

RR 1:00

**KONCERN-
REDOVISNING**

REDOVISNINGSRÅDET
AUGUSTI 2000

Innehållsförteckning	Sid
INLEDNING	5
REKOMMENDATIONENS TILLÄMPNINGSSOMRÅDE	5
DEFINITIONER	6
ALLMÄNNA FRÅGOR	7
Skyldighet att upprätta koncernredovisning	7
Dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen	7
Räkenskapsår	7
Enhetliga redovisningsprinciper	7
Redovisning av minoritetsintressen	8
Eliminering av transaktioner mellan koncernföretag	8
Redovisning av koncernens eget kapital	9
FÖRETAGSFÖRVÄRV OCH SAMGÅENDEN	10
Förvärv	10
Samgåenden	11
REDOVISNING AV FÖRETAGSFÖRVÄRV	12
Allmänt om förvärvsmetoden	12
Förvärvstidpunkt	12
Anskaffningsvärdet för andelar i dotterföretag	13
Justering av anskaffningsvärdet för andelarna vid villkorad köpeskilling	14
Redovisning av identifierbara tillgångar och skulder i koncernbalansräkningen	14
– Avsättning för omstruktureringsåtgärder	15
Fördelning av anskaffningsvärdet för andelar i dotterföretaget	16
Värdering av dotterföretagets tillgångar och skulder i förvärvsanalysen	16
Koncernmässig goodwill	17
– Redovisning och värdering	17
– Avskrivning	17
– Värdenedgång - Nedskrivningsbehov	19
Negativ goodwill	20
– Redovisning och värdering	20
– Rubricering	20
Justering av förvärvsanalysen	20
Stegvisa förvärv	21
Resultatredovisning vid förvärv eller avyttring av dotterföretag under löpande år	22
Dotterföretagets bidrag till fritt eget kapital i koncernen	22
REDOVISNING AV SAMGÅENDEN	22
Dotterföretagets bidrag till fritt eget kapital i koncernen	23
UPPLYSNINGAR	23
ÖVERGÅNGSREGLER	26
Ny beräkning	26
– Förvärv före den 1 januari 1995	26
– Förvärv fr.o.m. den 1 januari 1995	27
Ingen ny beräkning	27
IKRAFTTRÄDANDE	27
ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS	27

<u>BILAGA 1</u>	
KOMMENTARER TILL OMARBETNINGEN AV REKOMMENDATIONEN	_____ 28
<u>BILAGA 2</u>	
BERÄKNING AV KONCERNENS FRIA EGNA KAPITAL VID TILLÄMPNING AV FÖRVÄRVSMETODEN	_____ 31
<u>BILAGA 3</u>	
JÄMFÖRELSE MED IAS 22 OCH IAS 27	_____ 36

KONCERNREDOVISNING

INLEDNING

Denna rekommendation behandlar de redovisningsfrågor som aktualiseras vid upprättande av koncernredovisning.

1

Rekommendationen behandlar inte:

- Valutaomräkning i samband med att utländska dotterföretag tas in i koncernredovisningen. Denna fråga behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 8, Redovisning av effekter av ändrade valutakurser.
- Hur intresseföretag och joint ventures tas in i koncernredovisningen. Dessa frågor behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 13, Intresseföretag och RR 14, Joint Ventures
- Transaktioner mellan företag under gemensam kontroll (common control).

REKOMMENDATIONENS TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

Denna rekommendation skall tillämpas vid upprättande av koncernredovisning. En koncern kan bildas på skilda sätt. Det kan ske genom att ett företag förvärvar andelar i ett annat, eller genom att företag går samman. Betalningen kan ske i form av kontanta medel, egna andelar eller andra tillgångar.

2

Vid ett direkt förvärv av ett annat företags nettotillgångar, s.k. inkråmsförvärv, bildas ingen koncern. Denna rekommendation, inklusive kravet på upplysningar, är emellertid tillämplig för förvärvaren vid upprättandet av redovisningen även vid denna typ av förvärv.

3

DEFINITIONER

I denna rekommendation definieras vissa begrepp enligt följande:

En *koncern* består av moderföretaget och dess dotterföretag.

En *koncernredovisning* utgör en redovisning för en koncern upprättad som om denna var ett enda företag.

Minoritetsintresse är den del av ett dotterföretags resultat och nettotillgångar som inte, direkt eller indirekt, ägs av moderföretaget.

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

Ett moderföretag är ett företag som har ett eller flera dotterföretag.

Ett dotterföretag är ett företag över vilket ett annat företag (moderföretaget) har ett bestämmande inflytande.

Ett *förvärv* är en transaktion genom vilken ett företag, *det förvärvande företaget*, får ett bestämmande inflytande över nettotillgångarna och rörelsen i ett annat företag, *det förvärvade företaget*, i utbyte mot en ersättning.

Ett *samgående* är en transaktion (eller affärshändelse) genom vilken ägarna i de samgående företagen tillsammans erhåller ett bestämmande inflytande över de sammanslagna nettotillgångarna och rörelserna på ett sätt som innebär att de fortsättningsvis tillsammans delar risker och fördelar avseende den nya sammanslagna enheten på ett sådant sätt att ingen av ägargrupperna kan utpekas som förvärvare.

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång eller en skuld¹⁾ skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Förvärvstidpunkt är den tidpunkt vid vilken förvärvaren får ett bestämmande inflytande över nettotillgångarna och rörelsen i det förvärvade företaget.

Med *andelar* avses aktier eller andra andelar i juridisk person.

Monetära tillgångar är kontanta medel samt tillgångar som kan omvandlas till kontanta medel till fasta eller fastställbara belopp.

1) I ÅRL används begreppen avsättningar och skulder. För enkelhetens skull används fortsättningsvis i denna rekommendation termen skulder som en gemensam term för avsättningar och skulder.

ALLMÄNNA FRÅGOR

Skyldighet att upprätta koncernredovisning

Ett moderföretag skall upprätta koncernredovisning. Ett moderföretag behöver dock enligt ÅRL (7 kap. 2 och 3 §§), under vissa förutsättningar inte upprätta koncernredovisning.

5

Dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen

Koncernredovisningen skall omfatta moderföretaget och dess dotterföretag. Följande dotterföretag skall undantas från koncernredovisningen:

6

- Dotterföretag som förvärvats och ägs endast i syfte att avyttras, i normalfallet inom ett år från förvärvstidpunkten, och över vilka det bestämmande inflytandet således endast är tillfälligt. Omklassificering till tillfälligt innehav får inte ske av ett företag som en gång omfattats av koncernredovisningen.
- Dotterföretag för vilka det föreligger betydande och varaktiga hinder som i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretaget.

Dotterföretag, som av dessa skäl inte omfattas av koncernredovisningen, redovisas enligt anskaffningsvärdemetoden.

Räkenskapsår

De räkenskaper för moderföretag och dotterföretag som utgör underlag för koncernredovisningen skall omfatta samma redovisningsperiod. Om redovisningsperioderna är olika skall dotterföretagen, som underlag för koncernredovisningen, upprätta räkenskaper för samma redovisningsperiod som moderföretaget. Om detta inte kan ske används räkenskaper för olika redovisningsperioder om skillnaden inte överstiger tre månader och är oförändrad från period till period. Dock skall väsentliga transaktioner och andra händelser som ägt rum mellan moderföretagets och dotterföretagens bokslutstidpunkter påverka koncernens redovisning.

7

Enhetliga redovisningsprinciper

Koncernredovisningen skall upprättas enligt enhetliga redovisningsprinciper. Utgångspunkten är att de koncernmässiga redovisningsprinciperna skall överensstämja med dem som moderföretaget tillämpar i sin årsredovisning. De redovisningar för dotterföretagen som utgör underlag för koncernredovisningen kan således i vissa fall behöva justeras i enlighet med de koncernmässiga redovisningsprinciperna. Om detta i undantagsfall inte låter sig göras skall upplysning härom lämnas.

8

De redovisningsprinciper som tillämpas i årsredovisningen för moderföretaget kan i vissa fall vara påverkade exempelvis av skattemässiga överväganden. Enligt ÅRL (7 kap. 12 §) får andra redovisningsprinciper användas i koncernredovisningen om det finns särskilda skäl. Härigenom möjliggörs en redovisning som bättre tillgodoser informationsmottagarnas, främst kapitalmarknadens, behov. Upplysning skall lämnas om eventuell avvikelse mellan moderföretagets och koncernens redovisningsprinciper.

9

Obeskattade reserver i enskilda företag uppdelas vid upprättande av koncernredovisningen i eget-kapital-del, vilken enligt punkterna 15 och 16 klassificeras som bundet eget kapital, och uppskjuten skatteskuld. Avsättningar till, respektive upplösningar av, obeskattade reserver i enskilda företag redovisas därför inte i koncernresultaträkningen.

10

Redovisning av minoritetsintressen

Minoritetsintresse är den del av ett dotterföretags nettotillgångar och resultat som inte, direkt eller indirekt, ägs av moderföretaget. Minoritetsintresset beräknas på basis av de värden som redovisas i dotterföretagets redovisning, vid behov justerad till koncernmässiga redovisningsprinciper enligt punkt 8. Minoritetsintresset påverkas således inte av värderingen i förvärvsanalysen. Minoritetsintresset redovisas i koncernbalansräkningen som en särskild post mellan eget kapital och skulder och i koncernresultaträkningen som en justeringspost omedelbart före periodens nettoresultat.

11

Det kan förekomma att ett dotterföretag, i vilket minoriteten äger en andel, gjort förluster i sådan utsträckning att dotterföretaget redovisar ett negativt eget kapital. I sådant fall skall minoritetsintresset i dotterföretagets eget kapital redovisas som tillgång i koncernens balansräkning endast då minoriteten har en bindande förpliktelse att täcka kapitalunderskottet samt har förmåga att fullgöra förpliktelsen. Om minoritetsintresset inte redovisas som tillgång i koncernbalansräkningen skall dotterföretagets senare redovisade vinster inräknas i sin helhet i koncernens resultat, dvs. inklusive minoritetens andel, till dess att dotterföretagets kapitalunderskott har täckts.

12

Eliminering av transaktioner mellan koncernföretag

Koncerninterna fordringar och skulder samt transaktioner mellan företag i koncernen liksom därmed sammanhängande orealiserade vinster skall elimineras i sin helhet. Orealiserade förluster på koncerninterna transaktioner skall också elimineras såvida förlusten inte motsvarar ett nedskrivningsbehov. Elimineringarnas påverkan på kapital och resultat skall fördelas mellan koncernintresset och minoritetsintresset baserat på respektive ägarandelar i det säljande företaget.

