

BOKFÖRINGSNÄMNDEN  
Arbets- och näringsministeriet  
Helsingfors 28.3.2017

## ALLMÄNNA ANVISNINGAR OM UPPRÄTTANDE AV KONCERNBOKSLUT

### INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. ALLMÄNT	4
1.1 Bestämmelser och ändringar till den tidigare allmänna anvisningen	4
1.2 Definition av koncern	5
1.3 Koncernbokslutets innehåll	7
2. SKYLDIGHET ATT UPPRÄTTA	8
2.1 Skyldighet att upprätta koncernbokslut	8
2.2 Ideell sammanslutning och stiftelse som koncernens moderföretag	8
2.2.1 Deltagande i dotterbolagets verksamhet som grund för koncernbokslut i moderföretaget	8
2.2.2. Specialbestämmelser om stiftelsemoderns koncernbokslut	9
2.2.3. Sammanställning av en stiftelse inom direkt influensskrets med moderföreningens eller -stiftelsens koncernbokslut	9
2.3 Undantag beträffande moderföretag i en liten koncern	10
2.4 Underkoncernens moderföretags skyldighet att upprätta koncernbokslut	10
2.5 Skyldighet att upprätta koncernbokslut enligt aktiebolagslagen	12
3. PRINCIPER FÖR UPPRÄTTANDE	12
3.1 Allmänna principer för upprättande av koncernbokslut	12
3.2 Avskrivningsdifferens och reserver	14
4. KONCERNBOKSLUTETS OMFATTNING	14
4.1 Huvudregel	14
4.2 Undantag från skyldigheten att sammanställa dotterföretag	14
4.3 Sammanställning av dotterföretag med olikartad verksamhet	16
5. ELIMINERING AV KONCERNINTERNA TRANSAKTIONER	16
5.1 Allmänt	16
5.2 Interna intäcks- och kostnadsposter, intern vinstutdelning samt inbördes fordringar och skulder	16
5.3 Internvinster och förändringar i dem	17
5.4 Interna försäljningsförluster	17
6. ELIMINERING AV KONCERNENS INTERNA INNEHAV	17
6.1 Allmänt	17
6.2. Förvärvsmetoden	18
6.2.1 Allmän princip för förvärvsmetoden	18
6.2.2 Villkorligt anskaffningspris på dotterföretag	18

6.2.3	Dotterföretagets eget kapital vid anskaffningstidpunkten	19
6.2.3.1.	Definiering av tidpunkten för det egna kapitalet	19
6.2.3.2.	Beaktande av skatteeffekter	19
6.2.3.3.	Behandling av det egna kapitalets kapitallån	19
6.2.3.4.	Åtskiljning från fonden för verkligt värde	20
6.2.3.5.	Sammanställning av ett ömsesidigt fastighetsbolag	20
6.2.4	Elimineringsordningen för eget kapital	21
6.2.5	Koncernaktiva och koncerngoodwill	21
6.2.6	Koncernpassiva och koncernreserv	23
6.2.7	Uptagande av koncerngoodwill och koncernreserv samt avskrivningar och minskningar av dem	24
6.3	Moderföretagets innehav av egna aktier och dotterföretagets innehav av moderföretagets aktier	24
6.4	Uppskrivningar och nedskrivningar av dotterföretagets aktier eller andelar	25
6.5	Uppskrivningar i dotterföretaget	25
7.	AVRÄKNING AV MINORITETSANDELEN FRÅN KONCERNENS RESULTAT OCH EGET KAPITAL	25
7.1	Allmänt	25
7.2	Minoritetsandel från avskrivningsdifferens och reserver	26
7.3	Minoritetsandel och internvinster	26
7.4	Indirekt och ackumulerat innehav	27
7.5	Minoritetsandel och olika aktieslag	27
7.6	Minoritetsandel av förlust	27
8.	LATENTA SKATTESKULDER OCH FORDRINGAR	27
9.	SAMMANSTÄLLNING AV INTRESSEFÖRETAGS BOKSLUTSUPPGIFTER	28
9.1	Definition av intresseföretag	28
9.2	Skyldighet att sammanställa intresseföretags bokslutsuppgifter	29
9.3	Tillvägagångssätt som ska tillämpas vid sammanställning av intresseföretag	29
9.4	Uptagande av vinstandelar i koncernresultaträkningen	31
9.5	Behandling av intresseföretagets koncernaktiva eller -passiva	31
9.6	Eliminering av internvinster	32
9.7	Intresseföretagets bokslut som ligger till grund för sammanställningen	32
9.8	Intresseföretagets innehav av aktier eller andelar i koncernföretag	33
9.9	Uppskrivningar och nedskrivningar av aktier eller andelar i intresseföretag	33
9.10	Intresseföretaget som moderföretag i en koncern	33
9.11	Utländskt intresseföretags bokslutsposter	34
10.	SAMMANSTÄLLNING AV SAMFÖRETAGS BOKSLUTSINFORMATION	34
10.1	Definition av samföretag	34
10.2	Sammanställning av ett samföretags bokslutsuppgifter med koncernbokslutet	34
11.	SAMMANSTÄLLNING AV ETT UTLÄNDSKT DOTTERFÖRETAGS BOKSLUTSINFORMATION	35
11.1	Omräkning av bokslutsposter	35
11.2	Behandling av omräknings- och kursdifferenser i koncernbokslutet	35
11.2.1	Omräkningsdifferens	35
11.2.2	Kursdifferens vid eliminering av intern vinstutdelning och övriga interna affärstransaktioner	36

11.2.3 Medelkursdifferens	36
11.2.4 Säkring av utländska dotterföretags eget kapital	36
12. BEHANDLING AV ÄNDRINGAR AV KONCERNSTRUKTUREN I KONCERNBOKSLUTET	37
12.1 Allmänt	37
12.2 Försäljning av dotterföretag	38
12.3 Överlåtelse av en del av ett dotterföretag genom en riktad emission	39
12.4 Förvärv av en del i dotterföretaget då dotterföretaget löser in sina aktier	39
12.5 Fusion av ett dotterföretag	39
12.5 Upplösning av ett dotterföretag	41
12.6 Övriga företagsarrangemang	41
12.6.1 Delning	41
12.6.2 Verksamhetsöverlåtelse	42
12.6.3 Aktiebyte	42
13. SCHEMAN FÖR KONCERNRESULTATRÄKNING OCH KONCERNBALANSRÄKNING, NOTER, VERKSAMHETSBERÄTTELSE, FINANSIERINGSANALYS SAMT SAMMANSTÄLLNINGSDOKUMENT	43
13.1 Koncernresultaträkning och balansräkning	43
13.2 Resultat- och balansräkning för ideella samfund och stiftelser	44
13.3 Noter	44
13.3.1 Uppgifter som motsvarar ett enskilt företags noter (BokfF 4:1 §)	45
13.3.2 Noter angående upprättande (BokfF 4:2 §)	45
13.3.3 Noter om dotter- och intresseföretag (BokfF 4:3 §)	45
13.3.4 Övriga noter (BokfF 4:4 §)	46
13.4 Redovisning om uppgifter om koncernen i verksamhetsberättelsen	46
13.5 Koncernens finansieringsanalys	46
13.6 Sammanställningsdokument samt arkivering av koncernbokslutsmaterial	47
14. SMÅ KONCERNER	47

# 1. ALLMÄNT

## 1.1 Bestämmelser och ändringar till den tidigare allmänna anvisningen

Denna allmänna anvisning från bokföringsnämnden ger handledning i fråga om tolkningen av bestämmelserna om koncernbokslut i bokföringslagen (1336/1997) och bokföringsförordning (1339/1997) samt i aktiebolagslagen (624/2006). I anvisningen har ändringar i bokföringslagen och aktiebolagslagen beaktats fram till datum för utgivandet. Denna allmänna anvisning ersätter den allmänna anvisningen om uppgörande av koncernbokslut som bokföringsnämnden publicerade 7.11.2006.

Denna allmänna anvisning ger handledning till de bokföringsskyldiga som inte upprättar ett koncernbokslut enligt de internationella bokslutsstandarder som avses i BokfL 7a kapitel.

Koncernen bildar en ekonomisk helhet, där moderföretaget har bestämmanderätten. Det primära målet med ett koncernbokslut är att ge en riktig och rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning på samma sätt som om koncernföretagen skulle vara en enda bokföringsskyldig.

Bland annat följande betydande förändringar beträffande koncernbokslut har gjorts i bokföringslagen, stiftelselagen och aktiebolagslagen jämfört med tidigare lagstiftning:

- En stiftelse som koncernens moderbolag (2.2)
- Höjning av räntegränserna som gäller skyldigheten att upprätta koncernbokslut (avsnitt 2.3)
- Utvidgade grunder för att inte behöva upprätta koncernbokslut för underkoncern (2.4)
- Beaktande av väsentligheten i dotterföretagets sammanställningsskyldighet (4.2) och att inte upprätta koncernbokslut (2.4)
- Beaktande av kapitallånet i anskaffningsutgiftsberäkningen enligt 5:5c § i bokföringslagen (6.2.3)
- Avskrivningstid för koncerngoodwill (6.2.5)
- Avlägsnandet av sammanställningsmetoden (pooling) från sammanställningsmetoderna
- Sammanställning av ägarintresseföretag (9.1)
- Koncernbokslutets noter (13.3)

I de allmänna anvisningarna har dessutom de tidigare anvisningarna ändrats och preciserats bl.a. till följande delar:

- Precisering av begreppet bestämmanderätt (avsnitt 1.2)
- Undantag i dotterföretagets sammanställningsskyldighet enligt riktig och tillräcklig bild (4.2)
- Begreppet dotterföretagets anskaffningsutgift för villkorligt köpepris (6.2.3)
- Upptagning av posterna i det egna kapitalet vid anskaffningstidpunkten som en del av förvärvets eget kapital (6.2.3)
- Sammanställning av ett ömsesidigt fastighetsbolag i koncernbokslutet (6.2.3.5)
- Hantering av en aktiekapitalsplacering i koncernbokslutet (6.2.4)
- Latent skatteskuld som uppstår vid inriktningen av koncernaktiva (6.2.5)
- Intäktsföring av koncernreserven (6.2.6)

- Hantering av aktier i moderföretaget som ägs av dotterföretaget (6.4)
- Värdering av minoritetsandelen (7.1)
- Begreppet betydande inflytande (9.1)
- Hantering av koncernaktiva hos ett utländskt dotterföretag (11.1)

## 1.2 Definition av koncern

1.2.1. Koncernförhållandet grundar sig enligt 1:5.1 § i BokfL och 6 § i samma kapitel på bestämmande inflytande i ett annat företag. En bokföringsskyldig anses ha bestämmande inflytande i en annan bokföringsskyldig eller i ett motsvarande utländskt företag (målföretag) då den bokföringsskyldige:

- 1) innehar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i målföretaget och denna röstmajoritet grundar sig på ägande, medlemskap, bolagsordningen, bolagsavtalet eller därmed jämförbara stadgar eller något annat avtal, eller
- 2) innehar rätt att utse eller avsätta flertalet av ledamöterna i målföretagets styrelse eller motsvarande organ eller i ett organ som har denna rätt, och rätten grundar sig på samma omständigheter som den röstmajoritet som avses i 1 punkten, eller
- 3) på annat sätt de facto har bestämmande inflytande i målföretaget. (BokfL 1:5.1 § 3 mom.)

1.2.2. När röstandelen räknas ut beaktas inte en röstningsbegränsning som följer av lag eller av målföretagets bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar. Vid beräkandet av det sammanlagda röstetalet i ett målföretag beaktas inte de röster som hänför sig till aktier eller andelar som innehas av målföretaget eller av ett dotterföretag som avses i 1:6 § i BokfL. Röstetalen för en person som handlar i eget namn men för någon annans räkning, dvs. för en bulvan, anses tillhöra den för vars räkning personen handlar (BokfL 1:5.2 och 1:5.4 §).

1.2.3. Om en bokföringsskyldig har bestämmande inflytande i ett målföretag enligt 1:5 § i BokfL, är den förstnämnda moderföretag och det sistnämnda dotterföretag. Moderföretaget och dess dotterföretag bildar en koncern. Moderföretaget och dess dotterföretag kallas koncernföretag (BokfL 1:6.1 §). Detta tillämpas också om en bokföringsskyldig tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller ett dotterföretag till den bokföringsskyldige ensamt eller tillsammans med andra dotterföretag har bestämmande inflytande i målföretaget (BokfL 1:6.2 §). De i 1:8 § i BokfL avsedda intresseföretagen, ägarintressebolagen eller samföretagen utgör däremot inte koncernföretag (se punkt 9.1).

1.2.4. Enligt 1:5.1 § 1 och 2 mom. i BokfL uppkommer bestämmande inflytande antingen genom majoritet av rösterna eller genom rätten att utnämna eller avsätta en majoritet av medlemmarna i styrelsen eller motsvarande organ. På basis av detta kan det uppstå en situation, där ett företag samtidigt kunde anses höra till två koncerner. Ett företag kan dock inte samtidigt höra till två skilda koncerner. Det räknas höra till den koncern vars företag har rätt att utnämna eller avsätta majoriteten av medlemmarna i styrelsen eller motsvarande organ. Med andra ord är grunden enligt BokfL 1:5.1 2 mom. primär i förhållande till grunden i 1 mom.

1.2.5. Till bestämmande inflytande i målföretaget räknas även ett bestämmande inflytande som på annat sätt faktiskt utövas (BokfL 1:5.1 § 3 mom.). Detta beskriver principen med ”sak före form”, vilket betyder att alla faktorer som påverkar arrangemanget ska redas ut och bedömas från fall till fall med betoning på helheten. Motiveringarna till detta finns i regeringens proposition (RP 126/2004) där man konstaterar att det under de senaste åren har skapats enheter för finansierings- och säkerhetsarrangemang eller andra särskilda ändamål (eng. special purpose entities). Bokföringsnämndens utlåtande 1646/2001 har behandlat begreppet bestämmande inflytande i förhållande till skyldigheten att upprätta koncernbokslut i de fall då bestämmande inflytande inte enbart kan härledas utgående från vilken andel av aktier som innehas. I det aktuella fallet ansågs bolaget A ha bestämmande inflytande på bolaget B eftersom verkställande direktören i bolaget A genom ett delägaravtal var ordförande för bolaget B:s styrelse, som bestod av två personer och på detta sätt i själva verket hade en bestämmande ställning i styrelsen för bolaget B.

1.2.6. Bestämmande inflytande är inget statiskt tillstånd utan det bestämmande inflytandet ska bedömas regelenligt och särskilt i fall där det bestämmande inflytandet baserar sig på faktiska saker som avses i BokfL 1:1.1 § 3 mom.

1.2.7. För 1:5.1 § 3 mom. i bokföringslagen är alla avtal och andra juridiska arrangemang (nedan ”medel”) som berättigar den berörda instansen till att utnyttja bestämmande inflytande i målföretaget av betydelse. Det bestämmande inflytandet baserar sig till exempel på rätten att få röstmajoritet i objektet.

1.2.8. Till medel som kan ge rätt till röstmajoritet hör konvertibla lån samt andra olika typer av optionsarrangemang som berättigar till aktier. Den rätt medlet ger ska kunna användas av den bokföringsskyldige vid den tidpunkt då existensen av det bestämmande inflytandet utvärderas, alltså då man bedömer om den bokföringsskyldige ska inkludera målföretaget i sitt koncernbokslut eller ej. Vid tidpunkten för granskningen ska rätten vara obegränsad, med andra ord ska användningen av medlet vara något som den bokföringsskyldige själv obegränsat kan bestämma utan att någon annan instans de facto hindrar eller begränsar denna rätt. Om en granskning visar att den bokföringsskyldige har en sådan rätt att använda medel för att uppnå bestämmande inflytande ska målföretaget sammanställas med den bokföringsskyldige i koncernbokslutet. Det är inte av betydelse om den bokföringsskyldige ämnar använda medlet eller ej vid tidpunkten för granskningen.

1.2.9. Ovan nämnda gäller endast definitionen av ifall bestämmande inflytande existerar. Koncernsammanställningen utförs alltid i förhållande till det verkliga ägarskapet. Om aktierna ger olika rättigheter till vinst ska detta beaktas i uträkningen och presentationen av minoritetsandelen och den andel som tillhör koncernen. Detta behandlas nedan i punkt 7.5 om tekniken för koncernsammanställning.

1.2.10. Den ovan granskade 1:51 § 3 mom. i BokfL innebär även att en bokföringsskyldig som äger majoriteten av målföretagets aktier kan låta bli att sammanlå målföretaget i sitt koncernbokslut om någon annan instans de facto utövar bestämmande inflytande i målföretaget. Koncernföretaget sammanställs uttryckligen med koncernen för den instans som använder bestämmande inflytande.

1.2.11. Den bokföringsskyldige kan även använda bestämmande inflytande fast det innehar färre än 50 procent av rösterna i målföretaget. Detta i sådana fall där ägarskapet är mycket splittrat och ingen annan instans har ett betydande ägarskap. Då ska man reda ut om den bokföringsskyldige verkligen kan använda bestämmande inflytande. Bokföringsnämnden anser att i en situation där den bokföringsskyldige har till exempel 35–40 % av rösterna i

målföretaget och det inte finns några andra ägarinstanser eller ägargrupper med minst 5 procent av rösterna så är det motiverat att anta att den bokföringsskyldige har betydande inflytande. Om den bokföringsskyldige i en sådan här situation inte anser det vara motiverat att inkludera målföretaget i koncernbokslutet ska den bokföringsskyldige visa att det förekommer sådana andra faktorer som hindrar den bokföringsskyldige från att utöva verkligt bestämmande inflytande. Motsvarande skyldighet föreligger även vid de arrangemang som avses i punkterna 1.2.7 och 1.2.11 där den bokföringsskyldige anser att inget koncernförhållande finns.

1.2.13. Utgångsvis får målföretaget endast tillhöra en koncern åt gången. IFRS-standarderna skiljer sig från BokfL 1:5 vilket kan leda till att målföretaget ska sammanställas med två olika koncerner.

### 1.3 Koncernbokslutets innehåll

Koncernbokslutet ska upprättas som en sammanställning av koncernföretagens resultaträkningar och balansräkningar samt noterna till dessa. Koncernbokslutet ska upprättas på ett överskådligt sätt och så att det bildar en helhet (BokfL 6:2.1§). I noterna till koncernresultaträkningen och balansräkningen ska i tillämpliga delar anges samma uppgifter som i noterna till ett enskilt företags bokslut samt uppgifter angående upprättande av koncernbokslut, dotter- och intresseföretag samt vissa andra uppgifter (BokfL 4:1–4:4 §).

