

Bokföringsnämndens VÄGLEDNING

Redovisning av fusion

Uppdaterad 2016-10-18



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
Noter.....	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, kontant vederlag högre än bokfört värde i M.....	17
Exempel 2 c Systerabsorption, kontant vederlag lägre än bokfört värde i M.....	22
Exempel 3 Absorption av dotterbolag.....	27
Exempel 4 Absorption av intresseföretag	31
Exempel 5 D1 äger 10 % i D2	35
Exempel 6 Kombination fristående företag	40
Exempel 7 Absorption i oäkta koncern.....	44
Bilaga 1	47

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 – skall 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 skall ske utifrån transaktionens ekonomiska innebörd och att det därför skall 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 redan regler i Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00 Koncernredovisning och i motsvarande standard från IASB. Som framgått ovan finns regler för *fusion av helägt aktiebolag* i BFNs vägledning *Fusion av helägt aktiebolag*. Föreliggande vägledning 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, skall den redovisas på motsvarande sätt som ett aktieförvärv eller en inkrångsöverlåtelse redovisas enligt koncernredovisningsreglerna. De fusioner som innefattar en reell anskaffning skall alltså beroende på förutsättningarna redovisas antingen som ett *förvärv* eller ett *samgående*.

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 skall ske enligt den s.k. koncernvärdeметoden, 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 koncernvärdeметoden.

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 skall 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 12 kap. LEF.

Skatteregler för fusioner finns i 37 kap. inkomstskattelagen (1999:1299).

Internationell normgivning

International Accounting Standards Board (IASB) behandlar i International Financial Reporting Standards (IFRS) 3 Business combinations bl.a. hur fusioner skall hanteras i koncernredovisningen.

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
 - koncernvärdeметoden* – 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) skall ingå i det övertagande bolagets resultaträkning endast till den del det övertagande bolaget ägt det överlåtande bolaget före fusionen. Det förvärvade resultatet skall 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 reell anskaffning som skall redovisas som ett samgående skall dock båda bolagens resultat ingå för hela året som avslutas med fusionen oavsett när under året anskaffningen skett. Vid en sådan fusion som enligt punkt 9 skall redovisas till bokförda värden skall det överlåtande

bolagets resultat för det år som avslutas i och med fusionen ingå i det övertagande bolagets resultaträkning.

Värdering

6. De tillgångar och skulder som övertas genom fusionen skall, till den del fusionen innefattar en reell anskaffning, redovisas enligt Redovisningsrådets rekommendation om koncernredovisning. Ett företag som ingår i en koncern som upprättar koncernredovisning enligt IAS-förordningen¹ skall redovisa enligt de koncernredovisningsregler som följer av denna (BFNAR 2005:3).
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 koncernvärdeметoden 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.

Noter

10. Ett företag som är större företag enligt definitionen i 1 kap. 3 § första stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554) ska i not beträffande vart och ett av de bolag som övertagits genom fusion lämna upplysningar 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
 - e) storleken av det överlåtande bolagets tillgångar, skulder och obeskattade reserver omedelbart före överföringen till det övertagande bolaget, redovisade i en sammandragen balansräkning. (BFNAR 2016:8)
11. Att upplysningar i punkt 10 b – e utlämnats i en publicerad version av årsredovisningen hindrar inte att denna åtföljs av revisionsberättelsen,

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

om det i den publicerade versionen anges att upplysningarna utelämnats och skälet för utelämnandet. (BFNAR 2016:8)

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 2016:8 Detta allmänna råd gäller från och med den 18 oktober 2016 och tillämpas första gången för det 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 skall 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 skall 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 skall därmed inte avge någon årsredovisning. Det övertagande bolaget övertar ansvaret för den löpande bokföringen och skall 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 tilläggsupplysningar (se p. 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 skall redovisas i enlighet med de koncernredovisningsprinciper som följer av god redovisningssed, vilket för de företag som följer Redovisningsrådets koncernredovisningsrekommendation innebär att de tillgångar och skulder som övergår genom fusionen skall värderas till verkliga värden när det är fråga om förvärv och till bokförda värden när det är fråga om samgående. Fusioner som inte innefattar en reell anskaffning skall antingen redovisas enligt koncernvärderemetoden 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 minoritetsintressen 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 skall 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 skall tillgångar och skulder tas upp till bokförda värden. Det överlåtande bolagets resultat för det år som avslutas med fusionen skall, liksom vid fusion mellan koncernbolag, ingå i det övertagande bolagets resultaträkning. En skillnad är dock att hela resultatet skall 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, d.v.s. när det övertagande bolaget redan före fusionen ägt en del (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 skall 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 om Redovisning av fusion av helägt aktiebolag. Information om hur bestämmelserna skall tillämpas kan återfinnas i den vägledningen.

I punkt 13 anges att principerna bakom vissa punkter i BFNAR 1999:1 skall

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 tilläggsupplysningar 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. Tre olika scenarier beskrivs beroende på om vederlaget utgörs av;

- a) nyemitterade aktier i det övertagande företaget,
- b) kontant likvid som överstiger det bokförda värdet i moderföretaget, eller
- c) kontant likvid som understiger det bokförda värdet i moderföretaget.

Exempel 3

Beskriver fusion av ett dotterbolag. Det överlåtande bolaget ägdes till 65 % av det övertagande bolaget före fusionen. I detta fall har en reell anskaffning skett av 35 % av tillgångar och skulder i det överlåtande bolaget.

Exempel 4

Beskriver fusion av ett intresseföretag. Före fusionen ägdes det överlåtande bolaget till 35 % av det övertagande bolaget. En reell anskaffning sker därmed till 65 %.

Exempel 5

Beskriver en fusion av ett företag som före fusionen rubricerats som ett övrigt innehav. Det övertagande företaget ägde före fusionen 10 % av det överlåtande bolaget. Det innebär att det tidigare innehavet om 10 % fusioneras till

koncernmässigt värde i enlighet med ”Fusion av helägt dotterbolag”. De 90 % utgör en reell anskaffning.

Exempel 6

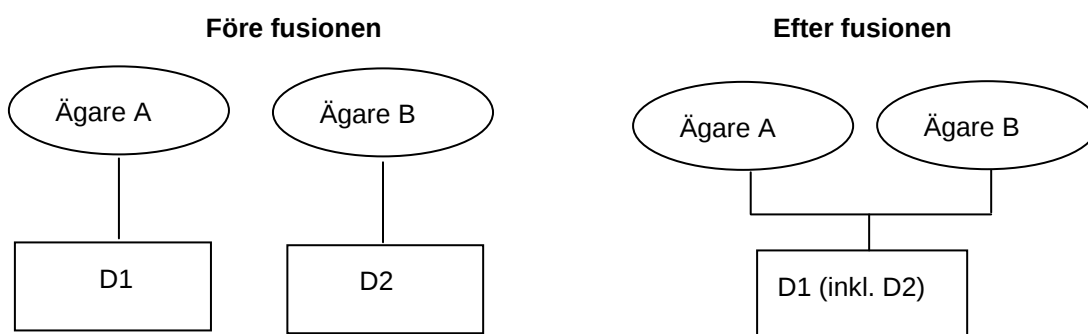
Beskriver redovisningen vid en kombination mellan två bolag. Av exemplet framgår att olika scenarier kan uppstå i detta fall. De två huvudtyperna avser de fall en reell anskaffning har skett respektive då ett samgående ägt rum.

