

Bokföringsnämndens VÄGLEDNING

Fusion

Utkast 2019-06-19

Innehållsförteckning

Inledning	4
Förkortningslista	5
Lagregler, allmänt råd (BFNAR 2019:X) och kommentarer	6
Kapitel 1 – Tillämpning	6
Tillämpning	6
Definitioner.....	6
Kapitel 2 – Redovisning av fusion	7
Värdering av övertagna tillgångar och skulder.....	9
Elimineringar	14
Obeskattade reserver.....	14
Överlåtande företags årsresultat	14
Fusionsdifferens	15
Bundet eget kapital m.m.	16
Kapitel 3 – Särskilda regler vid nedströmsfusion	18
Tillämpning	18
Värdering av tillgångar och skulder	19
Fusionsdifferens	20
Elimineringar.....	20
Bundet eget kapital	21
Överlåtande företags årsresultat	21
Kapitel 4 – Upplýsningar i årsredovisningen.....	21
Upplýsningar i förvaltningsberättelsen.....	21
Förändringar i eget kapital.....	22
Noter	22
Kapitel 5 – Bokföring och arkivering	23
Löpande bokföring	23
Räkenskapsinformation och arkivering	24
Ikraftträdande	25
Exempel	26
Gemensamma förutsättningar exempel 1–3	26
Exempel 1 – Fusion utan internvinster eller omföringar mellan bundet och fritt eget kapital	28

Exempel 2 – Fusion när det finns internvinster	34
Exempel 3 – Fusion när det överlåtande företaget redovisat uppskrivning efter förvärvet	38
Exempel 4 – Fusion mellan företag som inte upprättar koncernredovisning	39
Exempel 5 – Fusion av holdingbolag	45
Exempel 6 – Nedströmsfusion	50
Exempel 7 – Absorption fristående företag	54
Exempel 8 – Systerabsorption, emission och kontant likvid högre än bokfört värde	57
Exempel 9 – Systerabsorption, vederlagsfri	62
Exempel 10 – Absorption av delägt dotterföretag	66
Exempel 11 – Absorption av intresseföretag	74
Exempel 12 – Absorption i oäkta koncern	81

Inledning

Bokföringsnämnden (BFN) har i denna vägledning samlat de regler som ett företag ska tillämpa vid redovisning av fusion. Vägledningen innehåller lagregler, Bokföringsnämndens allmänna råd, kommentarer och exempel.

Fusion kan enligt 23 kap. ABL ske genom att två eller flera aktiebolag går samman genom att samtliga tillgångar och skulder i ett eller flera av aktiebolagen övertas av ett annat företag mot vederlag till aktieägarna i det eller de överlåtande bolagen. Fusion kan även ske enligt 16 kap. FL mellan två eller flera ekonomiska föreningar och i vissa fall även mellan en ekonomisk förening och ett helägt aktiebolag.

Ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening kan även delta i en fusion med en motsvarande juridisk person med hemvist i en annan stat inom EES än Sverige, så kallad gränsöverskridande fusion. När en fusion genomförs ska det övertagande företags redovisningsprinciper tillämpas. Om det övertagande företaget är ett svenskt företag ska svenska redovisningsprinciper tillämpas, oavsett om det överlåtande företaget är ett svenskt eller utländskt företag. Det allmänna rådet är därmed tillämpligt även på gränsöverskridande fusioner om det övertagande företaget är ett svenskt företag.

Från ekonomisk utgångspunkt finns stora likheter mellan å ena sidan en fusion, å andra sidan ett förvärv av en andel som har en sådan storlek att moderföretaget ska upprätta koncernredovisning. En likartad situation kan även uppnås genom ett direkt förvärv av ett annat företags tillgångar och skulder (inkrångsförvärv). Från legal synpunkt finns emellertid betydande skillnader. Den allmänna utgångspunkten för denna vägledning är att redovisning av en fusion ska ske utifrån transaktionens ekonomiska innebörd och att det därför, så långt det är möjligt, ska bli samma redovisningsmässiga effekter av transaktioner som är ekonomiskt likvärdiga oavsett om transaktionen legalt ges formen av en fusion, ett andelsförvärv eller ett inkrångsförvärv.

Det finns två grundläggande redovisningsfrågor vid fusion. Den ena är hur de tillgångar och skulder som övergår genom fusionen ska värderas i det övertagande företaget. Den andra är hur förhållandet mellan fritt och bundet eget kapital påverkas av fusionen. Båda dessa behandlas i vägledningen.

Vägledningen behandlar också andra frågor, t.ex. hur den löpande bokföringen i det överlåtande företaget ska hanteras och avslutas i samband med fusionen samt vilka upplysningar som ska lämnas av det övertagande företaget.

Förkortningslista

I vägledningen används följande förkortningar:

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
FL	Lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar
IFRS	Internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

Lagregler, allmänt råd (BFNAR 2019:X) och kommentarer

Kapitel 1 – Tillämpning

Tillämpning

Allmänt råd

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

Kommentar

Bestämmelser om fusion av aktiebolag finns i 23 kap. ABL. I 16 kap. FL finns bestämmelser om fusion mellan ekonomiska föreningar samt om fusion mellan en ekonomisk förening och ett helägt dotteraktiebolag. Respektive kapitel innehåller även bestämmelser om gränsöverskridande fusioner, dvs. fusion av motsvarande juridisk person med hemvist i annan stat inom EES än Sverige. För finansiella företag finns ytterligare bestämmelser i rörelselagarna (t.ex. lag (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse).

Det finns olika fusionsförfaranden. En absorption innebär att ett företags tillgångar och skulder överförs till ett annat redan existerande företag varefter det överlåtande företaget upplöses utan något likvidationsförfarande. En kombination innebär att två eller flera företag överlåter sina tillgångar och skulder till ett företag som bildas genom fusionen varefter de överlåtande företagen upplöses utan något likvidationsförfarande. När det gäller redovisningen görs ingen skillnad mellan de olika fusionsförfarandena.

Har det övertagande företaget fusionerat in fler än ett företag under räkenskapsåret tillämpas vägledningen på var och en av dessa fusioner. Att upplysningar ska anges särskilt för varje företag som har övertagits framgår av punkt 4.2.

Definitioner

Allmänt råd

- 1.2 I detta allmänna råd betyder
- a) *företag* – en juridisk person som kan delta i en fusion enligt 23 kap. aktiebolagslagen (2005:551) eller enligt 16 kap. lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar,
 - b) *överlåtande företag* – företag som upplöses genom fusionen,
 - c) *övertagande företag* – företag som genom fusionen övertar det överlåtande företags tillgångar och skulder,
 - d) *skulder* – skulder och avsättningar, och
 - e) *fusionsdag* – den dag fusionen får rättsverkan.

Kommentar

I 23 kapitlet ABL finns bestämmelser som innebär att ett svenskt aktiebolag får delta i en fusion med en motsvarande juridisk person med

hemvist i en annan stat inom EES än Sverige. I 16 kapitlet FL finns motsvarande bestämmelser för ekonomiska föreningar. Punkt 1.1 och definitionen av företag i punkt 1.2 a innebär att det allmänna rådet ska tillämpas även på så kallade gränsöverskridande fusioner enligt ABL och FL.

Enligt punkt 1.2 e är fusionsdagen den dag fusionen får rättsverkan. Fusionens rättsverkningar och att de inträder när en anmälan om fusionen registreras framgår av 23 kap. 26 § ABL respektive 16 kap. 25 § FL. Vid fusion av helägda dotterbolag får fusionen rättsverkan redan när Bolagsverket registrerar tillståndet att verkställa fusionsplanen i aktiebolagsregistret respektive föreningsregistret. Detta framgår av 23 kap. 34 § ABL respektive 16 kap. 29 § FL. Vid gränsöverskridande fusioner finns särskilda bestämmelser om fusionens rättsverkningar i 23 kap. 49 § ABL respektive i 16 kap. 47 och 51 §§ FL.

Kapitel 2 – Redovisning av fusion

Kommentar

Genom en fusion övertar ett företag samtliga tillgångar och skulder från ett annat företag. Effekten av en fusion är i denna del densamma som om det övertagande företaget hade förvärvat samtliga tillgångar och skulder från ett annat företag. Det överlåtande företags tillgångar och skulder kommer efter fusionen att redovisas i det övertagande företaget.

Utgångspunkten i det allmänna rådet är att redovisningen av en fusion så långt det är möjligt ska göras utifrån transaktionens ekonomiska innebörd. Det ska bli samma redovisningsmässiga effekter av transaktioner som är ekonomiskt likvärdiga oavsett om transaktionen legalt ges formen av ett aktieförvärv, ett inkrämsförvärv eller en fusion.

I samband med fusionen ska aktieägarna i det överlåtande företaget erhålla ett fusionsvederlag. Fusionsvederlaget är den ersättning som ägarna i det överlåtande företaget får till följd av fusionen. Ofta utgår vederlaget i form av aktier i det övertagande företaget. Anskaffningsvärdet på de tillgångar och skulder som övertas genom fusionen ska bestämmas med utgångspunkt i fusionsvederlaget. Fusionsvederlaget fördelas på de genom fusionen övertagna tillgångarna och skulderna samt eventuell goodwill.

Vid en fusion där det övertagande företag äger andelar i det överlåtande företaget ersätts ett indirekt ägande av det överlåtande företags tillgångar och skulder med ett direkt ägande. Ägarna av det överlåtande företaget kan avstå från fusionsvederlag. Det är vanligt vid koncerninterna omstruktureringar.

När ett företag förvärvar andelar i ett annat företag redovisas andelarna i det förvärvande företags balansräkning. Anskaffningsvärdet på andelarna ska fastställas i enlighet med 4 kap. 3 § andra stycket ÅRL. Genom

andelarna blir det förvärvande företaget indirekt ägare av de tillgångar och skulder som finns i det förvärvade företaget.

Värderingen av de tillgångar och skulder som övertas genom en fusion ska, så långt det är möjligt, inte skilja sig från om tillgångarna och skulderna i stället övergått genom ett inkråmsförvärv vid andelsförvärvet. Vid redovisning av en koncernintern fusion får det därför betydelse hur anskaffningsvärdet för andelarna fördelade sig på de tillgångar och skulder som fanns i det överlåtande företaget vid anskaffningstillfället. I företag som ingår i en koncern kan därför de värden som ska redovisas i det övertagande företaget efter fusionen ofta, men inte alltid, hämtas från koncernredovisningen.

I de fall det övertagande företaget äger andelarna i det överlåtande företaget före fusionen ska värderingen utgå från anskaffningsvärdet för andelarna i det överlåtande företaget i stället för ett eventuellt fusionsvederlag. Vid värderingen av de tillgångar och skulder som övertas genom fusionen samt värderingen av eventuell uppkommen goodwill är följande av betydelse:

- anskaffningsvärdet för andelarna i det överlåtande företaget,
- hur anskaffningsvärdet för andelarna fördelade sig på de indirekt förvärvade tillgångarna och skulderna vid förvärvstillfället, och
- den tid som förflutit mellan förvärvet av andelarna och fusionen.

De tillgångar och skulder som fanns i det överlåtande företaget när andelarna förvärvades ska på fusionsdagen värderas med beaktande av t.ex. avskrivningar från tidpunkten för förvärvet av andelarna.

När en fusion genomförs mellan ett övertagande företag som endast till viss del äger andelar i det överlåtande företaget, ska anskaffningsvärdet på de övertagna tillgångarna och skulderna samt eventuell goodwill bestämmas med utgångspunkt i både fusionsvederlaget och anskaffningsvärdet för andelarna.

I ÅRL anges vilka utgifter som ska ingå i anskaffningsvärdet för förvärvade tillgångar. Dessutom finns kompletterande bestämmelser om beräkning av anskaffningsvärdet i t.ex. i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning och i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag.

Värderingen av de tillgångar och skulder som övertas genom fusionen, samt värderingen av eventuell uppkommen goodwill, regleras närmare i punkterna 2.1–2.10.

Värdering av övertagna tillgångar och skulder

Lagtext

4 kap. 3 § första och andra stycket ÅRL

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13a, 14a eller 14 e §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

--- Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 9 § första och andra stycket ÅRL

Omsättningstillgångar ska, om inte annat följer av 10, 12, 13 a, 14 a eller 14 e § tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.

Med anskaffningsvärde förstås, om inte annat följer av 11 §, utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Vid bestämmande av anskaffningsvärdet tillämpas 3§ andra till fjärde styckena.

--- Lag (2011:1554)

Lagtext

2 kap. 3 a § ÅRL

Ett företag får avvika från bestämmelserna om redovisning, uppställning, värdering, upplysningar och konsolidering i denna lag, om följderna av avviken inte är väsentliga.

Följden av en avvikelse ska anses vara väsentliga om utelämnad eller felaktig information, ensam eller tillsammans med annan information, rimligen kan förväntas påverka de beslut som användare fattar på grundval av informationen. Lag (2015:813).

Allmänt råd

2.1 Värderingen av tillgångar och skulder som övertas genom fusion ska göras utifrån förhållandena på fusionsdagen och med ledning av de värderingsprinciper som det övertagande företaget ska tillämpa när årsredovisning upprättas.

Allmänt råd

2.2 Det fusionsvederlag som utgår i samband med fusionen ska fördelas på de övertagna tillgångarna och skulderna och eventuell goodwill.

Fördelningen enligt första stycket ska endast avse den del av de övertagna tillgångarna och skulderna som fusionsvederlaget avser.

Allmänt råd

2.3 Avviker de värden på tillgångarna och skulderna som framkommer vid fördelningen av fusionsvederlaget enligt punkt 2.2 från tillgångarnas och skuldernas bokförda värden, ska de bokförda värdena justeras med skillnaden.

Allmänt råd

2.4 Äger det övertagande företaget samtliga andelar i det överlåtande företaget på fusionsdagen, ska anskaffningsvärdet för andelarna fördelas på de tillgångar och skulder som fanns i det överlåtande företaget, och på eventuell goodwill som uppkom, vid förvärvet av andelarna.

Om andelarna i det överlåtande företaget har förvärvats genom flera förvärv ska fördelningen av anskaffningsvärdet för andelarna enligt första stycket avse den del av de övertagna tillgångarna och skulderna som andelarna motsvarade vid respektive förvärv.

Tillgångar och skulder som tillkommit efter förvärvet av andelarna ska värderas till bokförda värden.

Äger det övertagande företaget inte samtliga andelar ska fördelningen av anskaffningsvärdet för andelarna avse den del av de övertagna tillgångarna och skulderna som andelarna motsvarade vid förvärvet.

Allmänt råd

- 2.5 Avviker de värden som framkommer vid fördelningen av anskaffningsvärdet enligt punkt 2.4 från tillgångarnas och skuldernas bokförda värden vid förvärvet av andelarna, ska de bokförda värdena på fusionsdagen justeras.

Kommentar

Värderingen av de genom fusionen förvärvade tillgångarna och skulderna ska avse förhållandena på fusionsdagen. De bokförda värdena på de tillgångar och skulder som övertas i samband med fusionen ska justeras i vissa fall. Om fusionen sker mellan ett övertagande företag och ett överlåtande företag utan att det föreligger ett ägarsamband mellan företagen före fusionen, ska värdena justeras med utgångspunkt i förhållandena på fusionsdagen och fusionsvederlaget.

Äger det övertagande företaget andelar i det överlåtande företaget vid fusionen, ska anskaffningsvärdet för andelarna ligga till grund för värderingen av de tillgångar och skulder som ingick vid förvärvet av andelarna.

Om det övertagande företaget endast äger en del av det överlåtande företaget vid fusionen ska fusionsvederlaget fördelas på de övertagna tillgångarna och skulderna i förhållande till hur stor andel fusionsvederlaget representerar och anskaffningsvärdet för andelarna fördelas i förhållande till den andel av övertagna tillgångar och skulder som andelarna representerar.

Den normgivning företaget avser att tillämpa när årsredovisningen upprättas ger vägledning när det gäller vilka tillgångar och skulder som ska redovisas i företaget och till vilket värde. Ett företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning i mindre företag får t.ex. inte redovisa uppskjuten skatt i årsredovisningen. I samband med att fusionsvederlaget eller anskaffningsvärdet för andelarna i det överlåtande företaget fördelas på tillgångar och skulder, ska inte någon del av värdet fördelas på uppskjuten skatt. Det gäller även om värdet på någon av

tillgångarna i det överlåtande företaget överstiger tillgångens bokförda värde. Det får till följd att goodwill kan komma att redovisas till ett lägre belopp och att uppskjuten skatt ingår i fusionsdifferensen och redovisas direkt mot eget kapital, se exempel 4.

Upprättades en förvärvsanalys i samband med ett förvärv av samtliga andelar i ett dotterföretag kan den förvärvsanalysen normalt ligga till grund för det övertagande företags värdering av tillgångar och skulder som övertas, om en sådan värdering är förenlig med punkt 2.4. Genom förvärvsanalysen fastställs och fördelas koncernens anskaffningsvärde för andelarna på de indirekt förvärvade tillgångarna och skulderna vid anskaffningstillfället.

Har andelarna i det överlåtande företaget förvärvats i flera steg kan en förvärvsanalys som är upprättad i samband med att det bestämmande inflytandet uppnåddes inte ensamt ligga till grund för redovisningen och värderingen. Den förvärvsanalysen kan endast läggas till grund för redovisningen av den andel av tillgångarna och skulderna som förvärvades då. Om det övertagande företaget skulle finna att värden beräknade med förvärvsanalysen som grund inte innebär en väsentlig avvikelse jämfört med en beräkning av värdena enligt punkterna 2.1 och 2.4, kan förvärvsanalysen läggas till grund för värderingen med stöd av 2 kap. 3 a § ÅRL.

De värden som beräknas och fördelas enligt punkt 2.4 ska justeras med hänsyn till den tid som förflutit mellan förvärvstillfället av andelarna och fusionsdagen. Värdet på anläggningstillgångar, inklusive goodwill, som är föremål för avskrivning justeras med hänsyn till innehavstiden. Uppskjuten skatt som är hänförlig till omvärderingar beräknas och redovisas till de värden som föreligger på fusionsdagen.

I många fall kan de värden som ska redovisas i det övertagande företaget utgå från de värden som har redovisats i en koncernredovisning eller skulle ha redovisats i en koncernredovisning om en sådan hade upprättats på fusionsdagen. Det gäller om förvärvet av andelarna har gjorts vid ett och samma tillfälle och om samma principer för värderingen, som tillämpas i det övertagande företaget, har tillämpats i koncernredovisningen. Om det övertagande företaget har förvärvat andelarna i det överlåtande företaget genom ett förvärv och koncernredovisning har upprättats i koncernen kan de värden som ska redovisas i det övertagande företaget i förekommande fall normalt hämtas från koncernredovisningen. En skillnad kan emellertid uppstå om tilläggsköpeskilling utgått senare än tolv månader efter förvärvet. I ett sådant fall görs ingen justering av värdena i koncernredovisningen. Däremot ökar anskaffningsvärdet för andelarna i juridisk person.

Har koncernredovisningen upprättats med tillämpning av andra principer än de som tillämpas i det övertagande företaget behöver koncernvärdena justeras. Sådana justeringar kan bli aktuella när det gäller t.ex. leasade tillgångar eller pågående arbeten samt goodwill om företaget tillämpar IFRS i koncernredovisningen. Goodwill som på grund av fusionen ska redovisas i det övertagande företaget ska reduceras med avskrivningar för innehavstiden. Detta gäller oavsett enligt vilket regelverk koncernredovisningen har upprättats.

