

Bokföringsnämndens VÄGLEDNING

Redovisning av fusion

Remissversion 2016-06-09



Innehållsförteckning

Inledning	1
Sammanfattning	1
Civilrätt och skatterätt	2
Internationell normgivning.....	2
ALLMÄNNA RÅD (BFNAR 2003:2).....	3
Inledning	3
Löpande bokföring	3
Överlåtande bolags årsresultat	3
Värdering.....	4
Upplysningar i förvaltningsberättelsen	4
Arkivering	5
Övrigt	5
Byte av redovisningsprincip.....	5
Ikraftträdande	5
KOMMENTARER	5
Inledning	5
Löpande bokföring och dess avslutande m.m.	6
Värdering.....	6
Övriga bestämmelser.....	7
Exempel.....	8
Exempel på fusionsredovisning	8
Exempel 1 Absorption fristående bolag	9
Exempel 2 a Systerabsorption, emission.....	12
Exempel 2 b Systerabsorption, vederlagsfritt	17
Exempel 3 Absorption av dotterbolag.....	21
Exempel 4 Absorption av intresseföretag	25
Exempel 5 Absorption i oäkta koncern	30
Bilaga 1	33

Inledning

Sammanfattning

Bokföringsnämnden (BFN) har tidigare givit ut vägledningen *Fusion av helägt aktiebolag* (innehåller BFNAR 1999:1) som behandlar hur den vanligaste fusionstypen – absorption av helägt dotterbolag – ska redovisas. Den nu föreliggande vägledningen *Redovisning av fusion* behandlar redovisningen av de övriga typer av fusioner som enligt aktiebolagslagen (2005:551) kan förekomma i Sverige, nämligen *absorption* av andra aktiebolag än helägda aktiebolag och *kombination*.

Vägledningen har inte anpassats till de särskilda förhållanden som kan gälla för ekonomiska föreningar men kan i tillämpliga delar ge vägledning även vid redovisning av fusioner som sker enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar (LEF).

Vägledningen innehåller nämndens allmänna råd, kommentarer till detta och exempel som illustrerar hur olika problem som uppstår vid redovisning av fusion kan lösas.

Från ekonomisk utgångspunkt finns stora likheter mellan å ena sidan en fusion och å andra sidan ett förvärv av en aktiepost som har en sådan storlek att förvärvet utlöser skyldighet att upprätta koncernredovisning *eller* 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 så långt möjligt ska ske utifrån transaktionens ekonomiska innebörd och att det därför ska bli samma redovisningsmässiga effekter av affärer som är ekonomiskt likvärdiga oavsett om affären legalt ges formen av ett aktieförvärv, en inkrångsöverlåtelse eller en fusion.

För *aktieförvärv* och *inkrångsöverlåtelser* finns regler i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3).

Rörelseförvärv mellan företag eller verksamheter under samma bestämmande inflytande omfattas inte av reglerna i K3. Som framgått ovan finns regler för *fusion av helägt aktiebolag* i BFN:s vägledning *Fusion av helägt aktiebolag*. Vägledningen *Redovisning av fusion* är avsedd att fungera som en brygga mellan dessa redovisningsnormer.

I vägledningen görs skillnad mellan de fusioner som innefattar en *reell anskaffning* och de som inte gör det. Till den del en fusion innefattar en reell anskaffning, ska den redovisas på motsvarande sätt som ett aktieförvärv eller en inkrångsöverlåtelse redovisas enligt koncernredovisningsreglerna.

Vissa fusioner innebär ingen (eller endast delvis en) reell anskaffning. De tillgångar och skulder som övergår genom fusionen har redan före fusionen indirekt tillhört det övertagande bolaget eller dess ägare. Det gäller t.ex. för fusioner som sker mellan koncernbolag. För fusioner som inte innebär någon reell anskaffning innebär vägledningen att redovisning ska ske enligt den s.k. koncernvärdemetoden, som

innebär att de övertagna tillgångarna och skulderna redovisas till de värden de upptagits till i koncernredovisningen. Det är samma metod som gäller enligt BFNs tidigare vägledning Fusion av helägt aktiebolag.

Innefattar en fusion endast till viss del en reell anskaffning redovisas den delen enligt gällande regler om koncernredovisning. Återstående del redovisas enligt koncernvärdemetoden.

I vissa fall innebär en fusion ingen reell anskaffning trots att den inte sker mellan koncernbolag. Detta kan t.ex. gälla vid redovisning av fusion mellan bolag som i allt väsentligt ägs av samma fysiska person eller en i det närmaste identisk grupp av fysiska personer. Då ska enligt vägledningen tillgångar och skulder tas upp till *bokförda värden*.

Detta allmänna råd behandlar ej redovisning av moderbolag som fusioneras in i ett dotterbolag (s.k. nedströmsfusion).

Civilrätt och skatterätt

Det saknas i svensk rätt särskilda lagregler om redovisning av fusion.

Civilrättsliga regler om fusion finns i 23 kap. ABL och i 12 kap. LEF.

Särskilda skatteregler för kvalificerade fusioner finns i 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1299).

Internationell normgivning

International Accounting Standards Board's (IASB) normgivning IFRS 3 Rörelseförvärv och IFRS 10 Koncernredovisning behandlar inte omstruktureringar inom en koncern dvs. regelverken innehåller inte några regler om redovisning av fusion.

ALLMÄNNA RÅD (BFNAR 2003:2)

Inledning

1. Detta allmänna råd är tillämpligt vid redovisning av alla transaktioner som är en fusion enligt aktiebolagslagen (2005:551), förutom de som sker enligt lagens särskilda bestämmelser för fusion av helägda dotterbolag (23 kap. 28-35 §§ aktiebolagslagen). Vid redovisning av fusion av helägt dotterbolag tillämpas istället BFNAR 1999:1 (BFNAR 2005:3).
2. I detta allmänna råd avses med:
 - det överlåtande bolaget* – det aktiebolag som upplöses genom fusionen
 - det övertagande bolaget* – det aktiebolag som genom fusionen övertar det överlåtande bolagets tillgångar och skulder
 - koncernvärdemetoden* – en metod som utvecklas i BFNAR 1999:1 och innebär att tillgångar och skulder övertas till de koncernmässiga värdena
 - reell anskaffning* – en transaktion som leder till att ett bolag efter fusionen direkt eller indirekt äger tillgångar eller har skulder som det inte direkt eller indirekt ägde eller hade före fusionen. En fusion som enbart är en *koncernintern omstrukturering* innefattar inte någon reell anskaffning
 - skulder* – skulder och avsättningar
 - fusionsdag* – den dag Bolagsverket registrerar bolagets anmälan om genomförd fusion (BFNAR 2005:3).