Exempel 7

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. Vid studie av Redovisningsrådets rekommendation om koncernredovisning konstateras att anskaffningen utgör ett förvärv och ej ett samgående.

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	<u>2 400</u>	<u>2 000</u>
	2 400	2 000
Bundet eget kapital	100	100
Fria reserver	1 400	900
Årets resultat	400	500

Obeskattade reserver	<u>500</u>	<u>500</u>
	2 400	2 000

D2s balansräkningar framgår nedan:

	1/10 år 4	31/12 år 3
Övriga tillgångar	<u>800</u>	<u>700</u>
	800	700
Bundet eget kapital	100	100
Fria reserver	500	300
Årets resultat	100	200
Obeskattade reserver	<u>100</u>	<u>100</u>
	800	700

Fusion

Redovisning fusion per 1/10 år 4

	Steg 1		Steg 2			D1 efter	
	D1	D2	a	b	c	d	fusion
Goodwill					728		728
Övriga tillgångar	2 400	800					3 200
	2 400	800	0	0	728	0	3 928
Bundet eget kapital	100	100	1 500	-100			1 600
Fria reserver	1 400	500		-500		-72	1 328
Årets resultat	400	100		-100			400
Obeskattade reserver	500	100					600
	2 400	800	1 500	-700	0	-72	3 928

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, skall 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	728
Skulder	0
Obeskattade reserver	<u>-100</u>
	1 428
Aktier/förvärvspris	<u>-1 500</u>
Fusionsdifferens	<u>-72</u>

Förvärvsanalys av D2 per 1/10 år 4

Pris		1 500
Eget kapital	700	
EK-andel i obeskattade reserver	72	
Goodwill	<u>728</u>	
	1 500	1 500

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 72 % utgöra eget kapital, men vid beräkningen av fusionsdifferensen hanteras posten i sin helhet som en skuld.

Avstämning EK D1

	Bundet EK	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		-72		-72
Utgående balans	1 600	1 328	400	3 328

Tilläggsupplysningar (som enligt BFNAR 2003:2 skall lämnas i det övertagande bolagets årsredovisning)

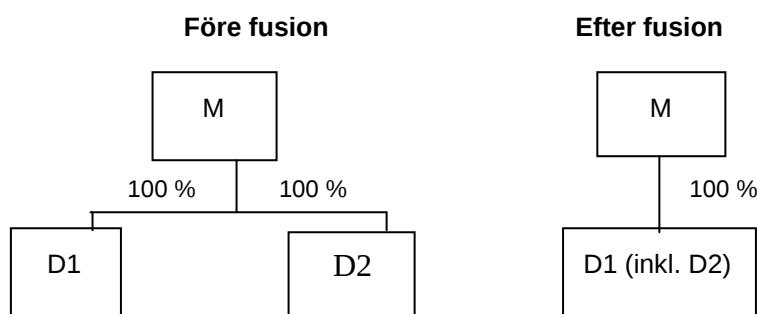
Under året har bolaget D2 (556999-9999) fusionerats med D1. Fusionsdagen var den 1/10 år 4.

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	<u>2 900</u>	<u>2 800</u>
	4 400	4 300
Bundet eget kapital	500	500
Fria reserver	3 000	2 900
Årets resultat	100	100
Obeskattade reserver	<u>800</u>	<u>800</u>
	4 400	4 300

Resultatet i M för år 4 innehåller en rörelseintäkt om 100. M har erhållit fler aktier i D1 som ersättning för aktierna i D2. 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	<u>2 400</u>	<u>2 000</u>	<u>800</u>
	2 400	2 000	800
Bundet eget kapital	100	100	100
Fria reserver	1 400	900	600
Årets resultat	400	500	100
Obeskattade reserver	<u>500</u>	<u>500</u>	<u>0</u>
	2 400	2 000	800

Förvärvsanalys av D1 per 31/12 år 1

Pris		1000
Eget kapital	800	
Goodwill	<u>200</u>	
	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	<u>800</u>	<u>700</u>	<u>400</u>
	800	700	400
Bundet eget kapital	100	100	100
Fria reserver	500	300	200
Årets resultat	100	200	100
Obeskattade reserver	<u>100</u>	<u>100</u>	<u>0</u>
	800	700	400

Förvärvsanalys av D2 per 31/12 år 2

Pris		500
Eget kapital	400	
Goodwill	<u>100</u>	<u> </u>
	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 koncernföretag	1 500			-1 000	-500	0
Övriga tillgångar	2 800	2 000	700			5 500
	4 300	2 000	700	-880	-420	5 700
Bundet eget kapital	1 076	460	172	-460	-172	1 076
Fria reserver	2 900	900	300	-380	-228	3 492
Årets resultat	100	500	200	-40	-20	740
Avsättningar	224	140	28			392
	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 Redovisningsrådets rekommendation om koncernredovisning.

Analys av bidrag

	D1	D2	M	EK KC
Redovisat eget kapital	1 860	672	4 076	
Goodwill	120	80		
Bokfört värde	-1 000	-500		
Bidrag till totalt eget kapital 31/12 år 3	980	252	4 076	5 308

Fusion

Redovisning fusion per 1/10 år 4

	Steg 1		Steg 2			D1 efter	
	D1	D2	a	b	c	d	fusion
Goodwill					65		65
Övriga tillgångar	2 400	800					3 200
	2 400	800	0	0	65	0	3 265
Bundet eget kapital	100	100	600	-100			700
Fria reserver	1 400	500		-500		80	1 480
Årets resultat	400	100			-15		485
Obeskattade reserver	500	100					600
	2 400	800	600	-600	-15	80	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 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 600.

Steg b

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

Steg c

Koncernmässiga omvärderingar, inklusive goodwill, samt uppskjuten skatt hänförlig till dessa, skall bokföras. Likaså skall 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)	<u>-100</u>
	680
Pris	<u>-600</u>
Fusionsdifferens	<u>80</u>

Analys av fusionsdifferensen

Intjänat resultat i D2 efter Ms förvärv (=bidrag per 31/12 år 3)	252
Skillnadsbelopp ¹⁾	-100
Eget kapital i obeskattade reserver vid fusionen	<u>-72</u>
Fusionsdifferens	<u>80</u>

¹⁾ Belopp varmed emissionen överstiger tidigare bokfört värde på övertagna aktier.

