



REDOVISNINGSRÅDET

UTTALANDE FRÅN REDOVISNINGSRÅDETS AKUTGRUPP DECEMBER 2002

URA 30 JUSTERING AV FÖRVÄRVSANALYS PÅ GRUND AV OFULLSTÄNDIGA ELLER ORIKTIGA UPPGIFTER

Enligt punkt 9 i RR 22, Utformning av finansiella rapporter får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med Redovisningsrådets rekommendationer om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga rekommendationer och tillämpliga uttalanden från Redovisningsrådets Akutgrupp. Akutgruppens uttalanden behöver, i likhet med Redovisningsrådets rekommendationer, inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: SIC 22, Business Combinations – Subsequent Adjustment of Fair Values and Goodwill Initially Reported samt RR 1:00, Koncernredovisning.

FRÅGESTÄLLNING

1. När ett företag upprättar en förvärvsanalys efter ett förvärv har en förvärvare inte alltid tillgång till all den information som krävs för att det skall vara möjligt att fastställa det verkliga värdet på förvärvade tillgångar och skulder på ett tillförlitligt sätt, eller så uppfyller inte de identifierbara tillgångarna och skulderna ännu kraven för att redovisas i balansräkningen. Tänkbara anledningar till detta är, exempelvis, att den förvärvade verksamheten är komplicerad, eller att redovisningen upprättas kort tid efter förvärvet.
2. Av punkterna 74-76 i RR 1:00, Koncernredovisning, framgår att "efter det att ett dotterföretag förvärvats kan den närmare genomgången av dess förhållanden visa att vissa förutsättningar för förvärvsanalysen varit ofullständiga eller oriktiga. Denna skall då korrigeras för att 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 45c 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 (till exempel 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."
3. Syftet med detta uttalande är att klargöra, i de fall ett företag gör justeringar i de undantagsfall som beskrivs i punkt 74-76
 - a) huruvida justeringen av de verkliga värden som initialt åsatts förvärvade identifierbara tillgångar och skulder också skall gälla avskrivningar och andra förändringar som om justeringen gjorts vid förvärvstidpunkten,
 - b) huruvida konsekvensjusteringen av goodwill eller negativ goodwill skall inkludera effekten av avskrivningar på goodwill eller negativ goodwill från förvärvstidpunkten samt
 - c) hur justeringarna av förvärvade identifierbara tillgångar och skulder samt goodwill och negativ goodwill skall redovisas.
4. Detta uttalande gäller inte för följande tillgångar och skulder eftersom de behandlas i andra rekommendationer
 - a) uppskjutna skattefordringar redovisade i enlighet med RR 9, Inkomstskatter, punkt 55-56 samt

- b) återföring av avsättningar för omstruktureringar redovisade i enlighet med RR 1:00, Koncernredovisning punkt 77.

BEDÖMNING

5. En justering av det redovisade värdet på förvärvade identifierbara tillgångar och skulder, vilken uppfyller kravet i RR 1:00, Koncernredovisning punkt 74-76, skall beräknas som om de justerade värdena hade gällt från förvärvstidpunkten. Sålunda skall justeringen omfatta både effekten på det värde som ursprungligen åsatts tillgången eller skulden och effekten på avskrivningar och andra förändringar, som om de justerade verkliga värdena hade gällt från övertagandetidpunkten.
6. Om justeringen av värdet på identifierbara tillgångar och skulder görs vid utgången av det räkenskapsår som påbörjats efter förvärvstidpunkten, skall, om så är erforderligt, det redovisade värdet av goodwill och negativ goodwill också justeras till det belopp som skulle ha fastställts om uppgifterna om de justerade värdena hade funnits tillgängliga vid förvärvstidpunkten. Sålunda skall avskrivning på goodwill och upplösning av negativ goodwill också justeras från förvärvstidpunkten. Justeringen av det redovisade värdet på goodwill får dock inte leda till att det redovisade värdet på goodwill överstiger återvinningsvärdet.
7. Justeringar av avskrivningar, nedskrivningar och andra belopp enligt punkt 5 och 6 i detta uttalande skall redovisas bland motsvarande poster i resultaträkningen. En redovisning mot eget kapital får endast göras i de fall en transaktion, som inträffat efter förvärvstidpunkten, ger upphov till effekter vilka enligt andra rekommendationer skall redovisas direkt mot eget kapital. Detta uttalande medför alltså inte att kraven i dessa andra rekommendationer ändras.

