

RR 13

INTRESSEFÖRETAG

REDOVISNINGSRÅDET

JULI 2000

Innehållsförteckning	Sid
TILLÄMPNINGSOMRÅDE _____	5
DEFINITIONER _____	5
<i>Betydande inflytande</i> _____	6
<i>Kapitalandelsmetoden</i> _____	6
<i>Anskaffningsvärdemetoden</i> _____	6
KONCERNREDOVISNING _____	7
REDOVISNINGEN I JURIDISK PERSON _____	7
TILLÄMPNING AV KAPITALANDELSMETODEN _____	7
<i>Nedskrivning av andels redovisade värde</i> _____	9
INKOMSTSKATTER _____	10
RUBRICERING _____	10
UPPLYSNINGAR _____	10
IKRAFTTRÄDANDE _____	11
ÖVERGÅNGSREGLER _____	12
ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS _____	12
BILAGA 1	
ÖVERVÄGANDEN I ANSLUTNING TILL REKOMMENDATIONENS UTFORMNING OCH KOMMENTARER TILL REKOMMENDATIONENS INNEHÅLL _____	14
BILAGA 2	
JÄMFÖRELSE MED TIDIGARE NORMGIVNING _____	18

INTRESSEFÖRETAG

De avsnitt i denna rekommendation som är skrivna med fet kursiv stil innehåller rekommendationens huvudprinciper. De skall läsas tillsammans med den förklarande texten som är skriven med normalt typsnitt. Av Förord till Redovisningsrådets rekommendationer framgår att rekommendationen inte behöver tillämpas på oväsentliga poster.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

Denna rekommendation skall tillämpas av ett ägarföretag vid redovisning av andelar i intresseföretag. Sådana intresseföretag som, enligt RR 14, är joint ventures ska redovisas enligt RR 14, Joint ventures.

1

DEFINITIONER

I denna rekommendation används följande termer med den innebörd som anges nedan:

2

Med andelar avses aktier och andra andelar i juridiska personer.

Ett intresseföretag är ett företag varöver ägarföretaget har ett betydande inflytande utan att ett dotterföretagsförhållande föreligger. Ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse.

Betydande inflytande innebär att ägarföretaget kan delta i de beslut som rör ett företags strategier, men innebär inte bestämmande över dessa strategier.

Bestämmande inflytande innebär en rätt att utforma ett företags strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.

Dotterföretag är ett företag varöver ägarföretaget har ett bestämmande inflytande.

Kapitalandelsmetoden är en redovisningsmetod som innebär att andelar i ett företag redovisas till anskaffningsvärde vid anskaffningstillfället och därefter justeras med ägarföretagets andel av förändringen i investeringsobjektets nettotillgångar. I ägarföretagets resultaträkning ingår som intäkt dettas andel av investeringsobjektets resultat.

Anskaffningsvärdemetoden är en redovisningsmetod som innebär att andelar i ett företag redovisas till anskaffningsvärde. I ägarföretagets resultaträkning ingår som intäkt från investeringen endast erhållen utdelning och då till den del denna hänför sig till vad som intjänats efter anskaffningstillfället.

Betydande inflytande

Om ett ägarföretag, direkt eller indirekt genom dotterföretag, innehar 20% eller mer av rösterna i ett annat företag anses ägarföretaget kunna utöva ett betydande inflytande – och det andra företaget därmed vara intresseföretag – såvida inte annat klart kan påvisas. Omvänt gäller att om ett ägarföretag, direkt eller indirekt genom dotterföretag, innehar mindre än 20% av rösterna i ett annat företag, anses ägarföretaget inte kunna utöva ett betydande inflytande såvida inte annat klart kan påvisas. Det förhållandet att en tredje part äger majoriteten eller en betydande andel i ett företag utesluter inte att någon annan kan utöva betydande inflytande.

3

Att ett ägarföretag utövar ett betydande inflytande visar sig vanligen på ett eller flera av följande sätt:

4

- a) Ägarföretaget är representerat i investeringsobjektets styrelse eller motsvarande ledningsorgan.
- b) Ägarföretaget deltar i arbetet med investeringsobjektets strategiska frågor och policyfrågor.
- c) Det sker betydande transaktioner mellan ägarföretaget och investeringsobjektet.
- d) Det sker ett utbyte av personal i ledande ställning mellan ägarföretaget och investeringsobjektet.
- e) Ägarföretaget och investeringsobjektet utbyter väsentlig teknisk information.