I koncernbokslutet för aktiebolag och andelslag ska ingå en finansieringsanalys för koncernen, om moderbolaget är ett publikt aktiebolag eller ett sådant privat aktiebolag, som med tanke på det allmänna intresset är ett betydande företag eller en koncern som för både den senast avslutade och den närmast föregående räkenskapsperioden är en sådan ”storkoncern” som har överskridit minst två av de begränsningar som anges i BokfL 1:4 §.

I koncernbokslutet för aktiebolag och andelslag ska ingå en finansieringsanalys för koncernen, om moderbolaget eller ett företag som tillhör samma koncern är ett publikt aktiebolag eller ett sådant privat aktiebolag, som med tanke på det allmänna intresset är ett betydande företag eller en koncern som för både den senast avslutade och den närmast föregående räkenskapsperioden är en sådan ”storkoncern” som har överskridit minst två av de begränsningar som anges i BokfL 1:4 §.

Gränserna är:

- balansens slutbelopp: 20 000 000 euro
- omsättning 40 000 000 euro
- i genomsnitt 250 personer anställda under räkenskapsperioden

Andra företag behöver inte bifoga en finansieringsanalys till koncernbokslutet.

I koncernbokslutet ska även tas upp ett mot koncernföretagens ägarandel svarande belopp av intresseföretagets vinst eller förlust samt av förändringen i eget kapital (BokfL 6:12 §).

För att bekräfta koncernbokslutet upprättas, på sätt som motsvarar balansspecifikationer, sammanställningsdokument, i vilka specificeras hur koncernbokslutet har upprättats som sammanställning av koncernföretagens bokslut.

## 2. SKYLDIGHET ATT UPPRÄTTA

### 2.1 Skyldighet att upprätta koncernbokslut

Enligt 6:1 § i BokfL ska ett moderföretag upprätta och i sitt bokslut ta in ett koncernbokslut, om det är:

- 1) ett aktiebolag,
- 2) ett öppet bolag eller kommanditbolag som har ett aktiebolag som ansvarig bolagsman, eller
- 3) ett öppet bolag eller kommanditbolag som har ett öppet bolag eller kommanditbolag som avses i 2 punkten som ansvarig bolagsman.
- 4) ett andelslag

Dessa moderföretag är skyldiga att upprätta koncernbokslut oberoende av huruvida de driver rörelse eller inte. Övriga bokföringsskyldiga, förutom yrkesutövare eller affärsidkare, är som moderföretag skyldiga att upprätta och i sitt bokslut ta in ett koncernbokslut om de driver rörelse (BokfL 6:1.2 §).

En bokföringsskyldig som äger andelar i ett eller flera intresseföretag men inte i ett enda dotterföretag, bildar ingen koncern och är därmed inte skyldig att upprätta koncernbokslut. För andra företag än små och mikroföretag där ägarandelen är en femtedel eller mera ska noterna till den bokföringsskyldiges bokslut innehålla företagets namn, hemort och ägarandel samt det egna kapitalet och räkenskapsperiodens vinst eller förlust enligt det senast upprättade bokslutet (BokfL 2:9.1 § punkt 1). Om det allmänna kravet på riktiga och tillräckliga uppgifter kräver det ska nödvändiga tilläggsuppgifter om situationen lämnas i noterna.

För klarhets skull konstaterar bokföringsnämnden att en personalfond, som företaget eller en av dess resultatenheter har grundat, inte ska sammanställas med moderföretagets koncernbokslut. Enligt lagen om personalfonder (814/1989) 2.1 § äger och förvalta personalen en sådan fond, vars målsättning är att förvalta de medel som företaget har betalat till fonden som vinstarvoden och övriga medel som lagen avser.

### 2.2 Ideell sammanslutning och stiftelse som koncernens moderföretag

#### 2.2.1 Deltagande i dotterbolagets verksamhet som grund för koncernbokslut i moderföretaget

En ideell sammanslutning är enligt föreningslagen (503/1989) inte skyldig att upprätta ett koncernbokslut. Om den ideella sammanslutningen aktivt deltar i ledningen, finansieringen eller annan därmed jämförbar verksamhet i dotterföretaget anses den idka rörelse enligt BokfL 6:1 § och är därmed skyldig att upprätta koncernbokslut. Detta kan till exempel försiggå så att en ideell sammanslutning eller en stiftelse antingen vid sidan av sin egen verksamhet eller på annat sätt överlåter administrativa, finansiella eller övriga tjänster eller får sådana från sitt dotterföretag eller på annat sätt idkar rörelse med dotterföretaget. Det är även av betydelse om det sker ömsesidiga affärer mellan de dotterföretag som idkar rörelse eller om moderföretaget har gett garantier för sina dotterföretag (Bokföringsnämnden 1519/1998).



Ideella föreningar berörs dock av undantagsbestämmelsen i 6:2.3 i BokfL. Om det är frågan om en liten koncern avsedd i 1:6a 1 i BokfL behöver koncernbokslutet inte göras upp trots kravet på en rättvisande och tillräcklig bild i BokfL 3:2. Undantaget gäller dock inte en situation där något av företagen som tillhör moderkoncernen är ett listat företag, ett kreditinstitut eller ett försäkringsbolag.

### *2.2.2. Specialbestämmelser om stiftelsemoderns koncernbokslut*

En stiftelse måste alltid göra upp ett koncernbokslut på det sätt som förutsätts i 5:4.2 § andra meningen i stiftelselagen (487/2015). Bokföringslagens undantagsbestämmelser om uppgörandet av koncernbokslut gäller inte stiftelser. I stiftelselagens förarbeten ansågs detta vara nödvändigt bland annat eftersom stiftelser saknar ägare. Syftet är även att främja ett efterföljande av begränsningarna för närstående kretsar.

I stiftelsens koncernbokslut inkluderas alla rättspersoner som tillhör stiftelsekoncernen. Med stöd av andra meningen i 5:4.2 § i stiftelselagen behöver ett dotterbolags bokslut dock inte sammanställas med koncernbokslutet, om en sammanställning inte behövs för att ge riktiga och tillräckliga uppgifter om stiftelsens verksamhet och ekonomiska ställning. Kravet på riktiga och tillräckliga uppgifter tolkas då uttryckligen med beaktande av bestämmelserna och syftet i stiftelselagen som gäller stiftelsens ändamål och verksamhet och inte till exempel enligt bestämmelserna i BokfL 6:3 §.

Bokföringsnämnden har tagit ställning till fall då sammanställning inte behövs i sitt utlåtande Bokföringsnämnden 1945/2015. Nämnden ansåg att undantagsbestämmelsen ska tolkas strikt och endast sådana oväsentliga dotterföretag som inte direkt inverkar till exempel på skuldsättningsgraden kan utelämnas. Enligt utlåtandet får undantaget inte tillämpas om dotterföretaget genomför stiftelsens syfte eller om det utövar stiftelsens placeringsverksamhet.

Dessutom ska undantaget enligt utlåtandet BFN 1945/2015 tolkas strängt i situationer där:

- koncernen har skuldfinansiering utanför koncernen i förhållande till dess kapital
- stiftelsen eller dess dotterföretag får finansiering ur offentliga medel eller den har för sin verksamhet samlat in medel från allmänheten
- stiftelsen eller dess dotterföretag har gett borgensförbindelser eller andra säkerheter eller ansvarsförbindelser för att få skuldfinansiering utanför koncernen.

Det är stiftelsens styrelses uppgift att bedöma om ovan nämnda undantagsmöjligheter kan tillämpas. Givandet av riktiga och tillräckliga uppgifter tolkas med beaktande av just bestämmelserna i stiftelselagen om stiftelsens ändamål och verksamhet.

Om dotterföretaget inte sammanställs eller om koncernbokslutet inte upprättas eftersom det inte finns några dotterföretag att sammanställa, ska saken motiveras i moderstiftelsens bokslut. Dessutom bör beaktas att BokfL 4:3.1 § 2 mom. förutsätter noter om de dotterbolag som inte sammanställts.

### *2.2.3. Sammanställning av en stiftelse inom direkt influensrets med moderföreningens eller -stiftelsens koncernbokslut*

I en del situationer är det motiverat att sammanställa även en stiftelse i moderföreningens eller -stiftelsens direkta influensskrets med koncernbokslutet. Ett exempel på detta är en situation där koncernens verksamhet utövas i en fastighet ägd av stiftelsen och där moderföreningen eller -stiftelsen och medlemmarna i det organ som sammanställs med koncernen i huvudsak är samma personer.

När en separat stiftelse sammanställs med koncernen bör man beakta att det egna kapitalet i stiftelsens balansräkning inte enligt bestämmelserna i stiftelselagen fritt kan användas av koncernen. Den sammanställda stiftelsens eget kapital ska redovisas åtskilt från koncernbalansens övriga egna kapital och den not som behövs ska ges i ärendet.

### **2.3 Undantag beträffande moderföretag i en liten koncern**

Koncernbokslut behöver inte upprättas, om under såväl räkenskapsperioden som den omedelbart föregående räkenskapsperioden högst en av följande gränser har överskridits, räknade sammanlagt för både moderföretaget och dess dotterföretag (BokfL 6:1.3 §). Då denna allmänna anvisning gavs var gränserna enligt BokfL:

- 1) omsättning eller motsvarande intäkter 12 000 000 euro,
- 2) balansomslutning 6 000 000 euro,
- 3) det genomsnittliga antalet anställda 50 personer.

I en ideell sammanslutning och stiftelse kan den mot omsättningen svarande intäkten enligt BokfL 1:3 § anses betyda det sammanlagda beloppet av intäkter från den ordinarie verksamheten, tillförda medel samt investerings- och finansieringsverksamheten. I verksamhet som baserar sig på besittning av fastighet kan den anses betyda det sammanlagda beloppet av hyror, vederlag och serviceintäkter.

Omsättningen och balansomslutningen beräknas som koncernföretagens omsättning och balansomslutning sammanlagt utan avdrag för interna transaktioner inom koncernen.

### **2.4 Underkoncernens moderföretags skyldighet att upprätta koncernbokslut**

Ett moderföretag ska upprätta koncernbokslut också då det som dotterföretag hör till en större koncern. Moderföretaget bildar i detta fall en s.k. underkoncern tillsammans med sina dotterföretag. I bokföringslagen avsett koncernbokslut behöver dock inte upprättas om ovan i punkt 2.3 avsedda gränser för koncernens storlek underskrids.

Moderföretaget för en underkoncern behöver inte heller upprätta koncernbokslut, om (BokfL 6:1.4 §):

- 1) ett företag som lyder under lagstiftningen i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet äger minst nio tiondelar av moderföretaget,
- 2) moderföretagets övriga ägare har gett sitt samtycke till att koncernbokslut inte upprättas, och
- 3) boksluten för moderföretaget och dess dotterföretag sammanställs med koncernbokslutet för ett företag som lyder under lagstiftningen i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och koncernbokslutet ges in för registrering enligt bestämmelserna i 3:9 § i BokfL.

- Då denna allmänna anvisning gavs hörde följande stater till EES-staterna, eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet: Nederländerna, Belgien, Bulgarien, Spanien, Irland, Island, Storbritannien, Italien, Österrike, Grekland, Kroatien, Cypern, Lettland, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malta, Norge, Portugal, Polen, Frankrike, Rumänien, Sverige, Tyskland, Slovakien, Slovenien, Finland, Danmark, Tjeckien, Ungern och Estland.
- Om ett utländskt företag inlämnar sitt koncernbokslut till patent- och registerstyrelsen för registrering, förutsätts enligt lagen inte att det översätts till finska eller svenska. Till exempel behöver moderföretaget för en finländsk underkoncern som hör till en tysk koncern inte upprätta koncernbokslut, om boksluten för de företag som hör till underkoncernen sammanställs med koncernbokslutet för det tyska företag vars bokslut inlämnas för registrering till patent- och registerstyrelsen.

Ett undantag enligt 6:1.4 § i BokfL kan tillämpas med där nämnda begränsningar även i sådana fall där ett företag, som inte lyder under lagstiftningen i ett EES-land, äger en del av moderföretaget under förutsättning att (BokfL 6:1.5 §):

- 1) detta företag upprättar sitt koncernbokslut och koncernens verksamhetsberättelse på ett sätt som motsvarar det enligt vilket koncernbokslut och koncernverksamhetsberättelser upprättas i enlighet med direktivet, enligt kraven i de internationella redovisningsstandarder som antagits genom IAS-förordningen, eller på ett sätt som motsvarar det som anges i de internationella redovisningsstandarder som definieras i kommissionens förordning (EG) nr 1569/2007, och
- 2) koncernbokslutet granskas av en revisor eller revisionsammanslutning som är godkänd enligt den nationella lagstiftning som företaget lyder under.
  - Ovan nämnda undantag enligt BokfL 6:1.4 § och 6:1.5 § tillämpas inte om det värdepapper som emitteras av det finländska moderföretaget är föremål för en marknad i Finland eller en annan EES-stat som omfattas av regleringen i direktivet 2004/39/EG (BokfL 6:1.7 §).
  - Vid givandet av dessa allmänna anvisningar är bokslutningsstandarder godkända av EU-kommissionen US GAAP (USA), Japan GAAP och Kanada GAAP.

Ett koncernbokslut behöver heller inte upprättas då (BokfL 6:1.6 §):

- 1) dotterföretagen inte vart för sig och tillsammans är väsentliga för att ge en rättvisande bild av koncernen under den avslutade och den föregående räkenskapsperioden, eller
- 2) dotterföretagen inte behöver sammanställas med stöd av BokfL 6:3 §.
  - Bedömningen av väsentlighet som avses ovan i 6:1.6 § 1 mom. i bokföringslagen kan baseras på den analysmetod som presenteras nedan i punkt 4.2. Då krävs ingen sammanställning för bl.a. ett företag som inte är aktivt i koncernbokslutet om detta företags balansräkning i praktiken inte innehåller några ansvar.

Om koncernbokslutet inte upprättats utifrån denna bestämmelse ska detta undantag nämnas i moderföretagets resultaträkning eller not till balansräkningen tillsammans med

namnet och hemorten för det företag med vars koncernbokslut moderföretaget och dess dotterföretag sammanställs (Bokf 2:10.2 §).

## 2.5 Skyldighet att upprätta koncernbokslut enligt aktiebolagslagen

Ett koncernbokslut ska enligt 8:9.2 § i aktiebolagslagen upprättas om moderbolaget är ett publikt aktiebolag eller ett sådant privat aktiebolag som delar ut medel till aktieägarna. Koncernbokslutsskyldigheten gäller dock inte en liten koncern avsedd i BokfL 1:6a §, även om dess moderföretag är ett offentligt aktiebolag eller det delar ut medel till sina ägare. Å andra sidan står de små koncerner med ett eller flera samfund som är av betydelse för det allmänna intresset utanför detta undantag (BokfL 6:1.3 §).

- Enligt definitionen i 1:9 § i bokföringslagen är företag av allmänt intresse listade företag, dvs. sammanslutningar som har emitterat aktier, skuldebrev eller andra värdepapper som är föremål för handel på en reglerad marknad, kreditinstitut och försäkringsbolag.
- Utöver ovan nämnda hänvisar ABL 8:9.2 1 till undantaget i BokfL 6:1.4 § om upprättandet av koncernbokslut. Detta har behandlats ovan i punkt 2.4. Eftersom BokfL 6:1.5 § hör samman med BokfL 6:14 § innebär detta att även en undantagsprincip enligt detta tillämpas för aktiebolag.

Skyldigheten att upprätta koncernbokslut enligt 8:9.2 § i aktiebolagslagen beror utgångsmässigt inte på om det finns några dotterföretag att sammanställa med koncernbokslutet med beaktande av undantagen för sammanställningsskyldigheten i BokfL 6:3 § (se punkt 4.2). Om koncernbokslutet inte enligt BokfL 6:3 § inte innehåller sammanställningar med några dotterföretag skiljer sig koncernbokslutet inte från moderföretagets bokslut. Det är då inte nödvändigt att göra upp en separat koncernresultaträkning och en koncernbalansräkning. Det är enligt god bokföringssed att meddela detta i noterna.

I upprättandet av koncernbokslutet efterföljs bestämmelserna i bokföringslagen och -förordningen samt dessa allmänna anvisningar även i fall där skyldigheten att upprätta koncernbokslut fastställs i bestämmelserna i aktiebolagslagen eller då det upprättas frivilligt.

## 3. PRINCIPER FÖR UPPRÄTTANDE

### 3.1 Allmänna principer för upprättande av koncernbokslut

I koncernbokslutet ska koncernens resultat och ekonomiska ställning presenteras som om koncernföretagen utgjorde en enda bokföringsskyldig (BokfL 6:7.1 §).

Vid upprättande av koncernbokslut ska fortlöpande tillämpas samma principer. Dessa får ändras endast om det finns särskilda skäl (BokfL 6:4.1 §).

Koncernföretagens bokslut ska före sammanställningen ändras så att i dem enhetligt tillämpas de bokslutsprinciper enligt bokföringslagen som följs antingen i moderföretaget eller i koncernens huvudsakliga verksamhet. Undantag från detta får göras av särskilda skäl (BokfL 6:4.2 §). Vid upprättande av koncernföretagens bokslut har olika bokslutsprinciper kunnat tillämpas, vilka ska förenhetligas. Detta kan till exempel gälla

intäktsföring av inkomster från prestationer med lång tillverkningstid, definitionen av anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar, periodiseringen av anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar eller avvikande avskrivningsförfarande inom ett fastighetsföretag. Boksluten kan lämnas oförändrade före sammanställningen om förenhetligandet är onödigt för att ge en riktig och tillräcklig bild av koncernens verksamhet och den ekonomiska ställningen. Här nedan följer ett exempel på en situation där man av särskilda skäl får avvika från tillämpning av både de bokslutsprinciper som moderföretagets tillämpat och de som tillämpats i koncernens huvudsakliga verksamhet, kunde vara följande: Det holdingbolag som är moderföretag i koncernen utgör det enda inhemska koncernföretaget. De dotterföretag som idkar rörelse har sin hemort i stater där bokslutsprinciperna i väsentlig utsträckning avviker från bokslutsprinciperna enligt Finlands bokföringslag. Härvid måste man vid upprättande av koncernbokslutet enligt bokföringslagen tillämpa sådana bokslutsprinciper som inte tillämpats i ett enda enskilt koncernföretag.

Om vid upprättandet av koncernbokslutet inte har följts samma värderings- och periodiseringsprinciper som i bokslutet för koncernens moderföretag ska en motiverad redogörelse för detta ingå i noterna (BokfF 4:2 § punkt 3). Noterna till koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen ska innehålla en motivering, om man i ett dotterföretags bokslut som sammanställts med koncernbokslutet av särskild anledning har avvikit från de redovisningsprinciper som avses i 6:4.2 § i BokfL (BokfF 4:2 § punkt 4).