Löpande bokföring

3. Det överlåtande bolaget skall löpande bokföra affärshändelser som inträffat i bolaget fram till fusionsdagen.
4. Den löpande bokföring som för tiden fram till fusionsdagen förts i det överlåtande bolaget utgör efter upplösningen räkenskapsinformation för både det överlåtande bolaget och det övertagande bolaget.

Överlåtande bolags årsresultat

5. Det överlåtande bolagets resultat för det år som avslutas i och med fusionen (förvärvat resultat) ska ingå i det övertagande bolagets resultaträkning endast till den del det övertagande bolaget ägt det överlåtande bolaget före fusionen. Det förvärvade resultatet ska därmed redovisas i det övertagande bolagets resultaträkning bara till den del det motsvarar dess ägarandel och avser tid under vilket det övertagande bolaget ägt det överlåtande bolaget. Vid en sådan fusion som enligt punkt 9 ska redovisas till bokförda värden ska det överlåtande bolagets resultat för det år som avslutas i och med fusionen ingå i det övertagande bolagets resultaträkning. (BFNAR 2016:X)

Värdering

6. De tillgångar och skulder som övertas genom fusionen ska, till den del fusionen innefattar en reell anskaffning, redovisas enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning. Ett företag som ingår i en koncern som upprättar koncernredovisning enligt IAS-förordningen¹ ska redovisa enligt de koncernredovisningsregler som följer av denna. (BFNAR 2016:X)
7. Innebär fusionen ingen reell anskaffning eller endast delvis en sådan skall tillgångar och skulder till den del fusionen inte innebär en reell anskaffning redovisas enligt koncernvärdemetoden såsom den utvecklats i BFNAR 1999:1.
8. Punkt 6 och 7 behöver inte tillämpas om de ger en redovisning som endast i oväsentlig omfattning skiljer sig från en redovisning som utgår från de bokförda värdena i det överlåtande bolaget.
9. Sker fusion mellan bolag som i sin helhet ägs av samma fysiska person eller – i väsentligen samma proportion – av en grupp fysiska personer skall tillgångar och skulder överföras till sina respektive bokförda värden.

Upplysningar i förvaltningsberättelsen

10. Upplysningar ska beträffande vart och ett av de bolag som övertagits genom en fusion lämnas om:
 - a) firma och organisationsnummer,
 - b) fusionsdag,
 - c) det belopp varmed det överlåtande bolagets nettoomsättning och rörelseresultat ingår i det övertagande bolagets resultaträkning för tiden före fusionens registrering,
 - d) den del av det överlåtande bolagets nettoomsättning och rörelseresultat som inte redovisats i det övertagande bolagets resultaträkning, och
 - e) storleken av det överlåtande bolagets tillgångar, skulder och obeskattade reserver omedelbart före överföringen till det övertagande bolaget, redovisade i en sammandragen balansräkning. (BFNAR 2016:X)
11. Att upplysningarna i punkt 10 b) – e) utelämnas i en publicerad version av årsredovisningen hindrar inte att denna åtföljs av revisionsberättelsen, om det i den publicerade versionen anges att upplysningarna utelämnats och skälet för utelämnandet. (BFNAR 2016:X)

¹ Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002

Arkivering

12. Det överlåtande bolagets arkiveringsskyldighet övergår på fusionsdagen på det övertagande bolaget.

Övrigt

13. Principerna i BFNAR 1999:1 p. 13 (obeskattade reserver) och p. 19-22 (bundet eget kapital m.m.) skall tillämpas vid fusioner som omfattas av detta allmänna råd.

Byte av redovisningsprincip

14. Tillämpning av detta råd kan innebära byte av redovisningsprincip. I de fall det övertagande bolaget tidigare redovisat fusioner enligt andra principer än de som följer av detta allmänna råd behöver någon omräkning av de tidigare fusionerna inte ske.

Ikraftträdande

15. Detta allmänna råd träder ikraft den 1 mars 2003. Det får tillämpas från ikraftträdandet och skall tillämpas senast för räkenskapsår i det övertagande företaget som inleds närmast efter den 31 december 2003.

BFNAR 2005:3 Detta allmänna råd träder i kraft den 1 januari 2006 och får tillämpas även före ikraftträdandet.

BFNAR 2016:X

Detta allmänna råd ska tillämpas på räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

KOMMENTARER

Inledning

I ABL finns regler om fusion av helägt dotterbolag i 23 kap. 28–35 §§. Bestämmelser om andra typer av absorption och kombination återfinns i 23 kap. 6–27 §§. En absorption innebär att ett företags tillgångar och skulder överföres till ett annat redan existerande företag varefter det 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.

I denna vägledning görs avseende redovisningen ingen skillnad mellan fusionsformerna. Om en kombination innefattar en reell anskaffning ska den hanteras

enligt de regler som gäller för sådana transaktioner, annars inte. Motsvarande gäller för absorptioner.

Det har förekommit att transaktioner genom vilka ett moderbolag övertagits av ett dotterföretag har registrerats som fusion. Det allmänna rådet och vägledningen innehåller inga regler om hur sådana transaktioner ska redovisas.

Löpande bokföring och dess avslutande m.m.

I dessa delar motsvarar de allmänna råden vad som anges i BFNs vägledning Fusion av helägt aktiebolag. Det innebär att de principer som gäller vid fusion av helägt dotterbolag även gäller för övriga typer av fusioner. Ett bolag som upplöses genom fusion ska därmed inte avge någon årsredovisning. Det övertagande bolaget övertar ansvaret för den löpande bokföringen och ska i sin resultaträkning redovisa årets resultat i det övertagna bolaget. Detta gäller emellertid endast under vissa förutsättningar. I andra fall kommer upplysning om årsresultatet i det överlåtande bolaget att lämnas i förvaltningsberättelsen, se punkt 10 i det allmänna rådet.

Värdering

Val av värderingsmetod

I det allmänna rådet görs skillnad mellan fusioner som innefattar en reell anskaffning och de som inte gör det. En reell anskaffning ska redovisas i enlighet med de koncernredovisningsprinciper som följer av god redovisningssed, vilket för de företag som följer Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning innebär att de tillgångar och skulder som övergår genom fusionen ska värderas till verkliga värden när det är fråga om förvärv. Fusioner som inte innefattar en reell anskaffning ska antingen redovisas enligt koncernvärdeметoden såsom denna utvecklats i BFNAR 1999:1 eller i vissa fall (se nedan) till bokförda värden.

Reell anskaffning

Frågan om en fusion innefattar en reell anskaffning måste framför allt ställas då fusion sker av bolag mellan vilka det finns ett ägarsamband redan före fusionen. Om inget av bolagen före fusionen äger andel i det andra bolaget och bolagen heller inte före fusionen ägs av samma bolag (eller av bolag som ägs av samma bolag) finns normalt ingen anledning att ifrågasätta att fusionen innefattar en reell anskaffning.

