

RR 14

JOINT VENTURES

REDOVISNINGSRÅDET

JULI 2000

Innehållsförteckning	Sid
TILLÄMPNINGSSOMRÅDE _____	3
DEFINITIONER _____	3
<i>Olika former av joint ventures</i> _____	4
<i>Avtal om samarbete</i> _____	4
GEMENSAMT STYRDA VERKSAMHETER _____	5
GEMENSAMMA TILLGÅNGAR _____	6
GEMENSAMT STYRDA FÖRETAG _____	7
<i>En samägares koncernredovisning</i> _____	8
– <i>Klyvningsmetoden</i> _____	8
– <i>Kapitalandelsmetoden</i> _____	10
– <i>Undantag från tillämpning av klyvnings- och kapitalandelsmetoden</i> _____	10
<i>Redovisning i juridisk person - samägaren</i> _____	10
TRANSAKTIONER MELLAN EN SAMÄGARE OCH ETT JOINT VENTURE _____	11
EN PLACERARES REDOVISNING AV ANDELAR I JOINT VENTURES _____	11
DRIFTSANSVARIGA FÖR JOINT VENTURES _____	12
UPPLYSNINGAR _____	12
IKRAFTTRÄDANDE _____	14
ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS _____	14
BILAGA 1	
ÖVERVÄGANDEN I ANSLUTNING TILL	
REKOMMENDATIONENS UTFORMNING OCH	
KOMMENTARER TILL REKOMMENDATIONENS INNEHÅLL _____	16
BILAGA 2	
JÄMFÖRELSE MED TIDIGARE NORMGIVNING _____	18

JOINT VENTURES

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

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

Denna rekommendation skall tillämpas av samägare och placerare vid redovisning av innehav av andelar i joint ventures och av innehav av tillgångar, skulder¹⁾, intäkter och kostnader som ingår i joint ventures. Rekommendationen skall tillämpas oavsett i vilken struktur eller form av joint venture som verksamheten bedrivs.

1

DEFINITIONER

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

2

Ett joint venture är en ekonomisk verksamhet som drivs av två eller flera parter vars samarbete är avtalsreglerat och där avtalet innebär att två eller flera parter har ett gemensamt bestämmande inflytande över verksamheten.

Bestämmande inflytande innebär en rätt att utforma strategierna för en ekonomisk verksamhet i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.

Med gemensamt bestämmande inflytande avses att två eller flera parter i avtal reglerat att gemensamt utöva det bestämmande inflytandet över en ekonomisk verksamhet.

Betydande inflytande innebär att ägaren kan delta i de beslut som rör en ekonomisk verksamhets strategier, men innebär inte bestämmande över dessa strategier.

Samägare är sådana delägare i ett joint venture som har gemensamt bestämmande inflytande över detta.

Placerare är sådana delägare i ett joint venture som saknar gemensamt bestämmande inflytande över detta.

Klyvningsmetoden är en redovisningsmetod enligt vilken en samägarers andel av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i ett gemensamt styrt företag, slås ihop post för post med motsvarande poster i samägarens resultat- och balansräkning, eller redovisas som separata poster i samägarens resultat- och balansräkning.

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

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

Olika former av joint ventures

Joint ventures kan ha många olika former och strukturer. I föreliggande rekommendation identifieras tre huvudtyper som allmänt kallas för joint ventures och motsvarar definitionen av ett joint venture, nämligen

- a) gemensamt styrda verksamheter,
- b) gemensamma tillgångar och
- c) gemensamt styrda företag.

Gemensamt för alla joint ventures är att två eller fler samägare ingått ett avtal om samarbete och i avtalet fastställs att samägarna gemensamt utövar det bestämmande inflytandet över den ekonomiska verksamheten.

Avtal om samarbete

Förekomsten av ett samarbetsavtal skiljer joint ventures från övriga intresseföretag vilka redovisas med tillämpning av Redovisningsrådets rekommendation RR 13, Intresseföretag. Ett avtalsreglerat samarbete där avtalet inte innebär att samägarna har ett gemensamt bestämmande inflytande, är inte ett joint venture i den betydelse som används i föreliggande rekommendation.

Avtalet om samarbete kan vara dokumenterat på många olika sätt, exempelvis i form av ett kontrakt mellan samägarna eller i ett protokoll från diskussioner mellan samägarna. I vissa fall införlivas överenskommelsen i den gemensamt ägda enhetens bolagsordning eller stadgar. Oavsett vilken form överenskommelsen har, är den vanligtvis skriftlig och behandlar frågor som

- a) verksamhet, varaktighet och rapporteringskrav,
- b) tillsättningen av styrelse eller motsvarande ledningsorgan samt samägarnas rösträtt,
- c) kapitaltillskott från samägarna samt
- d) fördelningen av produktionen, intäkterna, kostnaderna eller resultatet mellan samägarna.

I samarbetsavtalet fastställs att det bestämmande inflytandet utövas gemensamt av samägarna. Kravet på gemensamt bestämmande inflytande säkerställer att ingen samägare ensidigt kan bestämma över verksamheten. I avtalet identifieras vilka för verksamhetens måluppfyllelse viktiga beslut som kräver samtycke av samtliga samägare, och vilka som kräver samtycke av en specificerad majoritet av samägarna.

