

Maximera din förståelse för K3

Johan Nilsson och Marcus Johansson

21 feb 2025



Agenda

- Fördelning av nedskrivningar i K3
- Finansiell leasing
- Kontrollbalansräkning – en viktig punkt att notera
- Uppskjutna skatter
- Fullständig bruttoredovisning i resultaträkningen
- Metoder för beräkning av Goodwill
- Förvärv av underkoncern

Fördelning av nedskrivningar enligt K3

Nedskrivningar – kapitel 27 i K3

Årsredovisningslagen 4 kap. 5 §

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, ska tillgången skrivas ned till det lägre värde, om det kan antas att **värdenedgången är bestående**.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värdet som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivning som avser goodwill får inte återföras

Nedskrivningar och återföring som avses i första-tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen

Nedskrivningar – kap 27 i K3

Nedskrivning

Nedskrivningsprövning enligt kapitel 27 och särskilt om immateriella tillgångar K3 18.24

Om en internt upparbetade immateriell anläggningstillgång inte är färdigställd på balansdagen ska denna tillgång nedskrivningsprövas, dvs. oavsett om det finns indikation på värdenedgång eller inte.

Varför?

Fram till dess att en immateriell anläggningstillgång är färdigställd finns stor osäkerhet om den kommer att generera framtida ekonomiska fördelar

Indikationer på nedskrivningsbehov

Har marknadspris förändrats?

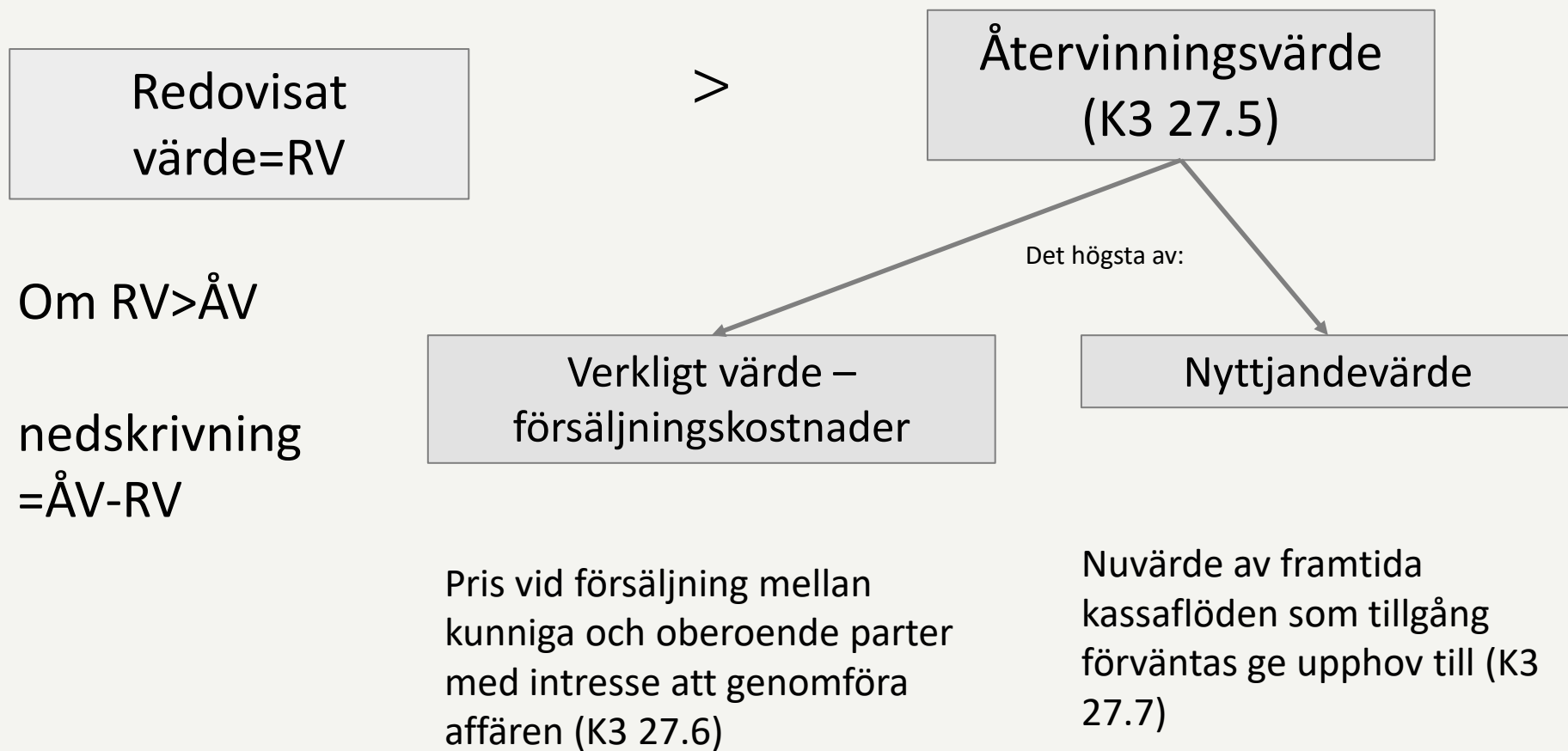
Uppvisar tillgång svag lönsamhet?