Vid nedströmsfusioner innebär punkt 2.1 att det övertagande företaget kan behöva justera det överlåtande företags (moderföretags) redovisade värden på tillgångar, skulder och resultat.

Allmänt råd

2.6 Saknas det underlag som behövs för att beräkna värdena enligt punkterna 2.4 och 2.5, ska värdena fastställas efter vad som framstår som rimligt med hänsyn till de uppgifter företagen utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid kan få tillgång till.

Kommentar

Det kan vara svårt att ta fram de underlag som krävs för en beräkning av anskaffningsvärdena. T.ex. kan andelarna i det överlåtande företaget ha förvärvats i flera steg och långt tillbaka i tiden. Skillnaden mellan andelarnas bokförda värde i det övertagande företaget och de bokförda värdena på tillgångarna och skulderna i det överlåtande företaget när andelarna förvärvades kan, i ett sådant fall, hänföras till goodwill under förutsättning att en sådan fördelning är rimlig. Är det fråga om tillgångar som t.ex. byggnader med lång ekonomisk livslängd kan det däremot vara rimligt att skillnaden mellan andelarnas bokförda värde i det övertagande företaget och de bokförda värdena på tillgångarna och skulderna i det överlåtande företaget när andelarna förvärvades hänförs till byggnaden.

Ett företag som upprättar koncernredovisning och som har upprättat en förvärvsanalys i samband med att företaget fick bestämmande inflytande över det förvärvade företaget kan, under de förutsättningar som anges i punkten, fastställa värdena med den förvävsanalysen som grund.

Allmänt råd

2.7 Vid fusion mellan dotterföretag som är direkt ägda av ett och samma gemensamma moderföretag ska värderingen enligt punkt 2.4 utgå från de värden som följer av moderföretags anskaffningsvärde för andelarna i det överlåtande företaget.

Kommentar

Av punkten följer att vid fusion av systerföretag ska värderingen av övertagna tillgångar och skulder beräknas och fördelas med utgångspunkt i moderföretags förvärv av andelarna i det överlåtande företaget. Punkten innebär ett undantag från att anskaffningsvärdet ska bestämmas med utgångspunkt i fusionsvederlaget eller det övertagande företags anskaffningsvärde för andelarna i det överlåtande företaget. Beräkningen utgår i stället från moderföretags anskaffningsvärde för andelarna i det

överlåtande företaget. Se exempel 8 och 9.

Punkten gäller endast i de situationer då moderföretaget äger andelarna i både det övertagande och det överlåtande företaget. Punkten gäller inte om andelarna ägs indirekt genom ett annat företag som ingår i samma koncern.

Värdering till bokförda värden

Allmänt råd

2.8 Övertagna tillgångar och skulder får redovisas till de bokförda värden de haft i det överlåtande företaget om detta sammantaget inte leder till en redovisning som väsentligt skiljer sig från en redovisning i vilken hänsyn tagits till justeringar och tillägg enligt punkterna 2.1–2.5.

Kommentar

Om de bokförda värdena på tillgångarna och skulderna i det överlåtande företaget inte väsentligt skiljer sig från en värdering enligt punkterna 2.1–2.5 får tillgångarna och skulderna redovisas till bokförda värden. Det innebär t.ex. att skillnaden mellan bokförda värden på tillgångar och skulder vid fördelning av fusionsvederlaget eller anskaffningsvärdet för andelarna i det överlåtande företaget fördelas på goodwill. Punkten får tillämpas även av företag som upprättar en koncernredovisning.

Punkten kan vara tillämplig t.ex. när förvärvet av andelarna har skett långt tillbaka i tiden och det kan antas att de övervärden på tillgångarna (inklusive goodwill) som fanns vid tidpunkten för förvärvet av andelarna är helt avskrivna.

Värdering vid fusion i oäkta koncerner

Allmänt råd

2.9 Vid fusion mellan företag som ägs av samma fysiska person eller i väsentligen samma proportion av en grupp fysiska personer får övertagna tillgångar och skulder redovisas till de bokförda värden de haft i det överlåtande företaget.

Kommentar

När fusion görs mellan två företag som ingår i en s.k. oäkta koncern (dvs. företagen ägs av samma fysiska person) eller när fusion genomförs mellan företag som i väsentligen samma proportioner ägs av samma fysiska personer är det inte frågan om ett koncernförhållande. Punkten innebär att det inte görs någon justering av värdet på de övertagna tillgångarna och skulderna samt att skillnaden mellan de bokförda värdena och fusionsvederlaget i sin helhet fördelas på fusionsdifferensen, se exempel 12. Det överlåtande företags resultat för det år som avslutas med fusionen ska, liksom vid fusion mellan koncernföretag, ingå i det övertagande företags resultaträkning. En skillnad är dock att hela resultatet ska ingå oavsett hur länge andelarna ägts, se punkt 2.14.

I det fall det övertagande företaget tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning

ska aktier eller andra egetkapitalinstrument värderas till verkligt värde av de kontanter eller andra resurser som företaget mottagit eller har att fordra om företaget emitterar aktier.

Värdering vid fusion mellan ekonomiska föreningar

Allmänt råd

- 2.10 Vid fusion mellan ekonomiska föreningar ska övertagna tillgångar och skulder redovisas till de bokförda värden de haft i det överlåtande företaget.

Kommentar

I samband med fusion mellan ekonomiska föreningar utgår inget fusionsvederlag. När fusionen genomförts blir medlemmarna i den överlåtande föreningen medlemmar i den övertagande föreningen. Det nominella värdet av medlemsinsatserna blir normalt detsamma som i den överlåtande föreningen. I ett sådant fall övertas tillgångarna och skulderna till de bokförda värdena i det överlåtande företaget. Den enda justering av de bokförda värdena som blir aktuell i detta fall är om den övertagande föreningen tillämpar en annan redovisningsprincip som medför att värdet av den anledningen behöver justeras i enlighet med punkt 2.1.

Elimineringar

Allmänt råd

- 2.11 Det överlåtande företags fordran på eller skuld till det övertagande företaget liksom det övertagande företags fordran på eller skuld till det överlåtande företaget ska elimineras.

Allmänt råd

- 2.12 Resultatposter hänförliga till försäljning och andra transaktioner mellan de fusionerande företagen under det räkenskapsår som avslutas med fusionen ska elimineras.

Kommentar

Vinst som är hänförlig till sådana internförsäljningar som avses i punkten ska i vissa fall redovisas som uppskrivningsfond, se punkt 2.20.

Obeskattade reserver

Allmänt råd

- 2.13 Obeskattade reserver i det överlåtande företaget ska redovisas som obeskattade reserver i det övertagande företaget. De obeskattade reserverna ska redovisas direkt i balansräkningen och inte som en bokslutsdisposition i resultaträkningen.

Överlåtande företags årsresultat

Allmänt råd

- 2.14 Det överlåtande företags resultat för det räkenskapsår som avslutas genom fusionen ska ingå i det övertagande företags resultat endast för tid som det övertagande företaget ägt det överlåtande företaget före fusionen och med en andel som motsvarar dess ägarandel i det överlåtande företaget före fusionen.

Vid redovisning av fusion enligt punkt 2.9 ska det överlåtande

företagets resultat för det räkenskapsår som avslutas i och med fusionen ingå i det övertagande företags resultaträkning.

Kommentar

Intäkter ska endast redovisas en gång i resultaträkningen. Fusionsårets resultat i det överlåtande företaget ska därför redovisas i det övertagande företags resultaträkning. Övriga effekter på eget kapital som fusionen ger upphov till – fusionsdifferensen – redovisas direkt mot det övertagande företags eget kapital.

Resultatet ska redovisas i det övertagande företags resultaträkning bara till den del det motsvarar dess ägarandel och avser tid under vilket det övertagande företaget ägt det överlåtande företaget.

Vid gränsöverskridande fusioner kan regleringen där det överlåtande företaget har sitt hemvist innebära att resultatet ska redovisas i det överlåtande företags resultaträkning. Om ett övertagande företag, av denna anledning, inte redovisar det överlåtande företags resultat ska upplysning om avvikelsen från punkten och skälen för avvikelsen lämnas i en not, se 2 kap. 3 § andra stycket ÅRL.

Enligt punkten ska så kallat förvärvat resultat inte tas med i det övertagande företags resultaträkning. Resultat som upparbetats i det överlåtande företaget före fusionen och som inte motsvarar någon ägarandel i det överlåtande företaget kommer därmed inte att redovisas i någon resultaträkning. Särskild upplysning ska därför lämnas i förvaltningsberättelsen, se punkt 4.2 d. Elimineringen av det förvärvade resultatet görs post för post i resultaträkningen.

Vid redovisning av fusion enligt punkt 2.9 ska emellertid resultatet ingå från räkenskapsårets början trots att det övertagande företaget inte ägde andelarna i det överlåtande företaget vid denna tidpunkt.

Fusionsdifferens

Allmänt råd

2.15 Vid beräkningen av fusionsdifferensen enligt punkt 2.16 ska värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget användas om det övertagande företaget ägde andelarna i det överlåtande företaget vid denna tidpunkt. Har ägarförhållandet uppstått först därefter används istället de värden som förelåg vid tidpunkten för förvärvet.

Vid redovisning av fusionen till bokförda värden enligt punkt 2.9 ska värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget användas vid beräkningen.

Allmänt råd

2.16 Fusionsdifferensen beräknas som skillnaden mellan

- a) de värden på tillgångar och skulder som är hänförliga till det överlåtande företaget, inklusive goodwill, efter eventuella justeringar samt med avdrag för obeskattade reserver, och
- b) fusionsvederlaget eller det övertagande företags bokförda värde på andelarna i det överlåtande företaget.

Kommentar

Fusionsdifferensen är den del av fusionens totala effekt på det övertagande företags eget kapital som inte beror på det överlåtande företags resultat under det räkenskapsår som avslutas med fusionen.

Punkterna 2.15 och 2.16 innebär att det överlåtande företags redovisade nettotillgångar vid ingången av det räkenskapsår fusionen avslutas ökas eller minskas med ett belopp som motsvarar effekten av eventuella justeringar. De obeskattade reserverna hanteras därefter i sin helhet som en skuld och värdet dras av från nettotillgångarna. Slutligen jämförs det nu framräknade beloppet med det bokförda värdet på andelarna vid samma tidpunkt i det överlåtande företaget. Skillnadsbeloppet är fusionsdifferensen. Hur fusionsdifferensen beräknas och redovisas i det övertagande företaget framgår av exempel 1.

Förvärvas en del av andelarna i det överlåtande företaget under fusionsåret ska de värden som förelåg vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget endast motsvara den andel av tillgångar och skulder som det övertagande företaget hade ett indirekt ägande i vid ingången av det sista räkenskapsåret.

För tillgångar och skulder som det övertagande företaget förvärvar genom fusionen och som företaget inte direkt eller indirekt ägt före fusionen ska de värden som föreligger på fusionsdagen användas, se exempel 7, 10 och 11.

Allmänt råd

- 2.17 Fusionsdifferensen ska redovisas som en justering av fritt eget kapital i det övertagande företaget, om inte annat följer av punkterna 2.18–2.20.

Bundet eget kapital m.m.

Kommentar

Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska redovisa eget kapital enligt 3 kap. 10 a respektive 10 b §§ ÅRL. I samband med fusionen elimineras det överlåtande företags eget kapital om inte annat framgår av punkterna 2.18 och 2.19.

Enligt punkt 2.18 respektive 2.19 ska i vissa fall avsättning till uppskrivningsfond respektive kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter redovisas i det övertagande företaget.

Punkterna 2.20–2.22 tar upp hur internvinster som uppstått i samband med

försäljningar mellan det överlåtande och det övertagande företaget ska hanteras.

Lagtext

4 kap. 6 § ÅRL

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2015:813)

Allmänt råd

- 2.18 Uppskrivningsfond i det överlåtande företaget eller aktiekapital som ökat till följd av uppskrivning i enlighet med 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska i det övertagande företaget redovisas och hanteras som uppskrivningsfond i det företaget, om
- a) uppskrivningen har gjorts efter förvärvet av andelarna i det överlåtande företaget, och
 - b) uppskrivningen har ökat koncernens eget kapital.

Kommentar

För att punkten ska bli tillämplig krävs att uppskrivningen har gjorts efter förvärvet av andelarna i det överlåtande företaget samt att uppskrivningen ökat koncernens eget kapital, se exempel 3.

Uppskrivningar som *inte* har någon effekt på koncernens eget kapital är t.ex. uppskrivningar i ett dotterföretag som motsvaras av ett tidigare åsatt övervärde i koncernredovisningen.

Allmänt råd

- 2.19 Kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter i det överlåtande företaget ska redovisas på motsvarande sätt som anges för uppskrivningsfond enligt punkt 2.18.

Kommentar

Punkt 2.19 innebär att det övertagande företaget ska redovisa kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter som är hänförlig till det överlåtande företaget om förutsättningarna i punkt 2.18 är uppfyllda.

Allmänt råd

- 2.20 Internvinst som uppkommit vid försäljning av en anläggningstillgång från det överlåtande företaget till det övertagande företaget ska på det övertagande företagets nästkommande balansdag redovisas som uppskrivningsfond, i den utsträckning vinsten denna dag skulle ha eliminerats i en koncernredovisning. Omföringsbeloppet ska motsvara internvinsten minskad med uppskjuten skatt.

Kommentar

Punkten innebär att vissa internvinster ska föras till uppskrivningsfonden och hanteras enligt de regler som gäller för uppskrivningar. I de fall internvinsten uppkommit före det övertagande företags senaste balansdag ingår vinsten i balanserat resultat och överföringen görs då från fria reserver. Uppkommer internvinsten efter det övertagande företags senaste balansdag görs överföring i stället från årets resultat i det övertagande företaget. Det belopp som ska föras över är i båda fallen internvinsten minskad med dess eventuella skatteeffekt, såsom internvinsten skulle ha beaktats i en koncernredovisning. Eftersom tillgångsvärdet i detta fall inte justeras för internvinsten ska inte heller internvinstens eventuella skatteeffekt redovisas som en uppskjuten skattefordran. I exempel 2 beskrivs redovisningseffekter av olika former av internvinster.

Allmänt råd

2.21 Internvinst som uppkommit vid försäljning av en anläggningstillgång från det övertagande företaget till det överlåtande företaget före ingången av det räkenskapsår som det överlåtande företaget avslutar i och med fusionen ska elimineras om internvinsten skulle ha eliminerats i en koncernredovisning.

Elimineringen enligt första stycket ska göras genom att tillgångens bokförda värde justeras mot fusionsdifferensen och, i förekommande fall, uppskjuten skatt.

Allmänt råd

2.22 Internvinst som uppkommit vid försäljning av en anläggningstillgång från det övertagande företaget till det överlåtande företaget efter ingången av det räkenskapsår som det överlåtande företaget avslutar i och med fusionen ska elimineras om internvinsten skulle ha eliminerats i en koncernredovisning.

Elimineringen enligt första stycket ska göras genom att tillgångens bokförda värde justeras mot årets resultat och, i förekommande fall, uppskjuten skatt.

Kommentar

Värderingen av övertagna tillgångar får inte någon effekt på fusionsdifferensen om försäljningen har gjorts efter ingången av räkenskapsåret. Det beror på att fusionsdifferensen beräknas utifrån förhållandena på det överlåtande företags senaste balansdag. Enligt punkt 2.22 görs i stället en justering mot årets resultat i det övertagande företaget. Uppskjuten skatt redovisas i det övertagande företaget, i den mån motsvarande belopp skulle ha tagits upp i en koncernredovisning.

Kapitel 3 – Särskilda regler vid nedströmsfusion

Tillämpning

Allmänt råd

3.1 Detta kapitel ska tillämpas vid fusion när det överlåtande företaget är moderföretag och det övertagande företaget är dotterföretag (nedströmsfusion).

Det övertagande företaget ska även tillämpa kapitel 1, 2, 4 och 5 med de undantag som anges i detta kapitel. Punkterna 2.2, 2.3, 2.9, 2.14–2.16 ska inte tillämpas.

Värdering av tillgångar och skulder

Värderingen av överlåtande företags tillgångar och skulder

Allmänt råd

3.2 Det överlåtande företags tillgångar och skulder ska redovisas till bokförda värden.

Kommentar

Vid en nedströmsfusion är det moderföretaget som är det överlåtande företaget och dotterföretaget det övertagande företaget. Ägarna av moderföretaget blir genom fusionen direkt ägare av andelarna i dotterföretaget i stället för att vara indirekta ägare. Andelarna i det övertagande företaget som före fusionen ägs av moderföretaget kommer genom fusionen att tillföras ägarna av moderföretaget. Utgångspunkten är att redovisningen ska leda till samma värdering av de samlade nettotillgångarna som om moderföretaget varit det övertagande företaget och dotterbolaget det överlåtande företaget.

Moderföretagets tillgångar och skulder kommer efter fusionen att redovisas till de bokförda värden dessa tillgångar och skulder hade i moderföretaget om inte det övertagande företaget tillämpar en annan redovisningsprincip som innebär att värdet ska justeras enligt punkt 2.1.

Värderingen av det övertagande företags tillgångar och skulder

Allmänt råd

3.3 Värdet på det övertagande företags (dotterföretagets) tillgångar och skulder ska justeras i företagets redovisning. Vid bestämmande av värdet på det övertagande företags tillgångar och skulder ska punkterna 2.4 och 2.5 tillämpas enligt nedan.

Det som anges i punkt 2.4 om fördelning av anskaffningsvärdet för andelarna i det överlåtande företaget ska tillämpas på det överlåtande företags anskaffningsvärde för andelarna i det övertagande företaget och fördelas på det övertagande företags tillgångar och skulder, och på eventuell goodwill som uppkom, vid förvärvet av andelarna.

Det som anges i punkt 2.5 om justering av värdet på tillgångar och skulder på fusionsdagen ska tillämpas på det övertagande företags tillgångar och skulder.

Kommentar

Värdet på det övertagande företags (dotterföretagets) tillgångar och skulder ska justeras till de värden som tillgångarna och skulderna skulle ha redovisats enligt punkt 2.5 om dotterföretaget i stället hade varit det

överlåtande företaget vid fusionen. Över- eller undervärden och eventuell goodwill ska beräknas. De eventuella justeringarna såsom goodwill som på grund av fusionen ska redovisas i det övertagande företaget ska reduceras med avskrivningar för innehavstiden.

Fusionsdifferens

Allmänt råd

3.4 Vid beräkningen av fusionsdifferensen enligt punkt 3.5 ska värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget användas.

Har det överlåtande företaget förvärvat andelarna i det övertagande företaget efter ingången av det sista räkenskapsåret används istället de värden som förelåg vid tidpunkten för förvärvet vid beräkningen enligt punkt 3.5 c.

Allmänt råd

3.5 Fusionsdifferensen beräknas som skillnaden mellan

- a) det överlåtande företags redovisade värde på tillgångar och skulder som har övertagits genom fusionen,
- b) ökat eller minskat med nettobeloppet till följd av skillnader i tillämpade redovisningsprinciper mellan det överlåtande företaget och det övertagande företaget samt med avdrag för övertagna obeskattade reserver,
- c) ökat eller minskat med nettobeloppet av den justering av det övertagande företags tillgångar och skulder, inklusive goodwill, som följer av punkt 3.3, och
- d) det överlåtande företags bokförda värde på andelarna i det övertagande företaget.

Kommentar

Fusionsdifferensen är den del av fusionens totala effekt på det övertagande företags eget kapital som inte beror på det överlåtande företags resultat under det räkenskapsår som avslutas med fusionen.