3

4

5

6

I samarbetsavtalet kan det anges att en av samägarna ansvarar för driften av den verksamhet som drivs i form av ett joint venture. Den driftsansvarige har inte ett bestämmande inflytande över verksamheten, utan agerar inom de finansiella och driftsmässiga riktlinjer som samägarna, i enlighet med samarbetsavtalet, har enats om. Om den driftsansvarige har en rätt att utforma de finansiella och driftsmässiga riktlinjerna bestämmer denne i allmänhet över verksamheten på ett sådant sätt att ett dotterbolagsförhållande föreligger. Verksamheten är då ett dotterbolag och inte ett joint venture.

7

GEMENSAMT STYRDA VERKSAMHETER

I vissa joint ventures används samägarnas egna tillgångar och andra resurser i stället för att det bildas ett separat aktiebolag, handelsbolag eller annan enhet. Varje samägare använder sina egna tillgångar och ådrar sig sina egna kostnader och skulder samt ordnar sin egen finansiering, en finansiering som utgör samägarens eget åtagande. Verksamheten i ett joint venture kan utföras av samägarnas anställda jämsides med samägarnas egna verksamheter av liknande slag. Av samarbetsavtalet framgår vanligtvis hur försäljningen av den gemensamma produktionen fördelas mellan samägarna samt hur eventuella kostnader som samägarna gemensamt ådragit sig skall bäras.

8

Ett exempel på en gemensamt kontrollerad verksamhet är när två eller fler samägare förenar sina verksamheter, resurser och kunskap för att gemensamt tillverka, marknadsföra och distribuera en särskild produkt, såsom t.ex. ett flygplan. Olika delar av tillverkningsprocessen utförs av var och en av de olika samägarna. Varje samägare bär sina egna kostnader och erhåller en andel av intäkterna från försäljningen av flygplanet. Denna andel fastställs i enlighet med samarbetsavtalet.

9

En samägare i en gemensamt kontrollerad verksamhet skall i sin egen resultat- och balansräkning, samt därmed även i sin koncernredovisning, redovisa följande beträffande den gemensamt styrda verksamheten:

10

a) De tillgångar som denne bestämmer över och de skulder som denne ådrar sig.

b) De kostnader som denne har och dennes andel av intäkterna från försäljningen av varor och tjänster.

Eftersom tillgångarna, skulderna, intäkterna och kostnaderna redovisas i samägarens egen resultat- och balansräkning, och därmed även i dennes koncernredovisning, krävs det inga justeringar eller andra åtgärder för koncernredovisningsändamål beträffande dessa poster när samägaren upprättar en koncernredovisning.

11

Separata räkenskaper och separat årsredovisning/årsbokslut krävs i allmänhet inte för den gemensamt styrda verksamheten. Samägarna kan dock välja att upprätta en intern redovisning för att kunna bedöma utvecklingen i den gemensamt styrda verksamheten.

12

GEMENSAMMA TILLGÅNGAR

Vissa joint ventures innebär att samägarna gemensamt har ett bestämmande inflytande över, och ofta gemensamt äger, en eller flera tillgångar som parterna bidragit med eller köpt in för att användas i den verksamhet som bedrivs i form av ett joint venture. Tillgångarna används för att uppnå ekonomiska fördelar för samägarna. Varje samägare erhåller en andel av den produktion som åstadkommes med hjälp av de gemensamma tillgångarna och bär en överenskommen del av de kostnader som uppkommer.

13

Denna typ av joint venture inbegriper inte att man bildar ett separat aktiebolag, handelsbolag eller annan enhet. Varje samägare bestämmer över sin del av de framtida ekonomiska fördelarna via sin andel i de gemensamma tillgångarna.

14

Inom olje-, gas- och mineralutvinningsbranscherna är det vanligt med gemensamma tillgångar. Exempelvis kan ett antal oljeproducerande företag gemensamt bestämma över och driva en oljeledning. Varje samägare använder oljeledningen för att transportera sin egen produktion och i utbyte bär samägaren en överenskommen del av kostnaden för driften av oljeledningen. Ett annat exempel på en gemensam tillgång är då två företag gemensamt äger en fastighet och vart och ett av företagen erhåller en andel av hyresintäkterna och bär en andel av kostnaderna.

15

Varje samägare i ett joint venture i form av gemensamma tillgångar, skall i sin egen resultat- och balansräkning, samt därmed även i sin koncernredovisning, redovisa följande beträffande de gemensamma tillgångarna:

16

- a) *sin andel av de tillgångar som är föremål för ett gemensamt bestämmande inflytande, klassificerade i enlighet med tillgångarnas beskaffenhet,*
- b) *de skulder som samägaren har ådragit sig,*
- c) *sin andel av de skulder som denne tillsammans med de andra samägarna gemensamt ådragit sig,*
- d) *de intäkter från försäljning eller användning av den produktion som åstadkommes med hjälp av dennes andel av tillgångarna samt samägarens andel av de kostnader som denne tillsammans med de andra samägarna gemensamt ådragit sig samt*
- e) *de kostnader som samägaren själv har ådragit sig avseende de gemensamma tillgångarna.*

