

Sammanställd redovisning

RKR

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Sammanställd redovisning

RKR

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Förord

En betydande del av den kommunala verksamheten i Sverige organiseras idag genom andra juridiska personer än den kommunala förvaltningen, exempelvis kommunala bolag, kommunalförbund, stiftelser mm. Omfattning och inriktning på den verksamhet som bedrivs i annan juridisk person än den kommunala förvaltningen, varierar emellertid mellan olika kommunala huvudmän. Syftet med sammanställd redovisning är att ge en helhetssyn på kommunens verksamhet och ekonomi och att åstadkomma en organisationsneutral redovisning, som möjliggör bättre jämförbarhet mellan kommuner och skapar bättre förutsättningar för politiskt ansvarsutkrävande. Det finns således såväl demokratiska som ekonomiska argument för att upprätta en sammanställd redovisning. Avsikten med denna idéskrift är att stimulera utvecklingen av god praxis inom området.

För att korrekt upprätta en sammanställd redovisning för kommunkoncernen krävs kunskap om både kommunal och privat redovisning. Företagens redovisningsprinciper avviker på ett antal områden från den kommunala förvaltningens redovisningsprinciper. Likaså avviker privaträttsliga konsolideringsmetoder från metoder som används för sammanställd redovisning i kommuner. Det har under lång tid efterfrågats en pedagogisk och praktisk vägledning om hur man bör resonera vid upprättandet av sammanställd redovisning. Rådet för kommunal redovisning har därför valt att ge ut denna idéskrift. Skriften är författad av Jörgen Carlsson (lärare vid Ekonomihögskolan, Lunds universitet samt ekonomi- och koncernredovisningschef på Aspiro AB) och Niklas Sandell (lärare och forskare vid Ekonomihögskolan, Lunds universitet). Arbetet har stämmts av med och förankrats i den expertgrupp som är knuten till Rådet för kommunal redovisning. För skriftens sakinhåll och slutsatser ansvarar författarna tillsammans med expertgruppen.

Nicholas Prigorowsky

Rådet för kommunal redovisning

Innehåll

1	INLEDNING	5
	En bakgrund till "sammanställd redovisning"	6
	Idéskriftens syfte	6
	Begreppen sammanställd redovisning och koncern	7
	Disposition	7
2.	SYFTET MED SAMMANSTÄLLD REDOVISNING.....	9
	Demokratiintresset	10
	Effektivitetsintresset	10
3	LAGAR OCH REGLER	13
	Lag (1997:614) om kommunal redovisning	14
	Rådet för kommunal redovisning – Rekommendation 8.2 Sammanställd redovisning	14
	Civilrättsliga underkoncerner – regler för bolagssektorn	16
4	GRUNDERNA I SAMMANSTÄLLD REDOVISNING	19
	Arbetsmetod	20
	Storby och Hill AB – ett exempel	21
	Eliminering av intern försäljning av tjänster	22
	Eliminering av internvinst från försäljning av mark	23
	Eliminering av interna fordringar och skulder	25
	Eliminering av ränta	25
	Justering för utdelning	26
	Omföring av obeskattade reserver	28
	Eliminering av internt andelsinnehav vid 100 procent ägarandel	29
	Sammanställd redovisning för Storby	30
	Justering för internvinster och uppskjuten skatt	32
	Justering för internvinster vid försäljning av varor	33
	Justering för internvinster vid försäljning av anläggningstillgångar som skrivs av	35
	Redovisning av uppskjuten skatt	36
	Konsolidering vid förekomst av minoritetsintresse	45
5	FÖRVÄRV AV FÖRETAG	51
	Direkt förvärv	52
	Indirekt förvärv	53
	Förvärvsanalys	54
	Upprättande av sammanställd redovisning vid förvärvet och därefter	56
	Förekomst av övervärden och uppskjuten skatt	58
	Positiv skillnad i förvärvsanalysen – Goodwill	61
	Negativ skillnad i förvärvsanalysen – Negativ goodwill	63
	Förvärvade obeskattade reserver och uppskjuten skatt	65
	Resultatredovisning och balansräkningar några år efter ett förvärv	66
	Exempel 1: Storby förvärvar samtliga aktier i Hill AB	71
	Exempel 2: Storby förvärvar 80 procent av aktierna i Hill AB	75
6	AVYTTRING AV KONCERNFÖRETAG	77
7	ENHETLIGA REDOVISNINGSPRINCIPER.....	83
	Skillnader i redovisningsregler för kommun och bolag	84
	Konsolidering av underkoncerner	87
8	TILLÄGGSINFORMATION	93
	Förvaltningsberättelsen	94
	Kassaflödesanalys	96
	Redovisningsprinciper	99
9	KÄLLFÖRTECKNING.....	101
10	BILAGA 1 – RKR 8.2 SAMMANSTÄLLD REDOVISNING.....	103

1

1 Inledning

I denna idéskrift om sammanställd redovisning för kommuner och landsting behandlas hur en kommun eller ett landsting ska lägga samman fristående enheter, i form av kommun, landsting, bolag, kommunförbund, stiftelser etc., i syfte att redovisa utfall och finansiell ställning för hela den ekonomiska enhet för vilken kommunen eller landstinget ansvarar. Syftet med denna skrift är framförallt att vara ett stöd för de som arbetar med att ta fram sammanställd redovisning. I den fortsatta framställningen kommer referenser huvudsakligen att göras till kommun, men skriften är lika tillämpbar för landstingskommuner.

En bakgrund till ”sammanställd redovisning”

Skriften ”Koncernredovisning för kommuner – teori och praktik”, som gavs ut av Svenska kommunförbundet 1989 med Lennart Eriksson som huvudförfattare, utgjorde ett avstamp till normering av sammanställd redovisning. Det fanns redan i slutet av 1980-talet stora kommunala åtaganden i de kommunägda företagen, varför bilden av den enskilda kommunens ekonomiska ställning väsentligen påverkades av om dessa företag togs in i redovisningen.

Trots att kommun- och landstingssektorn är betydande, med en balansomslutning 2012 på cirka 1 300 miljarder kronor och antal sysselsatta på cirka 1,1 miljoner (enligt SCB), får sällan dess unika redovisningsfrågor den uppmärksamhet de förtjänar. I tidskriften Balans, FAR:s tidskrift som vänder sig till revisorer och redovisningsintresserade, har under perioden 1975 till 2013 endast två av över 300 artiklar om koncernredovisning explicit behandlat ”sammanställd redovisning”.

I den första tog Ulla Bengtsson (1986) upp betydelsen av koncernredovisning i kommuner i syfte att ge en bild av kommuners kapitalbevarande. Kommunen har det ekonomiska ansvaret för de kommunala företagen, ett ansvar som normalt upplevs som mer omfattande än det rent bolagsrättsliga ansvaret. I kommunallagen (1991:900, 8 kap. 1 §) framgår att ”kommuner och landsting ska ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer”. I den andra artikeln konstaterade Per Falkman (2005) att de kommunala koncernstrukturerna under 1990-talet vuxit i såväl omfattning som komplexitet. I artikeln problematiseras frågor som begränsad normgivning, kraftigt varierande praxis, konsolideringsteknik (där proportionell konsolidering, allt sedan Svenska kommunförbundets och Landstingsförbundets anvisning från 1991 utgjort god redovisningssed) samt effekterna av att kommunala bolags redovisning skiljer sig från kommunens. Samtliga dessa problemområden visar ett behov av att utveckla såväl kunskapen om sammanställd redovisning som kvaliteten på den redovisningsinformation som tas fram.

Idéskriftens syfte

Syftet med denna idéskrift är att den som arbetar med sammanställd redovisning ska kunna inhämta teknisk kunskap, framförallt vad gäller hur resultaträkning och balansräkning upprättas för

den kommunala koncernen. Även andra viktiga redovisningsfrågor tas upp, såsom hur avgränsningen av den kommunala koncernen sker och hur verksamheter och åtaganden som inte klassificeras som ingående i den enhet för vilken sammanställd redovisning upprättas ska behandlas i årsredovisningens förvaltningsberättelse.

Begreppen sammanställd redovisning och koncern

Inom aktiebolagsrätten används begreppet koncern för att beteckna en situation där ett företag har ett bestämmande inflytande över ett eller flera andra företag. En koncern är således två eller flera juridiska personer, vilka betraktas som en ekonomisk enhet. Den redovisning som upprättas för denna ekonomiska enhet benämns koncernredovisning. Eftersom koncern och koncernredovisning är aktiebolagsrättsliga begrepp används en annan beteckning för motsvarande redovisning i kommun och landsting: ”sammanställd redovisning”.

I rekommendation 8.2 Sammanställd Redovisning, från Rådet för kommunal redovisning (RKR), används dock begreppet ”koncern” för att beskriva den beslutsenhet, under ledning av fullmäktige, inom vilken kommunen och dess företag samverkar. Termen ”kommunal koncern” används för att definiera kommunen och dess företag som en redovisningsenhet. Vi kommer att använda koncernbegreppet, oberoende av om det är en kommunal koncern eller en bolagsrättslig koncern som åsyftas. Likheterna mellan den bolagsrättsliga koncernredovisningen och den kommunala sammanställda redovisningen är stora, även om man för kommuner delvis valt andra metoder såväl för att avgränsa vilka enheter som ska ingå i den sammanställda redovisningen, som för hur sammanläggningen av dessa enheter ska göras.

Disposition

Den fortsatta framställningen tar avstamp i en diskussion om syftet med sammanställd redovisning (kapitel 2), vilket följs av ett kapitel om de lagar och rekommendationer som normerar området (kapitel 3). Därefter påbörjas bokens mer tekniska avsnitt. I kapitel 4 beskrivs grunderna i sammanställd redovisning, dvs. hur man arbetar med att ställa samman de i den kommunala koncernen ingående enheterna. Genomgång görs av eliminering av internleveranser, eliminering av ränta, interna fordringar och skulder, justering för utdelning, omföring av obeskattade reserver samt eliminering av internt andelsinnehav. Särskild uppmärksamhet ges hantering av internvinster och uppskjuten skatt. Förutsättningen i kapitel 4 är att den underordnade enheten har bildats av kommunen och ägs till 100 procent, alternativt har bildats tillsammans med annan part (exempelvis annan kommun), med följd att ägarandelen är mindre än 100 procent.

I kapitel 5 behandlas de fall då kommunen har förvärvat ett företag. Särskild vikt läggs vid upprättande av förvärvsanalys och upprättande av sammanställd redovisning, inklusive eliminering av internt andelsinnehav. I kapitel 6 behandlas de konsekvenser en försäljning av ett koncernföretag får för den sammanställda redovisningen, och den teknik som tillämpas vid redovisning av en avyttring. I kapitel 7 tas frågan om skillnader i redovisningsprinciper mellan kommunens och koncernkoncernens juridiska enheter upp. I kapitlet behandlas mötet mellan kommunens redovisningsprinciper grundade på Lagen om kommunal redovisning och rekommendationer från Rådet

för kommunal redovisning och de redovisningsprinciper vilka tillämpas i bolagssektorn som grundas på Årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens regelverk (K2 eller K3). En särskild fråga är hur den sammanställda redovisningen påverkas av att det finns en underkoncern för vilken koncernredovisning upprättas och denna läggs till grund för den sammanställda redovisningen.

Slutligen behandlas, i kapitel 8, de krav på tilläggsinformation som ska lämnas i förvaltningsberättelsen om de enheter som ingår i kommunkoncernen. Därtill diskuteras den beskrivning av hur den sammanställda redovisningen har upprättats som ska anges i kommunens redovisningsprinciper. I kapitlet tas också rapporten Kassaflödesanalys upp, vilken enligt RKR 8.2 ska upprättas för den kommunala koncernen.

2

2 Syftet med sammanställd redovisning

Innan vi går in på hur en kommunal koncern avgränsas och hur sammanställd redovisning tekniskt upprättas kan det vara värt att fundera något över vad detta med sammanställd redovisning ska vara bra för. Som konstaterades redan i kapitel 1 finns det stora kommunala åtaganden utanför den kommunala förvaltningen, i den grupp av företag som kommuner helt eller delvis äger. Det är därför viktigt att ge en samlad bild av kommunens åtaganden och kostnader. Rådet för kommunal redovisning skriver i RKR 8.2 att syftet med sammanställd redovisning är ”att ge en helhetssyn på kommunens verksamhet och ekonomi och att åstadkomma en organisationsneutral redovisning som möjliggör jämförbarhet mellan kommunerna”. I linje med detta syfte kan två huvudsakliga argument anföras för att ställa krav på sammanställd redovisning: demokratiintresset och effektivitetsintresset.

Demokratiintresset

Demokratiintresset handlar om medborgarens rätt till insyn i kommunens ekonomiska ställning och åtaganden, dvs. framförallt genom att förstå vilken verksamhet som kommunen tar ansvar för och de ekonomiska förutsättningarna för att leva upp till detta ansvar.

Det är förvisso endast i undantagsfall som kommunmedborgaren direkt tar del av kommunens räkenskaper, men medborgarens rättigheter i detta sammanhang kan tillvaratas dels av de förtroendevalda, dels genom journalistisk granskning. Den sammanställda redovisningen kan potentiellt vara ett viktigt verktyg för att såväl den förtroendevalde (inklusive förtroendevalda revisorer) som den granskande journalisten ska kunna bilda sig en uppfattning om kommunens ekonomi.

Även statsmakten och olika samhällsorgan kan vara betjänta av att ta del av kommunernas totala åtaganden, i syfte att exempelvis kunna bedöma regional- eller lokalpolitiska satsningar, olika former av stöd och behov av omfördelning mellan kommuner eller mellan stat och kommun.

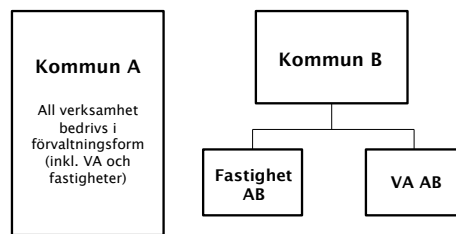
Effektivitetsintresset

Effektivitetsintresset kopplar an till demokratiintresset så till vida att det ligger i kommunmedborgarens, såväl som statens, intresse att kommunens ekonomi sköts på ett effektivt sätt, dvs. att de pengar som tillskjuts kommunen genom skatter, avgifter och bidrag används på ett ändamålsenligt sätt. För kommunmedborgaren handlar detta om att kunna utvärdera kommunledningen. Även kommunledningen får med en ändamålsenlig redovisning återkoppling till det faktiska resursutnyttjandet, och kommunrevisorerna får ett verktyg för att utvärdera kommunledningens förvaltningsåtgärder.

Effektivitet handlar om att maximera levererat värde (ofta i form av kvalitet) relativt tillskjutna medel. Även om en sådan analys är svår att genomföra på koncernnivå, och normalt måste genomföras på lägre nivå, så finns det möjligheter att på en övergripande nivå göra vissa analyser,

och åtminstone erhålla indikatorer på kommunens sammantagna förmåga att sköta sin verksamhet. Ofta gör man, under det förenklade antagandet att alla kommuner levererar tjänster av likartad kvalitet, analyser av soliditet och likviditet. Sådana analyser kan inte göras mot absoluta måttal, utan görs i jämförelser med andra kommuner. För att denna jämförelse ska bli meningsfull krävs att det är så likartade verksamheter som möjligt som jämförs.

Betrakta figur 2.1 nedan. Att göra en ekonomisk jämförelse mellan Kommun A och B skulle inte vara rättvisande eftersom vatten- och avloppsverksamheten samt fastighetsverksamheten är en del av kommun A:s förvaltningsorganisation, medan Kommun B valt att bedriva dessa verksamheter i bolag, varför de inte är en del av förvaltningsorganisationen.



Figur 2.1. Jämförbarhet mellan kommuner.

Sett till kommunernas egentliga verksamheter, dvs. vad kommunerna är ansvariga för, vore det mer rimligt att jämföra Kommun A med den kommunala koncernen B, dvs. Kommun B inklusive Fastighet AB och VA AB. Om endast förvaltningsorganisationerna betraktas får vi en irrelevant jämförelse, som inte kan tolkas i termer av vilken kommun som är mest effektiv. Den sammanställda redovisningen där den kommunala koncernen B bildar en enhet möjliggör därför jämförelser mellan de två kommunerna, oberoende av vald struktur.

Problematiken med jämförbarhet är dock tyvärr inte så enkel att den kan lösas enbart med sammanställd redovisning. Exempelvis väljer en del kommuner att helt lägga viss kommunal verksamhet på entreprenad, medan andra väljer att hantera motsvarande verksamhet i egen regi. Redovisningarna kan då bli svåra att jämföra. I det ena fallet har kommunen tillgångar och skulder i sin balansräkning samt kostnader till anställda m.m. i resultaträkningen. I det andra fallet har kommunen endast kostnaderna för entreprenaden i resultaträkningen, medan balansräkningen inte påverkas av verksamheten.

Att hantera verksamheten i egen regi eller genom att anlita utomstående aktörer skapar således problem vid jämförelser av sammanställda redovisningar, framförallt om man vill skapa sig en bild av den verksamhet som en kommun är ansvarig för. Den sammanställda redovisningen avspeglar emellertid att kommunerna faktiskt har valt att lösa sin uppgift på olika sätt. Hursomhelst är den sammanställda redovisningen ett verktyg som möjliggör vissa jämförelser, och därmed effektivitetsanalyser. Denna måste dock kompletteras med ytterligare information om sådan verksamhet som kommunen är ansvarig för, men som inte fullständigt fångas av den sammanställda redovisningen.