Fusionsdifferensen vid nedströmsfusion skiljer sig från fusionsdifferensen vid fusion av helägt dotterföretag. Utgångspunkten är att redovisningen ska leda till samma värdering av de samlade nettotillgångarna som om moderföretaget varit det övertagande företaget och dotterbolaget det överlåtande företaget. Summan av eget kapital blir därför densamma efter fusionen oavsett vilket företag som är det övertagande företaget och vilket företag som är det överlåtande företaget, se exempel 6.

Elimineringar

Allmänt råd

3.6 Punkten 2.12 ska endast tillämpas på resultatposter som avser den tid som andelarna i det övertagande företaget har ägts av det överlåtande företaget.

- Allmänt råd* 3.7 Utdelning mellan det övertagande företaget och det överlåtande företaget under det räkenskapsår som fusionen avslutas ska elimineras mellan utdelningsintäkt och fusionsdifferensen.

Bundet eget kapital

- Allmänt råd* 3.8 Punkten 2.18 om redovisning av uppskrivningsfond i det övertagande företaget ska tillämpas med undantag av det som anges i punkt 2.18 a och b.

Kommentar Uppskrivningsfond i det överlåtande företaget liksom aktiekapital som tillkommit genom uppskrivning ska föras till uppskrivningsfonden i det övertagande företaget och behandlas som uppskrivning som företagits i det företaget.

Överlåtande företags årsresultat

- Allmänt råd* 3.9 Det överlåtande företags resultat från räkenskapsårets början ska ingå i det övertagande företags resultaträkning. Tillägg ska göras för avskrivning på koncernmässiga över- och undervärden samt goodwill. Om andelarna i det övertagande företaget har förvärvats under fusionsåret ska tillägg för avskrivningar göras endast för den tid koncernförhållandet förelegat.

- Allmänt råd* 3.10 Det övertagande företaget ska redovisa resultatposter från det överlåtande företaget för det övertagande företags hela räkenskapsår.

Kommentar Punkten innebär att det överlåtande företags resultatposter ska tas med även för tid då det övertagande företaget inte var dotterföretag till det överlåtande företaget.

Kapitel 4 – Upplýsingar i årsredovisningen

Kommentar I de allmänna råden finns bestämmelser som kompletterar de krav på upplýsingar som följer av ÅRL.

Upplýsingar i förvaltningsberättelsen

Lagtext

6 kap. 1 § första och andra stycket 1 och 2 ÅRL

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. När det behövs för förståelsen av årsredovisningen ska översikten innehålla hänvisningar till och ytterligare upplýsingar om de belopp som tas upp i andra delar av årsredovisningen.

Upplýsingar ska även lämnas om

1. sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat,

2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret,
— — — Lag (2016:947)

Kommentar

Det följer av 6 kap. 1 § ÅRL att upplysning om fusion ska lämnas i förvaltningsberättelsen i det övertagande företags årsredovisning, om fusionen är viktig för bedömningen av företags ställning och resultat eller annars är en händelse av väsentlig betydelse för företaget som inträffat under räkenskapsåret.

Förändringar i eget kapital

Lagtext

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

— — —
Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning.
Lag (2016:113)

Kommentar

En fusion leder normalt till förändringar i eget kapital. Av 6 kap. 2 § andra stycket ÅRL följer att förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning skall specificeras i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning.

Noter

Redovisningsprinciper

Lagtext

5 kap. 4 § ÅRL

Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder ska anges.
Lag (2015:813)

Allmänt råd

- 4.1 De upplysningar om värderingsprinciper som ett företag ska lämna enligt 5 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta
- a) uppgift om att företaget tillämpar detta allmänna råd, samt
 - b) hur de övertagna tillgångarna och skulderna har värderats.

Upplysning om att fusion har genomförts under året

Allmänt råd

- 4.2 Ett företag som är större företag enligt definitionen i 1 kap. 3 § första stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554) ska i not för vart och ett av de företag som övertagits genom en fusion lämna upplysningar om:
- a) företagsnamn och organisationsnummer,
 - b) fusionsdag,
 - c) det belopp varmed det överlåtande företags nettoomsättning och rörelseresultat ingår i det övertagande företags resultaträkning för tiden före fusionens registrering,

- d) den del av det överlåtande företags nettoomsättning och rörelseresultat som inte redovisats i det övertagande företags resultaträkning, och
- e) storleken av det överlåtande företags tillgångar, skulder och obeskattade reserver omedelbart före överföringen till det övertagande företaget, redovisade i en sammandragen balansräkning.

Kommentar

De upplysningar som ska lämnas enligt punkten ersätter den information som skulle ha lämnats i det överlåtande företags årsredovisning.

Punkt 4.2 c och d behandlar det överlåtande företags resultat under det sista räkenskapsåret. Beloppen behöver inte exakt motsvara det resultat som hade redovisats om fusionen inte ägt rum. Det är tillräckligt att redovisa beloppen såsom de framkommer vid en sammanställning av resultatkonton på fusionsdagen. Storleken på så kallat förvärvat resultat, som inte redovisas resultaträkningen, ska anges särskilt.

Allmänt råd

- 4.3 Om upplysningarna i punkt 4.2 b – e utelämnas i en publicerad version av årsredovisningen hindrar inte det att denna åtföljs av revisionsberättelsen, om det i den publicerade versionen anges att upplysningarna utelämnats och skälet för utelämnandet.

Uppskrivningsfond

Lagtext

5 kap. 11 § ÅRL

Om storleken eller sammansättningen av uppskrivningsfonden har ändrats under räkenskapsåret, ska företaget i en sammanställning lämna upplysningar om

1. fondens storlek vid räkenskapsårets början och slut,
2. belopp som har satts av till fonden under räkenskapsåret och hur dessa har behandlats skattemässigt,
3. belopp som har överförts från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk, med uppgift om hur beloppet har använts, och
4. det värde som skulle ha redovisats i balansräkningen om anläggningstillgångarna inte hade skrivits upp. Lag (2015:813)

Kommentar

Om uppskrivningsfonden har förändrats till följd av en fusion framgår den förändringen av den upplysning som ska lämnas enligt 5 kap. 11 § ÅRL.

Kapitel 5 – Bokföring och arkivering

Löpande bokföring

Lagtext

4 kap. 1 § 1–3 BFL

Ett företag skall

1. löpande bokföra alla affärshändelser enligt bestämmelserna i 5 kap. 1–5 §§,
2. se till att det finns verifikationer enligt 5 kap. 6–9 §§ för alla bokföringsposter samt systemdokumentation och behandlingshistorik enligt 5 kap. 11 §,

3. bevara all räkenskapsinformation och sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 7 kap. 1 § 1 eller 2,
--- Lag (2006:874)

Kommentar

Det överlåtande företaget ska bokföra affärshändelser som inträffar i företaget fram till fusionsdagen. Fram till det att fusionen registreras av Bolagsverket och det överlåtande företaget upplöses är det en självständig juridisk person. De överlåtande och övertagande företagens respektive löpande bokföringar ska hållas åtskilda fram till denna tidpunkt. Ett ytterligare skäl för detta är att fusionen fram till registreringstidpunkten kan komma att avbrytas.

BFN:s normgivning ska tillämpas av företag som omfattas av BFL:s bestämmelser. Ett överlåtande respektive övertagande företag med säte i annat land ska således beakta vad som gäller enligt bestämmelserna om bokföringsskyldighet i det landet.

Hur den löpande bokföringen överförs från det överlåtande företaget till det övertagande företaget regleras inte närmare i det allmänna rådet. I praktiken finns det flera sätt som är möjliga. Valet av metod påverkar inte bokföringsskyldigheten i det överlåtande företaget.

Ett alternativ innebär att saldona på huvudbokskontona i det överlåtande företaget på fusionsdagen överförs konto för konto till det övertagande företaget. För varje enskilt konto hos det överlåtande företaget behöver det övertagande företaget avgöra hur detta konto bäst överförs till det övertagande företaget. För vissa konton kan en uppdelning eller sammanslagning behöva göras beroende på det övertagande företags kontoplan.

Ett annat möjligt alternativ är att det överlåtande företags huvudbokssaldon per senaste balansdag och de affärshändelser som därefter inträffat i företaget överförs till det övertagande företaget. De sistnämnda överföringarna görs då affärshändelse för affärshändelse.

Räkenskapsinformation och arkivering

Allmänt råd

- 5.1 Den löpande bokföring som förts i det överlåtande företaget fram till fusionsdagen utgör efter upplösningen räkenskapsinformation för både det överlåtande företaget och det övertagande företaget.

Allmänt råd

- 5.2 Det övertagande företaget övertar det överlåtande företags arkiveringsskyldighet på fusionsdagen.

Ikraftträdande

1. Detta allmänna råd gäller från och med den dag månad år (beslutsdatum).
2. Det allmänna rådet ska tillämpas på fusioner med fusionsdag, enligt definitionen i punkt 1.2, från och med den 31 december 2020 och det får tillämpas även på fusioner som har fusionsdag efter den dag månad år (beslutsdatum).
3. Genom detta allmänna råd upphävs:
 - a) Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 1999:1) om fusion av helägt aktiebolag, och
 - b) Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2003:2) om redovisning av fusion.
4. De upphävda allmänna råden ska dock tillämpas på fusioner som har fusionsdag, enligt definitionen i punkt 1.2 i detta allmänna råd, före den dag månad år (beslutsdatum) och får tillämpas på fusioner som har fusionsdag före den 1 januari 2021.

Exempel

Av punkt 2.1 framgår att värderingen av de genom fusionen förvärvade tillgångarna och skulderna ska avse förhållandena på fusionsdagen. Utgångspunkten för redovisningen av övertagna tillgångar och skulder är de bokförda värdena som tillgångarna och skulderna har i det överlåtande företaget. De bokförda värdena ska justeras för över- och undervärden samt eventuell goodwill som identifierades i samband med förvärvet av andelarna i det överlåtande företaget. Anskaffningsvärdet för andelarna ska fördelas på de tillgångar och skulder som fanns i det överlåtande företaget vid förvärvet av andelarna. Har förvärvet av andelarna gjorts vid en tidigare tidpunkt än den då fusionen genomförs ska över- och undervärden samt goodwill justeras med hänsyn till innehavstiden och övriga förändringar.

En metod för att fördela anskaffningsvärdet på tillgångar och skulder i samband med förvärvet av andelarna är att upprätta en förvärvsanalys. Detta görs genomgående i exemplen i denna vägledning.

I exempel 1–3 och 5–11 upprättas koncernredovisning för koncernen i enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning.

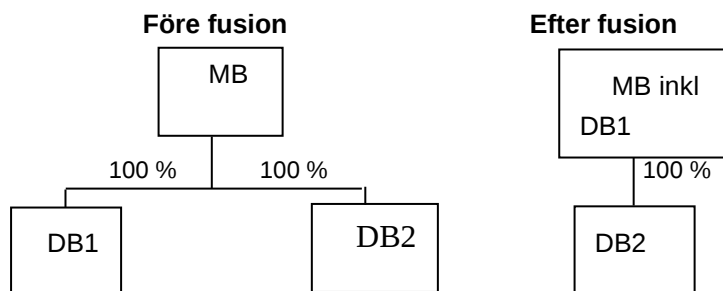
I exempel 4 och 12 tillämpar både det övertagande och det överlåtande företaget Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag.

I samtliga exempel har en skattesats om 20 procent använts.

Gemensamma förutsättningar exempel 1–3

Exempel 1–3 utgår från en koncernstruktur med tre företag. Under år 4 fusioneras DB1 med sitt moderföretag MB.

Koncernstrukturen före fusionen framgår nedan. Dotterföretagen DB1 och DB2 ägs till 100% av MB och samtliga andelar i respektive företag har förvärvats genom ett förvärv.



Bakgrund

Per den 1 januari år 1 förvärvade MB samtliga andelar i DB1. I samband med förvärvet upprättade MB en förvärvsanalys. Balansräkningen i DB1 och förvärvsanalysen framgår nedan

DB1:s balansräkningar	30/6 år 4	31/12 år 3	1/1 år 1
Tillgångar	2 600	2 450	1 650
Summa tillgångar	2 600	2 450	1 650

Aktiekapital	200	200	200
Fria reserver	1 600	1 300	635
Årets resultat	150	300	0
Obeskattade reserver	250	250	128
Avsättningar	50	50	50
Skulder	350	350	637
Summa	2 600	2 450	1 650

Förvärvsanalys DB1 1/1 år 1

Förvärvspris		1 700
Aktiekapital	200	
Annat eget kapital (inkl. eget kapital i obeskattade reserver)	737	
Övervärde byggnad	545	
Uppskjuten skatt övervärde		109
Goodwill	327	
	1 809	1 809

Avskrivningstiden för goodwill bestämdes till 5 år vilket ger en avskrivning per år om 65. Övervärdet på fastigheten fördelas på komponenter. Genomsnittlig nyttjandeperiod för dessa uppgick vid förvärvet till 20 år. Övervärdet skrivs därmed i exemplet av på 20 år, dvs. med 27 per år. Den uppskjutna skatteskulden för övervärdet skuldfördes och kommer att lösas upp med 5 per år. Vid förvärvet uppgick de obeskattade reserverna i DB1 till 128 varav eget-kapitalandelen till 102 och ingår ovan i annat eget kapital ($635 + 128 \cdot 0,8 = 737$).

Koncernredovisning 31/12 år 3	MB	DB1	DB2	Förd OR	Elim DB1	Elim DB2	Elim int. f/s	KBR
Goodwill					132			132
Andelar i kc ftg	2 000				-1 700	-300		0
Fordringar hos kc ftg	100						-100	0
Övriga tillgångar	0	2 450	1 000		464			3 914
Summa tillgångar	2 100	2 450	1 000	0	-1 104	-300	-100	4 046
Aktiekapital	300	200	100		-200	-100		300
Annat eget kapital (inkl. reservfond)	800	1 300	500	200	-911	-200		1 689
Årets resultat	500	300	200		-87			913
Obeskattade reserver	0	250	0	-250				0
Avsättningar	50	50	100	50	94			344
Skulder hos kc ftg		100					-100	0
Övriga skulder	450	250	100					800
Summa skulder och EK	2 100	2 450	1000	0	-1 104	-300	-100	4 046

Resultatet i koncernen har belastats med avskrivning på goodwill med 65.
Avskrivning på övervärde hänförligt till byggnaden görs i koncernen med 27
och upplösning av den uppskjutna skatten ger en resultatförbättring med 5.
Netto påverkas årets resultat med -87 ($-65 - 27 + 5 = -87$).

Efter avskrivningar år 3 uppgår värdet på goodwill till 132 ($327 - 65 - 65 - 65 = 132$) och övervärde på fastigheten 464 ($545 - 27 - 27 - 27 = 464$).
Uppskjuten skatt uppgår till 94 ($109 - 5 - 5 - 5 = 94$)

I samband med förvärvet av DB2 identifierades inte några över- eller undervärden. Priset motsvarade redovisat eget kapital i företaget.

Exempel 1 – Fusion utan internvinster eller omföringar mellan bundet och fritt eget kapital

Fusionen mellan DB1 och MB registreras per den 30 juni år 4. Hur detta kan redovisas i MB visas i tabell nedan.

Balansräkning 30 juni år 4	MB före Steg 1		Steg 2				Steg 3 MB efter	
	fusion		Steg 2a	Steg 2b	Steg 2c	Steg 2d	fusion	
Goodwill				99				99
Andelar i koncernftg	2 000				-1 700			300
Fordr. hos koncernftg	100						-100	0
Övriga tillgångar	400	2 600		450				3 450
Summa tillgångar	2 500	2 600	0	549	-1 700	0	-100	3 849
Aktiekapital	300	200	-200					300
Reservfond	60	0						60
Fria reserver	1 240	1 600	-1 600			602		1 842
Periodens resultat	400	150		-44				506
Obesk. reserver	0	250						250
Avsättningar	50	50		91				191
Skulder till koncernftg		100					-100	0
Övriga skulder	450	250						700
Summa skulder och EK	2 500	2 600	-1 800	47	0	602	-100	3 849

Steg 1 Värderingen av de tillgångar och skulder som förvärvas genom fusion ska avse förhållandena på fusionsdagen. De bokförda värdena som finns i DB1 per den 30 juni överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs. De eventuella justeringarna som ska göras av de bokförda värdena beräknas och redovisas i steg 2.

Steg 2 Steg 2 har delats upp i fyra delsteg för att göra det mer överskådligt. Denna uppdelning innebär att debet och kredit inte balanserar förrän steget genomförts i sin helhet.

Steg 2a Belopp motsvarande det överlåtande företags eget kapital vid senaste balansdagen debiteras

Steg 2b Vid förvärvet av andelarna i DB1 upprättade MB en förvärvsanalys. Förvärvsanalysen omfattade samtliga andelar i DB1. De koncernmässiga värdena kan därför användas vid redovisningen av fusionen. De vid fusionen kvarvarande övervärdena, inklusive goodwill samt uppskjuten skatt ska redovisas. De koncernvärden som redovisades per senaste balansdag ska skrivas av och det avskrivna värdet redovisas i balansräkningen. Avskrivningen kostnadsförs i resultaträkningen.

Goodwill redovisas i balansräkningen med 99 ($132 - \text{avskrivning } 65 \cdot 6/12 = 99$), övervärde fastigheten 450 ($464 - 27 \cdot 6/12 = 450$) och uppskjuten skatt 91 ($94 - 5 \cdot 6/12 = 91$).

Resultatet i koncernen har belastats med avskrivning på goodwill med 33.

Avskrivning på övervärde hänförligt till byggnaden görs i koncernen med 14 och upplösning av den uppskjutna skatten ger en resultatförbättring med 3. Netto påverkas resultat med -44 (-33 -14 +3 = - 44).

Steg 2c

Moderföretagets andelar i det överlåtande företaget krediteras.

Steg 2d

Fusionsdifferensen beräknas och redovisas. Hur beräkningen görs framgår av avsnittet "Beräkning av fusionsdifferensen". Fusionsdifferensen förs här i sin helhet till fria reserver. Det finns dock tillfällen då denna ska delas upp på fritt och bundet kapital. Detta exemplifieras i exempel 3.

Steg 3

Om fordringar och skulder finns mellan det överlåtande och det övertagande företaget ska dessa elimineras. Detta är ett avsteg från den princip som gäller i övrigt att de värden som finns i det övertagande företaget inte ska ändras. Om elimineringen inte görs innebär detta att det finns en fordran och en skuld inom en och samma juridiska person. Det är därför logiskt att låta fordran och skulden elimineras i den juridiska personen.

Kommentar

Eftersom MB förvärvade samtliga andelar i DB1 den 1/1 år 1 kunde den förvärvsanalys som upprättades i syfte att ligga till grund för koncernredovisningen och den efterföljande koncernredovisningen också läggas till grund för värderingen av tillgångar och skulder i samband med fusionen. Efter att de olika stegen utförts redovisas därmed det överlåtande företags tillgångar och skulder värderade till de koncernmässiga värdena på fusionsdagen i det övertagande företaget.

Om någon koncernredovisning inte har upprättats i koncernen och någon förvärvsanalys inte heller upprättades i samband med förvärvet av andelarna behöver de värden som ska redovisas i det övertagande företaget beräknas i samband med att fusionen ska redovisas. Ett exempel på redovisningen av en fusion som avser företag som inte upprättat någon koncernredovisning finns i exempel 4.

En annan omständighet som kan medföra att koncernvärdena inte kan läggas till grund för värderingen i det övertagande företaget är när det överlåtande företaget har förvärvats i flera steg. Exempel 10 och 11 som avser fusion av delägt dotterföretag respektive fusion av intresseföretag illustrerar detta.