Är tillgång tekniskt föråldrad eller skadad?

Betydande inträffade eller förväntade förändringar som påverkar företaget negativt?

- Teknik, marknadsförutsättningar, etc.

Nedskrivning



Kassagenererande enhet

K3 27.4

En kassagenererande enhet är den minsta identifierbara grupp av tillgångar som ger upphov till inbetalningar och som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar.

Går det inte att beräkna en enskild tillgångs återvinningsvärde ska återvinningsvärdet beräknas för hela den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör. (K3 27.3)

Nedskrivningsbelopp fördelas:

- Goodwill

- Proportionellt baserat på redovisat värde

Kassagenererande enhet

Redovisat värde (RV) kassagenererande enhet: 5 000 tkr

Återvinningsvärdet för enheten: 2 000 tkr

Nedskrivningsbehov: 3 000 tkr

	Goodwill	Maskiner	Inventarier	Summa
RV	2 000	2 000	1 000	5 000
Nedskrivning	- 2 000	- 667	- 333	-3 000
RV efter nedskrivning	0	1 333	667	2 000

Finansiell leasing

Definition av leasingavtal

Leasingavtal: Ett leasingavtal är ett avtal enligt vilket en leasegivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalningar (K3 20.2)

Finansiell leasing

Operationell leasing

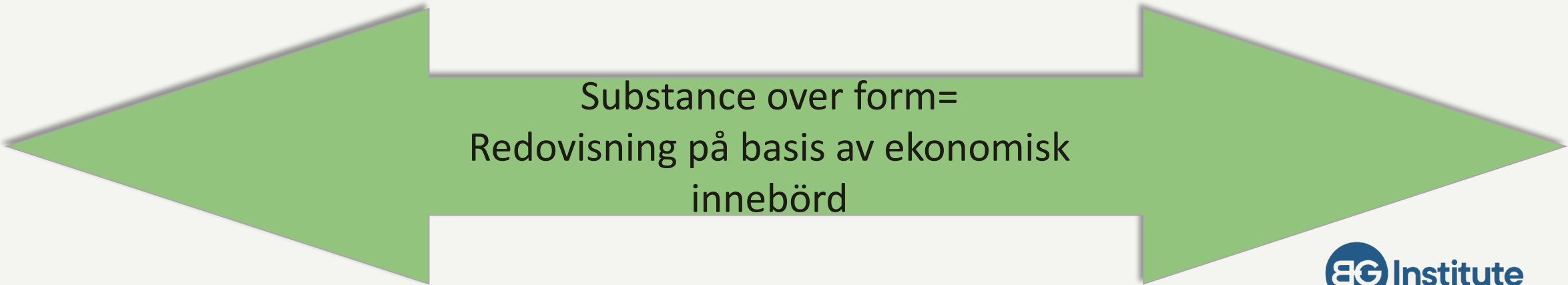
Finansiell eller operationell leasing

Finansiell leasing

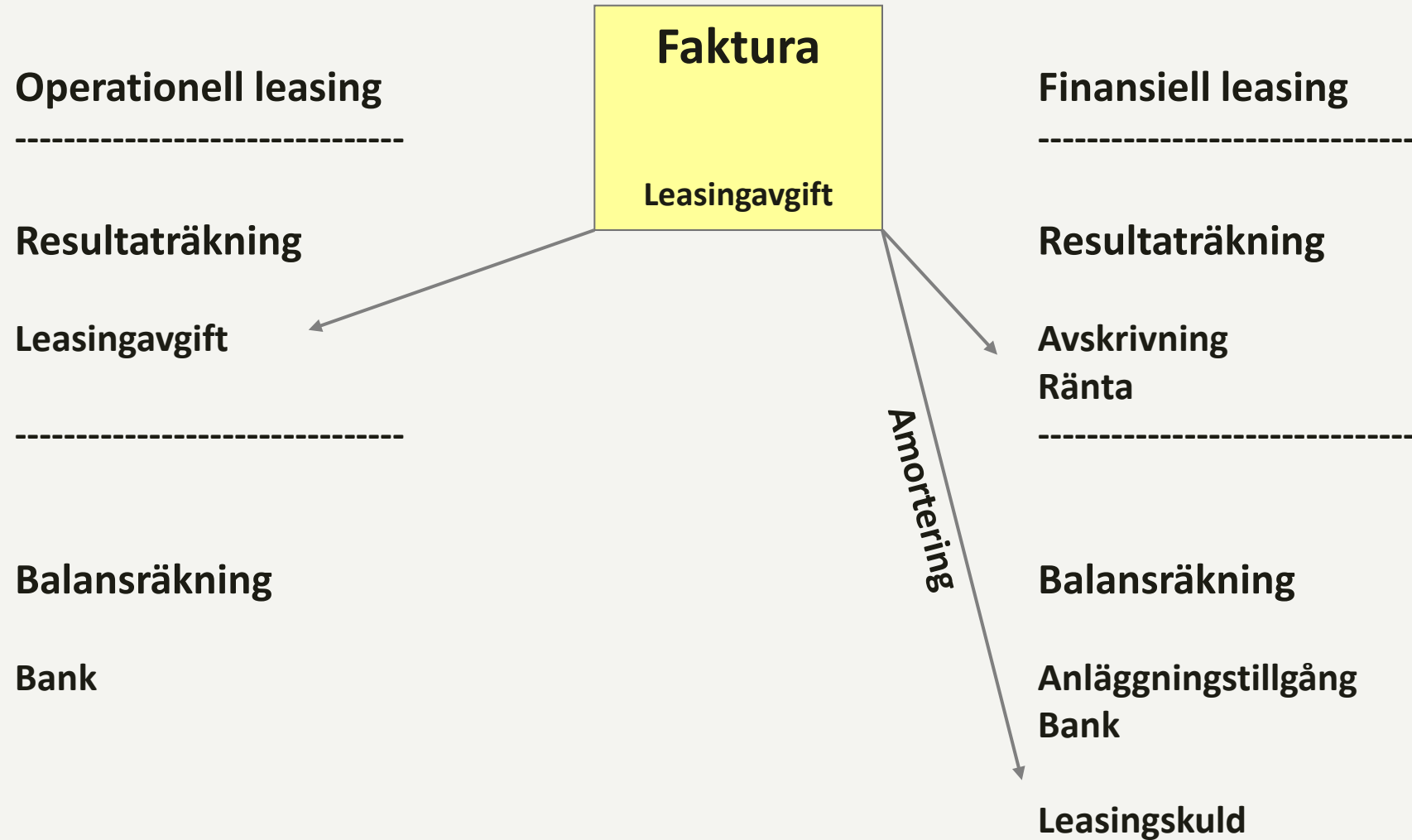
Ett finansiellt leasingavtal är ett leasingavtal i vilket de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av ett objekt i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren.