I koncernbokslutet ska i tillämpliga delar iakttas bokföringslagens 3:2 och 3:3 § samt 4 och 5 kapitel (BokfL 6:4.3 §). 3:2 § i BokfL innehåller bestämmelser om riktiga och tillräckliga uppgifter och 3:3 § om allmänna bokslutsprinciper. I 4 kapitlet BokfL ingår definitioner av vissa bokslutsposter och i 5 kapitlet värderings- och periodiseringsbestämmelser.

Ett finskt dotterföretag vars bokslut ska sammanställas med koncernbokslutet ska ha samma räkenskapsperiod som moderföretaget, om inte bokföringsnämnden beviljat undantag från detta (BokfL 6:5.1 §). Om räkenskapsperioden för ett dotterföretag som ska omfattas av koncernbokslutet utgår mer än tre månader före utgången av moderföretagets räkenskapsperiod, ska sammanställningen ske utifrån ett för dotterföretaget upprättat mellanbokslut per den dag moderföretagets räkenskapsperiod utgår. När mellanbokslutet upprättas ska bokföringslagens 1 och 3–5 kapitel iakttas i tillämpliga delar (BokfL 6:5.1 och 6:5.2 §).

Om räkenskapsperioden för ett dotterföretag som sammanställs i koncernbokslutet har utgått högst tre månader innan eller högst tre månader efter det att moderföretagets räkenskapsperiod utgår, får sammanställningen med koncernbokslutet göras utan upprättande av ett mellanbokslut. I koncernbokslutet ska man i så fall lämna ytterligare uppgifter om sådana händelser som är viktiga för bedömningen av dotterföretagets finansiella ställning och resultat och som har skett i perioden mellan tidpunkterna för dotterföretagets och moderföretagets bokslut (BokfL 6:5.2–3).

Om dotterföretaget har sammanställts med koncernbokslutet på basis av ett bokslut som upprättats för en räkenskapsperiod som har utgått före moderföretagets räkenskapsperiod, ska noterna till koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen innehålla en redogörelse för väsentliga händelser som har påverkat dotterföretagets resultat och ekonomiska ställning och som har ägt rum under tiden mellan utgången av dotterföretagets och moderföretagets räkenskapsperioder (BokfF 4:3.1 § punkt 7).

Dotterföretagens bokslutsuppgifter sammanställs med koncernbokslutet från och med anskaffningstidpunkten (se kapitel 6). Dotterbolagets bokslut sammanställs alltså från den tidpunkt då företaget blev dotterföretag. I mån av möjlighet ska det sålda dotterföretagets resultaträkning sammanställas med koncernbokslutet fram till tidpunkten för försäljningen (se punkt 12.2).

### 3.2 Avskrivningsdifferens och reserver

Den ackumulerade differensen (avskrivningsdifferens) mellan bokförda och planenliga avskrivningar samt reserver ska tas upp i koncernbalansräkningen uppdelade i eget kapital och latent skatteskuld samt deras förändring i koncernresultaträkningen uppdelad i förändring i latent skatteskuld och räkenskapsperiodens resultat (BokfL 6:7.5 §).

Den latent skatteskuldens andel av avskrivningsdifferensen och reserverna bestäms koncernföretagsvis genom att i första hand använda den skattesats som gäller vid tidpunkten för upprättande av koncernbokslut.

## 4. KONCERNBOKSLUTETS OMFATTNING

### 4.1 Huvudregel

I koncernbokslutet sammanställs i regel boksluten för samtliga koncernföretag (moderföretag och dotterföretag). I koncernbokslutet sammanställs dessutom samföretag och intresseföretag.

### 4.2 Undantag från skyldigheten att sammanställa dotterföretag

Ett dotterföretags bokslut behöver enligt 6:3.1 § i BokfL inte tas med i koncernbokslutet, om:

- 1) sammanställningen inte är nödvändig för att ge en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning,

Då ett dotterföretag inte tas med bör principen om försiktighet tas i beaktande. Grunden för att avvika ska tillämpas snävare beträffande dotterföretag som visar förlust än beträffande dotterföretag som visar vinst.

I praktiken kan små bostads- och fastighetsdotterföretag lämnas utanför sammanställningen på basis av deras ringa betydelse. I koncernbokslut uppgjorda av stiftelser bör man ändå för denna del efterfölja särskilt noggrannhet och bostads- och fastighetsdotterföretag kan lämnas utanför koncernbokslutet endast i undantagsfall (Bokföringsnämnden 1945/2015). Vid bedömningen av huruvida en rättvisande bild ges ska man i första hand beakta hur utelämnandet inverkar på räkenskapsperiodens resultat för koncernen och det egna kapitalet, särskilt det utdelningsbara egna kapitalet, för koncernen. Bedömningen ska väsentlighetsprincipen enligt 3:2a § i bokföringslagen efterföljas.

- 2) moderföretagets innehav i dotterföretaget är kortvarigt och avsett enbart att överlåtas vidare,

Som exempel kan nämnas ett dotterföretag som fått tillfälligt i samband med realisering av pant eller ett företagsköp och vars verksamhet inte hör till koncernens bransch.

På basis av detta kan också boksluten för dotterföretag vilkas ägarandelar hör till omsättningstillgångarna utelämnas ur koncernbokslutet. Internvinster ska elimineras oberoende av att någon sammanställning inte sker (se punkt 5.3).

Bokföringslagen innehåller ingen närmare definition av tidsintervallet för kortvarigt innehav. Bokföringsnämnden anser att man med kortvarigt innehav kan anse en period som sträcker sig över högst 12 månader. Analysen ska utföras utifrån ledningens ämnande att sälja dotterföretaget till utomstående. Detta ämnande ska finnas dokumenterat.

- 3) de uppgifter som är nödvändiga för att upprätta koncernbokslutet inte kan erhållas inom den tid som bestämts för upprättandet av bokslutet eller om anskaffandet av uppgifterna medför oskäliga utgifter, eller
- 4) betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva inflytande i dotterföretaget.

De väsentliga begränsningarna i moderföretagets möjligheter att utöva inflytande i dotterföretaget ska grunda sig på myndighetsåtgärder och övriga faktorer som är oberoende av den bokföringsskyldige (Bokföringsnämnden 1699/2003). Situationen kan också uppstå till exempel på grund av krigstillstånd i den stat där dotterföretaget finns. Vid dotterföretagets konkurs förlorar moderföretaget sitt bestämmande inflytande och sin makt i dotterbolaget och bokslutet för ett dotterföretag försatt i konkurs sammanställs inte med koncernbokslutet.

Dotterföretagens bokslut ska tas med i koncernbokslutet, om koncernbokslutet inte ger en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning i det fall att flera ovan i punkt 1) avsedda dotterföretags bokslut samtidigt lämnas utanför koncernbokslutet (BokfL 6:3.2 §). Förutsättningarna för att lämna dotterföretags bokslut utanför koncernbokslutet ska enligt punkterna 2) – 4) ovan bedömas skilt för varje dotterföretag i samband med upprättandet av koncernbokslut. I bedömningarna ska en väsentlighetsprincip enligt 3:2a § i bokföringslagen beaktas. Som ovan konstaterats ska tillämpningen av väsentlighetsprincipen baseras på ett övervägande från fall till fall.

I noterna till koncernens resultaträkning och koncernens balansräkning ska följande uppgifter om de dotterföretag som inte har sammanställts lämnas: namn, hemort och koncernföretagens innehav liksom även uppgifter om storleken på eget kapital och vinsten eller förlusten i det senaste bokslutet samt enligt vilken grund i bokföringslagens 6 kapitel 3§ eller med vilken rätt enligt lagstiftningen i övrigt dotterföretaget har lämnats utanför sammanställningen (BokfF 4:3.1 § punkterna 1 och 2).

Undantag beträffande sammanställningen av intresseföretagens uppgifter granskas nedan i punkterna 9.2 och 10.

### 4.3 Sammanställning av dotterföretag med olikartad verksamhet

Ett dotterföretags verksamhet kan avvika betydligt från verksamheten i de övriga dotterföretagen. Trots att dotterföretagets verksamhet avviker från de övriga företagens verksamhet ska dess bokslut sammanställas i koncernbokslutet enligt samma principer som de övriga koncernföretagen. Vid sammanställningen av siffrorna för ett dotterföretag med olikartad verksamhet med koncernens övriga siffror blir man ofta tvungen att ta till koncernspecifika lösningar för behandlingen av olika resultat- och balansposter. I så fall ska en beskrivning av hur dotterföretagets bokslut har sammanställts finnas i noterna. Noterna bör bl.a. innehålla uppgifter om hur omsättningen, rörelsevinsten och räkenskapsperiodens resultat i koncernen har bildats genom sammanställningsåtgärderna.

Enbart idkande av rörelse i en annan miljö och efter en annan affärsmodell ger inte alltid rätt till utnyttjandet av detta undantag. Grunderna för ledningens övervägande ska även anges i noterna.

## 5. ELIMINERING AV KONCERNINTERNA TRANSAKTIONER

### 5.1 Allmänt

I koncernbokslutet ska koncernens resultat och ekonomiska ställning presenteras som om koncernföretagen utgjorde en enda bokföringsskyldig. Därför ska effekten av koncerninterna poster som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretagen elimineras (BokfL 6:7.1 §). Poster som ska elimineras är således bland annat koncernens interna intäkter och kostnader samt intern vinstutdelning, koncernföretagens inbördes fordringar och skulder samt koncernens internvinster.

Koncernens interna intäkter och kostnader samt intern vinstutdelning, koncernföretagens inbördes fordringar och skulder samt koncernens internvinster och förändringar i dem behöver inte elimineras, om elimineringen inte är nödvändig för att ge en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning (BokfL 6:7.4 §).

Före elimineringen av koncernens interna poster måste man säkerställa att de har bokförts lika stora i boksluten för de koncernföretag som ska sammanställas med koncernbokslutet.

### 5.2 Interna intäcks- och kostnadsposter, intern vinstutdelning samt inbördes fordringar och skulder

Intäkter från affärshändelser mellan koncernföretag i koncernföretagens resultaträkningar och motsvarande kostnader i andra koncernföretags resultaträkningar elimineras vid upprättande av koncernresultaträkning. På samma sätt elimineras ömsesidiga fordringar och mot dem svarande skulder som upptagits i koncernföretagens balansräkningar vid upprättande av koncernbalansräkning. De dividender som koncernföretagen utdelat till varandra under räkenskapsperioden och annan motsvarande vinstutdelning minskas vid upprättande av koncernresultaträkning från intäkterna och läggs till balanserad vinst (förlust) från tidigare räkenskapsperioder vid upprättande av koncernbalansräkning.

Om moderföretagets och dotterföretagets räkenskapsperioder utgår vid olika tid och dotterföretaget inte har upprättat mellanbokslut vid tidpunkten för utgången av moderföretagets räkenskapsperiod, kan de interna posterna som ingår i de bokslut som ska sammanställas vara olika stora. I så fall elimineras bara den del av den interna posten som



ingår i båda boksluten. Internvinster elimineras dock alltid i sin helhet enligt deras storlek i det säljande företags bokslut. Posten som inte elimineras redovisas i posterna som överförs till koncernbalansen.

### 5.3 Internvinster och förändringar i dem

De internvinster som aktiverats i koncernföretagens balansräkningar elimineras vid upprättande av koncernbalansräkning från de poster på aktiva sidan i balansräkningen där de ingår, samt från det egna kapitalet. Förändringar i internvinster elimineras från räkenskapsperiodens resultat. Internvinster och förändringar i dem elimineras i sin helhet oberoende av hur stora andelar koncernföretagen innehar i det företag som har överlåtit eller mottagit den tillgång i vars bokföringsvärde internvinst ingår. För minoritetsandelarnas del behandlas internvinsterna nedan i anvisningarnas punkt 7.3.

Internvinster som ingår i omsättningstillgångarna (interna lagervinster) elimineras från omsättningstillgångarna och det egna kapitalet. Den internvinst som ingår i ingående lager elimineras från balanserad vinst (förlust) från tidigare räkenskapsperioder och ändringen i internvinsten från räkenskapsperiodens resultat. Elimineringen hänförs vid upprättande av koncernresultaträkning enligt kostnadsslag till posten ”Material, förnödenheter och varor: Förändring av lager” och i koncernresultaträkningen enligt funktion till posten ”Kostnader för inköp och tillverkning”.

Koncernens internvinst som ingår i anskaffningsutgiften för en tillgång under bestående aktiva och avskrivningar på den elimineras på motsvarande sätt så att internvinsten inte påverkar koncernens ackumulerade vinst eller förlust från tidigare räkenskapsperioder och inte heller koncernens resultat för räkenskapsperioden.

Vid beräkning av internvinster följs det sätt att definiera anskaffningsutgiften som tillämpats inom koncernen. Om anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar och tillgångar under bestående aktiva bestäms enligt rörliga utgifter, beräknas internvinsten på samma sätt. Om beloppet av de fasta utgifter som sammanhänger med anskaffningen inräknas i anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar eller anläggningstillgångar, beaktas andelen fasta utgifter vid beräkning av internvinsten. På motsvarande sätt tas ränteutgifter som med stöd av 4:5.3 § i BokfL inräknats i anskaffningsutgiften för en tillgång bland bestående aktiva i betraktande vid beräkning av internvinster.

### 5.4 Interna försäljningsförluster

En intern försäljningsförlust som har uppstått i samband med försäljning av tillgångar mellan koncernföretagen ska alltid elimineras. Om det förekommer interna försäljningsförluster i koncernen ska man dock alltid reda ut om förlusten är ett tecken på en eventuell bestående värdeminskning på den tillgång som försäljningen gäller. I så fall ska en nedskrivning göras på det aktuella objektet i koncernbokslutet.

## 6. ELIMINERING AV KONCERNENS INTERNA INNEHAV

### 6.1 Allmänt

Koncernens interna innehav av aktier eller andelar i dotterföretag elimineras i regel enligt förvärvsmetoden så som stadgas i 6:8 § i BokfL.

## 6.2. Förvärvsmetoden

### 6.2.1 Allmän princip för förvärvsmetoden

Principen för förvärvsmetoden är att bara den del av dotterföretagets vinst, förlust eller övrig ändring av det egna kapitalet som har uppkommit efter förvärvet av dotterföretaget inverkar på koncernens eget kapital. Därför utförs elimineringen så att man å ena sidan eliminerar anskaffningsutgiften för dotterföretagets aktier och å andra sidan eliminerar den del av dotterföretagets eget kapital vid tidpunkten för bokslutet, som motsvarar koncernens ägarandel av det egna kapitalet vid anskaffningstidpunkten. I koncernens egna kapital blir då kvar det egna kapital som uppkommit efter anskaffningstidpunkten för dotterföretaget. Om anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna inte är lika stor som dotterföretagets egna kapital vid anskaffningstidpunkten, uppstår en elimineringsdifferens. Då anskaffningsutgiften för aktierna är större än det egna kapitalet vid anskaffningstidpunkten, benämns elimineringsdifferensen koncernaktiva och om fallet är det motsatta, koncernpassiva.

Ovan avsedda ägarandel beräknas på basis av aktiernas eller andelarnas relativa andel och påverkas inte av till exempel olika rösträtt som sammanhänger med aktierna.

Koncernen kan skaffa andelar i målföretag i flera olika skeden så att det först till exempel är ett intresseföretag och först efter en tilläggsanskaffning utgör ett dotterföretag. Allmän princip i sådana här fall är att varje anskaffning behandlas i en separat förvärvskalkyl och varje förvärv skapar egna förvärvsutgifter och möjliga koncernaktiva eller -passiva. Bokföringsvärdena för tidigare andelar fortsätter. Koncernaktivas inriktningar uppdateras enligt koncernvärdena i samband med koncernförvärvet.

### 6.2.2 Villkorligt anskaffningspris på dotterföretag

Enligt huvudregeln i förvärvsmetoden är det anskaffningsutgiften för dotterföretagets aktier som ska elimineras i samband med elimineringen av dotterföretagets anskaffningsutgift. Om man har avtalat om ett villkorligt anskaffningspris för dotterföretagets aktier är det möjligt att den slutliga anskaffningsutgiften på aktierna blir klar först till exempel ett par år efter anskaffningstidpunkten för aktierna eller andelarna. I första skedet upptas det belopp som man anser vara det mest sannolika slutliga anskaffningspriset för förvärvet med addition av de omedelbara kostnader förvärvet ger upphov till. Omedelbara kostnader som inkluderas i anskaffningspriset är sådana kostnader som inte skulle uppstå utan transaktionen. Försiktighetsprincipen vid uppskattningen av det tilläggspris knutet till målföretagets framtida resultat som ska betalas förutsätter att man med viss säkerhet känner till det aktuella koncernföretagets resultatnivå. Om det däremot är mycket sannolikt att koncernen kommer att behöva betala ett tilläggspris ska detta å andra sidan alltid beaktas. Om det uppskattade tilläggspriset ökar koncernaktiva ska denna ökning behandlas enligt samma principer som koncernaktiva i allmänhet.

I de koncernbokslut som upprättas innan det slutliga anskaffningspriset är fastställt samt då det slutliga priset på dotterföretaget är klart, ska anskaffningsutgiften enligt förvärvsmetoden vid behov justeras med en ökning eller minskning av anskaffningsutgiften från den ursprungliga uppskattningen. Även om kostnaden för tilläggspriset inte har uppskattats utgör en senare redovisning av detta inte ett nytt separat koncernaffärsvärde vars avskrivningstid inleds i samband med att tilläggspriset betalas. I ändringen av tilläggspriset är det frågan om en ändrad uppskattning som bokförs enligt den

ursprungliga avskrivningstiden i resultaträkningen. Innan värdeändringen bokförs bör man överväga om de allmänna aktiveringsförutsättningarna för redovisning i balansräkningen uppfylls.

Information om att koncernen har ett ansvar för tilläggspris vid anskaffning av dotterföretag ska ingå i noterna till koncernbokslutet.

### *6.2.3 Dotterföretagets eget kapital vid anskaffningstidpunkten*

#### *6.2.3.1. Definiering av tidpunkten för det egna kapitalet*

Med anskaffningstidpunkt avses i regel det ögonblick då äganderätten eller den på något annat sätt åstadkomna bestämmanderätten till det anskaffade dotterföretaget har övergått. Om dotterföretaget har anskaffats vid tidpunkten för dotterföretagets bokslut, kan anskaffningstidpunktens egna kapital fås från ifrågavarande bokslut eller utredas på basis av det. I övriga fall utreds det egna kapitalet vid anskaffningstidpunkten på basis av ett mellanbokslut eller någon annan kalkyl som upprättats för anskaffningstidpunkten. Om anskaffningstidpunkten är nära en tidpunkt för vilken dotterföretaget upprättar bokslut eller mellanbokslut (BokfL 6:5 §) till exempel en delårsrapport, kan man som utgångspunkt använda det egna kapital som ifrågavarande bokslut eller mellanbokslut visar. När mellanbokslut upprättas ska 1 och 3–5 kapitel BokfL iakttas (BokfL 6:5.3 §) efterföljas i tillämpliga delar.

