

Konsekvensutredning – Allmänna råd om redovisning av fusion

Inledning

Enligt förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning ska en myndighet när den överväger nya eller förändrade regler göra en konsekvensutredning och dokumentera denna.

BFN överväger att ge ut allmänna råd om redovisning av fusion.

Reglerna ska tillämpas vid redovisning av fusion enligt 23 kap. aktiebolagslagen (2005:551) och enligt 16 kap. lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar.

BFN:s konsekvensutredning utgår från de frågeställningar som finns i förordningen.

1. Beskrivning av problemet och vad BFN vill uppnå.

Det saknas i svensk rätt särskilda lagregler om redovisning av fusion. Värderingen av företagets tillgångar och skulder ska utgå från värderingsreglerna i årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, samt vara i överensstämmelse med ÅRL:s grundläggande redovisningsprinciper.

Bokföringsnämnden har gett ut två allmänna råd om redovisning av fusion, Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 1999:1) Fusion av helägt aktiebolag och (BFNAR 2003:2) Redovisning av fusion. Mot bakgrund av ändringar i årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, enligt propositionen Tydligare redovisningsregler och nya rapporteringskrav för utvinningsindustrin (prop. 2015/16:3) beslutade nämnden den 18 oktober 2016 om de allra mest nödvändiga uppdateringarna av BFNAR 1999:1 Fusion av helägt aktiebolag och BFNAR 2003:2 Redovisning av fusion med tillhörande vägledning.

Nämndens beslut föregicks av en remiss. Remissen innehöll fler förslag än vad som senare kom att beslutas. Remissinstanserna var överlag positiva till de föreslagna ändringarna men framförde även önskemål om ytterligare ändringar av regelverken. Bland annat efterfrågades reglering av vad som ska gälla beträffande redovisning i samband med nedströmsfusioner, att reglerna bör kompletteras så att de omfattar även ekonomiska föreningar samt kompletteringar vad gäller IFRS-företag och finansiella företag. Synpunkter framfördes även på strukturen i vägledningarna. Sålunda identifierades ett antal frågeställningar och behov av ändringar av både materiell och redaktionell art. Av resursskäl kunde dessa inte tas om hand inom ramen för projektet.

De allmänna råden publicerades vid en tidpunkt då koncernredovisningen skulle upprättas i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00 Koncernredovisning. Redovisningsrådet finns inte längre och deras rekommendationer uppdateras följaktligen inte. Rekommendationen baserades på att företaget endast redovisade den del av dotterföretagens tillgångar och skulder i koncernredovisningen som moderföretaget ägde genom sitt innehav av andelarna i dotterföretagen, dvs. i enlighet med den s.k. ägarteorin. De allmänna råden tar sin utgångspunkt i att koncernredovisningen ska upprättas enligt ägarteorin och att

värderingen av övertagna tillgångar och skulder ska göras baserat på de ackumulerade anskaffningsvärdena för andelarna i det överlåtande företaget.

BFN har sedan de allmänna råden om fusion publicerades gett ut samlade regelverk för olika kategorier av företag som ska tillämpas när företagen upprättar årsbokslut, årsredovisning och koncernredovisning. De flesta svenska företag som ska upprätta koncernredovisning ska göra det enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning. Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:3) om tillämpning av rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering, får ett företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av IFRS tillämpa Rådet för finansiell rapporterings rekommendation RFR 2 Redovisning för juridiska personer i sin årsredovisning.

I BFNAR 2012:1 och IFRS tillämpas den s.k. enhetsteorin. Enligt enhetsteorin ska moderföretaget och dess dotterföretag betraktas som en odelbar enhet så länge moderföretaget har ett bestämmande inflytande över dotterbolaget. Detta innebär att dotterföretagets samtliga tillgångar och skulder redovisas i sin helhet i koncernredovisningen även för ett delägt dotterföretag. Enhetsteorin kan inte tillämpas i juridisk person varför BFNAR 2012:1 och RFR 2 innehåller särskilda bestämmelser för redovisningen i den juridiska personen. Koncernredovisningen kan bl.a. därför inte i alla lägen läggas till grund för redovisning av fusionen utan att anpassning till värderingsreglerna i ÅRL görs. Då de nuvarande allmänna råden om fusion utgår från att koncernredovisningen kan läggas till grund för redovisningen finns risk att redovisningen av de genom fusionen övertagna tillgångarna och skulderna blir fel i förhållande till ÅRL:s värderingsregler.

I samband med att det i remissen föreslagna allmänna rådet beslutas ska de två föregående allmänna råden upphävas.

Syftet är att med utgångspunkt i fusionsregelverken och framförda remissynpunkter ta fram ett nytt ”heltäckande” allmänt råd om fusion med tillhörande vägledning. Utgångspunkten är att regelverket ska tillämpas vid redovisning av fusion enligt 23 kap. aktiebolagslagen (2005:551) och enligt 16 kap. lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar. Bestämmelser i de befintliga allmänna råden som bedömts irrelevanta eller oförenliga med nuvarande lagstiftning har utmönstrats. I övrigt är avsikten att det nya regelverket inte ska innebära någon ändring i materiellt hänseende. Strukturen i den tillhörande vägledningen följer den struktur som tillämpas i BFNAR 2012:1.