3

3 Lagar och regler

De regelverk kommuner och landsting har att förhålla sig till vad gäller sammanställd redovisning är huvudsakligen lagen om kommunal redovisning och RKR 8.2. Därtill krävs kunskaper om årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens regelverk för att man ska kunna förstå redovisningen i de ägda bolagen och för att kunna anpassa denna till de redovisningsprinciper som ska tillämpas för den sammanställda redovisningen.

Reglerna för sammanställd redovisning behandlar tre områden: avgränsning av den ekonomiska enheten, sammanläggning av de juridiska enheterna samt tilläggsupplysningar.

Lag (1997:614) om kommunal redovisning

I lagen om kommunal redovisning (KRL) 8:e kapitlet återfinns två paragrafer som behandlar sammanställd redovisning (§§ 1 och 2). I 8 kap. 1 § behandlas kravet på gemensam förvaltningsberättelse. De krav som ställs på förvaltningsberättelse enligt 4 kap. i KRL omfattar i princip också sådan kommunal verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer. Enligt lag (2002:1065) om ändring i KRL ska särskilda upplysningar om ekonomi och verksamhet lämnas för sådana juridiska personer som kommunen eller landstinget har betydande inflytande i.

I 8 kap. 2 § uttrycks kravet på sammanställda resultat- och balansräkningar. Redovisningen ska utgöra en sammanställning av kommunens eller landstingets resultat- och balansräkningar och resultat- och balansräkningar för de övriga juridiska personer i vilka man har ett betydande inflytande.

Rådet för kommunal redovisning – Rekommendation 8.2 Sammanställd redovisning

Konkreta regler och det som är god redovisningssed för den sammanställda redovisningen återfinns i Rådet för kommunal redovisnings rekommendation 8.2, Sammanställd redovisning (RKR 8.2, se kapitel 10, bilaga 1).

I rekommendationen definieras ett kommunalt koncernföretag som en juridisk person där kommunen själv eller med stöd av andra koncernföretag har ett varaktigt bestämmande eller betydande inflytande som ger möjlighet att påverka utformningen av verksamhet, mål och strategier etc. för koncernföretaget. Absoluta gränser för fastställande av när inflytandet är bestämmande eller betydande saknas men som tumregler anges mer än 50 procent röstinnehav för bestämmande inflytande och mer än 20 procent röstinnehav för betydande inflytande. Bedömningen bör emellertid göras med beaktande av frågor som avtal, övrig ägarfördelning, ekonomisk betydelse och andra faktorer som kan begränsa eller inskränka inflytandet. I praktiken är det endast gränsen för betydande inflytande som måste fastställas.

Vid bedömning av vad som utgör betydande inflytande är utgångspunkten kommunens andel av rösterna i det bolag som avses. Om denna andel är 20 procent eller mer förutsätts betydande inflytande föreligga och bolaget ska tas med i den sammanställda redovisningen. Om motsvarande inflytande uppnås genom avtal mellan aktieägarna om styrelsrepresentation, medbestämmande, vetorätt etc. ska det ägda bolaget tas med i den sammanställda redovisningen, oberoende av storleken på kommunens andel av aktier och röster.

Vid bedömning av vad som utgör betydande inflytande ska dock även den kommunala särarten beaktas. I näringslivet fokuseras vilka tillgångar den ekonomiska enheten, för vilken koncernredovisning upprättas, kontrollerar och vilka resultat den presterar. I kommunen, där vinstintresse normalt saknas, är kontrollkriteriet inte lika betydelsefullt. Det är av större betydelse att den sammanställda redovisningen ger en bild av kommunens kostnader för de tjänster som tillhandahålls medborgarna, av att resultatet hålls på en rimlig nivå för en icke vinstdrivande verksamhet samt av kommunens totala åtagande. Åtagandets omfattning har därför betydelse för bedömningen av vad som utgör betydande inflytandet, dvs. för bedömningen av om åtagandet ska komma till uttryck i kommunens sammanställda resultat- och balansräkning. Det innebär att det kan finnas kommunalt ägda bolag eller förbund som kommunen bör ta med i den sammanställda redovisningen även om kommunens ägarandel (andel av rösterna) är lägre än 20 procent. Det tydligaste exemplet är då verksamhet för vilken kommunen har förvaltningsansvar bedrivs i ett, med ytterligare en eller flera kommuner, gemensamt ägt bolag. I ett sådant fall bör detta bolag tas med i den sammanställda redovisningen oavsett hur låg den procentuella ägarandelen är, förutsatt att åtagandet inte är oväsentligt för den samlade bilden av kommunens kostnader, resultat och ställning.

I sammanhanget definieras också uppdragsföretag – dvs. andra juridiska personer till vilka kommunen med stöd av kommunallagen överlämnat en kommunal angelägenhet på ett sådant sätt att betydande inflytande inte erhållits. Bland uppdragsföretag kan finnas samägda företag där kommunens röstandel understiger 20 procent samt kommunala entreprenader som helt ägs av andra utomstående juridiska personer.

I RKR 8.2 fastställs att skyldigheten att upprätta sammanställda räkenskaper är relaterad till de kommunala koncernföretagens ekonomiska betydelse för kommunen. Om ett av nedanstående villkor är uppfyllt uppstår skyldighet att upprätta sammanställd redovisning:

- Kommunens andel av de kommunala koncernföretagens omsättning (högsta värdet av intäkter eller kostnader) uppgår till 5 procent eller mer av kommunens skatteintäkter och generella statsbidrag.
- Kommunens andel av de kommunala koncernföretagens balansomslutning uppgår till 5 procent eller mer av kommunens balansomslutning.

Utöver frågan om inflytande finns således ett väsentlighetskriterium för kravet på upprättande av sammanställda räkenskaper. Företag som förvärvats i syfte att avyttras inom ett år, dvs. där varaktig-

hetskriteriet inte är uppfyllt, ska inte omfattas av de sammanställda räkenskaperna. Inte heller företag där det finns betydande och varaktiga hinder för utövandet av det kommunala inflytandet ska ingå i den sammanställda redovisningen.

Företag där kommunens andel av omsättning och omslutning är mindre än 2 procent av skatteintäkter och generella statsbidrag får undantas från de sammanställda räkenskaperna. Om den sammanlagda omsättningen eller omslutningen för de företag som undantas överstiger 5 procent av skatteintäkter och generella statsbidrag måste de dock tas med i den sammanställda redovisningen.

Upprättandet av de sammanställda räkenskaperna ska, enligt RKR 8.2, ske med hjälp av förvärvsmetoden och proportionell konsolidering.

Civilrättsliga underkoncerner – regler för bolagssektorn

Enligt huvudregeln i RKR 8.2 ska varje enskilt koncernföretag konsolideras för sig. När så sker kan de kommunala avgränsningarna för koncernföretag och den proportionella konsolideringen tillämpas oberoende av de regler som gäller för bolagssektorn. Om istället en underkoncern konsolideras förutsätts att nödvändiga justeringar görs.

Den största skillnaden mellan konsolideringsreglerna för bolagssektorn och den kommunala sektorn är synen på utomstående intressen i samägda företag. I den sammanställda redovisningen konsolideras endast den ägda andelen av koncernföretaget (proportionell konsolidering). I bolagssektorn gäller full konsolidering av dotterföretag – dvs. företag som omfattas av bestämmande inflytande. De delar av koncernföretagets resultat och eget kapital som ägs av någon utanför koncernen (minoritetsintresse) särredovisas som del av koncernens resultat respektive eget kapital.

För bolagssektorn är det Årsredovisningslagen (Lag 1995:1554, ÅRL) som är utgångspunkt för koncernredovisningen. Kravet på upprättande av koncernredovisning gäller s.k. större koncerner dvs. koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor (ÅRL 7 kap. 3 § p 6):

- medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
- koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av ställning och resultat för de företag, betraktade som en enhet, som omfattas av koncernredovisningen (ÅRL 7 kap. 6 §). Sammanställningen avseende moderföretag och dotterföretag skall göras enligt antingen förvärvsmetoden eller enligt poolningsmetoden (ÅRL 7 kap. 18-

23 §§). Intresseföretag och vissa andra samägda företag ska räknas in i koncernredovisningen med tillämpning av kapitalandelsmetoden eller klyvningsmetoden. Klyvningsmetoden innebär proportionell konsolidering i enlighet med reglerna för kommunsektorn.

För icke-noterade större koncerner har den kompletterande normgivningen fram till nyligen främst varit Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00, Koncernredovisning. Från och med den 1 januari 2014 gäller istället det av Bokföringsnämnden utgivna regelverket BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3). K3 tillåter endast förvärvsmetoden (dvs. poolningsmetoden kan i praktiken inte längre användas) men kräver full konsolidering av dotterföretag. Vid förvärv av dotterföretag tillämpas värdering till verkligt värde även av den del av dotterföretaget som ägs av en minoritet (dvs. av någon utan bestämmande inflytande), inklusive eventuell goodwill.

Med införandet av K3 följer större skillnader mellan reglerna för kommunsektorn och bolagssektorn. I RKR 8.2 förutsätts att konsolidering av underkoncerner företrädesvis sker när den består av helägda företag. Om så inte är fallet kan det krävas relativt omfattande justeringar för att konsolideringen ska uppfylla kraven i RKR 8.2. Även värderingsregler för enskilda tillgångsslag och skulder kan medföra krav på justeringar när dotterföretagen ska konsolideras in i kommunkoncernen. Den sammanställda redovisningen ska upprättas med enhetliga redovisningsprinciper. Utgångspunkt ska tas i kommunens redovisningsprinciper.

4

4 Grunderna i sammanställd redovisning

Den sammanställda redovisningens filosofi utgår från att alla verksamheter, den som bedrivs inom ramen för kommunens förvaltningar och den som bedrivs i bolagsform, ses som om det vore en ekonomisk enhet. Det ska således framställas en resultaträkning och en balansräkning för alla verksamheter som omfattas av den sammanställda redovisningen. En följd av att bolagsdelen också finns inom den sektor som beskattas är att hela kommunkoncernen kommer att påverkas av redovisad statlig skatt. Att bolagen är skattesubjekt får redovisningsmässiga konsekvenser i den sammanställda redovisningen. Vid skatteberäkningar ska aktuell bolagsskattesats användas. I våra exempel arbetar vi dock, av förenklingskäl, med skattesatsen 20 procent.

I detta kapitel behandlas grundläggande koncernredovisningsteknik.¹ Utgångspunkten är att kommunen äger ett dotterföretag där ägandet uppstått genom att kommunen bildat dotterföretaget. Inledningsvis beskrivs arbetsmetod och de arbetspapper som kommer att användas för att exemplifiera koncernredovisningstekniska frågeställningar. Därefter sker en genomgång av de vanligast förekommande koncerninterna transaktionerna och hur de hanteras i den sammanställda redovisningen.

I situationer där det förekommer transaktioner mellan de olika enheterna inom koncernen består en väsentlig del av arbetet med att ta fram den sammanställda redovisningen av att eliminera dessa mellanhavanden. Det kan vara fråga om köp och försäljning av varor och tjänster, räntor på lån, utdelningar samt fordringar och skulder.

Arbetsmetod

Vid det praktiska arbetet med att upprätta resultaträkning och balansräkning för den sammanställda redovisningen är det, i illustrationssyfte, lämpligt att använda någon form av överskådligt arbetspapper. I praktiken upprättas koncernredovisning för mindre koncerner normalt i Excel eller motsvarande och i större i någon form av koncernredovisningsprogram.

Ett arbetspapper, som även representerar ett sätt att tänka, kan struktureras på olika sätt. Den metod som används i denna handledning innebär att alla poster anges på arbetspapperet som i en årsredovisning, det vill säga intäkter med positivt tecken, kostnader med negativt tecken, tillgångar och skulder samt eget kapital med positivt tecken. De justeringar som sedan görs läggs in som ökning eller minskningar av respektive post. Om exempelvis ett moderföretag har en kundfordran på dotterföretag på 10, ingår motsvarande belopp i dotterföretagets leverantörsskulder. Detta koncerninterna mellanhavande ska elimineras. I arbetsbladet minskas därmed kundfordringar och leverantörsskulder med 10 (se figur 4.1).

¹ För ytterligare fördjupning i koncernredovisningsteknik hänvisas till Carlsson & Sandell (2014).

Post	Moderföretag	Dotterföretag	Totalt	Elimineringar/ Justeringar	Koncernen
Kundfordringar	100	75	175	-10	165
Leverantörsskulder	50	20	70	-10	60

Figur 4.1. Exempel på arbetspapper med justeringar.

Storby och Hill AB – ett exempel

Vi kommer att illustrera grunderna i sammanställd redovisning utifrån ett enkelt exempel med en kommun, Storby, som har ett helägt aktiebolag. Vid bokslutet per den 31 december 2013 redovisar koncernens båda enheter, Storby och Hill AB, de resultat- och balansräkningar som framgår nedan.

Enheternas resultat- och balansräkningar har lagts in i ett arbetspapper och summerats till en total (figur 4.2). Arbetspapperet innehåller också ett antal kolumner i vilka nödvändiga elimineringar och justeringar görs. Längst till höger finns en kolumn, ”Koncernen”, i vilken de slutgiltiga sammanställda resultat- och balansräkningarna summeras fram.²

	Storby	Hill AB	Totalt	Elimineringar/ Justeringar						Koncernen
Verksamhetens intäkter	855	1 037	1 892							
Realisationsvinst, mark	20	-	20							
Verksamhetens kostnader	-4 234	-901	-5 135							
Avskrivningar										
Maskiner och inventarier	-150	-48	-198							
Byggnader	-58	-	-58							
Verksamhetens nettokostnader	-3 567	88	-3 479							
Skatteintäkter	3 910	-	3 910							
Utdelning från dotterföretag	45	-	45							
Ränteintäkter	18	10	28							
Räntekostnader	-186	-13	-199							
Resultat efter skatteintäkter och finansiellt resultat	220	85	305							
Bokslutsdispositioner	-	-10	-10							
Skatt	-	-15	-15							
Årets resultat	220	60	280							

² De uppställningsformer för framförallt resultaträkning, men även balansräkning, som tillämpas av kommun överensstämmer inte med hur bolagen upprättar sina resultat- och balansräkningar enligt Årsredovisningslagen. De arbetsblad som används i denna skrift har anpassats till en kommunal rapportmall. Det innebär i praktiken att bolagens redovisningar måste struktureras om så att de kan tas in i denna mall.

	Storby	Hill AB	Totalt	Elimineringar/ Justeringar					Internt andels- innehav	Koncernen
Tillgångar										
Mark	480	100	580							
Byggnader	1 680	-	1 680							
Maskiner och inventarier	350	219	569							
Andelar i dotterföretag	500	-	500							
Varulager	872	465	1 337							
Kortfristiga fordringar	521	392	913							
Fordringar hos koncernföretag	37	-	37							
Kassa och bank	393	164	557							
SUMMA	4 833	1 340	6 173							
Eget kapital och skulder										
Eget kapital/Aktiekapital	2 093	400	2 493							
Överkursfond	-	100	100							
Balanserad vinst	-	120	120							
Årets resultat	220	60	280							
Obeskattade reserver	-	20	20							
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-							
Långfristiga skulder	1 885	180	2 065							
Leverantörsskulder	426	200	626							
Skulder till koncernföretag	-	37	37							
Skatteskulder	-	11	11							
Övriga kortfristiga skulder	209	212	421							
SUMMA	4 833	1 340	6 173							

Figur 4.2. Arbetspapper för Storby och Hill AB.

Arbetspapperet i figur 4.2 kommer att användas för att steg för steg ta fram en sammanställd redovisning. Fortsättningsvis markeras varje förändring i arbetspapperet sedan föregående steg. Efter varje eliminering eller justering som görs i arbetspapperet kontrolleras att:

- balansräkningens båda sidor "balanserar" (det gör de om nettot av justeringarna av tillgångarna är lika stort som nettot av justeringarna av eget kapital och skulder)
- resultaträkningen är riktigt nedräknad (justeringskolumnen)
- resultat enligt balansräkningens överensstämmer med resultat enligt resultaträkningen (det gör det om varje justering av resultatet i resultaträkningen samtidigt görs av resultatet i balansräkningen).

Eliminering av intern försäljning av tjänster

Hill AB har under året sålt tjänster till Storby för 300. Hill AB bokför detta som försäljningsintäkt och Storby redovisar motsvarande belopp som rörelsekostnad. Från koncernperspektivet är det ingetdera. Försäljningsintäkterna minskar därför med 300. Rörelsekostnaderna reduceras med sam-

ma belopp. Eftersom kostnaderna har noterats med negativa belopp minskas kostnaderna genom att 300 adderas. I detta fall har de koncerninterna intäkterna och kostnaderna rapporterats som en del av de totala försäljningsintäkterna och rörelsekostnaderna. Det kan vara praktiskt att redan vid intagandet av posterna i resultaträkningen särredovisa koncerninterna intäkter och kostnader på egna rader. Eftersom minskningen av intäkter och kostnader är lika stor påverkas inte resultatet.