13

Redovisning av koncernens eget kapital

Det egna kapitalet skall i koncernbalansräkningen specificeras på följande poster:

Bundet eget kapital

Aktiekapital

Bundna reserver

Fritt eget kapital eller ansamlad förlust

Fria reserver eller balanserad förlust

Årets resultat

I årsredovisningslagens balansräkningsschema för juridisk person föreskrivs en specifikation av det bundna egna kapitalet på fler poster än som anges ovan. I en generell bestämmelse i ÅRL (7 kap. 8 §) anges att samma regler skall tillämpas i koncernredovisningen som i redovisningen för juridisk person. I lagmotiven sägs att en anpassning skall göras i den mån det är nödvändigt med hänsyn till de särdrag som utmärker en koncernredovisning jämfört med en årsredovisning. Dessa särdrag gör sig i särskild grad gällande beträffande redovisningen av det egna kapitalet. Vissa begrepp som används i lagens specifikation av det bundna egna kapitalet har en meningsfull innebörd endast inom ramen för redovisningen i juridisk person. En ytterligare uppdelning av det egna kapitalet utöver vad som anges ovan är därför inte motiverad. Dock skall kapitalandelsfond särredovisas enligt ÅRL (7 kap. 8 §). Redovisningen kan ske i not.

Bundet eget kapital i koncernbalansräkningen utgörs av eget kapital som inte klassificeras som fritt eget kapital enligt punkt 16. Aktiekapitalet utgörs av moderföretagets aktiekapital. Övrigt bundet eget kapital redovisas som bundna reserver.

Fritt eget kapital enligt koncernbalansräkningen utgör enligt 12 kap. 2 § aktiebolagslagen en av flera restriktioner för ett moderföretags vinstutdelning. Koncernens fria egna kapital måste därför framgå av koncernbalansräkningen. Koncernens fria egna kapital beräknas med utgångspunkt från att fritt eget kapital enligt ett dotterföretags årsredovisning kan redovisas som fritt eget kapital i koncernen till den del det kan utdelas till moderföretaget utan att utlösa ett behov av nedskrivning i moderföretaget av andelarna i dotterföretaget.

Koncernens fria egna kapital utgörs av:

- Moderföretagets fria egna kapital eller ansamlade förlust med avdrag för anteciperade utdelningar från dotterföretag och med avdrag för skillnader mellan moderföretagets och koncernens redovisningsprinciper som reducerar moderföretagets egna kapital.
- Varje dotterföretags bidrag, positivt eller negativt, till koncernens fria egna kapital beräknat individuellt för varje dotterföretag. I punkt 83 behandlas beräkningen vid tillämpning av förvärvsmetoden. I punkt 90 behandlas beräkningen vid tillämpning av poolningsmetoden.
- Avdrag för inverkan på eget kapital av eliminerad koncernintern vinst.

14

15

16

I moderföretagets förvaltningsberättelse skall uppges de belopp som skall överföras till bundet eget kapital enligt årsredovisningarna för de ingående koncernföretagen. Uppgiften skall avse överföringar från det fria egna kapital som redovisas i koncernbalansräkningen. Den skall därför inte inkludera sådana överföringar som tar i anspråk det fria egna kapital, som elimineras vid upprättandet av koncernbalansräkningen.

17

Enligt ÄRL skall ändringar under året av delposter i eget kapital i koncernbalansräkningen specificeras. Medan det i uppställningen för ett enskilt företag icke erbjuder några svårigheter att på ett entydigt sätt beskriva förskjutningar mellan bundet och fritt eget kapital (t.ex. "Avsättning till reservfond"), är sådana ändringar i koncernredovisningen beroende av många olika typer av underliggande faktorer, bl.a. nedskrivning av andelar i dotterföretag, avsättning till bundna fonder och avsättning till eller upplösning av obeskattade reserver. Denna typ av förändringar kan sammanfattas under beteckningen "Förskjutningar mellan bundet och fritt eget kapital". Förändringar, som under året påverkat summan av koncernens eget kapital (t.ex. nyemission i moderföretaget och utdelning från detta samt kursdifferenser vid omräkning till koncernens rapportvaluta av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i självständiga utlandsverksamheter) skall däremot specificeras.

18

FÖRETAGSFÖRVÄRV OCH SAMGÅENDEN

Företagsförvärv och samgåenden har skilda ekonomiska innebörder. Skillnaden skall återspeglas i redovisningen. Därför anvisas olika metoder för upprättandet av koncernredovisningen.

19

Förvärv

Vid i stort sett alla koncernbildningar får ett företag bestämmande inflytande över ett eller flera andra företag. Härigenom kan det förvärvande företaget identifieras. Om ett företag förvärvat andelar representerande mer än hälften av rösterna i ett annat företag antas att det företag som gjort förvärvet har fått ett bestämmande inflytande. Det kan dock föreligga exceptionella omständigheter som tydligt visar att ett sådant innehav av rösträtter inte medför ett bestämmande inflytande.

20

I vissa fall kan det vara möjligt att identifiera det förvärvande företaget även om inte mer än hälften av rösterna förvärvats. Exempel på sådana fall är då det ena företaget erhåller

21

- a) rätten till mer än hälften av rösterna i det andra företaget genom avtal med övriga ägare,
- b) rätten att utforma det andra företags strategier genom avtal,
- c) rätten att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i det andra företags styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
- d) rätten till mer än hälften av rösterna i det andra företags styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Även om det ibland kan vara svårt att identifiera det förvärvande företaget finns det emellertid vanligtvis faktorer som visar att ett av företagen är det förvärvande företaget. Följande är exempel på sådana faktorer:

- a) Verkligt värde på ett av företagen är väsentligt högre än verkligt värde på det andra företaget. I dessa fall är företaget med högre verkligt värde det förvärvande företaget.
- b) Ett företag förvärvar andelarna i det andra genom att betala med likvida medel. I sådana fall är det företag som betalar med likvida medel det förvärvande företaget.
- c) Företagsledningen i ett av företagen är dominerande då det gäller att utse ledningen i den nya koncernen. I sådana fall är det dominerande företaget det förvärvande företaget.

Samgåenden

I exceptionella fall är det inte möjligt att fastställa vilket företag som är förvärvande. I stället för att en part framstår som dominerande, delar ägarna i de företag som går samman på ett jämbördigt, eller i det närmaste jämbördigt, sätt på det bestämmande inflytandet över sina nettotillgångar och verksamheter. Detta inflytande avser samtliga eller i det närmaste samtliga nettotillgångar och verksamheter. Vidare deltar respektive företagsledningar i ledningen av den nya enheten. Ägarna i de samgående företagen delar härigenom ömsesidigt på risker och fördelar avseende den nya enheten.

En ömsesidig delning av risker och fördelar är vanligtvis inte möjlig om det inte sker ett i det närmaste likvärdigt byte av röstberättigande andelar mellan andelsägarna i de samgående företagen. Genom ett sådant utbyte säkerställs att ägarnas relativa ägarandelar i de samgående företagen bibehålls i den sammanslagna enheten och därmed också deras relativa andelar i risker och fördelar samt beslutanderätt. För att ett utbyte av andelar skall anses vara av det slag som här beskrivs får inte rösterna som avser ett av de samgående företagens andelar försvagas.

En delning av risker och fördelar avseende den nya enheten på lika villkor åstadkommes genom att

- alla, eller i stort sett alla, andelar som medför rösträtt omfattas av transaktionen,
- företagens verkliga värden inte avviker markant från varandra och
- fördelningen av röster och ägande mellan ägarna i vart och ett av de samgående företagen i huvudsak är oförändrad efter samgåendet i förhållande till före.

Den ömsesidiga delningen av risker och fördelar på lika villkor minskar och möjligheten att identifiera en förvärvare ökar när

- skillnaden mellan verkligt värde på företagen ökar och andelen röster som utväxlas genom bytet minskar i förhållande till det totala röstvärdet i respektive företag,
- en kategori ägare gynnas finansiellt i förhållande till övriga ägare (vilket kan ske antingen före eller efter det att koncernen bildas) och
- det ena företagets ägares andel i den nybildade enhetens kapital görs

beroende av hur den av dem tillskjutna delen av den nya enheten utvecklas efter samgåendet.

Dessutom måste följande kriterier enligt ÅRL 7 kap. 23 § vara uppfyllda för att ett samgående skall få redovisas enligt poolningsmetoden:

- Moderföretagets andelar i dotterföretaget representerar mer än nittio procent av det nominella värdet av samtliga andelar i dotterföretaget.
- Andelarna har förvärvats genom att moderföretaget har emitterat andelar vilka har lämnats som vederlag för andelarna i dotterföretaget.
- Den kontanta betalningen för de förvärvade andelarna överstiger inte tio procent av de emitterade andelarnas nominella värde.

Förvärv och samgåenden kan förekomma samtidigt i en koncern, varför olika koncernredovisningsmetoder kan tillämpas i samma koncernredovisning.

REDOVISNING AV FÖRETAGSFÖRVÄRV

Förvärv skall i normalfallet redovisas enligt förvärvsmetoden. Enligt ÅRL (7 kap. 24 §) skall emellertid kapitalandelsmetoden användas om verksamheten i dotterföretaget skiljer sig så mycket från övrig verksamhet i koncernen att en tillämpning av förvärvsmetoden skulle vara oförenlig med kravet på rättvisande bild. En tillämpning av lagbestämmelsen på ett sätt som tillgodoser rekommendationens strävan efter jämförbarhet kräver kriterier för identifiering av sådan avvikande verksamhet och för bedömning av vad som i sammanhanget skall anses vara en rättvisande bild. Sådana kriterier låter sig knappast formuleras. Bestämmelserna i ÅRL (7 kap. 24 §) måste därför tillämpas med stor restriktivitet.

Allmänt om förvärvsmetoden

Vid förvärvsmetoden betraktas ett företags förvärv av ett dotterföretag som en transaktion varigenom moderföretaget indirekt förvärvar dotterföretagets tillgångar och övertar dess skulder.

Identifiering och värdering av övertagna tillgångar och skulder dokumenteras genom en i anslutning till förvärvet företagen förvärvsanalys.

Förvärvstidpunkt

Förvärvstidpunkten är den tidpunkt vid vilken förvärvaren får det bestämmande inflytandet över det förvärvade företags nettotillgångar och rörelse. Från och med förvärvstidpunkten skall förvärvaren

- i koncernresultaträkningen inkludera det förvärvade företags in-täkter och kostnader och
- i koncernbalansräkningen inkludera det förvärvade företags identi-fierbara tillgångar och skulder liksom eventuell uppkommen goodwill eller negativ goodwill.