Varje samägare i ett joint venture i form av gemensamma tillgångar redovisar i sin egen resultat- och balansräkning, samt därmed även i sin koncernredovisning, följande beträffande de gemensamma tillgångarna:

17

- a) *sin andel av de tillgångar som är föremål för ett gemensamt bestämmande inflytande, klassificerade i enlighet med tillgångarnas beskaffenhet, alltså inte en finansiell tillgång i form av en andel i ett joint venture. Exempelvis klassificeras en andel i en oljeledning, varöver ett gemensamt bestämmande inflytande innehas, som materiell anläggningstillgång,*
- b) *de skulder som samägaren har ådragit sig, exempelvis skulder som uppstått vid finansieringen av dennes andel i tillgångarna,*

- c) sin andel av de skulder som denne tillsammans med de andra samägarna gemensamt ådragit sig,
- d) de intäkter från försäljning eller användning av den produktion som åstadkommes med hjälp av dennes andel av tillgångarna samt samägarens andel av de kostnader som denne tillsammans med de andra samägarna gemensamt ådragit sig samt
- e) de kostnader som samägaren själv har ådragit sig avseende de gemensamma tillgångarna, exempelvis de kostnader som hör samman med finansieringen av dennes investering i de gemensamma tillgångarna och dennes kostnader för att kunna sälja sin andel av de gemensamma tillgångarnas produktion.

Eftersom tillgångarna, skulderna, intäkterna och kostnaderna redovisas i samägarens egen resultat- och balansräkning, och därmed även i dennes koncernredovisning, krävs det inga justeringar eller andra åtgärder för koncernredovisningsändamål beträffande dessa poster när samägaren upprättar en koncernredovisning.

Redovisningen av joint ventures i form av gemensamma tillgångar avspeglar den ekonomiska innebörden och vanligtvis också den legala formen för samarbetet. Separata räkenskaper för de gemensamma tillgångarna kan i allmänhet begränsas till att avse de av samägarna gemensamt ådragna kostnaderna vilka slutligen ska bäras av de olika samägarna. En årsredovisning/ett årsbokslut behöver i allmänhet inte upprättas för denna typ av joint venture men samägarna kan vilja upprätta en intern redovisning för att kunna bedöma utvecklingen.

18

GEMENSAMT STYRDA FÖRETAG

Ett gemensamt styrt företag är ett joint venture som inbegriper bildandet av ett aktiebolag, handelsbolag eller någon annan form av företag i vilken varje samägare äger en andel. Enheten fungerar på samma sätt som andra företag, förutom att ett avtal mellan samägarna anger att de gemensamt delar på det bestämmande inflytandet över enhetens ekonomiska verksamhet.

19

Ett gemensamt styrt företag bestämmer över sina tillgångar, ådrar sig skulder och kostnader och erhåller intäkter. Företaget kan ingå avtal i eget namn och ordna finansiering till sin verksamhet. Varje samägare är berättigad till en viss del av resultatet i det gemensamt styrda företaget. I vissa gemensamt styrda företag fördelas också företagens produktion mellan samägarna.

20

Ett vanligt exempel på ett gemensamt styrt företag är då två företag förenar sina verksamheter inom ett särskilt affärsområde genom att överföra tillgångar och skulder till ett gemensamt styrt företag. Ett annat exempel är då ett företag etablerar en verksamhet i ett annat land i samarbete med det landets regering eller någon annan institution, genom att bilda en separat enhet varöver företaget och regeringen eller institutionen gemensamt har ett bestämmande inflytande.

21

Många gemensamt styrda företag liknar till sin innebörd de joint ventures som kallas gemensamt styrda verksamheter eller gemensamt kontrollerade tillgångar. Exempelvis kan samägarna överföra en gemensamt kontrollerad tillgång, till exempel en oljeledning, till ett gemensamt styrt företag av skattemässiga eller andra skäl. På samma sätt kan samägarna bidra till ett gemensamt styrt företag med tillgångar som kommer att användas gemensamt. Vissa gemensamt styrda verksamheter inbegriper bildande av ett gemensamt styrt företag, där vissa med verksamheten förknippade aktiviteter sköts, exempelvis design, marknadsföring eller distribution.

22

Ett gemensamt styrt företag för sina egna räkenskaper och upprättar och offentliggör sin årsredovisning på samma sätt som andra företag i enlighet med vad som följer av tillämplig lagstiftning och god redovisningssed.

23

Vanligtvis bidrar varje samägare med pengar eller andra resurser till det gemensamt styrda företaget. Dessa bidrag redovisas i samägarens balansräkning som en ökning av det redovisade värdet på andelar i det gemensamt styrda företaget.

24

En samägares koncernredovisning

En samägare skall i koncernredovisningen redovisa sina andelar i gemensamt styrda företag antingen enligt klyvningsmetoden eller enligt kapitalandelsmetoden.

