

BILAGOR

Bilaga

1

1. Scheman för koncernresultaträkning och -balansräkning

<i>Koncernresultaträkning enligt kostnadslag (Bokf 1:1 §) räkenskapsperiod</i>	<i>(Räkenskapsperioden)</i>	<i>(Föregående)</i>	
<i>OMSÄTTNING</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
<i>Ökning (+) eller minskning (-) av färdiga varor och varor under tillverkning</i>	<i>+/- 0,00</i>	<i>+/- 0,00</i>	
<i>Tillverkning för eget bruk (+)</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
<i>Övriga rörelseintäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
<i>Material och tjänster</i>			
<i>Material, förnödenheter och varor</i>			
<i>Inköp under räkenskapsperioden</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
<i>Ökning (+) eller minskning (-) av lager</i>	<i>+/- 0,00</i>	<i>+/- 0,00</i>	
<i>Köpta tjänster</i>	<i><u>0,00</u></i>	<i>- 0,00</i>	<i><u>0,00</u></i>
<i>Personalkostnader</i>			
<i>Löner och arvoden</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
<i>Lönebikostnader</i>			
<i>Pensionskostnader</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
<i>Övriga lönebikostnader</i>	<i><u>0,00</u></i>	<i>- 0,00</i>	<i><u>0,00</u></i>
<i>Avskrivningar och nedskrivningar</i>			
<i>Avskrivningar enligt plan</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
<i>Avskrivningar av koncerngoodwill och minskningar av koncernreserv</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
<i>Nedskrivningar av tillgångar bland bestående aktiva</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
<i>Exceptionella nedskrivningar av rörliga aktiva</i>	<i><u>0,00</u></i>	<i>- 0,00</i>	<i><u>0,00</u></i>
<i>Övriga rörelsekostnader</i>	<i>- 0,00</i>	<i>- 0,00</i>	
<i>Andel av intresseföretagens vinst (förlust)</i>	<i>+/- <u>0,00</u></i>	<i>+/- <u>0,00</u></i>	
<i>RÖRELSEVINST (-FÖRLUST)</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
<i>Finansiella intäkter och kostnader</i>			
<i>Andel av intresseföretagens vinst (förlust)</i>	<i>+/- 0,00</i>	<i>+/- 0,00</i>	
<i>Intäkter från andelar i andra ägarintresseföretag</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
<i>Intäkter från övriga placeringar bland bestående aktiva</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
<i>Övriga ränteintäkter och finansiella intäkter</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
<i>Nedskrivningar av placeringar bland bestående aktiva</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
<i>Nedskrivningar av finansiella värdepapper bland rörliga aktiva</i>	<i>- 0,00</i>	<i>- 0,00</i>	
<i>Räntekostnader och övriga finansiella kostnader</i>	<i><u>- 0,00</u></i>	<i>+/- 0,00</i>	<i><u>- 0,00</u></i>
<i>VINST (FÖRLUST) FÖRE SKATTER</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	
<i>Inkomstskatt</i>			
<i>Skatter under räkenskapsperioden och tidigare räkenskapsperioder</i>	<i>- 0,00</i>	<i>- 0,00</i>	
<i>Latenta skatter</i>	<i>- 0,00</i>	<i>- 0,00</i>	
<i>Övriga direkta skatter</i>	<i><u>- 0,00</u></i>	<i>- 0,00</i>	<i><u>- 0,00</u></i>
<i>Minoritetsandelar</i>	<i>+/- <u>0,00</u></i>	<i>+/- <u>0,00</u></i>	
<i>RÅKENSKAPSPERIODENS VINST (FÖRLUST)</i>	<i><u>0,00</u></i>	<i><u>0,00</u></i>	

**Koncernresultaträkning enligt funktion (BokfF 1:2 §)
räkenskapsperiod**
(Räkenskapsperioden) (Föregående

OMSÄTTNING		0,00		0,00
Kostnader för inköp och tillverkning		- 0,00		- 0,00
Bruttobidrag		0,00		0,00
Kostnader för försäljning och marknadsföring		- 0,00		- 0,00
Administrationskostnader		- 0,00		- 0,00
Övriga rörelseintäkter		0,00		0,00
Övriga rörelsekostnader		- 0,00		- 0,00
Andel av intresseföretagens vinst (förlust)		+/- 0,00		+/- 0,00
RÖRELSEVINST (-FÖRLUST)		0,00		0,00
Finansiella intäkter och kostnader				
Andel av intresseföretagens vinst (förlust)	+/- 0,00		+/- 0,00	
Intäkter från andelar i andra ägarintresseföretag	0,00		0,00	
Intäkter från övriga placeringar bland bestående aktiva	0,00		0,00	
Övriga ränteintäkter och finansiella intäkter	0,00		0,00	
Nedskrivningar av placeringar bland bestående aktiva	0,00		0,00	
Nedskrivningar av finansiella värdepapper bland rörliga aktiva	- 0,00		- 0,00	
Räntekostnader och övriga finansiella kostnader	- 0,00	+/- 0,00	- 0,00	+/- 0,00
VINST (FÖRLUST) FÖRE SKATTER		0,00		0,00
Inkomstskatt				
Räkenskapsperiodens och tidigare räkenskapsperioders skatt	- 0,00		- 0,00	
Latenta skatter	- 0,00		- 0,00	
Övriga direkta skatter	- 0,00	- 0,00	- 0,00	- 0,00
Minoritetsandelar		+/- 0,00		+/- 0,00
RÄKENSKAPSPERIODENS VINST (FÖRLUST)		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>

Koncernbalansräkning (Bokff 1:6 §)

(Datum då
räkenskapsperioden utgått)
(Datum då föregående
räkenskapsperiod utgått)

Aktiva

BESTÅENDE AKTIVA

Immateriella tillgångar

Utvecklingsutgifter	0,00		0,00	
Immateriella rättigheter	0,00		0,00	
Goodwill	0,00		0,00	
Koncerngoodwill	0,00		0,00	
Övriga immateriella tillgångar	0,00		0,00	
Förskottsbetalningar	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00