Kapitalandelsmetoden

Enligt kapitalandelsmetoden redovisas en investering initialt till sitt anskaffningsvärde. Det redovisade värdet ökas eller minskas därefter för att avspegla ägarföretagets andel av intresseföretagets vinster eller förluster efter förvärvet.¹⁾ Andelen av intresseföretagets resultat justeras för avskrivningar på koncernmässig goodwill och andra resultatposter föranledda av förvärvsanalysen. Erhållna utdelningar från intresseföretaget minskar det redovisade värdet och elimineras ur koncernresultaträkningen. Det redovisade värdet ökas/minskas också för att återspegla sådana förändringar i intresseföretagets egna kapital som inte inkluderats i resultaträkningen, exempelvis kursdifferenser hänförliga till omräkning av självständiga utlandsverksamheter samt uppskrivningar (justeringen av det redovisade värdet sker i dessa fall direkt mot eget kapital).

5

Anskaffningsvärdemetoden

Enligt anskaffningsvärdemetoden redovisar ägarföretaget sin andel i intresseföretaget till anskaffningsvärde. Som intäkt från intresseföretag redovisas endast erhållna utdelningar och då under förutsättning att dessa härrör från vinstmedel som intjänats efter förvärvet. Utdelningar som överstiger dessa vinstmedel betraktas som en återbetalning av investeringen och reducerar andelens redovisade värde.

6

1) Ett intresseföretag kan inneha obeskattade reserver. De obeskattade reserverna behandlas i enlighet med RR 9, Inkomstskatter och RR 1, Koncernredovisning.

KONCERNREDOVISNING

Andelar i intresseföretag skall redovisas i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen med tillämpning av kapitalandelsmetoden utom i de fall som framgår av punkt 9. I de senare fallen skall innehaven redovisas enligt anskaffningsvärdemetoden.

7

Eftersom ägarföretaget har ett betydande inflytande över intresseföretaget har ägarföretaget ett visst ansvar för intresseföretagets verksamhet och därmed även för avkastningen på sin egen investering. Det är därför rimligt att ägarföretaget utvidgar koncernredovisningen till att även omfatta resultatandelar i intresseföretag, varigenom en mer informativ redovisning av nettotillgångar och nettoresultat erhålles än om redovisningen baseras på anskaffningsvärdemetoden och erhållen utdelning.

8

Andelar i intresseföretag redovisas enligt anskaffningsvärdemetoden om betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar möjligheten att överföra vinstmedel från intresseföretaget till ägarföretaget. Eftersom ett andelsinnehav förutsätts vara varaktigt för att klassificeras som innehav i intresseföretag tillämpas anskaffningsvärdemetoden även då andelarna är anskaffade och innehas endast i syfte att avyttras inom en snar framtid. Slutligen tillämpas anskaffningsvärdemetoden då nödvändig information för att upprätta redovisningen enligt kapitalandelsmetoden inte kan erhållas utan oskäligen kostnad eller inom rimlig tid.

9

Ägarföretaget skall upphöra med att tillämpa kapitalandelsmetoden från och med den tidpunkt då

10

- a) *ägarföretaget upphör att ha betydande inflytande över ett intresseföretag, men helt eller delvis behåller sitt innehav eller*
- b) *det inte längre är lämpligt att använda kapitalandelsmetoden på grund av att betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar möjligheten att överföra vinstmedel från intresseföretaget till ägarföretaget.*

Det koncernmässiga värde som redovisas vid denna tidpunkt skall användas som anskaffningsvärde vid övergången till anskaffningsvärdemetoden i koncernredovisningen.

REDOVISNINGEN I JURIDISK PERSON

Andelar i intresseföretag skall i ägarföretagets egen resultat- och balansräkning redovisas med tillämpning av anskaffningsvärdemetoden och detta oavsett om ägarföretaget upprättar koncernredovisning eller ej.

11

TILLÄMPNING AV KAPITALANDELSMETODEN

En övergripande beskrivning av kapitalandelsmetoden finns i punkt 5. Omräkning av utländska intresseföretags resultat- och balansräkningar behandlas i RR 8, Redovisning av effekter av ändrade valutakurser.

12

Vid tillämpning av kapitalandelsmetoden sker redovisningen i koncernen på ett sätt som i många avseenden överensstämmer med vad som beskrivs i Redovisningsrådets rekommendation RR 1, Koncernredovisning. Det synsätt som förvärvsmetoden bygger på, och som ligger till grund för behandlingen av ett förvärv av ett dotterföretag, tillämpas även på förvärv av ett intresseföretag. Orealiserade internvinster elimineras, dock enbart med på ägarföretaget belöpande andel av vinsten. Vinsten kan ha uppkommit vid överlåtelse mellan intresseföretaget och ägarföretaget eller andra koncernföretag. Eliminering sker vid såväl försäljning från intresseföretag som till intresseföretag. Leder transaktionen till en förlust elimineras inte denna till den del förlusten motsvarar ett nedskrivningsbehov på den överlåtna tillgången¹⁾.