Det kan förekomma andra behov av justeringar än de som framgår av detta exempel. Om internvinster finns och dessa skulle eliminerats om koncernförhållande kvarstått, ska även dessa elimineras i den juridiska personen. Hur detta ska göras framgår av exempel 2. Justeringar kan också bli aktuella då dotterföretaget lämnat utdelning till moderföretaget eller moderföretaget skrivit ned det bokförda värdet på andelarna.

Beräkning av fusionsdifferensen

Enligt punkt 2.16 ska fusionsdifferensen beräknas som skillnaden mellan de värden på tillgångar och skulder som är hänförliga till det överlåtande företaget, efter justeringar, samt med avdrag för obeskattade reserver, och det övertagande företags bokförda värde på andelarna i det överlåtande företaget.

En beräkning av fusionsdifferensen utifrån ovanstående förutsättningar ger följande:

Beräkning av fusionsdifferensen 31/12 år 3

Övriga tillgångar	2 450
Goodwill	132
Övervärde byggnad	464
Skulder o avsättningar	-400
Uppskjuten skatt övervärde	-94
Obeskattade reserver	-250
Tillgångar - skulder	2 302
 Andelar	 -1 700
Fusionsdifferens	602

Viktigt att beakta är att fusionsdifferensen beräknas utifrån värdena på senaste balansdag. Värdena i exemplet framgår i koncernbalansräkningen per den 31/12 år 3. Fusionsdifferens redovisas i steg 2d i ovanstående beskrivning.

Fusionsdifferensen som redovisas i det övertagande företaget uppkommer genom att det bokförda värdet på andelarna i det överlåtande företaget ersätts med tillgångar, skulder och obeskattade reserver från det överlåtande företaget. Detta beskrivs nedan i avsnittet "Analys av fusionsdifferensen".

Analys av fusionsdifferensen

Fusionsdifferensen är den del av fusionens totala effekt på det övertagande företags eget kapital som inte beror på det överlåtande företags resultat under det räkenskapsår som avslutas med fusionen. En analys av fusionsdifferensen kan göras genom att sammanställa de resultatposter som tidigare redovisats i koncernen, men inte i moderföretaget, avseende dotterföretaget.

Analys av fusionsdifferensen:

Resultat i DB1 1/1 år 1 - 31/12 år 3	965
Koncernjustering avseende avsättning till obeskattade reserver (250-128)*80%	98
Avskrivning av koncernmässiga övervärden och upplösning av uppskjuten skatt hänförlig till dessa (87*3= 261)	-261
Upparbetat resultat hänförligt till DB1	802

När koncernredovisning upprättades per 31/12 år 3 fördelades de obeskattade reserverna i enlighet med gällande koncernredovisningsregler. Detta innebär att det bundna egna kapitalet ökade med 98 jämfört med vad som fanns vid förvärvet av DB1. När fusionsdifferensen beräknas behandlas dock de obeskattade reserverna i sin helhet som en skuld vilket innebär att fusionsdifferensen minskas med det belopp som i koncernredovisningen förts till balanserade vinstmedel (annat eget kapital).

Fusionsdifferensen justeras därför enligt följande:

Upparbetat resultat hänförligt till DB1	802
Den del av obeskattade reserver som i koncernen redovisats som eget kapital, men som vid beräkning av fusionsdifferensen behandlats i sin helhet som skuld.	- 200
Fusionsdifferensen	602

Härigenom kan konstateras att fusionsdifferensen är korrekt beräknad.

Avstämning av eget kapital

En avstämning av eget kapital i det övertagande företaget direkt efter att fusionen redovisats får följande utseende.

Avstämning av eget kapital i MB	Aktie-kapital	Reserv-fond	Fria reserver	Årets resultat	Summa EK
Ingående eget kapital	300	60	740	500	1 600
Disp. föreg. års resultat			500	-500	0
Fusionsdifferensen			602		602
Årets resultat				506	506
Utgående eget kapital	300	60	1 842	506	2 708

Av ovanstående framgår att i den juridiska personen uppstår en förändring av eget kapital som inte har redovisats över resultaträkningen.

Fusionsdifferensen har här i sin helhet redovisats mot fria reserver. Det finns

tillfällen då fusionsdifferensen ska fördelas mellan bundet kapital och fria reserver. Exempel på det framgår av exempel 2 och 3.

MB-koncernen 31/12 år 4

När koncernredovisningen upprättas per 31/12 år 4 består koncernen endast av moderföretag och ett dotterföretag, DB2. En redovisning för koncernen per den 31/12 år 4 får följande utseende.

Koncernbalansräkning 31/12 år 4	MB	DB2	OR	Elim DB2	KBR
Goodwill	66				66
Andelar i koncernföretag	300			-300	0
Övriga tillgångar	3 436	1 300			4 736
Summa tillgångar	3 802	1 300	0	-300	4 802
Aktiekapital	300	100		-100	300
Annat eget kapital (inkl. reservfond)	1 902	700	200	-200	2 602
Årets resultat	462	300			762
Obeskattade reserver	250	0	-250		0
Avsättningar	188	100	50		338
Skulder	700	100			800
Summa skulder och EK	3 802	1 300	0	-300	4 802

Observera att resultatet i MB har belastats med avskrivningar på de övervärden som tidigare redovisats på koncernnivå.

En avstämning av eget kapital på koncernnivå ger följande resultat:

Avstämning av eget kapital 31/12 år 4	Aktie- kapital	Annat EK	Årets resultat	Summa EK
Ingående eget kapital	300	1 689	913	2 902
Disp föregående års resultat		913	-913	0
Årets resultat			762	762
Utgående eget kapital	300	2 602	762	3 664

Värderingen av tillgångar och skulder är oförändrad efter fusionen. Detta leder till att totalt eget kapital endast förändrats med koncernens resultat. Av ovanstående avstämning av eget kapital kan konstateras att fusionen redovisats korrekt då det inte finns andra förändringar av eget kapital än resultatet för året.

Referenser

Punkterna 2.1, 2.5, 2.11, 2.13–2.17

Exempel 2 – Fusion när det finns internvinster

Gemensamma
förutsättningar
exempel 2.1–2.4

I följande exempel illustreras hur effekter av eventuell internvinst ska behandlas. De justeringar som görs är justeringar som tidigare har gjorts i koncernredovisningen eller som skulle ha gjorts om koncernförhållandet kvarstått. Uppskjuten skatt behandlas på sätt som skulle gjorts i en koncernredovisning upprättad enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning. Beroende på om internvinsten uppstått före eller efter senaste bokslut uppkommer olika justeringsposter. I följande exempel avses med balansdag det övertagande företags senaste balansdag. För att förenkla beskrivningen bortses i exemplet från upplösning av internvinst som i koncernredovisningen görs i takt med avskrivning på tillgången.

Exemplen är uppbyggda så att de är en naturlig fortsättning på exempel 1. För att visa effekten av internvinsterna har justeringar gjorts i steg 4, som ett tillägg till övriga justeringar. I praktiken kan internvinstbokningarna integreras. Det bör t.ex. uppmärksammas att fusionsdifferensen blir annorlunda i det första exemplet om internvinst uppkommit vid försäljning från moderföretaget till dotterföretaget före balansdagen.

2.1 MB har sålt till DB1 före balansdagen 31/12 år 3

Förutsättningar
Exempel 2.1

Det antas att det övertagande företaget (MB) har sålt en fastighet till det överlåtande företaget före fusionsåret. Internvinsten uppgår till 75, före skatt. Det överlåtande företags tillgångar har överförs konto för konto in i det övertagande företaget och detta innebär att fastigheten i steg 1 överförs till ett för högt värde. Detta justeras i steg 4 då värdet sänks till det koncernmässiga anskaffningsvärdet. Fusionsdifferensen är i steg 2 redovisad till 602. Denna har inte påverkats av att det koncernmässiga anskaffningsvärdet är lägre. För att redovisa en korrekt fusionsdifferens och redovisa det koncernmässiga värdet på fastigheten justeras därför fastighetens värde, fria reserver och uppskjuten skatt.

Balansräkning 30 juni år 4	MB före fusion	Steg 1-3	Steg 4	MB efter fusion
Goodwill		99		99
Andelar i koncernföretag	2 000	-1 700		300
Fordr. hos koncernföretag	100	-100		0
Övriga tillgångar	400	3 050	-75	3 375
Summa tillgångar	2 500	1 349	-75	3 774
Aktiekapital	300	0		300
Reservfond	60	0		60
Fria reserver	1 240	602	-60	1 782

Årets resultat	400	106		506
Obeskattade reserver	0	250		250
Avsättningar	50	141	-15	176
Skulder till koncernföretag		0		0
Övriga skulder	450	250		700
Summa skulder och EK	2 500	1 349	-75	3 774

I detta fall innebär internvinsten att koncernvärdet på fastigheten är 75 lägre. Då fusionsdifferensen beräknas innebär det att beräkningen får följande utseende:

Övriga tillgångar	2 450
Goodwill	132
Övervärde byggnad	464
Internvinst fastighet	-75
Skulder och avsättningar	-400
Uppskjuten skatt övervärde	-94
Uppskjuten skatt internvinst	15
Obeskattade reserver	-250
	2 242
Andelar	-1 700
Fusionsdifferens	542

Ovan har i steg 1–3 fusionsdifferensen beräknats till 602 och sedan i steg 4 justerats med 60, netto 542. Det innebär att en korrekt fusionsdifferens redovisats.

Referenser

Punkterna 2.16, 2.17 och 2.21

2.2 DB1 har sålt till MB före balansdagen 31/12 år 3

Förutsättningar exempel 2.2

Det antas att DB1 har sålt en fastighet till moderföretaget (MB) före balansdagen och att värdet av de vinster som eliminerats i den senaste koncernredovisningen avseende detta uppgår till 103 före skatt.

Ett belopp motsvarande internvinsten efter skatt ska därför överföras till uppskrivningsfond i det övertagande företaget, om vinsten denna dag skulle eliminerats i koncernredovisningen. Genom att minska fria reserver och öka bundna reserver görs vinsten icke utdelningsbar. Detta görs genom att fria reserver minskar (debiteras) och uppskrivningsfonden (ökar) krediteras med 82 (103 minskat med 20 % skatt).

Balansräkning	MB före			MB efter
30 juni år 4	fusion	Steg 1-3	Steg 4	fusion
Goodwill		99		99
Andelar i koncernföretag	2 000	-1 700		300
Fordr. hos koncernföretag	100	-100		0
Övriga tillgångar	400	3 050	0	3 450
Summa tillgångar	2 500	1 349	0	3 849
Aktiekapital	300	0		300
Uppskrivningsfond	0		82	82
Reservfond	60	0	0	60
Fria reserver	1 240	602	-82	1 760
Årets resultat	400	106		506
Obeskattade reserver	0	250		250
Avsättningar	50	141		191
Skulder till koncernföretag	0	0		0
Övriga skulder	450	250		700
Summa skulder och EK	2 500	1 349	0	3 849

Referenser

Punkt 2.20

2.3 MB har sålt till DB1 efter balansdagen 31/12 år 3

Förutsättningar
exempel 2.3

Det övertagande företaget (MB) har sålt en fastighet till det överlåtande företaget efter balansdagen 31/12 år 3. Internvinsten av denna försäljning uppgår till 50 före skatt. Enligt punkt 2.22 ska det redovisade resultatet efter skatt sänkas i det övertagande företaget. Detta görs i steg 4 genom att årets resultat och värdet på fastigheten minskas. Uppskjuten skattefordran 10 minskar avsättningarna för uppskjuten skatteskuld. Detta utgör 20 % av vinsten om 50. Genom detta elimineras internvinsten så som det skulle gjorts om koncernförhållandet kvarstått.

Balansräkning 30 juni år 4	MB före fusion	Steg 1-3	Steg 4	MB efter fusion
Goodwill		99		99
Andelar i koncernföretag	2 000	-1 700		300
Fordr. hos koncernföretag	100	-100		0
Övriga tillgångar	400	3 050	-50	3 400
Summa tillgångar	2 500	1 349	-50	3 799
Aktiekapital	300	0		300
Reservfond	60	0		60
Fria reserver	1 240	602		1 842
Årets resultat	400	106	-40	466
Obeskattade reserver	0	250		250
				0
Avsättningar	50	141	-10	181
Skulder till koncernföretag	0	0		0
Övriga skulder	450	250		700
Summa skulder och EK	2 500	1 349	-50	3 799

Referenser

Punkterna 2.12 och 2.22

2.4 DB1 har sålt till MB efter balansdagen 31/12 år 3

*Förutsättningar
exempel 2.4*

I detta exempel antas att det överlåtande företaget har avyttrat en fastighet till det övertagande företaget efter balansdagen men före fusionen och internvinsten uppgår till 118 före skatt. Denna internvinst har inte beaktats när fusionsdifferensen beräknades eftersom vinsten uppkommit efter balansdagen. Den vinst, efter skatt, som övertagits från det överlåtande företaget förs till uppskrivningsfonden (118 minskat med 20 % skatt).

I detta fall redovisas vinsten i de transaktioner som MB övertagit från DB1, vilket leder till att årets resultat minskas med denna justering. Det belopp som ska överföras är internvinsten minskad med skatteeffekten. Eftersom tillgångsvärdet inte justeras för internvinsten ska inte heller internvinstens eventuella skatteeffekt redovisas som en uppskjuten skattefordran. Enligt punkt 2.20 ska uppskrivningsfonden redovisas på balansdagen i den utsträckning vinsten skulle ha eliminerats i en koncernredovisning denna dag. I exemplet redovisas internvinsten som uppskrivningsfond i steg fyra på fusionsdagen. På balansdagen justeras uppskrivningsfonden med avskrivningar som belöper tillgången.

Balansräkning	MB före			MB efter
30 juni år 4	fusion	Steg 1-3	Steg 4	fusion
Goodwill		99		99
Andelar i koncernföretag	2 000	-1 700		300
Fordr. hos koncernföretag	100	-100		0
Övriga tillgångar	400	3 050	0	3 450
Summa tillgångar	2 500	1 349	0	3 849
Aktiekapital	300	0		300
Uppskrivningsfond	0		94	94
Reservfond	60			60
Fria reserver	1 240	602		1 842
Årets resultat	400	106	-94	412
Obeskattade reserver	0	250		250
Avsättningar	50	141		191
Skulder till koncernföretag	0	0		0
Övriga skulder	450	250		700
Summa skulder och EK	2 500	1 349	0	3 849

Referenser

Punkterna 2.12 och 2.20

Exempel 3 – Fusion när det överlåtande företaget redovisat uppskrivning efter förvärvet

Förutsättningar

Det antas att DB1 har gjort en uppskrivning av en fastighet och detta har gjorts efter att MB förvärvat företaget. Inget koncernmässigt övervärde förelåg på den uppskrivna fastigheten. Uppskrivningen har avsatts till uppskrivningsfond och gjordes per 31/12 år 3. Beloppet uppgår till 100. I detta exempel har bortsetts från eventuella uppskjutna skatteeffekter.

Fusionsdifferensens storlek påverkas inte av detta men redovisningen i det övertagande företaget ska förändras jämfört med exempel 1. I exempel 1 fördes hela fusionsdifferensen om 602 till fria reserver. Under ovanstående förutsättningar ska dock endast 502 öka fritt eget kapital och återstående 100 ska öka bundet kapital. Om denna omföring inte görs innebär det att kapital som tidigare varit bundet kapital i DB1, genom fusionen felaktigt blir fritt utdelningsbart kapital.

Balansräkning 30 juni år 4	MB före fusion	Steg 1-3	Steg 4	MB efter fusion
Goodwill		99		99
Andelar i koncernföretag	2 000	-1 700		300
Fordr. hos koncernföretag	100	-100		0
Övriga tillgångar	400	3 050	0	3 450
Summa tillgångar	2 500	1 349	0	3 849
Aktiekapital	300			300
Uppskrivningsfond		0	100	100
Reservfond	60			60
Fria reserver	1 240	602	-100	1 742
Årets resultat	400	106		506
Obeskattade reserver	0	250		250
Avsättningar	50	141		191
Skulder till koncernföretag		0		
Övriga skulder	450	250		700
Summa skulder och EK	2 500	1 349	-100	3 849

Referenser

Punkt 2.18

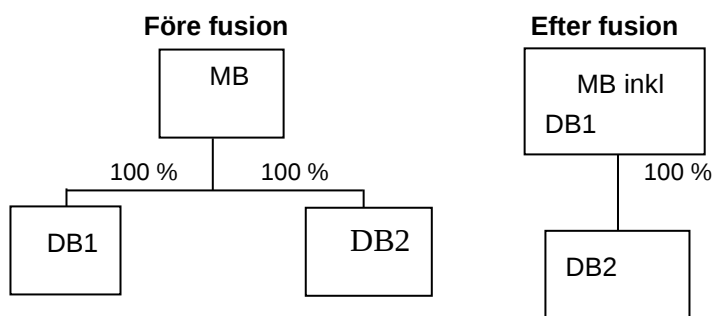
Exempel 4 – Fusion mellan företag som inte upprättar koncernredovisning

Förutsättningar

Förutsättningar

Exempel 4 utgår från samma koncernstruktur som i exempel 1–3 med tre företag. Företagen tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag när årsredovisningen upprättas och någon koncernredovisning har inte upprättats. Koncernstrukturen framgår nedan.

MB förvärvade samtliga andelar i DB1 den 1 januari år 1. Fusionen mellan DB1 och MB registreras den 30 juni år 4.



Av punkt 2.1 framgår att värderingen av de genom fusionen förvärvade tillgångarna och skulderna ska avse förhållandena på fusionsdagen. Utgångspunkten för redovisningen av övertagna tillgångar och skulder är de bokförda värdena som tillgångarna och skulderna har i det överlåtande företaget. De bokförda värdena ska justeras för över- och undervärden samt eventuell goodwill som identifierades i samband med förvärvet av andelarna i det överlåtande företaget. Anskaffningsvärdet för andelarna ska fördelas på de tillgångar och skulder som fanns i det överlåtande företaget vid förvärvet av andelarna. Har förvärvet av andelarna gjorts vid en tidigare tidpunkt än den då fusionen genomförs ska över- och undervärden samt goodwill justeras med hänsyn till innehavstiden och övriga förändringar.

Fördelningen av anskaffningsvärdet för andelarna på de förvärvade tillgångarna och skulderna ska avse förhållandena vid förvärvet av andelarna i det överlåtande företaget. Anskaffningsvärdet för de förvärvade tillgångarna och skulderna måste därför beräknas först avseende tidpunkten för förvärvet av andelarna, dvs. per den 1 januari år 1. Därefter kan värdena per den 30 juni år 4 beräknas.

Balansräkningen i DB1 och fördelningen av anskaffningsvärdet framgår nedan.

Före fusion

DB1:s balansräkningar	30/6 år 4	31/12 år 3	1/1 år 1
Tillgångar	2 600	2 450	1 650
Summa tillgångar	2 600	2 450	1 650
Aktiekapital	200	200	200
Fria reserver	1 600	1 300	635
Årets resultat	150	300	0
Obeskattade reserver	250	250	128
Avsättningar	50	50	50
Skulder	350	350	637
Summa skulder och EK	2 600	2 450	1 650

Fördelning av anskaffningsvärdet DB1 (förvärvsanalys)

Förvärvspris		1 700
Aktiekapital	200	
Annat eget kapital	635	
Obeskattade reserver	128	
Övervärde byggnad	545	
Goodwill	192	
	1 700	1 700

I årsredovisningen får uppskjuten skatt inte redovisas enligt Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning i mindre företag. Vid fördelningen av anskaffningsvärdet för andelarna på de vid förvärvet ingående tillgångarna och skulderna fördelas därför ingen del på uppskjuten skatt. Vid förvärvet uppgick de obeskattade reserverna i DB1 till 128. Hela beloppet tas upp och behandlas som eget kapital vid fördelningen av förvärvspriset/anskaffningsvärdet.