Materiella tillgångar

Mark- och vattenområden

Ägda	0,00			
Hysesrättigheter	<u>0,00</u>	0,00		0,00

Byggnader och konstruktioner

Ägda	0,00			
Hysesrättigheter	<u>0,00</u>		0,00	0,00

Maskiner och inventarier

Övriga materiella tillgångar	0,00		0,00	
Förskottsbetalningar och pågående anskaffningar	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00

Placeringar

Andelar i intresseföretag	0,00		0,00	
Andelar i andra ägarintresseföretag	0,00		0,00	
Fordringar hos ägarintresseföretag	0,00		0,00	
Övriga aktier och andelar	0,00		0,00	
Övriga fordringar	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00

RÖRLIGA AKTIVA

Omsättningstillgångar

Material och förnödenheter	0,00		0,00	
Varor under tillverkning	0,00		0,00	
Färdiga produkter/Varor	0,00		0,00	
Övriga omsättningstillgångar	0,00		0,00	
Förskottsbetalningar	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00

Fordringar

Långfristiga

Kundfordringar	0,00		0,00	
Fordringar hos ägarintresseföretag	0,00		0,00	
Lånefordringar	0,00		0,00	
Latenta skattefordringar	0,00		0,00	
Övriga fordringar	0,00		0,00	
Resultatregleringar	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00

Kortfristiga

Kundfordringar	0,00		0,00	
Fordringar hos ägarintresseföretag	0,00		0,00	
Lånefordringar	0,00		0,00	
Latenta skattefordringar	0,00		0,00	
Övriga fordringar	0,00		0,00	
Resultatregleringar	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00

Finansiella värdepapper

Övriga aktier och andelar	0,00		0,00	
Övriga värdepapper	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00

Kassa och bank

		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>
--	--	-------------	--	-------------

Aktiva totalt

0,00 0,00

Koncernbalansräkning (BokfF 1:6 §)

(Datum då räkenskapsperioden utgått) (Datum då föregående räkenskapsperiod utgått)

Passiva

EGET KAPITAL				
Aktie- eller andelskapital eller annat motsvarande kapital		0,00		0,00
Överkursfond		0,00		0,00
Uppskrivningsfond		0,00		0,00
Övriga fonder				
Fond för placerat fritt eget kapital		0,00		0,00
Fonder enligt bolagsordningen/stadgarna		0,00		0,00
Fond för verkligt värde		0,00		0,00
Övriga fonder	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Vinst (förlust) från tidigare räkenskapsperioder		0,00		
Räkenskapsperiodens vinst (förlust)		0,00		0,00
Kapitallån eget kapital		0,00		0,00
EGET KAPITAL TOTALT		0,00		0,00
MINORITETSANDELAR				
AVSÄTTNINGAR				
Avsättningar för pensioner	0,00		0,00	
Skatteavsättningar	0,00		0,00	
Övriga avsättningar	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
KONCERNRESERV		0,00		0,00
FRÄMMANDE KAPITAL				
Långfristigt				
Kapitallån	0,00		0,00	
Masskuldebrevslån	0,00		0,00	
Lån mot konvertibla skuldebrev	0,00		0,00	
Skulder till kreditinstitut	0,00		0,00	
Återlån från arbetspensionsförsäkringsanstalter	0,00		0,00	
Erhållna förskott	0,00		0,00	
Leverantörsskulder	0,00		0,00	
Finansieringsväxlingar	0,00		0,00	
Skulder till ägarintresseföretag	0,00		0,00	
Övriga skulder	0,00		0,00	
Resultatregleringar	0,00		0,00	
Latenta skatteskulder	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Kortfristigt				
Kapitallån	0,00		0,00	
Masskuldebrevslån	0,00		0,00	
Lån mot konvertibla skuldebrev	0,00		0,00	
Skulder till kreditinstitut	0,00		0,00	
Återlån från arbetspensionsförsäkringsanstalter	0,00		0,00	
Erhållna förskott	0,00		0,00	
Leverantörsskulder	0,00		0,00	
Finansieringsväxlingar	0,00		0,00	
Skulder till ägarintresseföretag	0,00		0,00	
Övriga skulder	0,00		0,00	
Resultatregleringar	0,00		0,00	
Latenta skatteskulder	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Passiva totalt		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>

- Den oavskrivna koncerngoodwill samt den koncernreserv som inte har intäktsförts får tas upp som en post i koncernbalansräkningen (BokfF 3:3.1 §).
- Den latent skattefordran som har uppkommit till följd av sammanställningen ska i koncernbalansräkningen tas upp som en skild 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 skattefordringar som avses i BokfF 5:18 § och som ingår i koncernföretagens egna balansräkningar (BokfF 3:3.3 §).
- 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 de latent skattepåföljder som sammanställningen medför (BokfF 3:3.5 §).

2. Exempel på sammanställning av ett intresseföretags bokslutsuppgifter

Moderföretaget köpte den 1.1 år 1 (1.1 år 1) 40 % av aktiestocken i Ab A till priset 3 500.
 Vid tidpunkten för anskaffningen var aktiekapitalet i Ab A 5 000.
 Ab A hade ingen avskrivningsdifferens och inga reserver.
 Räkenskapsperioden för moderföretaget och Ab A var kalenderåret.

Den 31.12 år 2 var det egna kapitalet i Ab A 7 000 och räkenskapsperiodens vinst 1000.

Den 31.12 år 3 var det egna kapitalet i Ab A 7 800 och räkenskapsperiodens vinst 1000. Ab A hade under de 3 åren delat ut 200 som dividend åt sina ägare. Moderföretagets andel av dividenden var $200 \cdot 40\% = 80$.