Avstämning EK D1

	Bundet EK	Fria reserver	Årets resultat	Summa
Ingående balans	100	900	500	1 500
Disp. av föregående års resultat		500	-500	0
Årets resultat			485	485
Nyemission	600			600
Fusionsdifferens		80		80
Utgående balans	700	1 480	485	2 665

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

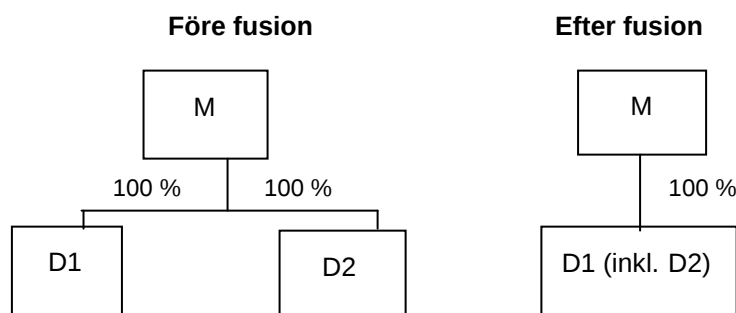
Bundet eget kapital	1 076	1 132	-1 132	1 076
Fria reserver	3 000	1 480	-248	4 232
Årets resultat	100	485	-30	555
Obeskattade reserver	0	0		0
Avsättningar	224	168		392
	4 400	3 265	-1 410	6 255

Avstämning EK koncernen

	Bundet EK	Fria reserver	Årets resultat	Summa
Ingående balans	1 076	3 492	740	5 308
Disp. av föregående års resultat		740	-740	0
Årets resultat			555	555
Nyemission				0
Förskjutning				0
Fusionsdifferens				0
Utgående balans	1 076	4 232	555	5 863

Exempel 2 b Systemabsorption, kontant vederlag högre än bokfört värde i M

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.

Kontant betalning

D1 erlägger kontant 600 för att förvärva tillgångar och skulder i D2. Beloppet överstiger Ms bokförda värde på aktierna i D2 med 100. Det belopp varmed den erhållna likviden överstiger det tidigare bokförda värdet på D2 bokförs som en utdelningsintäkt.

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	1 000	1 000
Andelar i D2	-	500
Övriga tillgångar	2 900	2 800
Kassa	<u>600</u>	<u>0</u>
	4 500	4 300
Bundet eget kapital	500	500
Fria reserver	3 000	2 900
Årets resultat	200	100
Obeskattade reserver	<u>800</u>	<u>800</u>
	4 500	4 300

Rörelseresultatet i M uppgår till 100. M debiterar kassan med 600 motsvarande den kontanta likvid som erhålls. Aktierna i D2 krediteras med 500 då dessa försvinner i och med fusionen. Den skillnad som erhålls mellan det tidigare bokförda värdet på D2 samt den likvid som D1 erlägger bokförs som en utdelningsintäkt i resultaträkningen.

I detta fall överförs medel från D1 till M avseende värdet på tillgångar och skulder i D2 varför det tidigare bokförda värdet på D2, till skillnad från fall a, inte överförs till D1.

D1s balansräkningar framgår nedan:

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

Förvärvsanalys av D1 per 31/12 år 1

Pris		1000
Eget kapital	800	
Goodwill	<u>200</u>	<u> </u>
	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	<u>800</u>	<u>700</u>	<u>400</u>
	800	700	400
Bundet eget kapital	100	100	100
Fria reserver	500	300	200
Årets resultat	100	200	100
Obeskattade reserver	<u>100</u>	<u>100</u>	<u>0</u>
	800	700	400

Förvärvsanalys av D2 per 31/12 år 2

Pris		500
Eget kapital	400	
Goodwill	<u>100</u>	<u> </u>
	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 koncernföretag	1 500			-1 000	-500	0
Övriga tillgångar	2 800	2 000	700			5 500
	4 300	2 000	700	-880	-420	5 700
Bundet eget kapital	1 076	460	172	-460	-172	1 076
Fria reserver	2 900	900	300	-380	-228	3 492
Årets resultat	100	500	200	-40	-20	740
Avsättningar	224	140	28			392
	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 Redovisningsrådets rekommendation om koncernredovisning.

Analys av bidrag

	D1	D2	M	EK KC
Redovisat eget kapital	1 860	672	4 076	
Goodwill	120	80		
Bokfört värde	-1 000	-500		
Bidrag till totalt eget kapital 31/12 år 3	980	252	4 076	5 308

Fusion

Redovisning fusion per 1/10 år 4

	Steg 1		Steg 2			D1 efter	
	D1	D2	a	b	c	d	fusion
Goodwill					65		65
Övriga tillgångar	2 400	800	-600				2 600
	2 400	800	-600	0	65	0	2 665
Bundet eget kapital	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 skall D2s resultat i sin helhet redovisas i övertagande företag.

Steg c

Koncernmässiga omvärderingar, inklusive goodwill, samt uppskjuten skatt hänförlig till dessa, skall bokföras. Likaså skall 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)	<u>-100</u>
	680
Pris	<u>-600</u>
Fusionsdifferens	<u>80</u>

Analys av fusionsdifferensen

Intjänat resultat i D2 efter Ms förvärv (=bidrag per 31/12 år 3)	252
Eget kapital i obeskattade reserver vid fusionen	-72
Skillnad mellan erhållen likvid och tidigare bokfört värde	<u>-100</u>
Fusionsdifferens	<u>80</u>

Avstämning EK D1

	Bundet EK	Fria reserver	Årets resultat	Summa
Ingående balans	100	900	500	1 500
Disp. av föregående års resultat		500	-500	0
Årets resultat			485	485
Fusionsdifferens		80		80
Utgående balans	100	1 480	485	2 065

KoncernredovisningKoncernbokslut direkt efter fusionen 1/10 år 4

	M	D1	Elim D1	Elim utd.	Koncern
Goodwill		65	90		155
Andelar i D1	1 000		-1 000		0
Övriga tillgångar	2 900	2 600			5 500
Kassa	600	0			600
	4 500	2 665	-910		6 255

Bundet eget kapital	1 076	532	-532		1 076
Fria reserver	3 000	1 480	-348	100	4 232
Årets resultat	200	485	-30	-100	555
Obeskattade reserver	0	0			0
Avsättningar	224	168			392
	4 500	2 665	-910		6 255

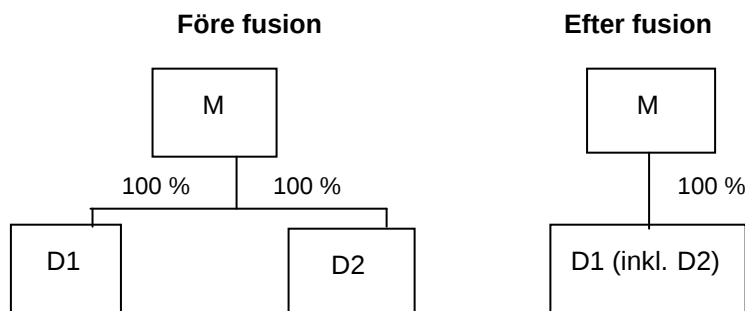
Den utdelningsintäkt som uppkom i samband med fusionen elimineras då denna är koncernintern.