En reell anskaffning har skett om fusionen leder till att ett företag efter fusionen direkt eller indirekt äger tillgångar eller har skulder som det inte direkt eller indirekt ägde eller hade före fusionen. En fusion som enbart är en *koncernintern omstrukturering* innefattar inte någon reell anskaffning. I **Bilaga 1** finns en bild som illustrerar de överväganden som måste göras.

Skillnaden mellan de båda fallen illustreras av ett enkelt hypotetiskt test. Samtliga tillgångar, skulder och innehav utan bestämmande inflytande som fanns i företagsgruppen före fusionen förtecknas och jämförs med en motsvarande

förteckning vid en tidpunkt alldeles efter att fusionen har verkställts. Om förteckningarna är identiska är fusionen enbart en koncernintern omstrukturering och innefattar således ingen reell anskaffning. Till den del det finns skillnader i förteckningarna innefattar fusionen en reell anskaffning.

Oäkta koncerner

En särskild fråga är vilka värden tillgångar och skulder ska ges när fusion sker mellan två bolag som ingår i en s.k. oäkta koncern (dvs. bolagen ägs av samma fysiska person) eller när fusion sker mellan bolag som i väsentligen samma proportioner ägs av samma fysiska personer. Det är i dessa fall inte frågan om ett koncernförhållande men i praktiken verkar de fusionerande bolagen under koncernliknande former.

Enligt BFNs mening finns det i dessa fall goda skäl för att inte ta upp tillgångar och skulder till marknadsvärden. Även om ett koncernförhållande inte föreligger finns, liksom vid koncerninterna omstruktureringar, anledning att försiktigtvis utgå från värden som bestämts vid en tidigare transaktion som skett på marknadsmässiga villkor. Eftersom det i de nu aktuella fallen inte finns några koncernvärden ska tillgångar och skulder tas upp till bokförda värden. Det överlåtande bolagets resultat för det år som avslutas med fusionen ska, liksom vid fusion mellan koncernbolag, ingå i det övertagande bolagets resultaträkning. En skillnad är dock att hela resultatet ska ingå oavsett hur länge bolagens aktier varit i samma ägares hand.

Fusioner som delvis innefattar en reell anskaffning

Bestämmelserna i det allmänna rådet innebär i många fall att verkliga värden och koncernmässiga värden (historiska verkliga värden) kommer att tillämpas parallellt på samma fusion. Det gäller i de fall då fusionen endast delvis innebär en reell anskaffning, dvs. när det övertagande bolaget redan före fusionen ägt en del av, men inte hela, det överlåtande bolaget. Ett exempel kan illustrera. Antag att bolaget A äger 20 procent av aktierna i bolaget B. Företagen fusioneras med A som övertagande bolag och B som överlåtande. Den reella anskaffningen utgör endast 80 procent. 20 procent av tillgångar och skulder ska alltså värderas enligt koncernvärdemetoden. De övriga 80 procenten, den reella anskaffningen, värderas till verkligt värde. Redovisningen kommer i dessa fall att motsvara den som sker vid ett stegvist förvärv av aktier. På motsvarande sätt som vid ett stegvist förvärv kommer de vid det ursprungliga förvärvet aktuella koncernvärdena alltså att få tas fram vid fusionen.

Övriga bestämmelser

I dessa delar motsvarar de allmänna råden vad som gäller enligt BFNs vägledning Redovisning av fusion av helägt aktiebolag. Information om hur bestämmelserna ska tillämpas kan återfinnas i den vägledningen.

I punkt 13 anges att principerna bakom vissa punkter i BFNAR 1999:1 ska tillämpas vid fusion som omfattas av det allmänna rådet. Ordvalet är avsett att markera att de aktuella bestämmelserna BFNAR 1999:1 inte utan vidare kan tillämpas på sådana

fusioner som avses i denna vägledning utan att en anpassning utifrån omständigheterna i det enskilda fallet kan behöva ske.

Exempel

Exempel på fusionsredovisning

I följande exempel illustreras hur redovisningen kan upprättas vid olika typer av fusioner. I samtliga exempel beskrivs effekterna i balansräkningen för det övertagande bolaget. I exempel 1 framgår även effekterna i det övertagande bolagets resultaträkning per fusionsdagen.

Exempel 1 innehåller även förslag till hur upplysningarna kan utformas i det övertagande bolagets årsredovisning.

Exempel 1

Beskriver hur absorption av två helt fristående bolag redovisas. I detta fall anser vi att en reell anskaffning sker till 100 %.

Exempel 2

Beskriver fusion av två systerbolag som båda ägs till 100 % av ett moderföretag. Två olika scenarier beskrivs beroende på om vederlaget utgår eller inte.

- a) Vederlag utgår med nyemitterade aktier i det övertagande företaget.
- b) Vederlagsfritt, dvs. ingen betalning med likvida medel eller nyemitterade aktier.

Exempel 3

Beskriver fusion av ett dotterbolag. Det överlåtande bolaget ägdes till 60 % av det övertagande bolaget före fusionen. I detta fall har en reell anskaffning skett av 40 % av tillgångar och skulder i det överlåtande bolaget.

Exempel 4

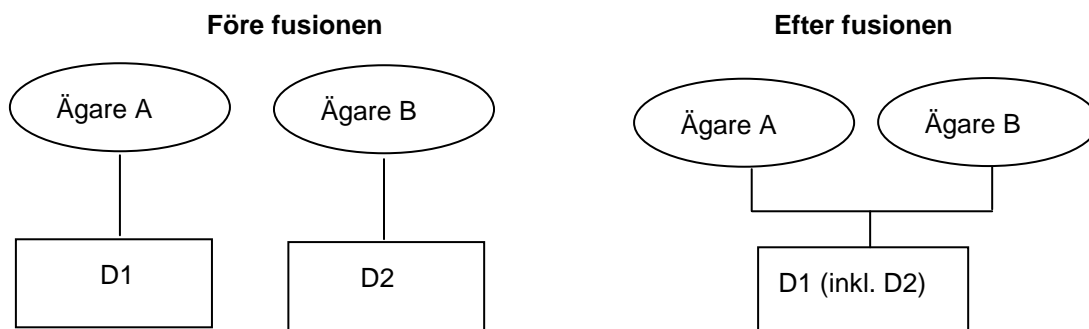
Beskriver fusion av ett intresseföretag. Före fusionen ägdes det överlåtande bolaget till 40 % av det övertagande bolaget. En reell anskaffning sker därmed till 60 %.

Exempel 5

Beskriver en fusion mellan två bolag i en så kallad ”oäkta koncern”. De bolag som fusioneras har sedan länge ägts av en och samma ägare.

Exempel 1 Absorption fristående bolag

Förutsättningar



Förutsättningar

D1 vill överta tillgångar och skulder i D2 genom absorption. Absorptionen beräknas ske per 1 oktober år 4. D1 gör en reell anskaffning.