Beräkning av koncerngoodwill:

Anskaffningspris	3500
Andel av förvärvat eget kapital $40\% \cdot 5000$	<u>2000</u>
Koncernaktiva som utgör koncerngoodwill och som avskrivs under 5 år ($300/\text{år}$).	<u>1500</u>

Koncernbokslut den 31.12 år 3**Koncernresultaträkning**

Andel av intresseföretagets resultat $40\% \cdot 1000$	400
Avskrivning av koncerngoodwill	<u>-300</u>
= Resultat på raden "Andel av intresseföretagens vinst (förlust)"	100
Den dividend som moderföretaget har fått elimineras	<u>-80</u>
= Inverkan (netto) på resultatet i koncernresultaträkningen	20

Koncernbalansräkning (Aktiva)

Aktier i intresseföretag

Anskaffningsutgift i moderföretagets balansräkning	3500
Andel av den ingående balansens balanserade vinst (förlust) $40\% \cdot (7000 - 5000)$	800
Andel av räkenskapsperiodens resultat	400
Erhållen dividend elimineras	-80
Ackumulerade avskrivningar av koncerngoodwill i ingående ($2 \cdot 300$)	-600
<u>Räkenskapsperiodens avskrivningar av koncerngoodwill</u>	<u>-300</u>
Korrigeringar av aktier i intresseföretag totalt	220 <u>220</u>
= Aktiernas bokföringsvärde i koncernbalansräkningen	<u>3720</u>

Aktiernas bokföringsvärde korrigeras alltså med en del av det egna kapital som influtit efter anskaffningen och med avskrivningar av koncerngoodwill samt med erhållna dividender.

Koncernbalansräkning (Passiva)

Vinst (förlust) från tidigare räkenskapsperioder

Andel av den ingående balansens balanserade vinst (förlust)	
40 % * (7000 - 5000)	800
Akkumulerade avskrivningar av koncerngoodwill i ingående (2 * 300)-600	
Korrigeringar av balanserad vinst (förlust) från tidigare räkenskapsperioder totalt	200

Räkenskapsperiodens resultat

= Inverkan (netto) på resultatet i koncernresultaträkningen	<u>20</u>
Korrigeringar av eget kapital totalt	<u>220</u>

Sammandrag av de bokföringar som gjorts i koncernbokslutet:

a)	Andel av intresseföretagets (40 % * 1000)	400
	per "Aktier i intresseföretag"	
	an "Andel av intresseföretagets vinst (förlust)"	
b)	Räkenskapsperiodens avskrivning av koncerngoodwill	300
	per "Andel av intresseföretagets vinst (förlust)"	
	an "Aktier i intresseföretag"	
c)	Eliminering av erhållen dividend	80
	per "Intäkter från andelar i företag inom samma koncern"	
	an "Aktier i intresseföretag"	
d)	Andel av den ingående balansens balanserade vinst (förlust) från tidigare räkenskapsperioder	800
	40 % * (7000 - 5000)	
	per "Aktier i intresseföretag"	
	an "Vinst (förlust) från tidigare räkenskapsperioder"	
e)	Akkumulerade avskrivningar av koncerngoodwill i ingående balans (2 * 300)	600
	per "Vinst (förlust) från tidigare räkenskapsperioder"	
	an "Aktier i intresseföretag"	

Intresseföretagsredovisning på allmän nivå:**Koncernresultaträkning**

A. Dividendintäkter eller andra vinstandelar

Dividendintäkter i det koncernföretag som äger intresseföretaget elimineras i koncernbokslutet.

B. B. Andel av intresseföretagens vinst (förlust)

+/- intresseföretagets resultat för räkenskapsperioden * %-andelen för koncernens innehav

-/+ minskning av koncerngoodwill/-reserv under

+/- räkenskapsperiodens förändring av aktiverade internvinster från handeln mellan intresse- och koncernföretag * %-andelen för koncernens innehav.

C = A + B. Inverkan på resultatet (netto) i koncernresultaträkningen.

Koncernbalansräkning (Aktiva)

D. Andelar i intresseföretag

Andelar i intressebolag i bolagsägares balansräkning

+ nedskrivningar

- uppskrivningar som ska återföras

+/- andel av vinstmedel i intresseföretagets ingående balans vilka har ackumulerats efter

+/- andel av räkenskapsperiodens resultat

- eliminering av dividend eller annan vinstandel som har erhållits av intresseföretaget under räkenskapsperioden

-/+ ackumulerade minskningar av koncerngoodwill/-reserv i ingående balansen

-/+ räkenskapsperiodens minskningar av koncerngoodwill/-reserv

+/- utgående balansens internvinster från handeln mellan intresse- och koncernföretag * %-andelen för koncernens

= Intresseföretagens värde i koncernens utgående balans

Koncernbalansräkning (Passiva)

E. Vinst (förlust) från tidigare räkenskapsperioder

+ nedskrivningar av andelar i intresseföretag

+/- andel av vinstmedel i intresseföretagets ingående balans vilka har ackumulerats efter förvärvet

-/+ ackumulerade minskningar av koncerngoodwill/-reserv i ingående balansen

+/- ingående balansens internvinster från handeln mellan intresse- och koncernföretag * %-andelen för koncernens innehav

= Till intresseföretagen hörande eliminering i koncernens ingående balans

F. Uppskrivningsfond

- uppskrivningar av andelar i intresseföretag

= Till intresseföretagen hörande eliminering i uppskrivningsfonden

Koncernbalansräkningens aktiva (D) = passiva (C + E + F).

3. Exempel på behandling av försäljningen av ett dotterföretag i koncernbokslutet

Moderföretaget förvärvade alla aktier i dotterföretaget till priset 1000 i slutet av år 0. Beräkningen av anskaffningsutgiften vid anskaffningstidpunkten innehöll följande:

Anskaffningsutgift	1000	
Eget kapital vid anskaffningstidpunkten:		
- aktiekapital	300	
- balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder	<u>200</u>	500
Koncernaktiva (= koncerngoodwill)	<u>500</u>	

Uppkommen koncerngoodwill avskrivs under 5 år (100/år)

Moderföretaget säljer dotterföretagets aktier den 1.1 år 3 (1.1 år 3) till priset 1500. Moderföretaget har inte andra transaktioner under detta år. Dotterföretagets eget kapital vid försäljningstidpunkten var:

- aktiekapital	300	
- balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder	<u>550</u>	850
Eget kapital vid försäljningstidpunkten	<u>850</u>	

Av den koncerngoodwill som uppkom vid anskaffningstidpunkten var 300 (= 500 - 100*2) ännu oavskrivet vid försäljningstidpunkten.