27

28

29

30

31

32

Anskaffningsvärdet för andelar i dotterföretag

Köpeskillingen för dotterföretagets andelar kan av moderföretaget erläggas kontant eller på annat sätt. Anskaffningsvärdet motsvaras av det kontanta belopp som erlagts eller av det verkliga värdet, vid transaktionstidpunkten, av annan form av köpeskillning som erlagts i utbyte mot det bestämmande inflytandet över det förvärvade företagens nettotillgångar och rörelse samt utgifter vilka är direkt hänförliga till förvärvet.

33

När förvärvet sker i flera steg (s.k. stegvisa förvärv) utgörs anskaffningsvärdet av summan av anskaffningsvärdena för varje enskild transaktion. Vid stegvisa förvärv är det av särskild vikt att skilja mellan förvärvstidpunkten (se punkt 32) och tidpunkten för varje enskild transaktion. Förvärvet redovisas från och med förvärvstidpunkten enligt punkt 32 medan anskaffningsvärdet baseras på verkliga värden vid tidpunkten för varje enskild transaktion.

34

Om köpeskillingen erläggs i form av ett skuldebrev och räntevillkoren inte är marknadsmässiga fastställs anskaffningsvärdet till ett beräknat nuvärde. Anskaffningsvärdet utgörs i dessa fall således inte av skuldebrevets nominella belopp.

35

Vid emission av egna värdepapper utgörs köpeskillingen av det verkliga värdet av emitterade värdepapper. För marknadsnoterade värdepapper är verkligt värde börskursen vid transaktionstidpunkten såvida inte anmärkningsvärt stora fluktuationer eller begränsad handel gör att börskursen inte ger ett tillförlitligt uttryck för verkligt värde. Om börskursen vid transaktionstidpunkten inte ger ett tillförlitligt uttryck för verkligt värde beaktas förändringar i börskursen under en rimligt lång period före och efter den tidpunkt då villkoren för förvärvet offentliggjordes. Om en fungerande marknad inte föreligger, eller om notering saknas, fastställs det verkliga värdet på emitterade värdepapper till det mest tillförlitliga värdet av antingen värdet på emissionens procentuella andel av det förvärvande företagens verkliga värde, eller värdet på förvärvad andel av verkligt värde på det förvärvade företaget. Kontant betalning som erbjuds som alternativ betalning till det säljande företagens aktieägare kan också vara till hjälp vid beräkningen av köpeskillingens verkliga värde. Alla väsentliga faktorer som haft betydelse vid förvärvet inklusive sådana som påverkat förhandlingarna beaktas. Värdering utförd av oberoende part kan också vara till hjälp vid beräkningen av de utgivna värdepapperens verkliga värde.

36

Exempel på sådana utgifter som avses i punkt 33 är konsultarvoden, omställningsskatt, courtage eller motsvarande. Allmänna administrationsutgifter, såsom utgifter för en avdelning som hanterar förvärv, och andra utgifter vilka inte är direkt hänförliga till det specifika förvärvet inkluderas inte i anskaffningsvärdet. Sådana utgifter kostnadsförs i stället i takt med att de uppkommer.

37

Vid koncernmässiga omstruktureringar kan det förekomma att en rörelse överförs från ett dotterföretag till ett annat till annat värde än verkligt värde. Moderföretagets redovisade värde på dotterföretagsandelarna skall då justeras, till den del det motsvarar goodwillbelopp och andra

38

skillnader mellan värderingen enligt förvärvsanalysen och de värden som redovisas i dotterföretaget och som är hänförliga till den överförda rörelsen. Justeringen sker genom omfördelning mellan redovisade värden på andelarna i de dotterföretag som berörs.

Justering av anskaffningsvärdet för andelarna vid villkorad köpeskillning

I många avtal om företagsöverlåtelser stadgas att en slutlig reglering av köpeskillningen skall ske vid senare tidpunkt genom tilläggs- eller återbetalning, t.ex. baserat på resultatet i det förvärvade företaget under mellantiden. Är det redan vid förvärvet sannolikt att en sådan justering kommer att ske, och beloppet då kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt, skall förvärvsanalysen redan från början bygga på det beräknade slutliga anskaffningsvärdet. Då det definitiva anskaffningsvärdet fastställts, skall en justering av förvärvsanalysen, inklusive däri eventuellt ingående goodwill eller negativ goodwill, göras.

39

Vid förvärv genom emission av egna värdepapper kan det ha avtalats att förvärvaren skall emittera ytterligare värdepapper, t.ex. andelar, till säljaren om värdet på den erlagda köpeskillningen minskar. Anskaffningsvärdet för andelarna justeras inte vid en sådan emission och följaktligen ej heller goodwill eller negativ goodwill. Emissionen ökar inte eget kapital men leder till en omrubricering inom eget kapital.

40

Redovisning av identifierbara tillgångar och skulder i koncernbalansräkningen

Förvärvade identifierbara tillgångar och övertagna identifierbara skulder som redovisas enligt punkt 32 skall vara sådana som existerade hos det förvärvade företaget vid förvärvstidpunkten samt sådana skulder som redovisas enligt punkt 45. Övertagna identifierbara tillgångar skall medtagas i koncernbalansräkningen om det är sannolikt att de representerar framtida ekonomiska fördelar och om värderingen kan ske på ett tillförlitligt sätt. Övertagna identifierbara skulder skall tas med i koncernbalansräkningen om det är sannolikt att de kommer att regleras av företaget i framtiden och om värderingen kan ske på ett tillförlitligt sätt. Sådana tillgångar och skulder benämns i denna rekommendation "identifierbara tillgångar och skulder". Till den del förvärvade tillgångar och skulder inte uppfyller kriterierna för att redovisas som identifierbara utgör de en del av goodwill eller negativ goodwill eftersom goodwill och negativ goodwill utgör skillnaden mellan anskaffningsvärdet för andelarna och summan av verkliga värden på förvärvade identifierbara tillgångar och skulder.

41

Förvärvade identifierbara tillgångar och övertagna identifierbara skulder kan omfatta poster som inte inkluderas i det förvärvade företagens balansräkning. En orsak härtill kan vara att de tidigare inte uppfyllt de ovan nämnda kraven. Ett exempel på en sådan post är en uppskjuten skattefordran avseende ett underskottsavdrag som inte redovisats i det förvärvade företaget men som, på grund av förväntade framtida skattemässiga vinster i det förvärvande företaget eller andra företag i koncer-

42

nen, uppfyller kraven att redovisas som en identifierbar tillgång i koncernbalansräkningen.

Avsättning för omstruktureringsåtgärder

Framtida utgifter som är en följd av en förvärvares planer vid tidpunkten för förvärvet skall redovisas som skuld endast om kriterierna enligt punkterna 44 - 45 är uppfyllda. Övriga förväntade utgifter som är en följd av förvärvet samt framtida förluster skall inte redovisas som skulder enligt förvärvsanalysen.

43

Eftersom sådana framtida utgifter som nämns i punkt 43 inte utgör skulder i det förvärvade företaget vid tidpunkten för förvärvet beaktas de inte vid fördelningen av anskaffningsvärdet. Undantag från denna allmänna princip skall dock göras för det fall då förvärvaren har tagit fram ett åtgärdsprogram för den förvärvade verksamheten och en förpliktelse uppkommer som en direkt följd av förvärvet. Eftersom åtgärdsprogrammet är en direkt följd av beslutet att genomföra förvärvet skall en avsättning redovisas (se punkt 45). En sådan avsättning ingår bland förvärvade identifierbara skulder. I punkt 45 anges de villkor som skall uppfyllas för att åtgärderna enligt åtgärdsprogrammet skall anses vara en direkt följd av förvärvet. Enligt punkt 77 skall en avsättning återföras om planen inte genomförs på det sätt eller inom den tidsram som den upprättade planen utvisar. Rekommendationen innehåller också upplysningskrav avseende en sådan avsättning (se punkt 99).

44

Vid förvärvstidpunkten skall en avsättning som inte redovisas i det förvärvade företagens balansräkning redovisas i koncernbalansräkningen om, och endast om, samtliga följande tre villkor är uppfyllda:

45

- a) Förvärvaren har senast vid förvärvstidpunkten utvecklat huvuddragen i en plan som innefattar en avveckling eller neddragning av förvärvade verksamheter och åtgärderna avser
 - I) utbetalning av uppsägningslöner, avgångsvederlag och liknande ersättningar till anställda i den förvärvade verksamheten,
 - II) nedläggning av anläggningar i den förvärvade verksamheten,
 - III) reducering av produktsortiment i den förvärvade verksamheten eller
 - IV) uppsägningar av ofördelaktiga avtal, som det förvärvade företaget tidigare ingått om förvärvaren senast vid förvärvstidpunkten framfört till avtalspartnern att avtalet kommer att hävas.
- b) Förvärvaren har senast vid förvärvstidpunkten tillkännagett huvuddragen i planen och därigenom skapat förväntningar hos dem som påverkas av planen att planen kommer att genomföras.
- c) Förvärvaren har senast tre månader efter förvärvstidpunkten eller vid tidpunkten då årsredovisningen avges, om den infaller tidigare, utformat ett konkret åtgärdsprogram som åtminstone innehåller följande:
 - I) de verksamheter som omfattas av de beslutade åtgärderna,

- II) vilka anläggningar som berörs,
- III) vilka platser och vilka funktioner planen avser och vilket ungefärligt antal anställda personer som kommer att erhålla uppsägningslön,
- IV) de utgifter åtgärderna kommer att medföra och
- V) den tidsperiod under vilken åtgärderna skall genomföras.

En avsättning får endast avse utgifter för sådana åtgärder som räknats upp i a), I) till IV) ovan.

Fördelning av anskaffningsvärdet för andelar i dotterföretaget

Anskaffningsvärdet för andelarna i dotterföretaget skall så långt det är möjligt fördelas på de identifierbara tillgångar och skulder som övertagits vid förvärvet. Fördelningen skall ske på basis av en värdering till verkligt värde enligt förvärvsanalysen, se punkterna 49 - 52, och avse koncernens (majoritetens) andel av de förvärvade tillgångarna och skulderna. Värderingen av minoritetsintresset framgår av punkt 11.

46

Ej fördelad del av anskaffningsvärdet för andelarna utgör koncernmässig goodwill. Redovisningen av goodwill behandlas i punkterna 53 - 67.

47

I vissa fall är anskaffningsvärdet för andelarna lägre än verkliga värdet av de förvärvade företagens nettotillgångar. Detta fall behandlas i punkterna 68 - 73.