13

Ett förvärv av ett företag redovisas enligt kapitalandelsmetoden från och med den tidpunkt kriterierna i definitionen av ett intresseföretag är uppfyllda. En vid förvärvet eventuell skillnad (positiv liksom negativ) mellan anskaffningsvärdet och ägarföretagets andel av det verkliga värdet på intresseföretagets identifierbara nettotillgångar behandlas i enlighet med RR 1, Koncernredovisning. Det innebär att ägarföretagets andel av vinster eller förluster efter förvärvet justeras för att tillse att bl.a.

14

- a) avskrivningar på avskrivningsbara tillgångar baseras på tillgångarnas verkliga värden vid förvärvstidpunkten och
- b) avskrivning/upplösning av skillnaden mellan ägarföretagets anskaffningsvärde och ägarföretagets andel av det verkliga värdet på intresseföretagets identifierbara nettotillgångar vid förvärvstidpunkten, sker enligt RR 1.

Om andelarna i ett intresseföretag genom tillämpning av kapitalandelsmetoden tas upp till ett högre värde än vid tillämpning av anskaffningsvärdemetoden tillförs skillnaden koncernens bundna egna kapital. Om andelarna upptas till ett lägre värde än enligt anskaffningsvärdemetoden belastar skillnaden i stället koncernens fria egna kapital. Justering för internvinst som uppkommit vid ett koncernföretags försäljning *till* intresseföretaget belastar koncernens fria egna kapital. Om flera intresseföretagsinnehav finns skall reglerna tillämpas individuellt för varje innehav.

15

Vid tillämpning av kapitalandelsmetoden används senast tillgänglig redovisning för intresseföretaget, vilken vanligen är upprättad per samma dag som ägarföretagets redovisning. Om ägarföretaget och intresseföretaget har olika räkenskapsår upprättar ofta intresseföretaget ett särskilt bokslut per ägarföretagets bokslutsdag för att användas av ägarföretaget. Om detta är ogörligt får uppgifterna i ett bokslut för annan period läggas till grund för redovisningen. Härvid tillses att rapportperiodernas längd och skillnader i bokslutstidpunkter hålls oförändrade från en period till en annan.

16

1) Eliminering av internvinster behandlas inte i IAS 28 men i SIC- 3, Elimination of Unrealised Profits and Losses on Transactions with Associates. Redovisningsrådets Akutgrupp har påbörjat ett arbete med ett uttalande baserat på SIC -3.

Om bokslutshandlingar med olika bokslutstidpunkter används görs en justering för effekten på resultat och kapital av väsentliga händelser eller transaktioner, vilka inträffar under tiden mellan ägarföretagets och intresseföretagets bokslutstidpunkter. **17**

Om intresseföretagets redovisningsprinciper avviker från koncernens, korrigeras intresseföretagets redovisning till belopp som svarar mot en redovisning enligt koncernens principer. Om detta ej är praktiskt möjligt lämnas upplysning enligt punkt 27. **18**

Om ett intresseföretag har utestående preferensaktier med kumulativ vinstutdelningsrätt som innehas av externa intressegrupper beräknar ägarföretaget sin andel av vinst eller förlust efter att resultatet har justerats med preferensaktiernas utdelning och detta även om utdelningen ej har beslutats. **19**

Om ägarföretagets andel av ett intresseföretags förlust, vid tillämpning av kapitalandelsmetoden, är lika stor eller större än innehavets redovisade värde upphör ägarföretaget vanligtvis att redovisa sin andel av ytterligare förluster. Innehavet redovisas till ett värde av noll. Ytterligare förluster redovisas till den del ägarföretaget har lämnat garantier eller på annat sätt förbundit sig att svara för intresseföretagets förpliktelser. Om intresseföretaget senare visar vinster redovisas dessa inte i ägarföretagets resultat förrän tidigare ej redovisade förluster täckts. **20**

Nedskrivning av andels redovisade värde

Om det finns en indikation på att en investering i ett intresseföretag har sjunkit i värde, tillämpas Redovisningsrådets rekommendation RR 17, Nedskrivningar. Vid bestämning av investeringens återvinningsvärde beräknar ägarföretaget **21**

- a) sin andel av nuvärdet av framtida beräknade kassaflöden genererade av intresseföretaget, inkluderande såväl kassaflödena från intresseföretagets rörelse som likvid vid en slutlig avyttring av intresseföretagsinnehavet, eller
- b) nuvärdet av framtida beräknade kassaflöden i form av utdelningar från intresseföretaget och likvid vid en slutlig avyttring av intresseföretagsinnehavet.