Koncernbalansräkningen före försäljningen per den 31.12 år 2 (= s.k. försäljningsbalans, jämförelsebalans) är följande:

	Mode r	Dotter	Elim.	Avskrivningar av koncerngoodwi ll	Koncernen totalt
Koncerngoodwill			500	-200	300
Andelar i företag inom samma koncern	1000		-1000		0
Övriga aktiva	2000	1400			3400
Aktiva totalt	3000	1400	-500	-200	3700
Eget kapital					
Aktiekapital	1000	300	-300		1000
Balanserade vinstmedel		550	-200	-200	150
Främmande kapital	2000	550			2550
Passiva totalt	3000	1400	-500	-200	3700

Om koncernbokslutet upprättades vid försäljningstidpunkten den 1.1 år 3 och aktiernas försäljningsvinst redovisades beräknad enbart ur moderföretagets synvinkel, skulle detta ge följande slutresultat i koncernbokslutet:

Moderföretagets försäljningsvinst i resultaträkningen:

	Mode r	Dotter	Elim.	Avskrivningar av koncerngoodw ill	Koncernen totalt
Aktiernas försäljningspris				1500	
Aktiernas bokföringsvärde				<u>-1000</u>	
Försäljningsvinst				<u>500</u>	
Övriga rörelseintäkter*	500				500
Avskrivning av koncerngoodwill					0
Räkenskapsperiodens vinst (förlust)	500				500
Koncerngoodwill					0
Andelar i företag inom samma koncern	0		0		0
Övriga aktiva	3500	0			3500
Aktiva totalt	3500	0	0	0	3500
Eget kapital					
Aktiekapital	1000				1000
Balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder					0
Räkenskapsperiodens vinst (förlust)	500				500
Främmande kapital	2000				2000
Passiva totalt	3500	0	0	0	3500

* för moderbolaget presenteras posten i gruppen finansiella intäkter i posten intäkter från företag i samma koncern.

Vid jämförelse mellan koncernbalansräkningens eget kapital före försäljningen och därefter, kan man konstatera att koncernens balanserade vinstmedel och räkenskapsperiodens vinst har ökat 350 jämfört med föregående bokslut. Räkenskapsperiodens vinst är 500, medan de balanserade vinstmedlen har minskat med 150. Skillnaden beror på den vinst som dotterbolaget har genererat under den tid det hörde till koncernen (350) samt på de avskrivningar som gjorts av dotterföretagets koncerngoodwill (-200).

	31.12 år 2	31.12 år 3	Differens
Eget kapital	1000	1000	0
Balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder	150	0	-150
Räkenskapsperiodens vinst (förlust)	0	500	500
Totalt	1150	1500	350

Moderföretagets försäljningsvinst korrigeras till koncernens försäljningsvinst med följande bokning:

per Övriga rörelseintäkter* an Balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder 150

Motsvarande korrigeringar i tabellform:

	Moder	Dotter	Korrigerin g 1		Koncernen totalt
Övriga intäkter*	500		-150		350
Avskrivningar av koncerngoodwill					0
Räkenskapsperiodens vinst (förlust)	500	0	-150		350
Koncerngoodwill					0
Andelar i företag inom samma koncern	0		0		0
Övriga aktiva	3500	0			3500
Aktiva totalt	3500	0	0	0	3500
Eget kapital					
Aktiekapital	1000				1000
Balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder			150		150
Räkenskapsperiodens vinst (förlust)	500		-150		350
Främmande kapital	2000				2000
Passiva totalt	3500	0	0	0	3500

* för moderbolaget presenteras posten i gruppen finansiella intäkter under punkten intäkter från företag i samma koncern.

Vid jämförelse av koncernbalansräkningens eget kapital efter de korrigeringar som nu har gjorts, kan man iaktta att koncernens balanserade vinst från tidigare räkenskapsperioder inte har minskat och att räkenskapsperiodens vinst visar det riktiga beloppet för försäljningsvinsten ur koncernens perspektiv.

	31.12 år 2	31.12 år 3	Differens
Eget kapital	1000	1000	0
Balanserade vinstmedel	150	150	0
Räkenskapsperiodens vinst (förlust)	0	350	350
Totalt	1150	1500	350

Kontroll:

Moderbolagets försäljningsvinst	500
Vinster som dotterföretaget genererat efter förvärvet	-350
Gjorda avskrivningar av koncerngoodwill	<u>200</u>
Koncernens försäljningsvinst	350

Om ett dotterföretag säljs under räkenskapsperioden, sammanställs dotterföretagets resultaträkning i koncernbokslutet fram till överlåtelsestidpunkten. Det resultat som dotterföretagets resultaträkning visar tas upp med omvänt förtecken på den rad i koncernresultaträkningen där den av försäljningen förorsakade vinsten eller förlusten redovisas. På så sätt blir beloppet för dotterföretagets försäljningsvinst eller -förlust fördelat på räkenskapsperiodens resultat och på försäljningsvinst eller förlust.