I eget kapital vid anskaffningstidpunkten ska de latent skatteskulderna och latent skattefordringarna upptas enligt försiktighetsprincipen. Om det uppköpta företaget inte har bokfört några latent skatteskulder eller fordringar i sitt separata bokslut, ska dessa beaktas i koncernbokslutet enligt koncernens bokföringsprinciper.

Om ansvar och risker som sammanhänger med det köpta företaget övergått på köparen vid annan tidpunkt än då äganderätten övergick, fastställs anskaffningstidpunktens egna kapital enligt denna tidpunkt.

#### *6.2.3.2. Beaktande av skatteeffekter*

Dotterföretagets egna kapital vid anskaffningstidpunkten ska beräknas enligt de bokslutsprinciper som tillämpats inom koncernen. I dotterföretagets eget kapital ska även räknas in den ackumulerade avskrivningsdifferensen och reserver med avdrag av den latent skatteskulden (BokfL 6:8.1 §). Sålunda kommer den totala skillnaden mellan tillgångar och skulder i dotterbolagets balansräkning vid anskaffningstidpunkten att elimineras mot anskaffningsutgiften för aktierna i dotterföretaget, varvid upplösning av de avskrivningsdifferenser och reserver som dotterbolaget hade vid anskaffningstidpunkten inte längre inverkar på koncernens resultat eller egna kapital.

#### *6.2.3.3. Behandling av det egna kapitalets kapitallån*

Ett kapitallån som enligt BokfL 5:5c § har antecknats som en separat post i målgruppens egna kapital ska behandlas som en egen anskaffningsutgift i koncernbokslutet. Ett undantag här är en situation där avtalet om kapitallån innehåller en paragraf om bestämmanderätt enligt vilken kapitallånet förfaller för betalning då koncernförhållandet

bildas. En senare återbetalning av kapitallånet kommer att påverka koncernen via resultatet, eftersom koncernens förmögenhetsställning försvagas till följd av betalningen. Det är inte frågan om en justering av anskaffningspriset. Posten tas upp i finansieringsposterna i koncernbokslutet. Vid kapitallån är det vanligtvis frågan om ett så stort lånebelopp att det uppfyller kännetecknen för en exceptionell post enligt 2:3.1 § 2 mom. i BokfL och en not ska ges.

- Övriga kapitallån är skulder till sin karaktär och de räknas inte in i det egna kapitalet vid anskaffningstidpunkten.

#### 6.2.3.4. Åtskiljning från fonden för verkligt värde

Det egna kapitalet vid anskaffningstidpunkten räknas inte in i fonden för verkligt värde enligt förfarings sättet i 5.2a § i BokfL där till exempel det verkliga värdet för derivat bokförs. Denna post hos målföretagets eget kapital ska anges som en egen post i koncernbokslutet.

Om en del av dotterföretagets eget kapital enligt bolagsordningen tillhör koncernen i en annan andel än den som motsvarar ägarskapet – till exempel till följd av aktier av olika slag – behandlas endast denna del som koncernens eget kapital.

#### 6.2.3.5. Sammanställning av ett ömsesidigt fastighetsbolag

För att sammanställa ett ömsesidigt fastighetsbolag kan man utöver anskaffningsutgiftsmetoden även förfara genom följande förenklade förfarings sätt.

- I koncernbokslutet sammanställs endast egendomsposter som lyder under moderföretagets bestämmanderätt. Även om moderföretaget har bestämmanderätt under bolagsstämman för ett ömsesidigt fastighetsbolag kan sådana egendomsposter sammanställas i koncernbokslutet som moderföretaget inte har bestämmanderätt över. Därför sammanställs oftast endast ömsesidiga fastighets byggnader och eventuella markområden samt den skuldeandel som ingår i de aktier moderföretaget förvärvat i koncernbokslutet.
- Resultaträkningen sammanställs med kapitalandelsmetoden. Vanligtvis ackumulerar det ömsesidiga fastighetsbolaget ett nollresultat så ingen intäktspåverkan uppstår i samband med att det ömsesidiga fastighetsbolagets resultaträkning sammanställs. Då blir endast det vederlag moderföretaget betalt kvar i koncernbokslutet som utgifter.
- Det koncernaktiva som uppstår vid förvärvet av ett ömsesidigt fastighetsbolag riktas in till de egendomsposter som förvärvas, i huvudsak är dessa byggnader och markområden. I undantagsfall kan inriktningen även ske mot andra maskiner och inventarier som skaffats tillsammans med fastigheten. Ingen latent skatteskuld beräknas ut på inriktningen. Tolkningen baserar sig på bokföringsnämndens utlåtande 1949/2016 där ett ömsesidigt fastighetsbolag med vissa grunder tolkas vara ett ”skalbolag”. Se exempel 8 på sammanslutningarna. Inriktade koncernaktiva eller -passiva ska avskrivas enligt plan med samma avskrivningstid som byggnaderna. I koncernbokslutet avskrivs fastigheterna oavsett om det ömsesidiga fastighetsbolaget avskriver fastigheterna eller inte. Om bolaget tillämpar modellen för gängse värde för placeringsfastigheter kan avskrivningar inte utföras.
- Om fastighetsbolaget uppfyller kännetecknen för en placeringsfastighet och det verkliga värdet enligt BokfL 5:2b § tillämpas bokförs ändringar i fastighetens verkliga

värde i koncernens resultaträkning och alla egendomsposter som gäller placeringsfastigheterna redovisas på en rad i balansräkningen under punkten placeringsfastigheter bland bestående aktiva.

#### 6.2.4 Elimineringsordningen för eget kapital

Enligt ABL fördelas eget kapital på bundet och fritt eget kapital. Aktiekapitalet samt uppskrivningsfonden och fonden för verkligt värde enligt BokfL ingår i bundet eget kapital liksom även en reservfond och överkursfond som har bildats före 1.9.2006. De övriga fonderna samt räkenskapsperiodens vinst och balanserade vinstmedel ingår i fritt eget kapital.

Elimineringen av eget kapital vid anskaffningstidpunkten kan i allmänhet utföras i sådan ordning att beloppet som ska elimineras minskas från det egna kapitalet vid bokslutstidpunkten i enlighet med posternas ordning i bokföringsförordningens balansräkningsschema, uppifrån och ned så långt beloppet som ska elimineras räcker till. För aktiebolag innebär detta att elimineringen först sker från aktiekapitalet, därefter från övriga poster inom det bundna kapitalet och slutligen från ackumulerade vinstmedel. Denna ordning grundar sig på antagandet att posterna inom det bundna egna kapitalet har uppstått som kapitalplaceringar och därtill eventuellt genom överföringar från fritt eget kapital till bundet. För att posterna inom dotterföretagets egna kapital ska förbli oförändrade, får elimineringen inte ske mot en uppskrivningsfond som bildats efter anskaffningstidpunkten och inte heller mot andra poster inom det bundna egna kapitalet vilka har uppstått på annat sätt än genom överföringar från fritt eget kapital till bundet. Elimineringen kan inte heller hänföras till en aktiekapitalplacering enligt ABL 11:1.3 §, eftersom det är fråga om en placering, som i praktiken fördelar sig jämt på alla aktieägare utan att påverka förhållandena i aktieägarnas bestämmanderätt (se punkt 12.3 nedan). Ur koncernens synvinkel har koncernen fått nya medel och detta kan behandlas som ett erhållet bidrag. Om koncernföretaget ger motsvarande placering till ett annat företag än ett dotterföretag det äger till hundra procent så överlåts egendomsposter till minoriteten vilka ska redovisas som utgifter i koncernbokslutet. Eftersom det inte är frågan om ett resultat från koncernens egentliga verksamhet redovisas posten i finansieringsposterna i resultaträkningen.

#### 6.2.5 Koncernaktiva och koncerngoodwill

Koncernaktiva uppstår då egendomsposterna i det förvärvade företaget upptagits i företagets balansräkning till lägre värden än vad koncernen skulle ha betalat för ifrågavarande poster ifall dessa köpts skilt för sig eller då koncernens inkomstförväntningar överstiger bokföringsvärdet för tillgångsposterna i det förvärvade företaget. Koncernaktiva kan också uppkomma av att skulderna eller avsättningarna i det förvärvade företaget balansräkning ur koncernens synvinkel är övervärderade.

Restvärdet, det vill säga koncernaktiva fördelas enligt koncernens ägarandel på de tillgångs- och skuldposter hos dotterföretaget till vilka koncernaktiva kan hänföras (BokfL 6:8.3 §). Avsättningarna jämföras med skulder. Fördelningen av koncernaktiva innebär att beloppet för koncernaktiva läggs till tillgångsposternas bokföringsvärde och minskas från skuldposternas bokföringsvärde vid upprättande av koncernbalansräkning.

Koncernaktiva hänförs till de egendomsposter som en separat bokföringsskyldig kan aktivera enligt BokfL (jfr BokfL 5:5–11§).

Det är även möjligt att rikta in minoritetens andel av den kalkylerade koncernaktiva. Detta alternativ tillåts i bokslutsdirektivet även om bokföringslagen inte uttryckligen nämner det. Att värdera minoriteten till verkligt värde ger riktig och tillräcklig bild av arrangemangets karaktär, eftersom värderingen av egendomsposterna sker enligt det faktiska verkliga värdet. I detta alternativ värderas varje tillgångspost som om egendomsposten i fråga skulle ha förvärvats av ett företag till marknadspris. När till exempel en ägarandel på 80 % förvärvas i ett dotterföretag med en industrifastighet riktas inte 80 % av det verkliga värdet till fastigheten utan inriktningen görs enligt 100 %. Då behandlas differensen mellan ägarandelen och det verkliga värdet i minoritetsandelen. I ovan presenterade exempel hade värdet på minoritetsandelen ökat med inriktningen.

Koncernaktiva kan fördelas på tillgångsposter högst till ett sådant belopp att posternas bokföringsvärde efter fördelningen inte överstiger det sannolika överlåtelsepriset eller på annat sätt definierat gängse värde för ifrågavarande tillgångsposter. Om beloppet för koncernaktiva inte räcker till för att fördelas så att alla tillgångsposters värde höjs så att värdet motsvarar posternas gängse värde, och om ingen annan fördelningsgrund kan motiveras, fördelas beloppet för koncernaktiva jämt i förhållande till det gängse värdet på de olika egendomsposterna. Då görs fördelningen för varje egendomspost med samma procentandel.

Belopp som ska fördelas på skulder och avsättningar minskas från bokföringsvärdet för dessa poster, dock högst så mycket att skuldernas och avsättningarnas bokföringsvärden efter fördelningen inte understiger deras sannolika värden.

Koncernaktiva som fördelats på tillgångsposter kostnadsförs enligt samma principer som anskaffningsutgifterna för ifrågavarande poster. Koncernaktiva som hänförs till tillgångar bland bestående aktiva kostnadsförs således i takt med avskrivningarna eller nedskrivningarna för ifrågavarande tillgångsposter eller i samband med försäljning av tillgångarna. Koncernaktiva som hänförs till dotterbolagets skulder och avsättningar minskas i koncernbalansräkningen från bokföringsvärdet för dessa poster så länge ifrågavarande skulder eller avsättningar finns i dotterföretagets balansräkning. Det minskade beloppet kostnadsförs i takt med att skulderna eller avsättningarna minskar i dotterföretagets balansräkning. Avskrivningsandelen för en egendomspost som riktas in till minoriteten förminskar minoritetsandelens värde.

Den del av koncernaktiva som inte kan fördelas på tillgångs- och skuldposter hos dotterföretaget (koncerngoodwill) ska skrivas av enligt plan inom tio år eller, om dess verkningstid är längre, under sin verkningstid. Om den ekonomiska verkningstiden är under tio år ska avskrivningen göras på kortare tid. (BokfL 6:8.5 §). En avskrivningstid på över tio år ska kunna motiveras. Den del av koncerngoodwill som inte ännu har avskrivits ska tas upp bland koncernbalansräkningens bestående aktiva som en särskild post i immateriella tillgångar (BokfF 3:3.1 §) och räkenskapsperiodens avskrivning av koncerngoodwill under punkten avskrivningar och nedskrivningar (BokfF 3:2.1 §). Noterna till koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen ska innehålla en motiverad redogörelse, om avskrivningstiden för koncerngoodwill är längre än fem år (BokfF 4:2 § punkt 9). Redogörelsen ges skilt för varje dotterföretag om så krävs för att ge en rättvisande bild.

Koncerngoodwill beror på inkomstförväntningar till vilka hörande andelar av anskaffningsutgifter inte kan upptas skilt bland någon av dotterföretagens tillgångsposter. Vid bedömningen av inkomstförväntningar bör man beakta rörelseverksamhetens karaktär och förutsägbarhet. Om verkningstiden för koncerngoodwill ändras ska

avskrivningsplanen ändras. Detta kan också medföra att hela den resterande delen av beloppet för koncerngoodwill på en gång måste upptas som kostnad. Enligt 6:8.4 § i BokfL kan beloppet för koncerngoodwill inte avskrivas direkt genom att debitera det egna kapitalet. Avskrivningen kan inte heller göras på en gång, om inte inkomstförväntningarna i motsvarande mån har förändrats.

Inkomstförväntningarna i samband med koncernaktiva som fördelats och med koncerngoodwill skal beräknas försiktigt. Beräkningen ska vid behov justeras och den ska dokumenteras.

Den latent skatteskulden för fördelad koncernaktiva ska upptas i koncernens balansräkning. Härvid ökar koncerngoodwill med beloppet för den latent skatteskulden (se Bokföringsnämndens allmänna anvisning om latent skatteskulder och fordringar 4.4.2). I koncernbalansräkningen redovisas endast sådana latent skatteskulder som beror på inriktningen av koncernaktiva och som är en följd av förvärvad affärsverksamhet. Om egendomsposter förvärvas endast i form av ett juridiskt ”skalbolag” (Bokföringsnämnden 1949/2016) beräknas ingen latent skatt och arrangemanget skapar inte goodwill.

Enligt förvärvsmetoden värderas tillgångsposterna i ett förvärvat dotterföretag enligt den anskaffningsutgift som ur koncernens synvinkel uppkommit och de i koncernbalansräkningen upptagna aktiverade anskaffningsutgifterna för anläggningstillgångar, utgifter med lång verkningstid samt goodwill avskrivs på basis av 6:4.3 § bokföringslagen med iakttagande av bestämmelserna i 5 kapitlet. Beloppet av uppskrivningar i dotterföretagets balansräkning, vid tidpunkten för förvärvet, är anskaffningsutgifter även för koncernen, då en utomstående har utifrån differensen mellan de förvärvade egendoms- och skuldposterna betalats ett pris enligt anskaffningskostnaderna för externa aktier. Tekniskt genomförs detta så att uppskrivningarna först återkallas innan anskaffningsutgiftskalkylen görs upp, och uppskrivningarna beaktas som koncernaktivitas inriktningar till balansposterna i fråga.

#### 6.2.6 Koncernpassiva och koncernreserv

Koncernpassiva uppstår till exempel i följande fall:

- 1) tillgångsposterna i det förvärvade företaget är övervärderade ur koncernens synvinkel,
- 2) de verkliga skulderna i det förvärvade företaget är större än de skulder som upptagits i balansräkningen,
- 3) det förvärvade företaget förväntas gå med förlust under pågående räkenskapsperiod eller under följande räkenskapsperioder, eller
- 4) förvärvet har gjorts till ett förmånligt pris.

Koncernpassiva fördelas enligt koncernens ägarandel på de tillgångs- och skuldposter hos dotterföretaget till vilka koncernpassiva kan hänföras (BokfL 6:8.4 §). Avsättningarna jämföras med skulder. Fördelningen innebär att beloppet för koncernpassiva i koncernbalansräkningen minskas från tillgångsposternas bokföringsvärde och läggs till skuldposternas bokföringsvärde.

Koncernpassiva som uppstår av ovan i punkterna 1 och 2 nämnda orsaker fördelas på dotterföretagets tillgångs- och skuldposter. Den del av koncernpassiva som inte kan fördelas samt koncernpassiva som uppstår av ovan i punkterna 3 och 4 nämnda orsaker,

som vanligen inte kan fördelas (koncernreserv) ska tas upp i koncernbalansräkningen som en särskild post före främmande kapital (BokfF 3:3.1 §).

Den del av koncernpassiva som fördelats på tillgångsposter upptas som intäkt i takt med att anskaffningsutgifterna för ifrågavarande tillgångsposter upptas som kostnad. Koncernpassiva som fördelats på skuldposter upptas som inkomst i det skede då motsvarande skuld har upptagits i balansräkningen och den post som skulden bokförts mot har upptagits som kostnad.

Koncernreserven tas upp som intäkt i koncernresultaträkningen när motsvarande utgift eller förlust har kostnadsförts i dotterföretagets resultaträkning eller när den motsvaras av realiserad intäkt (BokfL 6:8.5 §). Koncernreserv som uppkommit på basis av förväntade förluster upptas som inkomst i takt med att förlusterna realiseras. Med uttrycket realiserad intäkt avses till exempel en situation där förväntade förluster inte förverkligas. Försiktighetsprincipen förutsätter att koncernreserv som uppkommit av dylika orsaker eller på basis av ett förmånligt köp, inte intäktsförs på en gång, utan småningom.

### *6.2.7 Upptagande av koncerngoodwill och koncernreserv samt avskrivningar och minskningar av dem*

Avskrivningen av koncerngoodwill och minskningen av koncernreserven ska redovisas i koncernresultaträkningen enligt kostnadsslag under punkten avskrivningar och nedskrivningar. Minskningen av koncernreserven får även tas upp som en särskild post (BokfF 3:2.1 §). Man kan därmed anse att huvudregeln är att avskrivningen av koncerngoodwill och minskningen av koncernreserven tas upp som en post.

Den oavskrivna koncerngoodwill samt den koncernreserv som inte har intäktsförts får tas upp som en post i koncernbalansräkningen (BokfF 3:3.1 §). Beroende på den inbördes relationen mellan storleken av koncerngoodwill och koncernreserven upptas nettobeloppet av dem i så fall antingen som koncerngoodwill eller koncernreserv.

Också i fall att koncerngoodwill och koncernreserven upptas som en post i koncernbalansräkningen, beräknas avskrivningarna av koncerngoodwill och minskningen av koncernreserv skilt för sig och inte på nettobeloppet.

Noterna till koncernresultaträkningen och -balansräkningen ska innehålla specifikation av avskrivningen av koncerngoodwill och minskningen av koncernreserven, om dessa har slagits samman i koncernresultaträkningen, samt specifikation av koncerngoodwill och reserv som har dragits av från varandra då koncernbalansräkningen har upprättats (BokfF 4:4 § punkt 1 - 2).