25

I ett gemensamt styrt företag bestämmer samägarna över sina andelar i framtida resultat via sina andelar av det gemensamt ägda företags tillgångar och skulder. Detta förhållande kommer bäst till uttryck om man i koncernredovisningen intar andelen i tillgångar skulder, intäkter och kostnader såsom sker vid klyvningsmetoden. Klyvningsmetoden är således att föredra framför kapitalandelsmetoden.

26

Klyvningsmetoden

En samägare som i koncernredovisningen redovisar sin andel i ett gemensamt styrt företag med tillämpning av klyvningsmetoden skall använda en av klyvningsmetodens två olika presentationsformer.

27

När en samägares innehav i ett gemensamt styrt företag intas i koncernredovisningen, är det viktigt att det sker på ett sätt som avspeglar den ekonomiska innebörden med innehavet, snarare än den form och struktur som samarbetet bedrivs under. I ett gemensamt styrt företag bestämmer en samägare över sin andel av de framtida ekonomiska fördelarna via sin andel av tillgångarna och skulderna i företaget. Detta avspeglas i samägarens koncernredovisning då denne redovisar för sin andel i det gemensamt styrda företags tillgångar, skulder, intäkter eller kostnader genom att använda en av de två olika presentationsformer som beskrivs i punkt 30.

28

Tillämpningen av klyvningsmetoden innebär att samägarens andel av de tillgångar och skulder som denne tillsammans med övriga samägare bestämmer över inkluderas i koncernbalansräkningen. I koncernresultaträkningen inkluderas samägarens andel av det gemensamt styrda företags intäkter och kostnader. Vid tillämpning av klyvningsmetoden sker redovisningen i koncernen på ett sätt som i många avseenden överensstämmer med vad som beskrivs i Redovisningsrådets rekommendation RR 1, Koncernredovisning. Av årsredovisningslagen (ÅRL) framgår att för joint ventures redovisade enligt klyvningsmetoden är bestämmelserna desamma som för dotterföretag vad gäller balansdag och värdering samt klassificering. Samma sak gäller reglerna om elimineringar av koncern-interna fordringar och skulder, intäkter och kostnader samt internvinster. Vad som avses med internvinst framgår av punkterna 40 och 41 nedan. Även bestämmelserna om förvärvsmetoden är, enligt ÅRL, tillämpliga då ett joint venture redovisas enligt klyvningsmetoden.

29

Olika presentationsformer kan används vid tillämpning av klyvningsmetoden. Samägaren kan, i sin koncernredovisning, post för post slå ihop sin andel av det gemensamt styrda företags tillgångar, skulder, intäkter och kostnader med motsvarande poster i sin koncernredovisning. Exempelvis kan samägaren slå ihop sin andel av det gemensamt styrda företags lager med koncernens lager i övrigt, och sin andel av det gemensamt styrda företags materiella anläggningstillgångar med koncernens materiella anläggningstillgångar i övrigt. Alternativt kan samägaren införa separata poster för sin andel av det gemensamt styrda företags tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i koncernredovisningen. Samägaren kan exempelvis redovisa sin andel av det gemensamt styrda företags omsättningstillgångar på en separat rad bland koncernens omsättningstillgångar och sin andel av det gemensamt styrda företags materiella anläggningstillgångar på en separat rad bland koncernens materiella anläggningstillgångar. Båda sätten att redovisa ger samma nettoresultat och samma summa för varje huvudkategori av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader.

30

Oavsett vilken presentationsform som används vid tillämpning av klyvningsmetoden är det inte tillåtet att kvitta tillgångar eller skulder mot andra skulder eller tillgångar, eller att kvitta intäkter eller kostnader mot andra kostnader eller intäkter, såvida det inte finns en legal eller avtalsenlig rätt att reglera mellanhavandena genom kvittning och regleringen också förväntas ske genom kvittning.

31

En samägare skall upphöra att tillämpa klyvningsmetoden från och med den tidpunkt då denne inte längre har gemensamt bestämmande inflytande över företaget. Det koncernmässiga värde som redovisas vid denna tidpunkt skall användas som anskaffningsvärde vid övergången till anskaffningsvärdemetoden i koncernredovisningen.

32

En samägare upphör att tillämpa klyvningsmetoden från och med det datum då denne inte längre har gemensamt bestämmande inflytande över företaget. Detta kan till exempel inträffa då samägaren avyttrar sin andel eller då det gemensamt styrda företaget utsätts för sådana restriktioner att det inte längre kan utöva sin verksamhet.

33

Kapitalandelsmetoden

En samägare som i koncernredovisningen redovisar sin andel i ett gemensamt styrt företag med tillämpning av kapitalandelsmetoden skall tillämpa metoden i enlighet med beskrivningen i Redovisningsrådets rekommendation RR 13, Intresseföretag, punkterna 15 - 22.

34

En samägare skall upphöra att tillämpa kapitalandelsmetoden från och med den tidpunkt då denne inte längre har gemensamt bestämmande inflytande, eller inte längre har ett betydande inflytande, över företaget. Det koncernmässiga värde som redovisas vid denna tidpunkt skall användas som anskaffningsvärde vid övergången till anskaffningsvärdemetoden i koncernredovisningen.