4. Exempel på behandling av försäljningen av ett utländskt dotterföretag i koncernbokslutet

År 1

Ett utländskt dotterbolag förvärvas			
Pris	10000 GBP	à 0,5	5000
Företagets aktiekapital	7000 GBP	à 0,5	3500
Koncernaktiva = goodwill	3000 GBP	á 0,5	1500
Anskaffningsutgiftskalkyl/eliminering an Aktier i dotterföretag			5000
per Aktiekapital			3500
per Goodwill			1500

År 2

Räkenskapsperiodens vinst hos dotterföretaget	2000 GBP	kurs à 0,55	
Eliminering av aktieinnehav			
an Aktier i dotterföretag			5000
per Aktiekapital 7000 * 0,55 =			3850
an Omräkningsdifferens bundet eget kapital			350
per Goodwill 1500*0,55-330			1320
per Avskrivningar av goodwill (5 år)			330
an Omräkningsdifferens eget kapital			150

År 3

Räkenskapsperiodens vinst (förlust) hos dotterbolaget = 0	kurs à 0,57	
Eliminering av aktieinnehav		
an Aktier i dotterföretag		5000
per Aktiekapital 7000 * 0,57 =		3990
an Omräkningsdifferens bundet eget kapital (0,57 – 0,5) x 7000 =		490
an Omräkningsdifferens balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder (0,57 – 0,55) x 2000 =*		40
per Balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder *		40
per Goodwill 0,57*1500/5*3 =		1026
an		126
per Balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder		342
an Differens		42
per Avskrivning av goodwill/resultat		342
an Differens		42

* För att omräkningsdifferenserna ska kunna följas upp per företag och balanspost, bör ovanstående överföring göras i samband med sammanställningsåtgärderna och den särskilda uppföljningen.

År 4

1.1	kurs à 0,57	
Dotterföretaget säljs 1.1 till priset 14000 GBP		
Försäljningsinkomsten hos moderföretaget	14000 GBP x 0,57 =	7980
Anskaffningsutgift		<u>-5000</u>
Försäljningsvinst		<u>2980</u>
Försäljningsvinsten består av följande poster:		
försäljningsvinst	14000 - 12000 = 2000 GBP x 0,57 =	1140
kursvinster	(0,57 - 0,5) x 10000 =	700
vinster från tidigare räkenskapsperioder	2000 x 0,55 =	1100
därtill hörande kursvinst	2000 x (0,57 - 0,55) =	<u>40</u>
		<u>2980</u>

Försäljningsresultatets inverkan på eget kapital i koncernbokslutet

Försäljningsvinst hos moderföretaget		2980
Vinstmedel som har ackumulerats efter 2000	x 0,57 =	-1140
Akkumulerad omräkningsdifferens/bundet eget kapital		-490
+ ackumulerad avskrivning av koncerngoodwill 2 x 342 =		<u>684</u>
- Differens		<u>-84</u>
Försäljningsvinst i koncernresultaträkningen		<u>1824</u>
Kontroll:		
Försäljningspris		7980
- sålt eget kapital 9000 GBP x 0,57		-5130
- resterande koncerngoodwill kostnadsförs		<u>-1.026</u>
		<u>1824</u>

Försäljningsresultatets inverkan på koncernbokslutets koncernresultaträkning
(omräkningsdifferenserna har tagits upp i koncernresultaträkningen)

Försäljningsvinst ur eget kapital-perspektiv		1824
Akkumulerad omräkningsdifferens	490 + 40 + 126 =	<u>656</u>
(bokförs: per Balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder an Försäljningsvinst		
656)		
Försäljningsvinst i koncernens resultaträkning		<u>2480</u>

5. Exempel på behandling av fusion av ett dotterföretag i koncernbokslutet

Vi antar att dotterföretaget i bilaga 3, vars moderföretag har förvärvat det för 1000 år 0, fusioneras med moderföretaget den 1.1 år 1. Dotterföretagets inverkan på koncernbokslutet den 31.12 år 2 före fusionen var:

	Mode r	Dotter	Elim.	Avskrivningar av koncerngoodwill	Koncernen totalt
Koncerngoodwill			500	-200	300
Andelar i företag inom samma koncern	1000		-1000		0
Övriga aktiva	2000	1400			3400
Aktiva totalt	3000	1400	-500	-200	3700
Eget kapital					
Aktiekapital	1000	300	-300		1000
Balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder		550	-200	-200	150
Främmande kapital	2000	550			2550
Passiva totalt	3000	1400	-500	-200	3700

Då dotterföretaget fusioneras med moderföretaget den 1.1 år 3, uppstår följande fusionsdifferens:

Aktiernas anskaffningsutgift	1000
Överförda tillgångsposter	-1400
Överförda skulder	<u>550</u>
Fusionsdifferens	<u>150</u>

Om vi antar att fusionen är moderföretagets enda affärshändelse under år 3, ser koncernbokslutet utan eliminering den 31.12 år 3 ut på följande sätt:

	Mode r	Dotter A	Elim.	Avskrivningar av koncerngoodwill	Koncernen totalt
Extraordinära intäkter	-150				-150
Avskrivningar av koncerngoodwill					0
Räkenskapsperiodens resultat	-150	0	0	0	-150
Koncerngoodwill					0
Andelar i bolag inom samma koncern	0				0
Övriga aktiva	3400				3400
Aktiva totalt	3400	0	0	0	3400
Eget kapital					
Aktiekapital	1000				1000
Balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder					
Räkenskapsperiodens vinst (förlust)	-150				-150
Främmande kapital	2550	0	0	0	2550
Passiva totalt	3400	0	0	0	3400

Då situationen jämförs med det koncernbokslut som upprättats före fusionen, kan man iakttä att

- resultaträkningen innehåller en fusionsförlust (i övriga rörelsekostnader) -150. Detta är en koncernintern affärshändelse som ska elimineras.
- dotterföretagets oavskrivna koncerngoodwill 300 saknas i koncernbalansräkningen. Den ska återföras om de inkomstförväntningar som hänför sig till dotterföretaget är oförändrade.
- den vinst som dotterföretaget har genererat (350) och gjorda avskrivningar av goodwill (-200) saknas. Situationen återställs.
- som räkenskapsperiodens avskrivningar av den ursprungliga koncerngoodwill som fanns hos koncernen upptas 100, som i motsvarande grad minskar storleken på återstående koncernaktiva.