Betalning genom emission i D1

D1 emitterar aktier för att förvärva tillgångar och skulder i D2. Värdet av dessa beräknas till 1 500 vilket motsvarar det verkliga värdet på dessa aktier.

Före Fusion

D1s balansräkningar framgår nedan:

	1/10 år 4	31/12 år 3
Övriga tillgångar	2 400	2 000
	2 400	2 000
Aktiekapital	100	100
Fria reserver	1 400	900
Årets resultat	400	500
Obeskattade reserver	500	500
	2 400	2 000

D2s balansräkningar framgår nedan:

	1/10 år 4	31/12 år 3
Övriga tillgångar	800	700
	800	700
Aktiekapital	100	100
Fria reserver	500	300
Årets resultat	100	200
Obeskattade reserver	100	100
	800	700

Fusion

Redovisning fusion per 1/10 år 4

	Steg 1		Steg 2			D1 efter	
	D1	D2	a	b	c	d	fusion
Goodwill					722		722
Övriga tillgångar	2 400	800					3 200
	2 400	800	0	0	722	0	3 922
Aktiekapital	100	100	1 500	-100			1 600
Fria reserver	1 400	500		-500		-78	1 322
Årets resultat	400	100		-100			400
Obeskattade reserver	500	100					600
	2 400	800	1 500	-700	0	-78	3 922

Steg 1

De saldon som föreligger i D2 per den 1 oktober bokförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.

Steg 2

Steg 2 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 a

D1 emitterar aktier för att förvärva tillgångar och skulder i D2. Värdet av dessa beräknas till 1 500.

Steg b

Belopp motsvarande det överlåtande bolagets 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 not.

Steg c

Koncernmässiga omvärderingar, inklusive goodwill, samt uppskjuten skatt hänförlig till dessa, ska bokföras. Goodwillpostens storlek framgår av förvärvsanalysen nedan.

Steg d

Fusionsdifferensen beräknas och bokförs. Fusionsdifferensen redovisas i sin helhet mot fria reserver. Beräkningen av fusionsdifferensen framgår nedan.

Beräkning av fusionsdifferensen per 1/10 år 4

Tillgångar	800
Goodwill	722
Skulder	0
Obeskattade reserver	-100
	1422
Aktier/förvärvspris	-1 500
Fusionsdifferens	-78

Fusionsdifferensen utgörs i detta fall i sin helhet av eget-kapital-andelen i obeskattade reserver. Anledningen till detta är att i samband med förvärvet anses 78 % utgöra eget kapital, men vid beräkningen av fusionsdifferensen hanteras posten i sin helhet som en skuld.

Avstämning EK D1

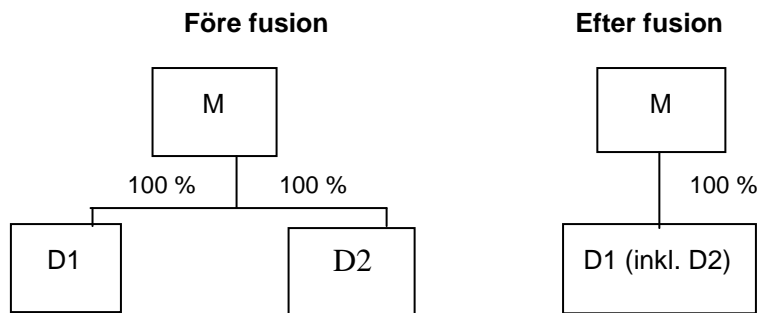
	Aktie- kapital	Fria reserver	Årets resultat	Summa
Ingående balans	100	900	500	1 500
Disp. av föregående års resultat		500	-500	0
Nyemission	1 500			1 500
Årets resultat			400	400
Fusionsdifferens		-78		-78
Utgående balans	1 600	1 322	400	3 322

Upplysningar (som enligt ska lämnas i det övertagande bolagets årsredovisning)

Under året har bolaget D2 (556999-9999) fusionerats med D1. Fusionsdagen var den 1/10 år 4.

I D1s resultaträkning ingår ej någon del av D2s resultat före fusionen, då inget ägarförhållande förelåg före fusionen.

Nettoomsättningen i D2 uppgick per fusionsdagen till 3 000 och rörelseresultatet uppgick till 200. 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.

Exempel 2 a Systemabsorption, emission**Förutsättningar**

D1 övertar tillgångar och skulder i D2 genom absorption. M äger 100 % av D1 respektive D2. Fusionen registreras per 1/10 år 4. Då detta är en koncernintern fusion innebär fusionen inte att någon reell anskaffning sker. Tillgångarna och skulderna i D2 redovisas därmed till sina tidigare redovisade koncernmässiga värden.

Betalning genom emission i D1

D1 emitterar aktier för att förvärva tillgångar och skulder i D2. Emissionsbeloppet uppgår till 600.

Ur Ms synvinkel ersätts två ägda tillgångar till att bli en ägd tillgång, men M äger samma tillgångsmassa såväl före som efter fusionen. Därigenom ska, oavsett till vilken kurs emissionen görs, Ms bokförda värde på D1 efter fusionen uppgå till det tidigare sammanlagda bokförda värdet på D1 och D2.

Förutsättningar

Bokfört värde på D1 uppgår till 1 000. D1 förvärvades 31/12 år 1 varvid goodwill om 200 uppstod. Goodwillposten skrivs av på 5 år. Kvarvarande värde för denna per 31/12 år 3 uppgick till 120.

Bokfört värde på D2 uppgår till 500. D2 förvärvades 31/12 år 2 varvid goodwill om 100 uppstod. Goodwillposten skrivs av på 5 år. Kvarvarande värde för denna per 31/12 år 3 uppgick till 80.

Före fusion

Moderbolagets balansräkningar efter D1s emission för att förvärva D2 framgår nedan:

	1/10 år 4	31/12 år 3
Andelar i D1	1 500	1 000
Andelar i D2	-	500
Övriga tillgångar	2 900	2 800
	<hr/> 4 400	<hr/> 4 300
Aktiekapital	500	500
Fria reserver	3 000	2 900
Årets resultat	100	100
Obeskattade reserver	800	800
	<hr/> 4 400	<hr/> 4 300

Resultatet i M för år 4 innehåller en rörelseintäkt om 100. M byter sitt innehav i D2 till fler aktier i D1. Detta innebär att det tidigare bokförda värdet på D2 överförs till D1.