48

Värdering av dotterföretagets tillgångar och skulder i förvärvsanalysen

Beräkningen av verkligt värde för identifierbara förvärvade tillgångar och övertagna skulder grundas på väldokumenterade överväganden eller, vid behov, på värderingar av oberoende part.

49

För beräkningen av verkligt värde för förvärvade identifierbara tillgångar och övertagna skulder gäller följande riktlinjer:

50

- Materiella anläggningstillgångar såsom maskiner och inventarier, byggnader och mark värderas till marknadsvärde eller, om detta inte kan fastställas, till avskrivet återanskaffningsvärde.
- Färdigvarulager och produkter i arbete värderas till det belopp förvärvaren skulle ha erlagt vid ett direkt förvärv.
- Råvarulager värderas till beräknat återanskaffningsvärde.
- Pågående arbeten värderas enligt principen för successiv vinstavräkning.
- Värdepapper värderas till beräknat nettoförsäljningsvärde.
- Fordringar och skulder, som löper med ränta som avviker från marknadsmässig, värderas till nuvärde.
- Immateriella tillgångar, enligt definitionen i RR 15, Immateriella till-

gångar, redovisas till verkligt värde. Verkligt värde fastställs med hänvisning till en aktiv marknad enligt definitionen i RR 15. I avsaknad av en aktiv marknad värderas en immateriell tillgång till det värde som tillgången skulle kunna överlåtas till mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs (se RR 15, för ytterligare vägledning om hur verkligt värde fastställs för immateriella tillgångar som förvärvats som ett led i en företagsöverlåtelse).

- Om det verkliga värdet för en immateriell tillgång inte kan fastställas med hänvisning till en aktiv marknad (enligt definitionen i RR 15) skall det värde som åsätts tillgången begränsas till ett belopp som innebär att negativ goodwill inte uppkommer eller ökar.
- Avsättningar för avveckling och neddragning av den förvärvade verksamheten (se punkt 45) redovisas till belopp som fastställts enligt RR 16, Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualitytillgångar.
- Uppskjuten skatt redovisas enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 9, Inkomstskatter.

Riktlinjerna för värdering av färdigvarulager och produkter i arbete innebär att varulagret åsätts ett hypotetiskt värde som motsvarar det belopp som förvärvaren skulle ha erlagt vid ett direkt förvärv av varulagret i det skick det har vid förvärvstillfället. Således skall till dotterföretagets redovisade värde i normalfallet läggas ett belopp som motsvarar den andel av total vinst för färdigvaror och produkter i arbete som kan anses hänförlig till tiden före förvärvet.

51

En inte ovanlig situation vid förvärv av ett dotterföretag är att detta innehåller tillgångar – t.ex. fastigheter, andelar eller rörelser – som förvärvaren inte avser att behålla utan tänker avyttra inom en snar framtid. I sådana fall bör förvärvet av dotterföretaget och utförsäljningen av vissa delar därav ses som en enda affär och förvärvsanalysen bygga på den beräknade nettoinvesteringen i den behållna delen av vad som förvärvats. Tillgångar som sålts upptas i förvärvsanalysen till det belopp som erhållits. Tillgångar som står kvar över ett bokslut tas upp till det belopp som beräknas inflyta.

52

Koncernmässig goodwill

Redovisning och värdering

Goodwill redovisas i balansräkningen till anskaffningsvärde med avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuell nedskrivning.

53

Avskrivning

Goodwill skall skrivas av på ett systematiskt sätt över nyttjandeperioden. Nyttjandeperioden skall återspegla företagets uppskattning av den period under vilken framtida ekonomiska fördelar som goodwillposten representerar kommer företaget tillgodo. Om inte annat kan visas antas att nyttjandeperioden inte är längre än tjugo år, räknat från förvärvstidpunkten.

54

Framtida ekonomiska fördelar som kan hänföras till goodwillposten förbrukas med tiden. Därför skall goodwill skrivas av på ett sätt som återspeglar förbrukningen av tillgångens värde för företaget. En linjär avskrivningsmetod skall användas om det inte finns övertygande skäl för att en annan metod bättre återspeglar förhållandena i det enskilda fallet.

55

Avskrivningsbeloppet skall redovisas som kostnad för varje period.

56

Värdet på goodwillposten minskar över tiden. I vissa fall kan det förefalla som om värdet inte minskar. Detta är en följd av att förvärvad goodwill ersatts av internt genererad goodwill. RR 15, Immateriella tillgångar medger inte att internt genererad goodwill redovisas som tillgång i balansräkningen. Detta är skälet till att goodwill skrivs av på ett systematiskt sätt över den period som utgör den bästa bedömningen av dess nyttjandeperiod.

57

Flera faktorer måste beaktas när nyttjandeperioden för goodwill fastställs. Exempel på sådana faktorer är

58

- a) den förvärvade verksamhetens karaktär och bedömda livslängd,
- b) stabilitet och bedömd livslängd för den bransch som har koppling till goodwillposten,
- c) allmänt tillgänglig information om goodwillpostens karaktär i liknande verksamhet samt typiska livscyklar för sådana verksamheter,
- d) effekter av tekniskt åldrande samt förändringar i efterfrågan och andra ekonomiska förhållanden i den förvärvade verksamheten,
- e) bedömd tjänstgöringstid för nyckelpersoner samt bedömning av om den förvärvade verksamheten kan ledas på ett effektivt sätt av en annan ledning,
- f) nivån på de underhållsutgifter som krävs för att bibehålla de förväntade framtida ekonomiska fördelarna samt företagets förmåga och avsikt att underhålla tillgången,
- g) konkurrenters eller potentiella konkurrenters förväntade åtgärder och
- h) den period företaget har kontroll över den förvärvade verksamheten och rättsliga eller liknande villkor som påverkar nyttjandeperioden.

Eftersom goodwill bland annat är ett uttryck för framtida ekonomiska fördelar från synergieffekter eller tillgångar som inte kan redovisas som enskilda tillgångar är det svårt att bedöma dess nyttjandeperiod. Uppskattningar av nyttjandeperioden blir i allmänhet mindre tillförlitliga allt eftersom längden på nyttjandeperioden ökar. Denna rekommendation bygger på antagandet att goodwill normalt inte har en nyttjandeperiod som överstiger tjugo år.

59

I sällsynta fall kan det dock finnas övertygande skäl för att goodwillposten har en specifik nyttjandeperiod som överstiger tjugo år. Även om exempel är svåra att finna kan det föreligga fall där goodwillposten är så tydligt relaterad till en identifierbar tillgång, eller grupp av tillgångar, med en nyttjandeperiod som överstiger tjugo år, att det är rimligt att anta att den medför ekonomiska fördelar för förvärvaren under den identifierbara tillgångens nyttjandeperiod. I dessa fall frångås antagandet att

60

goodwill har en maximal ekonomisk livslängd på tjugo år och företaget skall då

- a) skriva av goodwill över den period som utgör den bästa bedömningen av dess nyttjandeperiod,
- b) beräkna goodwillpostens återvinningsvärde åtminstone en gång per år för att fastställa eventuellt nedskrivningsbehov (se punkt 66) och
- c) redovisa skälen för att en längre avskrivningsperiod än tjugo år används och beskriva de faktorer som haft väsentlig betydelse för bedömningen (se punkt 95).

Nyttjandeperioden för goodwill är alltid begränsad. Osäkerheten motiverar att bedömning av nyttjandeperioden sker på ett försiktigt sätt. Osäkerheten motiverar dock inte en nyttjandeperiod som är orealistiskt kort.

61

Sällan eller aldrig finns det övertygande skäl till stöd för en annan avskrivningsmetod för goodwill än den linjära metoden, särskilt inte en som resulterar i lägre ackumulerade avskrivningar i början av avskrivningsperioden. Den metod som väljs skall tillämpas konsekvent från en period till en annan, såvida det inte uppstår en förändring av hur tillgångens ekonomiska värde för företaget förbrukas.

62

Då en förvärvsanalys upprättas kan det visa sig att goodwillposten inte representerar framtida ekonomiska fördelar som kommer förvärvaren tillgodo. Exempelvis kan förväntade framtida kassaflöden ha minskat i förhållande till vad som förväntades då man kom överens om köpeskillingen. I dessa fall skall förvärvaren bedöma om det föreligger ett nedskrivningsbehov enligt RR 17, Nedskrivningar. Om så är fallet skall nedskrivning ske.

63

Den valda avskrivningstiden och avskrivningsmetoden skall prövas åtminstone vid slutet av varje räkenskapsår. Om den förväntade nyttjandeperioden skiljer sig väsentligt från tidigare bedömningar skall avskrivningstiden ändras i enlighet med detta. Om det sätt på vilket tillgångens ekonomiska värde för företaget förbrukas skiljer sig från tidigare bedömningar skall avskrivningsmetoden ändras så att den återspeglar förbrukningen av tillgångens ekonomiska värde. Sådana förändringar redovisas som ändringar i uppskattningar och bedömningar. Enligt RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip, justeras avskrivningarna i resultaträkningen för innevarande period och kommande perioder.

64

Värdenedgång – Nedskrivningsbehov

För att fastställa om goodwill har minskat i värde skall ett företag tillämpa Redovisningsrådets rekommendation RR 17, Nedskrivningar. I RR 17 anges hur ett företag skall pröva tillgångarnas redovisade värden, hur återvinningsvärdet skall fastställas och när en nedskrivning skall ske respektive återföras.

65

Utöver kraven i RR 17, Nedskrivningar skall ett företag, även om det inte finns några tecken på att tillgångens värde har minskat, beräkna återvinningsvärdet åtminstone vid slutet av varje räkenskapsår om goodwill skrivs av över en period som överstiger tjugo år räknat från förvärvstidpunkten.

66

En årlig beräkning sker för goodwill vars aktuella beräknade *totala* nyttjandeperiod beräknas överstiga tjugo år. Detta innebär att en årlig beräkning enligt punkt 66 skall göras även i de fall den totala nyttjandeperio-

67

den först bedöms vara mindre än tjugo år men senare ändrats till mer än tjugo år. Uppllysningar skall lämnas enligt punkt 95.

Negativ goodwill

Redovisning och värdering

När anskaffningsvärdet är lägre än verkliga värdet för den förvärvade delen av det förvärvade företags identifierbara nettotillgångar redovisas negativ goodwill.

68

Förekomsten av negativ goodwill kan tyda på att identifierbara tillgångar har övervärderats eller att identifierbara skulder inte medtagits eller under-skattats. Att så inte är fallet är viktigt att säkerställa innan negativ goodwill redovisas.