Korrigeringsposterna är följande:

per Koncerngoodwill	300	an intäkter från företag inom samma koncern	150
		an Balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder	
	150		
(per Avskrivningar av koncerngoodwill 100		an Koncerngoodwill	100)

Motsvarande korrigeringar i tabellform:

	Mode r	Dotter	Korrigerin g 1	Korrigerin g 2	Koncernen totalt
intäkter från företag inom samma koncern	-150		150		0
Avskrivningar av koncerngoodwill				(-100)	(-100)
Räkenskapsperiodens resultat	-150	0	150	0	0
Koncerngoodwill			300	(-100)	300 (200)
Andelar i företag inom samma koncern					0
Övriga aktiva	3400				3400
Aktiva totalt	3400	0	300	(-100)	3700
Eget kapital					
Aktiekapital	1000				1000
Balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder			150		150
Räkenskapsperiodens vinst (förlust)	-150		150		0
Främmande kapital	2550	0		(-100)	2550 (-100)
Passiva totalt	3400	0	300	(-100)	3700

Om moderföretaget hade fördelat avskrivningen av fusionsförlusten på flera år, skulle korrigeringarna på motsvarande sätt ha hänförts till den aktiverade fusionsförlusten och avskrivningarna på förlusten.

Elimineringen av eventuella internvinster som ingår i anläggningstillgångarna fortsätter som tidigare.

6. Exempel på behandling av upplösning av ett dotterföretag i koncernbokslutet

Vi antar att moderföretaget den 1.1 år 3 upplöser det dotterföretag som förekom ovan i bilaga 3 och som moderföretaget har förvärvat år 0. Dotterföretagets inverkan på koncernbokslutet den 31.12 år 2 före upplösningen är följande:

	Koncernen *)	Dotter	Elim.	Avskrivningar av koncerngoodwill	Koncernen totalt
Koncerngoodwill			500	-200	300
Andelar i företag inom samma koncern	1000		-1000		0
Övriga aktiva	2000	1400			3400
Aktiva totalt	3000	1400	-500	-200	3700
Eget kapital					
Aktiekapital	1000	300	-300		1000
Balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder		550	-200	-200	150
Främmande kapital	2000	550	0	0	2550
Passiva totalt	3000	1400	-500	-200	3700

I dotterföretagets bestående aktiva ingår en byggnad med bokföringsvärdet 500, men med gängse värdet 1200. Då dotterföretaget upplöses, bildas följande upplösningresultat hos moderföretaget den 1.1 år 3:

Dotterföretagets eget kapital	850
Korrigeringsrest av byggnadens utgiftsrest så att den motsvarar det sannolika överlåtelsepriset	<u>700</u>
Erhållen skiftesandel, netto	1550
Aktiernas anskaffningsutgift	-1000
Upplösningstvinst	<u>550</u>

Skattepåföljderna av upplösningen har inte beaktats.

*) koncernen före de korrigeringar som upplösningen medför

Vi antar att upplösningen är moderföretagets enda affärstransaktion under år 3 och att det upplösta bolaget inte har några affärshändelser. Då kommer koncernbokslutet per den 31.12 år 3 utan elimineringsar att se ut på följande sätt:

	Koncernen *)	Dotter	Elim.	Avskrivningar av koncerngoodwill	Koncernen totalt
Övriga rörelseintäkter*	550				550
Avskrivningar av koncerngoodwill					0
Räkenskapsperiodens resultat	550	0	0	0	550
Koncerngoodwill					0
Andelar i företag inom samma koncern					0
Övriga aktiva	4100				4100
Aktiva totalt	4100	0	0	0	4100
Eget kapital					
Aktiekapital	1000				1000
Balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder					0
Räkenskapsperiodens vinst (förlust)	550				550
Främmande kapital	2550	0	0	0	2550
Passiva totalt	4100	0	0	0	4100

* för moderbolaget presenteras posten i gruppen finansiella intäkter i posten intäkter från företag i samma koncern.

Vid jämförelse med det bokslut som upprättades före upplösningen, kan man iaktta att

- resultaträkningen innehåller 550 i upplösningvinst (i övriga rörelseintäkter). Detta är en koncernintern affärstransaktion som ska elimineras.
- dotterföretagets byggnad har ur koncernens synvinkel övergått till moderföretagets balansräkning för ett värde som är 700 för högt. Denna internvinst i koncernen ska elimineras.
- dotterföretagets oavskrivna koncerngoodwill 300 saknas i koncernbalansräkningen. Den ska återföras om de inkomstförväntningar som hänför sig till dotterföretaget är oförändrade.
- den vinst som dotterföretaget genererat (350) och gjorda avskrivningar av koncernaktiva (-200) saknas. Situationen återställs.
- som räkenskapsperiodens avskrivningar av den ursprungliga koncerngoodwill som fanns hos koncernen noteras -100, som i motsvarande mån minskar beloppet av återstående koncerngoodwill.

*) koncernen före de korrigeringsar som upplösningen medför

Korrigeringsposterna är följande:

per Koncerngoodwill	300	an Övriga aktiva	700
per intäkter från andra företag inom samma koncern			550 an Balanserad vinst
från tidigare räkenskapsperioder	150		
(per Avskrivningar av koncerngoodwill	100	an Koncerngoodwill	100)

	Koncernen *)	Dotter	Korrigerin g 1	Korrigerin g 2	Koncernen totalt
Övriga rörelseintäkter*	550	0	-550		0
Avskrivningar av koncerngoodwill				(-100)	(-100)
Räkenskapsperiodens resultat	550	0	-550	0	0
Koncerngoodwill			300		300
				(-100)	(200)
Andelar i bolag inom samma koncern	0				0
Övriga aktiva	4100		-700		3400
Aktiva totalt	4100	0	-400	(-100)	3700
Eget kapital					
Aktiekapital	1000				1000
Balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder			150		150
Räkenskapsperiodens vinst (förlust)	550	0	-550	0	0
				(-100)	(-100)
Främmande kapital	2550				2550
Passiva totalt	4100	0	-400	(-100)	3700

* presenteras i moderföretaget under posten finansiella intäkter – intäkter från företag inom samma koncern

Om moderföretaget hade fördelat avskrivningen/intäktsföringen av upplösning förlusten/-vinsten på ett större antal år, skulle korrigeringarna på motsvarande sätt ha hänförts till den aktiverade upplösning förlusten/-vinsten och avskrivningar/intäktsföringar av den.