De båda metoderna bör med rimliga antaganden ge samma resultat. Ett nedskrivningsbehov beaktas i redovisningen i enlighet med RR 17, Nedskrivningar. Därför nedskrivs i första hand i andelsvärdet ingående eventuell kvarvarande goodwill.

Återvinningsvärdet för andelar i intresseföretag beräknas individuellt för varje innehav, såvida inte det enskilda innehavet genererar ett kassaflöde som är beroende av kassaflödet från andra tillgångar i det rapporterade företaget. **22**

INKOMSTSKATTER

Inkomstskatter hänförliga till ett innehav av andelar i intresseföretag redovisas i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation RR 9, Inkomstskatter.

23

RUBRICERING

Andelar i intresseföretag skall klassificeras som anläggningstillgångar och redovisas som en separat post i balansräkningen. Posten skall, i såväl ägarföretagets som koncernens balansräkning, benämnas Andelar i intresseföretag. Ägarföretagets andel av intresseföretagets resultat skall redovisas separat i koncernresultaträkningen. Posten skall ha en beteckning som indikerar att kapitalandelsmetoden har använts, exempelvis Andelar i intresseföretags resultat. Om resultatet i intresseföretaget påverkats av extraordinära intäkter och kostnader skall även dessa redovisas som en separat post i koncernresultaträkningen.

24

UPPLYSNINGAR

I såväl koncernredovisningen som i ägarföretagets egen redovisning lämnas upplysning om följande, till den del ägarföretaget kan bli betalningsansvarigt härför:

25

- a) Intresseföretagets skulder (inklusive avsättningar) och ansvarsförbindelser.
- b) Intresseföretagets åtaganden om framtida investeringar.

Ägarföretag skall för varje intresseföretag, som ägs direkt av ägarföretaget, ange

26

- a) *intresseföretagets namn, organisationsnummer och säte,*
- b) *intresseföretagets rättsliga form i det fall ägarföretaget är en obegränsat ansvarig delägare i intresseföretaget,*
- c) *ägarföretagets kapitalandel (ägarandel av det egna kapitalet) i intresseföretaget,*
- d) *ägarföretagets röstandel, i de fall den avviker från kapitalandelen,*
- e) *antalet andelar som innehas och dessas värde enligt balansräkningen,*
- f) *på balansdagen gällande börsvärde eller motsvarande värde i de fall intresseföretagets andelar är registrerade eller noterade på en svensk eller utländsk börs eller på en auktoriserad marknadsplats och*
- g) *tillämpad metod för redovisning av andelar i intresseföretag.*

I koncernredovisningen skall upplysningar enligt föregående punkt lämnas för såväl direkt som indirekt ägda intresseföretag¹⁾. Därutöver skall, i förekommande undantagsfall, tilläggsupplysning lämnas om

a) skälen till att intresseföretag ej redovisas enligt kapitalandelsmetoden i koncernredovisningen och

b) skälen till att intresseföretags redovisning ej korrigerats till koncernens redovisningsprinciper.

27

Första gången ett intresseföretag intas i koncernredovisningen med tillämpning av kapitalandelsmetoden, dvs. normalt anskaffningsåret, skall i not till koncernbalansräkningen anges hur stor skillnaden är mellan i koncernen redovisat värde på intresseföretagsinnehavet och ägarföretagets andel av intresseföretagets egna kapital. Denna skillnad utgörs av koncernmässig goodwill och andra justeringsposter föranledda av förvärvsanalysen samt av justeringar för eventuella internvinster.

28

Om andelar i intresseföretag redovisats med tillämpning av kapitalandelsmetoden skall det av not till koncernbalansräkningen framgå hur mycket större koncernens egna kapital är jämfört med om andelarna hade redovisats enligt anskaffningsvärdemetoden.

29

I ägarföretagets egen redovisning skall tilläggsupplysningar lämnas om intresseföretagets egna kapital och resultat. Uppgiften om eget kapital och resultat skall avse vad effekten på eget kapital och resultat skulle ha varit om kapitalandelsmetoden hade tillämpats.

30

Uppgiften om eget kapital och resultat behöver inte lämnas om innehavet motsvarar mindre än hälften av intresseföretagets egna kapital och detta företag inte offentliggör sin balansräkning. Uppgiften får utelämnas i ägarföretagets årsredovisning även i de fall intresseföretaget finns intaget enligt kapitalandelsmetoden i en av ägarföretaget upprättad koncernredovisning eller en sådan koncernredovisning som avses i ÅRL 7 kap. 2 §. Den sist nämnda lättnadsregeln omfattar ej det fall där ett företag äger andelar i intresseföretag, men inte upprättar koncernredovisning på grund av att dotterföretag saknas.