Operationell leasing

Ett operationellt leasingavtal är ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal.



Substance over form=
Redovisning på basis av ekonomisk
innebörd



Leasing i olika normgivning

K2

All leasing klassificeras som operationell leasing oavsett vad avtalet säger.

K3

I juridisk person (JP) kan man välja att redovisa all leasing som operationell leasing. K3 20.29. Skatteskal ligger bakom skrivningen.

I koncernredovisningen måste man skilja på finansiell och operationell leasing

IFRS

Större "grepp" - hanterar alla nyttjaderättstillgångar som tillgång och skuld (finansiell leasing)

RFR2 (JP)

Val: IFRS 16 eller all leasing som operationell

Kontrollbalansräkning – en viktig punkt att notera

RedR2 – Kontrollbalansräkning (punkt 5.14)

Om ett K2-företag tillämpar K3 i en kontrollbalansräkning får tidigare kostnadsförda utvecklingsutgifter aktiveras med **full retroaktivitet** (om utgifterna uppfyller övriga krav för aktivering).

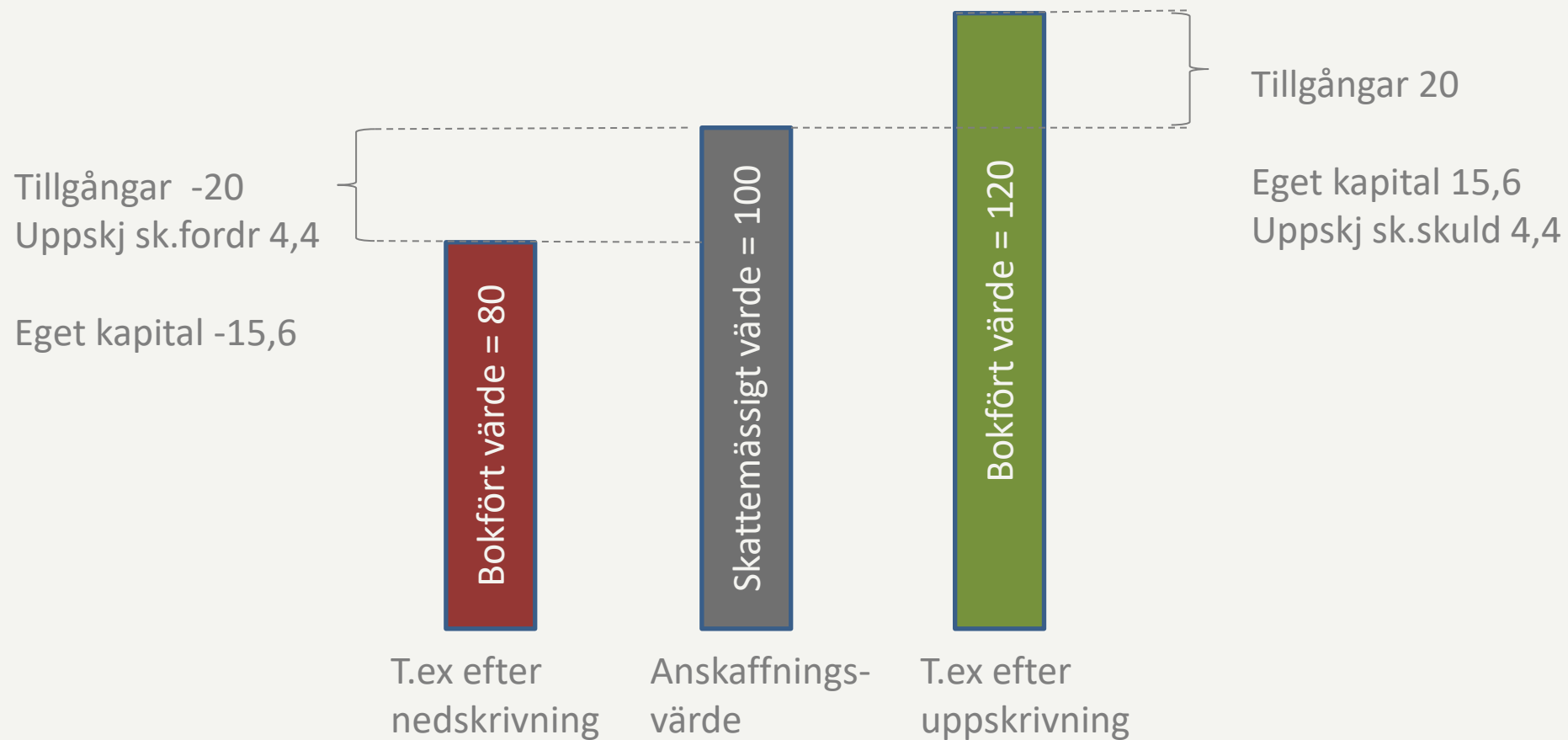
Full retroaktivitet ska tillämpas på samtliga poster vilket exempelvis också innebär att ackumulerade avskrivningar och anskaffningsvärden ska anpassas som om komponentsynsätt enligt K3 alltid tillämpats.