Elimineringen av eventuella internvinster som ingår i anläggningstillgångarna fortsätter som tidigare.

*) koncernen före de korrigeringar som upplösningen medför

Bilaga 7 Exempel på värdering av minoritetsandelen och behandling av den i koncernbokslutet

Moderföretaget förvärvade 80 % av aktierna i dotterföretaget till priset 1000 i slutet av år 0. Beräkningen av anskaffningsutgiften vid anskaffningstidpunkten innehöll följande:

Det förvärvade företaget har ett markområde och en byggnad i sin balansräkning. Markområdet har ett bokföringsvärde på 100 och byggnaden på 500. Markområdets gängse värde är 150 och byggnadens gängse värde är 700. I kalkylen beräknas de latent skatterna med en skattesats på 20 %.

Anskaffningsutgift	1000
Eget kapital vid anskaffningstidpunkten:	
- aktiekapital	240
- balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder	<u>160</u> 400
Koncernaktiva	<u>600</u>
<u>Av koncernaktiva riktas in på markområdet</u>	<u>40</u>
<u>Av koncernaktiva riktas in påbyggnaden</u>	<u>160</u>
<u>Av markområdets verkliga värde riktas in till minoriteten</u>	<u>10</u>
<u>Av markområdets verkliga värde riktas in till minoriteten</u>	<u>40</u>
<u>Latenta skatter</u>	<u>50</u>
<u>Koncerngoodwill är 600 – 40 – 160 + 40+10</u>	<u>450</u>
<u>Minoritetsandelens värde är 100 + 10 + 40</u>	<u>150</u>

Efter förvärvet är koncernbalansräkningen följande:

	Mode r	Dotter	Elim.	Minoritet	Koncernen totalt
Koncerngoodwill			440	10	450
Markområdet		100	40	10	150
Byggnaden		500	160	40	700
Andelar i företag inom samma koncern	1000		-1000		
Övriga aktiva	2000	800			2800
Aktiva totalt	3000	1400	360	60	4100
Eget kapital					
Aktiekapital	1000	300	-240	-60	1000

20 (25)

Balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder	200	-160	-40	0
Minoritetsandel			150	150
Främmande kapital	2000	900		2900
Latent skatteskuld			40	50
Passiva totalt	3000	1400	360	4100

Byggnaden avskrivs med en avskrivningstid på 20 år. Koncerngoodwillen avskrivs på 10 år. I slutet av år 2 förvärvar företaget minoriteten till priset 200. Dotterbolaget har år 1 gjort ett resultat på 100, och även 100 år 2. Minoritetens andel innan förvärvet har varit följande:

Eget kapital 700, varav 20 % =	140
Markområdets inriktning	10
Byggnadens inriktning*	36
Latent skatt**	-9,2
Koncerngoodwill***	8
<i>Totalt</i>	<i>184,8</i>

**för inriktningen av byggnaden gjordes två års avskrivningar. När hela inriktningen till byggnaden varit 40 och inriktningen avskrivs som linjär avskrivning på 20 år blir inriktningen för minoritetsandelen 2/år dvs. sammanlagt 4. När den ursprungliga summan varit 40 och de ackumulerade avskrivningarna är 4 är balansvärdet 36.*

***den latent skatten är 20 % av den kvarstående totala summan för den kvarstående inriktningen. Markområdet har ännu en inriktning på 10 och byggnaden på 36, sammanlagt 46, 20 % av detta är sammanlagt 9,2.*

****koncerngoodwillen har hos minoriteten varit 10 av inriktningen, som avskrivs på 10 år. Avskrivningen för ett år blir ett och sammanlagt 2 på två år. Koncerngoodwillen var till en början 10, så efter två år finns det 8 kvar.*

I förvärvet görs inte längre någon separat inriktning för andra egendomsposter utan alla betalningar som överskrider förvärvet behandlas som koncerngoodwill. Om anskaffningspriset varit 200 och man har fått en minoritetsandel på sammanlagt 184,8 har detta gett koncerngoodwill på 15,2. Dessutom bör beaktas att minoriteten efter inriktningarna hade kvar 8 eget kapital, så i sin helhet är koncerngoodwillen efter förvärvet 23,2 på minoritetsförvärvet och totalt 375,2.

Efter förvärvet ser koncernbalansräkningen ut så här

	Moder	Dotter	Elim.	Förvärv av minoriteten	Koncernen Totalt
Koncerngoodwill			352	23,2	375,2
Markområdet		100	40	10	150
Byggnaden		450	144	36	630
Andelar i företag inom samma koncern	1200		- 1000	-200	0
					0
Övriga aktiva	1800	1050			2850
Aktiva totalt	3000	1600	-464	-130,8	4005,2
Eget kapital					
Aktiekapital	1000	300	-240	-60	1000
Balanserad vinst från tidigare		300	-210	-60	29,6

räkenskapsperioder					
Räkenskapsperiodens resultat	100	-50,4	-20	29,6	
Minoritetsandel					
Främmande kapital	2000	900		2900	
Latent skatteskuld		36,8	9,2	46,0	
Passiva totalt	3000	1600	-464	-130,8	4005,2

Kontroll

Vinstmedlen för koncernens föregående räkenskapsperioder ska vara följande:

Koncernens andel av dotterföretagets vinst efter förvärvet 80 % * 100	80
Avskrivningar av koncerngoodwill 440/10	-44
Avskrivning av koncernaktivas inriktning 160/20	-8
Skatteinverkan som avskrivningen av koncernaktiva medför 20 % * 8	1,6
<i>Koncernens vinstmedel för tidigare år</i>	<i>29,6</i>

Avstämning av latent skatt

Koncernens kvarstående inriktningar är i sin helhet 50 för markområdet och 180 för byggnaden, sammanlagt är inriktningarna då 230 med en latent skatt på 46.

Markområdet

Inga ändringar har skett i markområdet eftersom förvärvet redan från början redovisats i balansräkningen till fullt värde.