69

Negativ goodwill kan motsvara förväntade framtida förluster och kostnader som har identifierats i förvärvarens plan för förvärvet men som inte kan redovisas som identifierbara skulder vid förvärvstidpunkten (se punkt 42). I den utsträckning sådana förväntade framtida förluster och kostnader kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, skall negativ goodwill upplösas då dessa förluster och kostnader redovisas i framtiden. Om de identifierbara framtida förlusterna och kostnaderna inte uppkommer under de förväntade perioderna, skall negativ goodwill redovisas enligt punkt 71 a) och b).

70

I den utsträckning negativ goodwill inte avser förväntade förluster eller kostnader som kan beräknas på ett tillförlitligt sätt vid tidpunkten för förvärvet, skall den redovisas som intäkt i resultaträkningen enligt följande:

71

- a) den del av negativ goodwill som inte överstiger det verkliga värdet på förvärvade identifierbara icke monetära tillgångar intäktsförs på ett systematiskt sätt över en period som beräknas som kvarvarande vägd genomsnittlig nyttjandeperiod för de förvärvade identifierbara tillgångar som är avskrivningsbara och
- b) den del av negativ goodwill som överstiger det verkliga värdet på förvärvade identifierbara icke-monetära tillgångar redovisas som intäkt omedelbart.

Den del av negativ goodwill som inte avser förväntade framtida förluster eller kostnader enligt förvärvsanalysen utgör en vinst som intäktsförs i takt med att framtida ekonomiska förmåner från identifierbara och avskrivningsbara icke-monetära tillgångar kommer företaget tillgodo. I de fall negativ goodwill hänförs till monetära tillgångar redovisas vinsten omedelbart.

72

Rubricering

I balansräkningen redovisas negativ goodwill som en avsättning.

73

Justering av förvärvsanalysen

Efter det att ett dotterföretag förvärvats kan den närmare genomgången av dess förhållanden ibland visa, att vissa förutsättningar för förvärvsanalysen varit ofullständiga eller oriktiga. Denna skall då korrigeras för att

74

bättre återspegla faktiska förhållanden vid förvärvstidpunkten. Sådana korrigeringar skall ske så snart som möjligt och senast vid slutet av det räkenskapsår som påbörjats efter förvärvstidpunkten (förutom vad gäller justeringar enligt punkt 45, för vilka tidsgränsen enligt punkt 45 c gäller). Justeringarna skall begränsas till förhållanden som förelåg vid förvärvstidpunkten men som förvärvaren inte var medveten om eller som var kända men då inte kunde kvantifieras (t.ex. aktuarieberäkningar av ett stort material) samt till felaktigheter. I övrigt skall den ursprungliga förvärvsanalysen ligga fast och således inte ändras på grund av senare inträffade händelser. Justeringarna får inte leda till att goodwill ökas till ett belopp som överstiger återvinningsvärdet enligt RR 17, Nedskrivningar.

I enlighet med punkt 74 justeras goodwill eller negativ goodwill exempelvis vid nedskrivningar av övertagna identifierbara tillgångar som sker under den period som anges i punkt 74. Nedskrivningen får dock inte vara en konsekvens av sådana händelser eller förändrade omständigheter som inträffat efter förvärvstidpunkten.

75

Då justeringen avser en skuld, som förelåg vid förvärvstidpunkten men som inte ingick i den ursprungliga förvärvsanalysen eller en nedskrivning som inte föranletts av händelser eller förändrade omständigheter efter förvärvstidpunkten, får goodwillpostens värde inte ökas utöver dess återvinningsvärde beräknat enligt RR 17, Nedskrivningar.

76

Om avsättningar för omstruktureringsåtgärder redovisats enligt punkt 45 skall avsättningarna återföras om

77

a) det inte längre är sannolikt att det kommer att uppkomma utgifter eller

b) åtgärdsprogrammet inte genomförs på det sätt och inom den tid som planerats.

Enligt punkt 45 krävs en detaljerad plan som underlag för en avsättning. Därför finns det i normalfallet inte behov av en senare justering av en avsättning i förvärvsanalysen. I de fall en justering undantagsvis är nödvändig görs en motsvarande justering av goodwill eller negativ goodwill. Därmed medför återföringen ingen direkt resultatpåverkan. Det justerade goodwillvärdet skrivs av över återstående nyttjandeperiod. Det justerade värdet för negativ goodwill behandlas enligt punkt 71 a) och b). Om det senare uppkommer en förpliktelse som skall redovisas enligt RR 16, Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar redovisas en motsvarande kostnad.

Stegvisa förvärv

Ett förvärv sker ibland i flera steg. I dessa fall upprättas en förvärvsanalys för varje steg.

78

Resultatredovisning vid förvärv eller avyttring av dotterföretag under löpande år

När ett företag blivit dotterföretag genom förvärv under löpande år inräknas i koncernresultaträkningen dotterföretagets intäkter och kostnader från och med förvärvstidpunkten.

79

Avyttras dotterföretag under löpande år medtas dess resultat för innehavstiden genom att dess intäkter och kostnader redovisas i koncernresultaträkningen.

80

I koncernresultaträkningen beräknas realisationsvinst/-förlust som skillnaden mellan å ena sidan priset för andelarna och å andra sidan det koncernmässiga värdet av de nettotillgångar – tillgångar minskade med skulder och eventuellt minoritetsintresse – som vid försäljningstillfället är hänförliga till dotterföretaget.

81

Ett alternativ till att avyttra del av andelarna i ett dotterföretag kan vara att låta en ny intressent teckna andelar i dotterföretaget vid en riktad emission. Om härigenom en ökning av koncernens egna kapital framkommer, kan koncernen sägas ha gjort en vinst. Denna skall redovisas i koncernresultaträkningen. Om emissionen leder till en reduktion av koncernens egna kapital, redovisas denna minskning på motsvarande sätt som förlust i koncernresultaträkningen.

82

Dotterföretagets bidrag till fritt eget kapital i koncernen

Vid tillämpning av förvärvsmetoden utgörs ett dotterföretags bidrag till koncernens fria egna kapital av det lägsta av följande värden:

- Koncernens andel av dotterföretagets fria egna kapital enligt dess offentliga redovisning. Om dotterföretaget redovisar ansamlade förluster inräknas ej den eventuella del därav som redovisades i dotterföretaget då det förvärvades eller som uppkommit därefter och beaktats av moderföretaget genom nedskrivning av andelarna i dotterföretaget.
- Skillnaden mellan dotterföretagets koncernmässiga värde och moderföretagets redovisade värde på dotterföretagsandelarna. Med koncernmässigt värde avses koncernens andel av dotterföretagets nettotillgångar såsom de redovisas i koncernbalansräkningen, dvs. inklusive t.ex. eventuell goodwill hänförlig till dotterföretaget och eventuella justeringar till koncernens redovisningsprinciper.

83

REDOVISNING AV SAMGÅENDEN

Ett samgående skall redovisas enligt poolningsmetoden. Vid ett samgående sker ingen anskaffning från utomstående. Således aktualiseras inte någon beräkning av anskaffningsvärden på sätt som sker vid förvärv. I moderföretaget fastställs värdet på dotterföretagsandelarna vid samgåendet på basis av den vid apportemissionen valda emissionskursen.

84

Vid tillämpning av poolningsmetoden redovisas tillgångar och skulder till de värden vartill de upptas i respektive företags balansräkningar/koncernbalansräkningar utan annan korrigerings än som avser samordningen av tillämpade redovisningsprinciper. Således uppkommer ingen goodwill eller negativ goodwill.

85

Koncernredovisningen skall upprättas som om samgåendet ägt rum vid början av den första period för vilken redovisningen sker.

86

Utgifter för samgåendet skall redovisas som kostnad under den period de uppstår.

87

Dotterföretagets bidrag till fritt eget kapital i koncernen

Vid tidpunkten för samgåendet elimineras det redovisade värdet på andelarna i dotterföretaget i sin helhet mot koncernens egna kapital. Elimineringen sker i första hand mot dotterföretagets egna kapital, justerat till koncernens redovisningsprinciper, och i andra hand mot koncernens bundna och fria reserver.

88

Moderföretagets redovisade värde på andelarna i dotterföretaget elimineras även i efterföljande bokslut i sin helhet mot koncernens egna kapital varvid elimineringen fördelas mellan fritt och bundet eget kapital på ett sådant sätt att fritt eget kapital påverkas med samma belopp som vid tidpunkten för samgåendet.

89

Vid tillämpning av poolningsmetoden utgörs ett dotterföretags bidrag till koncernens fria egna kapital av koncernens andel av dotterföretagets fria egna kapital enligt dess offentliga redovisning med avdrag för eventuellt belopp som, enligt punkterna 88 och 89, i koncernbalansräkningen eliminerats mot dotterföretagets fria egna kapital. Avdrag skall dessutom göras från skillnadsbeloppet i de fall ett motsvarande belopp inte kan utdelas till moderföretaget utan att utlösa ett behov av nedskrivning av dotterföretagsandelarna enligt 4 kap. 5 § ÅRL; avdraget skall då uppgå till ett belopp motsvarande nedskrivningsbehovet.

90

UPPLYSNINGAR

Förutom de upplysningar som krävs enligt punkterna 5, 8, och 9 skall upplysningar lämnas om:

91

- Namn, organisationsnummer och säte för varje dotterföretag. Vidare skall upplysning lämnas om den kapitalandel som moderföretaget direkt eller indirekt innehar i företaget. Om röstandelen avviker från kapitalandelen skall upplysning lämnas även om röstandelen.
- Skälen till att ett eller flera dotterföretag ej omfattas av koncernredovisningen.
- Namn på företag som ej omfattas av koncernredovisningen på grund av frånvaro av bestämmande inflytande trots att moderföretaget direkt eller indirekt innehar mer än hälften av rösterna.
- Skälen till att ett företag omfattas av koncernredovisningen trots att moderföretaget direkt eller indirekt inte äger andelar som motsvarar mer än hälften av rösterna.

Om koncernens sammansättning har ändrats väsentligt under räkenskapsåret skall upplysning lämnas som gör det möjligt att jämföra på varandra följande koncernredovisningar.

92

För vart och ett av periodens förvärv och samgåenden skall upplysning lämnas om:

93

- Namn på det tillkommande dotterföretaget samt uppgift om dess verksamhet.
- Vilken koncernredovisningsmetod som tillämpats.
- Tidpunkten för förvärvet eller samgåendet.
- Sådan verksamhet i det tillkommande dotterföretaget som planeras bli avyttrad.

För vart och ett av periodens större förvärv skall upplysning lämnas om:

94

- Den procentuella röst- respektive kapitalandelen.
- Anskaffningsvärdet tillsammans med en beskrivning av erlagd och eventuell villkorad köpeskilling.