Avstämning EK koncernen

	<i>Bundet EK</i>	<i>Fria reserver</i>	<i>Årets resultat</i>	<i>Summa</i>
Ingående balans	1 076	3 492	740	5 308
Disp. av föregående års resultat		740	-740	0
Årets resultat			555	555
Förskjutning				0
Fusionsdifferens				0
Utgående balans	1 076	4 232	555	5 863

Exempel 2 c Systerabsorption, kontant vederlag lägre än bokfört värde i M

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.

Kontant betalning

D1 erlär 400 i likvid för att förvärva tillgångar och skulder i D2. Den del av värdet på de erhållna aktierna som understiger det bokförda värdet $(400 - 500 = -100)$ utgör ur Ms synvinkel ett aktieägartillskott till D1.

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 framgår nedan:

	1/10 år 4	31/12 år 3
Andelar i D1	1 100	1 000
Andelar i D2	-	500
Övriga tillgångar	2 900	2 800
Kassa	<u>400</u>	<u>0</u>
	4 400	4 300
Bundet eget kapital	500	500
Fria reserver	3 000	2 900
Årets resultat	100	100
Obeskattade reserver	<u>800</u>	<u>800</u>
	4 400	4 300

Rörelseresultatet i M uppgår till 100. M debiterar kassan med 400 motsvarande den kontanta likvid som erhålls. Aktierna i D2 krediteras med 500 då dessa försvinner i och med fusionen. Den skillnad som erhålls mellan det tidigare bokförda värdet på D2 samt den likvid som D1 erlägger bokförs som ett aktieägartillskott och ökar därmed det bokförda värdet på aktierna i D1.

D1s balansräkningar framgår nedan:

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

Förvärvsanalys av D1 per 31/12 år 1

Pris		1 000
Eget kapital	800	
Goodwill	<u>200</u>	
	1 000	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	<u>800</u>	<u>700</u>	<u>400</u>
	800	700	400
Bundet eget kapital	100	100	100
Fria reserver	500	300	200
Årets resultat	100	200	100
Obeskattade reserver	<u>100</u>	<u>100</u>	<u>0</u>
	800	700	400

Förvärvsanalys av D2 per 31/12 år 2

Pris		500
Eget kapital	400	
Goodwill	<u>100</u>	<u> </u>
	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 koncernföretag	1 500			-1 000	-500	0
Övriga tillgångar	2 800	2 000	700			5 500
	4 300	2 000	700	-880	-420	5 700
Bundet eget kapital	1 076	460	172	-460	-172	1 076
Fria reserver	2 900	900	300	-380	-228	3 492
Årets resultat	100	500	200	-40	-20	740
Avsättningar	224	140	28			392
	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 Redovisningsrådets rekommendation om koncernredovisning.

Analys av bidrag

	D1	D2	M	EK KC
Redovisat eget kapital	1 860	672	4 076	
Goodwill	120	80		

Bokfört värde	-1 000	-500		
Bidrag till totalt eget kapital 31/12 år 3	980	252	4 076	5 308

Fusion

Redovisning fusion per 1/10 år 4

	Steg 1		Steg 2			D1 efter	
	D1	D2	a	b	c	d	fusion
Goodwill					65		65
Övriga tillgångar	2 400	800	-400				2 800
	2 400	800	-400	0	65	0	2 865
Bundet eget kapital	100	100		-100			100
Fria reserver	1 400	500		-500		280	1 680
Årets resultat	400	100			-15		485
Obeskattade reserver	500	100					600
	2 400	800	0	-600	-15	280	2 865

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 kontant 400 för att förvärva tillgångar och skulder i D2.

Steg b

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

Steg c

Koncernmässiga omvärderingar, inklusive goodwill, samt uppskjuten skatt hänförlig till dessa, skall bokföras. Likaså skall 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)	<u>-100</u>
	680
Pris	<u>-400</u>
Fusionsdifferens	<u>280</u>

Analys fusionsdifferensen

Intjänat resultat i D2 efter Ms förvärv (=bidrag per 31/12 år 3)	252
Aktieägartillskott ¹⁾	100
Eget kapital i obeskattade reserver vid fusionen	<u>-72</u>
Fusionsdifferens	<u>280</u>

¹⁾ Belopp varmed likviden understiger tidigare bokfört värde på övertagna aktier

Avstämning EK D1

	Bundet EK	Fria reserver	Årets resultat	Summa
Ingående balans	100	900	500	1 500
Disp. av föregående års resultat		500	-500	0
Årets resultat			485	485
Fusionsdifferens		280		280
Utgående balans	100	1 680	485	2 265

KoncernredovisningKoncernbokslut direkt efter fusionen 1/10 år 4

	M	D1	Elim D1	Koncern
Goodwill		65	90	155
Andelar i D1	1 100		-1 100	0
Övriga tillgångar	2 900	2 800		5 700
Kassa	400	0		400

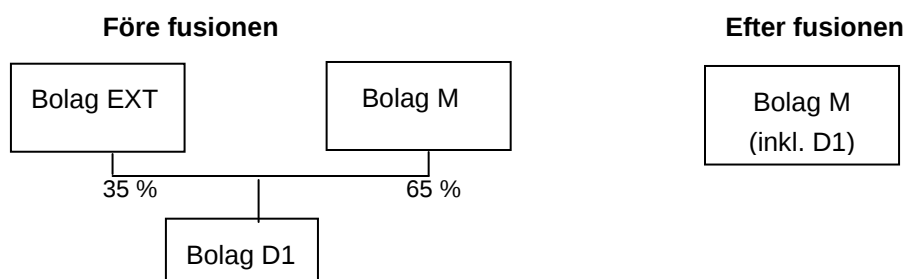
	4 400	2 865	-1 010	6 255
Bundet eget kapital	1 076	532	-532	1 076
Fria reserver	3 000	1 680	-448	4 232
Årets resultat	100	485	-30	555
Obeskattade reserver	0	0		0
Avsättningar	224	168		392
	4 400	2 865	-1 010	6 255

Avstämning EK koncernen

	Bundet EK	Fria reserver	Årets resultat	Summa
Ingående balans	1 076	3 492	740	5 308
Disp. av föregående års resultat		740	-740	0
Årets resultat			555	555
Nyemission				0
Förskjutning				0
Fusionsdifferens				0
Utgående balans	1 076	4 232	555	5 863

Exempel 3 Absorption av dotterbolag

Förutsättningar



Bolag M äger 65 % 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. Köpeskillingen för återstående 35 % uppgår till 1.200.

Förutsättningar

Bokfört värde på D1 uppgår till 1.000 före fusionen. 65 % av D1 förvärvades 31/12 år 1 varvid goodwill om 480 uppstod. Goodwillposten skrivs av på 5 år. Kvarvarande värde för denna per 31/12 år 3 uppgick till 288.