31

IKRAFTTRÄDANDE

Denna rekommendation skall tillämpas för finansiella rapporter som avser räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 2001. Tidigare tillämpning uppmuntras.

32

1) I ÅRL 5 kap. 9 § framgår att den tilläggsinformation som i denna rekommendation återfinns i punkt 26 a) t.o.m. e) och i punkt 30 får utelämnas om den är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild. Det finns inget motsvarande undantag vad gäller koncernredovisningen. Enligt en ändring av ÅRL som trädde ikraft den 1 januari 1999, får emellertid en i dessa avseenden ofullständig koncernredovisning ändå publiceras tillsammans med koncernrevisionsberättelsen. Det måste då finnas en notering om att ofullständiga upplysningar lämnats. Den till PRV insända koncernredovisningen måste dock vara fullständig. Se BFN U 99:1, Tilläggsupplysningar om andelsinnehav.

ÖVERGÅNGSREGLER

Tillämpningen av denna rekommendation kan innebära byte av redovisningsprincip. Redovisning av effekter av byte av redovisningsprincip behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip.

33

ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS

Denna rekommendation, RR 13, överensstämmer med IAS 28, Accounting for Investments in Associates (revised 1998), utom på de punkter som anges nedan.

34

- I RR 13 punkt 2 definieras intresseföretag. Denna definition inbegriper även de joint ventures som drivs i form av gemensamt styrda företag. Så är även fallet i ÅRL men ej i IAS 28. Skillnaden är av liten praktisk betydelse.
- Till följd av ÅRL har i definitionen av intresseföretag tillagts att innehavet måste utgöra "ett led i en varaktig förbindelse" för att få klassificeras som andelar i intresseföretag. IAS 28 innehåller i p. 8 en regel som säger att andelar i intresseföretag ej skall redovisas enligt kapitalandelsmetoden om andelarna innehas enbart tillfälligt. Ingen skillnad i sak föreligger, se även kommentar i bilaga 1 under rubriken Ägande som utgör ett led i en varaktig förbindelse.
- IAS 28 p. 8 och 10 behandlar när andelar i intresseföretag skall redovisas enligt anskaffningsvärdemetoden. Motsvarande punkter i RR 13, punkt 7 och 9, medger att anskaffningsvärdemetoden används i ett ytterligare fall, nämligen då nödvändig information för att upprätta redovisningen enligt kapitalandelsmetoden inte kan erhållas utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid. Detta följer av ÅRL och är förenligt med IASC:s Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements¹⁾.
- IAS 28 p. 12 - 14 behandlar hur ett innehav i intresseföretag skall redovisas i ägarföretagets egen resultat- och balansräkning. Enligt IAS 28 kan det redovisas enligt anskaffningsvärdemetoden, kapitalandelsmetoden eller i vissa fall till verkligt värde. Enligt RR 13 skall anskaffningsvärdemetoden användas; den föreskrivs i ÅRL.
- RR 13 skall tillämpas för finansiella rapporter som avser räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 2001. IAS 28 har ett mycket tidigare ikraftträdande, nämligen den 1 januari 1990 dock med undantag för de nya paragraferna om nedskrivning av andels redovisade värde. Dessa skall tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 juli 1999 och därefter.

Följande punkter i RR 13 saknar motsvarighet i IAS 28:

- Punkt 15, vilken behandlar hur ett intresseföretags bidrag till koncernens egna kapital skall uppdelas i fritt respektive bundet eget kapital. RR 13 bygger på ÅRL:s regler och analogier till Redovisningsrådets

1) IASC:s Framework har översatts och givits ut av Redovisningsrådet under benämningen Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter.

rekommendation RR 1, Koncernredovisning.

- Delar av punkterna 26, 27 och 30 samt hela punkt 28, 29 och 31, vilka innehåller upplysningskrav som föranleds av ÅRL och BFN U 99:1, Tilläggsupplysningar om andelsinnehav.

BILAGA 1 ÖVERVÄGANDEN I ANSLUTNING TILL REKOMMENDATIONENS UTFORMNING OCH KOMMENTARER TILL REKOMMENDATIONENS INNEHÅLL

I det följande lämnas en redogörelse för vissa av de överväganden som gjorts vid utformningen av rekommendationen (RR 13). Vidare kommenteras vissa delar av rekommendationen.

Betydande inflytande

Begreppet "betydande inflytande" behandlas i punkt 2 t.o.m. 4. Där framgår att det räcker med att ägarföretaget *kan* delta i de beslut som rör intresseföretagets strategier. Huruvida ägarföretaget verkligen deltar i dessa beslut är inte avgörande.