Byggnaden

Byggnaden har avskrivits på hela det verkliga värdet, dvs. 700 har avskrivits med en avskrivningstid på 20 år. Avskrivningen för ett år blir 35 och avskrivningen för två år blir sammanlagt 70. Det bör observeras att avskrivningarna syns i sin helhet i balansen men i resultaträkningen har avskrivningen 35 fördelats mellan modern och minoriteten. Avskrivningen av koncernaktiva för minoritetsandelen har antecknats i resultaträkningen som en förminskad minoritetsandel.

Bilaga 8 Exempel på sammanställning av ett ömsesidigt fastighetsbolag i koncernbokslutet

Ett ömsesidigt fastighetsbolag kan sammanställas med ett förenklat förfarande i koncernbokslutet oavsett ägarandelar. Denna metod lämpar sig särskilt för koncerner med egentlig verksamhet som inte är fastighetsplacering. I detta exempel har man förvärvat 60 % ägarskap i ett ömsesidigt fastighetsbolag. Anskaffningskostnaden har varit 10 000 euro och balansräkningen för det förvärvade företaget är nedan presenterade.

Markområden	3.500
Byggnader	8.000
Pengar	. 500
<i>Totalt</i>	<i>12.000</i>

Aktiekapital	6.000
Byggnadsfond	3.600
Vinstmedel	0

Skuld	2.400
-------	-------

Skuldeandelen är i sin helhet skuld som tillhör minoriteten. Anskaffningen har skett den första dagen. Räkenskapsperiodens resultaträkning bildas enligt följande.

Vederlag	2.000
Kostnader	- 2.000
Räkenskapsperiodens resultat	0

Koncernens anskaffningsberäkning är följande:

Anskaffningspris	10.000
Förvärvat eget kapital	-3.600 (60 % av aktiekapitalet)
Byggnadsfonden	-3.600 (i det här exemplet betalt i sin helhet av förvärvaren)
<i>Koncernaktiva</i>	<i>2.800</i>

Koncernaktiva riktas in till byggnaden och markområdet i förhållande till deras verkliga värden. Inriktningen sker enligt 2 000 för byggnaden och 800 för markområdet. Eftersom det är frågan om anskaffning av en egendomspost räknas ingen latent skatteskuld ut på inriktningen.

Koncernens andel av vederlagen har varit 1 200.

I koncernbalansräkningen utförs följande elimineringar. Minoritetsandelens eliminering är endast en illustrerande post. Detta utförs tekniskt om resultaträkningen och balansräkningen sammanslås rad för rad. I kalkylen här in till har all övrig egendom förutom byggnaden och markområdena behandlats som nettotillgångar. Detta tankesätt baserar sig på att koncernen har en sådan här andel i det berörda fastighetsbolagets nettotillgångar. Att visa varje rad i balansen som en egen rad skulle ge i den mån felaktig bild av koncernens förmögenhetsställning att den skulle beakta sådana egendomsposter som företaget i själva verket inte har bestämmanderätt över som egendomsposter förvaltade av bolaget. T.ex. står det belopp av fastighetsbolagets penningmedel som motsvarar koncernens ägarandel inte direkt till koncernens förfogande och därför ska denna post inte tas upp i penningmedlen i koncernbalansen, utan posten visas som en andel av samföretaget.

	Moder	Ömsesidigt fastighetsbolag	Elim.	"Minoritetsandel"	Koncernen totalt
Koncerngoodwill					0
Markområdet		3500	800	-1400	2900
Byggnaden		8000	2000	-3200	6800
Andelar i företag inom samma koncern	10000		-		0
			10000		
Andel i samriskföretag				300	300
Övriga aktiva	1800	500		-500	1800
Aktiva totalt	11800	12000	-7200	-4800	11800
Eget kapital					
Aktiekapital	5000	6000	-3600	-2400	5000
Byggnadsfond		3600	-3600		
Balanserade vinstmedel	4000				4000
Räkenskapsperiod ens resultat					0
Främmande kapital	2800	2400		-2400	2800
Latent skatteskuld					0
Passiva totalt	11800	12000	-7200	-4800	11800

Ingen eliminering görs alls i koncernens resultaträkning. I moderföretagets resultaträkning är de vederlag som fastighetsbolaget uppbär direkta kostnader även i koncernen i det fall där fastighetsbolaget gör nollresultat. Om fastighetsbolaget inte gör nollresultat ska detta beaktas. Då beaktas det enligt ägarandelen som intresseföretagets kalkyl. Väsentlighetsprincipen ska beaktas i denna uträkning.

Om koncernandelen har skulder så att den förvärvade egendomens andel inte ännu uppburits med

finansieringsvederlag ser sammanställningen ut som följer. Det är samma exempel som ovan, men i det här fallet har ”minoriteten” återbetalat sin andel av skulden.

Koncernens anskaffningspris 10 000 - 3 600 (skuldeandel) = 6 400 Koncernens anskaffningsprisuträkning ser ut så här:

Anskaffningspris	6.400	
Förvärvat eget kapital	-3.600	(60 % av aktiekapitalet)
Byggnadsfonden	0	(tillhör minoriteten i sin helhet)
<i>Koncernaktiva</i>	<i>2.800</i>	

Koncernaktiva riktas in till byggnaden och markområdet i förhållande till deras verkliga värden. Inriktningen sker enligt 2 000 för byggnaden och 800 för markområdet. Eftersom det är frågan om anskaffning av en egendomspost räknas ingen latent skatteskuld ut på inriktningen. Det är även konsekvent att det i det här alternativet inte har skett några ändringar i byggnadens verkliga värde och därför är fastighetens värde jämte inriktningar samma som i föregående exempel.

När koncernen betalar finansieringsvederlag ska detta dras av från koncernens skuld oavsett hur fastighetsbolaget behandlar posten. Faktiskt är det frågan om bolagets avbetalning på skulden. Om fastighetsbolaget intäktför posten ska intäktsförändret för koncernbokslutets del hävas och posten ska redovisas som avbetalning på skulden.