Ett K3-företag som i ordinarie redovisning har valt att kostnadsföra utvecklingsutgifter får aktivera dessa i kontrollbalansräkningen med **full retroaktivitet** (om utgifterna uppfyller övriga krav för aktivering).

Uppskjutna skatter

Uppskjuten skatt

K3 – kap 29



Uppskjuten skatt

K3 – kap 29

29.3 Skattekostnad eller skatteintäkt är summan av aktuell och uppskjuten skatt

29.9 Aktuell skatt ska värderas till det sannolika beloppet enligt de skattesatser och skatteregler som gäller per balansdagen. Beloppet får inte nuvärdeberäknas.

29.11 Uppskjuten skatt är inkomstskatt för skattepliktigt resultat avseende framtida räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller händelser.

Uppskjuten skatt

K3 – kap 29

29.12 Uppskjuten skattefordran representerar en reduktion av framtida inkomstskatt som hänför sig till

- a) avdragsgilla temporära skillnader
- b) skattemässiga underskottsavdrag, och
- c) andra outnyttjade skatteavdrag.

29.13 Uppskjuten skatteskuld är inkomstskatt som hänför sig till skattepliktiga temporära skillnader och som ska regleras i framtiden.

29.14 Temporär skillnad är skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde på en tillgång eller en skuld.

Fullständig bruttoredovisning i
resultaträkningen ?

ÅRL – Resultaträkning

Resultaträkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret (ÅRL 3:2)

Uppställningsformer enligt ÅRL framgår av Bilagorna 2 och 3 (ÅRL 3:3)

- Funktionsindeldad resultaträkning
- Kostnadsslagsindeldad resultaträkning

Exempel på kostnadsslagsindelad RR

Kostnadsslagsindelad resultaträkning

	Not	Räkenskapsåret	
		2023	2022
Nettoomsättning		xx	xx
Förändring av varulager		xx	xx
Aktiverat arbete för egen räkning		xx	xx
Övriga rörelseintäkter		xx	xx
		xx	xx
Rörelsens kostnader			
Råvaror och förnödenheter		xx	xx
Handelsvaror		xx	xx
Övriga externa kostnader	7, 9, 16	xx	xx
Personalkostnader	5, 6	xx	xx
Avskrivningar, nedskrivningar och återföringar	16	xx	xx
Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivn.			
Övriga rörelsekostnader		xx	xx
Summa rörelsens kostnader		xx	xx
Andel i intresseföretags resultat efter skatt		xx	xx
Rörelseresultat		xx	xx

Nedlagda utgifter som tillgång ?!

Vad ska inkluderas?

Direkta kostnader och skälig andel av indirekta kostnader (kap 13 i K3 för vägledning -varulager)

Förändringen i nedlagda kostnader från periodens början ska särredovisas i resultaträkningen om resultaträkningen är kostnadsslagsindeldad (brutto-redovisning).