Avskrivningstiden för goodwill bestäms till 5 år vilket ger en avskrivning per år om 38. Återstående ekonomisk livslängd för fastigheten uppgick vid förvärvet till 20 år. Övervärden skrivs därmed av på 20 år, dvs med 27 per år.

Värdering av tillgångar och skulder som övertas genom fusion ska avse förhållandena på fusionsdagen och vid beräkningen av fusionsdifferensen ska värdena vid ingången av det sista räkenskapsåret i det överlåtande företaget användas om det övertagande företaget ägde andelarna i det överlåtande företaget vid denna tidpunkt. Det innebär att företaget behöver beräkna värdena för två olika tidpunkter. Värderingen behöver således beräknas dels för förhållandena på fusionsdagen och dels för förhållandena vid ingången av det senaste räkenskapsåret.

Eftersom fusionen endast berör MB och DB1 behöver inga värden för DB2 beräknas.

Värdering MB och DB1 31 december år 3	MB	DB1	Förd OR	Elim andelar i DB1	Elim interna f/s	KBR MB DB1
Goodwill				78		78
Andelar i kc företag	2000			-1 700		300
Fordringar hos kcföretag	100				-100	0
Övriga tillgångar	0	2 450		464		2 914
Summa tillgångar	2 100	2 450	0	-1 158	-100	3 292
Aktiekapital	300	200		-200		300
Annat eget kapital (inkl. reservfond)	800	1 300	250	-763		1 587
Årets resultat	500	300		-195		605
Obeskattade reserver	0	250	-250			0
Avsättningar	50	50				100
Skulder hos kcföretag		100			-100	0
Övriga skulder	450	250				700
Summa skulder och EK	2 100	2 450	0	-1 158	-100	3 292

I beräkningen ska värdena redovisas med beaktande av avskrivning på goodwill och övervärde på fastigheten.

Efter avskrivningar uppgår värdet på goodwill till 78 ($192 - 38 \times 3$) och av övervärdet på fastigheten kvarstår 464 ($545 - 27 \times 3$). Resultat justeras med avskrivningarna på goodwill och övervärdet på fastigheten 195 ($38 \times 3 + 27 \times 3$).

Fusion

Fusionen mellan DB1 och MB registreras per den 30 juni år 4. Redovisning av fusionen visas i tabell nedan.

Balansräkning 30 juni år 4	MB före Steg 1 fusion		Steg 2 Steg 2a Steg 2b Steg 2c Steg 2d				Steg 3 MB efter fusion	
Goodwill				59				59
Andelar i koncernftg	2 000				-1 700			300
Fordr. hos koncernftg	100						-100	0
Övriga tillgångar	400	2 600		450				3 450
Summa tillgångar	2 500	2 600	0	509	-1 700	0	-100	3 809
Aktiekapital	300	200	-200					300
Reservfond	60	0						60
Fria reserver	1 240	1 600	-1 600			642		1 882
Periodens resultat	400	150		-33				517
Obesk. reserver	0	250						250
Avsättningar	50	50						100
Skulder till koncernftg		100					-100	0
Övriga skulder	450	250						700
Summa skulder och EK	2 500	2 600	-1 800	-33	0	642	-100	3 809

Steg 1 De saldon som finns i DB1 per den 30 juni överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.

Steg 2 Steget har delats upp i fyra delsteg för att göra de olika deltransaktionerna mer överskådliga. Denna uppdelning innebär att debet och kredit inte balanserar förrän steg 2 genomförts i sin helhet.

Steg 2a Belopp motsvarande det överlåtande företags eget kapital vid senaste balansdagen debiteras.

Steg 2b Övervärden, inklusive goodwill, ska tas upp. De värden som beräknades per den senaste balansdag ska skrivas av och det avskrivna värdet 59 (78 – 19) och 450 (464 – 14) redovisas i balansräkningen. Avskrivningen kostnadsförs i resultaträkningen 33 (19+14). Eftersom företaget tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag ska någon uppskjuten skatt inte redovisas.

Steg 2c Moderföretags andelar i det överlåtande företaget krediteras.

Steg 2d Fusionsdifferensen beräknas och redovisas. Hur beräkningen görs framgår nedan. Fusionsdifferensen förs här i sin helhet till fria reserver.

Steg 3 Om fordringar och skulder finns mellan det överlåtande och det övertagande företaget ska dessa elimineras. Om elimineringen inte görs innebär detta att det finns en fordran och en skuld inom en och samma juridiska person. Det är därför

logiskt att låta fordran och skulden elimineras i den juridiska personen.

Efter att dessa olika steg utförts redovisas det överlåtande företags tillgångar och skulder i det övertagande företaget värderade till justerade värden på fusionsdagen.

Beräkning av fusionsdifferensen 31/12 år 3

Övriga tillgångar	2 450
Goodwill	78
Övervärde byggnad	464
Skulder o avsättningar	-400
Obeskattade reserver	-250
<u>Tillgångar - skulder</u>	<u>2 342</u>
 Andelar	 -1 700
<u>Fusionsdifferens</u>	<u>642</u>

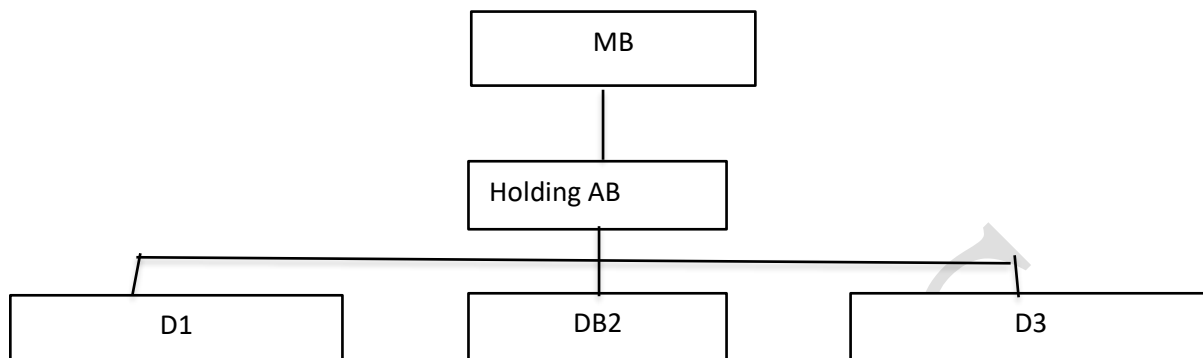
Referenser

Punkterna 2.1, 2.4, 2.5, 2.11 och 2.13–2.17

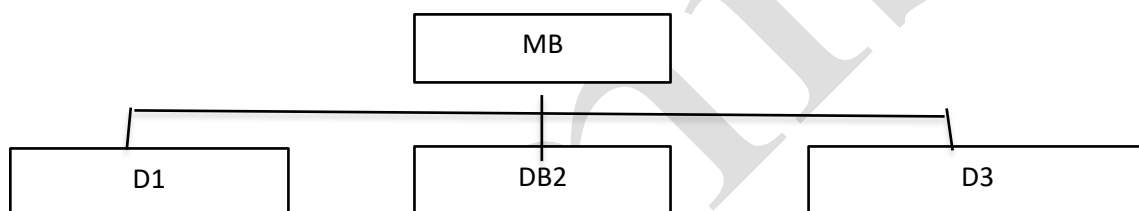
Exempel 5 – Fusion av holdingbolag

Förutsättningar

Före fusionen



Efter fusionen



MB äger 100% av Holding AB. Förvärvet skedde den 31 december år 1 för 1 500.

Det övervärde som uppkom i samband med förvärvet avser verksamheter som bedrivs i Holding ABs underkoncern. Den 1 oktober år 4 registreras fusionen mellan Holding AB med MB.

Tillämpad skattesats är 20 %.

*Förvärvsanalys av 100% av Holding AB koncernen
per 31/12 år 1*

Köpeskilling		1 500
Förvärvat EK	800	
Goodwill	700	
	1 500	1 500

Avskrivningstiden för goodwill bestäms till 5 år vilket ger en avskrivning per år om 140.

En analys av övervärdet visar att 300 avser DB2 och 400 avser DB3.

Före fusion

MB:s balansräkningar	1/10 år 4	31/12 år 3
Andelar i koncernföretag	1 500	1 500
Övriga tillgångar	2 500	2 300
Summa tillgångar	4 000	3 800
Aktiekapital	500	500
Fria reserver	2 500	2 400
Årets resultat	200	100
Summa eget kapital	3 200	3 000
Obeskattade reserver	800	800
Summa skulder och eget kapital	4 000	3 800

Holding-koncernens balansräkningar:	1/10 år 4	31/12 år 3	31/12 år 1
Övriga tillgångar	2 700	2 700	800
Summa tillgångar	2 700	2 700	800
Aktiekapital	100	100	100
Annat eget kapital	2 500	2 500	600
Årets resultat			100
Summa eget kapital	2 600	2 600	800
Avsättning	100	100	0
Summa skulder och eget kapital	2 700	2 700	800

Koncernredovisning MB 31/12 år 3

	Holding			DB	Elim	Elim	Elim	Holding	
	AB	DB1	DB2	3	DB1	DB2	DB3	koncernen	MB
Andelar i koncernföretag	300				-100	-100	-100	0	1 500
Goodwill								0	
Övriga tillgångar	300	700	800	900				2 700	2 300
Summa tillgångar	600	700	800	900	-100	-100	-100	2 700	3 800
Aktiekapital	100	100	100	100	-100	-100	-100	100	500
Annat eget kapital	500	600	600	800				2 500	3 040
Årets resultat									100
Summa EK	600	700	700	900	-100	-100	-100	2 600	3 640
Avsättningar			100					100	160
Summa skulder och EK	600	700	800	900	-100	-100	-100	2 700	3 800

Fortsättning koncernredovisning MB 31/12 år 3

	Holding koncernen	MB	Förvärvs- eliminering	M Koncernen
Andelar i koncernföretag	0	1 500	-1 500	0
Goodwill	0		420	420
Övriga tillgångar	2 700	2 300		5 000
Summa tillgångar	2 700	3 800	-1 080	5 420
Aktiekapital	100	500	-100	500
Annat eget kapital	2 500	3 040	-840	4 700
Årets resultat		100	-140	-40
Summa EK	2 600	3 640	-1 080	5 160
Avsättningar	100	160		260
Summa skulder och EK	2 700	3 800	-1 080	5 420

Analys av bidrag till eget kapital

	Holding koncernen	MB	Koncernen
Redovisat EK	2 600	3 640	6 240
Goodwill	420		420
Bokfört värde	-1 500		-1 500
Bidrag till totalt EK 31/12 år 3	1 520	3 640	5 160

Fusion

Fusion 1/10 år 4.	MB	Steg 1	2a)	2b)	2c)	2d)	MB inkl Holding
Andelar i koncernföretag:							
Andelar i Holding AB	1 500				-1 500		0
Andelar i DB1		100					100
Andelar i DB2		100		300			400
Andelar i DB3		100		400			500
Övriga tillgångar	2 500	300					2 800
Summa tillgångar	4 000	600	0	700	-1 500	0	3 800
Bundet eget kapital	500	100	-100				500
Fria reserver							
	2 500	500	-500			-200	2 300
Årets resultat	200						200
Summa EK	3 200	600	-600	0	0	-200	3 000
Obeskattade reserver	800						800
Summa skulder och EK	4 000	600	-600	0	0	-200	3 800

- Steg 1* De saldon som finns i Holding AB per den 1/10 överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.
- Steg 2* För att göra bokningen av fusionsdifferensen samt därmed tillhörande bokningar mer överskådliga har detta steg delats upp i fem steg. Debet och kredit balanserar inte förrän steget genomförts i sin helhet.
- Steg 2 a* Belopp motsvarande det överlåtande bolagets eget kapital vid fusionen debiteras.
- Steg 2 b* Värdering av DB2 och DB3 enligt ursprunglig förvärvsanalys redovisas. I förvärvsanalysen hänfördes övervärdet till andelarna i DB2 och DB3. Ingen avskrivning görs på andelar i koncernföretagen och i förvärvsanalysen var 300 hänförligt till DB2 och 400 till DB3. Hela övervärdet läggs därmed till värdet på andelarna i DB2 och DB3.
- Steg 2 c* Moderföretagets andelar i det överlåtande bolaget krediteras.
- Steg 2 d* Fusionsdifferensen beräknas och redovisas. Fusionsdifferensen förs i sin helhet till fria reserver.

Beräkning av fusionsdifferensen

Bokfört värde på tillgångar i Holding AB (31/12 år 3)	600
Övervärden hänförliga till DB2 och DB3	700
Skulder (31/12 år 3)	0
Obeskattade reserver (31/12 år 3)	0
	1 300
Andelar / förvärvspris	-1 500
Fusionsdifferens	-200

Ur koncernens perspektiv har ingenting hänt. Fusionen är endast en koncernintern omstrukturering vilket inte ska påverka koncernredovisningen. Vi behöver därför justera värdet på andelar i koncernföretag så att de redovisas till det koncernmässiga beloppet.

Då övervärdet är hänförligt till den verksamhet som bedrivs i dotterföretagen innebär det att vid fusionen behandlas den ursprungligen beräknade goodwillen som övervärde som belöper på andelarna i holdingbolaget. Den goodwill som redovisas i koncernen påverkas inte av fusionen. Eftersom övervärdet som belöpte på andelarna vid förvärvet har fördelats till dessa andelar finns ingen goodwill att justera för i koncernredovisningen. Det innebär att ingen justering för goodwill behöver ske efter fusionen om endast det ursprungliga övervärdet läggs till de andelar det belöpte på vid förvärvet.

Då det inte är dotterföretagen som fusioneras ligger verksamheten och tillgångarna kvar i dotterföretagen. Det saknas därför anledning att justera värdet på andelarna i dotterföretagen med mer än de värden som framkom vid förvärvet av holdingbolaget.

Koncernbokslut 31/12 år 4	MB	DB1	DB2	DB3	Elim OR	Elim	KC
Goodwill						280	280
Andelar i koncernföretag	1 000					-1 000	0
Övriga tillgångar	2 800	700	800	900			5 200
Summa tillgångar	3 800	700	800	900	0	-720	5 480
Aktiekapital	500	100	100	100		-300	500
Annat eget kapital	2 300	600	600	800	640	-280	4 660
Årets resultat	200					-140	60
Summa EK	3 000	700	700	900	640	-720	5 220
Avsättningar			100		160		260
Obeskattade reserver	800				-800		0
Summa skulder och EK	3 800	700	800	900	0	-720	5 480

Avstämning av eget kapital i koncernen 31/12 år 4	Aktie- kapital	Annat EK	Årets resultat	Summa EK
Ingående eget kapital	500	4 700	-40	5 160
Omföring årets resultat		-40	40	0
Årets resultat			60	60
Utgående eget kapital	500	4 660	60	5 220

När MB förvärvade Holding-koncernen erlades en likvid om 1500. Denna likvid avsåg den rörelse som bedrevs i Holding koncernen. När fusionen genomförs ersätts ett indirekt ägande av andelar i Holding AB med de nettotillgångar som tidigare redovisades i Holding AB. Dessa tillgångar avsåg främst andelar i de tre underliggande dotterbolagen till Holding AB. Övervärdet läggs i Holding AB helt på de andelar de är hänförliga till, dvs. DB2 och DB3 till belopp som framgår vid förvärvet.

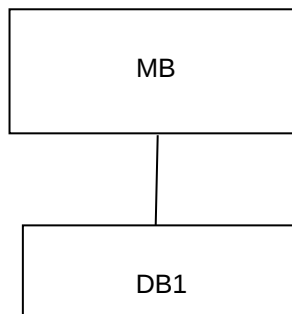
I samband med en fusion av ett holdingbolag där värdet på de övertagna andelarna i dotterbolagen ökas genom fusionen ska det alltid prövas om det finns ett nedskrivningsbehov. Om så är fallet ska det redovisas inom årets resultat på sedvanligt sätt.

Referenser

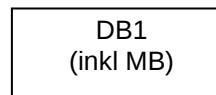
Punkterna 2.1, 2.4, 2.5 och 2.13–2.17

Exempel 6 – Nedströmsfusion

Före fusionen



Efter fusionen



Förutsättningar Bolag MB äger 100% av DB1. Vid fusionen fusioneras M in i DB1. Fusionen registreras per 1/10 år 4.

DB1 erlägger köpeskillingen för tillgångar och skulder i MB med egna aktier, de aktier i DB1 som MB ägde före fusionen.

MB:s bokförda värde på DB1 uppgår till 2 000 före fusionen. DB1 förvärvades 31/12 år 1 varvid goodwill om 400 uppstod. Goodwill posten skrivs av på 5 år. Återstående värde för denna per 31/12 år 3 uppgick till 240.

Tillämpad skattesats i exemplet är 20 %.

Före fusionen

MB:s balansräkningar:	1/10 år 4	31/12 år 3
Andelar i koncernftg	2 000	2 000
Övriga tillgångar	600	400
Summa tillgångar	2 600	2 400
Aktiekapital	500	500
Fria reserver	1 100	1 000
Årets resultat	200	100
Summa EK	1 800	1 600
Obeskattade reserver	800	800
Summa skulder och EK	2 600	2 400

DB1:s balansräkningar	1/10 år 4	31/12 år 3	31/12 år 1
Övriga tillgångar	3 000	2 600	1 600
Summa tillgångar	3 000	2 600	1 600
Aktiekapital	500	500	500
Fria reserver	1 600	1 100	1 000
Årets resultat	400	500	100
Summa EK	2 500	2 100	1 600
Obeskattade reserver	500	500	0
Summa skulder och EK	3 000	2 600	1 600

Förvärvsanalys av DB1 31/12 år 1

Köpeskilling		2 000
Förvärvat EK	1 600	
Goodwill	400	
	2 000	2 000

Goodwill skrivs av på 5 år vilket ger 80 per år.

Koncernredovisning 31/12 år 3	MB	DB1	Elim DB1	Koncern
Andelar i koncernföretag	2 000		-2 000	0
Goodwill			240	240
Övriga tillgångar	400	2 600		3 000
Summa tillgångar	2 400	2 600	-1 760	3 240
Aktiekapital	500	500	-500	500
Annat eget kapital	1 640	1 500	-1 180	1 960
Årets resultat	100	500	-80	520
Summa EK	2 240	2 500	-1 760	2 980
Avsättningar	160	100		260
Summa skulder och EK	2 400	2 600	-1 760	3 240

Analys av bidrag

	DB1	MB	EK KC
Redovisat eget kapital	2 500	2 240	4 740
Goodwill	240		240
Bokfört värde	-2 000		- 2 000
Bidrag till totalt eget kapital 31/12 år 3	740	2 240	2 980

Fusion

Bolag MB fusioneras in i DB1. I utbyte får MB:s aktieägare aktier i DB1.

Fusion per 1/10 år 4	DB1	Steg 1 MB	a)	Steg 2 b)	c)	d)	MB + DB1
Andelar i koncernföretag		2 000	-2 000				0
Goodwill					180		180
Övriga tillgångar	3 000	600					3 600
Summa tillgångar	3 000	2 600	-2 000		180		3 780
Aktiekapital	500	500		-500			500
Fria reserver	1 600	1 100		-1 100			1 600
Fusionsdifferens						-160	-160
Årets resultat	400	200			-60		540
Summa EK	2 500	1 800		-1 600	-60	-160	2 480
Obeskattade reserver	500	800					1 300
Summa skulder och EK	3 000	2 600		-1 600	-60	-160	3 780

Steg 1 De saldon som finns i MB per den 1/10 överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.