För goodwill skall följande upplysningar lämnas:

95

- Avskrivningsperiodens längd.
- Om avskrivningsperioden för goodwill är längre än tjugo år skall skälen till att nyttjandeperioden fastställts till en period längre än tjugo år räknat från förvärvstidpunkten anges. Då dessa orsaker anges skall de faktorer som hade väsentlig betydelse vid bestämmandet av nyttjandeperiodens längd beskrivas. Beskrivningen skall beakta de faktorer som anges i punkt 58. (Se även punkt 96.)
- Om goodwillposten skrivs av på annat sätt än linjärt skall den använda metoden anges. Vidare skall det anges varför den använda metoden anses mer lämplig än den linjära metoden.
- Det skall anges under vilken rubrik i resultaträkningen avskrivningar av goodwill redovisas.

En avstämning skall presenteras mellan ingående och utgående värden avseende goodwill som visar:

- Summa anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerade nedskrivningar) vid periodens ingång.
- Goodwill som tillkommit under perioden.
- Periodens justeringar avseende förändringar av redovisade värden för identifierbara tillgångar och skulder.
- Goodwill hänförlig till avyttringar under perioden.
- Periodens avskrivning.
- Periodens nedskrivningar redovisade enligt RR 17, Nedskrivningar.
- Under perioden återförda nedskrivningar enligt RR 17, Nedskrivningar.
- Övriga förändringar.
- Summa anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerade nedskrivningar) vid periodens slut.

Uppgifter avseende jämförelseperioden krävs inte.

Om avskrivningsperioden för goodwill överstiger fem år skall, enligt ÅRL, skälen för att en sådan längre avskrivningstid tillämpas anges.

96

Vad gäller nedskrivningar skall upplysningar, utöver dem som angivits ovan (punkt 95), lämnas enligt Redovisningsrådets rekommendation om RR 17, Nedskrivningar.

97

För negativ goodwill skall följande upplysningar lämnas:

98

- I de fall negativ goodwill redovisas enligt punkt 70 skall upplysning lämnas om belopp och när i tiden framtida förluster och utgifter förväntas.
- De perioder under vilken negativ goodwill intäktsförs skall anges.
- Det skall anges under vilka rubriker i resultaträkningen upplösningen av negativ goodwill redovisats.

En avstämning skall presenteras mellan ingående och utgående värden avseende negativ goodwill som visar:

- Anskaffningsvärde och ackumulerade upplösningar av negativ goodwill vid periodens början.
- Tillkommande negativ goodwill.
- Justeringar hänförliga till justeringar av förvärvsanalysen avseende förändringar av redovisade värden för identifierbara tillgångar och skulder.
- Övriga förändringar (om några).
- Negativ goodwill som hänförs till avyttringar under perioden.
- Negativ goodwill som redovisats som intäkt under perioden. Den del som redovisats som intäkt enligt punkt 72 redovisas separat.
- Andra justeringar av redovisat värde.
- Anskaffningsvärde av negativ goodwill och det sammanlagda beloppet av negativ goodwill som intäktsförts vid periodens slut (dvs. ackumulerade upplösningar).

Uppgifter avseende jämförelseperioden krävs inte.

Upplysningskraven enligt RR 16, Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar gäller för avsättningar som redovisats enligt reglerna i punkt 45. Avsättningarna skall behandlas som en separat grupp vad gäller upplysningskraven enligt RR 16. Vidare skall redovisas det sammanlagda beloppet av avsättningar för varje enskilt företagsförvärv.

99

Om förvärvaren inte kunnat slutligt värdera vissa förvärvade tillgångar eller övertagna skulder i den förvärvsanalys som upprättats då förvärvet skett, skall upplysning lämnas om orsaken härtill. Detsamma gäller då köpeskillingen inte kunnat slutligt fastställas. Information om justeringar av värderingen eller av köpeskillingen skall lämnas i den period då justeringarna redovisas.

100

För vart och ett av de samgåenden som ägt rum under perioden skall upplysning lämnas om:

101

- Antalet emitterade andelar.
- Röst- och kapitalandelar som ingår i aktiebytet för vart och ett av de samgående företagen.
- Värdet på de tillgångar och skulder som respektive samgående företag bidragit med.
- Den del av omsättning, andra rörelseintäkter och nettoresultat för respektive företag som avser tiden före samgåendet.

Upplysning skall lämnas i tillämpliga delar i enlighet med punkterna 91 – 101 avseende väsentliga förändringar i koncernens sammansättning som skett efter räkenskapsperiodens utgång.

102

ÖVERGÅNGSREGLER

Företag uppmuntras att, vid tidpunkten för rekommendationens ikraftträdande, göra en omräkning av goodwill och negativ goodwill enligt de övergångsregler som anges i punkterna 104 - 105. I de finansiella rapporterna för det år rekommendationen tillämpas första gången skall upplysning lämnas om hur övergångsreglerna tillämpats. I samtliga andra fall än dem som beskrivs i punkterna 104 - 105 skall rekommendationen tillämpas retroaktivt, såvida detta inte är ogörligt.

103

Ny beräkning

Förvärv före den 1 januari 1995

Om vid förvärvstidpunkten köpeskillingen översteg (understeg) förvärvarens andel av verkliga värden på identifierbara tillgångar och skulder uppmuntras företaget att göra en ny beräkning enligt följande:

104

- a) Den goodwill (negativ goodwill) som skulle ha redovisats vid förvärvstidpunkten enligt denna rekommendation beräknas och redovisas.
- b) Ackumulerade avskrivningar (upplösningar) som skulle ha redovisats enligt denna rekommendation (punkterna 54 – 64 respektive 70 -72) beräknas och redovisas.
- c) Kvarvarande goodwill skrivs av över återstående nyttjandeperiod enligt denna rekommendation (se punkterna 54 – 64). Kvarvarande negativ goodwill redovisas som intäkt över genomsnittlig återstående nyttjandeperiod för förvärvade identifierbara avskrivningsbara icke-monetära tillgångar (se punkt 71).

Om en ny beräkning görs skall den omfatta samtliga förvärv, inklusive dem som behandlas i punkt 105, dvs. förvärv fr.o.m. den 1 januari 1995.

Förvärv fr.o.m. den 1 januari 1995

Om vid förvärvstidpunkten köpeskillingen översteg (understeg) förvärvarens andel av verkliga värden på identifierbara tillgångar och skulder uppmuntras företaget att göra en ny beräkning enligt följande:

105

- a) Den goodwill (negativ goodwill) som skulle ha redovisats vid förvärvstidpunkten enligt denna rekommendation beräknas och redovisas.
- b) Ackumulerade avskrivningar som skulle ha redovisats enligt reglerna i RR 1:96 beräknas och redovisas (dvs. maximal avskrivningstid för goodwill är tjugo år). Ackumulerade upplösningar som skulle ha redovisats, om negativ goodwill lösts upp på ett systematiskt sätt över en period som inte är längre än fem år (om inte en längre period, dock max. tjugo år kunnat motiveras) beräknas och redovisas.
- c) Kvarvarande goodwill skrivs av över återstående nyttjandeperiod enligt denna rekommendation (se punkterna 54 - 64). Kvarvarande negativ goodwill redovisas som intäkt över genomsnittlig återstående nyttjandeperiod för förvärvade identifierbara avskrivningsbara icke-monetära tillgångar (se punkt 71).

Ingen ny beräkning

Om ny beräkning inte görs skrivs det redovisade värdet av goodwill av över återstående nyttjandeperiod enligt denna rekommendation (se punkterna 54 - 64). Det redovisade värdet av negativ goodwill upplöses över genomsnittlig återstående nyttjandeperiod för förvärvade identifierbara avskrivningsbara icke-monetära tillgångar (se punkt 71).

106

IKRAFTTRÄDANDE

Denna rekommendation skall tillämpas för helårs- och delårsbokslut som avser räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari år 2001. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om rekommendationen tillämpas för räkenskapsår som påbörjas före den 1 januari år 2001 skall upplysning om detta lämnas. Vidare skall följande rekommendationer tillämpas från samma tidpunkt:

107

- RR 15, Immateriella tillgångar.
- RR 16, Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar.
- RR 17, Nedskrivningar.

Denna rekommendation ersätter Redovisningsrådets rekommendation RR 1:96.

108

ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS

Denna rekommendation överensstämmer med International Accounting Standards Committee's (IASC:s) rekommendationer IAS 22 (revised 1998) Business Combinations och IAS 27, Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries (reformatted 1994) utom på de punkter som anges i bilaga 3.

109

BILAGA 1

KOMMENTARER TILL OMARBETNINGEN AV REKOMMENDATIONEN

Den rekommendation om koncernredovisning (RR 1:96) som Redovisningsrådet utfärdade i november 1996 baserades på International Accounting Standards Committee's (IASC:s) rekommendationer IAS 22 (revised 1993), Business Combinations och IAS 27, Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries (reformatted 1994). Under 1998 gav IASC ut tre rekommendationer som har ett nära samband med IAS 22. Dessa rekommendationer var IAS 36, Impairment of Assets, IAS 37, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets samt IAS 38, Intangible Assets. Som en följd av att dessa tre rekommendationer gavs ut, utarbetade IASC under 1998 också en ny version av IAS 22. Förutom förändringar föranledda av dessa tre rekommendationer innehåller den omarbetade versionen av IAS 22 en förändring med avseende på redovisning av negativ goodwill.

Enligt IAS 22 skall goodwill skrivas av på ett systematiskt sätt över nyttjandeperioden. Nyttjandeperioden skall återspegla företagets uppskattning av den period under vilken framtida ekonomiska fördelar som goodwillposten representerar kommer företaget tillgodo. Om inte annat kan visas antas att nyttjandeperioden inte är längre än tjugo år, räknat från förvärvstidpunkten. Enligt Årsredovisningslagen (4 kap. 4 §) skall avskrivning av goodwill ske över den "ekonomiska livslängden" för en immateriell anläggningstillgång vilken anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Enligt Redovisningsrådets uppfattning innehåller reglerna enligt IAS 22 en beskrivning av de bedömningar som skall ske för att fastställa nyttjandeperioden som innebär att Årsredovisningslagens krav på "rimlig grad av säkerhet" uppfylls. Redovisningsrådet har därför valt att i rekommendationen inte explicit ta in Årsredovisningslagens regler om avskrivning av goodwill i rekommendationen.