Är resultaträkningen funktionsindeldad ska inga nedlagda kostnader redovisas förrän uppdraget vinstavräknas.

K3 remissen

Kostnadsslagsindelad resultaträkning

Allmänt råd

5.4 Utgifter som är hänförliga till tillverkning av varor eller anläggningstillgångar ska bruttoredovisas i en kostnadsslagsindelad resultaträkning. (BFNAR 202X:X)

Kommentar

Väljer ett företag att presentera sin resultaträkning enligt bilaga 2 till ÅRL (kostnadsslagsindelad resultaträkning), redovisas årets förändring av redovisat värde av varor under tillverkning och egentillverkade färdiga varor i posten Förändring av varulager. I posten Aktiverat arbete för egen räkning redovisas de utgifter som under räkenskapsåret lagts ned på egenproducerade anläggningstillgångar.

Årets utgifter för produktion av varor under tillverkning, egentillverkade färdiga varor och egenproducerade anläggningstillgångar redovisas som kostnader fördelade på kostnadsslag.

K3 remissbrev

K3 kompletteras därför med ett allmänt råd om att utgifter som är hänförliga till tillverkning av varor eller anläggningstillgångar ska bruttoredovisas i en kostnadsslagsindeldad resultaträkning. Skälen för detta är bland annat att en fullständig bruttoredovisning ger en bättre jämförelse mellan olika företag. Frågan om tillverkning har skett genom egen personal eller inköp av tjänster är av underordnad betydelse när värdet ska fastställas. Detta utgör en ändrad praxis jämfört med tidigare normgivning.

Balans fördjupning 2023 ang RR

Efter 25 år med den nya årsredovisningslagen förekommer det fortfarande oklarheter i tillämpningen av den kostnadsslagsindelade resultaträkningen. Jörgen Carlsson och Sven-Arne Nilsson återkommer här till ämnet. I denna artikel redovisar de punkt för punkt hur värdet av det skapade ska matchas med utgifterna. Den springande punkten är resursomvandling, det vill säga när resurser, som medför utgifter, omvandlas till varor eller tjänster, eller egna anläggningar.

Text: **Jörgen Carlsson och Sven-Arne Nilsson**

Sådan handelsvärde.

Genom att i resultaträkningens övre del (eller dess kreditsida) även ha med arbete för egen räkning, som blir immateriella eller materiella anläggningstillgångar, redovisas i dess nedre del (eller dess debetsida) också periodens utgifter för insatsvaror och arbetskraft för de arbetena. Immateriella eller materiella anläggningstillgångar som inte ingår i sådant arbete direktaktiveras, debiteras vid anskaffningen balanskontot ifråga.

Utgifter redovisas följaktligen i och endast i resultaträkningens nedre del (eller dess debetsida). Balans

Exempel på kostnadsslagsindelad RR

Kostnadsslagsindelad resultaträkning

	Not	Räkenskapsåret	
		2023	2022
Nettoomsättning		xx	xx
Förändring av varulager		xx	xx
Aktiverat arbete för egen räkning		xx	xx
Övriga rörelseintäkter		xx	xx
		xx	xx
Rörelsens kostnader			
Råvaror och förnödenheter		xx	xx
Handelsvaror		xx	xx
Övriga externa kostnader	7, 9, 16	xx	xx
Personalkostnader	5, 6	xx	xx
Avskrivningar, nedskrivningar och återföringar	16	xx	xx
Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivn.			
Övriga rörelsekostnader		xx	xx
Summa rörelsens kostnader		xx	xx
Andel i intresseföretags resultat efter skatt		xx	xx
Rörelseresultat		xx	xx