D1s balansräkningar framgår nedan:

	1/10 år 4	31/12 år 3	31/12 år 1
Övriga tillgångar	2 400	2 000	800
	<hr/> 2 400	<hr/> 2 000	<hr/> 800
Aktiekapital	100	100	100
Fria reserver	1 400	900	600
Årets resultat	400	500	100
Obeskattade reserver	500	500	0
	<hr/> 2 400	<hr/> 2 000	<hr/> 800

Förvärvsanalys av D1 per 31/12 år 1

Pris		1 000
Eget kapital	800	
Goodwill	200	
	<hr/> 1 000	<hr/> 1 000

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

D2s balansräkningar framgår nedan:

	1/10 år 4	31/12 år 3	31/12 år 2
Övriga tillgångar	800	700	400
	800	700	400
Aktiekapital	100	100	100
Fria reserver	500	300	200
Årets resultat	100	200	100
Obeskattade reserver	100	100	0
	800	700	400

Förvärvsanalys av D2 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 per 31/12 år 3

	M	D1	D2	Elim D1	Elim D2	Koncern
Goodwill				120	80	200
Andelar i koncernftg	1 500			-1 000	-500	0
Övriga tillgångar	2 800	2 000	700			5 500
	4 300	2 000	700	-880	-420	5 700
Aktiekapital	500	100	100	-100	-100	500
Annat eget kapital	3 524	1 290	378	-740	-300	4 152
Årets resultat	100	500	200	-40	-20	740
						0
Avsättningar	176	110	22			308
	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

	D1	D2	M	EK KC
Redovisat eget kapital	1 890	678	4 124	
Goodwill	120	80		
Bokfört värde	-1 000	-500		
Bidrag till totalt eget kapital 31/12 år 3	1 010	258	4 124	5 392

Fusion*Redovisning fusion per 1/10 år 4*

	Steg 1		Steg 2			D1 efter fusion	
	D1	D2	a	b	c		
Goodwill					65	65	
Övriga tillgångar	2 400	800	-600			2 600	
	2 400	800	-600	0	65	0	2 665
Aktiekapital	100	100	0	-100			100
Fria reserver	1 400	500		-500		80	1 480
Årets resultat	400	100			-15		485
Obeskattade reserver	500	100					600
	2 400	800	0	-600	-15	80	2 665

Steg 1

De saldon som föreligger i D2 per den 1 oktober bokförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.

Steg 2

Steg 2 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 a

D1 erlägger likvid för att förvärva tillgångar och skulder i D2.

Steg b

Belopp motsvarande det överlåtande bolagets egna kapital vid senaste räkenskapsårs utgång debiteras. Då fusionen i sin helhet är att betrakta som en koncernintern omstrukturering ska D2s resultat i sin helhet redovisas i övertagande företag.

Steg c

Koncernmässiga omvärderingar, inklusive goodwill, samt uppskjuten skatt hänförlig till dessa, ska bokföras. Likaså ska avskrivningar på koncernmässiga övervärden, inklusive goodwill, bokföras.

Steg d

Fusionsdifferensen beräknas och bokförs. 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 D2 efter Ms förvärv (=bidrag per 31/12 år 3)	258
Skillnad mellan erhållen likvid och tidigare bokfört värde	-100
Eget kapital i obesk reserver vid fusionen	-78
Fusionsdifferens	80

Avstämning EK D1

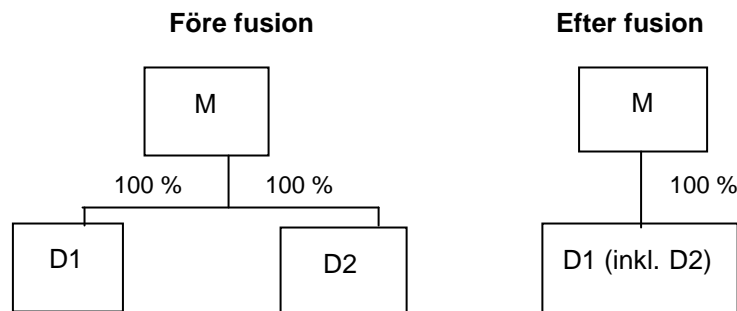
	<i>Aktie- kapital</i>	<i>Fria reserver</i>	<i>Årets resultat</i>	<i>Summa</i>
Ingående balans	100	900	500	1 500
Disposition av föregående års resultat		500	-500	0
Årets resultat			485	485
Fusionsdifferens		80		80
Utgående balans	100	1 480	485	2 065

Koncernredovisning*Koncernbokslut direkt efter fusionen 1/10 år 4*

	M	D1	Elim D1	Koncern
Goodwill		65	90	155
Andelar i D1	1 500		-1 500	0
Övriga tillgångar	2 900	3 200		6 100
	4 400	3 265	-1 410	6 255
Aktiekapital	500	700	-700	500
Annat eget kapital	3 624	1 948	-680	4 892
Årets resultat	100	485	-30	555
Avsättningar	176	132		308
	4 400	3 265	-1 410	6 255

Avstämning EK koncernen

	<i>Aktie- kapital</i>	<i>Annat eget kapital</i>	<i>Årets resultat</i>	<i>Summa</i>
Ingående balans	500	4 152	740	5 392
Disp. av föregående års resultat		740	-740	0
Årets resultat			555	555
Utgående balans	500	4 892	555	5 947

Exempel 2 b Systerabsorption, vederlagsfritt**Förutsättningar**

D1 övertar tillgångar och skulder i D2 genom absorption. M äger 100 % av D1 samt D2. Fusionen registreras per 1/10 år 4. Då detta är en koncernintern fusion innebär fusionen inte att någon reell anskaffning sker. Tillgångarna och skulderna i D2 redovisas därmed till sina tidigare redovisade koncernmässiga värden.

Fusionsvederlag

Fusionen sker vederlagsfritt, dvs. ingen likvid betalas eller nyemission för betalning sker från D1 till M.

Förutsättningar

Bokfört värde på D1 uppgår till 1 000. D1 förvärvades 31/12 år 1 varvid goodwill om 200 uppstod. Goodwillposten skrivs av på 5 år. Kvarvarande värde för denna per 31/12 år 3 uppgick till 120.

Bokfört värde på D2 uppgår till 500. D2 förvärvades 31/12 år 2 varvid goodwill om 100 uppstod. Goodwillposten skrivs av på 5 år. Kvarvarande värde för denna per 31/12 år 3 uppgick till 80.

Före fusion

Moderbolagets balansräkningar efter D1s övertagande av D2 framgår nedan:

	1/10 år 4	31/12 år 3
Andelar i D1	1 000	1 000
Andelar i D2	-	500
Övriga tillgångar	2 900	2 800
	3 900	4 300
Aktiekapital	500	500
Fria reserver	3 000	2 900
Årets resultat	-400	100
Obeskattade reserver	800	800
	3 900	4 300

Rörelseresultatet i M uppgår till 100. Genom att fusionen sker vederlagsfritt skrivs aktier i D2 ner till 0.

D1s balansräkningar framgår nedan:

	1/10 år 4	31/12 år 3	31/12 år 1
Övriga tillgångar	2 400	2 000	800
	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
	2 400	2 000	800

Förvärvsanalys av D1 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.