Före fusion*Moderbolagets balansräkningar framgår nedan:*

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

D1s balansräkningar framgår nedan:

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

Förvärvsanalys av 65 % av D1 per 31/12 år 1

Pris		1 000
Eget kapital	520	
Goodwill	<u>480</u>	
	1 000	1 000

Goodwill skrivs av på 5 år vilket ger 96 per år.

Koncernbokslut per 31/12 år 3

	M	D1	Minoritet	Elim D1	Koncern
Goodwill				288	288
Andelar i koncernföretag	1 000			-1 000	0
Andelar i intresseföretag					0
Övriga tillgångar	3 300	2 000			5 300
	4 300	2 000	0	-712	5 588
Bundet eget kapital	1 076	460	-161	-299	1 076

Fria reserver	2 900	900	-315	-317	3 168
Årets resultat	100	500	-175	-96	329
Minoritetsintresse			651		651
Avsättningar	224	140			364
	4 300	2 000	0	-712	5 588

I ovanstående har de obeskattade reserverna fördelats på eget kapital och uppskjuten skatteskuld (rubriceras som avsättning) i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation om koncernredovisning.

Analys av bidrag

	D1	M	EK KC
Redovisat eget kapital	1 860	4 076	
Min. andel av EK	-651		
Goodwill	288		
Bokfört värde	-1 000		
Bidrag till totalt eget kapital 31/12 år 3	497	4 076	4 573

Fusion

Redovisning fusion per 1/10 år 4

	Steg 1		Steg 2				M efter		
	M	D1	a	b	c1	c2	d	e	fusion
Goodwill					216	409			625
Andelar i koncernföretag	1 000						-1 000		0
Övriga tillgångar	3 500	2 400	-1 200						4 700
	4 500	2 400	-1 200	0	216	409	-1 000	0	5 325
Bundet eget kapital	500	100		-100					500
Fria reserver	3 000	1 400		-1 400				137	3 137
Årets resultat	200	400		-140	-72	0			388
Obeskattade reserver	800	500							1 300
	4 500	2 400	0	-1 640	-72	0	0	137	5 325

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 1.200 kontant för att förvärva återstående andel (35 %) av D1.

Steg b

Belopp motsvarande det överlåtande bolagets egna kapital vid det senaste

räkenskapsårets utgång debiteras. Då 140 utgör en förvärvad andel av resultatet (400*35 %) elimineras även detta. Återstående del av resultatet redovisas i det övertagande företaget då detta avser den del (65 %) som ägts före fusionen.

Steg c

Koncernmässiga omvärderingar, inklusive goodwill, samt uppskjuten skatt hänförliga till dessa, skall bokföras. För förvärvsanalys avseende förvärvet av återstående 35 %, se nedan. De värden som redovisades per senaste balansdag skall skrivas av och det kvarvarande värdet redovisas i balansräkningen. Avskrivningen kostnadsförs i resultaträkningen, detta redovisas i kolumn c1. Den goodwill som uppkom i samband med förvärvet av återstående 35 % redovisas ovan i kolumn c2.

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 +263, som uppkommer på grund av tidigare ägda 65 %, dels av fusionsdifferensen på de anskaffade 35 %, dvs eget kapitalandelen i obeskattade reserver om -126. Totalt uppgår fusionsdifferensen till 137.

Förvärvsanalys av D1 35 % per 1/10 år 4

Pris		1 200
Eget kapital	791	
Goodwill	<u>409</u>	
	1 200	1 200

Beräkning av fusionsdifferensen på tidigare innehav om 65 %

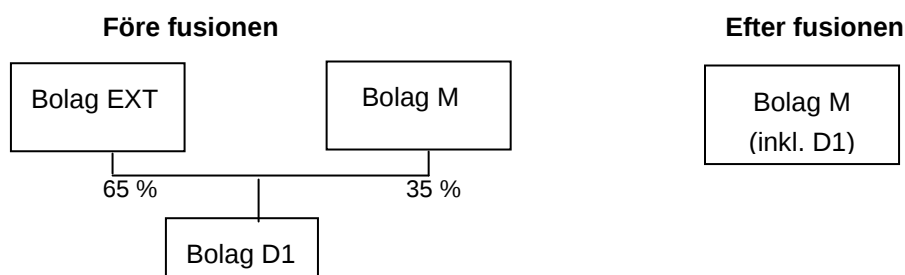
	100 %	65 %
Tillgångar (31/12 år 3)	2 000	1 300
Goodwill		288
Skulder (31/12 år 3)	0	0
Obeskattade reserver (31/12 år 3)	-500	<u>-325</u>
		1 263
Aktier/förvärvspris		<u>-1 000</u>
Fusionsdifferens		<u>263</u>

Beräkning av fusionsdifferensen på nya innehavet om 35 %

	100 %	35 %
Tillgångar (1/10 år 4)	2 400	840
Goodwill		409
Skulder (1/10 år 4)	0	0
Obeskattade reserver (1/10 år 4)	-500	<u>-175</u>
		1 074
Aktier/förvärvspris		<u>-1 200</u>
Fusionsdifferens		<u>-126</u>

Avstämning EK M

	<i>Bundet EK</i>	<i>Fria reserver</i>	<i>Årets resultat</i>	<i>Summa</i>
Ingående balans	500	2 900	100	3 500
Disp. av föregående års resultat		100	-100	0
Årets resultat			388	388
Fusionsdifferens		137		137
Utgående balans	500	3 137	388	4 025

Exempel 4 Absorption av intresseföretag**Förutsättningar**

Bolag M äger 35 % 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. Köpeskillingen för resterande 65 % uppgår till 1.800.

Förutsättningar

Bokfört värde på D1 i M uppgår till 1.000 före fusionen. D1 förvärvades 31/12 år 1 varvid goodwill om 720 uppstod. Goodwillposten skrivs av på 5 år. Kvarvarande värde för denna per 31/12 år 3 uppgick till 432.

Före fusionModerbolagets balansräkningar framgår nedan:

	1/10 år 4	31/12 år 3
Andelar i intresseföretag	1 000	1 000
Övriga tillgångar	<u>3 500</u>	<u>3 300</u>
	4 500	4 300

Bundet eget kapital	500	500
Fria reserver	3 000	2 900
Årets resultat	200	100
Obeskattade reserver	<u>800</u>	<u>800</u>
	4 500	4 300

D1s balansräkningar framgår nedan:

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

Förvärvsanalys av 35 % av D1 per 31/12 år 1

Pris		1 000
Eget kapital	280	
Goodwill	<u>720</u>	
	1 000	1 000

Goodwill skrivs av på 5 år vilket ger 144 per år.

Koncernbokslut per 31/12 år 3

	M	D1	Koncern
Andelar i intresseföretag	1 000	83	1 083
Övriga tillgångar	3 300		3 300
	4 300	83	4 383
Bundet eget kapital	1 076	83	1 159
Fria reserver	2 900	-157	2 743
Årets resultat	100	157	257
Avsättningar	224		224
	4 300	83	4 383

I ovanstående har de obeskattade reserverna fördelats på eget kapital och uppskjuten skatteskuld (rubriceras som avsättning) i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation om koncernredovisning.