35

Undantag från tillämpning av klyvnings- och kapitalandelsmetoden

En samägare skall, i koncernredovisningen, redovisa sin andel i ett gemensamt styrt företag enligt anskaffningsvärdemetoden i följande fall:

36

- a) andelen har anskaffats och innehas endast i syfte att avyttras inom en snar framtid,*
- b) verksamheten i det gemensamt styrda företaget är underkastad betydande och varaktiga hinder som i väsentlig grad begränsar möjligheten att överföra vinstmedel från det gemensamt styrda företaget till samägaren och*
- c) nödvändig information för att upprätta redovisningen enligt klyvnings- eller kapitalandelsmetoden kan inte erhållas utan oskäligen kostnad eller inom rimlig tid.*

En tillämpning av antingen klyvnings- eller kapitalandelsmetoden är olämplig när en andel i ett gemensamt styrt företag har anskaffats och innehas endast i syfte att avyttras inom snar framtid. Detsamma gäller när verksamheten i det gemensamt styrda företaget är underkastad betydande och varaktiga hinder som i väsentlig grad begränsar möjligheten att överföra vinstmedel från det gemensamt styrda företaget till samägaren.

37

En samägare skall från och med den tidpunkt då ett gemensamt styrt företag blir ett dotterföretag, redovisa sina andelar i detta företag i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation RR 1, Koncernredovisning.

38

Redovisning i juridisk person – samägaren

Andelar i gemensamt styrda företag redovisas i samägarens egen resultat- och balansräkning med tillämpning av anskaffningsvärdemetoden och detta oavsett om samägaren upprättar koncernredovisning eller ej. Enligt anskaffningsvärdemetoden redovisar samägaren sin andel i ett gemensamt styrt företag till anskaffningsvärde. Som intäkt från gemensamt styrda företag redovisas endast erhållna utdelningar och då under förutsättning att dessa härrör från vinster som intjänats efter förvärvet. Utdelningar som överstiger dessa vinstmedel betraktas som en återbetalning av investeringen och reducerar andelens redovisade värde.

39

TRANSAKTIONER MELLAN EN SAMÄGARE OCH ETT JOINT VENTURE

När en samägare tillskjuter eller säljer tillgångar till ett joint venture, skall redovisningen av vinst eller förlust från denna transaktion avspegla transaktionens ekonomiska innebörd. Då tillgångarna övertas av ett joint venture, och samägaren överfört de väsentliga risker och fördelar som ett ägande medför, skall samägaren, i sin koncernredovisning, redovisa endast den del av vinsten eller förlusten som motsvarar de andra ägarnas ägarandel¹⁾. Samägaren skall dock redovisa hela förlusten när transaktionen tyder på att den överlättna tillgången har varit redovisad till för högt värde.

40

När en samägare köper tillgångar från ett joint venture, skall samägaren, i sin koncernredovisning, redovisa sin andel av detta joint ventures vinst från transaktionen först när samägaren själv har sålt tillgången till en oberoende part. En samägare skall redovisa sin andel av förluster som uppstår i ett joint venture på grund av sådana här transaktioner på samma sätt som vinster. Förluster skall dock redovisas omedelbart när de utgör ett tecken på att en tillgång redovisats till ett för högt värde.

41

För att bedöma huruvida en transaktion mellan en samägare och ett joint venture tyder på att en tillgång varit redovisad till ett för högt värde beräknas tillgångens återvinningsvärde i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation RR 17, Nedskrivningar. I RR 17 definieras återvinningsvärdet som det högre av nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet. Vid beräkning av nyttjandevärdet måste nuvärdet av framtida inbetalningsöverskott uppskattas. Uppskattningen baseras på en fortlöpande användning av tillgången samt eventuellt restvärde vid avyttring.

42

EN PLACERARES REDOVISNING AV ANDELAR I JOINT VENTURES

Placerare saknar gemensamt bestämmande inflytande över ett joint venture och skall därför redovisa sin andel enligt anskaffningsvärde-metoden både i den egna resultat- och balansräkningen och i koncernredovisningen. Om emellertid ett betydande inflytande över detta joint venture föreligger skall innehavet redovisas i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation RR 13, Intresseföretag.

43

1) SIC (Standing Interpretations Committee) har i SIC - 13, "Jointly Controlled Entities - Non-Monetary Contributions by Venturers", gjort ett uttalande om hur motsvarande punkt i IAS 31 skall uttolkas då samägare tillskjuter icke-monetära tillgångar till ett gemensamt styrt företag och i utbyte erhåller andelar i företaget. Innebörden av uttalandet är att samägaren skall tillämpa en redovisning som är i linje med reglerna om byten av tillgångar i rekommendationen om materiella anläggningstillgångar, dvs. under vissa förutsättningar skall transaktionen inte medföra redovisning av någon vinst eller förlust. Redovisningsrådets Akutgrupp har påbörjat ett arbete med ett uttalande baserat på SIC -13.

