

BOKFÖRINGSNÄMNDENS ALLMÄNNA RÅD

ISSN 1404-5761

Utgivare: Gunvor Pautsch, Bokföringsnämnden, Box 6751, 113 85 STOCKHOLM

BFNAR 2005:1

Bokföringsnämndens allmänna råd om tillämpning av Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00 Koncernredovisning

beslutat den 5 december 2005

Bokföringsnämnden lämnar följande allmänna råd om tillämpningen av Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00 Koncernredovisning. Bokföringsnämnden beslutar

dels att punkterna 10, 14, 15, 16, 17, 18, 29, 83, 89 och 90 skall tillämpas enligt följande lydelse

dels att rubrikerna närmast före punkterna 83 och 88 skall tillämpas enligt följande lydelse

dels att bilaga 2 skall tillämpas enligt följande lydelse

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

14. Det egna kapitalet skall i koncernbalansräkningen specificeras på följande poster:

Aktiekapital
Bundna reserver
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. I propositionen avseende följdändringar i bl.a. ÅRL med anledning av ny aktiebolagslag (prop. 2005/06:25) framgår att det inte längre skall göras någon uppdelning i fritt eget kapital och bundet eget kapital i koncernredovisningen (se t.ex. s. 87). Därför anges inte längre dessa rubriker i koncernbalansräkningen.

15. Aktiekapitalet utgörs av moderföretagets aktiekapital. Koncernens Bundna reserver utgörs av eget kapital som inte utgör aktiekapital i moderföretaget och som inte heller utgör vad som skall redovisas som "Fria reserver eller balanserad förlust" och "Årets resultat" i enlighet med punkt 16.

16. Summan av det eget kapital som skall redovisas som "Fria reserver eller balanserad förlust" och "Årets resultat" kallas nedan för koncernens potentiellt utdelningsbara kapital. Koncernens potentiellt utdelningsbara kapital beräknas med utgångspunkt från att fritt eget kapital enligt ett dotterföretags årsredovisning kan redovisas som en del av koncernens potentiellt utdelningsbara kapital i den utsträckning det kan utdelas från dotterbolagen utan att utlösa ett behov av nedskrivning i moderföretaget av andelarna i dotterföretaget.

Koncernens potentiellt utdelningsbara kapital utgörs av summan 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 potentiellt utdelningsbara 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.

17. Upphävd

18. Enligt ÅRL 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 bundna reserver och fria reserver". 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.

29. Upphävd.

(Nedanstående är rubrik före punkten 83)

Dotterföretagets bidrag till koncernens potentiellt utdelningsbara kapital

83. Vid tillämpning av förvärvsmetoden utgörs ett dotterföretags bidrag till koncernens potentiellt utdelningsbara 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.

(Nedanstående är rubrik före punkten 88)

Dotterföretagets bidrag till koncernens potentiellt utdelningsbara kapital

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

90. Vid tillämpning av poolningsmetoden utgörs ett dotterföretags bidrag till koncernens potentiellt utdelningsbara 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

Bilaga 2 - Beräkning av koncernens potentiellt utdelningsbara kapital vid tillämpning av förvärvsmetoden

I punkterna 14-18 i rekommendationen behandlas redovisningen av koncernens egna kapital. Av avsnittet framgår att beräkningen av koncernens potentiellt utdelningsbara kapital sker med utgångspunkt från att fritt eget kapital enligt ett dotterföretags offentliga balansräkning kan redovisas som en del av koncernens potentiellt utdelningsbara kapital i den utsträckning 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 koncernens potentiellt utdelningsbara kapital och övrigt eget kapital. Principen för värdering av dotterföretagets 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 koncernens potentiellt utdelningsbara kapital kan ske vid tillämpning av förvärvsmetoden samt hur uppdelningen på eget kapitals olika poster 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 potentiellt utdelningsbart kapital avseende dotterföretaget kan redovisas i koncernbalansräkningen.

Beräkning av koncernens potentiellt utdelningsbara kapital genom summering

Koncernens potentiellt utdelningsbara 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 koncernens potentiellt utdelningsbara 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	<u>200</u>
Dotterföretagets nettotillgångar i koncernbalansräkningen uppgår således till	1.400
Moderföretagets redovisade värde på dotterföretagsandelarna avdrages	<u>- 900</u>
Återstår: Belopp enligt a) ovan	500

Fritt eget kapital i dotterföretaget enligt dess offentliga redovisning uppgår till	800
Minoritetsintresset, 25 %, avdrages	<u>- 200</u>
Belopp enligt b) ovan	600

Det lägsta av beloppen enligt a) och b) ovan inräknas i koncernens potentiellt utdelningsbara 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 potentiellt utdelningsbart 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	<u>200</u>
Återstår	- 100

I koncernens potentiellt utdelningsbara 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 potentiellt utdelningsbart 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	-50

I koncernens potentiellt utdelningsbara 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 koncernens potentiellt utdelningsbara kapital i koncernbalansräkningen.

Exempel (det helägda dotterföretaget D):

Fritt eget kapital i dotterföretaget enligt dess offentliga redovisning uppgår till	- 100
---	--------------

Detta belopp inräknas i koncernens potentiellt utdelningsbara 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 koncernens potentiellt utdelningsbara kapital i koncernbalansräkningen.

Exempel (det helägda dotterföretaget E):

Dotterföretagets nettotillgångar i koncernbalansräkningen uppgår till	600
Moderföretagets redovisade värde på dotterföretagsandelarna avdrages	- 625
Skillnadsbelopp	- 25

I koncernens potentiellt utdelningsbara kapital i koncernbalansräkningen inräknas - 25

Avdrag för internvinst:

I koncernredovisningen eliminerad internvinst efter avdrag för uppskjuten skatt och minoritetsandel - 60

Summa potentiellt utdelningsbart kapital i koncernen **1.165**

Sammanfattning

Med de antaganden som anges nedan och med antagandet att koncernresultaträkningen visar ett årsresultat på 500 kan det belopp som skall redovisas som Fria reserver och den summa som sammantaget ska redovisas i posterna Aktiekapital och Bundna 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 potentiellt utdelningsbara 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: Koncernens potentiellt utdelningsbara kapital enligt beräkning ovan	<u>1.165</u>
Summa Aktiekapital och Bundna reserver i koncernen	5.560

Koncernens potentiellt utdelningsbara kapital	1.165
Avgår: Årets vinst	<u>500</u>
Fria reserver i koncernen	665

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.

Summan av vad som redovisas i posterna "Årets resultat" och "Fria reserver eller balanserad förlust" i den balansräkning som ligger till grund för koncernbalansräkningen skall vara lika med vad som redovisas i dessa poster i det offentliga bokslutet. Bundna reserver utgör skillnaden mellan å ena sidan Summa eget kapital och å andra sidan Aktiekapital, Årets resultat och "Fria reserver eller balanserad förlust".

Årets resultat beräknas enligt koncernens redovisningsprinciper. Fria reserver utgör skillnaden mellan vad som redovisas som Fritt eget kapital i koncernföretagets offentliga bokslut och Årets resultat beräknat enligt koncernens redovisningsprinciper.

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 Aktiekapital (skall elimineras i sin helhet) respektive Bundna reserver, varefter eventuell resterande del elimineras mot Fria reserver ("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 potentiellt utdelningsbara kapital blir korrekt redovisat (se motsvarande exempel i föregående avsnitt).

Detta allmänna råd träder i kraft den 1 januari 2006 och gäller för koncernredovisningar upprättade från och med denna dag.

HANS EDENHAMMAR

Gunvor Pautsch