Exempel funktionsindelarad RR

	Not	Räkenskapsåret	
		2023	2022
Nettoomsättning	2, 4, 22	xx	xx
Kostnad för sålda varor	2	xx	xx
Bruttoresultat		xx	xx
Försäljningskostnader		xx	xx
Administrationskostnader	7	xx	xx
Forsknings- och utvecklingskostnader		xx	xx
Övriga rörelseintäkter		xx	xx
Övriga rörelsekostnader		xx	xx
Andelar i intresseföretags resultat efter skatt		xx	xx
Realisationsresultat vid försäljning av intresseföretag			xx
Rörelseresultat	5, 6, 8, 9, 16	xx	xx

Metoder för beräkning av Goodwill

Förvärv med innehav utan bestämmande inflytande

	Full Goodwill baserat på NCI till verkligt värde	Partiell Goodwill proportionell andel av nettotillgångar	Full Goodwill uträknat
IFRS	X	X	
K3	X (huvudregel)		X (förenklingsregel)
IFRS for SMEs		X	

Metoder att redovisa goodwill och NCI

IFRS + K3		Marknadsvärde	IFRS + SME		20 % av 350	K3		20 % * 500 / 80 %
Förvärvsanalys Full Goodwill NCI till marknadsvärde			Förvärvsanalys Partiell Goodwill NCI uträknad som % av EK			Förvärvsanalys Full Goodwill NCI uträknad som % av köpeskilling		
Förvärvspris	500		Förvärvspris	500		Förvärvspris	500	
NCI	150		NCI	70		NCI	125	
Värde DB	650		Värde DB	570		Värde DB	625	
Förvärvat EK	150		Förvärvat EK	150		Förvärvat EK	150	
Övervärde fastighet	250		Övervärde fastighet	250		Övervärde fastighet	250	
Uppskjuten skatt	-50		Uppskjuten skatt	-50		Uppskjuten skatt	-50	
Nettotillgångar	350		Nettotillgångar	350		Nettotillgångar	350	
Goodwill	300		Goodwill	220		Goodwill	275	