	Storby	Hill AB	Totalt	Elimineringar/ Justeringar				Koncernen
				Intern försäljning				
Verksamhetens intäkter	855	1 037	1 892	-300				
Realisationsvinst, mark	20	-	20					
Verksamhetens kostnader	-4 234	-901	-5 135	+300				
Avskrivningar								
Maskiner och inventarier	-150	-48	-198					
Byggnader	-58	-	-58					
Verksamhetens nettokostnader	-3 567	88	-3 479	0				
Skatteintäkter	3 910	-	3 910					
Utdelning från dotterföretag	45	-	45					
Ränteintäkter	18	10	28					
Räntekostnader	-186	-13	-199					
Resultat efter skatteintäkter och finansiellt resultat	220	85	305					
Bokslutsdispositioner	-	-10	-10					
Skatt	-	-15	-15					
Årets resultat	220	60	280					

Figur 4.3. Eliminering av intern försäljning av tjänster.

Eliminering av internvinst från försäljning av mark

Under året har Storby sålt mark till Hill AB. Marken var bokförd till 80 i Storby och såldes för 100 till Hill AB. Storby har således redovisat en realisationsvinst på 20 från denna försäljning, men detta är inte en vinst för koncernen då den inte är realiserad utanför koncernen. Om marken redovisas av Storby eller Hill AB ska inte heller påverka värderingen ur koncernens synvinkel.

Elimineringen kan delas in i två delar:

1. På arbetsbladet minskas värdet på mark med 20 samtidigt som realisationsvinsten minskas med motsvarande belopp.
2. Årets resultat i resultat- och balansräkningarna minskas 20.

SAMMANSTÄLLD REDOVISNING

	Storby	Hill AB	Totalt	Elimineringar/ Justeringar						Koncernen
				Intern försäljning	Internvinst					
Verksamhetens intäkter	855	1 037	1 892	-300						
Realisationsvinst, mark	20	-	20		-20					
Verksamhetens kostnader	-4 234	-901	-5 135	+300						
Avskrivningar										
Maskiner och inventarier	-150	-48	-198							
Byggnader	-58	-	-58							
Verksamhetens nettokostnader	-3 567	88	-3 479	0	-20					
Skatteintäkter	3 910	-	3 910							
Utdelning från dotterföretag	45	-	45							
Ränteintäkter	18	10	28							
Räntekostnader	-186	-13	-199							
Resultat efter skatteintäkter och finansiellt resultat	220	85	305		-20					
Bokslutsdispositioner	-	-10	-10							
Skatt	-	-15	-15							
Årets resultat	220	60	280		-20					

	Storby	Hill AB	Totalt	Elimineringar/ Justeringar						Internt andels- innehav	Koncernen
				Internvinst							
Tillgångar											
Mark	480	100	580	-20							
Byggnader	1 680	-	1 680								
Maskiner och inventarier	350	219	569								
Andelar i dotterföretag	500	-	500								
Varulager	872	465	1 337								
Kortfristiga fordringar	521	392	913								
Fordringar hos koncernföretag	37	-	37								
Kassa och bank	393	164	557								
SUMMA	4 833	1 340	6 173	-20							
Eget kapital och skulder											
Eget kapital/Aktiekapital	2 093	400	2 493								
Överkursfond	-	100	100								
Balanserad vinst	-	120	120								
Årets resultat	220	60	280	-20							
Obeskattade reserver	-	20	20								
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-								
Långfristiga skulder	1 885	180	2 065								
Leverantörsskulder	426	200	626								
Skulder till koncernföretag	-	37	37								
Skatteskulder	-	11	11								
Övriga kortfristiga skulder	209	212	421								
SUMMA	4 833	1 340	6 173	-20							

Figur 4.4. Eliminering av internvinst från försäljning av mark.

Eliminering av interna fordringar och skulder

Fordringar och skulder i den sammanställda redovisningen ska endast innehålla koncernens fordringar och skulder till omvärlden. Interna mellanhavanden bör redovisas på separata rader i Storby respektive Hill AB:s balansräkningar. Om det kvarstår fordringar och skulder mellan enheterna vid bokslutet måste dessa elimineras. I arbetspapperet ser vi att det finns fordringar och skulder till koncernföretag på 37. Dessa mellanhavanden elimineras mot varandra.

	Storby	Hill AB	Totalt	Elimineringar /Justeringar					Internt andelsinnehav	Koncernen
				Internvinst	Interna fordringar/skulder					
Tillgångar										
Mark	480	100	580	-20						
Byggnader	1 680	-	1 680							
Maskiner och inventarier	350	219	569							
Andelar i dotterföretag	500	-	500							
Varulager	872	465	1 337							
Kortfristiga fordringar	521	392	913							
Fordringar hos koncernföretag	37	-	37				-37			
Kassa och bank	393	164	557							
SUMMA	4 833	1 340	6 173	-20	-37					
Eget kapital och skulder										
Eget kapital/Aktiekapital	2 093	400	2 493							
Överkursfond	-	100	100							
Balanserad vinst	-	120	120							
Årets resultat	220	60	280	-20						
Obeskattade reserver	-	20	20							
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-							
Långfristiga skulder	1 885	180	2 065							
Leverantörsskulder	426	200	626							
Skulder till koncernföretag	-	37	37				-37			
Skatteskulder	-	11	11							
Övriga kortfristiga skulder	209	212	421							
SUMMA	4 833	1 340	6 173	-20	-37					

Figur 4.5. Eliminering av interna fordringar och skulder.

Eliminering av ränta

Om det förekommer räntebärande lån mellan koncernföretag överskattas både koncernens ränteintäkter och räntekostnader om man summerar de olika koncernföretagens ränteintäkter och räntekostnader. Eliminering måste därför ske av interna räntor. Eftersom det som är ränteintäkt hos en part motsvaras av en räntekostnad hos motparten elimineras de mot varandra. I vårt exempel antar vi att ränta på ett lån som Storby lämnat till Hill AB uppgår till 3 för året. I detta fall har de interna räntorna rapporterats som en del av totala ränteintäkter och räntekostnader, mer praktiskt är att särredovisa koncerninterna räntor på en egen rad i arbetsbladet. Om beloppen är desamma hos parterna sker då elimineringen ”automatiskt”.

Under alla omständigheter är det viktigt att skapa väl fungerande avstämningsrutiner, som möjliggör effektiv utredning av eventuella avvikelser avseende koncerninterna mellanhavanden. Detta gäller såväl intern försäljning som interna räntor och interna fordringar och skulder.

	Storby	Hill AB	Totalt	Eliminerings- /Justeringar					Koncernen
				Intern försäljning	Internvinst	Intern ränta			
Verksamhetens intäkter	855	1 037	1 892	-300					
Realisationsvinst, mark	20	-	20		-20				
Verksamhetens kostnader	-4 234	-901	-5 135	+300					
Avskrivningar									
Maskiner och inventarier	-150	-48	-198						
Byggnader	-58	-	-58						
Verksamhetens nettokostnader	-3 567	88	-3 479	0	-20				
Skatteintäkter	3 910	-	3 910						
Utdelning från dotterföretag	45	-	45						
Ränteintäkter	18	10	28			-3			
Räntekostnader	-186	-13	-199			+3			
Resultat efter skatteintäkter och finansiellt resultat	220	85	305		-20	0			
Bokslutsdispositioner	-	-10	-10						
Skatt	-	-15	-15						
Årets resultat	220	60	280		-20				

Figur 4.6. Eliminering av intern ränta.

Justering för utdelning

Om kommunen erhåller utdelning från sina bolag ska denna elimineras i den sammanställda redovisningen. I kommunen bokförs erhållen utdelning dels som en finansiell intäkt, dels som en del av kassa och bank. I dotterföretaget bokförs lämnad utdelning som en minskning av kassa och bank och av balanserad vinst. Resultatet i dotterföretaget påverkas inte.

Vid upprättandet av den sammanställda redovisningen justeras utdelningen genom att posten utdelning från dotterföretag helt tas bort från resultaträkningen. Samtidigt ökas den balanserade vinsten i balansräkningen med samma belopp, det vill säga beloppet förs tillbaka som om det aldrig delats ut. Årets resultat minskas med beloppet i både resultat- och balansräkning. I resultaträkningen ser vi att Storby erhållit 45 i utdelning från dotterföretag.

	Storby	Hill AB	Totalt	Eliminerings /Justeringar				Koncernen
				Intern försäljning	Internvinst	Intern ränta	Intern utdelning	
Verksamhetens intäkter	855	1 037	1 892	-300				
Realisationsvinst, mark	20	-	20		-20			
Verksamhetens kostnader	-4 234	-901	-5 135	+300				
Avskrivningar								
Maskiner och inventarier	-150	-48	-198					
Byggnader	-58	-	-58					
Verksamhetens nettokostnader	-3 567	88	-3 479	0	-20			
Skatteintäkter	3 910	-	3 910					
Utdelning från dotterföretag	45	-	45				-45	
Ränteintäkter	18	10	28			-3		
Räntekostnader	-186	-13	-199			+3		
Resultat efter skatteintäkter och finansiellt resultat	220	85	305		-20	0	-45	
Bokslutsdispositioner	-	-10	-10					
Skatt	-	-15	-15					
Årets resultat	220	60	280		-20		-45	

	Storby	Hill AB	Totalt	Eliminerings /Justeringar					Koncernen
				Internvinst	Interna fordringar/ skulder	Intern utdelning	Intern andels- innehav		
Tillgångar									
Mark	480	100	580	-20					
Byggnader	1 680	-	1 680						
Maskiner och inventarier	350	219	569						
Andelar i dotterföretag	500	-	500						
Varulager	872	465	1 337						
Kortfristiga fordringar	521	392	913						
Fordringar hos koncernföretag	37	-	37		-37				
Kassa och bank	393	164	557						
SUMMA	4 833	1 340	6 173	-20	-37				
Eget kapital och skulder									
Eget kapital/Aktiekapital	2 093	400	2 493						
Överkursfond	-	100	100						
Balanserad vinst	-	120	120			+45			
Årets resultat	220	60	280	-20		-45			
Obeskattade reserver	-	20	20						
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-						
Långfristiga skulder	1 885	180	2 065						
Leverantörsskulder	426	200	626						
Skulder till koncernföretag	-	37	37		-37				
Skatteskulder	-	11	11						
Övriga kortfristiga skulder	209	212	421						
SUMMA	4 833	1 340	6 173	-20	-37				

Figur 4.7. Eliminering av intern utdelning.

Omföring av obeskattade reserver

Inom bolagssektorn, dvs. i de kommunala dotterbolagen, kan det förekomma skattemässiga bokslutsdispositioner som skapar obeskattade reserver, dvs. ännu inte beskattade vinster. I den sammanställda redovisningen ska dessa betraktas som om de vore beskattade. 20 procent av de obeskattade reserverna anses utgöra en uppskjuten skatteskuld. Återstoden utgör eget kapital.

I resultaträkningen redovisas årets förändring av obeskattade reserver eller årets bokslutsdispositioner. Eftersom detta inte är "riktiga" kostnader eller intäkter tas de bort ur resultaträkningen, inklusive deras skattepåverkan. I Hill AB finns en bokslutsdisposition på -10. Denna elimineras i den sammanställda redovisningen genom att resultatet ökas med 10 och obeskattade reserver minskas med samma belopp. Till följd av denna kostnad har Hill ABs skatt minskat med 2. Därför ökas skattekostnaden i den sammanställda redovisningen med 2 med uppskjuten skatteskuld som motkonto. Nettoresultatet i resultat- och balansräkningar ökas således med 8.

I balansräkningen redovisas obeskattade reserver om totalt 20 i Hill AB. Eftersom Hill AB ökat sina obeskattade reserver med 10 vid detta bokslut uppgick den ingående balansen till 10. Den ingående balansen avseende obeskattade reserver har uppstått genom att tidigare års resultat belastats med bokslutsdispositioner. Dessa delas nu upp i en del balanserad vinst och en del uppskjuten skatteskuld. 80 procent, 8, förs om till balanserad vinst och återstoden, 2, förs till uppskjuten skatteskuld.

	Storby	Hill AB	Totalt	Eliminerings/ Justeringar					Koncernen
				Intern försäljning	Internvinst	Internränta	Intern utdelning	Omföring obeskattade reserver	
Verksamhetens intäkter	855	1 037	1 892	-300					
Realisationsvinst, mark	20	-	20		-20				
Verksamhetens kostnader	-4 234	-901	-5 135	+300					
Avskrivningar									
Maskiner och inventarier	-150	-48	-198						
Byggnader	-58	-	-58						
Verksamhetens nettokostnader	-3 567	88	-3 479	0	-20				
Skatteintäkter	3 910	-	3 910						
Utdelning från dotterföretag	45	-	45				-45		
Ränteintäkter	18	10	28			-3			
Räntekostnader	-186	-13	-199			+3			
Resultat efter skatteintäkter och finansiellt resultat	220	85	305		-20	0	-45		
Bokslutsdispositioner	-	-10	-10						+10
Skatt	-	-15	-15						-2
Årets resultat	220	60	280		-20		-45		+8

	Storby	Hill AB	Totalt	Elimine- ringar/ Juste- ringar	Intern fordringar/ skulder	Intern utdel- ning	Omföring obeskattade reserver	Omföring obeskatta- de reserver	Internt andels- innehav	Koncernen
				Internvinst						
Tillgångar										
Mark	480	100	580	-20						
Byggnader	1 680	-	1 680							
Maskiner och inventarier	350	219	569							
Andelar i dotterföretag	500	-	500							
Varulager	872	465	1 337							
Kortfristiga fordringar	521	392	913							
Fordringar hos koncernföretag	37	-	37		-37					
Kassa och bank	393	164	557							
SUMMA	4 833	1 340	6 173	-20	-37					
Eget kapital och skulder										
Eget kapital/Aktiekapital	2 093	400	2 493							
Överkursfond	-	100	100							
Balanserad vinst	-	120	120			+45		+8		
Årets resultat	220	60	280	-20		-45	+8			
Obeskattade reserver	-	20	20				-10	-10		
Uppskjutet skatteskuld	-	-	-				+2	+2		
Långfristiga skulder	1 885	180	2 065							
Leverantörsskulder	426	200	626							
Skulder till koncernföretag	-	37	37		-37					
Skatteskulder	-	11	11							
Övriga kortfristiga skulder	209	212	421							
SUMMA	4 833	1 340	6 173	-20	-37					

Figur 4.8. Omföring av obeskattade reserver.

Eliminering av internt andelsinnehav vid 100 procent ägarandel

Elimineringen av det interna andelsinnehavet sker genom att "Andelar i dotterföretag" elimineras mot dotterföretagets eget kapital. På tillgångssidan elimineras det redovisade värdet på andelarna helt. På balansräkningens creditsida minskas i första hand aktiekapitalet, därefter övrigt tillskjutet kapital (överkursfond). Eftersom kommunen har bildat dotterföretaget och därefter via en nyemission tillfört ytterligare kapital elimineras aktiekapitalet och överkursfonden. Principiellt sker elimineringen "uppifrån och ner", vilket kan innebära att även hela eller delar av balanserad vinst elimineras. I detta exempel kan så bara bli fallet om överkursfonden minskats genom förlusttäckning eller utdelning.

SAMMANSTÄLLD REDOVISNING

	Storby	Hill AB	Totalt	Elimine- ringar/Jus- teringar	Intern fordringar/ skulder	Intern utdel- ning	Omföring obeskatta- de reserver	Omföring obeskatta- de reserver	Internt andels- innehav	Koncernen
				Internvinst						
Tillgångar										
Mark	480	100	580	-20						
Byggnader	1 680	-	1 680							
Maskiner och inventarier	350	219	569							
Andelar i dotterföretag	500	-	500						-500	
Varulager	872	465	1 337							
Kortfristiga fordringar	521	392	913							
Fordringar hos koncernföretag	37	-	37		-37					
Kassa och bank	393	164	557							
SUMMA	4 833	1 340	6 173	-20	-37				-500	
Eget kapital och skulder										
Eget kapital/Aktiekapital	2 093	400	2 493						-400	
Överkursfond	-	100	100						-100	
Balanserad vinst	-	120	120			+45		+8		
Årets resultat	220	60	280	-20		-45	+8			
Obeskattade reserver	-	20	20				-10	-10		
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-				+2	+2		
Långfristiga skulder	1 885	180	2 065							
Leverantörsskulder	426	200	626							
Skulder till koncernföretag	-	37	37		-37					
Skatteskulder	-	11	11							
Övriga kortfristiga skulder	209	212	421							
SUMMA	4 833	1 340	6 173	-20	-37				-500	

Figur 4.9. Eliminering av internt andelsinnehav.

Det som Hill AB intjänat efter bildandet, balanserad vinst och årets resultat, finns kvar i den sammanställda redovisningen och ingår i kommunkoncernens eget kapital.

Sammanställd redovisning för Storby

Därmed är alla nödvändiga justeringar och elimineringar gjorda. Alla rader och kolumner summeras, och därefter kan arbetspapperen ligga till grund för upprättande av sammanställd resultaträkning och balansräkning.