Ägande som utgör ett led i en varaktig förbindelse

Ett företags andelsinnehav skall enligt IAS 28 klassificeras som innehav i intresseföretag när ägarföretaget har ett betydande inflytande. ÅRL, och därmed även RR 13, kräver emellertid också att "ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse". IAS 28 har inte motsvarande krav på varaktighet i sin definition av intresseföretag. Enligt IAS 28 skall inte ett intresseföretag redovisas med tillämpning av kapitalandelsmetoden om andelarna är anskaffade och innehas endast i syfte att avyttras inom en snar framtid. Motsvarande regel finns såväl i IASC:s som i Redovisningsrådets koncernredovisningsrekommendation beträffande innehav i dotterföretag och tillämpning av förvärvsmetoden. Där anges att med "snar framtid" avses i normalfallet en tid mindre än ett år. Denna tidsperiod kan även vara lämplig vid uttolkning av lagens varaktighetsbegrepp.

Börsnoterade andelar

Lagen kräver att innehav i intresseföretag skall redovisas enligt kapitalandelsmetoden i koncernredovisningen. I ÅRL 7 kap. 25 § anges när undantag från denna regel är tillåtet. Tillämpas undantagsregeln skall innehavet redovisas enligt anskaffningsvärdemetoden. De undantag från tillämpning av kapitalandelsmetoden som ÅRL tillåter är desamma för alla typer av andelsinnehav. Några särskilda regler vid redovisning av innehav i intresseföretag då andelarna är börsnoterade finns inte.

Investmentbolags samt riskkapitalbolags andelsinnehav

Redovisningsrådet har även övervägt huruvida investmentbolags och riskkapitalbolags andelsinnehav skall omfattas av denna rekommendation, bl.a. mot bakgrund av att vissa andra länder har speciella regler för dessa företags andelsinnehav.

Andelar som innehas av investmentbolag behandlas inte annorlunda än andra företags andelsinnehav. Det finns inget i IAS 28 eller någon annan nu gällande IAS som tillåter särbehandling. Det finns inte heller något i svensk lagstiftning som stödjer en särbehandling.

En särskild frågeställning gäller riskkapitalbolagens andelsinnehav. Dessa bolag har ofta en uttalad policy att endast under en given period, t.ex. 3 till 5 år, gå in som aktiva ägare. Den särskilda frågeställningen gäller om denna begränsning i tiden medför att innehaven inte skall anses utgöra ett led i en varaktig förbindelse.

Under innehavsperioden deltar riskkapitalbolagen aktivt i arbetet med investeringsobjektens strategiska frågor. Riskkapitalbolagen måste därför anses ha ett betydande inflytande över sina investeringsobjekt. Detta innebär ett sådant engagemang som inryms inom kravet på varaktig förbindelse. Andelar som innehas av riskkapitalbolag behandlas därför inte annorlunda än andra företags andelsinnehav.

Intresseföretag som är handelsbolag

Av RR 13 punkt 11 framgår att andelar i intresseföretag, i ägarföretagets egen resultat- och balansräkning, skall redovisas med tillämpning av anskaffningsvärdemetoden. Andelar i intresseföretag kan utgöras av ett innehav i ett handelsbolag.

Handelsbolag har i praxis redovisats hos ägarföretaget, i resultat- och balansräkningen, på så vis att tillgångsvärdet förändrats med andelen i handelsbolagets resultat. Andelen av resultatet har ingått i ägarföretagets resultaträkning. Handelsbolag är inte skattesubjekt utan respektive delägare skattar för sin andel i resultatet. Skatt hänförlig till andel i handelsbolagets resultat har således ingått i ägarföretagets redovisade skatt.

Ägarföretagen tillgodoförs normalt sin resultatandel i handelsbolagets årsredovisning/årsbokslut. Detta redovisningsförfarande ger uttryck för att ägarföretagen har utökat sin investering i handelsbolaget. Därför anser Redovisningsrådet att ovan beskriven praxis är förenlig med anskaffningsvärdemetoden och det innebär att någon omföring till kapitalandelsfonden inte erfordras i koncernredovisningen.

Joint ventures

ÅRL:s definition av intresseföretag inbegriper även de joint ventures som drivs i form av gemensamt styrda företag. Så är ej fallet i IAS 28. I RR 13 överensstämmer definitionen av intresseföretag med ÅRL, men rekommendationen skall inte tillämpas på sådana intresseföretag som är joint ventures. Joint ventures behandlas, av Redovisningsrådet liksom av IASC, i en separat rekommendation.