D2s balansräkningar framgår nedan:

	1/10 år 4	31/12 år 3	31/12 år 2
Övriga tillgångar	800	700	400
	800	700	400
Aktiekapital	100	100	100
Fria reserver	500	300	200
Årets resultat	100	200	100
Obeskattade reserver	100	100	0
	800	700	400

Förvärvsanalys av D2 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 per 31/12 år 3

	M	D1	D2	Elim D1	Elim D2	Koncern
Goodwill				120	80	200
Andelar i koncernftg	1 500			-1 000	-500	0
Övriga tillgångar	2 800	2 000	700			5 500
	4 300	2 000	700	-880	-420	5 700
Aktiekapital	500	100	100	-100	-100	500
Annat eget kapital	3 524	1 290	378	-740	-300	4 152
Årets resultat	100	500	200	-40	-20	740
Avsättningar	176	110	22			308
	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

	D1	D2	M	EK KC
Redovisat eget kapital	1 890	678	4 124	
Goodwill	120	80		
Bokfört värde	-1 000	-500		
Bidrag till totalt eget kapital 31/12 år 3	1 010	258	4 124	5 392

Fusion

Redovisning fusion per 1/10 år 4

	Steg 1		Steg 2			D1 efter fusion
	D1	D2	a	b	c	
Goodwill				65		65
Övriga tillgångar	2 400	800				3 200
	2 400	800		65		3 265
Aktiekapital	100	100	-100			100
Fria reserver	1 400	500	-500		680	2 080
Årets resultat	400	100		-15		485
Obeskattade reserver	500	100				600
	2 400	800	-600	-600	680	3 265

Steg 1

De saldon som föreligger i D2 per den 1 oktober bokförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.

Steg 2

Steg 2 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 a

Belopp motsvarande det överlåtande bolagets egna kapital vid senaste räkenskapsårs utgång debiteras. Då fusionen i sin helhet är att betrakta som en koncernintern omstrukturering ska D2s resultat i sin helhet redovisas i övertagande företag.

Steg b

Koncernmässiga omvärderingar, inklusive goodwill, samt uppskjuten skatt hänförlig till dessa, ska bokföras. Likaså ska avskrivningar på koncernmässiga övervärden, inklusive goodwill, bokföras.

Steg c

Fusionsdifferensen beräknas och bokförs. 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
Obesk res (31/12 år 3)	<u>-100</u>
	680
Pris	<u>-0</u>
Fusionsdifferens	680

Analys av fusionsdifferensen

Intjänat resultat i D2 efter Ms förvärv (=bidrag per 31/12 år 3)	258
Skillnad mellan erhållen likvid och tidigare bokfört värde	500
Eget kapital i obesk reserver vid fusionen	<u>-78</u>
Fusionsdifferens	680

Avstämning EK D1

	<i>Aktie-</i> <i>kapital</i>	<i>Fria</i> <i>reserver</i>	<i>Årets</i> <i>resultat</i>	<i>Summa</i>
Ingående balans	100	900	500	1 500
Disp av fg års res		500	-500	0
Årets resultat			485	485
Fusionsdifferens		680		680
Utgående balans	100	2 080	485	2 665

Koncernredovisning

Koncernbokslut direkt efter fusionen 1/10 år 4

	M	D1	Elim D1	Elim förlust	Koncern
Goodwill		65	90		155
Andelar i D1	1 000		-1 000		0
Övriga tillgångar	2 900	2 600			5 500
	3 900	2 665	-910	0	6 255
Aktiekapital	500	100	-100		500
Annat eget kapital	3 624	2 548	-780	-500	5 392
Årets resultat	-400	485	-30	500	55
Avsättningar	176	132			308
	4 500	2 665	-910	0	6 255

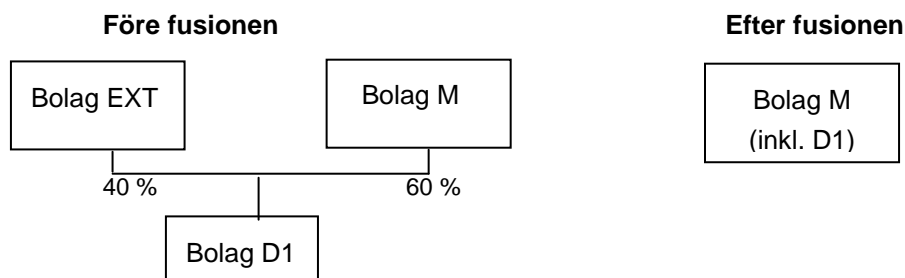
Den förlust som uppstår i moderföretaget vid den vederlagsfria överlåtelsen elimineras i koncernen.

Avstämning EK koncernen

	Aktie- kapital	Annat eget kapital	Årets resultat	Summa
Ingående balans	500	4 152	740	5 392
Disp av fg års res		740	-740	0
Årets resultat			555	555
Utgående balans	500	4 892	555	5 947

Exempel 3 Absorption av dotterbolag

Förutsättningar



Bolag M äger 60 % av D1. Fusionen mellan M och D1 registreras per 1/10 år 4.

Betalning

M erlägger kontant köpeskilling för att förvärva återstående andel av tillgångar och skulder i D1. M nyemitterar aktier med 800 (kvotvärde 100) och erlägger kontant 700 för de återstående 40 %. Totalt 1 500.

Förutsättningar

Bokfört värde på D1 uppgår till 1 200 före fusionen. 60 % av D1 förvärvades 31/12 år 1 varvid goodwill om 1 200 uppstod (punkt 19.19 BFNAR 2012:1).

Goodwillposten skrivs av på 5 år. Kvarvarande värde för denna per 31/12 år 3 uppgick till 720.

Före fusion

Moderbolagets balansräkningar framgår nedan:

	1/10 år 4	31/12 år 3
Andelar i koncernftg	1 200	1 200
Övriga tillgångar	3 300	3 100
	4 500	4 300
Aktiekapital	500	500
Fria reserver	3 000	2 900
Årets resultat	200	100
Obeskattade reserver	800	800
	4 500	4 300

D1s balansräkningar framgår nedan:

	1/10 år 4	31/12 år 3	31/12 år 1
Övriga tillgångar	2 400	2 000	800
	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
	2 400	2 000	800

Förvärvsanalys av 60 % av D1 per 31/12 år 1

Pris		1 200
Eget kapital	800	
Goodwill	1200	
Innehav utan bestämmande inflytande		800
	2 000	2 000

Enhetssynen i koncernen dvs. förvärvspris $1\ 000/60\ \% = 2\ 000$ som teoretiskt marknadsvärde vid beräkning av goodwill.

Goodwill skrivs av på 5 år vilket ger 240 per år.