4 GRUNDERNA I SAMMANSTÄLLD REDOVISNING

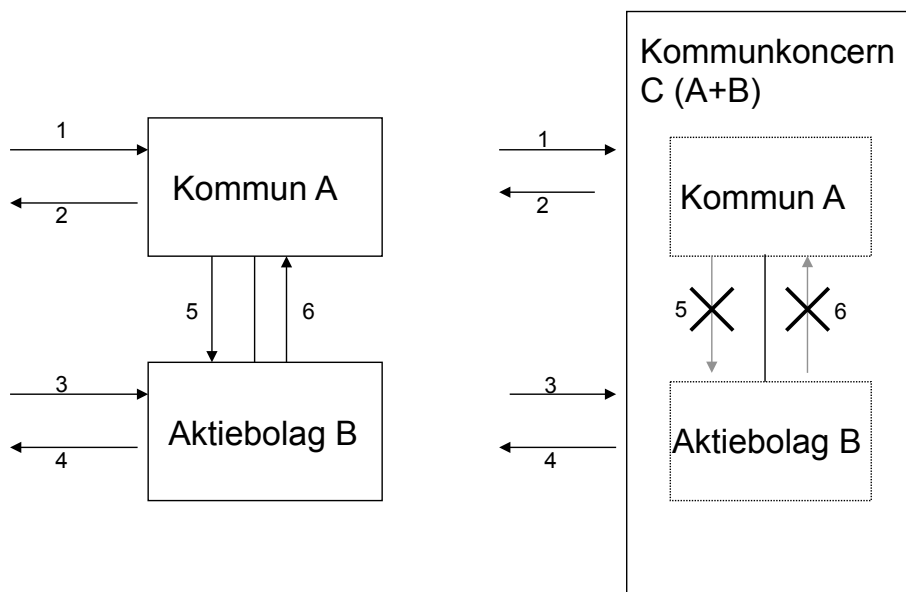
	Storby	Hill AB	Totalt	Elimine- ringar/Jus- teringar	Internvinst	Intern ränta	Intern utdelning	Omföring obeskattade reserver	Koncernen
				Intern försäljning					
Verksamhetens intäkter	855	1 037	1 892	-300					1 592
Realisationsvinst, mark	20	-	20		-20				-
Verksamhetens kostnader	-4 234	-901	-5 135	+300					-4 835
Avskrivningar									
Maskiner och inventarier	-150	-48	-198						-198
Byggnader	-58	-	-58						-58
Verksamhetens netto-kostnader	-3 567	88	-3 479	0	-20				-3 499
Skatteintäkter	3 910	-	3 910						3 910
Utdelning från dotterföretag	45	-	45				-45		-
Ränteintäkter	18	10	28			-3			25
Räntekostnader	-186	-13	-199			+3			-196
Resultat efter skatteintäkter och finansiellt resultat	220	85	305		-20	0	-45		240
Bokslutsdispositioner	-	-10	-10					+10	-
Skatt	-	-15	-15					-2	-17
Årets resultat	220	60	280		-20		-45	+8	223

	Storby	Hill AB	Totalt	Elimine- ringar/Jus- teringar	Internvinst	Intern utdelning	Omföring obeskattade reserver	Omföring obeskattade reserver	Intern andels- innehav	Koncernen
				Internvinst						
Tillgångar										
Mark	480	100	580	-20						560
Byggnader	1 680	-	1 680							1 680
Maskiner och inventarier	350	219	569							569
Andelar i dotterföretag	500	-	500						-500	-
Varulager	872	465	1 337							1 337
Kortfristiga fordringar	521	392	913							913
Fordringar hos koncernföretag	37	-	37		-37					-
Kassa och bank	393	164	557							557
SUMMA	4 833	1 340	6 173	-20	-37				-500	5 616
Eget kapital och skulder										
Eget kapital/Aktiekapital	2 093	400	2 493						-400	2 093
Överkursfond	-	100	100						-100	-
Balanserad vinst	-	120	120			+45		+8		173
Årets resultat	220	60	280	-20		-45	+8			223
Obeskattade reserver	-	20	20				-10	-10		-
Uppskjutet skatteskuld	-	-	-				+2	+2		4
Långfristiga skulder	1 885	180	2 065							2 065
Leverantörsskulder	426	200	626							626
Skulder till koncernföretag	-	37	37		-37					-
Skatteskulder	-	11	11							11
Övriga kortfristiga skulder	209	212	421							421
SUMMA	4 833	1 340	6 173	-20	-37				-500	5 616

Figur 4.10. Arbetspapper för Storby-koncernen i avslutat skick.

Justering för internvinster och uppskjuten skatt

Internvinster är vinster som uppkommer vid transaktioner mellan de i kommunkoncernen ingående enheterna som inte realiserats genom transaktioner med enheter utanför kommunkoncernen³. Sådana vinster ska elimineras vid upprättande av sammanställd redovisning. Detta sker genom att hela transaktionen, försäljningspris i säljande enhet och anskaffningsvärde i anskaffande enhet elimineras. I figur 4.11 visas transaktionerna 1 till 6 i Kommun A och dess dotterbolag B. Vid upprättande av sammanställd redovisning ska kommunkoncernens transaktioner fångas, dvs. som om all verksamhet bedrivits inom en ekonomisk enhet, Kommunkoncern C. Om all verksamhet hade bedrivits i en enhet hade transaktion 5 och 6 inte ägt rum. För att skapa en sammanställd redovisning för kommunkoncernen måste därför dessa två transaktioner elimineras. Den sammanställda redovisningen ska spegla de transaktioner som den tänkta Kommunkoncernen C har med sin omvärld, dvs. transaktionerna 1 till 4.



Figur 4.11. Kommunens, aktiebolagets och Kommunkoncernens transaktioner.

Vid försäljning av tjänster, där hela utgiften redovisas som kostnad, uppkommer normalt inte problemet med internvinster eftersom intäkten i säljande enhet motsvarar kostnaden i köpande enhet. I det fallet elimineras dessa två belopp mot varandra. Problemet med internvinster uppkommer när det köpande företaget aktiverar någon del av utgiften i balansräkningen och denna värderas över (under) det ursprungliga anskaffningsvärdet. Det kan t.ex. vara omsättningstillgångar i form av varor som finns kvar i lager eller anläggningstillgångar såsom maskiner eller fastigheter. Vid eliminering av internvinster redovisas uppskjuten skatt i den sammanställda redovisningen i syfte att

³ Beskrivningen utgår från att en vinst uppstår vid de interna transaktionerna. Motsvarande justeringar görs också om en intern förlust uppstår.

även skattekonsekvenserna av en transaktion ska redovisas när vinsten realiserats ur koncernens perspektiv. En sådan redovisning av uppskjuten skatt kan innebära en viss förändring av rådande praxis.

Justering för internvinster vid försäljning av varor

Anta att försäljningen från Hill AB till Storby i vårt exempel avsåg varor istället för tjänster. Den interna försäljningen (i exemplet 300) elimineras oavsett om tillgångarna sålts vidare utanför koncernen eller förbrukats före årets slut eller inte. Utgifter för varuinköp redovisas som kostnad vid förbrukning eller vid försäljning utanför koncernen. De varor som finns kvar redovisas som varulager, till internpriset. Detta innebär att den justering som görs i detta steg, minskning av intäkter och kostnader med 300, i sig själv endast är fullständig under förutsättningen att alla varor faktiskt förbrukats eller sålts vidare. I annat fall, det vill säga om en del av internförsäljningen finns kvar i lager, elimineras rörelsekostnader som inte finns. Detta korrigeras dock i nästa steg, justering för internvinster.

Vi antar nu att Hill fakturerat till ett pris som motsvarar självkostnad plus 25 procent vinstpålägg och att det samtidigt fanns både ett ingående och utgående lager av varor inköpta från Hill i Storby varulager. Då uppstår ett problem med s.k. interna vinster.

Anta att det vid årets slut finns internt köpta varor i Storbys varulager redovisade till anskaffningsvärdet 100. Värdet hos Storby överstiger därmed Hill ABs anskaffningsvärde med 20 ($100 - 100/1,25$). Hill AB har gjort en vinst på den interna försäljningen, men detta är inte en vinst för koncernen då den inte är realiserad utanför koncernen. Om varorna finns hos Storby eller Hill AB ska inte heller påverka värderingen ur koncernens synvinkel. Justeringen för den utgående internvinsten kan delas in i tre delar (se även figur 4.12):

1. På arbetsbladet minskas lagervärdet med 20 samtidigt som rörelsekostnaderna ökas med motsvarande belopp.
2. Den vinst som redovisats i Hill AB antas ha orsakat en skatt med 20 procent (Hill AB är ett skattesubjekt). När vinsten elimineras måste således även skatten justeras. Årets skatt i resultaträkningen minskas därför med 4 ($20\% \times 20$) och en uppskjuten skattefordran redovisas i balansräkningen. Eftersom vinsten omperiodiseras kan denna skatt betraktas som förutbetalad.
3. Till sist minskas årets resultat i resultat- och balansräkningarna med 80 procent av bruttobeloppet, 16 ($20 \times 80\%$).

Anta att det vid årets början fanns internt köpta varor i Storbys varulager värderade till anskaffningsvärdet 50. Värdet hos Storby översteg därmed Hill ABs anskaffningsvärde med 10 ($50 - 50/1,25$). Detta har redovisats som vinst i Hill AB föregående år men från koncernens synvinkel har den realiserats först i år, det vill säga den justerades bort i föregående års bokslut. Skulle varorna inte ha förbrukats eller sålts under året har detta ingen betydelse eftersom de då elimineras som internvinst vid årets slut. I balansräkningen minskas balanserad vinst och årets resultat ökas med nettobeloppet. I resultaträkningen minskas rörelsekostnaderna med bruttobeloppet.

Vid föregående års bokslut utgjorde Storby och Hill ABs egna redovisningar utgångspunkt för den sammanställda redovisningen. Vid upprättandet av den sammanställda redovisningen justerades resultatet ned till följd av internvinster i lager. När vi nu året efter återigen utgår från respektive verksamhets egna redovisningar har den resultatjustering som gjordes i den sammanställda redovisningen föregående år inte följt med in i de enskilda verksamheternas balanserade vinster, utan vi måste rekonstruera ingående balans. Annars blir det balanserade resultatet i koncernen för högt, och det går inte att stämna av ingående och utgående eget kapital. Rörelsekostnaderna minskar för att vi antar att lagret förbrukats eller sålts. Då finns det en varukostnad redovisad i Storbys resultaträkning som bygger på Storbys anskaffningsvärde, inte koncernens. Det är Hill ABs anskaffningsutgift, det vill säga den ursprungliga utgiften för koncernen, som ska redovisas som kostnad. Alltså minskas kostnaderna. Ökningen av koncernens resultat antas medföra en ökning av koncernens skatt med 20 procent av den ingående internvinsten. Detta är en omperiodisering från föregående år då skatten på eliminerad internvinst justerades bort. Resultatet ökas med resterande 80 procent. Även justeringen för internvinsten vid årets början består alltså av tre delar:

1. Minskning av balanserad vinst och minskning av rörelsekostnaderna med bruttobeloppet 10.
2. Ökning av årets skatt i resultaträkningen och återläggning av skatten mot balanserad vinst i balansräkningen med 20 procent av detta belopp, 2. Tillsammans med punkt 1 innebär detta att balanserad vinst minskar med 8 (10 – 2), vilket motsvarar föregående års internvinst efter skatt.
3. Ökning av årets resultat, i resultat- och balansräkningarna med 80 procent av bruttobeloppet, 8 (10 x 80 %).

Arbetspapperen får följande utseende efter justeringarna för utgående och ingående internvinster (observera att ingående internvinst har justerats i den första kolumnen och utgående i den andra).

	Storby	Hill AB	Totalt	Elimineringar/ Justeringar	Ingående internvinst	Utgående internvinst
				Intern försäljning		
Verksamhetens intäkter	855	1 037	1 892	-300		
Realisationsvinst, mark	20	-	20			
Verksamhetens kostnader	-4 234	-901	-5 135	+300	+10	-20
Avskrivningar						
Maskiner och inventarier	-150	-48	-198			
Byggnader	-58	-	-58			
Verksamhetens nettokostnader	-3 567	88	-3 479	0	+10	-20
Skatteintäkter	3 910	-	3 910			
Utdelning från dotterföretag	45	-	45			
Ränteutgifter	18	10	28			
Räntekostnader	-186	-13	-199			
Resultat efter skatteintäkter och finansiellt resultat	220	85	305		+10	-20
Bokslutsdispositioner	-	-10	-10			
Skatt	-	-15	-15		-2	+4
Årets resultat	220	60	280		+8	-16

	Storby	Hill AB	Totalt	Elimineringar/ Justeringar		
				Ingående internvinst		Utgående internvinst
Tillgångar						
Mark	480	100	580			
Byggnader	1 680	-	1 680			
Maskiner och inventarier	350	219	569			
Andelar i dotterföretag	500	-	500			
Uppskjuten skattefordran	-	-	-			+4
Varulager	872	465	1 337			-20
Kortfristiga fordringar	521	392	913			
Fordringar hos koncernföretag	37	-	37			
Kassa och bank	393	164	557			
SUMMA	4 833	1 340	6 173			-16
Eget kapital och skulder						
Eget kapital/Aktiekapital	2 093	400	2 493			
Överkursfond	-	100	100			
Balanserad vinst	-	120	120	-10	+2	
Årets resultat	220	60	280		+8	-16
Obeskattade reserver	-	20	20			
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-			
Långfristiga skulder	1 885	180	2 065			
Leverantörsskulder	426	200	626			
Skulder till koncernföretag	-	37	37			
Skatteskulder	-	11	11			
Övriga kortfristiga skulder	209	212	421			
SUMMA	4 833	1 340	6 173			-16

Figur 4.12. Arbetsblad efter eliminering av utgående och ingående internvinst, försäljning av varor.

Justering för internvinster vid försäljning av anläggningstillgångar som skrivs av

Internvinster kan även förekomma i anläggningstillgångar, om dessa sålts mellan två koncernföretag. Vinsten i det säljande företaget har inte verifierats genom en transaktion med kommunkoncernens omvärld och måste elimineras. Relativt redovisningen i de juridiska personerna, där vinsten korrekt redovisats, måste man i den sammanställda redovisningen periodisera om vinsten så att den i kommunkoncernen visas när tillgången antingen säljs vidare till någon part utanför koncernen, eller genom att den förbrukas genom användning i kommunkoncernens verksamhet. Internvinster som uppkommer vid försäljning av anläggningstillgångar realiserar i regel inte genom försäljning utanför koncernen, utan genom de årliga avskrivningarna på tillgångarna. Om en anläggningstillgång som skrivs av säljs internt med vinst kommer avskrivningsunderlaget i den köpande enheten att skilja sig från det ursprungliga. I kommunkoncernen måste man då justera avskrivningarna så att de blir desamma som före den interna försäljningen.

Redovisning av uppskjuten skatt

En internvinst som uppkommer genom en intern transaktion kan leda till skattekonsekvenser. Berorande på vilken enhet som säljer kan vi identifiera tre situationer:

1. Kommunen säljer en tillgång till ett dotterbolag. Eftersom kommunen inte är ett skattesubjekt leder internvinsten inte till någon skattekonsekvens. Förvärvande bolag kommer dock fortsättningsvis att redovisa avdragsgilla kostnader (exempelvis avskrivningar) till följd av transaktionen.
2. Ett dotterbolag säljer en tillgång till kommunen. Vinsten leder till en skattekonsekvens i säljande dotterbolag. För kommunen som inte är ett skattesubjekt leder transaktionen inte till några skattekonsekvenser.
3. Ett kommunalt dotterbolag säljer en tillgång till ett systerbolag. Både köpande och säljande enhet är skattesubjekt och transaktionen får skattekonsekvenser för båda.

Principiellt tillämpas redovisning av uppskjuten skatt i koncernredovisningen när det finns en temporär skillnad mellan en tillgångs redovisningsmässiga- och skattemässiga värde. Denna situation uppstår då en tillgång överförs från en enhet inom kommunkoncernen till en annan till ett pris som avviker från (vid vinst överstiger) tillgångens bokförda värde i säljande enhet. Eftersom internvinsten elimineras är det också rimligt att eliminera skattekonsekvensen, så att kommunkoncernens resultat avspeglas som om transaktionen aldrig ägt rum. Skatten periodiseras och redovisas då i kommunkoncernen i den period då vinsten realiserats från koncernens perspektiv.

I den första situationen, då kommunen säljer en tillgång till ett kommunalt bolag, redovisas inte någon uppskjuten skatt. Eftersom kommunen inte är ett skattesubjekt leder vinsten inte till några skattekonsekvenser. Det finns inte någon aktuell skatt att omperiodisera.

I den andra situationen, då ett av kommunen ägt bolag säljer en tillgång till kommunen, ser förutsättningarna annorlunda ut. Då redovisas en vinst eller förlust i ett skattesubjekt, med en skattekostnad (aktuell skatt) eller ”skatteintäkt” (minskad aktuell skatt) som följd. Denna skattekostnad (eller skatteintäkt) omperiodiseras genom redovisning av uppskjuten skatt, och redovisas i kommunkoncernens resultaträkning när vinsten realiserats genom vidareförsäljning utanför kommunkoncernen eller genom att tillgången förbrukas.

I den tredje situationen, en transaktion mellan två bolag som är skattesubjekt, justeras aktuell skatt på internvinsten, och periodiseras, liksom i situation 2, genom redovisning av uppskjuten skatt. Den uppskjutna skatten redovisas i kommunkoncernens resultaträkning när vinsten realiserats genom vidareförsäljning utanför kommunkoncernen eller genom att tillgången förbrukas.