## **6.3 Moderföretagets innehav av**

### **egna aktier och dotterföretagets innehav av moderföretagets aktier**

Ett aktiebolag får enligt bestämmelser i ABL 15 kap förvärva, lösa in samt ta emot egna aktier som pant. I verksamhetsberättelsen eller, i det fall då ingen verksamhetsberättelse upprättas, i noterna ska de uppgifter som finns uppräknade i ABL 8:8 § om vilka egna aktier bolaget eller dess dottersamfund innehar upptas. Aktier i moderföretaget skaffade av dotterföretaget i det begränsade fall där dotterföretaget får uppta dessa aktier i sin balansräkning (Bokföringsnämnden 1951/2016) ska behandlas som egna aktier förvärvade i koncernen och dras av från koncernens utdelningsdugliga medel (se exemplet i bilaga 9).



## 6.4 Uppskrivningar och nedskrivningar av dotterföretagets aktier eller andelar

Ur koncernens synvinkel utgör uppskrivningar eller nedskrivningar av dotterföretags aktier eller andelar interna bokföringsposter, eftersom deras inverkan på koncernens eget kapital elimineras vid elimineringen av internt innehav. En uppskrivning som görs för dotterföretagets aktier till exempel på grund av att dotterföretaget har ett betydande värdefullt markområde behöver inte elimineras i koncernbokslutet. Uppskrivningar som inte behöver elimineras är sådana poster vars grund har uppstått efter förvärvet och som uppskrivningen kan rikta sig till. Dessa är i praktiken markområden och placeringar till viss del.

Om nedskrivningen grundar sig på dotterföretagets förluster som uppkommit efter förvärvet, har de redan inverkat på koncernbokslutet via sammanställningen av dotterföretagets bokslut. Om nedskrivningen grundar sig på att förvärvet av dotterföretaget har visat sig utgöra en felinvestering, ska detta tas i betraktande i avskrivningarna av koncerngoodwill och den koncernaktiva som fördelats.

## 6.5 Uppskrivningar i dotterföretaget

Om dotterföretaget efter anskaffningstidpunkten gjort uppskrivningar för vilkas belopp grunden har varit befintlig redan före anskaffningstidpunkten, har skillnaden mellan gängse värde och bokföringsvärdet beaktats redan vid fördelningen av koncernaktiva. Dessa uppskrivningar ska återföras vid upprättande av koncernbalansräkning. Om den mot uppskrivningen svarande posten i ett aktiebolag har använts för förhöjning av aktiekapitalet och man med den har täckt ackumulerad förlust, ska återföringen ske från ackumulerade vinstmedel.

Om grunden för uppskrivningen uppkommit efter förvärvet, får elimineringen av koncernens interna innehav inte ske från de mot uppskrivningen svarande posterna. Dessa uppskrivningar och mot dem svarande poster sammanställs oförändrade med koncernbalansräkningen.

Behandlingen av uppskrivningar i dotterföretagets balansräkning vid anskaffningstidpunkten presenteras ovan i punkten 6.2.4.

## 7. AVRÄKNING AV MINORITETSANDELEN FRÅN KONCERNENS RESULTAT OCH EGET KAPITAL

### 7.1 Allmänt

De andelar av dotterföretagens resultat som motsvarar andra än koncernföretags innehav ska tas upp i koncernresultaträkningen som en särskild post (minoritetsandel i koncernresultaträkningen, BokfL 6:7.2 §). På motsvarande sätt ska de andelar som motsvarar andra än koncernföretags innehav i dotterföretagens egna kapital tas upp i koncernbalansräkningen som en särskild post (minoritetsandel i koncernbalansräkningen, BokfL 6:7.3 §).

Om minoritetsandelens relativa andel ändras ska minoritetens andel avräknas från resultatet och eget kapital enligt den relativa minoritetsandelen vid respektive tidpunkt under hela den period för vilket koncernbokslutet har upprättats. I ett bokslut som görs

upp för ett kalenderår innebär detta att sammanställningen kan göras enligt den ägarandel som råder den 31 december. Det är även tillåtet att göra upp en skild kalkyl för varje anskaffning och en sådan situation kan även uppstå om man mitt under räkenskapsperioden skaffat ägarandelar av minoriteten och separata anskaffningsutgiftskalkyler har gjorts upp vid dessa tidpunkter. Om man vill utnyttja lättningen ska anskaffningsutgiftskalkylen för dessa anskaffningar göras i början av räkenskapsperioden enligt andelen eget kapital. Då har även minoritetsandelen i resultaträkningen beräknats för hela året enligt andelen för det datum då räkenskapsperioden upphör.

För att garantera en riktig och tillräcklig bild kan man alternativt beräkna minoritetsandelen från dotterföretagets eget kapital på det sätt som beskrivs i punkt 6.2.5 ovan. I praktiken innebär detta att minoritetens andel av egendomsposternas verkliga värden läggs till i minoritetsandelen. Om moderföretaget tillämpar denna metod blir situationen sådan att då koncernen förvärvar mer ägarskap eller säljer ägarskap till minoriteten så ger dessa affärer endast upphov till koncerngoodwill eller försäljningsintäkter. När egendomsposten en gång blivit del av koncernbokslutet riktas koncernaktiva inte längre in till förvärvade eller överlättna egendomsposter. De blir kvar i ursprunglig form i koncernens anskaffningsutgifter.

## 7.2 Minoritetsandel från avskrivningsdifferens och reserver

I de fall då avskrivningsdifferens och reserver tas upp i koncernbalansräkningen indelade i eget kapital och latent skatteskuld, räknas avskrivningsdifferensen och reserverna minskade med den latent skatteskulden till dotterföretagets eget kapital. Minoritetsandelen avskiljs från hela det på så sätt definierade egna kapitalet. Motsvarande förfaringssätt tillämpas i fråga om ändringen av avskrivningsdifferens och reserver då minoritetsandelen av dotterföretagets resultat fastställs. I så fall upptas som avskrivningsdifferens och reserver i koncernbalansräkningen endast den andel av dessa poster som motsvarar moderföretagets innehav. Eftersom avskrivningsdifferensen och reserverna efter avdrag av den latent skatteskulden kan jämföras med eget kapital, ska inte den del av dessa poster som tillhör minoriteten i någon form räknas koncernens moderföretag till godo i denna situation.

## 7.3 Minoritetsandel och internvinster

Minoritetsandelen kan avskiljas antingen före eller efter eliminering av internvinster. Internvinster som aktiverats och visas på aktiva sidan i koncernföretagets balansräkning ska dock alltid i sin helhet elimineras oberoende av koncernföretagets ägarandel. Den inbördes ordningsföljden mellan åtgärderna för att avskilja minoritetsandelar och eliminering av internvinster får inte inverka på koncernens resultat och beloppet av koncernens egna kapital. Om minoritetsandelen avskiljs innan internvinsterna eliminerats, ska den eliminering av internvinster, som påverkar koncernens resultat och eget kapital fördelas mellan koncernen och minoriteten så att internvinsten inte för minoritetens del avskiljs två gånger. När dotterföretaget säljer produkter till moderföretaget vars internvinster har eliminerats så elimineras försäljningsvinsten i sin helhet för dotterföretaget, då är minoritetsandelen den ägarandel som beräknas ut enligt dotterföretagets eget kapital efter den interna elimineringen. Å andra sidan, om moderföretaget säljer till dotterföretaget ska avskrivningarnas inverkan på internvinsten beaktas vid eliminering av minoritetsandelen.

## 7.4 Indirekt och ackumulerat innehav

Vid beräkning av minoritetsandelen beaktas förutom direkt innehav även indirekt och ackumulerat innehav. Minoritetens indirekta innehav uppkommer i fall att ett dotterföretag som delvis direkt ägs av minoriteten, innehar en andel i ett annat dotterföretag. Då hör också kalkylmässigt en del av det senare nämnda dotterföretagets resultat och egna kapital efter förvärvet till minoriteten. Om dessutom detta dotterföretag direkt eller indirekt via ett annat koncernföretag innehar aktier i det tidigare nämnda dotterföretaget, uppstår ackumulerat innehav.

## 7.5 Minoritetsandel och olika aktieslag

I ett dotterföretag i aktiebolagsform kan det finnas ett eller flera aktieslag. Den differentiering av rösträtten som sammanhänger med aktieslag inverkar på när koncernförhållande uppstår men inte på beräkningen av minoritetsandelar. Med tanke på minoritetsandelarna har däremot aktiernas olika rätt till dotterföretagets resultat och egna kapital betydelse. De preferensaktier som minoriteten innehar kan till exempel berättiga till en lägsta dividend av en viss storlek. I så fall avskiljs den del av dotterföretagets resultat, eller om resultatet inte räcker till, av övrigt fritt kapital, som motsvarar minoritetens rätt till dividend. Minoritetsaktierna kan också enligt bestämmelserna i bolagsordningen ha en, jämfört med koncernföretagen, avvikande rätt till bolagets tillgångar då dotterbolaget upplöses. Minoritetens andel av det egna kapitalet beräknas då enligt bolagsordningens bestämmelser om delning av tillgångarna.

## 7.6 Minoritetsandel av förlust

Om inte annat följer av bestämmelserna i bolagsordningen, företagets stadgar eller delägaravtal eller någon annan orsak, svarar minoriteten för dotterföretagets förluster bara med beloppet för sin insats. En placering gjord av minoriteten i form av kapitallån ska beaktas som placering av dotterföretaget då minoritetsandelen värderas i en situation med negativt eget kapital ända tills minoritetsandelen är noll. Efter detta är det frågan om ett kapitallån som antecknas i koncernens balansräkning. Med kapitallån avses i detta fall ett sådant kapitallån som inte har antecknats i dotterbolagets eget kapital. Om det egna kapitalet i ett dotterföretag är negativt, avskiljs ingen minoritetsandel, eftersom en negativ minoritetsandel skulle innebära att koncernen har fordringar på minoriteten. Minoritetsandelen av negativt eget kapital upptas som fordran i koncernbalansräkningen bara i fall att minoriteten har förbundit sig att erlægga sin andel av dotterföretagets förluster. Om koncernaktiva har allokerats till minoritetsandelen enligt punkt 6.2.5 ska detta beaktas i beräkningen.

Om ett dotterföretag vars egna kapital är negativt, börjar ge vinst, avskiljs minoritetsandelen av vinsten först efter att det egna kapitalet hos dotterföretaget som ska sammanställas med koncernbalansräkningen har blivit positivt.

Det som har sagts om dotterföretag i aktiebolagsform här ovanför gäller även där det är tillämpligt avräkning av minoritetsandelen i dotterföretag med någon annan företagsform vid uppställning av koncernbokslutet.

## 8. LATENTA SKATTESKULDER OCH FORDRINGAR

Bokföringsnämnden har den 12.9.2006 gett en allmän anvisning om latent skatteskulder och -fordringar. I anvisningen konstateras att följande åtgärder i koncernbokslutet leder till de latent skatteskulderna och skattefordringarna:

- ändring av de enskilda företagens bokslut så att de överensstämmer med koncernens bokföringsprinciper
- uppdelning av avskrivningsdifferens och reserver i eget kapital och latent skatteskuld
- sammanställningsåtgärder.

Se närmare Bokföringsnämndens allmänna anvisning om latent skatteskulder och fordringar, kapitel 4, för behandlingen av latent skatter i koncernbokslutet.

## 9. SAMMANSTÄLLNING AV INTRESSEFÖRETAGS BOKSLUTSUPPGIFTER

### 9.1 Definition av intresseföretag

Intresseföretag definieras i bokföringslagen på basis av ägarandel som skapar en varaktig förbindelse, som är avsedd att främja koncernens verksamhet, samt på basis av ett betydande inflytande.

Ett ägarintresseföretag är ett inhemskt eller utländskt företag som inte är dotterföretag och i vilket den bokföringsskyldige har en sådan ägarandel som skapar en varaktig förbindelse mellan den bokföringsskyldige och företaget och som är avsedd att främja den bokföringsskyldiges verksamhet eller den verksamhet som ett företag inom samma koncern bedriver. Om den bokföringsskyldige inte visar annat, betraktas ett företag som ägarintresseföretag, om den bokföringsskyldige innehar minst en femtedel av företagets aktiekapital eller motsvarande kapital (BokfL 1:7 §). Det kan vara fråga om ett ägarintresseföretag också fastän ägarandelen är mindre än en femtedel, om en varaktig förbindelse uppstår, till exempel genom medlemskap i styrelsen.

Ett intresseföretag är ett ägarintresseföretag i vilket den bokföringsskyldige utövar ett betydande inflytande över den driftsmässiga och finansiella styrningen, men vilket inte hör till den bokföringsskyldiges koncern. Om den bokföringsskyldige inte visar annat, betraktas ett ägarintresseföretag som intresseföretag, om den bokföringsskyldige innehar minst en femtedel och högst hälften av det röstetal som aktierna eller andelarna i ägarintresseföretaget medför. (BokfL 1:8.1 §). Vid beräkandet av den röstandel som avses beaktas inte eventuella begränsningar i rösträtten och inte heller röster som innehas av intresseföretaget självt eller av dess dotterföretag (BokfL 1:8.3 §).

En röstandel på över 20 procent ger alltid ställning som intresseföretag. Inga undantag från detta har fastställts. Till exempel att ägarskapet är avsett att vara kortvarigt saknar betydelse. Vid sådant här ägarskap behandlas företaget som ett intresseföretag även om den bokföringsskyldige inte har betydande inflytande.

Betydande inflytande innebär att den bokföringsskyldige har möjlighet att påverka ett annat företags ekonomiska och operativa beslut, men att den bokföringsskyldige ändå inte har det bestämmande inflytande som är karakteristiskt för en koncernrelation. På motsvarande sätt kan betydande inflytande uppstå även om den bokföringsskyldige äger färre än en femtedel av aktierna. Det kan till exempel vara frågan om att den bokföringsskyldige är representerad i styrelsen eller motsvarande organ eller i den operativa ledningen eller delaktig i betydande affärer med företaget.

När andelen röster är mindre än 20 procent kan betydande inflytande saknas till exempel eftersom någon annan instans äger en större andel i bolaget eller ägarskapet endast är avsett att vara kortvarigt.

Det är frågan om ett intresseföretag även då flera koncernföretag till samman har en ägarandel skapad av bestående samband och som är avsedd att gynna koncernens verksamhet och betydande inflytande i ett annat företag (BokfL 1:8.2 §).

## 9.2 Skyldighet att sammanställa intresseföretags bokslutsuppgifter

I koncernbokslutet ska tas upp ett mot koncernföretagens ägarandel svarande belopp av intresseföretagets vinst eller förlust samt av förändringen i eget kapital (BokfL 6:12.1 §). I lagen avses den vinst eller förlust och förändring i eget kapital som uppstått efter förvärvet.

Ett intresseföretags bokslutsuppgifter behöver inte sammanställas med koncernbokslutet, om sammanställningen inte är nödvändig för att ge en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning (BokfL 6:12.2 §).

Noterna till koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen ska i fråga om dotterföretag som inte sammanställts med koncernbokslutet innehålla namn, hemort, koncernens ägarandel, det egna kapitalets belopp och vinst eller förlust i det senast upprättade bokslutet (BokfF 4:3.1 § punkt 4).

## 9.3 Tillvägagångssätt som ska tillämpas vid sammanställning av intresseföretag

Intresseföretagens bokslut ska, om möjligt, ändras före sammanställningen så att i dem enhetligt tillämpas de bokslutsprinciper som följs antingen i moderföretaget eller i koncernens huvudsakliga verksamhet (BokfL 6:13.1 §). Den bokföringsskyldige som upprättar koncernbokslut har dock inte bestämmande inflytande i intresseföretaget och har därför inte nödvändigtvis tillgång till tillräckliga uppgifter för en sådan ändring.

Noterna till koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen ska innehålla motivering, om man i ett intresseföretags bokslut som sammanställts med koncernbokslutet har tillämpat principer som avviker från koncernens värderings- och periodiseringsprinciper (BokfF 4:2 § punkt 5). Den motivering som oftast kommer i fråga är att de uppgifter som behövs för att ändra intresseföretagets bokslut så att det motsvarar koncernens bokslutsprinciper inte finns tillgängliga.

Intresseföretagets bokslutsuppgifter sammanställs så att ett belopp som motsvarar koncernföretagens ägarandel av intresseföretagets vinst för räkenskapsperioden tas upp i koncernresultaträkningen som intäkt och motsvarande andel av förlusten som kostnad. Koncernens andel av intresseföretagets ackumulerade resultat och övriga ändringar av eget kapital efter förvärvet läggs till anskaffningsutgiften för intresseföretagets aktier eller andelar och till koncernens egna kapital i koncernbalansräkningen (eller minskas från bådadera, om det ackumulerade resultatet eller den övriga ändringen av eget kapital är negativ). Dividend eller andra motsvarande vinstandelar som erhållits från intresseföretagen dras av från resultatet och från aktiernas anskaffningsutgift (BokfL 6:13.4 §).

Andelen av intresseföretagens resultat och ändringar i eget kapital sammanställs från och med det att företaget blev intresseföretag. Andelen av ett sålt intresseföretags resultat sammanställs i mån av möjlighet med koncernbokslutet fram till försäljningstidpunkten. Om inte givandet av en rättvisande och tillräcklig bild äventyras, kan andelen av intresseföretagens resultat för räkenskapsperioden under vilken försäljningen ägde rum lämnas utanför sammanställningen, varvid försäljningens inverkan på koncernen redovisas på basis av bokslutet för föregående räkenskapsperiod.

Av koncernföretagen erhållna dividender som ingår i intresseföretagens resultat behandlas, i fråga om ägarandelen, på ett sätt som motsvarar koncernens interna dividendutdelning. De minskas således från intresseföretagens resultatandel och läggs till den balanserade vinsten eller förlusten från tidigare räkenskapsperioder som koncernbalansräkningen visar.

För den metod att sammanställa intresseföretag som bokföringslagen avser används begreppet kapitalandelsmetod (eng. equity method). Eftersom metoden är en förenklad version av fullständig sammanställning, och den innebär att intresseföretagens tillgångar och skulder ingår i en post i koncernbalansräkningen och intäkter och kostnader på motsvarande sätt i en post i koncernresultaträkningen, används också begreppet en rads konsolidering (eng. one-line-consolidation) för metoden i fråga. Effekten av intresseföretagens sammanställning på koncernens resultat och egna kapital är den samma som om intresseföretagen skulle sammanställas som dotterföretag, fullständigt rad för rad i koncernbokslutet.

Minskningar från anskaffningsutgiften för intresseföretagens aktier eller andelar görs inte till den del som intresseföretagens bokföringsvärde i koncernbalansen på grund av detta skulle bli negativt. Ett negativt bokföringsvärde skulle innebära att koncernen skulle stå i skuld till intresseföretaget. En sådan skuld uppstår inte för koncernföretagen, om inte dessa har förbundit sig att täcka intresseföretagets förlust. Till koncernen hänförs andelar av intresseföretagets vinst, först efter att intresseföretagets bokföringsvärde i koncernbalansen är positivt.