Riktade nyemissioner till nya intressenter

Av RR 13 punkt 13 framgår att vid tillämpning av kapitalandelsmetoden sker redovisningen i koncernen på ett sätt som i många avseenden överensstämmer med vad som beskrivs i Redovisningsrådets rekommendation RR 1, Koncernredovisning. Av RR 13 framgår bl.a. att förvärvsanalyser

upprättas enligt samma regler som i RR 1. Ägarföretagets andel av vinster eller förluster efter förvärvet justeras därför för att beakta t.ex. avskrivningar på koncernmässig goodwill. Även andra justeringar kan bli erforderliga då RR 1 tillämpas analogt för intresseföretag. Exempelvis följer av RR 1:00 punkt 79 att ett alternativ till att avyttra en del av andelarna i ett intresseföretag kan vara att låta en ny intressent teckna andelar i intresseföretaget vid en riktad nyemission. Om värdet av ägarföretagets andel av intresseföretagets nettotillgångar ökar (minskar) till följd av emissionen, kan koncernen härigenom sägas ha gjort en vinst (förlust). I koncernens balansräkning justeras det redovisade värdet på intresseföretagsandelarna med förändringsbeloppet. I koncernens resultaträkning inkluderas justeringen i posten Andelar i intresseföretags resultat.

Effekten av viktiga händelser eller transaktioner mellan ägarföretags och intresseföretags bokslutstidpunkter

Vid tillämpning av kapitalandelsmetoden upprättar normalt ägar- och intresseföretaget redovisningshandlingar per samma bokslutstidpunkt. Undantag är, enligt RR 13, tillåtet om det är ogörligt att framta ett bokslut för intresseföretaget per ägarföretagets bokslutsdag. I dessa fall utgör det i koncernredovisningen intagna resultatet avseende intresseföretaget en approximation av dess resultat under ägarföretagets redovisningsperiod. Om väsentliga händelser eller transaktioner inträffat och det är klart att approximationen därför inte är representativ måste, enligt RR 13 punkt 17, justeringar vidtas. Om exempelvis intresseföretaget gjort en väsentlig fastighetsförsäljning till en extern part, under perioden mellan intresseföretagets och ägarföretagets bokslutstidpunkter, måste realisationsresultatet och dess skatteeffekt intas i det resultat som redovisas enligt kapitalandelsmetoden och beloppet ska påverka andelens redovisade värde. Är det istället ett koncernföretag som gjort en väsentlig fastighetsförsäljning till intresseföretaget elimineras eventuell internvinst.

Successiva förvärv

Det kan inträffa att ett innehav av andelar i ett företag successivt ökas så att gränsen för att betrakta innehavet som ett innehav i intresseföretag uppnås. Kapitalandelsmetoden tillämpas då fr.o.m. den tidpunkt innehavet övergår till att bli innehav i intresseföretag. Tillgångsvärdet enligt kapitalandelsmetoden beräknas till det belopp som skulle ha redovisats om metoden hade använts redan från respektive förvärvstidpunkt. Det uppstår därmed en förändring av koncernens egna kapital. Denna förändring redovisas direkt mot eget kapital.

För att få fram den information som behövs vid beräkningen krävs att en förvärvsanalys per delförvärv upprättas. En detaljerad utredning om verkligt värde på intresseföretagets tillgångar och skulder låter sig sällan göras varför skillnaden mellan förvärvspris och förvärvade nettotillgångar i stor utsträckning klassificeras som goodwill. Om så många år gått från förvärvsdagen att eventuell goodwill och övriga s.k. koncernmässiga övervärden inte längre kvarstår, är delförvärvets koncernmässiga värde (värdet enligt kapitalandelsmetoden) i regel identiskt med andelen i in-

intresseföretagets egna kapital. Eventuell orealiserad internvinst kan föranleda korrigering.

Presentation i resultaträkningen

Som framgår av RR 13 punkt 24 skall ägarföretagets andel av intresseföretagets resultat redovisas i en separat post i koncernresultaträkningen. Om resultatet i intresseföretaget påverkats av extraordinära intäkter och kostnader skall även dessa redovisas som en särskild post i koncernresultaträkningen. Därutöver kan konstateras att det förekommer att företag redovisar andel i intresseföretags skatt i det belopp som i resultaträkningen benämns koncernens skattekostnad. Skatten som är hänförlig till intresseföretag specificeras då i not. RR 13 utgör inget hinder för en sådan redovisning.

Redovisningsrådets rekommendation RR 4, Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål, är tillämplig även vid redovisning enligt kapitalandelsmetoden. Bedömningen av om upplysning skall lämnas för jämförelseändamål i koncernredovisningen avseende ett intresseföretag bör göras ur koncernens perspektiv.