Ur den sammanställda redovisningens synvinkel är det framförallt de två förstnämnda situationerna som är principiellt intressanta. Vi använder Storby och Hill AB för all illustrera vad som händer när en kommun säljer en avskrivningsbar tillgång (i detta fall maskiner och inventarier) till ett bolag

respektive när försäljningen är omvänd, från bolag till kommun. För enkelhetens skull har vi tagit bort den tidigare försäljningen av mark från Storby till Hill AB. Vi utgår från följande förutsättningar:

- Anskaffningsvärde: 300
- Bokfört värde: 150
- Försäljningspris: 200
- Återstående avskrivningstid: 5 år (ursprungligen 10 år)
- Försäljningen sker i början av år 6

Vi börjar med en försäljning från Storby till Hill AB (från kommun till bolag). Realisationsresultatet uppgår till 50 i Storby (200 – 150) och Hill AB kommer att få ett anskaffningsvärde på 200 som i bolaget ska skrivas av på 5 år, dvs. med 40 per år. Om försäljningen inte ägt rum hade årets avskrivning i Storby avseende dessa tillgångar uppgått till 30. Efter försäljningen kommer resultat- och balansräkningarna för de två enheterna att få följande utseende (vid årets slut):

	Storby	Hill AB	Totalt
Verksamhetens intäkter	855	1 037	1 892
Realisationsresultat	50	-	50
Verksamhetens kostnader	-4 214	-901	-5 115
Avskrivningar			
Maskiner och inventarier	-120	-88	-208
Byggnader	-58	-	-58
Verksamhetens nettokostnader	-3 487	48	-3 439
Skatteintäkter	3 910	-	3 910
Utdelning från dotterföretag	45	-	45
Ränteintäkter	18	10	28
Räntekostnader	-186	-13	-199
Resultat efter skatteintäkter och finansiellt resultat	300	45	345
Bokslutsdispositioner	-	-10	-10
Skatt	-	-7	-7
Årets resultat	300	28	328

	Storby	Hill AB	Totalt
Tillgångar			
Mark	560	-	560
Byggnader	1 680	-	1 680
Maskiner och inventarier	230	379	609
Andelar i dotterföretag	500	-	500
Uppskjuten skattefordran	-	-	-
Varulager	872	465	1 337
Kortfristiga fordringar	521	392	913
Fordringar hos koncernföretag	237	-	237
Kassa och bank	313	164	477
SUMMA	4 913	1 400	6 313
Eget kapital och skulder			
Eget kapital/Aktiekapital	2 093	400	2 493
Överkursfond	-	100	100
Balanserad vinst	-	120	120
Årets resultat	300	28	328
Obeskattade reserver	-	20	20
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-
Långfristiga skulder	1 885	180	2 065
Leverantörsskulder	426	200	626
Skulder till koncernföretag	-	237	237
Skatteskulder	-	3	3
Övriga kortfristiga skulder	209	112	321
SUMMA	4 913	1 400	6 313

Figur 4.13. Försäljning av maskiner och inventarier från Storby till Hill AB. Balansräkning och resultaträkning efter försäljning (vid årets slut).

Försäljningen antas ske på kredit vilket innebär att interna fordringar och skulder ökar från 37 till 237 jämfört med tidigare exempel. Maskiner och inventarier minskar med 120 i Storby till 230, genom att tillgångar bokförda till 150 tas bort samtidigt som avskrivningarna minskar med 30 ($350 - 150 + 30$). Resultatet ökar med 80 ($50 + 30$) p.g.a. realisationsvinsten och de reducerade avskrivningarna (från 220 till 300). I Hill AB ökar posten maskiner och inventarier med netto 160 (från 219 till 379) genom att anskaffningsvärdet på 200 läggs till och belastas med avskrivningar på 40. Eftersom Storby inte är skattesubjekt belastas inte realisationsresultatet med aktuell skatt. I resultaträkningen har realisationsresultatet lagts in på en separat rad av pedagogiska skäl.

Avskrivningarna görs nu i Hill AB med 40. Vi antar att hela avskrivningen i Hill AB är skattemässigt avdragsgill varför skattekostnaden och skatteskulden minskas med 8 (20 % av 40). I Storby ligger således nu en realisationsvinst på 50 och i Hill AB har det bokförda värdet på tillgången minskats med 40 före skatt vilket medfört en skatteminskning med 8.

I den sammanställda redovisningen ska resultat- och balansräkningar justeras så att koncernen visas som om försäljningen aldrig ägt rum. Detta innebär att realisationsvinsten helt ska eli-

mineras och avskrivningarna ska justeras till det ursprungliga beloppet på 30. Skattemässigt får avskrivningen på 40 effekt i koncernen eftersom det uppstår en faktisk skattefördel genom försäljningen till Hill AB.

För att ovanstående ska uppnås görs justeringar i tre steg:

Steg 1:	Realisationsresultat (RR)	-50
	Maskiner och inventarier (BR)	-50
Steg 2:	Avskrivningar (RR)	+10
	Maskiner och inventarier (BR)	+10
Steg 3:	Årets resultat i RR	-40
	Årets resultat i BR	-40

Figur 4.14. Justerings- och bokningsschema för internvinst vid försäljning av maskiner och inventarier från Storby till Hill AB.

	Storby	Hill AB	Totalt	Elimineringar/ Justeringar
Verksamhetens intäkter	855	1 037	1 892	
Realisationsresultat	50	-	50	-50
Verksamhetens kostnader	-4 214	-901	-5 115	
Avskrivningar				
Maskiner och inventarier	-120	-88	-208	+10
Byggnader	-58	-	-58	
Verksamhetens nettokostnader	-3 487	48	-3 439	-40
Skatteintäkter	3 910	-	3 910	
Utdelning från dotterföretag	45	-	45	
Ränteintäkter	18	10	28	
Räntekostnader	-186	-13	-199	
Resultat efter skatteintäkter och finansiellt resultat	300	45	345	-40
Bokslutsdispositioner	-	-10	-10	
Skatt	-	-7	-7	
Årets resultat	300	28	328	-40

SAMMANSTÄLLD REDOVISNING

	Storby	Hill AB	Totalt	Elimineringar/Justeringar	
Tillgångar					
Mark	560	-	560		
Byggnader	1 680	-	1 680		
Maskiner och inventarier	230	379	609	-50	+10
Andelar i dotterföretag	500	-	500		
Uppskjuten skattefordran	-	-	-		
Varulager	872	465	1 337		
Kortfristiga fordringar	521	392	913		
Fordringar hos koncernföretag	237	-	237		
Kassa och bank	313	164	477		
SUMMA	4 913	1 400	6 313	-50	+10
Eget kapital och skulder					
Eget kapital/Aktiekapital	2 093	400	2 493		
Överkursfond	-	100	100		
Balanserad vinst	-	120	120		
Årets resultat	300	28	328	-40	
Obeskattade reserver	-	20	20		
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-		
Långfristiga skulder	1 885	180	2 065		
Leverantörsskulder	426	200	626		
Skulder till koncernföretag	-	237	237		
Skatteskulder	-	3	3		
Övriga kortfristiga skulder	209	112	321		
SUMMA	4 913	1 400	6 313	-40	

Figur 4.15. Eliminering av intern realisationsvinst och justering av avskrivningar.

Jämför nu posterna ”avskrivningar på maskiner och inventarier” -198 (-208 + 10), ”skatt” -7 och ”årets resultat” 288 (328 - 40) i resultaträkningen samt posten ”maskiner och inventarier” 569 (609 - 50 + 10) i balansräkningen med figur 4.10, kolumnen ”Totalt”. Då ser vi att ”maskiner och inventarier” i balansräkningen och avskrivningarna i resultaträkningen nu är oförändrade i förhållande till situationen då denna interna transaktion inte genomförts. Skatten är dock 8 lägre och årets resultat som en följd av detta 8 högre, vilket beror på att tillgången flyttats till skattesektorn.

Nästföljande år kommer elimineringen av internvinsten att ske mot balanserad vinst och ytterligare en justering för skillnaden i avskrivningar kommer att läggas in i koncernarket.

Vi vänder nu på transaktionen och tänker oss istället att det är Hill AB som säljer tillgångarna till Storby. Försäljningen antas här ske kontant varför kassa och bank i Storby minskar med 200. Motsvarande ökning redovisas i Hill AB. Realisationsvinsten i Hill AB antas medföra en aktuell skatt på 10 (20 % av 50). I detta fall uppkommer således en aktuell skatt som ska omperiodiseras. Avskrivningarna i Hill AB minskas med 30 vilket ger en skatteökning med 6. I Storby ökas avskrivningarna med 40.

4 GRUNDERNA I SAMMANSTÄLLD REDOVISNING

	Storby	Hill AB	Totalt
Verksamhetens intäkter	855	1 037	1 892
Realisationsresultat	-	50	50
Verksamhetens kostnader	-4 214	-901	-5 115
Avskrivningar			
Maskiner och inventarier	-190	-18	-208
Byggnader	-58	-	-58
Verksamhetens nettokostnader	-3 607	168	-3 439
Skatteintäkter	3 910	-	3 910
Utdelning från dotterföretag	45	-	45
Ränteintäkter	18	10	28
Räntekostnader	-186	-13	-199
Resultat efter skatteintäkter och finansiellt resultat	180	165	345
Bokslutsdispositioner	-	-10	-10
Skatt	-	-31	-31
Årets resultat	180	124	304

	Storby	Hill AB	Totalt
Tillgångar			
Mark	560	-	560
Byggnader	1 680	-	1 680
Maskiner och inventarier	510	99	609
Andelar i dotterföretag	500	-	500
Uppskjuten skattefordran	-	-	-
Varulager	872	465	1 337
Kortfristiga fordringar	521	392	913
Fordringar hos koncernföretag	37	-	37
Kassa och bank	113	364	477
SUMMA	4 793	1 320	6 113
Eget kapital och skulder			
Eget kapital/Aktiekapital	2 093	400	2 493
Överkursfond	-	100	100
Balanserad vinst	-	120	120
Årets resultat	180	124	304
Obeskattade reserver	-	20	20
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-
Långfristiga skulder	1 885	180	2 065
Leverantörsskulder	426	200	626
Skulder till koncernföretag	-	37	37
Skatteskulder	-	27	27
Övriga kortfristiga skulder	209	112	321
SUMMA	4 793	1 320	6 113

Figur 4.16. Försäljning av maskiner och inventarier från Hill AB till Storby. Balansräkning och resultaträkning efter försäljning (vid årets slut).

Även i denna situation ska den sammanställda redovisningen spegla de två enheterna som om de vore en ekonomisk enhet, dvs. den interna vinsten ska elimineras och avskrivningarna justeras till det ursprungliga beloppet. Eftersom vinsten inte betraktas som realiserad i koncernperspektivet uppkommer en s.k. temporär skillnad ur skattesynvinkel. I juridisk person är det skattepliktiga värdet på realisationsvinsten 50 men i koncernen är värdet noll. Denna skattepliktiga temporära skillnad medför en uppskjuten skattefordran. Den aktuella skatten redovisas och betalas i Hill AB men i koncernen ses det som att denna skatt betalats ”för tidigt” och därför redovisas en uppskjuten skattefordran. Den temporära skillnaden kommer att minska via avskrivningar och i takt med detta kostnadsförs den uppskjutna skattefordran. Vi gör följande justeringar (i fem steg):

Steg 1:	Realisationsresultat (RR)	-50
	Maskiner och inventarier (BR)	-50
Steg 2:	Skatt (RR)	+10
	Uppskjuten skattefordran (BR)	+10
Steg 3:	Avskrivningar (RR)	+10
	Maskiner och inventarier (BR)	+10
Steg 4:	Skatt (RR)	-2
	Uppskjuten skattefordran (BR)	-2
Steg 5:	Årets resultat i RR	-32
	Årets resultat i BR	-32

Figur 4.17. Justerings- och bokningsschema för internvinst vid försäljning av maskiner och inventarier från Hill AB till Storby.

	Storby	Hill AB	Totalt	Elimineringar/Justeringar	
Verksamhetens intäkter	855	1 037	1 892		
Realisationsresultat	-	50	50	-50	
Verksamhetens kostnader	-4 214	-901	-5 115		
Avskrivningar					
Maskiner och inventarier	-190	-18	-208	+10	
Byggnader	-58	-	-58		
Verksamhetens nettokostnader	-3 607	168	-3 439	-40	
Skatteintäkter	3 910	-	3 910		
Utdelning från dotterföretag	45	-	45		
Ränteintäkter	18	10	28		
Räntekostnader	-186	-13	-199		
Resultat efter skatteintäkter och finansiellt resultat	180	165	345	-40	
Bokslutsdispositioner	-	-10	-10		
Skatt	-	-31	-31	+10	-2
Årets resultat	180	124	304	-30	-2

	Storby	Hill AB	Totalt	Elimineringar/Justeringar			
Tillgångar							
Mark	560	-	560				
Byggnader	1 680	-	1 680				
Maskiner och inventarier	510	99	609	-50		+10	
Andelar i dotterföretag	500	-	500				
Uppskjuten skattefordran	-	-	-		+10		-2
Varulager	872	465	1 337				
Kortfristiga fordringar	521	392	913				
Fordringar hos koncernföretag	37	-	37				
Kassa och bank	113	364	477				
SUMMA	4 793	1 320	6 113	-50	+10	+10	-2
Eget kapital och skulder							
Eget kapital/Aktiekapital	2 093	400	2 493				
Överkursfond	-	100	100				
Balanserad vinst	-	120	120				
Årets resultat	180	124	304	-32			
Obeskattade reserver	-	20	20				
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-				
Långfristiga skulder	1 885	180	2 065				
Leverantörsskulder	426	200	626				
Skulder till koncernföretag	-	37	37				
Skatteskulder	-	27	27				
Övriga kortfristiga skulder	209	112	321				
SUMMA	4 793	1 320	6 113	-32			

Figur 4.18. Försäljning av maskiner och inventarier från Hill AB till Storby. Balansräkning och resultaträkning efter elimineringar och justeringar.

Vi kan nu återigen jämföra posterna ”avskrivningar på maskiner och inventarier” -198, ”skatt” -23 och ”årets resultat” 272 (304 - 30 - 2) i resultaträkningen samt posten ”maskiner och inventarier” 569 (609 - 50 + 10) i balansräkningen med figur 4.10, kolumnen ”Totalt”. Då ser vi att ”maskiner och inventarier” i balansräkningen och avskrivningarna i resultaträkningen nu är oförändrade i förhållande till situationen då den interna transaktionen inte genomförts. Skatten är 8 högre och årets resultat av detta skäl 8 lägre. Att skatten blir högre är en följd av att man går miste om en skattereduktion på 6 (20 % av 30) genom att avskrivningsunderlaget flyttats till kommunen samt att den skatt som redovisats som en uppskjuten skattefordran redovisas som skatt i resultaträkningen med en femtedel (vilket pågår under återstående nyttjandeperiod, då förbrukning sker).

För den situation, när bolag säljer till kommun, kan det diskuteras huruvida det är lämpligt att omperiodisera aktuell skatt i kommunkoncernen. Det kan när en vinst uppkommer i dotterbolaget, med en skattekonsekvens, kännas rimligt att låta denna skattekonsekvens slå igenom i kommunkoncernen eftersom det uppkommit ett, även från koncernperspektiv, reellt åtagande mot en för koncernen extern part, Skatteverket. Skatten har de facto fallit ut, men vinsten som orsakat skatten har ännu inte realiserats utanför koncernen. Vid redovisning av uppskjutna skatter kommer skattekonsekvenserna vid stora interna omstruktureringar tas bort från resultatet det aktuella året (uppskjuten skattefordran) för att periodiseras till skattekostnad senare år, i samband med realisering ur kommunkoncernens perspektiv. Det kan då tyckas att det vore ett mer försiktigt förhållningssätt att redovisa detta åtagande i den sammanställda redovisningen. Det kan annars uppfattas som att man döljer transaktionens verkliga skattebelastning i kommunkoncernen. Skattebelastning framgår dock av balansräkning eller kassaflödesanalys.

Att inte omperiodisera aktuell skatt leder dock till en asymmetrisk redovisning, eftersom den skattekostnad som tas in i den sammanställda redovisningen inte visas som en följd av den vinst (om än ur kommunkoncernens perspektiv realiserad) som är orsaken till skattekostnaden. Vidare frångås traditionella principer för koncernredovisning där man ser skattekonsekvensen som något som uppkommer när vinsten realiseras, i samband med att tillgången säljs utanför koncernen, alternativt förbrukas. Det är också så att även interna förluster elimineras. Att inte justera för uppskjuten skatt skulle innebära att den positiva skatteeffekten av en sådan förlust slår igenom i den sammanställda redovisningen.

Det kan även förekomma internvinster/förluster på transaktioner mellan två kommunala bolag. Om det upprättas en underkoncernredovisning i den bolagsrättsliga sektorn tillämpas traditionella koncernredovisningsprinciper (K3). Det innebär att uppskjuten skatt redovisas på interna vinster och förluster. Tas underkoncernen in i den sammanställda redovisningen medför det, förutsatt att periodisering av skatt inte tillämpas i den sammanställda redovisningen, en inkonsekvent redovisning av interna transaktioner.

Om uppskjuten skatt konsekvent inte skulle redovisas på internvinster i den sammanställda redovisningen har kommunen tre möjligheter att lösa detta. En första möjlighet är att inte ta in underkoncerner, utan att konsolidera varje bolag för sig. När det finns större bolagsstrukturer i kommu-

ner är det behäftat med betydande svårigheter att hantera detta i det praktiska arbetet. En andra möjlighet är att på ”toppen” av kommunkoncernen justera tillbaka de uppskjutna skatterna i underkoncernen, vilket måste bedömas som praktiskt svårt att genomföra. En tredje möjlighet är att kräva att moderbolag i underkoncerner ska ta fram två koncernredovisningar baserade på olika principer, en för bolagets årsredovisning och en för kommunens sammanställda redovisning.