Koncernbokslut per 31/12 år 3

	M	D1	Elim D1	Omföring*	Koncern
Goodwill			720		720
Andelar i koncernföretag	1 200		- 1 200		0
Andelar i intresseföretag					0
Övriga tillgångar	3 100	2 000			5 100
	4 300	2 000	-480		5 820
Aktiekapital	500	100	-100		500
Annat eget kapital inklusive årets resultat	3 624	1 790	-380	-1 044	3 990
Innehav utan bestämmande inflytande				1 044	1 044
Avsättningar	176	110			286
	4 300	2 000	-480	0	5 820

* Omföring av minoritetens andel

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 Innehav utan bestämmande inflytande

	100 %	40 %
Eget kapital i D1	1 890	756
Andel goodwill	720	288
Summa	2 610	1 044

Analys av bidrag

	D1	M	EK KC
Redovisat eget kapital	1 890	4 124	
Innehav utan bestämmande inflytande	-1 044		
Goodwill	720		
Bokfört värde	-1 200		
Bidrag till totalt eget kapital 31/12 år 3	366	4 124	4 490

Fusion*Redovisning fusion per 1/10 år 4*

	Steg 1		Steg 2				M efter	
	M	D1	a	b	c	d	e	fusion
Goodwill					540			540
Andelar i koncernftg	1 200					-1 200		0
Övriga tillgångar	3 300	2 400	-700					5 000
	4 500	2 400	-700	0	540	-1 200	0	5 540
Aktiekapital	500	100	100	-100				600
Fria reserver	3 000	1 400	700	-1 400			-480	3 220
Årets resultat	200	400			-180			420
Obeskattade reserver	800	500						1 300
	4 500	2 400	800	-1 500	-180	0	-480	5 540

Steg 1

De saldon som föreligger i D1 per den 1 oktober bokförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.

Steg 2

Steg 2 har delats upp i fem 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 a

M erlägger 700 kontant samt nyemitterar aktier för 800 (kvotvärde 100) för att förvärva återstående andel (40 %) av D1.

Steg b

Belopp motsvarande det överlåtande bolagets egna kapital vid det senaste räkenskapsårets utgång debiteras.

Steg c

Koncernmässiga omvärderingar, inklusive goodwill, samt uppskjuten skatt hänförliga till dessa, ska bokföras. De värden som redovisades per senaste balansdag ska skrivas av och det kvarvarande värdet redovisas i balansräkningen. Avskrivningen kostnadsförs i resultaträkningen, detta redovisas i kolumn c.

Steg d

Moderföretagets aktier i det överlåtande bolaget krediteras.

Steg e

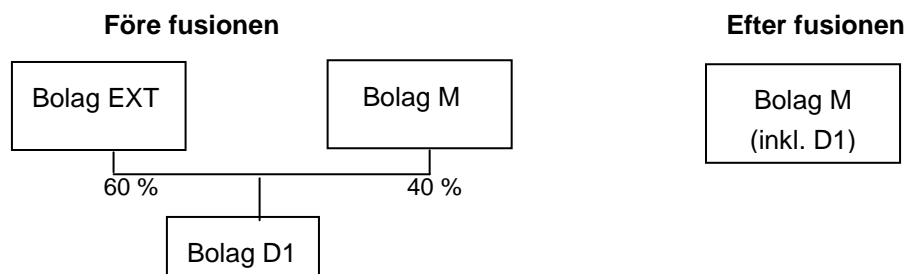
Fusionsdifferensen beräknas och bokförs. Fusionsdifferensen förs i sin helhet till fria reserver. Effekten av fusionen utgörs dels av fusionsdifferensen om -480.

Beräkning av fusionsdifferensen

Tillgångar (31/12 år 3)	2 000
Goodwill	720
Skulder (31/12 år 3)	0
Obeskattade reserver (31/12 år 3)	-500
	<u>2 220</u>
Aktier/förvärvspris	-2 700
Fusionsdifferens	<u>-480</u>

Avstämning EK M

	Aktie- kapital	Fria reserver	Årets resultat	Summa
Ingående balans	500	2 900	100	3 500
Disp av fg års res		100	-100	0
Årets resultat			420	420
Nyemission	100	700		800
Fusionsdifferens		-480		-480
Utgående balans	600	3 220	420	4 240

Exempel 4 Absorption av intresseföretag**Förutsättningar**

Bolag M äger 40 % av D1 före fusionen. D1 utgör då ett intresseföretag. Vi förutsätter att M även äger något dotterbolag varför M upprättar koncernredovisning och då konsolideras intresseföretaget enligt kapitalandelsmetoden. Fusionen mellan M och D1 registreras per 1/10 år 4.

Betalning

M erlägger kontant köpeskilling för att förvärva återstående andel av tillgångar och skulder i D1. M emitterar aktier till ett värde av 1 000 (kvotvärde 100), vilket motsvarar verkligt värde på aktierna samt erlägger en kontant köpeskilling för resterande 60 % uppgår till 800. Förvärvet sker i anslutning till fusionen dvs. enligt ägarperspektivet när goodwillen beräknas.

Förutsättningar

Bokfört värde på D1 i M uppgår till 1 000 före fusionen. D1 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*Moderbolagets balansräkningar framgår nedan:*

	1/10 år 4	31/12 år 3
Andelar i intresseftg	1 000	1 000
Övriga tillgångar	3 500	3 300
	4 500	4 300
Aktiekapital	500	500
Fria reserver	3 000	2 900
Årets resultat	200	100
Obeskattade reserver	800	800
	4 500	4 300

D1 balansräkningar framgår nedan:

	1/10 år 4	31/12 år 3	31/12 år 1
Övriga tillgångar	2 400	2 000	800
	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
	2 400	2 000	800

Förvärvsanalys av 40 % av D1 per 31/12 år 1

Pris		1 000
Eget kapital	320	
Goodwill	680	
	1 000	1 000

Goodwill skrivs av på 5 år vilket ger 136 per år.

Koncernbokslut per 31/12 år 3

	M	D1	Koncern
Andelar i intresseföretag	1 000	164	1 164
Övriga tillgångar	3 300		3 300
	4 300	164	4 464
Aktiekapital	500		500
Annat eget kapital	3 524	-56	3 468
Årets resultat	100	220	320
Avsättningar	176		176
	4 300	164	4 464

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).