Förvärv av underkoncern

Förvärv av underkoncern

Fundera på

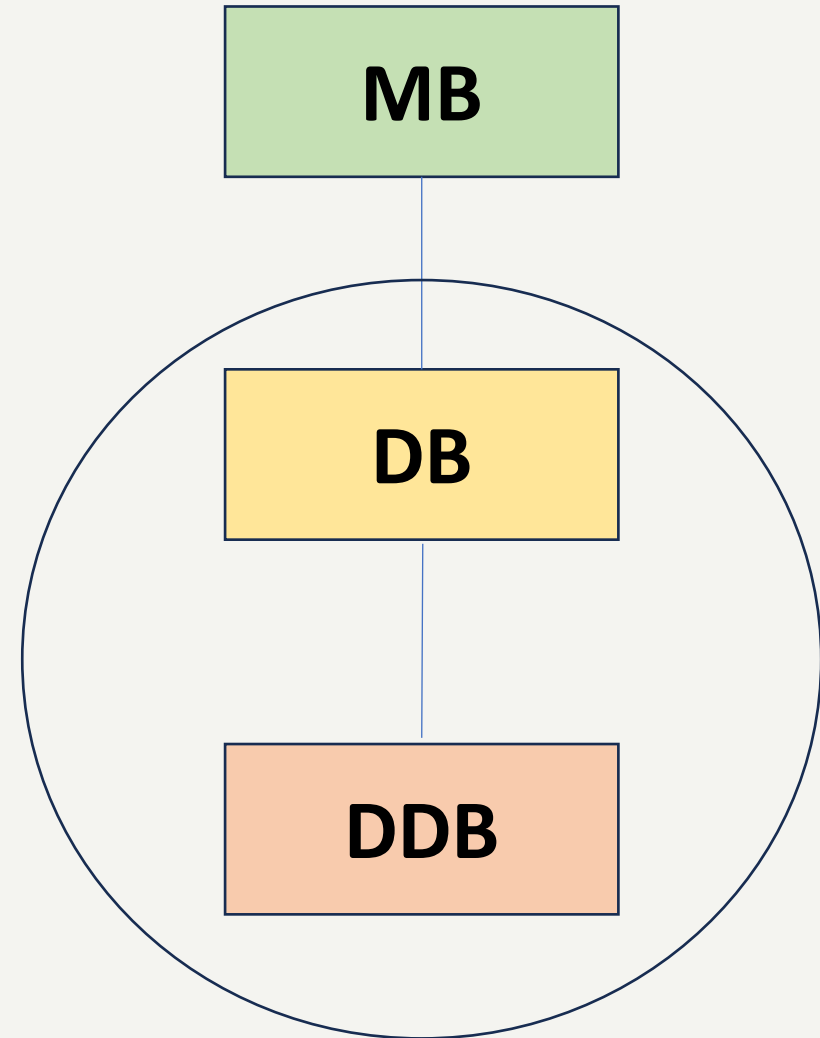
Olika redovisningsprinciper

Värdering av tillgångar och skulder kan skilja sig

Ny Goodwill

Årlig nedskrivning av GW

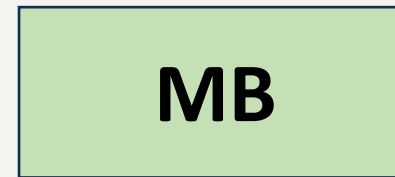
Vänd bort avskrivning och nedskrivning
av GW i underkoncernen



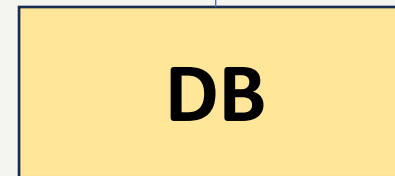
Förvärv av underkoncern

**Bestämmande inflytande
central**

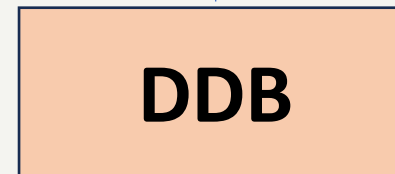
**Identifierbara tillgångar och
skulder i förvärvsanalysen**



100 %

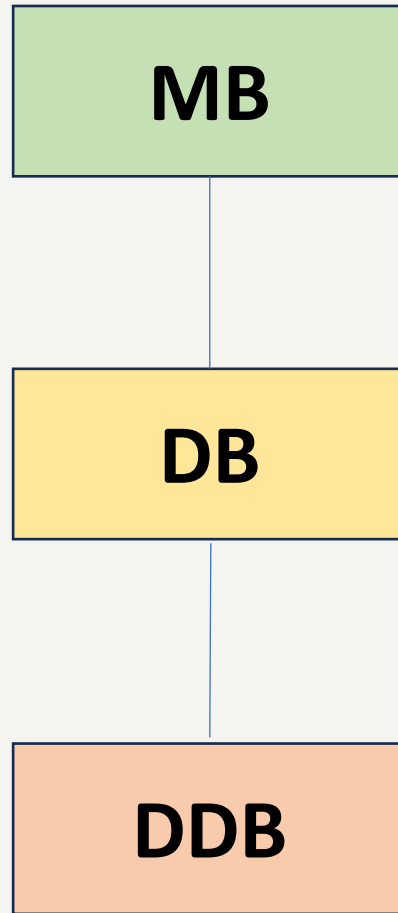


100 %



Förvärv av underkoncern

Bestämmande
inflytande centralt



70 %

MB:s ägande i DB = 70%
Direkt minoritet = 30 %

60 %

MB:s ägande i DDB = $70\% * 60\% = 42\%$
Indirekt minoritet = 58 %

Uppföljningskurs

I heldagskursen "K3 – kvalificerade redovisningsfrågor" delar Johan Nilsson och Marcus Johansson med sig av sina erfarenheter av K3, både ur ett teoretiskt och praktiskt perspektiv.

Vad tyckte du om dagens webinarium?

Ta gärna 30 sekunder och svara på frågorna i chatten.

Tack för dina synpunkter!

Frågor?



Tack!

För frågor om BG Institute och våra kurser,
mejla oss på kursinformation@bginstitute.se