Den sammanfattande bedömningen som ligger till grund för kravet på redovisning av uppskjuten skatt är att en sådan lösning leder till symmetri i resultatredovisningen. Redovisning av uppskjuten skatt står också i överensstämmelse med reglerna för koncernredovisning i bolagssektorn. Risken med att välja en annan lösning är att man i den sammanställda redovisningen i praktiken kommer att blanda olika synsätt. Detta kan medföra att uppskjuten skatt redovisas vid transaktioner mellan två bolag och okritiskt tas in i den sammanställda redovisningen. Det finns anledning att försöka minimera skillnaderna mellan reglerna för den koncernredovisning som upprättas i underkoncerner och för den sammanställda redovisningen (se mer om detta i kapitel 7). Det kan också framhållas att den situation som normalt uppfattas som problematisk endast uppkommer när ett bolag redovisar en vinst till följd av försäljning till moderkommunen.

Slutligen bör nämnas att justeringar för internvinster och uppskjuten skatt på sådana kan vara en tidskrävande övning. Det är därför viktigt att vid en bedömning av vilka justeringar som ska göras tillämpa en rimlig nivå på vad som betraktas som tillräckligt väsentligt för att justering ska ske. Utgångspunkten för denna bedömning är enligt det konceptuella ramverket för finansiell rapportering i kommuner och landsting att ”information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka det politiska ansvarsutkrävandet och utvärderingen av kommunen eller landstingets resursanvändning eller beslut om resursallokering och utvärdering av framtida resursbehov” (s. 21).

Det kan i praktiken också vara svårt och arbetskrävande att fastställa intervinsternas storlek. Den från den sammanställda redovisningens synpunkt enklaste lösningen är att faktureringen mellan koncernföretagen alltid sker till bokförda värden, men detta är inte alltid möjligt eller lämpligt av andra skäl (exempelvis skatteregler).

Konsolidering vid förekomst av minoritetsintresse

Vi har hitintills utgått från att kommunen äger 100 procent av andelarna i dotterföretaget. I praktiken kan kommunen bilda ett dotterföretag tillsammans med en eller flera andra juridiska personer. Ett koncernförhållande råder även om det finns ett minoritetsintresse i dotterföretaget, det vill säga då en del av andelarna ägs av andra juridiska personer. Inom bolagssektorn är det företag som utövar kontroll över det aktuella företaget, det vill säga normalt genom att kontrollera mer än 50 procent av rösterna, moderföretag. I den kommunala sektorn kan även företag där kommunen äger mindre än 50 procent av andelar/röster vara aktuella för konsolidering (se kapitel 2). Principiellt kan man också tänka sig olika metoder för konsolidering av företag i den sammanställda redovisningen. Inom bolagssektorn används normalt ”full konsolidering”, det vill säga medtagande av 100 procent av intäkter och kostnader respektive tillgångar och skulder från dotterföretaget. Vid

förekomst av minoritetsintresse särredovisas då endast minoritetsandel i resultat respektive eget kapital. Inom den kommunala sektorn används istället ”proportionell konsolidering” (klyvningsmetoden), det vill säga endast ägd andel av intäkter och kostnader respektive tillgångar och skulder räknas in i den sammanställda redovisningen.

Flera argument kan anföras för proportionell konsolidering. Till skillnad från bolagssektorn, där information normalt söks om vilka tillgångar man kontrollerar i syfte att skapa lönsamhet, är det för kommunen av större vikt att få en bild av samlade kostnader och åtaganden. Denna bild blir tydligare när kommunens andel av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader tas med i redovisningen. Jämförbarhet mellan kommuner är också ett viktigt argument för proportionell konsolidering, inte minst till följd av att det är vanligt förekommande med samägda företag. Proportionell konsolidering är då bättre för jämförelseändamål än andra redovisningsmetoder, eftersom kommunens kostnader och åtaganden speglas på ett tydligare sätt (se Tagesson, 2009).

Med antagande om att Storby endast äger 80 procent av andelarna i Hill AB kan vårt exempel användas för att illustrera proportionell konsolidering. Det första steget i sammanläggningen blir då att beräkna ägarandel post för post i Hill ABs resultat- och balansräkningar (se kolumn ”Hill AB 80 %” i figur 4.19). I figur 4.19 har balansräkningen för Storby justerats så att ägarandelen redovisas till 400 (80 % x 500) och på skuldsidan har de långfristiga skulderna minskats till 1 785 (tidigare var de 1 885).

	Storby	Hill AB	Hill AB 80 %	Totalt
Verksamhetens intäkter	855	1 037	829,6	1 684,6
Realisationsvinst, mark	20	-	-	20,0
Verksamhetens kostnader	-4 234	-901	-720,8	-4 954,8
Avskrivningar				
Maskiner och inventarier	-150	-48	-38,4	-188,4
Byggnader	-58	-	-	-58,0
Verksamhetens nettokostnader	-3 567	88	70,4	-3 496,6
Skatteintäkter	3 910	-	-	3 910,0
Utdelning från dotterföretag	36	-	-	36,0
Ränteintäkter	18	10	8,0	26,0
Räntekostnader	-186	-13	-10,4	-196,4
Resultat efter skatteintäkter och finansiellt resultat	211	85	68,0	279,0
Bokslutsdispositioner	-	-10	-8,0	-8,0
Skatt	-	-15	-12,0	-12,0
Årets resultat	211	60	48,0	259,0

	Storby	Hill AB	Hill AB 80 %	Totalt
Tillgångar				
Mark	480	100	80,0	560,0
Byggnader	1 680	-	-	1 680,0
Maskiner och inventarier	350	219	175,2	525,2
Andelar i dotterföretag	400	-	-	400,0
Varulager	872	465	372,0	1 244,0
Kortfristiga fordringar	521	392	313,6	834,6
Fordringar hos koncernföretag	37	-	-	37,0
Kassa och bank	384	164	131,2	515,2
SUMMA	4 724	1 340	1 072,0	5 796,0
Eget kapital och skulder				
Eget kapital/Aktiekapital	2 093	400	320,0	2 413,0
Överkursfond	-	100	80,0	80,0
Balanserad vinst	-	120	96,0	96,0
Årets resultat	211	60	48,0	259,0
Obeskattade reserver	-	20	16,0	16,0
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-	-
Långfristiga skulder	1 785	180	144,0	1 929,0
Leverantörsskulder	426	200	160,0	586,0
Skulder till koncernföretag	-	37	29,6	29,6
Skatteskulder	-	11	8,8	8,8
Övriga kortfristiga skulder	209	212	169,6	378,6
SUMMA	4 724	1 340	1 072,0	5 796,0

Figur 4.19. Proportionell konsolidering – beräkning av 80 % ägarandel.

Eftersom endast 80 procent av dotterföretaget räknats in i den sammanställda redovisningen kommer eliminerings- och justeringar också att utgå från denna andel. Vi utgår fortfarande från att Hill AB delat ut 45 till sina ägare men av detta har endast 80 %, 36, kommit Storby till del. Resultat och likvida medel för Storby har därför justerats ned med 9.

Samtliga eliminerings- och justeringar, med undantag för utdelning, har multiplicerats med 0,8 (se figur 4.20). Utdelningen omförs i sin helhet eftersom hela beloppet avser utdelning erhållen av Storby. Omföring av obeskattade reserver sker med de belopp som tagits med vid beräkning av den ägda andelen.

SAMMANSTÄLLD REDOVISNING

	Storby	Hill AB	Hill AB 80 %	Totalt	Elimineringar/Justeringar	Internvinst	Internränta	Internutdelning	Omföring obeskattade reserver	Koncernen
					Intern försäljning					
Verksamhetens intäkter	855	1 037	829,6	1 684,6	-240					1 444,6
Realisationsvinst, mark	20	-	-	20,0		-16				4,0
Verksamhetens kostnader	-4 234	-901	-720,8	-4 954,8	+240					-4 714,8
Avskrivningar										
Maskiner och inventarier	-150	-48	-38,4	-188,4						-188,4
Byggnader	-58	-	-	-58,0						-58,0
Verksamhetens nettokostnader	-3 567	88	70,4	-3 496,6	0	-16				-3 512,6
Skatteintäkter	3 910	-	-	3 910,0						3 910,0
Utdelning från dotterföretag	36	-	-	36,0				-36		-
Ränteintäkter	18	10	8,0	26,0			-2,4			23,6
Räntekostnader	-186	-13	-10,4	-196,4			+2,4			-194,0
Resultat efter skatteintäkter och finansiellt resultat	211	85	68,0	279,0		-16	0	-36		227,0
Bokslutsdispositioner	-	-10	-8,0	-8,0					+8	-
Skatt	-	-15	-12,0	-12,0					-1,6	-13,6
Årets resultat	211	60	48,0	259,0		-16		-36	+6,4	213,4

	Storby	Hill AB	Hill AB 80 %	Totalt	Elimineringar/Justeringar	Internvinst	Internafordringar/skulder	Internutdelning	Omföring obeskattade reserver	Omföring obeskattade reserver	Internafandelsinnehav	Koncernen
					Internvinst							
Tillgångar												
Mark	480	100	80,0	560,0	-16							544,0
Byggnader	1 680	-	-	1 680,0								1 680,0
Maskiner och inventarier	350	219	175,2	525,2								525,2
Andelar i dotterföretag	400	-	-	400,0							-400	-
Varulager	872	465	372,0	1 244,0								1 244,0
Kortfristiga fordringar	521	392	313,6	834,6			+7,4					842,0
Fordringar hos koncernföretag	37	-	-	37,0			-37					-
Kassa och bank	384	164	131,2	515,2								515,2
SUMMA	4 724	1 340	1 072,0	5 796,0	-16	-29,6					-400	5 350,4
Eget kapital och skulder												
Eget kapital/Aktiekapital	2 093	400	320,0	2 413,0							-320	2 093,0
Överkursfond	-	100	80,0	80,0							-80	-
Balanserad vinst	-	120	96,0	96,0				+36		+6,4		138,4
Årets resultat	211	60	48,0	259,0	-16			-36	+6,4			213,4
Obeskattade reserver	-	20	16,0	16,0					-8	-8		-
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-	-					+1,6	+1,6		3,2
Långfristiga skulder	1 785	180	144,0	1 929,0								1 929,0
Leverantörsskulder	426	200	160,0	586,0								586,0
Skulder till koncernföretag	-	37	29,6	29,6			-29,6					-
Skatteskulder	-	11	8,8	8,8								8,8
Övriga kortfristiga skulder	209	212	169,6	378,6								378,6
SUMMA	4 724	1 340	1 072,0	5 796,0	-16	-29,6					-400	5 350,4

Figur 4.20. Proportionell konsolidering – 80 % ägarandel med elimineringar.

Observera att 20 procent av realisationsresultatet från avyttringen av mark nu kommer att betraktas som en extern vinst och därmed ingå i koncernens resultat. Även 20 procent av den ”interna” fordran hos koncernföretag (7,4) kommer nu att ses som en extern fordran i den sammanställda redovisningen.

Om vi applicerar proportionell konsolidering på exemplet där Hill AB säljer varor till Storby med justering för in- och utgående internvinst (jämför med figur 4.12) får vi följande resultat- och balansräkningar.

	Storby	Hill AB	Hill AB 80 %	Totalt	Eliminerings/Justerings	Ingående internvinst	Utgående internvinst	Intern ränta	Intern utdelning	Omföring obeskattade reserver	Koncernen
					Intern försäljning						
Verksamhetens intäkter	855	1 037	829,6	1 684,6	-240						1 444,6
Realisationsvinst, mark	20	-	-	20,0							20,0
Verksamhetens kostnader	-4 234	-901	-720,8	-4 954,8	+240	+8	-16				-4 722,8
Avskrivningar											
Maskiner och inventarier	-150	-48	-38,4	-188,4							-188,4
Byggnader	-58	-	-	-58,0							-58,0
Verksamhetens nettokostnader	-3 567	88	70,4	-3 496,6	0	+8	-16				-3 504,6
Skatteintäkter	3 910	-	-	3 910,0							3 910,0
Utdelning från dotterföretag	36	-	-	36,0					-36		-
Ränteintäkter	18	10	8,0	26,0				-2,4			23,6
Räntekostnader	-186	-13	-10,4	-196,4				+2,4			-194,0
Resultat efter skatteintäkter och finansiellt resultat	211	85	68,0	279,0		+8	-16	0	-36		235,0
Bokslutsdispositioner	-	-10	-8,0	-8,0						+8	-
Skatt	-	-15	-12,0	-12,0		-1,6	+3,2			-1,6	-12,0
Årets resultat	211	60	48,0	259,0		+6,4	-12,8		-36	+6,4	223,0

SAMMANSTÄLLD REDOVISNING

	Storby	Hill AB	Hill AB 80 %	Totalt	Elimineringar/Justeringar							Koncernen
					Ingående internvinst	Utgående internvinst	Interna fordringar/skulder	Intern utdelning	Om-föring obeskattade reserver	Om-föring obeskattade reserver	Internt andelsinnehav	
Tillgångar												
Mark	480	100	80,0	560,0								560,0
Byggnader	1 680	-	-	1 680,0								1 680,0
Maskiner och inventarier	350	219	175,2	525,2								525,2
Andelar i dotterföretag	400	-	-	400,0							-400	-
Uppskjuten skattefordran	-	-	-	-		+3,2						3,2
Varulager	872	465	372,0	1 244,0		-16						1 228,0
Kortfristiga fordringar	521	392	313,6	834,6			+7,4					842,0
Fordringar hos koncernföretag	37	-	-	37,0			-37					0,0
Kassa och bank	384	164	131,2	515,2								515,2
SUMMA	4 724	1 340	1 072,0	5 796,0		-12,8	-29,6				-400	5 353,6
Eget kapital och skulder												
Eget kapital/Aktiekapital	2 093	400	320,0	2 413,0							-320	2 093,0
Överkursfond	-	100	80,0	80,0							-80	-
Balanserad vinst	-	120	96,0	96,0	-6,4			+36		+6,4		132,0
Årets resultat	211	60	48,0	259,0	+6,4	-12,8		-36	+6,4			223,0
Obeskattade reserver	-	20	16,0	16,0					-8	-8		-
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-	-					+1,6	+1,6		3,2
Långfristiga skulder	1 785	180	144,0	1 929,0								1 929,0
Leverantörsskulder	426	200	160,0	586,0								586,0
Skulder till koncernföretag	-	37	29,6	29,6			-29,6					-
Skatteskulder	-	11	8,8	8,8								8,8
Övriga kortfristiga skulder	209	212	169,6	378,6								378,6
SUMMA	4 724	1 340	1 072,0	5 796,0		-12,8	-29,6				-400	5 353,6

Figur 4.21. Proportionell konsolidering med in- och utgående internvinst – 80 % ägarandel med elimineringar.

Eftersom endast 80 procent av Hill AB tagits med i redovisningen kommer också justeringarna för in- och utgående internvinst att utgå från 80 procent av respektive belopp.

Efter att i detta kapitel studerat hur sammanställd redovisning upprättas när en kommun bildar ett dotterbolag (hel- eller delägt), kommer vi i nästa kapitel att beskriva hur sammanställd redovisning upprättas vid ett bolagsförvärv.

5

5 Förvärv av företag

Ett förvärv kan ske antingen genom att en verksamhets tillgångar och skulder förvärfas (direkt förvärv eller inkråmsförvärv) eller genom att aktierna i företaget som äger nämnda tillgångar och skulder förvärfas (företagsförvärv).

Direkt förvärv

Ett exempel på ett direkt förvärv är då Kommun A köper företag B:s tillgångar och övertar dess skulder. Köpeskillingen antas uppgå till 120 vilket motsvarar det bokförda värdet på de tillgångar och skulder som förvärfas. Kommun A:s respektive företag B:s balansräkningar före förvärvet har följande utseende.

Kommun A			
Diverse tillgångar	800	Eget kapital	600
Likvida medel	200	Diverse skulder	400
	1 000		1 000

Figur 5.1. Balansräkning i Kommun A vid förvärvstillfället.

Företag B			
Diverse tillgångar	200	Aktiekapital	100
		Balanserad vinst	20
		Diverse skulder	80
	200		200

Figur 5.2. Balansräkning i företag B vid förvärvstillfället.

Ett direkt förvärv ger följande konsekvenser på Kommun A:s balansräkning:

Kommun A			
Diverse tillgångar	1 000	Eget kapital	600
Likvida medel	80	Diverse skulder	480
	1 080		1 080

Figur 5.3. Balansräkning i Kommun A efter ett direkt förvärv av företag B:s nettotillgångar.

1. Likvida medel minskar med 120, från 200 till 80, till följd av erlagd köpeskilling.
2. Diverse tillgångar ökar från 800 till 1 000 eftersom Kommun A genom förvärvet tar över diverse tillgångar på 200.
3. Diverse skulder ökar från 400 till 480 genom att Kommun A övertar skulder på 80 genom förvärvet.

Det som har hänt är att Kommun A har förvärvat företag B:s nettotillgångar på 120 för en köpeskilling på 120. Eget kapital i Kommun A är oförändrat 600.

Indirekt förvärv

Om Kommun A istället förvärvar aktierna i företag B, varvid ett koncernförhållande uppstår, ser Kommun A:s och företag B:s balansräkningar ut på följande sätt.

Kommun A			
Diverse tillgångar	800	Eget kapital	600
Aktier i dotterbolag	120	Diverse skulder	400
Likvida medel	80		
	<u>1 000</u>		<u>1 000</u>

Figur 5.4. Balansräkning i kommun A efter förvärvet av aktierna i företag B.