Steg 2 För att göra bokningen av fusionsdifferensen samt därmed tillhörande bokningar mer överskådliga har detta steg delats upp i fyra steg. Debet och kredit balanserar inte förrän steget genomförts i sin helhet.

Steg 2 a Moderföretagets andelar i det DB1 krediteras.

Steg 2 b Belopp motsvarande det överlåtande bolagets eget kapital vid senaste räkenskapsårets utgång debiteras.

Steg 2 c MB:s tillgångar och skulder redovisas till bokförda värden. De över- och undervärden som ska redovisas är de som identifierades vid MB:s förvärv av andelarna i DB1. I detta fall finns endast goodwill. Det värde som redovisades per senaste balansdagen ska skrivas av och det avskrivna värdet redovisas i balansräkningen i det övertagande bolaget. Avskrivningen kostnadsförs i resultaträkningen.

Steg 2 d Fusionsdifferensen beräknas och redovisas. Fusionsdifferensen förs i sin helhet till fria reserver. Fusionsdifferensen blir en annan jämfört med om fusionen gått åt andra hållet. Det är en naturlig följd av att fusionen går i omvänd riktning. Summan av eget kapital är däremot densamma oavsett i vilken riktning fusionen går, se jämförelsen längre ner i exemplet.

Beräkning av fusionsdifferensen:

Tillgångar (31/12 år 3)	2 400
Goodwill 31/12 år 3)	240
Skulder (31/12 år 3)	0
Obeskattade reserver (31/12 år 3)	-800

1 840

Andelar/förvärvspris	-2 000
Fusionsdifferens	-160

Avstämning av eget kapital i DB1	Aktiekapital	Fritt EK	Årets res	Summa
Ingående balans 1/1 år 4	500	1 100	500	2 100
Disp av fg års res		500	-500	0
Årets resultat			540	540
Fusionsdifferens		-160		-160
Utgående balans 1/10 år 4	500	1 440	540	2 480

Referenser Punkterna 3.2–3.5 och 3.9

Jämförelse om fusionen gjorts i omvänd riktning

Fusionsdifferensen vid nedströmsfusion skiljer sig från fusionsdifferensen vid fusion av helägt dotterföretag. Utgångspunkten är att redovisningen ska leda till samma värdering av de samlade nettotillgångarna som om moderföretaget varit det övertagande företaget och dotterbolaget det överlåtande företaget. Summan av eget kapital blir därför densamma efter fusionen oavsett vilket företag som är det övertagande företaget och vilket företag som är det överlåtande företaget. Nedan visas därför hur redovisningen av fusionen gjorts om det varit MB som var det övertagande företaget och DB1 som var det överlåtande företaget.

Fusion per 1/10 år 4	MB	Steg 1 DB1	a)	Steg 2 b)	c)	d)	MB + DB1
Andelar i koncernföretag	2 000		-2 000				0
Goodwill					180		180
Övriga tillgångar	600	3 000					3 600
Summa tillgångar	2 600	3 000	-2 000		180		3 780
Aktiekapital	500	500		-500			500
Fria reserver	1 100	1 600		-1 600			1 100
Fusionsdifferens						340	340
Årets resultat	200	400			-60		540
Summa EK	1 800	2 500		-2 100	-60	340	2 480
Obeskattade reserver	800	500					1 300
Summa skulder och EK	2 600	3 000		-2 100	-60	340	3 780

Även om fusionsdifferensen beräknas till ett annat belopp framgår av avstämningen av eget kapital att det egna kapitalet uppgår till samma belopp efter fusionen oavsett i vilken riktning fusionen görs.

Beräkning av fusionsdifferensen:

Tillgångar (31/12 år 3)	2 600
Goodwill 31/12 år 3)	240
Skulder (31/12 år 3)	0
Obeskattade reserver (31/12 år 3)	-500
	2 340
 Andelar/förvärvspris	 -2 000
<i>Fusionsdifferens</i>	340

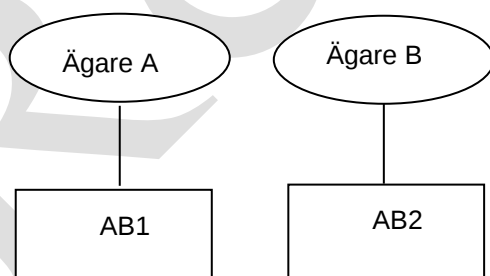
Avstämning av eget kapital i MB /10 år 4	Aktie- kapital	Fria reserver	Årets resultat	Summa EK
Ingående balans 1/1 år 4	500	1 000	100	1 600
Disp av fg års res		100	-100	0
Årets resultat			540	540
Fusionsdifferens		340		340
Utgående balans	500	1 440	540	2 480

Exempel 7 – Absorption fristående företag

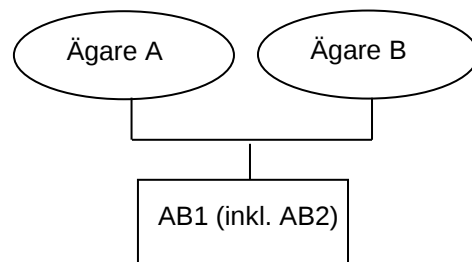
Förutsättningar

Exemplet beskriver hur absorption av två helt fristående företag redovisas. Exempel 7 innehåller även förslag till hur upplysningarna kan utformas i det övertagande företags årsredovisning.

Före fusionen



Efter fusionen



AB1 övertar tillgångar och skulder i AB2 genom absorption. Fusionen registreras den 1 oktober år 4. Fusionsvederlaget består av aktier i AB 1. AB1 emitterar aktier för att förvärva tillgångar och skulder i AB2. Värdet av dessa beräknas till 1 500 vilket motsvarar det verkliga värdet på dessa andelar.

Före Fusion

AB1:s balansräkningar	1/10 år 4	31/12 år 3
Övriga tillgångar	2 400	2 000
Summa tillgångar	2 400	2 000

Aktiekapital	100	100
Fria reserver	1 400	900
Årets resultat	400	500
Obeskattade reserver	500	500
Summa skulder och EK	2 400	2 000

AB2:s balansräkningar	1/10 år 4	31/12 år 3
Övriga tillgångar	800	700
Summa tillgångar	800	700

Aktiekapital	100	100
Fria reserver	500	300
Årets resultat	100	200
Obeskattade reserver	100	100
Summa skulder och EK	800	700

Förvärvsanalys av AB2 per 1/10 år 4

Fusionsvederlag		1 500
Eget kapital	700	
Ek-andel i obesk reserverer	80	
Goodwill	720	
	1 500	1 500

Fusion

Redovisning fusion per 1/10 år 4	AB1	Steg 1 AB2	Steg 2				AB1 efter fusion
			a	b	c	d	
Goodwill					720		720
Övriga tillgångar	2 400	800					3 200
Summa tillgångar	2 400	800	0	0	720	0	3 920
Aktiekapital	100	100	1 500	-100			1 600
Fria reserver	1 400	500		-500		-80	1 320
Årets resultat	400	100		-100			400
Obeskattade reserver	500	100					600
Summa skulder och EK	2 400	800	1 500	-700	0	-80	3 920

Steg 1

De saldon som finns i AB2 per den 1 oktober överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.

- Steg 2* Steget har delats upp i fyra olika delsteg för att göra de olika deltransaktionerna mer överskådliga. Denna uppdelning innebär att debet och kredit inte balanserar förrän steg 2 genomförts i sin helhet.
- Steg 2a* AB1 emitterar aktier för att överta tillgångar och skulder i AB2 genom fusionen. Värdet av dessa beräknas till 1 500.
- Steg 2b* Belopp motsvarande det överlåtande företags egna kapital vid fusionen debiteras. Då resultatet i sin helhet är förvärvat resultat elimineras detta. I årsredovisningen för det övertagande företaget anges det förvärvade resultatet i förvaltningsberättelsen.
- Steg 2c* Koncernmässiga övervärden, inklusive goodwill, samt uppskjuten skatt hänförlig till dessa, ska tas upp. Goodwillpostens storlek framgår av förvärvsanalysen ovan.
- Steg 2d* Fusionsdifferensen beräknas och redovisas. Fusionsdifferensen redovisas i sin helhet mot fria reserver. Beräkningen av fusionsdifferensen framgår nedan.

Beräkning av fusionsdifferensen per 1/10 år 4

Tillgångar	800
Goodwill	720
Skulder	0
Obeskattade reserver	-100
	1420
Fusionsvederlaget	-1 500
Fusionsdifferens	-80

Fusionsdifferensen utgörs i detta fall i sin helhet av egetkapitaldelen i obeskattade reserver. Anledningen till detta är att i samband med förvärvet anses 80 % utgöra eget kapital, men vid beräkningen av fusionsdifferensen hanteras posten i sin helhet som en skuld.

Avstämning av eget kapital i AB1 efter fusionen	Aktie-kapital	Fria reserver	Årets resultat	Summa EK
Ingående balans	100	900	500	1 500
Disp. av föregående års resultat		500	-500	0
Nyemission	1 500			1 500
Årets resultat			400	400
Fusionsdifferens		-80		-80
Utgående balans	1 600	1 320	400	3 320

Upplysningar i förvaltningsberättelsen

Under året har företaget AB2 (556999-9999) fusionerats med AB1. Fusionsdagen var den 1/10 år 4.

I AB1s resultaträkning ingår inte någon del av AB2s resultat före fusionen, då inget ägarförhållande förelåg före fusionen.

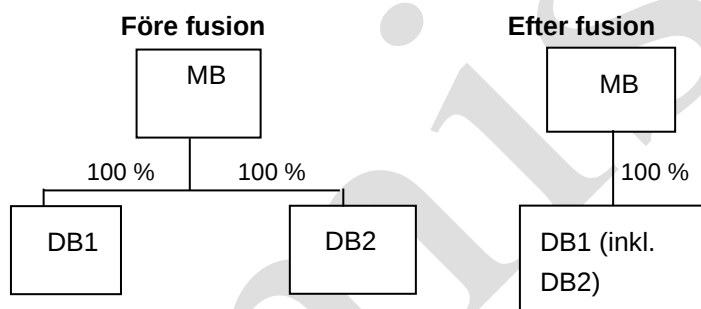
Nettoomsättningen i AB2 uppgick per fusionsdagen till 3 000 och årets resultat uppgick till 100. Värdet på omsättningstillgångarna uppgick till 800, anläggningstillgångar saknades. Inga skulder förelåg. De obeskattade reserverna uppgick till 100. Således uppgick eget kapital per fusionsdagen till 700.

Referenser

Punkterna 2.1–2.3 och 2.13–2.17

Exempel 8 – Systemabsorption, emission och kontant likvid högre än bokfört värde

Förutsättningar



Exemplet beskriver absorption som görs mot fusionsvederlag i form av kontant ersättning och aktier. DB1 övertar tillgångar och skulder i DB2 genom absorption. MB förvärvade DB1 respektive DB2 till 100 % vid ett tillfälle. Fusionen registreras per 1/10 år 4. Då detta är en koncernintern fusion innebär fusionen ingen förändring på koncernnivå. Den förvärvsanalys som MB upprättade i samband med förvärvet av DB2 ska ligga till grund för värderingen. Tillgångarna och skulderna i DB2 redovisas därmed till sina tidigare redovisade koncernmässiga värden. I exemplet har en skattesats om 20 procent använts.

Betalning genom emission i DB1

DB1 emitterar aktier för att förvärva tillgångar och skulder i DB2. Emissionsbeloppet uppgår till 400. DB1 erlägger dessutom 200 kontant. Sammanlagt uppgår fusionsvederlaget till 600 vilket överstiger MB:s bokförda värde på andelarna i DB2 med 100. Det belopp varmed ersättningen överstiger det bokförda värdet redovisas som en utdelningsintäkt i MB.

MB äger samma tillgångsmassa såväl före som efter fusionen. Andelarna i DB2 ersätts emellertid med andelar i DB1 och likvida medel. Endast 400 av det tidigare redovisade värdet på DB2 överförs till DB1.

Före fusion

**MB:s balansräkningar före och efter DB1s
emission för att förvärva DB2:**

	1/10 år 4	31/12 år 3
Andelar i DB1	1 400	1 000
Andelar i DB2	-	500
Övriga tillgångar	2 900	2 800
Kassa	200	0
Summa tillgångar	4 500	4 300
Aktiekapital	500	500
Fria reserver	3 000	2 900
Årets resultat	200	100
Obeskattade reserver	800	800
Summa skulder och EK	4 500	4 300

Årets resultat före fusionen i MB uppgår till 100. MB debiterar kassan med 200 motsvarande den kontanta likvid som erhålls. Andelarna i DB2 krediteras med 500 då dessa försvinner i och med fusionen. Av det tidigare bokförda värdet på DB2 överförs 400 motsvarande värdet för nyemitterade aktier i DB1. Den skillnad som erhålls mellan det tidigare bokförda värdet på DB2 och värdet på nyemitterade aktier i DB1 samt den likvid som DB1 erlägger redovisas som en utdelningsintäkt i resultaträkningen.

DB1:s balansräkningar	1/10 år 4	31/12 år 3	31/12 år 1
Övriga tillgångar	2 400	2 000	800
Summa tillgångar	2 400	2 000	800
Aktiekapital	100	100	100
Fria reserver	1 400	900	600
Årets resultat	400	500	100
Obeskattade reserver	500	500	0
Summa skulder och EK	2 400	2 000	800

Förvärvsanalys av DB1 per 31/12 år 1

Pris		1000
Eget kapital	800	
Goodwill	200	
	1000	1000

Goodwill skrivs av på 5 år vilket ger 40 per år.

DB2:s balansräkningar	1/10 år 4	31/12 år 3	31/12 år 2
Övriga tillgångar	800	700	400
Summa tillgångar	800	700	400
 Aktiekapital	100	100	100
Fria reserver	500	300	200
Årets resultat	100	200	100
Obeskattade reserver	100	100	0
Summa skulder och EK	800	700	400

Förvärvsanalys av DB2 per 31/12 år 2

Pris		500
Eget kapital	400	
Goodwill	100	
	500	500

Goodwill skrivs av på 5 år vilket ger 20 per år.

Koncernbokslut 31/12 år 3	MB	DB1	DB2	Elim DB1	Elim DB2	KC
Goodwill				120	80	200
Andelar i koncernftg	1 500			-1 000	-500	0
Övriga tillgångar	2 800	2 000	700			5 500
Summa tillgångar	4 300	2 000	700	-880	-420	5 700
 Aktiekapital	500	100	100	-100	-100	500
Annat eget kapital	3 540	1 300	380	-740	-300	4 180
Årets resultat	100	500	200	-40	-20	740
						0
Avsättningar	160	100	20			280
Summa skulder och EK	4 300	2 000	700	-880	-420	5 700

I ovanstående har de obeskattade reserverna fördelats på eget kapital och uppskjuten skatteskuld (rubriceras som avsättning) i enlighet med BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3).

Analys av bidrag

	DB1	DB2	MB	EK KC
Redovisat eget kapital	1 900	680	4 140	
Goodwill	120	80		
Bokfört värde	-1 000	-500		
Bidrag till totalt eget kapital 31/12 år 3	1 020	260	4 140	5 420

Fusion

Redovisning fusion 1/10 år 4	DB1	Steg 1 DB2	a	Steg 2 b	c	d	DB1 efter fusion
Goodwill					65		65
Övriga tillgångar	2 400	800	-200				3 000
Summa tillgångar	2 400	800	-200	0	65	0	3 065
Aktiekapital	100	100	400	-100			500
Fria reserver	1 400	500		-500		80	1 480
Årets resultat	400	100			-15		485
Obeskattade reserver	500	100					600
Summa skulder och EK	2 400	800	400	-600	-15	80	3 065

- Steg 1* De saldon som finns i DB2 per den 1 oktober överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.
- Steg 2* Steget har delats upp i fyra olika delsteg för att göra de olika deltransaktionerna mer överskådliga. Denna uppdelning innebär att debet och kredit inte balanserar förrän steg 2 genomförts i sin helhet.
- Steg 2 a* DB1 erlägger likvid 200 och emitterar aktier för att förvärva tillgångar och skulder i DB2. Värdet av nyemitterade aktier beräknas till 400.
- Steg 2b* Belopp motsvarande det överlåtande företags egna kapital vid senaste räkenskapsårs utgång debiteras. Då MB har ägt DB2 i sin helhet och hela räkenskapsåret fram till fusionsdagen ska DB2s resultat i sin helhet redovisas i övertagande företag.
- Steg 2 c* Koncernmässiga över- och undervärden, inklusive goodwill, samt uppskjuten skatt hänförlig till dessa, ska tas upp. Likaså ska avskrivningar på koncernmässiga övervärden, inklusive goodwill, redovisas.
- Steg 2 d* Fusionsdifferensen beräknas och redovisas. Fusionsdifferensen förs i sin helhet till fria reserver. Beräkningen av fusionsdifferensen framgår nedan.

Beräkning av fusionsdifferensen

Tillgångar (31/12 år 3)	700
Goodwill (31/12 år 3)	80
Skulder (31/12 år 3)	0
Obeskattade reserver (31/12 år 3)	-100
	680
Pris	-600
Fusionsdifferens	80

Analys av fusionsdifferensen

Intjänat resultat i DB2 efter MBs förvärv (=bidrag per 31/12 år 3)	260
Eget kapital i obesk reserver vid fusionen	-80
Belopp varmed emissionen och erhållen likvid överstiger tidigare bokfört värde på övertagna andelar	-100
Fusionsdifferens	80

Avstämning av eget kapital i DB1 direkt efter fusionen	Aktie-kapital	Fria reserver	Årets resultat	Summa EK
Ingående balans	100	900	500	1 500
Disposition av föregående års resultat		500	-500	0
Årets resultat			485	485
Nyemission	400			400
Fusionsdifferens		80		80
Utgående balans	500	1 480	485	2 465

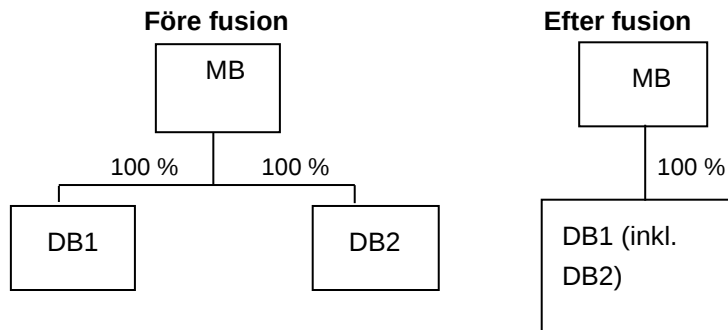
Koncernbokslut direkt efter fusionen 1/10 år 4	MB	DB1	Elim DB1	Elim. utd.	KC
Goodwill		65	90		155
Andelar i DB1	1 400		-1 400		0
Övriga tillgångar	2 900	3 000			5 900
Kassa	200				200
Summa tillgångar	4 500	3 065	-1 310		6 255
Aktiekapital	500	500	-500		500
Annat eget kapital	3 640	1 960	-780	100	4 920
Årets resultat	200	485	-30	- 100	555
Obeskattade reserver	0	0			0
Avsättningar	160	120			280
Summa skulder och EK	4 500	3 065	- 1 310	0	6 255

Den utdelningsintäkt som uppkom i samband med fusionen elimineras då denna är koncernintern.