DRIFTSANSVARIGA FÖR JOINT VENTURES

Den som ansvarar för driften av en verksamhet som drivs i form av ett joint venture skall redovisa erhållna ersättningar i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation RR 11, Intäkter. **44**

En eller flera samägare kan vara ansvariga för driften. Driftsansvariga erhåller ofta en ersättning för sådana uppdrag. I ett joint venture redovisas erlagda ersättningar som en kostnad. **45**

UPPLYSNINGAR

En samägare skall, i sin egen årsredovisning och i koncernredovisningen, lämna en beskrivning av alla sina väsentliga joint ventures. **46**

En samägare skall för varje innehav i ett gemensamt styrt företag, som ägs direkt av samägaren, ange: **47**

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

I koncernredovisningen skall upplysningar enligt föregående punkt lämnas för såväl direkta som indirekta innehav i gemensamt styrda företag¹⁾. Därutöver skall, i förekommande undantagsfall, tilläggsupplysning lämnas om: **48**

- a) skälen till att andelen i det gemensamt styrda företaget redovisas enligt anskaffningsvärdemetoden och*
- b) skälen till att redovisningen i det gemensamt styrda företaget ej korrigerats till koncernens redovisningsprinciper.*

En samägare i ett gemensamt styrt företag som i koncernredovisningen tillämpar klyvningsmetoden skall, till följd av krav i ÅRL, i not lämna upplysning om skälen till varför denna redovisningsmetod har valts. **49**

1) I ÅRL 5 kap. 9 § framgår att den tilläggsinformation som i denna rekommendation återfinns i punkt 47 a) t.o.m. e) och i punkt 54 får utelämnas om den är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild. Det finns inget motsvarande undantag vad gäller koncernredovisningen. Enligt en ändring av ÅRL som trädde ikraft den 1 januari 1999, får emellertid en i dessa avseenden ofullständig koncernredovisning ändå publiceras tillsammans med koncernrevisionsberättelsen. Det måste då finnas en notering om att ofullständiga upplysningar lämnats. Den till PRV insända koncernredovisningen måste dock vara fullständig. Se BFN U 99:1.

För andelar i gemensamt styrda företag som redovisas med tillämpning av klyvningsmetoden skall även uppgift lämnas, särskilt för varje företag, om medelantalet under räkenskapsåret anställda personer med uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män¹⁾. Om företaget har anställda i flera länder skall medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i varje land anges²⁾. **50**

Första gången ett joint venture intas i koncernredovisningen med tillämpning av kapitalandelsmetoden, det vill säga normalt anskaffningsåret, skall i not till koncernbalansräkningen anges hur stor skillnaden är mellan i koncernen redovisat värde på innehavet och samägarens andel av det egna kapitalet i det gemensamt styrda företaget. Denna skillnad utgörs i allmänhet av koncernmässig goodwill och andra justeringsposter föranledda av förvärvsanalysen. **51**

Om andelar i joint ventures redovisas med tillämpning av kapitalandelsmetoden skall det av not till koncernbalansräkningen framgå hur mycket större koncernens egna kapital är jämfört med om andelarna hade redovisats enligt anskaffningsvärdemetoden. **52**

Om sammansättningen av de gemensamt styrda företagen som omfattas av koncernredovisningen har ändrats väsentligt under räkenskapsåret skall en samägare lämna sådana upplysningar som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna. **53**

I ägarföretagets egen redovisning skall tilläggsupplysningar lämnas om det gemensamt styrda företagens egna kapital och resultat. Uppgiften om eget kapital och resultat skall avse vad effekten på eget kapital och resultat skulle ha varit om kapitalandelsmetoden hade tillämpats. **54**

Uppgiften om eget kapital och resultat behöver inte lämnas om innehavet motsvarar mindre än hälften av det ägda företagens egna kapital och om företaget inte offentliggör sin balansräkning. Uppgiften får utelämnas i samägarens årsredovisning även i de fall det gemensamt styrda företaget finns intaget enligt kapitalandelsmetoden eller klyvningsmetoden i en av ägarföretaget upprättad koncernredovisning eller en sådan koncernredovisning som avses i ÅRL 7 kap. 2 §. Den sistnämnda lätttnadsregeln omfattar ej det fall där ett företag äger andelar i ett gemensamt styrt företag men inte upprättar koncernredovisning på grund av att dotterföretag saknas. **55**

1) Se vidare i BFN R 4, Uppgift om medelantalet anställda samt löner och andra ersättningar, för hur uppgift skall beräknas och presenteras. Rekommendationen är under omarbetning för att inta anvisningar om detta.

2) Koncernredovisningen får publiceras tillsammans med koncernrevisionsberättelsen även om den inte är komplett avseende uppgifter om anställda fördelade på kvinnor och män samt per land. Detta gäller endast den tryckta versionen av årsredovisningen. Den version som inges till PRV skall vara komplett och omfattas inte av ovanstående lätttnadsregel. Se vidare BFN R 4 punkt 20 a.

De samägare som redovisar sina andelar i gemensamt styrda företag genom att använda klyvningsmetoden med ihopslagning post för post och de samägare som redovisar sina andelar genom att tillämpa kapitalandelsmetoden, skall för balansräkningens respektive huvudrubriker (såsom anläggningstillgångar och omsättningstillgångar) särredovisa det totala belopp som hör samman med samägarens andelar i de gemensamt styrda företagen. Detsamma gäller för resultaträkningens intäkter och kostnader.