Ändringar i förhållande till RR 1:96

Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00 har inom ramen för Årsredovisningslagen anpassats till den omarbetade versionen av IAS 22. Framst har följande avsnitt påverkats:

- Avsättning för omstruktureringsåtgärder (punkt 36 - 37 i RR 1:96, punkt 43 - 45 i RR 1:00).
- Värdering av dotterföretagets tillgångar och skulder i förvärvsanalysen (punkt 42 i RR 1:96, punkt 50 i RR 1:00).
- Koncernmässig goodwill (punkt 45 - 48 i RR 1:96, punkt 53 - 67 i RR 1:00).
- Negativ goodwill (punkt 49 i RR 1:96, punkt 68 - 73 i RR 1:00).
- Justering av förvärvsanalysen (punkt 50 - 51 i RR 1:96, punkt 74 - 77 i RR 1:00).
- Upplysningar (punkt 66 - 71 i RR 1:96, punkt 91 - 102 i RR 1:00).
- Övergångsregler (punkt 75 - 76 i RR 1:96, punkt 103 - 107 i RR 1:00).

- Ikraftträdande (punkt 108 - 109 i RR 1:00).

Avvikelser i förhållande till IAS 22 och IAS 27 anges i bilaga 3.

Vidare har vissa övriga ändringar gjort. De väsentligaste är följande:

- I IAS 22 (p. 10) anges fem olika karaktäristika för när ett bestämmande inflytande föreligger. Dessa är:
 1. Förvärv av andelar representerande mer än hälften av rösträtterna i ett annat företag.
 2. Rätten till mer än hälften av rösterna i det andra företaget genom avtal med övriga ägare.
 3. Rätten att utforma det andra företags strategier genom avtal.
 4. Rätten att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i det andra företags styrelse eller motsvarande ledningsorgan.
 5. Rätten till mer än hälften av rösterna i det andra företags styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

ÅRL (1 kap. 4 §) innehåller definitioner av vad som utgör en koncern och vad som utgör ett intresseföretag. I RR 1:96 ingick en hänvisning till dessa definitioner. Redovisningsrådets bedömning är att beskrivningen av bestämmande inflytande enligt IAS och ÅRL:s definition av koncernbegreppet stämmer väl överens. Redovisningsrådets rekommendationer följer de definitioner och den begreppsapparat som tillämpas i IAS. Mot denna bakgrund har i RR 1:00 valts en beskrivning av koncernbegreppet med utgångspunkt i de karaktäristika och den förklarande text som återfinns i IAS 22. Vidare har de definitioner av moderföretag och dotterföretag som återfinns i IAS 22 tagits in i RR 1:00.

- I ÅRL definieras ett moderföretag som ett företag som innehar mer än hälften av rösterna i en annan juridisk person. Något undantag har inte intagits i lagen för det fall företaget inte kan förfoga över röst-rätten. Det torde dock ligga i sakens natur att det bestämmande inflytande som normalt följer av en rösträttsmajoritet faktiskt skall kunna utövas för att ett koncernförhållande skall föreligga. Detta innebär att om ett företag äger majoriteten av rösterna i en annan juridisk person men genom avtal med andra aktieägare överlåtit förfoganderätten eller på annat sätt avstått från det bestämmande inflytandet föreligger inte ett koncernförhållande. Detta i sin tur innebär i princip att ett företag inte kan vara dotterföretag till två moderföretag.
- När ett företag blivit dotterföretag genom förvärv under löpande år inräknas enligt RR 1:00 (punkt 79) dotterföretagets intäkter och kostnader från och med förvärvstidpunkten i koncernresultaträkningen. RR 1:96 (punkt 54) innehåller också ett alternativ som inte finns i IAS 22, nämligen att upprätta resultatredovisningen som om dotterföretaget tillhört koncernen hela året. Alternativet ingår inte i RR 1:00. Ej heller ingår alternativregeln enligt RR 1:96 vid avyttring under löpande år i RR 1:00. Enligt RR 1:00 finns således endast ett sätt att redovisa avyttringar, nämligen att det avyttrade dotterföretagets intäkter och kostnader redovisas till och med avyttrande-

tidpunkten i koncernresultaträkningen.

- I punkt 1 har lagts till att rekommendationen inte behandlar transaktioner mellan företag under gemensam kontroll (common control).
- IAS 22 (p. 24) anger att vid förvärv genom emission av egna värdepapper skall det verkliga värdet av emitterade värdepapper i första hand beräknas som marknadsvärdet vid transaktionstidpunkten (market price at the date of the exchange transaction). RR 1:00 har på denna punkt anpassats till IAS 22. RR 1:96 (punkt 31) angav att verkligt värde skall beräknas som det genomsnittliga marknadsvärdet under tio börsdagar omedelbart före tidpunkten då affären offentliggjordes och avvek därmed på denna punkt från IAS 22 (se RR 1:96 bilaga 4).

BILAGA 2

BERÄKNING AV KONCERNENS FRIA EGNA KAPITAL VID TILLÄMPNING AV FÖRVARVSMETODEN

I punkterna 14 – 18 i rekommendationen behandlas redovisningen av koncernens egna kapital. Av avsnittet framgår att eget kapital i koncernbalansräkningen uppdelas på bundet och fritt kapital. Beräkningen av koncernens fria egna kapital sker med utgångspunkt från att fritt eget kapital enligt ett dotterföretags offentliga balansräkning kan redovisas som fritt eget kapital i koncernen om det kan utdelas till moderföretaget utan att utlösa ett behov av nedskrivning av dotterföretagsandelarna i moderföretaget. Principen för värdering av dotterföretagens tillgångar och skulder i koncernbalansräkningen samt den använda metoden för eliminering av moderföretagets redovisade värde på dotterföretagsandelarna har betydelse vid beräkningen dels av det belopp varmed ett dotterföretag bidrar till koncernens totala egna kapital, dels för beräkningen av hur detta belopp skall fördelas mellan bundet eget kapital och fritt eget kapital. Principen för värdering av dotterföretagens tillgångar och skulder är, liksom metoden för eliminering av andelarna i dotterföretaget, olika vid företagsförvärv (förvärvsmetoden) respektive samgåenden (poolningsmetoden).

I denna bilaga visas med exempel hur beräkningen av fritt eget kapital kan ske vid tillämpning av förvärvsmetoden samt hur uppdelningen på bundet och fritt kapital i koncernbalansräkningen kan framkomma som ett resultat av konsolideringsprocessen.

Principiellt innebär förvärvsmetoden att dotterföretagets tillgångar och skulder värderas i balansräkningen med utgångspunkt från de koncernmässiga anskaffningsvärdena. Moderföretagets redovisade värde på dotterföretagsandelarna elimineras i sin helhet mot moderföretagets andel av dotterföretagets egna kapital beräknat på basis av denna värdering. Det totala egna kapital avseende ett dotterföretag, positivt eller negativt, som återstår efter elimineringen, utgör det högsta belopp till vilket fritt eget kapital avseende dotterföretaget kan redovisas i koncernbalansräkningen.

Beräkning av koncernens fria egna kapital genom summering

Fritt eget kapital beräknas genom en summering enligt följande:

Moderföretaget:

Moderföretagets redovisade fria egna kapital/ansamlade förlust, inklusive årets resultat med avdrag för eventuellt inräknade anteciperade utdelningar från dotterföretag.

Exempel:

Moderföretagets fria egna kapital, inklusive årets resultat, uppgår vid årets slut till 1.000

Dotterföretag vars nettotillgångar i koncernbalansräkningen överstiger moderföretagets redovisade värde på dotterföretagsandelarna:

■ **DOTTERFÖRETAG SOM ENLIGT SIN OFFENTLIGA REDOVISNING**

REDOVISAR POSITIVT FRITT EGET KAPITAL:

För varje dotterföretag görs en jämförelse mellan å ena sidan

- a) koncernens andel av dotterföretagets nettotillgångar enligt koncernbalansräkningen med avdrag för moderföretagets redovisade värde på dotterföretagsandelarna, och å andra sidan
- b) koncernens andel av dotterföretagets fria egna kapital enligt dess offentliga redovisning.

Det lägsta av beloppen redovisas som fritt eget kapital i koncernbalansräkningen.

Exempel (det delägda dotterföretaget A):

Enligt dotterföretagets redovisning, justerad enligt de redovisningsprinciper som gäller för koncernen, uppgår dess totala egna kapital till	1.600
Minoritetsintresset, 25%, avdrages	-400
Ej avskriven del av goodwill hänförlig till dotterföretaget tillkommer	200
Dotterföretagets nettotillgångar i koncernbalansräkningen uppgår således till	1.400
Moderföretagets redovisade värde på dotterföretagsandelarna avdrages	-900
Återstår: Belopp enligt a) ovan	500
Fritt eget kapital i dotterföretaget enligt dess offentliga redovisning uppgår till	800
Minoritetsintresset, 25%, avdrages	-200
Belopp enligt b) ovan	600
Det lägsta av beloppen enligt a) och b) ovan inräknas i fritt eget kapital i koncernbalansräkningen	500

■ **DOTTERFÖRETAG SOM ENLIGT SIN OFFENTLIGA REDOVISNING REDOVISAR NEGATIVT FRITT EGET KAPITAL:**

- *Dotterföretag som vid förvärvstidpunkten redovisade ansamlade förluster vilka helt eller delvis kvarstår vid slutet av den aktuella perioden:*

Koncernens andel av dotterföretagets negativa fria egna kapital enligt dess offentliga redovisning med avdrag för kvarstående del av ansamlad förlust som redovisades i dotterföretaget vid förvärvet redovisas som negativt fritt eget kapital i koncernbalansräkningen.

Exempel (det helägda dotterföretaget B):

Fritt eget kapital i dotterföretaget enligt dess offentliga redovisning uppgår till	-300
Dotterföretaget redovisade vid förvärvstidpunkten ett negativt fritt eget kapital uppgående till 200. Företaget har ej redovisat vinst efter förvärvet, varför hela beloppet tillkommer ..	200
Återstår	-100
I fritt eget kapital i koncernbalansräkningen inräknas	-100

- *Dotterföretag som efter förvärvet redovisat förluster som beaktats av moderföretaget genom nedskrivning av bokfört värde på dotterföretagsandelarna och som kvarstår vid slutet av den aktuella perioden:*

Koncernens andel av ansamlad förlust enligt dotterföretagets offentliga redovisning med avdrag för den del av förlusten som beaktats av moderföretaget genom nedskrivning av dotterföretagsandelarna redovisas som negativt fritt eget kapital i koncernbalansräkningen.