Avstämning EK koncernen 31/12 år 4	Aktie-kapital	Annat eget kapital	Årets resultat	Summa EK
Ingående balans	500	4 180	740	5 420
Disposition av föregående års resultat		740	-740	0
Årets resultat			555	555
Utgående balans	500	4 920	555	5 975

Exempel 9 – Systemabsorption, vederlagsfri

Förutsättningar



Exemplet beskriver absorption som görs vederlagsfritt. DB1 övertar tillgångar och skulder i DB2 genom absorption. MB förvärvade DB1 respektive DB2 till 100 % vid ett tillfälle. MB äger 100 % av DB1 samt DB2. Fusionen registreras per 1/10 år 4. Då detta är en koncernintern fusion innebär fusionen ingen förändring på koncernnivå. Den förvärvsanalys som MB upprättade i samband med förvärvet av DB2 ska ligga till grund för värderingen. Tillgångarna och skulderna i DB2 redovisas därmed till sina tidigare redovisade koncernmässiga värden. I exemplet har en skattesats om 20 procent använts.

Fusionsvederlag

Fusionen genomförs vederlagsfritt, dvs. ingen kontant likvid betalas och inte heller gör DB1 någon nyemission av aktier för att få överta DB2:s tillgångar och skulder från MB genom absorption. Det belopp varmed vederlaget (0) understiger MB:s bokförda värde på DB2 (500) utgör ur MB:s synvinkel ett aktieägartillskott till DB1. MB:s värde på DB2 överförs därför till MB:s värde på DB1.

Före fusion

MB:s balansräkningar	1/10 år 4	31/12 år 3
Andelar i DB1	1 500	1 000
Andelar i DB2	-	500
Övriga tillgångar	2 900	2 800
Summa tillgångar	4 400	4 300
Bundet eget kapital	500	500
Fria reserver	3 000	2 900
Årets resultat	100	100
Obeskattade reserver	800	800
Summa skulder och EK	4 400	4 300

Årets resultat i MB före fusionen uppgår till 100.

DB1:s balansräkningar:	1/10 år 4	31/12 år 3	31/12 år 1
Övriga tillgångar	2 400	2 000	800
Summa tillgångar	2 400	2 000	800
Bundet eget kapital	100	100	100
Fria reserver	1 400	900	600
Årets resultat	400	500	100
Obeskattade reserver	500	500	0
Summa skulder och EK	2 400	2 000	800

Förvärvsanalys av DB1 per 31/12 år 1

Pris		1 000
Eget kapital	800	
Goodwill	200	
	1 000	1 000

Goodwill skrivs av på 5 år vilket ger 40 per år.

DB2:s balansräkningar	1/10 år 4	31/12 år 3	31/12 år 2
Övriga tillgångar	800	700	400
Summa tillgångar	800	700	400
Bundet eget kapital	100	100	100
Fria reserver	500	300	200
Årets resultat	100	200	100
Obeskattade reserver	100	100	0
Summa skulder och EK	800	700	400

Förvärvsanalys av DB2 per 31/12 år 2

Pris		500
Eget kapital	400	
Goodwill	100	
	500	500

Goodwill skrivs av på 5 år vilket ger 20 per år.

Koncernbokslut 31/12 år 3	MB	DB1	DB2	Elim	DB1	Elim	DB2	KC
Goodwill					120		80	200
Andelar i koncernföretag	1 500			-1 000		-500		0
Övriga tillgångar	2 800	2 000	700					5 500
Summa tillgångar	4 300	2 000	700	-880		-420		5 700
Aktiekapital	500	100	100	-100		-100		500
Annat eget kapital	3 540	1 300	380	-740		-300		4 180
Årets resultat	100	500	200	-40		-20		740
Avsättningar	160	100	20					280
Summa skulder och EK	4 300	2 000	700	-880		-420		5 700

I ovanstående har de obeskattade reserverna fördelats på eget kapital och uppskjuten skatteskuld (rubriceras som avsättning) i enlighet med BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3).

Analys av bidrag

	DB1	DB2	MB	EK	KC
Redovisat eget kapital	1 900	680	4 140		
Goodwill	120	80			
Bokfört värde	-1 000	-500			
Bidrag till totalt eget kapital 31/12 år 3	1 020	260	4 140	5 420	

Fusion

Redovisning fusion 1/10 år 4	Steg 1		Steg 2			DB1 efter fusion
	DB1	DB2	a	b	c	
Goodwill				65		65
Övriga tillgångar	2 400	800				3 200
Summa tillgångar	2 400	800		65		3 265
Bundet eget kapital	100	100	-100			100
Fria reserver	1 400	500	-500		680	2 080
Årets resultat	400	100		-15		485
Obeskattade reserver	500	100				600
Summa skulder och EK	2 400	800	-600	-15	680	3 265

Steg 1 De saldon som finns i DB2 per den 1 oktober överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.

Steg 2 Steget har delats upp i tre olika delsteg för att göra de olika deltransaktionerna mer överskådliga. Denna uppdelning innebär att debet och kredit inte balanserar förrän steg 2 genomförts i sin helhet.

Steg 2 a Belopp motsvarande det överlåtande bolagets egna kapital vid senaste räkenskapsårs utgång debiteras. Då M ägt DB2 i sin helhet och hela räkenskapsåret fram till fusionsdagen ska DB2s resultat i sin helhet redovisas i övertagande företag.

Steg 2 b Koncernmässiga Övervärden, inklusive goodwill, samt uppskjuten skatt hänförlig till dessa, ska tas upp. Likaså ska avskrivningar på koncernmässiga övervärden, inklusive goodwill, redovisas.

Steg 2c Fusionsdifferensen beräknas och redovisas. Fusionsdifferensen förs i sin helhet till fria reserver. Beräkningen av fusionsdifferensen framgår nedan.

Beräkning av fusionsdifferensen

Tillgångar (31/12 år 3)	700
Goodwill (31/12 år 3)	80
Skulder (31/12 år 3)	0
Obeskattade reserver (31/12 år 3)	-100
	680
Pris	-0
Fusionsdifferens	680

Analys fusionsdifferensen

Intjänat resultat i DB2 efter MB:s förvärv (=bidrag per 31/12 år 3)	260
Skillnad mellan erhållen likvid och tidigare bokfört värde	500
Eget kapital i obeskattade reserver vid fusionen	-80
Fusionsdifferens	680

Avstämning av eget kapital i DB1 direkt efter fusionen	Aktie- kapital	Fria reserver	Årets resultat	Summa EK
Ingående balans	100	900	500	1 500
Disp. av föregående års resultat		500	-500	0
Årets resultat			485	485
Fusionsdifferens		680		680
Utgående balans	100	2 080	485	2 665

Koncernbokslut direkt efter fusionen 1/10 år 4

	MB	DB1	Elim DB1	KC
Goodwill		65	90	155
Andelar i DB1	1 500		-1 500	0
Övriga tillgångar	2 900	3 200		6 100
Summa tillgångar	4 400	3 265	-1 410	6 255

Aktiekapital	500	100	-100	500
Annat eget kapital	3 640	2 560	-1 280	4 920
Årets resultat	100	485	-30	555
Avsättningar	160	120		280
Summa skulder och EK	4 400	3 265	-1 410	6 255

Avstämning EK koncernen 31/12 år 4

	Bundet EK	Fria reserver	Årets resultat	Summa EK
Ingående balans	500	4 180	740	5 420
Disp. av föregående års resultat		740	-740	0
Årets resultat			555	555
Utgående balans	500	4 920	555	5 975

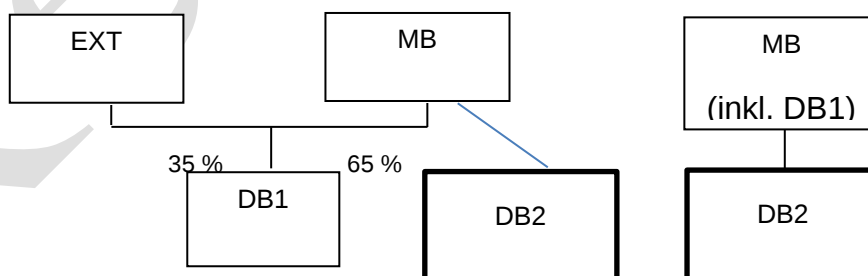
Referenser Punkterna 2.7 och 2.13–2.17

Exempel 10 – Absorption av delägt dotterföretag

Förutsättningar

Före fusionen

Efter fusionen



Förutsättningar

Företag MB äger 65 procent av DB1. Vid förvärvet den 31/12 år 1 betalade MB 1 000 för 65 procent av företaget DB1. Genom fusionen förvärvar MB resterande andelar i DB1. Fusionen mellan MB och DB1 registreras per 1/10 år 4.

Fusionsvederlaget för resterande 35 procent uppgår till 1 200. MB emitterar aktier med 800 (kvotvärde 100) och erlägger 400 kontant.

Bokfört värde på DB1 uppgår till 1 000 före fusionen. MB äger även andelar i DB2. Bokfört värde på DB2 uppgår till 500.

Före fusion

Moderföretagets balansräkningar:

	1/10 år 4	31/12 år 3
Andelar i koncernföretag	1 500	1 500
Övriga tillgångar	3 000	2 800
Summa tillgångar	4 500	4 300
Bundet eget kapital	500	500
Fria reserver	3 000	2 900
Årets resultat	200	100
Summa eget kapital	3 700	3 500
Obeskattade reserver	800	800
Summa skulder och eget kapital	4 500	4 300

DB1s balansräkningar	1/10 år 4	31/12 år 3	31/12 år 1
Övriga tillgångar	2 400	2 000	800
Summa tillgångar	2 400	2 000	800
Aktiekapital	100	100	100
Fria reserver	1 400	900	600
Årets resultat	400	500	100
Summa eget kapital	1 900	1 500	800
Obeskattade reserver	500	500	0
Summa skulder och eget kapital	2 400	2 000	800

Förvärvsanalys av 65 % av DB1 per 31/12 år 1

Pris		1 000
Förvärvat eget kapital	520	
Goodwill	480	
	1 000	1 000

Bokfört värde på DB1 uppgår till 1 000 före fusionen. Vid förvärvet uppstod goodwill om 480. Goodwillposten skrivs av på 5 år. Goodwill skrivs av på 5 år vilket ger 96 per år. Kvarvarande värde för denna per 31/12 år 3 uppgick till 288.

Koncernredovisningen

Koncernredovisningen upprättas i enlighet med reglerna i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning. En förvärvsanalys upprättas när bestämmande inflytande erhålls. Detta är en skillnad jämfört med reglerna som ska tillämpas i juridisk person och vi behöver därför justera i koncernredovisningen. En förvärvsanalys i enlighet med enhetssynen upprättas därför. Verkligt värde beräknas till $1\,000/0,65 = 1\,538$.

Förvärvsanalys av DB1 per 31/12 år 1

	Total		MBs aktieägare		Minoritetsintresse	
Pris	1 000		1 000			
Förvärvat eget kapital	800		520		280	
Minoritetsintressets värde vid förvärvstidpunkten		538				538
Goodwill	738		480		258	
Summa	1 538	1 538	1 000	1 000	538	538

Goodwill skrivs av på 5 år vilket ger 148 per år (96 och 52).

Koncernbokslut 31/12 år 3	MB	DB1	DB2	Mino i DB1	Elim DB1	Elim DB2	KC
Goodwill				155	288		443
Andelar i koncernföretag	1 500				- 1 000	-500	0
Övriga tillgångar	2 800	2 000	600				5 400
Summa tillgångar	4 300	2 000	600	155	-712	-500	5 843
Aktiekapital	500	100	100	-35	-65	-100	500
Annat eget kapital	3 540	1 300	400	-455	-551	-400	3 843
Årets resultat	100	500	100	-175	-96		429
Summa MB:s andel eget kapital	4 140	1 900	600	-665	-712	-500	4 763
Minoritetsintresse							
Andel av eget kapital				665			665
Andel av goodwill				155			155
Summa minos andel av eget kapital				820			820
Summa eget kapital	4 140	1 900	600	155	-712	-500	5 583
Avsättningar	160	100					260
Summa skulder och eget kapital	4 300	2 000	600	155	-712	-500	5 843

I ovanstående har de obeskattade reserverna fördelats på eget kapital och uppskjuten skatteskuld (rubriceras som avsättning) i enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning.

Fusion

Redovisning fusion 1/10 år 4	MB	Steg 1 DB1	a	b	Steg 2 c	d	e	f	MB efter fusion
Goodwill					216	395			611
Andelar i koncernftg	1 500		1 200				-2 200		500
Övriga tillgångar	3 000	2 400	-400						5 000
Summa tillgångar	4 500	2 400	800	0	216	395	-2 200	0	6 111
Aktiekapital	500	100	100	-100					600
Överkursfond			700						700
Fria reserver	3 000	1 400		-1 400				123	3 123
Årets resultat	200	400		-140	-72				388
Obeskattade reserver	800	500							1 300
Summa skulder och EK	4 500	2 400	800	-1 640	-72	0	0	123	6 111

- Steg 1** De saldon som finns i DB1 per den 1 oktober överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.
- Steg 2** Steget har delats upp i sex olika delsteg för att göra de olika deltransaktionerna mer överskådliga. Denna uppdelning innebär att debet och kredit inte balanserar förrän steg 2 genomförts i sin helhet.
- Steg 2 a** MB erlägger 400 kontant samt nyemitterar aktier för 800 (kvotvärde 100) för att förvärva återstående andel (35 %) av DB1.
- Steg 2 b** Belopp motsvarande det överlåtande företags egna kapital vid det senaste räkenskapsårets utgång debiteras. Av årets resultat på 400 utgör 140 en förvärvad andel av resultatet ($400 \cdot 35\%$) och elimineras även det. Återstående del av resultatet redovisas i det övertagande företaget då detta avser den del (65 %) som ägts före fusionen.
- Steg 2 c** Över-/undervärden och goodwill, samt uppskjuten skatt hänförliga till dessa, ska tas upp. Värdet per den 31/12 år 3 ska skrivas av och det avskrivna värdet redovisas i balansräkningen ($288 - 96/12 \cdot 9$). Avskrivningen redovisas i resultaträkningen.
- Steg 2 d** Den goodwill som uppkom i samband med förvärvet av de återstående 35 % redovisas. För förvärvsanalys avseende förvärvet av återstående 35 %, se nedan.

Steg 2e Moderföretagets andelar i det överlåtande företaget krediteras.

Steg 2 f Fusionsdifferensen beräknas och redovisas, se nedan. Fusionsdifferensen förs i sin helhet till fria reserver. Effekten av fusionen utgörs dels av fusionsdifferensen om 263 som uppkommer på grund av tidigare ägda 65 %, dels av fusionsdifferensen på de anskaffade 35 %, dvs. eget kapitalandelen i obeskattade reserver -140 ($175 \cdot 0,80$). Totalt 123 ($263 - 140$).

Förvärvsanalys av 35 % av DB1 per 1/10 år 4

Fusionsvederlag		1 200
Förvärvat eget kapital inkl. eget kapital i obeskattade reserver	805	
Goodwill	395	
	1 200	1 200

Beräkning av fusionsdifferensen

Beräkning av fusionsdifferensen på tidigare innehav om 65 %

Tillgångar (31/12 år 3)	1 300
Goodwill	288
Skulder (31/12 år 3)	0
Obeskattade reserver (31/12 år 3)	-325
	1 263
Andelar/förvärvspris	-1 000
Fusionsdifferens	263

Beräkning av fusionsdifferensen på nyförvärv om 35 %

Tillgångar (1/10 år 4)	840
Goodwill	395
Skulder (1/10 år 4)	0
Obeskattade reserver (1/10 år 4)	-175
	1 060
Andelar/förvärvspris	-1 200
Fusionsdifferens	-140

Avstämning eget kapital i MB 1/10 år 4	Aktie- kapital	Fria reserver	Årets resultat	Summa EK
Ingående balans	500	2 900	100	3 500
Dispositon av föregående års resultat		100	-100	0
Nyemission	100	700		800
Årets resultat			388	388
Fusionsdifferens		123		123
Utgående balans	600	3 823	388	4 811

Koncernredovisningen

När koncernen förvärvar ytterligare 35% så måste detta även hanteras i koncernredovisningen. I koncernen hade MB ett bestämmande inflytande över DB1 redan tidigare. I enlighet med enhetsteorin betraktas därför denna transaktion som en ägartransaktion mellan majoriteten och minoriteten och därför görs ingen omvärdering av andelarna i koncernen.

<u>Koncernmässigt värde på minoritetsandelen (35%) före förvärvet</u>	
Eget kapital dotterföretag DB1 (35% av (EK + årets resultat)	805
Kvarvarande goodwill	115
Redovisat värde	920
<u>Anskaffningsvärde för 35%</u>	
Redovisas direkt mot eget kapital	-1 200
	-280

Koncernbokslut per 1/10 år 4

	MB	DB1	DB 2	Mino i DB1	Elim DB1	Elim DB2	KC	Ny-emiss.	Ägar-trans	KC
Goodwill				115	216		331			331
Andelar i koncernföretag	1 500				-1 000	-500	0	1 200	-1 200	0
Övriga tillgångar	3 000	2 400	650				6 050	-400		5 650
Summa tillgångar	4 500	2 400	650	115	-784	-500	6 381	800	-1 200	5 981
Aktiekapital	500	100	100	-35	-65	-100	500	100		600
Överkursfond								700		700
Annat eget kapital	3 640	1 800	500	-630	-647	-400	4 263		-280	3 983
Årets resultat	200	400	50	-140	-72		438			438
MB:s andel av EK	4 340	2 300	650	-805	-784	-500	5 201	800	-280	5 721
Minortsintresse										
Andel av EK				805			805		-805	0
Andel av goodwill				115			115		-115	0
Summa minos andel av EK	0	0	0	920	0	0	920	0	-920	0
Summa EK	4 340	2 300	650	115	-784	-500	6 121	800	-1 200	5 721
Avsättningar	160	100					260			260
Summa skulder och EK	4 500	2 400	650	115	-784	-500	6 381	800	-1 200	5 981

Koncernbokslut 31/12 år 4

Ur koncernens perspektiv har ingenting hänt. Fusionen är endast en koncernintern omstrukturering vilket inte ska påverka koncernredovisningen. . Värdet på goodwillposten justeras därför så att den redovisas till det koncernmässiga beloppet.

Koncernens goodwill per 31/12 år 3	443
Årets goodwillavskrivningar (12 månader)	- 148
Utgående koncerngoodwill per 31/12 år 4	295
Redovisad goodwill i MB per 1/10 år 4	611
3 månaders avskrivningar hänförliga till det första förvärvet (65%)	-24
3 månaders avskrivningar hänförliga till det andra förvärvet (35%)	-20
Redovisad goodwill i MB	567
Övervärde goodwill att justera i koncernredovisningen	- 272

Under perioden 1/10-31/12 år 4 uppgår resultatet i MB till 200 före avskrivning av goodwill. Det sammanlagda resultatet efter avskrivning för hela räkenskapsåret uppgår efter avskrivning goodwill till 544 kr (388+200-24-20).