Beräkning av resultat och andelar i intresseföretaget

Resultat år 3

Andel i resultatet 35 %, inkl. EK i obeskattade reserver	301	(35 % (500+500*0,72))
Goodwill avskrivning	<u>-144</u>	
	157	

Resultat år 2

Andel i resultatet 35 %	70
Goodwill avskrivning	<u>-144</u>

-74

Kontroll

Andel EK (inkl. EK i OR)	651
Goodwill	<u>432</u>
	1 083

Analys av bidrag

	D1	M	EK KC
Redovisat eget kapital	651	4 076	
Goodwill	432		
Bokfört värde	-1 000		
Bidrag till totalt eget kapital 31/12 år 3	83	4 076	4 159

Fusion**Redovisning fusion per 1/10 år 4**

	Steg 1				Steg 2				M efter
	M	D1	a	b	c1	c2	d	e	fusion
Andelar i intresseföretag	1 000						-1000		0
Goodwill	0				324	331			655
Övriga tillgångar	3 500	2 400	-1 800						4 100
	4 500	2 400	-1 800	0	324	331	-1 000	0	4 755
Bundet eget kapital	500	100		-100					500
Fria reserver	3 000	1 400		-1 400				-277	2 723
Årets resultat	200	400		-260	-108				232
Obeskattade reserver	800	500							1 300
	4 500	2 400	0	-1 760	-108	0	0	-277	4 755

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 1.800 för att förvärva tillgångar och skulder i D1.

Steg b

Belopp motsvarande det överlåtande bolagets bundna egna kapital och fria reserver vid fusionen debiteras. Då 260 utgör förvärvad andel av resultatet (400*65 %) elimineras även detta. Återstående del av resultatet redovisas i det övertagande företaget då detta avser den del (35 %) som ägts före fusionen.

Steg c

Koncernmässiga omvärderingar, inklusive goodwill, samt uppskjuten skatt

hänförliga till dessa, skall bokföras. De värden som redovisades per senaste balansdag skall skrivas av och det kvarvarande värdet redovisas i balansräkningen. Avskrivningen konstnadsförs i resultaträkningen, detta redovisas i kolumn c1. Den goodwill som uppkom i samband med förvärvet, se förvärvsanalys nedan, av återstående 35 % redovisas ovan i kolumn c2.

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 består av dels fusionsdifferensen om –43, som uppkommer på grund av de tidigare ägda 35 %, dels av fusionsdifferensen på de anskaffade 65 %, dvs eget kapitalandelen i de förvärvade obeskattade reserverna, -234, vid absorptionen. Totalt uppgår fusionsdifferensen till –277.

Förvärvsanalys av D1 65 % per 1/10 år 4

Pris		1 800
Eget kapital	1 469	
Goodwill	<u>331</u>	
	1 800	1 800

Beräkning av fusionsdifferensen på tidigare innehav om 35%

	100%	35%
Tillgångar (31/12 år 3)	2 000	700
Goodwill		432
Skulder (31/12 år 3)	0	0
Obeskattade reserver (31/12 år 3)	-500	<u>-175</u>
		957
Aktier/förvärvspris		<u>-1 000</u>
Fusionsdifferens		-43

Beräkning av fusionsdifferensen på nya innehavet om 65%

	100%	65%
Tillgångar (1/10 år 4)	2 400	1 560
Goodwill		331
Obeskattade reserver (1/10 år 4)	500	<u>-325</u>
		1 566
Aktier/förvärvspris		<u>-1 800</u>
Fusionsdifferens		-234

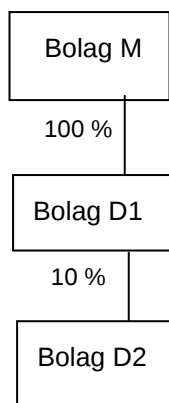
Avstämning EK M

	Bundet EK	Fria reserver	Årets resultat	Summa
Ingående balans	500	2 900	100	3 500
Disp. av föregående års resultat		100	-100	0
Årets resultat			232	232
Fusionsdifferens		-277		-277
Utgående balans	500	2 723	232	3 455

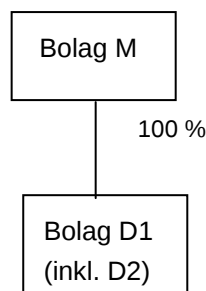
Exempel 5 D1 äger 10 % i D2

Förutsättningar

Före fusionen



Efter fusionen



D1 äger 10 % av bolag D2. D1 förvärvar tillgångar och skulder i D2 genom absorption. M äger 100 % av D1. Fusionen mellan D1 och D2 registreras per 1/10 år 4.

Betalning

D1 erlägger kontant köpeskilling för att förvärva tillgångar och skulder i D2. Köpeskillingen uppgår till 800.

Förutsättningar

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

Bokfört värde på 10 % av D2 uppgår till 50. D2 förvärvades 31/12 år 2 varvid goodwill om 10 uppstod. Goodwill posten skrivs av på 5 år. Kvarvarande värde för denna per 31/12 år 3 uppgick till 8. Årlig avskrivning på goodwill uppgår till 2.

Före Fusion

Moderbolagets balansräkningar framgår nedan:

	1/10 år 4	31/12 år 3
Andelar i koncernföretag	1 000	1 000
Övriga tillgångar	<u>3 500</u>	<u>3 300</u>
	4 500	4 300
Bundet eget kapital	500	500
Fria reserver	3 000	2 900
Årets resultat	200	100

Obeskattade reserver	<u>800</u>	<u>800</u>
	4 500	4 300

D1s balansräkningar framgår nedan:

	1/10 år 4	31/12 år 3	31/12 år 1
Andra långfristiga värdepappersinnehav	50	50	0
Övriga tillgångar	<u>2 350</u>	<u>1 950</u>	<u>800</u>
	2 400	2 000	800
Bundet eget kapital	100	100	100
Fria reserver	1 400	900	600
Årets resultat	400	500	100
Obeskattade reserver	<u>500</u>	<u>500</u>	<u>0</u>
	2 400	2 000	800

Förvärvsanalys av D1 per 31/12 år 1

Pris		1 000
Eget kapital	800	
Goodwill	<u>200</u>	<u> </u>
	1 000	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	<u>800</u>	<u>700</u>	<u>400</u>
	800	700	400
Bundet eget kapital	100	100	100
Fria reserver	500	300	200
Årets resultat	100	200	100
Obeskattade reserver	<u>100</u>	<u>100</u>	<u>0</u>
	800	700	400

Förvärvsanalys av D2 10 % per 31/12 år 2

Pris		50
Eget kapital	40	
Goodwill	<u>10</u>	<u> </u>
	50	50

Goodwill skrivs av på 5 år vilket ger 2 per år.