Kapitalandelsfond

Enligt ÅRL 7 kap. 28 § skall, vid tillämpning av kapitalandelsmetoden, det belopp varmed andelar i intresseföretag upptas till ett högre värde än i närmast föregående koncernbalansräkning sättas av till en kapitalandelsfond. Denna utgör bundet eget kapital i koncernen. Föranlett av 28 § och tidigare praxis framgår i rekommendationens punkt 15 hur koncernens bundna respektive fria egna kapital skall beräknas vid innehav av intresseföretag som redovisas enligt kapitalandelsmetoden. Enligt ÅRL 7 kap. 8 § skall kapitalandelsfonden redovisas i koncernbalansräkningen under rubriken Andra fonder som en särskild post. Enligt ÅRL:s balansräkningsschema får de olika posterna under Andra fonder i stället specificeras i not. Enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 1 kan koncernbalansräkningens bundna egna kapital ej specificeras på fler poster än Aktiekapital och Bundna reserver om uppdelningen ska vara meningsfull.

ÅRL:s regler om kapitalandelsfond är oklara och har tolkats olika. Redovisningsrådets uppfattning är, se punkt 29 i denna rekommendation, att den mest meningsfyllda tolkningen av ÅRL:s regler torde vara att upplysning lämnas om hur mycket större koncernens egna kapital är jämfört med om innehaven i intresseföretag hade redovisats enligt anskaffningsvärdemetoden. Redovisningsrådets uppfattning är att uppgiften om ett sådant belopp ej behöver ha en särskild benämning utan att det är bättre att innebörden av beloppet beskrivs, exempelvis i not till eget kapital.

Intresseföretag av ringa betydelse

Som framgår av denna rekommendations inledande text behöver Redovisningsrådets rekommendationer inte tillämpas på oväsentliga poster. Därav följer att ett intresseföretag ej behöver redovisas enligt kapitalandelsmetoden i koncernredovisningen om innehavet har liten betydelse. I dessa fall tillämpas i stället anskaffningsvärdemetoden.

BILAGA 2 JÄMFÖRELSE MED TIDIGARE NORMGIVNING

Rekommendationen (RR 13) innebär följande principiella förändringar i förhållande till FAR:s utkast Redovisning för andel i intresseföretag:

- a) Enligt RR 13 punkt 6 skall, vid redovisning enligt anskaffningsvärdemetoden, utdelning som erhålls utöver de vinster som intjänats efter förvärvet inte redovisas som intäkt i resultaträkningen. En sådan utdelning betraktas som en återbetalning av investeringen och reducerar därför andelarnas redovisade värde. FAR:s utkast har ingen motsvarande regel för intresseföretag. I sin rekommendation nr 12 "Aktier och andelar" anger dock FAR regler för dotterföretag då de redovisas enligt anskaffningsvärdemetoden. Dessa regler har en annan innebörd än motsvarande regler i RR 13 punkt 6. FAR utgår från att utdelningen alltid redovisas som intäkt i resultaträkningen men att utdelningen kan föranleda en nedskrivning av aktiernas värde.
- b) Vid förekomst av negativ goodwill hänförlig till intresseföretag föreskriver FAR särskilda regler. Dessa avviker från reglerna vid förvärv av dotterföretag. Enligt RR 13 punkt 14 skall samma regler som vid förvärv av dotterbolag tillämpas vid redovisning enligt kapitalandelsmetoden.
- c) Vid förekomst av orealiserad internvinst föreskrivs i FAR:s utkast att förändringen i internvinst skall påverka det i koncernresultaträkningen redovisade beloppet för Andel i intresseföretags resultat. I RR 13 anges inte under vilken rubrik i resultaträkningen som justering för internvinst skall redovisas.

Det kan även konstateras att följande situationer behandlas i RR 13 men inte i FAR:s utkast till rekommendation:

- a) När av olika skäl kapitalandelsmetoden inte längre skall tillämpas i koncernredovisningen (exempelvis för att ägarandelen går ned så mycket att ägarföretaget inte längre har betydande inflytande) skall det i koncernbalansräkningen redovisade värdet före förändringen användas som anskaffningsvärde vid övergången till anskaffningsvärdemetoden i koncernredovisningen, se RR 13 punkt 10.
- b) När ett intresseföretag har utestående preferensaktier med kumulativ vinstutdelningsrätt som innehas av externa intressegrupper beräknar ägarföretaget sin andel av resultatet efter att det har justerats med preferensaktiernas utdelning och detta även om utdelningen ej har beslutats, se RR 13 punkt 19.



© **Copyright Redovisningsrådet 2000**

Innehållet i denna publikation är skyddat enligt lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Mångfaldigande, helt eller delvis, utan Redovisningsrådets medgivande är förbjudet.

REDOVISNINGSRÅDET

Box 6417 • 113 82 STOCKHOLM • TFN 08 506 112 75 • FAX 08 32 12 50

www.redovisningsradet.se