Om koncernföretagen har förbundit sig att täcka sin andel av intresseföretagets förlust, upptas det obetalda beloppet utifrån en sådan förbindelse i koncernbalansräkningen som avsättning och i koncernresultaträkningen som kostnad på samma post som andelen av intressebolagets resultat har bokförts. Situationen är jämförbar med det fall att minoritetsandelen i koncernbalansräkningen blir till en fordran, då minoriteten har förbundit sig att svara för dotterföretagets förluster till ett högre belopp än det som minoriteten har investerat i företagets egna kapital.

Om intresseföretaget verkställer en riktad emission (jfr redogörelsen för överlåtelse av en del av ett dotterföretag genom en riktad emission i kapitel 12.3), i vilken koncernföretagen inte deltar, upptas ändringen av andelen i det egna kapitalet som överlåtelsevinst eller -förlust på samma sätt som om intresseföretagets aktier skulle ha sålts. Överlåtelsevinsten eller -förlusten upptas enligt sin karaktär bland övriga rörelseintäkter eller -kostnader eller bland extraordinära poster, och inkluderas inte i andelen av intresseföretagets vinst (förlust).

I intresseföretagens eget kapital ska även räknas in det sammanlagda beloppet av den ackumulerade avskrivningsdifferensen och reserverna med avdrag av den latent skatteskulden. Vid beräkning av ett intresseföretags vinst eller förlust betraktas förändringen i avskrivningsdifferensen och reserverna med avdrag av förändringen i den latent skatteskulden (BokfL 6:13.5 §).

Exemplet och det principiella schemat i bilaga 2 klarlägger principen för en intresseföretagskalkyl.

#### 9.4 Upptagande av vinstandelar i koncernresultaträkningen

Andelen av intresseföretagets vinst eller förlust för räkenskapsperioden ska i koncernresultaträkningen redovisas i gruppen finansiella intäkter och kostnader under benämningen ”Andel av intresseföretagens vinst (förlust)”. Om postens särkaraktär kräver det, ska den dock tas upp antingen bland de intäkter och kostnader som redovisas före rörelsevinsten (Bokf 3:2.2 §).

Andelen av intresseföretagens vinst eller förlust får tas upp bland intäkterna och kostnaderna före rörelsevinsten då intresseföretagets verksamhet ansluter sig till koncernens rörelseverksamhet. Så är till exempel fallet då intresseföretaget fungerar som inköpare av råmaterial, energiproducent eller försäljare eller marknadsföringsföretag för de produkter som koncernen tillverkar.

#### 9.5 Behandling av intresseföretagets koncernaktiva eller -passiva

När ett intresseföretags bokslutsuppgifter för första gången sammanställs med koncernbokslutet, ska man utreda den mot dotterföretagets koncernaktiva eller -passiva svarande skillnad som intresseföretaget medför, dvs. beloppet för koncernaktiva eller -passiva som beror på intresseföretaget. Beloppet räknas ut genom att den andel av eget kapital enligt intresseföretagets senaste bokslut som motsvarar innehavet dras av från anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna i intresseföretaget (BokfL 6:13.2 §).

Beloppet för koncernaktiva eller -passiva får räknas ut även på grundval av det egna kapitalet vid tidpunkten när aktierna eller andelarna i intresseföretagets förvärvades, eller om de har förvärvats till koncernen innan den bokföringsskyldige blev intresseföretag, på grundval av det egna kapitalet vid tidpunkten när den bokföringsskyldige blev intresseföretag (BokfL 6:13.3 §).

I intresseföretagets eget kapital som utgör grund för beräkningen av beloppet för koncernaktiva eller -passiva, ska även räknas in det sammanlagda beloppet av den ackumulerade avskrivningsdifferensen och reserverna med avdrag av den latent skatteskulden (BokfL 6:13.5 §). Koncernaktiva eller -passiva hänförs till intresseföretagets tillgångs- eller skuldposter (BokfL 6:13.6 §). Den del som hänförts överförs dock inte i koncernbalansräkningen till ifrågavarande balansposter, utan hålls som en del av intresseföretagets aktiers eller andelars bokföringsvärde i koncernbalansräkningen. Den del som inte kan hänföras (intresseföretagets koncerngoodwill eller -reserv) ingår också i intresseföretagets aktiers eller andelars bokföringsvärde i koncernbalansräkningen. Den hänfödda delen kostnadsförs genom avskrivningar eller antecknas som intäkt i samma takt som motsvarande tillgångsposter kostnadsförs eller skuldposter minskar. Latenta skatter presenteras som en del av intressebolagets inkomst och som värdet på intressebolagsaktierna.

”Med avvikelse från vad som föreskrivs ovan i denna paragraf, får av anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna i intresseföretaget som en egen post i koncernbalansräkningen antecknas en andel av intresseföretagets eget kapital liksom den i ovan nämnda not avsedda skillnad som svarar mot koncernaktiva eller koncernpassiva.” I praktiken innebär detta att

det aktiva eller passiva som ingår i intresseföretaget framställs som separata poster i balansräkningen.

Den inriktade andelen bokförs som avskrivningar eller bokförs som intäkter beroende på om intresseföretagets motsvarande egendomskost antecknas som utgift eller om skuldposten minskar. Den andel som inte kan hänföras kostnadsförs genom avskrivningar eller intäktsförs på samma sätt som koncerngoodwill eller koncernreserv som uppkommit vid sammanställning av ett dotterföretag (BokfL 6:13.6 §). Avskrivningarna av intresseföretagets koncernaktiva och -goodwill samt intäktsföringen av koncernpassiva och -reserv upptas i koncernresultaträkningen på samma rad som andelen av intresseföretagets vinst eller förlust. I koncernbalansräkningen minskas avskrivningens belopp från aktiernas eller andelarnas anskaffningsutgift och intäktsföringen läggs till den.

Noterna till koncernresultaträkningen och -balansräkningen ska innehålla det ännu oavskrivna beloppet av koncernaktiva eller det ännu inte intäktsförda beloppet av koncernpassiva som beror på intresseföretagen (BokfL 6:13.2 § och BokfF 4:4 § punkt 5).

## 9.6 Eliminering av internvinster

Vid sammanställning av ett intresseföretags bokslut avdras ett mot koncernens ägarandel svarande belopp av internvinst som har aktiverats i balansräkningen och som uppkommit vid överlåtelse av tillgångar mellan intresseföretaget och koncernföretaget och av förändringar i dessa vinster under räkenskapsperioden, om nödvändiga uppgifter finns att tillgå. Dessa internvinster och förändringar i dem behöver inte dras av, om avdraget inte är nödvändigt för att ge en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning (BokfL 6:13.7 §).

De internvinster som finns upptagna i koncern- eller intresseföretagets balansräkning dras av från intresseföretagets aktiers eller andelars bokföringsvärde i koncernbalansräkningen. Om bokföringsvärdet efter gjort avdrag skulle vara negativt, upptas det belopp som borde dras av som passiv resultatregleringspost. Den förändring i internvinsten, som ingår i koncern- eller intresseföretagets resultat eliminerar i koncernresultaträkningen från intresseföretagets resultatandel.

Bara de internvinster intresseföretaget och koncernföretagen emellan, som uppkommit efter att företaget blev intresseföretag eliminerar.

Om företaget har blivit intresseföretag innan intresseföretagen behövde sammanställas, kan elimineringen av internvinster påbörjas senast från början av den räkenskapsperiod då intresseföretaget första gången sammanställdes med koncernbokslutet.

## 9.7 Intresseföretagets bokslut som ligger till grund för sammanställningen

Intresseföretaget ska ur det senaste bokslutet ge den bokföringsskyldige som upprättar koncernbokslutet de uppgifter som behövs för sammanställningen av bokslutsuppgifterna (BokfL 6:14 §).

Om intresseföretagets räkenskapsperiod avviker från koncernens räkenskapsperiod, ska sammanställningen med koncernbokslutet ske utifrån ett för intresseföretaget upprättat mellanbokslut per den dag då koncernens räkenskapsperiod utgår. Om mellanbokslut eller bokslut för denna tidpunkt inte kan fås, sammanställs intresseföretagets bokslutsuppgifter på basis av intresseföretaget given uppskattning om intresseföretagets mellanbokslut eller



bokslut eller på basis av senast uppgjorda mellanbokslut eller i avsaknad av dessa, på basis av senast fastställda bokslut. I detta fall rekommenderas att man i noterna uppger de uppgifter om händelser efter datum för intresseföretagets bokslut, som är nödvändiga för en rättvisande bild av intresseföretagets inverkan på resultatet av koncernens verksamhet och på dennes ekonomiska ställning.

Om intresseföretaget har sammanställts med koncernbokslutet på basis av en bokslutsuppskattning som intresseföretaget givit, korrigeras eventuella fel i uppskattningen vid följande koncernbokslut så att de inverkar på resultatet. Om rättelseposten som hänför sig till bedömningsfelet är väsentlig, ges information om den i noterna.

### **9.8 Intresseföretagets innehav av aktier eller andelar i koncernföretag**

Om intresseföretagets innehav av aktier i koncernens moder- eller dotterföretag skulle tas upp i koncernbalansräkningen, skulle samma tillgångar finnas upptagna två gånger i koncernbalansräkningen, vilket inte är förenligt med de centrala principerna för koncernbokslut. Därför bör intresseföretagets innehav av aktier i koncernföretag enligt bokföringsnämnden elimineras vid upprättande av koncernbokslut. Elimineringen sker genom att från koncernens andel av intresseföretagets eget kapital, före sammanställningen av intresseföretaget med koncernbalansräkningen minska den till koncernen hörande andelen av bokföringsvärdet för de aktier i moder- eller dotterföretaget som finns upptagna i intresseföretagets balansräkning.

Av koncernföretagen erhållna dividender som ingår i intresseföretagets resultat behandlas, i fråga om ägarandelen, på ett sätt som motsvarar koncernens interna dividendutdelning. De dras sålunda av från andelen i intresseföretagets inkomst och läggs till balanserad vinst (förlust) från tidigare räkenskapsperioder i koncernbalansräkningen. Koncernföretagens minoritetsägares andel bör beaktas i detta sammanhang.

### **9.9 Uppskrivningar och nedskrivningar av aktier eller andelar i intresseföretag**

Uppskrivningar eller nedskrivningar som det innehavande företagen gjort beträffande aktier eller andelar i intresseföretag återförs vid sammanställningen av intresseföretagets bokslutsuppgifter med koncernbokslutet. Enligt 6:13.2 och 6:13.4 § i BokfL ökas anskaffningsutgiften för intresseföretaget med en mot koncernens innehav svarande andel av intresseföretagets vinster eller förluster efter förvärvet, och anskaffningsutgiften minskas med de dividender eller andra motsvarande vinstandelar som koncernföretagen under denna period erhållit från intresseföretaget. Dessa ökning och minskningar görs enligt bokföringslagen endast gentemot anskaffningsutgiften och inte till exempel mot ett bokföringsvärde som ökats med en uppskrivning eller minskats med en nedskrivning. Vid sammanställningen av intresseföretag är det fråga om att redovisa skillnaden mellan intresseföretagets tillgångs- och skuldposter vid bokslutsögonblicket, beloppet av ännu oavskriven koncernaktiva eller -goodwill (eller ännu inte intäktsförd koncernpassiva och -reserv) samt det sammanlagda beloppet för de i 6:13.7 § i BokfL avsedda internvinsterna, på en rad i koncernbalansräkningen. Därför är det inte längre fråga om sådant värdepapper som avses i 5:17 § i BokfL och på vilket bestämmelserna om uppskrivning enligt 5:17 § i BokfL skulle kunna tillämpas.

### **9.10 Intresseföretaget som moderföretag i en koncern**

Om ett intresseföretag upprättar och i sitt bokslut tar in ett koncernbokslut, ska bokföringslagens bestämmelser om sammanställning av intresseföretags bokslutsuppgifter tillämpas på uppgifterna i intresseföretagets koncernbokslut (BokfL 6:16 §).

### **9.11 Utländskt intresseföretags bokslutsposter**

Vid omräkning av ett utländskt intresseföretags bokslutsposter till finsk valuta tillämpas samma principer som för omräkning av ett utländskt dotterföretags bokslutsposter (BokfL 6:13.1 §).

Den omräkningsdifferens som uppstår vid omräkningen upptas i koncernbalansräkningen, på samma sätt som den omräkningsdifferens som uppstår vid omräkningen av ett dotterföretags bokslutsuppgifter, under eget kapital. Om aktier eller andelar som koncernen innehar i ett intresseföretag, eller en del av dessa säljs, realiseras omräkningsdifferensen som intäkt eller kostnad och upptas som en del av försäljningsvinsten eller -förlusten.

## **10. SAMMANSTÄLLNING AV SAMFÖRETAGS BOKSLUTSINFORMATION**

### **10.1 Definition av samföretag**

Om ett koncernföretag vars bokslut sammanställs med koncernbokslutet tillsammans med en annan ägare vars bokslut inte sammanställs med samma koncernbokslut ansvarar för intresseföretagets ledning, får detta intresseföretags (samföretag) resultaträknings- och balansräkningsposter samt noterna sammanställas med koncernbokslutet enligt koncernföretagets ägarandel (BokfL 6:15.1 §).

Ett intresseföretag utgör ett i bokföringslagen avsett samföretag, om

- en av dess ägare är ett koncernföretag och det därutöver har en eller flera andra ägare, vilkas bokslut inte sammanställs med samma koncern, och
- koncernföretaget tillsammans med den andra ägaren eller de andra ägarna ansvarar för intresseföretagets ledning.

Ett samföretag kan inte höra till någon koncern, eftersom en ägare inte kan ha bestämmande inflytande i ett samföretag.

Den gemensamma ledningen kan grunda sig på bolagsordningen eller andra motsvarande bestämmelser eller på ett inbördes avtal mellan ägarna, och det förutsätter att var och en av ägarna har en representant i samföretagets förvaltningsorgan. Ägarandelarna behöver däremot inte vara lika stora. Det att företaget leds gemensamt får inte enbart vara en formalitet, utan det ska också förverkligas i praktiken.

### **10.2 Sammanställning av ett samföretags bokslutsuppgifter med koncernbokslutet**

Sammanställning enligt ägarandel innebär att man sammanställer en mot koncernens innehav svarande andel av varje post i samföretagets resultaträkning och balansräkning och i tillämpliga delar noterna. På motsvarande sätt elimineras de interna posterna mellan samföretaget och koncernen i förhållande till den andel som motsvarar koncernens innehav. Vid sammanställningen av samföretag ska 6:4 och 6:6–8 § i BokfL iaktas i tillämpliga delar (BokfL 6:15.2 §). Dessa bestämmelser är följande:

- skyldighet att fortlöpande tillämpa samma principer vid upprättande av koncernbokslut (BokfL 6:4.1 §)
- ändring av bokslutet så att i dem enhetligt tillämpas de bokslutsprinciper som enligt bokföringslagen följs antingen i moderföretaget eller i koncernens huvudsakliga verksamhet (BokfL 6:4.2 §)
- omräkning av posterna i ett utländskt dotterföretags bokslut (BokfL 6:6 §)
- eliminering av interna intäkter och kostnader, intern vinstutdelning, inbördes fordringar och skulder samt internvinster och ändringar i dem (BokfL 6:7.1–4 §)
- behandling av avskrivningsdifferens och reserver (BokfL 6:7.5 §)
- användning av förvärvsmetoden för eliminering av aktier och andelar (BokfL 6:8 §).

Någon minoritetsandel avskiljs inte från ett samföretags resultat eller eget kapital, eftersom samföretagets sammanställs bara till den del som motsvarar innehavet.

Noterna till koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen ska innehålla redogörelse för vad det gemensamma inflytandet baserar sig på, om ett intresseföretags bokslut har sammanställts med koncernbokslutet enligt andelen för innehavet (BokfL 4:3.1 § punkt 6). Noterna ska också innehålla det genomsnittliga antalet anställda i samföretag som har sammanställts på ovan nämnda sätt (BokfL 4:4 § punkt 6).

## **11. SAMMANSTÄLLNING AV ETT UTLÄNDSKT DOTTERFÖRETAGS BOKSLUTSINFORMATION**

### **11.1 Omräkning av bokslutsposter**

Ett utländskt dotterföretags balansposter, som inkluderar justeringar av köpepriset (koncernaktiva eller -passiva och goodwill) ska för sammanställningen med koncernbokslutet omräknas till finsk valuta enligt kursen på bokslutsdagen och resultaträkningsposterna enligt medelkursen under räkenskapsperioden. Noterna omräknas på samma sätt som posterna i balans- och resultaträkningen till vilka de enligt sin karaktär hör. Även andra omräkningsmetoder enligt god bokföringssed får tillämpas (BokfL 6:6 §). Räkenskapsperiodens medelkurs kan till exempel beräknas som medeltalet av de valutakurser som noterats för föregående räkenskapsperiods sista dag och för räkenskapsperiodens samtliga månaders sista dagar (Bokföringsnämnden 1329/1995).

### **11.2 Behandling av omräknings- och kursdifferenser i koncernbokslutet**

#### *11.2.1 Omräkningsdifferens*

Den kursdifferens som uppstår då ett utländskt dotterföretags eget kapital omräknas benämns omräkningsdifferens. Beträffande det egna kapitalet vid anskaffningstidpunkten uppkommer omräkningsdifferens från och med anskaffningstidpunkten. Beträffande det egna kapital som ackumulerats efter anskaffningstidpunkten uppkommer omräkningsdifferens från och med det bokslut, i vilket kapitalet första gången ingått. Omräkningsdifferensen framkommer i samband med elimineringen av internt ägande, då det egna kapitalet i dotterföretagets ingående balans har ändrats på grund av ändring i valutakursen. Omräkningsdifferens uppkommer också vid eliminering av andra utländska dotterföretags aktier som ingår i balansräkningen för ett utländskt dotterföretag, men också detta utgör omräkningsdifferens för dotterföretagets eget kapital.

Omräkningsdifferenser tas upp under koncernens eget kapital fördelat på bundet och fritt eget kapital, eller alternativt kan posten slås samman med endera av dessa.

Den omräkningsdifferens som ackumulerats i det egna kapitalet realiseras och bokförs som intäkt eller kostnad i resultaträkningen då

- dotter- eller intresseföretaget helt eller delvis säljs, eller
- dotterföretaget återbetalar sitt eget kapital eller återbetalar skuld som har karaktären av eget kapital.

Till den del ett utländskt dotterföretags egna kapital säkras mot fluktuationer i valutakurser (punkt 11.2.4), uppstår ingen omräkningsdifferens som senare kunde realiseras, i koncernens eget kapital.

