lämnas om alternativa nyckeltal, även om många företag följer den vägledning om alternativa nyckeltal som ESMA har publicerat. Genom att införa en mer strukturerad och styrande resultaträkningsuppställning och krav på ytterligare upplysningar, kommer förståelsen och jämförbarheten för företagens finansiella rapportering att förbättras.

Följande är en sammanfattning av de viktigaste ändringarna som införts av IFRS 18:

- Intäkter och kostnader kommer i resultaträkningen att klassificeras i följande kategorier

- rörelsen
- finansiering
- investering
- inkomstskatt
- avvecklad verksamhet

Denna klassificering kommer att bero på en kombination av en bedömning av företagets huvudsakliga affärsverksamhet och vissa val av redovisningsprinciper.

- Vissa delsummor kommer att behöva presenteras i finansiella rapporter, såsom rörelseresultat. Rörelseresultatet definieras nu i IFRS 18.
- Utökade krav på benämning, aggregering och uppdelning av poster i finansiella rapporter.
- Mindre ändringar i kassaflödesanalysen inklusive krav på hur kassaflödesanalysen ska presenteras och klassificering av ränte- och utdelningskassaflöden.

- Upplysningar om "management defined performance measures" (MPM) ska lämnas i not, med avstämningar till närmaste IFRS-kompatibla delsumma. Till exempel "justerat resultat" ska stämmas av mot det i resultaträkningen redovisade resultatet.

IFRS 18 träder i kraft för redovisningsperioder som börjar den 1 januari 2027 eller senare med tidigare tillämpning tillåten. Företag kommer att behöva räkna om jämförelseperioder. Vill du läsa mer om detta, se [BDO:s IFRS Accounting Standards in Practice – IFRS 18](#).

IFRS 19 *Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures*

IFRS 19 *Subsidiaries without public accountability: Disclosures* publicerades i maj 2024 av IASB och vänder sig till dotterföretag till moderföretag som upprättar koncernredovisning enligt IFRS. Dotterföretag inom en sådan koncern kan framöver välja att upprätta sina finansiella rapporter enligt full IFRS, men med lägre ställda upplysningskrav. Syftet är att möjliggöra för fler företag att tillämpa värderingsreglerna i IFRS utan att behöva tillämpa de omfattande upplysningskrav som IFRS innebär.

Vi ser emellertid inte att IFRS 19 kommer att få någon större påverkan på svenska företag, då juridiska personer i Sverige som ingår i en IFRS koncern måste tillämpa K2, K3 eller RFR 2 i sin legala redovisning. I skrivande stund är det ännu oklart vilka undantag och/eller tillägg som kommer att införas i RFR 1 och RFR 2 med avseende på IFRS 19.

Standarden är frivillig att tillämpa och börjar gälla för företag med räkenskapsår som börjar 1 januari 2027 eller senare, tidigare tillämpning är tillåten. Standarden är ännu ej antagen av EU.

Vill du läsa mer om detta, se vår [artikel](#).

A woman's hand with a gold ring is resting on the shoulder of a man wearing a red shirt. The background is a soft, light pink color.

FÖR MER INFORMATION:

Katarina Edholm Lindgren

+46 (0) 8 120 116 35

katarina.edholm.lindgren@bdo.se

Karin Siwertz

+46 (0) 8 120 117 63

karin.siwertz@bdo.se

BDO

Att räkna med