UPPLYSNINGAR

8. Upplysning om orsaken till och storleken av justeringar av redovisade värden på identifierbara tillgångar och skulder samt på goodwill och negativ goodwill skall lämnas i de finansiella rapporterna för den period då justeringen görs. Upplysning skall också lämnas om storleken av de justeringar som avser tidigare perioder.

ÖVERVÄGANDEN

9. Enligt punkterna 74-76 i RR 1:00, Koncernredovisning har ett företag en begränsad tid på sig för att, i undantagsfall, slutligt fastställa värdet på förvärvade tillgångar och skulder och, som en konsekvens därav, på goodwill och negativ goodwill. Genom att tiden är begränsad undviks att värdena på goodwill och negativ goodwill kan ändras ett obegränsat antal gånger. En tillämpning av punkterna 74-76 i RR 1:00 innebär emellertid inte att ett företag, efter att ha justerat värdet på förvärvade tillgångar och skulder, kan avstå från att redovisa av- och nedskrivningar, vinster vid försäljning av en tillgång etc. i enlighet med andra rekommendationer. Därför skall justeringar av av- och nedskrivningar etc. göras som om de justerade värdena på förvärvade tillgångar och skulder hade tillämpats från förvärvstidpunkten och ingå bland motsvarande poster i resultaträkningen. Dessutom skall företag tillämpa RR 17, Nedskrivningar, för att fastställa återvinningsvärdet på goodwill. Enligt punkt 76 i RR 1:00 får en justering av värdet på goodwill inte resultera i att det redovisade värdet överstiger återvinningsvärdet. När det redovisade värdet på goodwill inte minskats, på grund av att justeringen gjorts efter utgången av det första räkenskapsåret efter förvärvstidpunkten, skall återvinningsvärdet på goodwill beräknas för att fastställa om en nedskrivning är erforderlig.
10. Enligt RR 1:00, Koncernredovisning punkt 74, får en justering av värdet på identifierbara tillgångar och skulder inte göras efter utgången av det räkenskapsår som påbörjats efter förvärvstidpunkten. I de fall en justering görs i en senare period skall denna påverka resultatet för den period i vilken justeringen görs. Detta gäller emellertid inte redovisningen av sådana transaktioner som enligt andra rekommendationer skall redovisas

mot eget kapital. Om, till exempel, ett företag gör en justering av det värde som vid förvärvstidpunkten åsattes en fastighet och där värdet skrivits upp efter förvärvstidpunkten, skall det belopp som redovisas som en ökning av uppskrivningsfonden, enligt punkt 36 i RR 12, Materiella anläggningstillgångar baseras på det justerade värdet för den förvärvade fastigheten. Som framgått av punkt 5, skall en minskning av det värde som åsatts en tillgång vid förvärvstidpunkten, medföra en minskning av de avskrivningar som beräknats med utgångspunkt i detta värde.

11. Av punkt 100 i RR 1:00, Koncernredovisning framgår att om ett företag inte kunnat slutgiltigt värdera vissa förvärvade identifierbara tillgångar och skulder skall upplysning lämnas om orsaken härtill. Det innebär att företaget i sådana fall är medvetet om att en tillförlitlig värdering ännu inte är möjlig och att eventuella förändringar därför inte utgör ändrade bedömningar så som de beskrivs i punkterna 12-13 i RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip.
12. Av punkt 100 i RR 1:00, Koncernredovisning framgår också att företag skall lämna upplysning om förändringar av preliminärt åsatta värden i förvärvsbalansräkningen i den period då justeringarna redovisas.

ÖVERENSSTÄMMELSE MED SIC

Detta uttalande överensstämmer med SIC 22, Business Combinations – Subsequent Adjustment of Fair Values and Goodwill Initially Reported med följande undantag:

- I SIC 22, p. 2, görs en hänvisning till IAS 22, Business Combinations p. 71. Hänvisningen i detta uttalande görs i stället till punkterna 74-76 i RR 1:00, Koncernredovisning vilka något avviker från förlagan.
- I SIC 22, p. 4, görs en hänvisning till hur uppskjutna skattefordringar och skatteskulder redovisas enligt IAS 12, Income Taxes p. 66-68. Motsvarande avsnitt i RR 9, Inkomstskatter behandlar endast uppskjutna skattefordringar.

Detta uttalande ersätter delar av ett tidigare uttalande från Akutgruppen, Redovisning av goodwill i samband med justering av förvärvsanalysen samt vid fastställande av tilläggsköpskilling, publicerat i mars 1997.

BILAGA

Denna bilaga är endast avsedd att illustrera hur uttalandet skall tillämpas och utgör inte en del av uttalandet. Syftet med bilagan är att genom att visa hur uttalandet skall tillämpas underlätta att klargöra dess innebörd. Bilagan behandlar inte konsekvenserna av de olika transaktionerna för redovisningen av uppskjuten skatt.