I samband med fusionen beräknades avskrivning av goodwill och avräknades mot resultatet med -72. Även förvärvat resultat om -140 avräknades, se steg 2 b och c. Summan av dessa belopp, 212, återläggs på raden för årets resultat. Även MB:s avskrivning på goodwill för perioden 1 /10-31/12 år 4 -24 -20 i MB:s återläggs. I kolumnen för förvärveliminering görs justering för årets avskrivning på goodwill i koncernen (-148) + minoritetens andel av goodwill avskrivningarna (+40) minus minoritetens andel av årets resultat (-140), summa -248. I tabellerna nedan visas först koncernbokslutet med justering för återläggning av MB:s avskrivning på goodwill samt fusions- och förvärvelimineringar. I tabellen därefter visas endast justering för den effekt fusionen haft i koncernen på avskrivning av goodwill och eget kapital (ägartransaktion -280 + goodwill 8).

Koncernbokslut 31/12 år 4	MB efter fusion	DB2	Återl. MB:s goodwill avskr.	Återl. fusion selim	Förv.- elim DB1	Elim DB2	KC
Goodwill	567		44	-611	295		295
Andelar i koncernföretag	500			2 200	-2 200	-500	0
Övriga tillgångar	5 200	800					6 000
Summa tillgångar	6 267	800	44	1 589	-1 905	-500	6 295
Aktiekapital	600	100		100	-100	-100	600
Överkursfond	700						700
Annat eget kapital	4 163	500		1 277	-1 557	-400	3 983
Årets resultat	544	200	44	212	-248		752
Summa EK	6 007	800	44	1 589	-1 905	-500	6 035
Avsättningar	260						260
Summa skulder och EK	6 267	800	44	1 589	-1 905	-500	6 295

Koncernbokslut 31/12 år 4	MB	DB2	Justering goodwill	Elim DB2	KC
Goodwill	567		- 272		295
Andelar i koncernföretag	500			-500	0
Övriga tillgångar	5 200	800			6 000
Summa tillgångar	6 267	800	- 272	-500	6 295
Aktiekapital	600	100		-100	600
Överkursfond	700				700
Annat eget kapital	4 163	500	-280	-400	3 983
Årets resultat	544	200	8		752
Summa eget kapital	6 007	800	- 272	-500	6 036
Avsättningar	260				260
Summa skulder och eget kapital	6 267	800	-272	-500	6 295

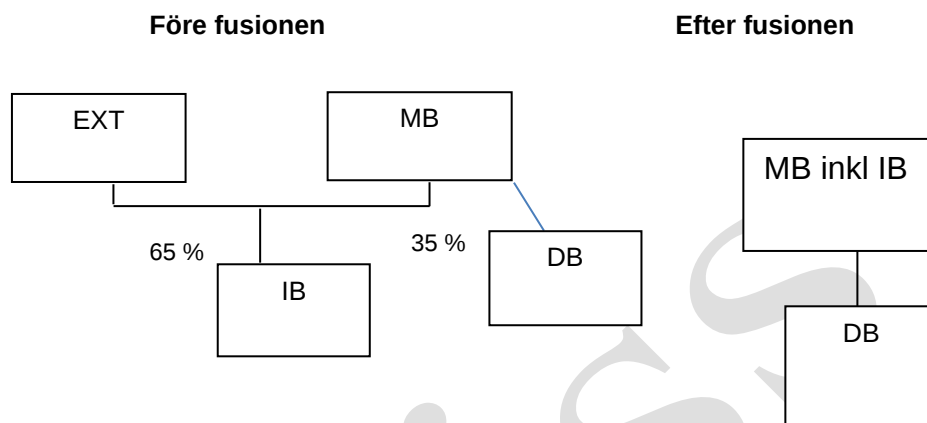
Avstämning EK koncernen 31/12 år 4	Aktie- kapital	Överkurs- fond	Annat EK inkl ÅR	Majoritetens andel	Minoritet ens andel	Summa EK
IB 1/1 år 4	500		4 263	4 763	820	5 583
Nyemission	100	700		800		800
Årets resultat			752	752	100	852
Ägartransaktion			-280	-280	-920	-1 200
	600	700	4 735	6 035	0	6 035

Referenser

Punkterna 2.1–2.5 och 2.14–2.17

Exempel 11 – Absorption av intresseföretag

Förutsättningar



Företag MB äger 35 % av IB. IB utgör då ett intresseföretag. MB äger även andelar i DB. Dessa har ett bokfört värde på 500.

Betalning

MB emitterar aktier med 800 (kvotvärde 100) och erlägger 700 kontant för att genom fusion förvärva återstående andelar och tillgångar och skulder i IB. Fusionen mellan MB och IB registreras den 1/10 år 4.

Bokfört värde på IB i MB uppgår till 1 000 före fusionen. IB förvärvades 31/12 år 1 varvid goodwill om 680 uppstod. Goodwillposten skrivs av på 5 år. Kvarvarande värde för denna per 31/12 år 3 uppgick till 408.

Före fusion

MB:s balansräkningar	1/10 år 4	31/12 år 3
Andelar i intresseföretag	1 000	1 000
Andelar i dotterföretag	500	500
Övriga tillgångar	3 000	2 800
Summa tillgångar	4 500	4 300
Bundet eget kapital	500	500
Fria reserver	3 000	2 900
Årets resultat	200	100
Summa EK	3 700	3 500
Obeskattade reserver	800	800
Summa skulder och EK	4 500	4 300

IB:s balansräkningar	1/10 år 4	31/12 år 3	31/12 år 1
Övriga tillgångar	1 900	1 800	700
Summa tillgångar	1 900	1 800	700
Bundet eget kapital	100	100	100
Fria reserver	1 200	700	500
Årets resultat	100	500	100
Summa eget kapital	1 400	1 300	700
Obeskattade reserver	500	500	0
Summa skulder och EK	1 900	1 800	700

Förvärvsanalys av 35 % av IB per 31/12 år 1

Pris		1 000
Eget kapital	245	
Goodwill	755	
	1 000	1 000

Goodwill skrivs av på 5 år vilket ger 151 per år.

Koncernbokslut per 31/12 år 3	MB	IB	DB	Elim DB	KC
Andelar i intresseföretag	1 000	48			1 048
Andelar i koncernföretag	500			-500	0
Övriga tillgångar	2 800		600		3 400
Summa tillgångar	4 300	48	600	-500	4 448
Aktiekapital	500		100	-100	500
kapitalandelsfond		48			48
Annat eget kapital	3 540	-164	400	-400	3 376
Årets resultat	100	164	100		364
Summa eget kapital	4 140	48	600	-500	4 288
Avsättningar	160				160
Summa skulder och EK	4 300	48	600	-500	4 448

I ovanstående har de obeskattade reserverna fördelats på eget kapital och uppskjuten skatteskuld (rubriceras som avsättning) i enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3).

Beräkning av resultat och andelar i intresseföretaget

Resultat år 3	
Andel i resultatet 35 %, inkl. EK i obesk. reserver	315 (35%(500+500*0,80))

Goodwill avskrivning	-151
	164

Resultat år 2	
Andel i resultatet 35%	35 (35%*100)
Goodwill avskrivning	-151
	-116

Kontroll	
Andel EK (inkl. EK i obeskrivna reserver)	595
Goodwill 31/12 år 3	453
	1 048

Analys av bidrag

	IB	DB	MB	EK KC
Redovisat eget kapital	595	600	4 140	5 335
Goodwill	453			453
Bokfört värde	-1 000	-500		- 1 500
Bidrag till totalt eget kapital 31/12 år 3	48	100	4 140	4 288

Fusion

Redovisning av fusion 1/10 år 4	MB	Steg 1 IB	a	b	c	Steg 2 d	e	f	MB+ IB
Goodwill					340	330			670
Andelar i intresseftg	1 000						-1 000		0
Andelar i koncernftg	500		1 500				-1 500		500
Övriga tillgångar	3 000	1 900	-700						4 200
Summa tillgångar	4 500	1 900	800	0	340	330	-2 500	0	5 370
Bundet eget kapital	500	100	100	-100					600
Överkursfond			700						700
Fria reserver	3 000	1 200		-1 200					3 000
Årets resultat	200	100		-65	-113				122
Fusionsdifferensen								-352	-352
Summa eget kapital	3 700	1 400	800	-1 365	-113			-352	4 070
Obeskattade reserver	800	500							1 300
Summa skulder och EK	4 500	1 900	800	-1 365	-113	0	0	-352	5 370

- Steg 1* De saldon som finns i IB per den 1 oktober överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.
- Steg 2* Steget har delats upp i sex olika delsteg för att göra de olika deltransaktionerna mer överskådliga. Denna uppdelning innebär att debet och kredit inte balanserar förrän steg 2 genomförts i sin helhet.
- Steg 2 a* MB erlägger kontant 700 samt emitterar aktier för 800, kvotvärde 100 och resterande del överkursfond för att förvärva återstående andel av tillgångar och skulder i IB (65 %).
- Steg 2 b* Belopp motsvarande det överlåtande företags egna kapital vid fusionen debiteras. Då 65 % utgör en förvärvad andel av resultatet om 100 elimineras även det ($0,65 \cdot 100$). Återstående del av resultatet redovisas i det övertagande företaget då detta avser den del som ägts före fusionen.
- Steg 2 c* Över -/undervärden och goodwill hänförliga till delförvärven ska tas upp. Värdet per den 31/12 år 3 ska skrivas av och det avskrivna värdet redovisas i balansräkningen i det övertagande företaget. Årets avskrivning kostnadsförs i resultaträkningen, detta redovisas i kolumn c1.
- Steg 2 d* Goodwill som uppkom i samband med förvärvet av återstående 65 % beräknas redovisas.
- Steg 2 e* Moderföretags andelar i det överlåtande företaget krediteras.
- Steg 2 f* Fusionsdifferensen beräknas och redovisas. Fusionsdifferensen förs i sin helhet till fria reserver. Effekten av fusionen utgörs dels av fusionsdifferensen som uppkommer på grund av tidigare ägda 35 % om (-92), dels av fusionsdifferensen på de anskaffade 65 %. Fusionsdifferensen motsvarar i denna del eget kapitalandelen i obeskattade reserver (-260). Totalt uppgår fusionsdifferensen till -352.

Förvärvsanalys IB 65 % 1/10 år 4

Pris		1 500
Förvärvat eget kapital inkl. eget kapital i obeskattade reserver	1 170	
Goodwill	330	
	1 500	1 500

Beräkning av fusionsdifferensen på tidigare innehav om 35 %

	100%	35%
Tillgångar (31/12 år 3)	1 800	630
Goodwill		453
Obeskattade reserver (31/12 år 3)	-500	-175
		908

Andelar/förvärvspris	-1 000
Fusionsdifferens	-92

Beräkning av fusionsdifferensen på nya innehavet om 65%

	100%	65%
Tillgångar (1/10 år 4)	1 900	1 235
Goodwill		330
Obeskattade reserver (31/12 år 3)	-500	- 325
		1 240
Andelar/förvärvspris		-1 500
Fusionsdifferens		-260

Avstämning EK i MB 1/10 år 4	Bundet eget kapital	Överkurs- fond	Fria reserver	Årets resultat	Summa EK
Ingående balans	500		2 900	100	3 500
Omföring resultat år 3			100	- 100	0
Nyemission	100	700			800
Fusionsdifferens			-352		- 352
Årets resultat				122	122
Utgående balans	600	700	2 648	109	4 070

Koncernbokslut 31/12 år 4

Koncernredovisningen upprättas i enlighet med reglerna i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning. En förvärvsanalys upprättas när bestämmande inflytande erhålls. Detta är en skillnad jämfört med de regler som ska tillämpas i juridisk person och vi behöver därför justera i koncernredovisningen.

Vi upprättar en förvärvsanalys i enlighet med enhetssynen. I och med förvärvet av de ytterligare andelarna äger MB 100% i IB. Detta ger två effekter i koncernredovisningen. Vi får en omvärderingseffekt av de tidigare ägda 35% i resultaträkningen och en effekt i balansräkningen av de förvärvade andelarna.

MB förvärvar 65% i IB den 1/10 år 4 för 1 500. Vi tillämpar förenklingsregeln i K3 p 19.19 när vi beräknar verkligt värde. Om 65% kostar 1 500 är värdet på 100% = 2 308.

Koncernens förvärvsanalys 1/10 år 4

Köpeskilling		2 308
Förvärvat EK	1 800	
<i>Summa</i>	1 800	2 308
Goodwill	508	
<i>Summa</i>	2 308	2 308

Beräkning av resultat och koncernmässigt värde på andelar i intresseföretaget

Resultat per 1/10 år 4	
Andel i resultatet 35% inkl EK i obeskattade reserver	35
Goodwill avskrivning	-113
	-78

Värdet på andelarna i IB 1/10 år 4	
Andel EK	630
Goodwill	340
Koncernvärde	970

Koncernvärdet kan kontrolleras mot det ingående värdet på andelarna i koncernredovisningen justerat med resultatet som belöper på andelarna, i detta fall $1\,048 - 78 = 970$.

Enligt punkt 19.23 i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning ska de ursprungliga andelarna anses avyttrade och vinst eller förlust ska redovisas i koncernresultaträkningen. Vinst eller förlust beräknas som skillnaden mellan verkligt värde och koncernmässigt redovisat värde.

Koncernens omvärderingsresultat	
Verkligt värde enligt beräkning ovan	2 308
Verkligt värde på tidigare ägda andelar (35%) (2 308 x 35%)	808
Koncernmässigt värde på 35%	970
<i>Omvärderingsresultat</i>	-162

Utgående goodwill i MB uppgår den 31/12 år 4 till 615 och i koncernen uppgår värdet den 31/12 år 4 till 483. Justering av goodwillvärdet behöver därför göras. För perioden 1/10-31/12 år 4 redovisas avskrivning med $38 + 17$ i MB:s resultaträkning. I koncernen ska avskrivning redovisas med 25. Överskjutande belopp redovisas i exemplet som justering av årets resultat.

Koncernens goodwill per 1/10 år 4	508
Årets goodwillavskrivningar (3 månader)	-25
Utgående koncerngoodwill per 31/12 år 4	483

Redovisad goodwill i MB per 1/10 år 4	670
3 månaders avskrivningar hänförliga till det första förvärvet (35%)	-38
3 månaders avskrivningar hänförliga till det andra förvärvet (65%)	-17
Redovisad goodwill i MB	615

Koncernbokslut 31/12 år 4	MB	DB	Justering goodwill	Om- värdering	Elim DB	KC
Goodwill	615		-132			483
Andelar i koncernftg	500				-500	0
Övriga tillgångar	4 200	800				5 000
Summa tillgångar	5 315	800	-132	0	-500	5 483
Aktiekapital	600	100			-100	600
Överkursfond	700					700
Annat eget kapital	3 688	500			-400	3 788
Årets resultat	67	200	30	-162		135
Summa EK	5 055	800	30	-162	-500	5 223
Avsättningar	260					260
Summa skulder och EK	5 315	800	30	-162	-500	5 483

Avstämning EK koncernen 31/12 år 4	Aktie- kapital	Överkurs- fond	Annat EK inkl reserver	Årets resultat	Summa EK
Ingående balans 1/1 år 4	500		3 424	364	4 288
Omföring resultat år 3			364	-364	0
Nyemission	100	700			800
Årets resultat			135		135
Utgående balans 31/12 år 4	600	700	3 923	0	5 223

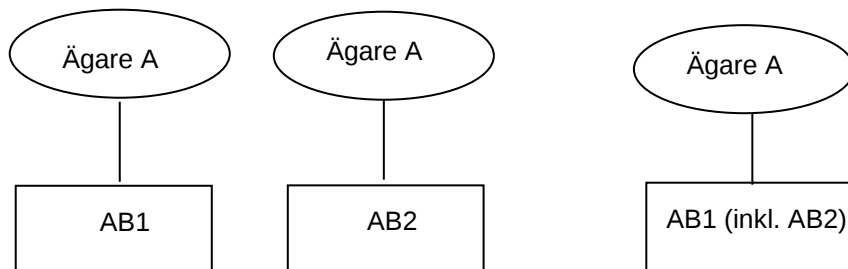
Referenser Punkterna 2.1–2.5 och 2.13–2.17

Exempel 12 – Absorption i oäkta koncern

Förutsättningar

Före fusionen

Efter fusionen



AB1 vill överta tillgångar och skulder i AB2 genom absorption. Detta sker per 1 oktober år 4. Ägare A är sedan länge ensam ägare till de två företagen AB1 och AB2. Båda företagen tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag. Detta är en fusion inom en "oäkta koncern" som får redovisas till bokförda värden.

Fusionsvederlag

AB1 emitterar aktier med 800 (kvotvärde 100) för att förvärva AB2 vilket motsvarar det bokförda värdet på de tillgångar och skulder som tas över i samband med fusionen.

Före fusion

AB1:s balansräkningar:	1/10 år 4	31/12 år 3
Övriga tillgångar	2 400	2 000
Summa tillgångar	2 400	2 000
Aktiekapital	100	100
Fria reserver	1 400	900
Årets resultat	400	500
Obeskattade reserver	500	500
Summa skulder och EK	2 400	2 000
AB2:s balansräkningar:	1/10 år 4	31/12 år 3
Övriga tillgångar	800	700
Summa tillgångar	800	700
Aktiekapital	100	100
Fria reserver	500	300
Årets resultat	100	200
Obeskattade reserver	100	100
Summa skulder och EK	800	700

Fusion

Redovisning fusion 1/10 år 4	AB1	Steg 1 AB2	a	Steg 2 b	c	d	AB1 (inkl AB2)
Goodwill							
Övriga tillgångar	2 400	800					3 200
Summa tillgångar	2 400	800	0	0	0	0	3 200
 Aktiekapital	100	100	100	-100			200
Överkursfond			700				700
Fria reserver	1 400	500		-500		-200	1 200
Årets resultat	400	100					500
Obeskattade reserver	500	100					600
Summa skulder och EK	2 400	800	800	-600	0	-200	3 200

Steg 1 De saldon som finns i AB2 per den 1 oktober överförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.

Steg 2 Steget har delats upp i olika delsteg för att göra de olika deltransaktionerna mer överskådliga. Denna uppdelning innebär att debet och kredit inte balanserar förrän steg 2 genomförs i sin helhet.

Steg 2 a AB1 emitterar aktier för att förvärva tillgångar och skulder i AB2. Då tillgångar och skulder överförs till bokförda värden emitteras aktierna till ett värde av 800 med kvotvärde 100.

Steg 2 b Belopp motsvarande det överlåtande företags egna kapital vid fusionen debiteras. Det överlåtande företags resultat för det räkenskapsår som avslutas i och med fusionen ska ingå i det övertagande företags resultaträkning.

Steg 2 c Eftersom tillgångar och skulder överförs till bokförda värden finns inga värden att justera i samband med fusionen.

Steg 2 d Fusionsdifferensen beräknas och redovisas. Fusionsdifferensen beräknas per ingången av det räkenskapsår som avslutas genom fusionen. Det beror på att det resultat som upparbetats i det överlåtande företaget före fusionen ska ingå i det övertagande företags resultat. Fusionsdifferensen redovisas i sin helhet mot fria reserver. Beräkningen av fusionsdifferensen framgår nedan.

Beräkning av fusionsdifferensen per 31/12 år 3

Tillgångar	700
Goodwill	-
Skulder	0
Obeskattade reserver	-100
	600
Fusionsvederlaget	-800
Fusionsdifferens	-200

Avstämning EK AB1 1/10 år 4	Aktie- kapital	Överkurs- fond	Fria reserver	Årets resultat	Summa EK
Ingående balans	100		900	500	1 500
Disp. av föregående års resultat			500	-500	0
Nyemission	100	700			800
Årets resultat				500	500
Fusionsdifferens			-200		-200
Utgående balans	200	700	1 200	500	2 600

Referenser

Punkterna 2.9 och 2.13–2.17