Ett bolag som endast ägs till 10 % utgör varken intresseföretag eller dotterbolag. Vanligen upprättas därför ej förvärvsanalys vid förvärvstillfället. Om ytterligare förvärv sker och det förvärvet leder till att det förvärvade bolaget utgör intresseföretag eller dotterbolag upprättas två förvärvsanalyser. En förvärvsanalys

upprättas för det första delförvärvet per det datum det förvärvet skedde. Den andra förvärvsanalysen upprättas avseende det andra delförvärvet per det datum det förvärvet skedde. Då D2 per 31/12 år 3 endast ägs till 10 % redovisas innehavet nedan under rubriken "Andra långfristiga värdepappersinnehav" och konsolideras ej.
Koncernbokslut per 31/12 år 3

	M	D1	Elim D1	Koncern
Goodwill			120	120
Andelar i koncernföretag	1 000		-1 000	0
Andra långfristiga värdepappersinnehav		50		50
Övriga tillgångar	3 300	1 950		5 250
	4 300	2 000	-880	5 420
Bundet eget kapital	1 076	460	-460	1 076
Fria reserver	2 900	900	-380	3 420
Årets resultat	100	500	-40	560
Avsättningar	224	140		364
	4 300	2 000	-880	5 420

I ovanstående har de obeskattade reserverna fördelats på eget kapital och uppskjuten skatteskuld (rubriceras som avsättning) i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation om koncernredovisning.

Analys av bidrag

	D1	M	EK KC
Redovisat eget kapital	1 860	4 076	
Goodwill	120		
Bokfört värde	-1 000		
Bidrag till totalt eget kapital 31/12 år 3	980	4 076	5 056

Fusion

Redovisning fusion per 1/10 år 4

	Steg 1		Steg 2				D1 efter		
	D1	D2	a	b	c1	c2	d	e	fusion
Goodwill					7	105			112
Andra långfristiga värdepappers innehav	50						-50		0
Övriga tillgångar	2 350	800	-800						2 350
	2 400	800	-800	0	7	105	-50	0	2 462
Bundet eget kapital	100	100		-100					100
Fria reserver	1 400	500		-500				-47	1 353
Årets resultat	400	100		-90	-1	0			409
Obeskattade reserver	500	100							600
	2 400	800	0	-690	-1	0	0	-47	2 462

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 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

D1 erlärar kontant 800 för att förvärva tillgångar och skulder i D2.

Steg b

Belopp motsvarande det överlåtande bolagets bundna egna kapital och fria reserver vid fusionen debiteras. Då 90 utgör ett förvärvat andel av resultatet ($100 \cdot 90 \%$) elimineras även detta. Återstående del av resultatet redovisas i det övertagande företaget då detta avser den del (10 %) som ägts före fusionen.

Steg c

Koncernmässiga omvärderingar, inklusive goodwill, samt uppskjuten skatt hänförliga till dessa, skall bokföras. De värden som redovisades per senaste balansdag skall avskrivas och det avskrivna värdet redovisas i balansräkningen. Avskrivningen kostnadsförs i resultaträkningen, detta redovisas i kolumn c1. (Avskrivningen uppgår till 1,5 ($2/12 \cdot 9$ månader), men har här avrundats till 1.) Den goodwill som uppkom i samband med förvärvet av återstående 90 % (se förvärvsanalys nedan) redovisas ovan i kolumn c2.

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 består av dels fusionsdifferensen om 18, som uppkommer på grund av de tidigare ägda 10 %, dels av fusionsdifferensen på de anskaffade 90 % dvs eget kapitalandelen i de förvärvade obeskattade reserverna, -65, vid absorptionen. Totalt uppgår fusionsdifferensen till -47.

Förvärvsanalys av D2 90 % per 1/10 år 4

Pris		800
Eget kapital	695	
Goodwill	<u>105</u>	
	800	800

Beräkning av fusionsdifferensen på tidigare innehav om 10%

	100%	10%
Tillgångar (31/12 år 3)	700	70
Goodwill		8
Skulder (31/12 år 3)	0	0
Obeskattade reserver (31/12 år 3)	-100	<u>-10</u>

	68
Aktier/förvärvspris	<u>-50</u>
Fusionsdifferens	<u>18</u>

Beräkning av fusionsdifferensen på nya innehavet om 90%

	100%	90%
Tillgångar (1/10 år 4)	800	720
Goodwill		105
Skulder (1/10 år 4)	0	0
Obeskattade reserver (1/10 år 4)	-100	<u>-90</u>
		735
Aktier/förvärvspris		<u>-800</u>
Fusionsdifferens		<u>-65</u>

Avstämning EK D1

	Bundet EK	Fria reserver	Årets resultat	Summa
Ingående balans	100	900	500	1 500
Disp. av föregående års resultat		500	-500	0
Årets resultat			409	409
Fusionsdifferens		-47		<u>-47</u>
Utgående balans	100	1 353	409	1 862

Koncernredovisning

Koncernbokslut direkt efter fusionen 1/10 år 4

	M	D1	Elim D1	Koncern
Goodwill		112	90	202
Andelar i koncernföretag	1 000		-1 000	0
Övriga tillgångar	3 500	2 350		5 850
	4 500	2 462	-910	6 052
Bundet eget kapital	1 076	532	-532	1 076
Fria reserver	3 000	1 353	-348	4 005
Årets resultat	200	409	-30	579
Avsättningar	224	168		392
	4 500	2 462	-910	6 052

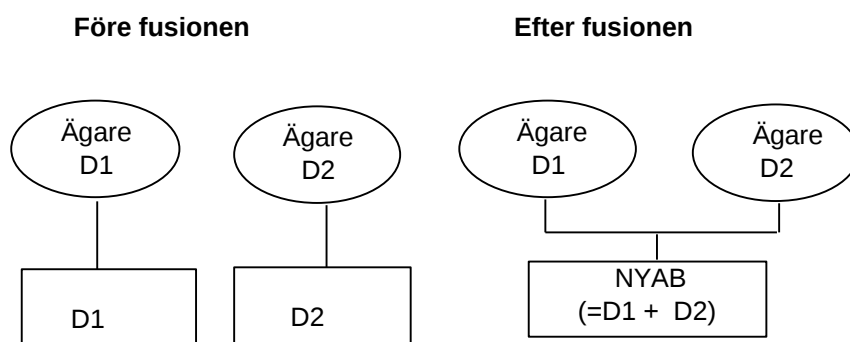
I ovanstående har de obeskattade reserverna fördelats på eget kapital och uppskjuten skatteskuld (rubriceras som avsättning) i enlighet med Redovisningsrådets rekommendation om koncernredovisning.