### *11.2.2 Kursdifferens vid eliminering av intern vinstutdelning och övriga interna affärstransaktioner*

Elimineringen av dividend eller annan vinstandel från ett utländskt dotterföretag ger i allmänhet upphov till kursdifferens i koncernbokslutet. Om den kurs som använts för att omräkna dividendutdelarens balansräkning avviker från den kurs enligt vilken dividenden bokförs i mottagarens bokföring, är minskningen av dividendutdelarens eget kapital inte lika stor som ökningen av det egna kapitalet hos det mottagande koncernföretaget. Differensen utgör en kursdifferens och upptas på samma sätt som omräkningsdifferens för koncernens eget kapital som balanserad vinst (förlust) från tidigare räkenskapsperioder.

Vid eliminering av internvinster kan det uppstå en differens mellan den valutakurs som använts för elimineringen och bokslutsdagens valutakurs. Detta är en kursdifferens och den bokförs mot resultatet under den räkenskapsperiod då internvinsten för första eller enda gången uppkommer. Om elimineringen fortgår under senare år, vilket är vanligt i fråga om eliminering beträffande anläggningstillgångar, får kursdifferensen tas upp under eget kapital (under fritt eget kapital i koncernbokslutet för ett moderföretag som är aktiebolag).

Elimineringen av interna intäkter och kostnader förorsakar kursdifferenser, eftersom den ena parten har bokfört transaktionen enligt valutakursen för transaktionstidpunkten och samma interna transaktion elimineras hos den andra parten omräknad enligt räkenskapsperiodens medelkurs. Differensen utgör en kursdifferens som kommer att inverka på koncernens resultat.

### *11.2.3 Medelkursdifferens*

Då resultaträkningen för ett utländskt dotterföretag omräknas enligt räkenskapsperiodens medelkurs och balansräkningen enligt bokslutsdagens kurs, uppstår en kursdifferens för räkenskapsperiodens vinst eller förlust mellan medelkursen och bokslutsdagens kurs. Denna kursdifferens (medelkursdifferens) tas upp under eget kapital i koncernbalansräkningen (under fritt eget kapital i koncernbokslutet för ett moderföretag som är aktiebolag).

### *11.2.4 Säkring av utländska dotterföretags eget kapital*

Om en investering i form av eget kapital i ett utländskt dotterföretag skyddats mot ändringar i valutakurser (eng. equity hedging), får den kursdifferens som det

koncernföretag som säkrat kapitalet, på basis av skyddsåtgärderna redovisat i sin resultaträkning, i koncernbokslutet överförs från räkenskapsperiodens resultat till eget kapital mot omräkningsdifferensen av omräkning av dotterföretagets eget kapital. Den skatt som förorsakas av säkringen överförs på motsvarande sätt till eget kapital. Det rekommenderas att omräkningsdifferenser, kursdifferenserna på basis av säkringen och skattepåföljderna av dessa tas upp skilt bland de specifikationer över ändringar i eget kapital som ska ingå i noterna.

Säkringen av eget kapital ska kunna särskiljas från övrig säkring. Kursdifferenser på basis av översäkring bokförs i koncernens resultaträkning. Noterna till koncernbokslutet ska innehålla en redogörelse över principerna för säkring av eget kapital och säkringens inverkan på räkenskapsperiodens resultat och det egna kapitalet.

Om ett utländskt dotterföretag har beviljats ett långfristigt lån, som kan jämföras med en placering i eget kapital och som inte har säkrats, ska den kursdifferens som lånet förorsakas behandlas på samma sätt som omräkningsdifferenser vilka förorsakats av det egna kapitalet, alltså bokförs kursdifferensen mot koncernens eget kapital i stället för att ta upp den i koncernresultaträkningen.

## **12. BEHANDLING AV ÄNDRINGAR AV KONCERNSTRUKTUREN I KONCERNBOKSLUTET**

### **12.1 Allmänt**

I koncernbokslutet ska koncernens resultat och ekonomiska ställning presenteras som om koncernföretagen utgjorde en enda bokföringsskyldig (BokfL 6:7.1 §). För att ge en rättvisande bild av en dylik helhet måste också externa ändringar av koncernstrukturen, såsom till exempel förvärv eller försäljning av ett dotterföretag eller en del därav, presenteras som om det skulle vara fråga om ett enda företag, det vill säga som om ifrågavarande tillgångs- och skuldposter skulle ha förvärvats eller sålts var och en för sig. Koncernens interna förändringar, så som fusioner eller upplösningar av ett dotterföretag som ägs helt och hållet, har i regel ingen inverkan på koncernens resultat och eget kapital dock med undantag för till exempel den omräkningsdifferens som realiserar vid upplösning av ett utländskt dotterföretag.

Noterna till koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen ska innehålla redogörelse för sådana förändringar i koncernstrukturen som på ett väsentligt sätt inverkar på koncernbokslutets jämförbarhet med det koncernbokslut som har upprättats för den föregående räkenskapsperioden (KPA 4:2 § punkt 6).

Vid upprättande av koncernbokslut ska principen om det egna kapitalets kontinuitet iakttas. Koncernens eget kapital kan i regel öka eller minska jämfört med det egna kapitalet som koncernbokslutet för föregående räkenskapsperiod uppvisar endast av samma orsaker som i koncernföretagens bokslut alltså med räkenskapsperiodens resultat, koncernens externa vinstutdelning, uppskrivning och genom betald ökning av moderföretagets eget kapital. Förutom dessa poster kan ändringar av det egna kapitalet i koncernbokslutet förorsakas av poster som inte upptas i koncernens resultaträkning, såsom omräkningsdifferenser vid omräkning av utländska dotter- och intresseföretags bokslutsuppgifter. Vid ändringar av koncernstrukturen innebär det egna kapitalets kontinuitet att man vid externa förändringar i koncernstrukturen, till exempel vid försäljning av ett dotterföretag, i koncernresultaträkningen endast redovisar åtgärdens

inverkan på koncernens eget kapital. På så sätt undviker man att en gång till, som försäljningsvinster eller -förluster, redovisa poster som redan tidigare tagits upp i koncernens resultaträkning.

## 12.2 Försäljning av dotterföretag

Då moderföretaget säljer aktier eller andelar i ett dotterföretag uppstår en försäljningsvinst eller förlust hos moderföretaget på basis av skillnaden mellan försäljningspriset och de sålda aktiernas eller andelarnas bokföringsvärde. Ur koncernens synvinkel har objektet för försäljningen, istället för dotterföretagets aktier eller andelar, utgjorts av dotterföretagets tillgångs- och skuldposter i den utsträckning som dessa funnits upptagna i koncernbalansräkningen. Den försäljningsvinst eller -förlust som ska tas upp i koncernresultaträkningen uppstår då skillnaden mellan de tillgångs- och skuldposter vilka på basis av dotterföretaget finns upptagna i koncernbalansräkningen, dras av från försäljningspriset på dotterföretagets aktier eller andelar. Den inverkan som försäljningen av ett dotterföretag har på resultatet är vanligtvis olika i det säljande företaget och koncernen. Skillnaden kan bland annat bero på följande orsaker:

- ackumulerade vinster och förluster efter förvärv av det sålda företaget
- koncernaktiva eller -passiva som hänförs till dotterföretagets tillgångs- och skuldposter och koncerngoodwill och -reserv samt avskrivningar och minskningar av dessa
- omsättnings- och anläggningstillgångarnas internvinster som realiseras i koncernbokslutet på grund av försäljningen av dotterföretaget
- nedskrivningar av dotterföretagets aktier
- latent skatteskulder och -fordringar som på basis av åtgärder för sammanställning av dotterföretaget finns upptagna i koncernbokslutet.

Vid upprättande av koncernbokslut korrigeras den försäljningsvinst eller -förlust som redovisats i resultaträkningen för det företag som sålt aktierna eller andelarna så att den motsvarar beloppet för försäljningsvinsten eller -förlusten som beräknats ur koncernens synvinkel.

Om ett dotterföretag säljs under räkenskapsperioden, sammanställs dotterföretagets resultaträkning i koncernens resultaträkning fram till överlåtelse tidpunkten och det resultat som resultaträkningen visar tas upp som en post med omvänt förtecken på den rad i resultaträkningen där den av försäljningen förorsakade vinsten eller förlusten redovisas. Då man förfar på detta sätt kommer beloppet för dotterföretagets försäljningsvinst eller -förlust att utgöras av försäljningspriset för aktierna eller andelarna minskat med skillnaden mellan dotterföretagets tillgångs- och skuldposters värden i koncernbalansräkningen vid tidpunkten för försäljningen. Om resultaträkningen är av ringa betydelse, kan man låta bli att sammanställa dotterföretagets resultaträkning med koncernresultaträkningen fram till tidpunkten för försäljning. Då fastställs försäljningsvinsten eller -förlusten för dotterföretaget på basis av värdena i föregående koncernbalansräkning.

Ovan beskrivna princip följs även vid beräkning av försäljningsresultatet för försäljning av aktier eller andelar i ett intresseföretag.

Om bara en del av aktierna i ett dotterföretag eller intresseföretag säljs, ska ovan beskrivna metod tillämpas i fråga om den sålda andelen av innehavet. På så sätt kommer till exempel en mot innehavet svarande andel av koncernaktiva och -passiva att återstå. Denna andel behandlas fortsättningsvis med iakttagande av tidigare förfaringsätt.

Exemplet i bilaga 3 åskådliggör hur försäljningen av ett dotterföretag hanteras vid upprättande av koncernbokslut. I bilaga 4 beskrivs med ett exempel, inverkan av försäljningen av ett utländskt dotterföretag och de korrigeringar som detta föranleder.

### **12.3 Överlåtelse av en del av ett dotterföretag genom en riktad emission**

Om någon utanför koncernen genom en riktad emission vederlagsfritt erhåller nya aktier i ett dotterföretag och teckningspriset för till exempel de nya aktierna avviker från de tidigare aktiernas kalkylmässiga andel av bolagets egna kapital, ändras den till koncernen hörande andelen av dotterföretagets egna kapital. Koncernens egna kapital ändras då med samma belopp. Ifall koncernens egna kapital ökar, uppstår i verkligheten en vinst för koncernen. Ur koncernens synvinkel är slutresultatet det samma som om moderföretaget skulle ha sålt aktier i dotterföretaget och en vinst på detta sätt skulle ha uppstått för koncernen. Tekniskt elimineras t.ex. fonden för placerat fritt eget kapital som uppstår hos dotterföretaget i sin helhet mot koncernens vinstmedel och försäljningsresultat.

Enligt principen om sak framom form ska den kapitalökning som uppkommit i samband med dylika arrangemang anses utgöra koncernens vinst och upptas därför i koncernens resultaträkning. Om koncernbalansräkningen innehåller oavskriven koncernaktiva eller goodwill som hänför sig till dotterföretaget, avskrivs dessa till den del som motsvarar den andel som överlåtits. Om koncernens eget kapital minskar till följd av en aktieemission uppstår det en förlust, som ska upptas i koncernens resultaträkning, i koncernen.

### **12.4 Förvärv av en del i dotterföretaget då dotterföretaget löser in sina aktier**

Koncernens ägarandel i dotterföretaget kan ändras även i en situation där dotterbolaget själv löser in sina aktier. Detta är ett omvänt förfarande jämfört med det som presenterades i punkt 12.3, där en del av dotterföretaget överlåts med riktad emission. Dotterföretaget kan lösa in sina aktier från sitt moderföretag, sina minoritetsägare eller båda. Eftersom dotterföretaget vanligtvis skaffar aktier av minoriteten behandlas det nedan.

Om priset för de aktier som förvärvas av minoriteten skiljer sig från de gamla aktiernas beräknade andel av dotterföretagets eget kapital förändras den del av dotterföretagets eget kapital som tillhör koncernen. Koncernens relativa ägarandel ökar till följd av arrangemanget, för koncernens del är det frågan om ett företagsförvärv. En anskaffningsutgiftskalkyl ska göras för förvärvet och koncernens anskaffningsutgift utgörs tekniskt av ett det belopp av anskaffningsutgifterna för de egna aktier dotterföretaget skaffat som motsvarar koncernens ägarandel. Eftersom anskaffningsutgiften inte finns i någon egendomspost som direkt framgår i balansräkningen ska ingen skild eliminering av anskaffningsutgiften utföras. I praktiken beskriver differensen i det egna kapitalet innan och efter förvärvet av dotterföretagets egna aktier anskaffningens resultat. I den situation där moderföretagets andel av det egna kapitalet har ökat uppstår koncernreserv. Om moderföretagets andel av det egna kapitalet har minskat uppstår koncernaktiv. Dessa poster behandlas på det sätt som anges i kapitel 6.

### **12.5 Fusion av ett dotterföretag**

Fusioner hör till de mest typiska ändringarna i koncernstrukturen. Ur koncernbokslutets synvinkel inverkar en fusion då det övertagande företaget är ett moderföretag som ska uppgöra koncernbokslut och då fusionen inte ur koncernens synvinkel utgör en intern

transaktion.

Bokföringslagen innehåller inga särskilda bestämmelser rörande fusion. I aktiebolagslagen ingår bestämmelserna om fusion i lagens 16 kapitel. I lagen om andelslag ingår bestämmelserna om fusion i lagens 16 kapitel. Bestämmelser gällande fusion av öppna bolag och kommanditbolag ingår i kapitel 8 i lagen om öppna bolag och kommanditbolag (389/1988). I lagen om stiftelser (109/1930) finns bestämmelser om fusion av stiftelser i lagens 4 kapitel. I nämnda stadgar finns inga särskilda bestämmelser gällande bokföringen.

ABL innehåller bolagsrättsliga bestämmelser om tre olika typer av fusion:

- absorptionsfusion (s.k. vanlig fusion); ett övertagande bolag och ett eller flera överlåtande bolag fusioneras
- kombinationsfusion; minst två överlåtande bolag bildar tillsammans ett övertagande bolag
- dotterbolagsfusion; en absorptionsfusion, där det övertagande bolaget äger samtliga aktier i det överlåtande bolaget.

Till absorptionsfusionens specialfall hör s.k. blandfusion, där det mottagande bolaget äger aktier i det bolag som fusioneras samt s.k. trepartsfusion, där någon annan part än det mottagande bolaget betalar fusionsvederlag.

Nedan behandlas enbart dotterbolagsfusioner. Då ett dotterföretag fusioneras med ett annat koncernföretag, vanligen med dess moderföretag, utgör detta ur koncernens synvinkel en intern transaktion. Fusionen får därför inte inverka på koncernens resultat och eget kapital.

I ett koncernförhållande disponerar moderföretaget, genom sitt innehav av dotterföretagets aktier eller andelar, indirekt dotterföretagets tillgångs- och skuldposter. Genom fusionen övertar moderföretaget dessa tillgångs- och skuldposter i sin direkta besittning. Vid upprättande av koncernbokslut ska man tillämpa samma principer som skulle ha tillämpats på behandlingen av det fusionerade företaget, ifall fusionen inte skulle ha skett.

Fusionsdifferensen i det övertagande företags bokföring uppstår på basis av skillnaden mellan bokföringsvärdet för det överlåtande företags aktier eller andelar och det egna kapitalet vid fusionstidpunkten. Vid eliminering av koncernens interna ägande utgörs den andra komponenten däremot av det egna kapitalet vid anskaffningstidpunkten.

I koncernbokslutet ska fusionsdifferensen behandlas så att kontinuiteten beträffande koncernens eget kapital upprätthålls. Därför återförs den fusionsdifferens som upptagits i bokslutet för det övertagande koncernföretaget och situationen återställs som om ingen fusion skulle ha ägt rum. Detta innebär bland annat att beloppet för koncernaktiva och koncerngoodwill samt koncernpassiva och koncernreserven återställs till sina restvärden enligt koncernbokslutet och att kostnadsföringen eller intäktsföringen av dem fortgår på basis av dessa belopp. Elimineringen av internvinster mellan det överlåtande och det övertagande företaget fortsätter på basis av beloppen efter eliminering i föregående koncernbokslut.

Det överlåtande bolagets resultaträkning för den räkenskapsperiod då fusionen inträffade sammanställs med koncernresultaträkningen, eftersom koncernbokslutet ska presentera koncernens resultat och ekonomiska ställning som om koncernföretagen utgjorde en enda bokföringsskyldig.



Vid en dotterföretagsfusion rekommenderas att det övertagande företaget, i fråga om hanteringen av de balansposter som överlåts, i sin bokföring tillämpar samma principer som tidigare tillämpats för upprättande av koncernbokslut (Bokföringsnämndens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan 27.9.1999, punkt 5.3).

Exemplet i bilaga 5 åskådliggör behandlingen av en dotterföretagsfusion i koncernbokslutet.

I andra dotterföretagsfusioner än sådana som baserar sig på 100 % ägarskap är det frågan om ett delvist förvärv och bokföringsbehandlingen ska följa en bokföringsbehandling enligt förvärvet.

## 12.5 Upplösning av ett dotterföretag

Upplösningen av ett dotterföretag utgör en koncernintern händelse. Upplösningen får därför inte inverka på koncernens resultat och eget kapital.

Som en följd av upplösningen övergår det upplösta företags tillgångar i allmänhet enligt sannolikt överlåtelsevärde till det övertagande företags (skiftesandelens mottagare) bokföring. Om gängse värde för skiftesandelen är högre än aktiernas bokföringsvärde, uppstår en upplösningvinst och om gängse värde för skiftesandelen är lägre än aktiernas bokföringsvärde, uppstår en upplösningförlust. Balansposterna hos det upplösta dotterföretaget ska sammanställas med koncernbokslutet enligt koncernens bokföringsvärden. De tillgångar och skulder som överförts till det övertagande bolagets balansräkning enligt gängse värden återförs i koncernbokslutet till koncernens bokföringsvärden och en eventuell upplösningvinst eller -förlust elimineras mot koncernens resultat för räkenskapsperioden. Elimineringen av internvinster fortsätter på basis av beloppen efter eliminering i föregående koncernbokslut.

Det upplösta bolagets resultaträkning för den räkenskapsperiod då upplösningen ägde rum sammanställs med koncernresultaträkningen, eftersom koncernbokslutet ska presentera koncernens resultat och ekonomiska ställning som om koncernföretagen utgjorde en enda bokföringsskyldig.

Exemplet i bilaga 6 åskådliggör hur upplösningen av ett dotterföretag behandlas i koncernbokslutet.

## 12.6 Övriga företagsarrangemang

Aktiebolagslagen och lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968, NSL) innehåller bestämmelser om delning (fission) (NSL 52 c § och ABL kap. 14 a), verksamhetsöverlåtelse (NSL 52 d §) och aktiebyte (NSL 52 f §). I bokföringslagen ingår inga uttryckliga bestämmelser om hur dessa företagsarrangemang ska behandlas i bokföringen.

Vid upprättande av koncernbokslut ska man först klargöra huruvida företagsarrangemanget har haft koncernintern eller extern inverkan. I koncernbokslutet får endast kvarstå effekten av extern inverkan.