EXEMPEL SOM VISAR HUR UTTALANDET SKALL TILLÄMPAS

Exempel 1

1. Ett företag upprättar årliga finansiella rapporter per den 31 december. Företaget upprättar inga delårsrapporter. Företaget gjorde ett förvärv per den 30 september 2001. I årsredovisningen för 2001 anger företaget att förvärvet gett upphov till en goodwillpost på 100.000 som skall skrivas av över 20 år. Goodwillpostens redovisade värde per den 31 december 2001 uppgick till 98.750 efter ett avdrag på 1.250 för avskrivningar.
2. Under år 2002 erhåller företaget en värderingsrapport av vilken framgår att 20.000 av de 100.000, som ursprungligen angavs som värdet på goodwill, skall hänföras till maskiner med en återstående nyttjandeperiod på fem år räknat från förvärvstidpunkten.
3. Det redovisade värdet på förvärvade maskiner ökas därför under 2002 med 20.000 efter avdrag för den avskrivning som skulle ha redovisats om justeringen hade varit känd vid förvärvstidpunkten, dvs. 1.000 vid utgången av 2001.
4. Eftersom justeringen görs före utgången av det första räkenskapsår som påbörjats efter förvärvstidpunkten skall det redovisade värdet av goodwill också justeras. Goodwillvärdet minskas därför med 20.000 minskad med avskrivningen på 250.
5. Ökningen av avskrivningen på maskinerna med 1.000 och minskningen av avskrivningen på goodwill med 250 medför en minskning av nettoresultatet för 2002 med 750 vilken hänför sig till jämförelseåret 2001.
6. I årsredovisningen för 2002 informerar företaget om att det gjort en justering av värdet på förvärvade identifierbara tillgångar och skulder under 2002 efter att ha erhållit en värderingsrapport om värdet av förvärvade maskiner. Den information som skall lämnas är att värdet på förvärvade maskiner ökat med 20.000 med en motsvarande minskning av värdet på goodwill. Om företaget hade gjort justeringen redan vid förvärvstidpunkten skulle resultatet för 2001 ha varit 1.000 lägre på grund av avskrivningen på maskinen och 250 högre på grund av lägre avskrivningar på goodwill. Dessa resultat effekter har beaktats i årsredovisningen för 2002.

Exempel 2

7. I detta exempel antas effekten av justeringen vara motsatt den som gäller för exempel 1. Justeringen av det redovisade värdet på förvärvade maskiner är en minskning på 20.000. Vid förvärvstidpunkten, den 30 september 2001, hade maskinerna en återstående nyttjandeperiod på fem år. Antag vidare att återvinningsvärdet på tillkommande goodwill endast uppgår till 17.000 vid utgången av 2001.
8. Det redovisade värdet på maskiner minskas med 19.000, dvs. skillnaden mellan minskningen i verkligt värde på 20.000 och avskrivningen under år 2001.
9. Minskningen av värdet på maskinen med 20.000 leder till en ökning av goodwillvärdet med 19.750 efter hänsyn tagen till att avskrivningen på goodwill är 250 för 2001. Endast 17.000 av denna ökning redovisas eftersom detta är det högsta belopp som är återvinningsbart.

10. Skillnaden mellan minskningen av värdet på maskiner med 19.000 och ökningen av värdet på goodwill med 17.000 redovisas som en kostnad under 2002. Minskningen av avskrivningen på maskiner med 1.000 och ökningen av avskrivningen på goodwill med 250, avseende 2001, medför en ökning av nettoresultatet för 2002 med 750 vilken är hänförlig till jämförelseåret. Resultatet för 2002 påverkas dessutom av nedskrivningen med 2.750.
11. I årsredovisningen för 2002 informerar företaget om att det gjort en justering av värdet på förvärvade identifierbara tillgångar och skulder under 2002 efter att ha erhållit en värderingsrapport om värdet av förvärvade maskiner. Den information som lämnas är att värdet på förvärvade maskiner minskat med 20.000 med en motsvarande ökning av värdet på goodwill. Om företaget hade gjort justeringen redan vid förvärvstidpunkten skulle resultatet för 2001 ha varit 1.000 högre på grund av avskrivningen på maskinen och 250 lägre på grund av lägre avskrivningar på goodwill. Dessutom skulle företaget ha redovisat en nedskrivning av värdet på goodwill med 2.750. Dessa resultat effekter har beaktats i årsredovisningen det år som justeringen gjorts, dvs. 2002.