Avstämning EK

	<i>Bundet EK</i>	<i>Fria reserver</i>	<i>Årets resultat</i>	<i>Summa</i>
Ingående balans	1 076	3 420	560	5 056
Disp. av föregående års resultat		560	-560	0
Årets resultat			579	579
Förändring i koncernstruktur ¹⁾		25		25
Utgående balans	1 076	4 005	579	5 660

¹⁾ *Analys av effekt på EK*

Fusionsdifferens på tidigare 10 % innehav	18
Eget kapitalandel i obeskattade reserver på tidigare innehav (0,72*10)	<u>7</u>
	25

Exempel 6 Kombination fristående företag**Förutsättningar**

Två fristående företag vill fortsättningsvis driva sin verksamhet i ett och samma bolag. Ett nytt företag bildas i samband med kombinationen. NYAB emitterar aktier till ägarna i D1 och i D2 samtidigt som företag D1 och D2 fusioneras in i NYAB. Fusionen registreras per 1/10 år 4.

Kan förvärvare identifieras?

Om ja, ny värdering för det företag som anses vara förvärvat. Det förvärvande företaget tas in till dess bokförda värden.

Om nej, ej ny värdering för något av företagen. Båda företagen tas in i NYAB till dess bokförda värden.

*Tre olika scenarier**Fall 1*

Bolag D1 har identifierats som den egentliga förvärvaren. Det innebär att tillgångar och skulder i bolag D2 omvärderas i redovisningen i NYAB, men att så inte sker med tillgångar och skulder i D1. Nettotillgångarna i D2 värderas till 800.

Fall 2

Bolag D2 har identifierats som den egentliga förvärvaren. Det innebär att tillgångar och skulder i bolag D1 omvärderas i redovisningen i NYAB, men att så inte sker med tillgångar och skulder i D2. Detta fall visas ej nedan eftersom principen för redovisning överensstämmer med fall 1.

Fall 3

Det går inte att identifiera någon förvärvare vilket innebär att fusionen redovisas som ett samgående. Varken bolag D1 eller D2 omvärderas, utan båda redovisas i NYAB till sina tidigare bokförda värden.

I de följande exemplen åskådliggörs endast fall 1 och 3. Fall 2 visas ej nedan, se kommentaren ovan under rubriken Fall 2.

Före fusion

D1s balansräkningar framgår nedan:

	1/10 år 4	31/12 år 3
Övriga tillgångar	<u>2 400</u>	<u>2 000</u>
	2 400	2 000
Bundet eget kapital	100	100
Fria reserver	1 400	900
Årets resultat	400	500
Obeskattade reserver	<u>500</u>	<u>500</u>
	2 400	2 000

D2s balansräkningar framgår nedan:

	1/10 år 4	31/12 år 3
Övriga tillgångar	<u>800</u>	<u>700</u>
	800	700
Bundet eget kapital	100	100
Fria reserver	500	300
Årets resultat	100	200
Obeskattade reserver	<u>100</u>	<u>100</u>
	800	700

Förvärvare går att identifiera

Fall 1

Vi utgår i följande exempel ifrån att D1 har identifierats som den egentliga förvärvaren.

Av förvärvsanalysen nedan framgår att D2s tillgångar kommer att öka med 28 (goodwill) när de fusioneras in i NYAB. Det innebär att värdet på det nybildade bolagets tillgångar är lika med D1s bokförda värden på tillgångarna om 2 400 plus D2s bokförda värde om 800 samt goodwill om 28, totalt 3 228. De obeskattade reserverna övertas av NYAB och kommer därmed att uppgå till 600.

NYAB skall vid bildandet visa ett resultat som motsvarar D1s resultat. Det resultat som upparbetats i D2 utgör ett förvärvat resultat och elimineras i sin helhet.

NYABs bundna egna kapital uppgår efter fusionen till D1s bundna kapital plus förvärvspriset på nettotillgångarna i D2.

Förvärvsanalys D2 per 1/10 år 4

Pris		800
Bundet EK	100	
EK andel i obeskattade reserver	72	
Fria reserver	500	
Årets resultat	100	
Goodwill	28	
	800	800

Redovisning fusion per 1/10 år 4 (NYAB juridisk person)

	Steg 1		Steg 2				
	D1	D2	a	b	c	d	NYAB
Goodwill					28		28
Övriga tillgångar	2 400	800					3 200
	2 400	800	0	0	28	0	3 228
Bundet eget kapital	100	100	800	-100			900
Fria reserver	1 400	500		-500		-72	1 328
Årets resultat	400	100		-100			400
Obeskattade reserver	500	100					600
	2 400	800	800	-700	0	-72	3 228

Steg 1

De saldona 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

En ökning av bundet eget kapital för att förvärva tillgångar och skulder i D2. Värdet av dessa beräknas till 800.

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, skall bokföras.

Steg d

Fusionsdifferensen beräknas och bokförs. Hur beräkningen sker framgår nedan. Fusionsdifferensen tillförs fria reserver.

Beräkning av fusionsdifferensen avseende D2 per 1/10 år 4

Tillgångar	800
Goodwill	28
Skulder	0
Obeskattade reserver	<u>-100</u>
	728
Förvärvspris	<u>-800</u>
Fusionsdifferens	<u>-72</u>

Förvärvare går inte att identifiera

Fall 3

Vi utgår i följande exempel ifrån att det inte går att identifiera någon egentlig förvärvare. Båda bolagen intas i NYAB till dess bokförda värden. Detta redovisningsförfarande överensstämmer med Redovisningsrådets rekommendation om koncernredovisning. Det är inte möjligt att tillämpningen av den s.k. poolningsmetoden kommer att bli förbjuden. D1 och D2 kommer i sådana fall inte att intas till bokförda värden.

Redovisning fusion per 1/10 år 4 (NYAB juridisk person)

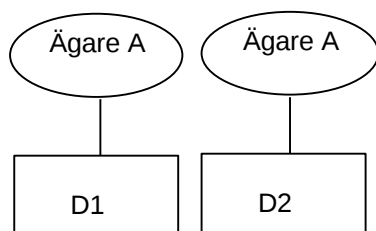
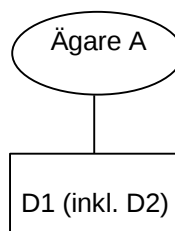
	D1	Steg 1 D2	Steg 2	NYAB
Goodwill				0
Övriga tillgångar	2 400	800		3 200
	2 400	800	0	3 200
Bundet eget kapital	100	100		200
Fria reserver	1 400	500		1 900
Årets resultat	400	100		500
Obeskattade reserver	500	100		600
	2 400	800	0	3 200

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

Inga ytterligare bokningar sker i samband med fusionen, eftersom det inte går att utse någon förvärvare.

Exempel 7 Absorption i oäkta koncern**Förutsättning****Före fusionen****Efter fusionen***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 BFNAR 2003:2 skall 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
Bundet eget kapital	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
Bundet eget kapital	100	100
Fria reserver	500	300

Årets resultat	100	200
Obeskattade reserver	<u>100</u>	<u>100</u>
	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
Bundet eget kapital	100	100	1 500	-100	1 600
Fria reserver	1 400	500		-500	-900
Årets resultat	400	100			500
Obeskattade reserver	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, skall 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 skall 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	<u>-100</u>
	600
Aktier/förvärvspris	<u>-1 500</u>
Fusionsdifferens	<u>-900</u>

Avstämning EK D1

	<i>Bundet EK</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