Företag B			
Diverse tillgångar	200	Aktiekapital	100
		Balanserad vinst	20
		Diverse skulder	80
	<u>200</u>		<u>200</u>

Figur 5.5. Balansräkning i företag B efter Kommun A:s förvärv av aktierna i företag B.

Kommun A:s balansräkning påverkas vid företagsförvärvet genom att likvida medel reduceras från 200 till 80 till följd av erlagd köpeskilling på 120. Samtidigt redovisas en lika stor tillgångspost, "Aktier i dotterföretag", som består av aktieinnehavet i företag B. Företag B:s balansräkning påverkas inte alls av transaktionen eftersom Kommun A erlägger köpeskillingen till företag B:s aktieägare.

För att valet av transaktionsform inte ska påverka redovisningen upprättas en sammanställd redovisning, vilken kommer att avspegla Kommun A "som om" Kommun A förvärvat tillgångarna och skulderna i företag B direkt, trots att det i praktiken skett genom ett indirekt förvärv av aktier.

Förvärvsanalys

När ett koncernförhållande uppkommer genom att kommunen förvärvar andelar i dotterföretag tillämpas förvärvsmetoden som grund för den sammanställda redovisningen. Det som egentligen är ett aktieförvärv betraktas som om kommunen direkt förvärvar det köpta företags tillgångar och ikläder sig dess skulder.

I direkt anslutning till förvärvet ska en förvärvsanalys upprättas. I förvärvsanalysen tas det förvärvade företags tillgångar och skulder upp till kommunkoncernens anskaffningsvärde, dvs. till sina verkliga värden vid förvärvstidpunkten.

Det förvärvade dotterföretags eget kapital vid förvärvstidpunkten räknas inte in i kommunkoncernens eget kapital. Först efter förvärvstidpunkten kommer förändringar i dotterföretags eget kapital att påverka eget kapital i kommunkoncernen. Det som händer vid förvärvet är att en tillgång (köpeskillingen) byts mot en annan tillgång (nettotillgångarna i dotterföretaget). Summa tillgångar är därmed oförändrad och därmed också eget kapital.

Vi går tillbaka till exemplet där Kommun A förvärvar aktierna i företag B. Vid förvärvstillfället ska Kommun A upprätta en förvärvsanalys. I förvärvsanalysen fastställs dels anskaffningsvärdet för andelarna (värdet av köpeskillingen), dels det verkliga värdet för de tillgångar och skulder som övertagits. I den analys som görs kan det uppkomma en skillnad mellan förvärvspriset och värdet på övertagna tillgångar och skulder. En positiv skillnad benämns goodwill och en negativ skillnad benämns negativ goodwill. Principiellt kan en förvärvsanalys ställas upp på följande vis:

Anskaffningsvärde	_____
Diverse tillgångar	_____
Diverse skulder	_____
Övertagna tillgångar och skulder	_____
Skillnadsbelopp	_____

Figur 5.6. Uppställning av förvärvsanalys.

För att göra framställningen i detta kapitel överskådlig ställer vi upp förvärvsanalyser som är sammandragna. I det praktiska arbetet ska dock alla tillgångar och skulder som är väsentliga identifieras och värderas individuellt.

När Kommun A förvärvar företag B ställer Kommun A upp följande förvärvsanalys:

Anskaffningsvärde		<u>120</u>
Diverse tillgångar	200	
Diverse skulder	<u>-80</u>	
Övertagna tillgångar och skulder	120	<u>-120</u>
Skillnadsbelopp		0

Figur 5.7. Förvärvsanalys vid Kommun A:s förvärv av aktierna i företag B.

Anskaffningsvärdet har fastställts till 120. När köpeskillingen erläggs kontant är anskaffningsvärdet förhållandevis enkelt att fastställa. Fastställandet av köpeskillingens storlek är mer problematiskt om köpeskillingen erläggs med andra tillgångar än kontanter, exempelvis genom att någon annan av kommunens tillgångar förs över till säljaren som köpeskillning. Ett sådant förhållande kan uppstå om ett av kommunen sedan tidigare ägt bolag förvärvar ett företag genom att betala med egna aktier, dvs. genom en riktad nyemission varigenom säljaren blir delägare i det förvärvande bolaget.

När anskaffningsvärdet har fastställts ska i nästa steg förvärvade tillgångar och skulder värderas på individuell basis. Dessa värderas till sina verkliga värden, vilket i vissa fall kan innebära en del arbete för förvärvaren. I detta förenklade fall har man gjort bedömningen att de verkliga värdena motsvarar de bokförda, något som normalt inte är fallet. Efter att förvärvsanalysen genomförts är det nu möjligt att upprätta en sammanställd balansräkning omedelbart efter förvärvstillfället.

Upprättande av sammanställd redovisning vid förvärvet och därefter

Efter att förvärvsanalysen upprättats kan en första balansräkning tas fram. Utgångspunkten för den sammanställda redovisningen är de två ingående enheternas separata balansräkningar. Därför ställs Kommun A och företag B upp i koncernredovisningsarket och summeras till en total (se figur 5.8).

	A	B	Totalt	Eliminering av internt andelsinnehav	Koncernen
Diverse tillgångar	880	200	1 080		
Andelar i B	120	-	120		
	1 000	200	1 200		
Eget kapital (kommun)	600	-	600		
Aktiekapital	-	100	100		
Balanserad vinst	-	20	20		
Diverse skulder	400	80	480		
	1 000	200	1 200		

Figur 5.8. Koncernredovisningsark för den sammanställda redovisningen i Kommun A.

Därefter elimineras Kommun A:s andelsinnehav i B mot eget kapital i företag B. Elimineringen sker i kolumnen ”Eliminering av internt andelsinnehav” genom att Andelarna i B tas bort från tillgångssidan. Eget kapital i B elimineras uppifrån och ned genom att aktiekapitalet i B tas bort (100) och därefter balanserad vinst (20).

	A	B	Totalt	Eliminering av internt andelsinnehav	Koncernen
Diverse tillgångar	880	200	1 080	-	1 080
Andelar i B	120	-	120	-120	-
	1 000	200	1 200	-120	1 080
Eget kapital (kommun)	600	-	600	-	600
Aktiekapital	-	100	100	-100	-
Balanserad vinst	-	20	20	-20	-
Diverse skulder	400	80	480	-	480
	1 000	200	1 200	-120	1 080

Figur 5.9. Sammanställd balansräkning i Kommun A omedelbart efter förvärvet av företag B.

Alldeles omedelbart efter förvärvet visar den sammanställda redovisningen att Kommun A som koncern har tillgångar som uppgår till 1 080, skulder på 480 samt ett eget kapital på 600. Detta är precis samma balansräkning som Kommun A hade redovisat om kommunen hade gjort ett direkt förvärv av tillgångarna och skulderna i företag B (jämför figur 5.3).

Några år efter förvärvet har Kommun A och företag B de balansräkningar som framgår av de två vänstra kolumnerna i figur 5.10. Elimineringen görs fortfarande på samma sätt, dvs. med förvärvsvärdet, i första hand mot aktiekapital och eventuellt övrigt tillskjutet kapital. Därefter sker eliminering mot balanserat resultat.

	A	B	Totalt	Eliminering av internt andelsinnehav	Koncernen
Diverse tillgångar	1 280	300	1 580	-	1 580
Andelar i B	120	-	120	-120	-
	1 400	300	1 700	-120	1 580
Eget kapital (kommun)	650	-	650	-	650
Aktiekapital	-	100	100	-100	-
Balanserad vinst	-	35	35	-20	15
Årets resultat	50	10	60	-	60
Diverse skulder	700	155	855	-	855
	1 400	300	1 700	-120	1 580

Figur 5.10. Sammanställd balansräkning i Kommun A några år efter förvärvet av företag B.

Nu kan vi notera att kommunkoncernens eget kapital består av de 600 som fanns vid tidpunkten för förvärvet, ökat med vad som därefter intjänats, dels i moderkommunen (100), dels i dotterföretaget (25). Total uppgår alltså eget kapital till 725 (650 + 15 + 60).

En särskild notering är att endast två rader för eget kapital, eget kapital och årets resultat, behövs för den sammanställda redovisningen. Vi har dock i våra exempel valt att visa dotterföretagets eget kapitalrader. Raderna "Aktiekapital" och "Balanserad vinst" i dotterföretaget hade kunnat tas bort och summan av dessa rader hade kunnat redovisas på raden "Eget kapital (kommun)".

Förekomst av övervärden och uppskjuten skatt

Vid upprättande av förvärvsanalys är det vanligt att framförallt övervärden, men också undervärden, identifieras. I förvärvsanalysen tas förvärvade tillgångar och skulder upp till sina verkliga värden⁴. Ett övervärde innebär att tillgångarnas verkliga värde överstiger det redovisade. Om det verkliga värdet på tillgångarna tvärtom understiger det redovisade finns ett undervärde. Motsvarande över- och undervärden kan förekomma i det förvärvade dotterföretagets skulder (även om det inte är lika vanligt).

När det sker ett förvärv i den bolagsrättsliga sektorn beräknas och redovisas en uppskjuten skatt på över- och undervärden i det förvärvade företaget (med undantag av goodwill och negativ goodwill som alltid redovisas till sitt nettobelopp). Skälet till att redovisa uppskjuten skatt är att man vill likställa det indirekta förvärvet med det direkta. Ett övervärde i ett indirekt förvärv ger inte upphov till skattemässiga avskrivningar, vilket det gör i ett direkt förvärv. Därför räknar man i den bolagsrättsliga sektorn med en uppskjuten skatt på övervärdet, som sedan löses upp i takt med att övervärdet på tillgångarna skrivs av.

Kommunen är inte ett skattesubjekt, varför avskrivningar på direkt förvärvade tillgångar inte får någon skattepåverkan. Detta skulle kunna användas som ett argument för att i den sammanställda redovisningen inte räkna uppskjuten skatt på över- och undervärden då kommunen förvärvar företag. De tillgångar för vilka över- och undervärden har identifierats finns dock i det företag som förvärvats, dvs. när dessa tillgångar realiserats kommer en skatteeffekt att uppkomma på dessa värden. Det är därför rimligt att precis som vid bolagsrättslig koncernredovisning anse att förvärvsanalys upprättas i det sammanhang där det förvärvade företaget finns. Analogt är det rimligt att hävda att förvärvet sker i den bolagsrättsliga sektorn, eftersom det är där de förvärvade tillgångarna och skulderna har sin hemvist och kommer att beskattas.

Uppskjuten skatt beräknas därför på alla skillnader mellan koncernmässiga värden och redovisade värden i dotterföretaget (egentligen skattemässiga värden), med undantag för goodwill och negativ goodwill som redovisas till sina nettobelopp (det är faktiskt också oklart var goodwill och negativ goodwill har sin hemvist; i det förvärvade eller det förvärvande företaget).

Över- och undervärden hänförs i koncernredovisningen till respektive tillgång och skuld. Avskrivningar grundas på koncernvärden och sker över uppskattad återstående nyttjandeperiod vid förvärvstidpunkten. Uppskjuten skatt som avser tillgångar som skrivs av upplöses i takt med avskrivningarna. Vid försäljning av en tillgång beräknas realisationsresultatet utifrån koncernens anskaffningsvärde minus koncernmässiga avskrivningar.

⁴Verkligt värde på identifierade tillgångar och skulder fastställs vid upprättande av förvärvsanalys. Valet av värderingsansats - marknadsansats, avkastningsvärdesansats eller kostnadsansats - beror på typ av tillgång eller skuld. I första hand är utgångspunkten en marknadsansats, vilken förutsätter en aktiv marknad för den aktuella tillgången eller åtminstone för likartade tillgångar. När denna ansats inte är möjlig tillämpas en avkastningsansats, exempelvis genom att de kassaflöden som är hänförliga till tillgången diskonteras med en riskjusterad diskonteringsränta. Ett alternativ är att tillämpa kostnadsansatsen där utgångspunkt tas i reproduktionsvärde eller återanskaffningsvärde justerat för tillgångens aktuella funktion och nytta (se mer om värderingsansatser i FARs uttalande om redovisningsfrågor, RedU 7).

Dotterföretag till kommunen som förvärvar företag redovisar uppskjuten skatt på över- och undervärden i sin koncernredovisning. Vid konsolidering av underkoncerner kommer därför uppskjuten skatt på dessa förvärv med automatik att tas in i den sammanställda redovisningen. Vi fortsätter med vårt tidigare exempel, där Kommun A förvärvar företag B. Nu antas köpeskillingen uppgå till 160. Tillgångar med obegränsad nyttjandeperiod (exempelvis mark) antas ha ett övervärde på 50. Detta övervärde finns inte redovisat i företag B:s balansräkning men kommer nu att redovisas i den sammanställda redovisningen. Övervärdet är en förklaring till att priset (anskaffningsvärdet) för andelarna i företag B överstiger redovisat eget kapital i företag B. Uppskjuten skatt beräknat på övervärdet uppgår till 10 ($20\% \times 50$). En förvärvsanalys skulle då få följande utseende.

Anskaffningsvärde		<u>160</u>
Diverse tillgångar (inkl. övervärde 50)	250	
Diverse skulder	-80	
Uppskjuten skatteskuld	<u>-10</u>	
Övertagna tillgångar och skulder	160	<u>-160</u>
Skillnadsbelopp		0

Figur 5.11. Förvärvsanalys vid Kommun A:s förvärv av aktierna i företag B (förekomst av övervärde).

I förvärvsanalysen är skillnadsbeloppet fortfarande noll. Det innebär att priset för andelarna i företag B exakt motsvarar det verkliga värdet på de tillgångar och skulder som identifierats.

I figur 5.12 upprättas en sammanställd balansräkning omedelbart efter förvärvet. Av de tidigare redovisade tillgångarna i Kommun A på 1 000 återstår, efter att 160 erlagts i köpeskillning, 840. Samtidigt redovisas en tillgångspost "Andelar i B" till ett belopp som motsvarar köpeskillingen 160.

I övrigt upprättas den sammanställda balansräkningen på samma sätt som tidigare. Förvärvsanalysen läggs in i kolumnen "Eliminering av internt andelsinnehav". Det innebär att "Andelar i B" elimineras, -160, övervärdet på 50 läggs till diverse tillgångar (i en mer specificerad balansräkning läggs övervärdet till den tillgångspost övervärdet avser; i det här fallet mark) och uppskjuten skatteskuld redovisas som en avsättning. Därefter elimineras eget kapital i dotterföretag B på samma sätt som i tidigare exempel.

SAMMANSTÄLLD REDOVISNING

	A	B	Totalt	Eliminering av internt andels- innehav	Koncernen
Goodwill	-	-	-	-	-
Diverse tillgångar	840	200	1 040	+50	1 090
Andelar i B	160	-	160	-160	-
	1 000	200	1 200	-110	1 090
Eget kapital (kommun)	600	-	600	-	600
Aktiekapital	-	100	100	-100	-
Balanserad vinst	-	20	20	-20	-
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-	+10	10
Diverse skulder	400	80	480	-	480
	1 000	200	1 200	-110	1 090

Figur 5.12. Sammanställd balansräkning i Kommun A omedelbart efter förvärvet av företag B (övervärde 50).

Några år efter förvärvet har Kommun A och företag B de balansräkningar som framgår av de två vänstra kolumnerna i figur 5.13. Elimineringen görs fortfarande på samma sätt, dvs. med förvärvsvärdet, i första hand mot aktiekapital och övrigt tillskjutet kapital. Därefter sker eliminering mot balanserat resultat. Övervärdet kommer oförändrat att läggas till i kolumnen "Eliminering av internt andelsinnehav". I den mån det är ett övervärde med begränsad nyttjandeperiod kommer det att skrivas av. I detta fall, där övervärdet avser en tillgång med obegränsad nyttjandeperiod, kommer övervärdet att kvarstå intakt i den sammanställda redovisningen (förutsatt att det inte blir nödvändigt att skriva ned värdet till följd av en bestående värdenedgång). Detsamma gäller den uppskjutna skatteskulden.

	A	B	Totalt	Eliminering av internt andels- innehav	Koncernen
Goodwill	-	-	-	-	-
Diverse tillgångar	1 240	300	1 540	+50	1 590
Andelar i B	160	-	160	-160	-
	1 400	300	1 700	-110	1 590
Eget kapital (kommun)	650	-	650	-	650
Aktiekapital	-	100	100	-100	-
Balanserad vinst	-	35	35	-20	15
Årets resultat	50	10	60	-	60
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-	+10	10
Diverse skulder	700	155	855	-	855
	1 400	300	1 700	-110	1 590

Figur 5.13. Sammanställd balansräkning i Kommun A några år efter förvärvet av företag B.

Positiv skillnad i förvärvsanalysen – Goodwill

Om Kommun A istället erlägger en köpeskilling på 170 där förutsättningarna i övrigt är oförändrade, dvs. det finns ett övervärde 50 på en tillgång med obegränsad nyttjandeperiod i företag B, uppkommer en positiv skillnad i förvärvsanalysen (5.14).

Anskaffningsvärde		170
Diverse tillgångar (inkl. övervärde 50)	250	
Diverse skulder	-80	
Uppskjuten skatteskuld	-10	
Övertagna tillgångar och skulder	160	-160
Skillnadsbelopp		10

Figur 5.14. Förvärvsanalys vid Kommun A:s förvärv av aktierna i företag B (positiv skillnad).