56

En samägare skall, i sin egen årsredovisning och i koncernredovisningen, lämna separat upplysning om det totala beloppet av följande ansvarsförbindelser, såvida inte sannolikheten för förlust är ringa:

57

- a) alla ansvarsförbindelser som samägaren själv har med anledning av sina intressen i joint ventures, och sin andel i respektive ansvarsförbindelse som samägaren har ådragit sig gemensamt med andra samägare,*
- b) sin andel av de ansvarsförbindelser och skulder (dock ej de skulder som redan ingår i koncernbalansräkningen till följd av att klyvningsmetoden tillämpas) som samägarens joint ventures själva ådragit sig och för vilka samägaren kan bli betalningsansvarig samt*
- c) de ansvarsförbindelser som har uppstått på grund av att samägaren kan bli betalningsansvarig för de skuldförbindelser som ingåtts av de övriga samägarna i ett joint venture.*

En samägare skall, i sin egen årsredovisning och i koncernredovisningen, lämna separat upplysning om det totala beloppet av följande åtaganden:

58

- a) de investeringar samägaren åtagit sig gentemot sina joint ventures och sin andel av de investeringar som samägaren har åtagit sig tillsammans med andra samägare samt*
- b) sin andel av de investeringsåtaganden som samägarens joint ventures själva har gjort.*

IKRAFTTRÄDANDE

Denna rekommendation skall tillämpas för finansiella rapporter som avser räkenskapsår som påbörjas från och med den 1 januari 2001. Tidigare tillämpning uppmuntras.

59

ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS

Denna rekommendation, RR 14, överensstämmer med IAS 31 (revised 1998), Financial Reporting of Interests in Joint Ventures, utom på de punkter som anges nedan.

60

- Enligt IAS 31 p. 2 och 4 utesluts joint ventures från begreppet intresseföretag. Så sker ej i RR 14 till följd av ÅRL. Skillnaden är av liten praktisk betydelse.

- Vid tillämpning av kapitalandelsmetoden hänvisar RR 14 till punkterna 15 - 22 i RR 13, Intresseföretag. Se den rekommendationens bilaga 2 för kommentarer avseende dessa punkter vad gäller följsamhet mot IAS.
- IAS 31 p. 29 beskriver när kvittningar är tillåtna och när de är "inappropriate". ÅRL och därmed RR 14 punkt 31 använder den starkare termen otillåtet.
- IAS 31 saknar motsvarighet till sista meningen i RR 14 punkt 32. Enligt denna skall en samägare som av vissa skäl tillåts övergå från att tillämpa klyvningsmetoden till att tillämpa anskaffningsvärdemetoden i koncernredovisningen såsom anskaffningsvärde använda det koncernmässiga värde som redovisas vid ändringstidpunkten. Motsvarande regel finns i RR 13, Intresseföretag punkt 35 vad gäller övergång från tillämpning av kapitalandelsmetoden till anskaffningsvärdemetoden. Dessa regler överensstämmer med IAS 28 med avseende på övergång från tillämpning av kapitalandelsmetod till anskaffningsvärdemetod för intresseföretag.
- IAS 31 p. 35 behandlar när andelar i joint ventures skall redovisas enligt anskaffningsvärdemetoden. Motsvarande punkt i RR 14, punkt 36, medger att anskaffningsvärdemetoden används i ett ytterligare fall nämligen då nödvändig information för att upprätta redovisningen enligt klyvnings- eller kapitalandelsmetoden inte kan erhållas utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid. Detta följer av ÅRL och är förenligt med IASC:s Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements¹⁾.
- IAS 31 p. 42 hänvisar till IAS 39 vad gäller en placerares redovisning av sin andel i ett joint venture. Enligt IAS 39 skall andelsinnehavet i vissa fall redovisas till marknadsvärde och i andra fall till anskaffningsvärde. ÅRL och därmed RR 14 punkt 43 anger att anskaffningsvärdemetoden skall tillämpas.
- IAS 31 saknar motsvarighet till delar av RR 14 punkt 47 och hela punkt 48 - 55 vilka innehåller upplysningskrav som föranleds av ÅRL och BFN U 99:1.
- RR 14 skall tillämpas för finansiella rapporter som avser räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 2001. IAS 31 har ett tidigare ikraftträdande, nämligen den 1 januari 1992 dock med undantag för motsvarigheterna till RR 14:s punkter 40, 41 och 42, vilka i sin nuvarande lydelse skall tillämpas för finansiella rapporter som avser räkenskapsår som påbörjas den 1 juli 1999 och därefter. Motsvarigheterna till RR 14 punkt 40 och 41 har även funnits i annan lydelse tidigare.

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

BILAGA 1

ÖVERVÄGANDEN I ANSLUTNING TILL REKOMMENDATIONENS UTFORMNING OCH KOMMENTARER TILL REKOMMENDATIONENS INNEHÅLL

I det följande lämnas en redogörelse för vissa av de överväganden som gjorts vid utformningen av rekommendationen (RR 14). Vidare kommenteras vissa delar av rekommendationen.

Termen Joint venture

Termen Joint venture är vedertagen internationellt och numera även inom det svenska språket. Den används därför i denna rekommendation.