Exempel (det helägda dotterföretaget C):

Fritt eget kapital i dotterföretaget enligt dess offentliga redovisning uppgår till.....	-200
Moderföretaget har beaktat den ansamlade förlusten i dotterföretaget genom att, under innevarande period eller tidigare, skriva ned dotterföretagsandelarna med 150. Nedskrivningen tillkommer ..	<u>150</u>
Återstår	<u>-50</u>
I fritt eget kapital i koncernbalansräkningen inräknas.....	-50

- *Dotterföretag som redovisar ansamlade förluster som inte är hänförliga till förvärvstidpunkten och som ej heller beaktats av moderföretaget genom nedskrivning av dotterföretagsandelarna:*

Koncernens andel av dotterföretagets ansamlade förluster enligt dess offentliga redovisning inräknas i fritt eget kapital i koncernbalansräkningen.

Exempel (det helägda dotterföretaget D):

Fritt eget kapital i dotterföretaget enligt dess offentliga redovisning uppgår till.....	<u>-100</u>
--	-------------

Detta belopp inräknas i fritt eget kapital i koncernbalansräkningen..... -100

Dotterföretag vars nettotillgångar i koncernbalansräkningen understiger moderföretagets redovisade värde på dotterföretagsandelarna:

För varje dotterföretag beräknas skillnaden mellan koncernens andel av dotterföretagets nettotillgångar i koncernbalansräkningen och moderföretagets redovisade värde på dotterföretagsandelarna. Skillnadsbeloppet redovisas som avdragspost i fritt eget kapital i koncernbalansräkningen.

Exempel (det helägda dotterföretaget E):

Dotterföretagets nettotillgångar i koncernbalansräkningen uppgår till.....	600
Moderföretagets redovisade värde på dotterföretagsandelarna avdrages	<u>-625</u>
Skillnadsbelopp	<u>-25</u>
I fritt eget kapital i koncernbalansräkningen inräknas	-25

Avdrag för internvinst:

I koncernredovisningen eliminerad internvinst efter avdrag för uppskjuten skatt och minoritetsandel	<u>-60</u>
---	------------

Summa fritt eget kapital i koncernen **1.165**

Sammanfattning

Med de antaganden som anges nedan och med antagandet att koncernresultaträkningen visar ett årsresultat på 500 kan posterna Bundet eget kapital och Fria reserver i koncernbalansräkningen beräknas på följande sätt:

	Koncernens andel av koncernföretagens nettotillgångar enligt koncernbalansräkningen (antagande) (a)	Moderföretagets redovisade värde på dotterföretagsandelarna (antagande) (b)	Koncernföretagens bidrag till koncernens totala egna kapital (antagande) (a-b) (c)	Koncernföretagens bidrag till koncernens fria egna kapital (enligt beräkningen ovan) (d)
Moderföretaget	6.000		6.000	1.000
Dotterföretag A	1.400	900	500	500
Dotterföretag B	750	700	50	-100
Dotterföretag C	700	600	100	-50
Dotterföretag D	760	600	160	-100
Dotterföretag E	600	625	-25	-25
Avdrag för internvinst			-60	-60
Summa			6.725	1.165

Summa eget kapital i koncernen	6.725
Avgår: Fritt eget kapital enligt beräkning ovan.....	<u>1.165</u>
Bundet eget kapital i koncernen.....	<u>5.560</u>
Fritt eget kapital	1.165
Avgår: Årets vinst	<u>500</u>
Fria reserver i koncernen	<u>665</u>

Redovisning av koncernens egna kapital som ett led i konsolideringsprocessen

I de balansräkningar för de enskilda koncernföretagen som ligger till grund för koncernbalansräkningen uppdelas det egna kapitalet i samma kategorier som redovisas i koncernbalansräkningen, dvs.

Aktiekapital
Bundna reserver
Fria reserver eller balanserad förlust
Årets resultat

Summa eget kapital framkommer på basis av en värdering av företagets tillgångar och skulder enligt koncernens redovisningsprinciper.

Uppdelningen mellan bundet och fritt eget kapital sker med utgångspunkt från dotterföretagets offentliga redovisning. Fritt eget kapital eller ansamlad förlust i den balansräkning som ligger till grund för koncernbalansräkningen skall vara lika med vad som redovisas i det offentliga bokslutet. Bundet eget kapital utgör skillnaden mellan Summa eget kapital och Fritt eget kapital.

Årets resultat beräknas enligt koncernens redovisningsprinciper och Fria reserver utgör skillnaden mellan Fritt eget kapital och Årets resultat.

Vid elimineringen av det interna andelsinnehavet i respektive dotterföretag beräknas summan av

- vid periodens slut ej avskriven goodwill respektive ej upplöst negativ goodwill, och
- vid periodens slut kvarstående belopp avseende skillnaden mellan redovisade värden på koncern- och företagsnivå av dotterföretagets tillgångar och skulder samt tillhörande uppskjutna skatteskuld.

Skillnaden mellan moderföretagets redovisade värde av andelarna i dotterföretaget och summan av ovannämnda poster elimineras mot koncernens andel av dotterföretagets egna kapital vid periodens slut. Elimineringen sker därvid först mot bundet eget kapital, varefter eventuell resterande del elimineras mot fritt eget kapital ("eliminering från toppen").

Den elimineringsteknik som anges i föregående stycke kan emellertid inte tillämpas med avseende på dotterföretag som redovisar ansamlad förlust som, helt eller delvis, kvarstår från förvärvstidpunkten. Den nämnda elimineringstekniken kan inte heller användas för dotterföretag som efter förvärvet redovisat förluster vilka beaktats av moderföretaget genom nedskrivning av bokfört värde på andelarna i dotterföretaget. Elimineringarna måste i dessa båda fall anpassas så att dotterföretagets bidrag till koncernens fria egna kapital blir korrekt redovisat (se motsvarande exempel i föregående avsnitt).

BILAGA 3

JÄMFÖRELSE MED IAS 22 OCH IAS 27

Rekommendationen (RR 1:00) överensstämmer med vissa nedan angivna undantag med IASC:s rekommendationer IAS 22 (revised 1998), Business Combinations och IAS 27, Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries (reformatted 1994).

IASC:s rekommendationer består av rekommendationstext (i fet stil) och förklarande text ("background material and implementation guidance"). Denna rekommendation gör ej på motsvarande sätt åtskillnad mellan rekommendationstext och förklarande text. Mot bakgrund av strukturen i IAS har redogörelsen för avvikelserna uppdelats enligt följande:

- Avvikelser mellan RR 1:00 och rekommendationstexten i IAS 22 och IAS 27.
- Avvikelser mellan RR 1:00 och den förklarande texten i IAS 22 och IAS 27.
- Punkter i RR 1:00 som saknar motsvarighet i IAS 22 och/eller IAS 27.

Jämförelse mellan RR 1:00 och rekommendationstexten i IAS 22 och IAS 27

- IAS 22 (p. 64) anger att negativ goodwill skall redovisas som en avdragspost på tillgångssidan i balansräkningen. RR 1:00 (punkt 73) anger att negativ goodwill redovisas som en avsättning. (ÅRL 7 kap. 22 §).
- IAS 22 (p. 79) anger att enligt poolningsmetoden skall det redovisade värdet på andelar i dotterföretag elimineras mot vad som tillförts eget kapital vid emission av egna andelar. RR 1:00 (punkt 88) anger att det redovisade värdet på andelar i dotterföretag skall elimineras mot koncernens egna kapital, i första hand mot dotterföretagets egna kapital och i andra hand mot koncernens bundna och fria egna kapital. (ÅRL 7 kap. 23 §).
- IAS 22 (p. 99 - 101) innehåller övergångsregler som bl.a. innehåller ett krav på omräkning av sådana förvärv som skett före den 1 januari 1995 och som enligt rekommendationen leder till redovisning av goodwill. RR 1:00 innehåller inget krav men en uppmuntran till omräkning av sådana förvärv.
- IAS 22 (p. 102) anger att tidpunkten för ikraftträdande är den 1 juli 1999. Ikraftträdandetidpunkten för RR 1:00 är den 1 januari 2001.
- IAS 27 (p. 7) anger att ett moderföretag som i sin helhet, eller i det närmaste i sin helhet, ägs av ett annat moderföretag inte behöver upprätta koncernredovisning i vissa fall. En förutsättning är att tillstånd att ej upprätta koncernredovisning erhålls från minoriteten. I RR 1:00 (punkt 5) hänvisas till ÅRL (7 kap. 2 §), vilken tillåter fler undantag från kravet att upprätta koncernredovisning än IAS. En restriktion i ÅRL, som inte finns i IAS, är emellertid att det moderföretag som upprättar koncernredovisning skall finnas inom det europeiska samarbetsområdet.
- IAS 27 (p. 32 a) anger vissa upplysningskrav vad gäller betydande ("significant") dotterföretag. RR 1:00 (punkt 91) anger samma upplys-

ningskrav men för samtliga dotterföretag. Härigenom nås överensstämmelse med ÅRL (7 kap. 16 §).

Jämförelse mellan RR 1:00 och förklarande text i IAS 22 och IAS 27

- IAS 22 (p. 13) behandlar i ett särskilt avsnitt redovisning av s.k. omvända förvärv. Enligt årsredovisningslagen (1 kap. 4 §) är ett företag som innehar mer än hälften av rösterna i en annan juridisk person moderföretag. Ett moderföretag skall enligt årsredovisningslagen (7 kap. 1 §) upprätta koncernredovisning. Något undantag från detta krav för omvända förvärv anges ej. Årsredovisningslagen torde därför förhindra en redovisning i enlighet med IAS 22 (p. 13). Någon motsvarighet till IAS 22 (p. 13) finns därför inte i RR 1:00.
- IAS 27 (p. 14) tillåter inte att förvärvade dotterföretag intages i koncernredovisningen genom annan metod än förvärvsmetoden. RR 1:00 (punkt 29) har anpassats till ÅRL (7 kap. 24 §) som kräver att förvärvade dotterföretag i vissa fall skall intagas i koncernredovisningen genom kapitalandelsmetoden.
- IAS 22 (p. 84 och p. 85) berör vissa frågor som rör redovisning av uppskjuten skatt genom hänvisning till IAS 12, Income Taxes. Dessa frågor behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 9, Inkomstskatter.

Punkter i RR 1:00 som saknar motsvarighet i IAS 22 och IAS 27

I RR 1:00 ingår vissa punkter som saknar motsvarighet i IAS 22 och IAS 27. Flertalet av punkterna är en följd av de svenska reglerna beträffande restriktioner för vinstutdelning och den därmed sammanhängande uppdelningen av eget kapital i fritt och bundet (se punkterna 14 – 18, 83, 88 – 90).

Punkt 9, som behandlar skilda redovisningsprinciper i koncernen och i årsredovisningen för moderföretaget, saknar motsvarighet i IAS 22 och IAS 27.

■

© **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