*Beräkning av resultat och andelar i intresseföretaget***Resultat år 3**

Andel i resultatet 40 %,

inkl. EK i obesk reserver	356	(40%(500+500*0,78))
Goodwill avskrivning	-136	
	220	

Resultat år 2

Andel i resultatet 40%	80
Goodwill avskrivning	-136
	-56

Kontroll

Andel EK (inkl. EK i obesk reserver)	756
Goodwill 31/12 år 3	408
	1 164

Analys av bidrag

	D1	M	EK KC
Redovisat eget kapital	756	4 124	
Goodwill	408		
Bokfört värde	-1 000		
Bidrag till totalt eget kapital 31/12 år 3	164	4 124	4 288

Fusion*Redovisning fusion per 1/10 år 4*

	Steg 1		Steg 2				M+D1	
	M	D1	a	b	c	d		e
Andelar i intresseftg	1 000					-1 000		0
Goodwill	0				710			710
Övriga tillgångar	3 500	2 400	-800					5 100
	4 500	2 400	-0	0		-1 000	0	5 810
Aktiekapital	500	100	100	-100				600
Fria reserver	3 000	1 400	900	-1 400			-190	3 710
Årets resultat	200	400		-400				200
Obeskattade reserver	800	500						1 300
	4 500	2 400	0	-1 900		0	-190	5 810

Steg 1

De saldon som föreligger i D1 per den 1 oktober bokförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.

Steg 2

Steg 2 har delats upp i fem 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 a

M erlägger kontant 800 samt emitterar aktier för 1 000, kvotvärde 100 och resterande del överkursfond för att förvärva tillgångar och skulder i D1.

Steg b

Belopp motsvarande det överlåtande bolagets bundna egna kapital och fria reserver vid fusionen debiteras.

Steg c

Koncernmässiga omvärderingar, inklusive goodwill, samt uppskjuten skatt hänförliga till dessa, ska bokföras.

Steg d

Moderföretagets aktier i det överlåtande bolaget krediteras.

Steg e

Fusionsdifferensen beräknas och bokförs. Fusionsdifferensen förs i sin helhet till fria reserver.

Förvärvsanalys

Pris		2 800
Omvärdering		200
Eget kapital	2 290	
Goodwill	710	
	3 000	3 000

Beräkning av omvärdering $((1\ 800/60\ \%) \times 40\ \%) - 1\ 000 = 200$. Enligt punkt 19.23 BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3) ska omvärdering ske när förvärv sker av ytterligare andelar i ett företag som inte var dotterföretag så att bestämmande inflytande uppkommer.

Beräkning av fusionsdifferensen

Tillgångar (1/10 år 4)	2 400
Goodwill	710
Obeskattade reserver (1/10 år 4)	500
	2 610
Aktier/förvärvspris	- 2 800
Fusionsdifferens	-190

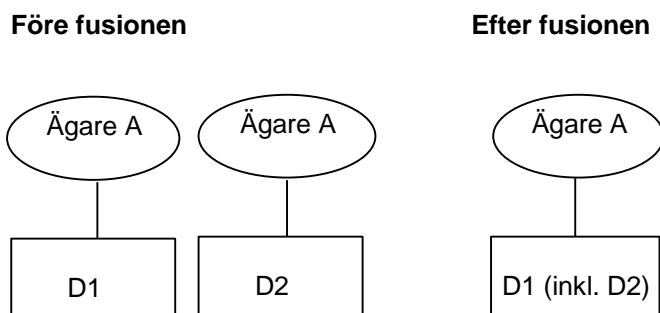
Fusionsdifferensen beräknas i detta fall per förvärvsdagen då D1 inte var ett dotterföretag per senaste balansdag.

Avstämning EK M (1/10 år 4)

	Aktie- kapital	Årets resultat	Summa
Ingående balans	500	100	3 500
Disp. av föregående års resultat		-100	0
Årets resultat		200	200
Nyemission	100		1 000
Fusionsdifferens			-190
Utgående balans	600	200	4 510

Exempel 5 Absorption i oäkta koncern

Förutsättning



Förutsättningar

D1 vill överta tillgångar och skulder i D2 genom absorption. Detta beräknas ske per 1 oktober år 4. Ägare A är sedan länge ensam ägare till de två bolagen D1 och D2. Detta är en fusion inom en "oäkta koncern" vilken enligt det allmänna rådet ska redovisas till bokförda värden.

Betalning genom emission i D1

D1 emitterar aktier för att förvärva tillgångar och skulder i D2. Värdet av dessa beräknas till 1 500 vilket motsvarar det verkliga värdet på dessa aktier.

Före fusion

D1s balansräkningar framgår nedan:

	1/10 år 4	31/12 år 3
Övriga tillgångar	2 400	2 000
	2 400	2 000
Aktiekapital	100	100
Fria reserver	1 400	900
Årets resultat	400	500
Obeskattade reserver	500	500
	2 400	2 000

D2s balansräkningar framgår nedan:

	1/10 år 4	31/12 år 3
Övriga tillgångar	800	700
	800	700
Aktiekapital	100	100
Fria reserver	500	300
Årets resultat	100	200
Obeskattade reserver	100	100
	800	700

Fusion*Redovisning fusion per 1/10 år 4*

	Steg 1		Steg 2		D1 efter fusion	
	D1	D2	a	b		c
Goodwill	0	0			0	
Övriga tillgångar	2 400	800			3 200	
	2 400	800	0	0	0	3 200
Aktiekapital	100	100	1 500	-100		1 600
Fria reserver	1 400	500		-500	-900	500
Årets resultat	400	100				500
Obeskattade res	500	100				600
	2 400	800	1 500	-600	-900	3 200

Steg 1

De saldon som föreligger i D2 per den 1 oktober bokförs konto för konto i det övertagande företaget. Alla resultat- och balanskonton överförs.

Steg 2

Steg 2 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 a

D1 emitterar aktier för att förvärva tillgångar och skulder i D2. Värdet av dessa beräknas till 1 500.

Steg b

Belopp motsvarande det överlåtande bolagets egna kapital vid fusionen debiteras. Enligt det allmänna rådet, punkt 5, ska det överlåtande bolagets resultat för det räkenskapsår som avslutas i och med fusionen ingå i det övertagande bolagets resultaträkning.

Steg c

Fusionsdifferensen beräknas och bokförs. Fusionsdifferensen beräknas per ingången av det räkenskapsår som avslutas genom fusionen då det resultat som upparbetats i det överlåtande bolaget före fusionen ska ingå i det övertagande bolagets resultat. Fusionsdifferensen redovisas i sin helhet mot fria reserver. Beräkningen av fusionsdifferensen framgår nedan.

Fusion*Beräkning av fusionsdifferensen per 31/12 år 3*

Tillgångar	700
Goodwill	0
Skulder	0
Obeskattade reserver	-100
	600
Aktier/förvärvspris	-1 500
Fusionsdifferens	-900

Avstämning EK D1

	<i>Aktie- kapital</i>	<i>Fria reserver</i>	<i>Årets resultat</i>	<i>Summa</i>
Ingående balans	100	900	500	1 500
Disp. av föregående års resultat		500	-500	0
Nyemission	1 500			1 500
Årets resultat			500	500
Fusionsdifferens		-900		-900
Utgående balans	1 600	500	500	2 600

Bilaga 1