Andra termer såsom samriskföretag, samsamarbetsbolag, konsortier och gemensamt företag används ofta i praktiken och då synonymt med joint venture såsom det definieras i denna rekommendation.

Intresseföretag

ÅRL:s definition av intresseföretag inbegriper även de joint ventures som drivs i form av gemensamt styrda företag. Så är ej fallet i IAS 28. I RR 13 överensstämmer definitionen av intresseföretag med ÅRL, men rekommendationen skall inte tillämpas på sådana intresseföretag som är joint ventures. Redovisningsrådet har valt att följa strukturen i IAS och behandlar därför intresseföretag och joint ventures i separata rekommendationer.

Joint ventures som är handelsbolag

Av RR 14 punkt 39 och 43 framgår att andelar i gemensamt styrda företag i samägarens egen resultat- och balansräkning skall redovisas med tillämpning av anskaffningsvärdemetoden. Andelar i joint ventures kan utgöras av ett innehav i ett handelsbolag.

Handelsbolag har i praxis redovisats hos ägarföretagen, i dess egen resultat- och balansräkning, på så vis att tillgångsvärdet förändrats med andelen i handelsbolagets resultat. Andelen av resultatet har ingått i ägarföretagets resultaträkning och fria egna kapital. Handelsbolag är inte skattesubjekt utan respektive ägare skattar för sin andel i resultatet. Skatt hänförlig till andel i handelsbolagets resultat har således ingått i ägarföretagets redovisade skatt.

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

Kapitalandelsfond

ÅRL innehåller regler om kapitalandelsfond för intresseföretag som redovisas enligt kapitalandelsmetoden. Joint ventures av typen gemensamt styrda företag är i ÅRL:s mening intresseföretag. Intresseföretag i form av joint ventures kan i koncernredovisningen antingen intas med tillämpning av kapitalandelsmetoden eller klyvningsmetoden.

För intresseföretag redovisade enligt kapitalandelsmetoden skall, enligt ÅRL 7 kap. 28 §, det belopp varmed andelarna upptas till ett högre värde än i närmast föregående koncernbalansräkning sättas av till en kapitalandelsfond. Denna utgör bundet eget kapital i koncernen. Föranlett av § 28 och tidigare praxis framgår i rekommendationen RR 13 Intresseföretag punkt 15 hur koncernens bundna respektive fria egna kapital skall beräknas vid innehav av intresseföretag som redovisas enligt kapitalandelsmetoden. Vid redovisning av joint ventures tillämpas samma beräkningssätt om kapitalandelsmetoden tillämpas (det följer av RR 14 punkt 34 som hänvisar till bland annat punkt 15 i rekommendationen RR 13, Intresseföretag). Enligt ÅRL 7 kap. 8 § skall kapitalandelsfonden redovisas i koncernbalansräkningen under rubriken Andra fonder som en särskild post. Enligt ÅRL:s balansräkningsschema får de olika posterna under Andra fonder i stället specificeras i not. Som framgår av Redovisningsrådets rekommendation RR 1 kan koncernbalansräkningens bundna egna kapital ej specificeras på fler poster än Aktiekapital och Bundna reserver om uppdelningen ska vara meningsfull.

ÅRL:s regler om kapitalandelsfond är oklara och har tolkats olika. Redovisningsrådets uppfattning är, se punkt 52 i denna rekommendation, att den mest meningsfyllda tolkningen av ÅRL:s regler torde vara att upplysning lämnas om hur mycket större koncernens egna kapital är jämfört med om innehaven i gemensamt styrda företag hade redovisats enligt anskaffningsvärdemetoden. Redovisningsrådets uppfattning är att uppgiften om ett sådant belopp ej behöver ha en särskild benämning utan att det är bättre att innebörden av beloppet beskrivs, exempelvis i not till eget kapital.

Rubricering i finansiella rapporter

Samägare redovisar sina andelar i gemensamt styrda företag som en separat post i sin egen balansräkning. Så sker även i koncernbalansräkningen i de fall kapitalandelsmetoden tillämpas. Posten benämns Andelar i joint ventures. Vid tillämpning av kapitalandelsmetoden redovisas samägarens andel av det gemensamt styrda företaget resultat separat i koncernresultaträkningen. Posten ges en beteckning som indikerar att kapitalandelsmetoden har använts, exempelvis Andelar i joint ventures resultat.

BILAGA 2

JÄMFÖRELSE MED TIDIGARE NORMGIVNING

Rekommendationen (RR 14) innebär följande förändringar i förhållande till FAR:s utkast till rekommendation "Redovisning för andel i intresseföretag" som behandlar redovisning av andelar i joint ventures.

FAR:s utkast behandlar enbart gemensamt styrda företag. RR 14 innefattar även joint ventures i form av gemensamt styrda verksamheter och gemensamma tillgångar och innebär ett utökat informationskrav.

FAR:s utkast innehåller inga närmare anvisningar för tillämpning av klyvningsmetoden.

Beträffande jämförelse med tidigare normgivning vad gäller tillämpning av kapitalandelsmetoden hänvisas till RR 13, Intresseföretag.



© **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