2. Beskrivning av vilka alternativa lösningar som finns för det BFN vill uppnå och vilka effekterna blir om någon reglering inte kommer till stånd.

I stället för att ge ut ett samlat regelverk om fusion skulle BFN kunna uppdatera de befintliga regelverken för att modernisera dessa och anpassa dem till ny normgivning från BFN. De uppdateringar och anpassningar som krävs för att få till stånd samma reglering skulle emellertid vara mer svårtillgänglig och spridd på flera olika regelverk. Det skulle enligt BFN:s bedömning göra regelverken mer svårtillämpade.

Om ingenting görs kommer de befintliga regelverken vara fortsatt tillämpliga. De är i terminologi och regeluppbyggnad anpassade till att koncernredovisningen är upprättad enligt ägarteorin. Nuvarande koncernredovisningsregler följer enhetsteorin. Det gör att de nuvarande regelverken om fusion kan missförstås och tillämpas på felaktigt sätt, vilket leder till att fel

värden kan komma att redovisas efter fusionen.

Ett annat alternativ är även att upphäva de befintliga regelverken och lämna över åt företagen att avgöra hur t.ex. värderingen av tillgångar och skulder ska göras med tillämpning av ÅRL. Fusion mellan företag är emellertid relativt vanligt förekommande och redovisningen av fusion är komplicerat. Utan reglering från BFN riskerar fusioner att redovisas olika med bl.a. bristande jämförbarhet som följd.

3. Vilka som berörs av regleringen.

Aktiebolag och ekonomiska föreningar som har genomfört en fusion enligt 23 kap. aktiebolagslagen (2005:551) respektive enligt 16 kap. lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar.

4. Vilka kostnadsmissiga och andra konsekvenser som regleringen medför och en jämförelse av konsekvenserna för de övervägda regleringsalternativen.

De föreslagna ändringarna innebär i jämförelse med vad som gäller idag för de berörda företagen inte något utökat krav på redovisningen. Den nya regleringen bör därför inte leda till några kostnadsmissiga eller andra konsekvenser. De delar av föreslagna ändringar som innebär klargöranden kan antas medföra en viss lägre administrativ kostnad.

5. Bedömning av om regleringen överensstämmer med eller går utöver de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

Det saknas idag harmoniserade regler inom EU av det slag som regleras i det allmänna rådet. BFN:s bedömning är att ändringarna inte går utöver de krav som följer av EU:s nya redovisningsdirektiv.

6. Bedömning av om särskilda hänsyn behöver tas när det gäller tidpunkten för ikraftträdande och om det finns behov av speciella informationsinsatser.

Enligt plan ska det allmänna rådet beslutas under hösten 2019. Det allmänna rådet ska tillämpas på fusioner som har fusionsdag, enligt definitionen i det allmänna rådet, efter den 31 december 2020. Därigenom får företagen tid att sätta sig in i de nya reglerna. Det allmänna rådet får även tillämpas på fusioner som har fusionsdag, efter nämndens beslut att anta det allmänna rådet. Informationsinsatser kan behövas.

Genom det allmänna rådet upphävs Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 1999:1) om fusion av helägt aktiebolag och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2003:2) om redovisning av fusion.

De upphävda allmänna råden kommer dock att kunna tillämpas på fusioner som har fusionsdag före den 1 januari 2021. Ett övertagande företag som har fusionsdag efter beslutet att anta det allmänna rådet men före den 1 januari 2021 kan därmed välja mellan att redovisa fusionen enligt den äldre normgivningen eller enligt det nya allmänna rådet.

7. Antalet företag som berörs, vilka branscher företagen är verksamma i samt storleken på företagen.

Antalet överlåtande och övertagande aktiebolag och ekonomiska föreningar framgår av följande tabell.

År	Antal överlåtande AB	Antal överlåtande föreningar	Antal övertagande AB	Antal övertagande föreningar
2015	6 731	49	3 218	32
2016	7 467	58	3 539	35
2017	8 051	66	3 612	30
2018	9 142	66	3 694	29

Fusion mellan företag förekommer inom en mängd varierande branscher och mellan företag i av olika storlek. Det är inte kopplat till någon särskild bransch eller till företag av en viss storlek.

8. Vilken tidsåtgång regleringen kan föra med sig för företagen och vad regleringen innebär för företagens administrativa kostnader.

Tidsåtgången för att tillämpa de nya reglerna bör inte skilja sig från tidsåtgången att följa de nu gällande reglerna. Tidsåtgången påverkas bl.a. av verksamhet och omfattning vad avser de företag som berörs av fusionen samt företagens kunskap.

Det kan dock antas att tydliga och klagörande regler bidrar till lägre administrativa kostnader.

9. Vilka andra kostnader den föreslagna regleringen medför för företagen och vilka förändringar i verksamheten som företagen kan behöva vidta till följd av den föreslagna regleringen.

Inga.

10. I vilken utsträckning regleringen kan komma att påverka konkurrensförhållandena för företagen.

Inga.

11. Hur regleringen kan komma att påverka företagen i andra avseenden.

Inga.

12. Behov av särskilda hänsyn till små företag vid reglernas utformning.

Inga. Fusion mellan företag är, beroende på omständigheterna i de enskilda fallen, olika komplicerat. Redovisningen av fusionen blir därmed mindre komplex om fusionen genomförs mellan företag med enkla förhållanden vilket leder till en mindre komplicerad redovisning.