### 12.6.1 Delning

Ett aktiebolag (ursprungligt bolag) kan delas så att dess tillgångar och skulder helt eller delvis, utan likvidationsförfarande överförs till ett eller flera aktiebolag som därvid bildas (övertagande bolag), varvid aktieägarna i det ursprungliga bolaget såsom vederlag får aktierna i det övertagande bolaget (ABL 17:2 §).

Delningen kan enligt aktiebolagslagen ske så att:

- 1) alla tillgångar och skulder i det ursprungliga bolaget övergår till två eller flera övertagande bolag, varvid det ursprungliga bolaget upplöses (total delning, ABL 17:2 § punkt 1), eller
- 2) en del av det ursprungliga bolagets tillgångar och skulder övergår till ett eller flera övertagande bolag (partiell delning, ABL 17.2 § punkt 2).

En koncernintern delning får inte inverka på koncernbokslutet. En delning av koncernens moderföretag realiserar däremot koncernens internvinster och övriga interna poster mellan de koncernföretag som i samband med delningen kvarstår i olika koncerner. Det totala beloppet av eget kapital hos de koncerner som en delning av koncernens moderföretag ger upphov till, minskat med internvinster ifrågavarande koncerner emellan före delningen, ska utgöra samma belopp som den delade koncernens egna kapital.

### 12.6.2 Verksamhetsöverlåtelse

Med verksamhetsöverlåtelse avses ett arrangemang där ett aktiebolag (överlåtande bolag) överlåter de tillgångar som hör till antingen alla eller en eller flera verksamhetsgrenar, de skulder som hänför sig till de tillgångar som överförs och de reserver som hänför sig till den verksamhet som överförs till ett aktiebolag (övertagande bolag) som fortsätter den överförda verksamheten och som vederlag erhåller nya aktier som emitteras av det övertagande bolaget (NSL 52 d:1 §).

Om verksamhetsöverlåtelser är en intern händelse inom koncernen, får den inte inverka på koncernens resultat eller eget kapital.

Den avskrivningsdifferens som sammanhänger med den verksamhet som överlåts, överförs till det övertagande företaget. Om det övertagande företaget har ägare som inte hör till koncernen, avskiljs minoritetens andel av detta nya dotterföretags eget kapital. Om företaget inte längre efter verksamhetsöverlåtelserna hör till koncernen, behandlas företaget beroende på omständigheterna antingen som intresseföretag eller enbart som innehav. Om den överförda egendomen innehåller internvinster och det övertagande företaget är ett intresseföretag, elimineras internvinsterna enligt ägarandel. Om det övertagande företaget inte är ett koncernföretag och inte heller intresseföretag, realiserar ifrågavarande internvinster.

Verksamhetsöverlåtelse kan också ske till ett redan existerande företag som inte tillhör koncernen. Om bokföringsvärdet för de aktier vilka erhålles som vederlag är större eller mindre än koncernens andel av det övertagande företagens egna kapital, tas skillnaden upp som överlåtelsevinst eller -förlust i koncernresultaträkningen enligt kapitel 9. Differensen mellan de egendomsposter som överlåts och de aktier som erhålles förs in i koncernresultaträkningen som överlåtelsevinst eller -förlust.

### 12.6.3 Aktiebyte

Med aktiebyte avses enligt 52 f.1 § NSL ett arrangemang där ett aktiebolag skaffar en sådan andel av aktierna i ett annat aktiebolag att de aktier det förstnämnda bolaget äger medför mera än hälften av det röstetal som alla aktier i det andra bolaget medför, och som vederlag till aktieägarna i det andra bolaget ger nya aktier som det emitterar.

Aktiebyte utgör en apportemission med vilken antingen ett förvärv eller en sammanslagning genomförs. I fråga om förvärv tillämpas eliminering av internt innehav enligt förvärvsmetoden som presenterats ovan i kapitel 6.2.

## **13. SCHEMAN FÖR KONCERNRESULTATRÄKNING OCH KONCERNBALANSRÄKNING, NOTER, VERKSAMHETSBERÄTTELSE, FINANSIERINGSANALYS SAMT SAMMANSTÄLLNINGSDOKUMENT**

### **13.1 Koncernresultaträkning och balansräkning**

Koncernbokslutet upprättas i regel med samma noggrannhet i fråga om myntenhet som boksluten för koncernföretagen.

Koncernresultaträkningen ska upprättas med iakttagande i tillämpliga delar av de scheman som presenteras i 1:1–1:5 § i BokfF och koncernbalansräkningen med iakttagande i tillämpliga delar av det schema som presenteras i 1:6 § i BokfF. Dessutom ska i tillämpliga delar iaktas vad som bestäms i 1:7–1:11 § i BokfF (BokfF 3:1.1 §).

1:8–1:11 § i BokfF innehåller bestämmelser om upprättande av balansräkning i förkortad form, kontinuitet i uppställningarna, mera detaljerad uppställning, sammanslagning av resultaträkningens och balansräkningens poster samt tillämpning av andra benämningar och utelämnande av benämningar.

I 3:2.1–4 § i BokfF stadgas följande om redovisning av vissa poster i koncernresultaträkningen:

- Avskrivningen av koncerngoodwill och minskningen av koncernreserven ska redovisas i koncernresultaträkningen, som upprättas enligt 1:1 § i BokfF, under punkten avskrivningar och nedskrivningar. Minskningen av koncernreserven får även tas upp som en särskild post.
- De poster som vid sammanställningen av intresseföretag ska tas upp som intäkter eller kostnader, ska i koncernresultaträkningen redovisas sammanräknade i gruppen finansiella intäkter och kostnader med benämningen "Andel av intresseföretagens vinst (förlust)". Om postens särkaraktär kräver det, ska den dock tas upp antingen bland de intäkter och kostnader som redovisas före rörelsevinsten.
- Direkta skatter specificeras i koncernresultaträkningen eller i en not till den å ena sidan som skatter som har betalats eller kommer att betalas för räkenskapsperioden och tidigare räkenskapsperioder och å andra sidan som ändring av den latent skatteskulden eller -fordringen.
- Minoritetsandelarna ska redovisas i koncernresultaträkningen som en särskild post före räkenskaps-periodens vinst eller förlust.

I 3:3 § i BokfF stadgas följande om upptagande av vissa poster i koncernbalansräkningen:

- Den del av koncerngoodwill som inte ännu har avskrivits ska tas upp bland koncernbalansräkningens bestående aktiva som en särskild post i immateriella tillgångar. Koncernreserven ska tas upp i koncernbalansräkningen som en särskild post före främmande kapital. Den oavskrivna koncerngoodwill samt den koncernreserv som inte har intäktsförts får tas upp som en post i koncernbalansräkningen.
- Anskaffningsutgiften för aktier och andelar i intresseföretag samt därtill hörande tilläggs- och avdragsposter ska tas upp i koncernbalansräkningen sammanräknade i gruppen placeringar som en särskild post.
- Den latent skatteskulden ska i koncernbalansräkningen tas upp som en särskild post i gruppen fordringar bland rörliga aktiva och den latent skatteskulden i gruppen främmande kapital, om dessa inte tas upp som en post tillsammans med de latent skatteskulder eller -fordringar som avses i 5:18 § bokföringslagen och som ingår i koncernföretagens egna balansräkningar.
- Den latent skatteskulden för ackumulerade bokslutsdispositioner ska tas upp som en särskild post i gruppen främmande kapital, om den inte tas upp som en post tillsammans med den i föregående punkt avsedda skatteskulden.
- Minoritetsandelar ska tas upp i balansräkningen som en särskild post efter det egna kapitalet.

I bilaga 1 presenteras scheman för koncernresultaträkningen och -balansräkningen enligt 3:1–3:3 § i BokfF.

### 13.2 Resultat- och balansräkning för ideella samfund och stiftelser

Resultaträkningen för ideella sammanslutningar och stiftelser ska upprättas enligt schemat i 1:3 § i BokfF. Koncernbokslutet kan även göras upp med affärsverksamhetsschemat om detta ger en riktig och tillräcklig bild av moderföreningens eller -koncernens resultat och ekonomiska ställning.

De intäkter och kostnader som i resultaträkningen för ett rörelseidkande dotterföretag till en ideell sammanslutning och stiftelse ska tas upp före rörelsevinsten sammanställs på den rad i resultaträkningsschemat enligt 1:3 § i BokfF där de enligt sin karaktär hör hemma (ordinarie verksamhet, tillförda medel eller investerings- och finansieringsverksamhet). Övriga poster i dotterföretagets resultaträkning (till exempel extraordinära intäkter och kostnader samt bokslutsdispositioner) sammanställs på ifrågavarande rad i koncernresultaträkningen som uppgjorts enligt 1:3 § i BokfF.

Intäkterna och kostnaderna i varje grupp ska anges tillräckligt specificerade i koncernresultaträkningen eller noterna till den (jfr BokfF 1:3.3 §). Om rörelseverksamhetens intäkter och kostnader till exempel sammanställs med gruppen intäkter och kostnader för den ordinarie verksamheten, kan specifikationen innefatta de poster i resultaträkningsschemat enligt kostnadslag eller enligt funktion vilka inte finns i resultaträkningsschemat enligt 1:3 § i BokfF. Det är inte nödvändigt att, på sätt som avses i 1:3.3 § i BokfF specificera den ordinarie verksamhetens intäkter och kostnader enligt verksamhetsområde i koncernresultaträkningen för en ideell sammanslutning och stiftelse.

Koncernbalansräkningen för en ideell sammanslutning och stiftelse upprättas enligt 1:6 § i BokfF med de tillägg som omnämns i 3:3 § i BokfF.

### 13.3 Noter

Som noter till koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen ska redovisas:

### 13.3.1 Uppgifter som motsvarar ett enskilt företags noter (Bokf 4:1 §)

I noterna till koncernresultaträkningen eller -balansräkningen ska i tillämpliga delar anges de i 2:1–2:10 § i Bokf avsedda uppgifterna om koncernen. I dessa bestämmelser räknas de uppgifter som enskilda företag ska uppgi i sin verksamhetsberättelse och i noterna till sitt bokslut.

### 13.3.2 Noter angående upprättande (Bokf 4:2 §)

- 1) principerna för upprättandet av koncernbokslutet,
- 2) redogörelse för de ändringar som skett i principerna och metoderna vid upprättandet av koncernbokslutet samt för inverkan av ändringarna på koncernens resultat och ekonomiska ställning,
- 3) motiverad redogörelse, om vid upprättandet av koncernbokslutet inte har följts samma värderings- och periodiseringsprinciper som i bokslutet för koncernens moderföretag,
- 4) motivering, om man i ett dotterföretags bokslut som sammanställts med koncernbokslutet av särskild anledning har avvikit från de redovisningsprinciper som avses i 6:4.2 § i BokfL,
- 5) motivering, om man i ett intresseföretags bokslut som har sammanställts med koncernbokslutet har tillämpat principer som avviker från koncernens värderings- och periodiseringsprinciper,
- 5a) informationen om motivering till en situation som avses i 6:5.2 § i BokfL samt en redogörelse för väsentliga händelser efter att dotterföretagets räkenskapsperiod tagit slut som behövs för att förstå dotterföretagets ekonomiska ställning och resultat,
- 6) redogörelse för sådana förändringar i koncernstrukturen som på ett väsentligt sätt inverkar på koncernbokslutets jämförbarhet med det koncernbokslut som har upprättats för den föregående räkenskapsperioden,
- 7) har hävts med L 1313/2004
- 8) grunden för den kurs enligt vilken ett utländskt dotterföretags eller intresseföretags bokslutsposter har omräknats till finsk valuta,
- 9) utredning av avskrivningstiderna för koncerngoodwillen som uppstått vid upprättandet av koncernbokslutet, samt
- 10) väsentliga ändringar i koncerngoodwillen jämfört med föregående bokslut specificerat på det sätt som avses i Bokf 2:4.2 §.

### 13.3.3 Noter om dotter- och intresseföretag (Bokf 4:3 §)

- 1) i fråga om ett dotterföretag som har sammanställts med koncernbokslutet, namn, hemort samt den sammanlagda ägarandel som koncernföretagen samt de personer som handlar i eget namn men på koncernföretagens vägnar har i detta dotterföretag samt en utredning om grunden till den bestämmande rätten, om den inte är ett ägarskap enligt röstmajoritet i BokfL 1:5.1 § 1 punkten där det inte finns skillnader i aktiernas eller andelarnas rösträtter
- 2) de uppgifter som avses i 1 punkten i fråga om ett dotterbolag som inte har sammanställts med koncernbokslutet samt information om grunden i BokfL 6:3 § till att inte utföra en sammanställning,
- 3) de uppgifter som avses i 1 punkten i fråga om ett intresseföretag som har sammanställts med koncernbokslutet samt information om den sammanställningsmetod som har använts,

- 4) de uppgifter som avses i 1 punkten ovan i fråga om ett intresseföretag eller ett ägarintresseföretag som inte har sammanställts med koncernbokslutet, grund för varför sammanställningen inte utförts samt information om detta företags eget kapital och vinst eller förlust i det senast upprättade bokslutet,
- 5) i fråga om ett dotterföretag som har sammanställts med koncernbokslutet enligt 6:9 § i BokfL, namn och hemort samt uppgift om hur sammanställningen inverkar på varje enskild post av eget kapital i koncernbalansräkningen,
- 6) redogörelse för vad det gemensamma inflytandet baserar sig på, om ett intresseföretags bokslut har sammanställts med koncernbokslutet enligt 6:15 § i BokfL, samt
- 7) i det fall att dotterföretaget har sammanställts med koncernbokslutet på basis av ett bokslut som har upprättats för en räkenskapsperiod som har utgått före moderföretagets räkenskapsperiod, redogörelse för väsentliga händelser som har påverkat dotterföretagets resultat och ekonomiska ställning och som har ägt rum under tiden mellan utgången av dotterföretagets och moderföretagets räkenskapsperioder.

Om den bokföringsskyldige inte tillämpar 6:7.6 § bokföringslagen, inräknas i det egna kapital som avses i 2 och 4 punkten ovan även de ackumulerade bokslutsdispositionerna. Av detta belopp ska dessutom de latent skatteskulderna dras av (BokfL 4:3.2 §).

#### 13.3.4 Övriga noter (BokfL 4:4 §)

- 1) specifikation av avskrivningen av koncerngoodwill och minskningen av koncernreserven, om dessa har slagits samman i koncernresultaträkningen,
- 2) specifikation av koncerngoodwill och -reserv som har dragits av från varandra då koncernbalansräkningen har upprättats,
- 3) på bokslutsdispositioner, sådana som baserar sig på sammanställningsåtgärder och sådana som ingår i koncernföretagens egna balansräkningar, om dessa har tagits upp som sammanslagna i koncernresultaträkningen och -balansräkningen,
- 4) den andel av ackumulerad avskrivningsdifferens och reserver som har upptagits som eget kapital,
- 5) det ännu oavskrivna beloppet av koncernaktiva eller det ännu inte intäktsförda beloppet av koncernpassiva som beror på intresseföretag.

#### 13.4 Redovisning om uppgifter om koncernen i verksamhetsberättelsen

Bokföringsnämnden gav den 12.9.2006 en allmän anvisning om upprättande av verksamhetsberättelse. De uppgifter om koncernen som ska inkluderas i moderföretagets verksamhetsberättelse behandlas i kapitel 2.15 i anvisningen.

#### 13.5 Koncernens finansieringsanalys

I koncernbokslutet för en storkoncern enligt 1.6a.1 § 2 mom. i bokföringslagen ska omg en finansieringsanalys för koncernen där en utredning om koncernens medlemsanskaffning och medelsanvändning under räkenskapsperioden ges. Samma gäller även en koncern med ett samfund som enligt BokfL 1.8 § är betydande för det allmänna intresset, dvs. ett listat bolag, ett kreditinstitut eller ett försäkringsbolag (BokfL 6:2.2 §).

Upprättandet av finansieringsanalys för koncernen har behandlats i en separat anvisning från Bokföringsnämnden.

### 13.6 Sammanställningsdokument samt arkivering av koncernbokslutsmaterial

Koncernbokslutet ska bekräftas genom att upprätta sammanställningsdokument. Bokföringslagen saknar uttryckliga bestämmelser om innehållet i dessa dokument. Sammanställningsdokumenten ska upprättas så att sambandet mellan koncernföretagens bokslut och koncernresultaträkningen respektive koncernbalansräkningen, med hjälp av dessa utan svårighet kan konstateras på sätt som avses i 2:6 § i BokfL

Sammanställningsdokumenten undertecknas av den som upprättat dem. Sammanställningsdokumenten hör inte till de bokslutsdokument som ska offentliggöras.

Det bokföringsmaterial som uppkommer vid upprättande av koncernbokslut arkiveras enligt 2:9–2:10 § i BokfL på samma sätt som övrigt bokföringsmaterial. Koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen samt koncernens finansieringsanalys och sammanställningsdokument (BokfL 6:19 §) ska bevaras minst 10 år efter räkenskapsperiodens utgång på sätt som avses 2:10.1 § i BokfL. Övrigt material i samband med koncernbokslutet, såsom dotter- och intresseföretags bokslutsuppgifter samt verifikaten för de korrigeringar som gjorts vid upprättande av koncernbokslut, ska bevaras minst 6 år efter utgången av det år under vilket räkenskapsperioden gått till ända, på sätt som avses i 2:10.2 § i BokfL.

## 14. SMÅ KONCERNER

För moderföretag i små koncerner avsedda i 1:6a.1 § 1 mom. i bokföringslagen ges vissa undantag från skyldigheten att upprätta koncernbokslut. Koncernbokslut behöver inte upprättas om villkoren i 6:1.3 § i BokfL uppfylls (se punkt 2.3). En liten koncern behöver inte upprätta koncernbokslut om högst ett av följande gränsvärden i BokfL 1:4a § uppfylls dagen för bokslutet;

- balansomslutning 6 000 000 euro
- omsättning 12 000 000 euro
- i genomsnitt 50 personer anställda under räkenskapsperioden

Bokföringsskyldig, som inte är ett i 3:9.1 § i BokfL avsett samfund, behöver inte ge in bokslut, och inte heller koncernbokslut för registrering, om högst en av de gränser som avses i 3:9.2 § i BokfL överskridits under räkenskapsperioden (se punkt 13.2). För moderföretagets del bestäms över- eller underskridandet av gränserna utifrån koncernbokslutet (BokfL 3:9.3 §). Undantagen gällande ifrågakvarande koncerners skyldighet att registrera bokslutet och koncernbokslutet kan inte tillämpas på koncerner där moderföretaget är ett aktiebolag eller annat i 3:9.1 § i BokfL avsett samfund.

Om moderföretaget för en liten koncern upprättar koncernbokslut förutsätter nuvarande bestämmelser att det delar avskrivningsdifferensen och de skattebaserade reserveringarna på eget kapital och latent skatteskuld.