Med dessa förutsättningar uppkommer en positiv skillnad på 10. Denna positiva skillnad benämns goodwill. Goodwill uppkommer alltså då anskaffningsvärdet (köpeskillingen) överstiger verkligt värde på identifierade förvärvade nettotillgångar. Principiellt kan man säga att det i köpesumman ingår en ersättning för dotterföretagets affärsvärde. Goodwill kan finnas antingen till följd av att dotterföretagets rörelse bedöms få en god framtida lönsamhet eller därför att förvärvet bedöms leda till positiva effekter för kommunkoncernen som helhet som en följd av samordningen mellan kommunen, inklusive befintliga dotterföretag, och det förvärvade företaget, så kallade synergieffekter.

Goodwill redovisas som en immateriell tillgång i den förvärvande kommunens sammanställda redovisning, och skrivs av under högst 5 år. Kommunkoncernen får då följande balansräkning, omedelbart efter förvärvet.

	A	B	Totalt	Eliminering av internt andelsinnehav	Koncernen
Goodwill	-	-	-	+10	10
Diverse tillgångar	830	200	1 030	+50	1 080
Andelar i B	170	-	170	-170	-
	1 000	200	1 200	-110	1 090
Eget kapital (kommun)	600	-	600	-	600
Aktiekapital	-	100	100	-100	-
Balanserad vinst	-	20	20	-20	-
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-	+10	10
Diverse skulder	400	80	480	-	480
	1 000	200	1 200	-110	1 090

Figur 5.15. Sammanställd balansräkning i Kommun A omedelbart efter förvärvet av företag B (goodwill).

När förvärvsanalysen läggs till i kolumnen "Eliminering av internt andelsinnehav" lägger vi till värdet på goodwill 10, övervärdet på mark 50 och uppskjuten skatteskuld 10. "Andelar i B" 170 elimineras och eget kapital reduceras med mellanskillnaden 120, vilket motsvarar redovisat eget kapital i dotterföretag B vid förvärvstillfället.

Vad goodwill egentligen är har historiskt varit en omdebatterad fråga. Det har till och med ifrågasatts om det verkligen är en tillgång. Det man kan säga är att en förvärvare har ansett att det är värt att betala ett visst pris för de nettotillgångar som finns i det förvärvade företaget. Då är goodwill en del av detta anskaffningsvärde. Förekomsten av goodwill brukar förklaras av fyra faktorer. För det första kan goodwill uppstå till följd av att det förvärvade företaget genererar högre avkastning

genom att kombinera sina individuella nettotillgångar med varandra, och med andra resurser som inte redovisas som tillgångar, än motsvarande avkastningar som de enskilda tillgångarna kan generera individuellt. För det andra kan värden skapas genom att förvärvade tillgångar kombineras med förvärvarens befintliga tillgångar. Dessa två förklaringsfaktorer benämns synergieffekter, där den senare är den synergieffekt som skapas genom förvärvet. Goodwill enligt ovan brukar benämnas verklig goodwill, eller kärngoodwill.

För det tredje kan goodwill uppkomma som en följd av att för hög köpeskilling har erlagts, jämfört med det förvärvade företagets verkliga värde. En fjärde orsak är att fel kan ha gjorts i samband med upprättandet av förvärvsanalysen. Antingen kan förvärvspriset ha värderats för högt, eller så har vissa tillgångar inte identifierats alternativt värderats till ett för lågt värde. Goodwill som uppkommer på grund av dessa faktorer utgör inte en egentlig tillgång. Antingen borde ett högre värde på övriga förvärvade tillgångar tas upp, eller så borde en del av goodwillen skrivas ned. Vid förvärvstillfället utgör dock erlagt pris, anskaffningsvärdet, den bästa uppskattningen av förvärvade nettotillgångars värde.

Negativ skillnad i förvärvsanalysen – Negativ goodwill

Om en negativ skillnad uppkommer i förvärvsanalysen benämns den negativ goodwill. En sådan skillnad anses i regel innebära att priset för förvärvade andelar påverkats av förväntade förluster (alternativt otillfredsställande vinster) i dotterföretaget de närmaste åren.

När negativ goodwill uppstår bör man i första hand gå igenom förvärvsanalysen ytterligare en gång så att det inte gjorts några misstag i den identifiering och värdering som gjorts. Därefter redovisas eventuellt kvarstående negativ goodwill som en avsättning i balansräkningen. Sådan negativ goodwill löses upp under maximalt fem år.

Om Kommun A förvärvar företag B för en köpeskilling på 130 (i övrigt oförändrade förutsättningar) upprättas följande förvärvsanalys. Denna visar då ett negativt skillnadsbelopp, negativ goodwill, på 30.

SAMMANSTÄLLD REDOVISNING

Anskaffningsvärde		130
Diverse tillgångar (inkl. övervärde 50)	250	
Diverse skulder	-80	
Uppskjuten skatteskuld	-10	
Övertagna tillgångar och skulder	160	-160
Skillnadsbelopp		-30

Figur 5.16. Förvärsanalys vid Kommun A:s förvärv av aktierna i företaget B (negativ skillnad).

Med denna förvärsanalys som grund kommer koncernbalansräkningen få följande utformning i omedelbar anslutning till förvärvet.

	A	B	Totalt	Eliminering av internt andels- innehav	Koncernen
Goodwill	-	-	-	-	-
Diverse tillgångar	870	200	1 070	+50	1 120
Andelar i B	130	-	130	-130	-
	1 000	200	1 200	-80	1 120
Eget kapital (kommun)	600	-	600	-	600
Aktiekapital	-	100	100	-100	-
Balanserad vinst	-	20	20	-20	-
Negativ goodwill	-	-	-	+30	30
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-	+10	10
Diverse skulder	400	80	480	-	480
	1 000	200	1 200	-80	1 120

Figur 5.17. Sammanställd balansräkning i Kommun A omedelbart efter förvärvet av företaget B (negativ goodwill).

När förvärvsanalysen läggs in i kolumnen "Eliminering av internt andelsinnehav" lägger vi också till negativ goodwill 30 och uppskjuten skatteskuld 10 som avsättningar. Övervärdet på 50 läggs till på tillgångssidan samtidigt som "Andelar i B" på 130 elimineras mot eget kapital i dotterföretaget på 120. Det kan noteras att det är ovanligt i praktiken att övervärde i identifierbara tillgångar förekommer samtidigt som negativ goodwill.

Förvärvade obeskattade reserver och uppskjuten skatt

Förekommer obeskattade reserver i det förvärvade företaget ska en uppskjuten skatteskuld tas upp i förvärvsanalysen. Anledningen är att dessa obeskattade reserver finns i bolagssektorn och kommer när de löses upp att beskattas. Även om en sådan beskattning i många fall sker långt in i framtiden beräknas den uppskjutna skatten som den formella bolagsskatten (i skrivandets stund 22 procent) multiplicerat med storleken på de obeskattade reserverna i det förvärvade företaget. Återstoden av de obeskattade reserverna (78 procent) är eget kapital, som kommer att elimineras mot internt andelsinnehav.

Vi fortsätter med exemplet där Kommun A förvärvar företag B. Vi antar nu att förvärvspriset uppgår till 170. Verkligt värde på tillgångarna uppgår till 250, inklusive ett övervärde på 50. Skulderna uppgår till 70 och de obeskattade reserverna till 10.

Då får vi följande förvärvsanalys, i vilken vi för enkelhetens skull räknar med en skattesats på 20 procent. Uppskjuten skatt på obeskattade reserver beräknas därför till 2 ($20\% \times 10$).

Anskaffningsvärde		170
Diverse tillgångar (inkl. övervärde 50)	250	
Diverse skulder	-70	
Uppskjuten skatteskuld i obeskattade reserver	-2	
Uppskjuten skatteskuld på övervärde	-10	
Övertagna tillgångar och skulder	168	-168
Skillnadsbelopp		2

Figur 5.18. Förvärvsanalys vid Kommun A:s förvärv av aktierna i företag B (obeskattade reserver).

Totalt visar förvärvsanalysen ett övervärde på 50, en goodwillpost på 2 och en uppskjuten skatteskuld på 12 (2 avseende obeskattade reserver och 10 avseende övervärde).

Med denna förvärvsanalys som grund kommer koncernbalansräkningen få följande utformning i omedelbar anslutning till förvärvet.

	A	B	Totalt	Eliminering av internt andelsinnehav	Koncernen
Goodwill	-	-	-	+2	2
Diverse tillgångar	830	200	1 030	+50	1 080
Andelar i B	170	-	170	-170	-
	1 000	200	1 200	-118	1 082
Eget kapital (kommun)	600	-	600	-	600
Aktiekapital	-	100	100	-100	-
Balanserad vinst	-	20	20	-20	-
Obeskattade reserver	-	10	10	-10	-
Uppskjuten skatt	-	-	-	+12	12
Diverse skulder	400	70	470	-	470
	1 000	200	1 200	-118	1 082

Figur 5.19. Sammanställd balansräkning i Kommun A omedelbart efter förvärvet av företag B (obeskattade reserver).

Vi ser nu när vi lägger in förvärvsanalysen i kolumnen ”Elimineringar av internt andelsinnehav” att den obeskattade reserven på 10 tas bort. En del av denna obeskattade reserv 2 omförs till uppskjuten skatteskuld, resterande del 8 elimineras som förvärvat eget kapital.

I det praktiska arbetet är det vanligt, vilket vi kommer att se exempel på i figur 5.27, att man hanterar den obeskattade reserven i en separat kolumn i koncernredovisningsarket. I denna kolumn fördelas dotterföretagets obeskattade reserver på eget kapital (balanserad vinst) och uppskjuten skatt. Först därefter elimineras andelsinnehavet mot eget kapital. Om så hade skett i detta fall skulle elimineringen av eget kapital i kolumnen ”Elimineringar av internt andelsinnehav” uppgå till 128 (eget kapital 120 + eget kapitalandel av obeskattade reserver $80\% \times 10 = 8$, förutsatt det förenklade antagandet om en skattesats på 20 procent).

Resultatredovisning och balansräkningar några år efter ett förvärv

I detta avsnitt visas effekterna på framtida resultat- och balansräkningar (ett och två år efter förvärvet) vid förekomst av goodwill och övervärden med begränsad nyttjandeperiod. Avskrivningar

(och upplösningar) på övervärden (och av undervärden) grundas på koncernens anskaffningsvärden och de sker över uppskattad återstående nyttjandeperiod för den tillgång övervärdet avser. Vi återgår till exemplet där Kommun A förvärvar företag B. Förvärvspriset är 170. Verkligt värde på förvärvade tillgångar uppgår till 250, vilket inkluderar ett övervärde på 50. Uppskjuten skatteskuld på övervärdet beräknas till 10. Skulderna uppgår till 80. Förvärvsanalysen visar då en goodwill på 10 som skrivs av på 5 år, dvs. med 2. Övervärdet har en kvarvarande livslängd på 10 år, vilket ger en årlig avskrivning på 5. Uppskjuten skatteskuld löses upp under samma tidsperiod. Den årliga upplösningen uppgår till 1. Följande balansräkning kan då upprättas omedelbart efter förvärvet.

	A	B	Totalt	Eliminering av internt andelsinne- hav	Över- och undervärden	Koncernen
Goodwill	-	-	-	+10		10
Diverse tillgångar	830	200	1 030	+50		1 080
Andelar i B	170	-	170	-170		-
	1 000	200	1 200	-110		1 090
Eget kapital (kommun)	600	-	600	-		600
Aktiekapital	-	100	100	-100		-
Balanserad vinst	-	20	20	-20		-
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-	+10		10
Diverse skulder	400	80	480	-		480
	1 000	200	1 200	-110		1 090

Figur 5.20. Sammanställd balansräkning i Kommun A omedelbart efter förvärvet av företag B.

I den sammanställda redovisningen tas dotterföretagets resultat, inklusive avskrivningar på och upplösningar av över- och undervärden samt uppskjuten skatt, in från och med förvärvstillfället. I exemplet antas Koncern A:s förvärv av företag B ske den 1 januari. Den sammanställda redovisningens resultaträkning kommer för det första året att få följande utseende.

SAMMANSTÄLLD REDOVISNING

	A	B	Totalt	Justeringar	Koncernen
Verksamhetens intäkter	1 100	500	1 600		1 600
Verksamhetens kostnader	-2 700	-410	-3 110		-3 110
Avskrivningar på anläggningar	-100	-60	-160	-5	-165
Avskrivningar på goodwill	-	-	-	-2	-2
Verksamhetens nettokostnader	-1 700	30	-1 670	-7	-1 677
Skatteintäkter	1 900	-	1 900		1 900
Finansiella kostnader	-20	-10	-30		-30
Resultat före skatt	180	20	200	-7	193
Skatt	-	-6	-6	+1	-5
Årets resultat	180	14	194	-6	188

Figur 5.21. Sammanställd resultaträkning i Kommun A första året efter förvärvet av företag B.

De sammanslagna resultaträkningarna justeras med avskrivningar på övervärde i anläggningstillgångar -5, avskrivning på goodwill -2, samt upplösning av uppskjuten skatt +1. Total resultatjustering uppgår till -6.

I den sammanställda redovisningen redovisas såväl aktuell skatt (bolagsskatt), eftersom det förvärvade företaget B redovisar en skattekostnad på -6, som uppskjuten skatt (i detta fall en intäkt på 1). Skattekostnaden i kommunkoncernen är alltså -5. Hade verksamheten i företag B bedrivits direkt i kommunen hade skattekostnaden inte uppkommit. Skattekostnaden avspeglar dock en av de ekonomiska konsekvenserna av att driva en del av kommunens verksamhet i bolagsform.

När en balansräkning nu upprättas ett år efter förvärvet kommer denna att få följande utformning.

	A	B	Totalt	Eliminering av internt andelsinne- hav	Över- och undervärden	Koncernen
Goodwill	-	-	-	+10	-2	8
Diverse tillgångar	1 130	250	1 380	+50	-5	1 425
Andelar i B	170	-	170	-170		-
	1 300	250	1 550	-110	-7	1 433
Eget kapital (kommun)	600	-	600	-		600
Aktiekapital	-	100	100	-100		-
Balanserad vinst	-	20	20	-20		-
Årets resultat	180	14	194	-	-6	188
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-	+10	-1	9
Diverse skulder	520	116	636	-		636
	1 300	250	1 550	-110	-7	1 433

Figur 5.22. Sammanställd balansräkning i Kommun A ett år efter förvärvet av företag B.

Här används den nya kolumnen, ”Över- och undervärden”, som lagts till. I denna kolumn hanteras förändringar av över- och undervärden, i form av avskrivningar och upplösningar.

Varje år efter förvärvet kommer förvärvsanalysen att läggas till i kolumnen ”Eliminering av internt andelsinnehav” i oförändrad form. Liksom vid upprättande av en balansräkning omedelbart efter förvärvet lägger vi alltså till goodwill 10, övervärde 50 och uppskjuten skatteskuld 10. Nu har dock ett år passerat och avskrivningar har gjorts med 5 på övervärdet och 2 på goodwill. Den uppskjutna skatteskulden har lösts upp med 1. Dessa justeringar läggs in i kolumnen ”Över- och undervärden”. Goodwillposten reduceras med 2 och diverse tillgångar med 5. Uppskjuten skatteskuld reduceras med 1. Samtidigt reduceras resultatet med 6. Detta innebär att det i balansräkningen nu redovisas en goodwill på 8 (10 - 2) och bland diverse tillgångar ingår ett övervärde på 45 (50 - 5). Uppskjuten skatteskuld uppgår till 9 (10 - 1). Samtidigt innebär korrigeringen att resultatet i balansräkningen överensstämmer med resultatet enligt resultaträkningen, 188.

Det andra året efter förvärvet tas en ny resultaträkning fram.

	A	B	Totalt	Justeringar	Koncernen
Verksamhetens intäkter	900	550	1 450		1 450
Verksamhetens kostnader	-2 800	-440	-3 240		-3 240
Avskrivningar på anläggningar	-120	-75	-195	-5	-200
Avskrivningar på goodwill	-	-	-	-2	-2
Verksamhetens nettokostnader	-2 020	35	-1 985	-7	-1 992
Skatteintäkter	1 950	-	1 950		1 950
Finansiella kostnader	-30	-5	-35		-35
Resultat före skatt	-100	30	-70	-7	-77
Skatt	-	-9	-9	+1	-8
Årets resultat	-100	21	-79	-6	-85

Figur 5.23. Sammanställd resultaträkning i Kommun A andra året efter förvärvet av företag B.

Samma justeringar görs som för det första året. För goodwillposten kommer justeringen på 2 att göras under totalt fem år. Därefter försätter man att justera övervärdet med 5 och uppskjuten skatt med 1 i ytterligare fem år, eftersom kvarvarande nyttjandeperiod för dessa poster vid förvärvstillfället bestämdes uppgå till tio år. Efter att goodwillposten och övervärdet är helt avskrivna samt den uppskjutna skatteskulden helt upplöst görs inte några ytterligare justeringar i resultaträkningen.

Balansräkningen efter det andra året kommer nu att få följande utformning.

	A	B	Totalt	Eliminering av internt andelsinnehav	Över- och undervärden	Koncernen
Goodwill	-	-	-	+10	-2 -2	6
Diverse tillgångar	1 190	300	1 490	+50	-5 -5	1 530
Andelar i B	170	-	170	-170		-
	1 360	300	1 660	-110	-7 -7	1 536
Eget kapital (kommun)	780	-	780	-		780
Aktiekapital	-	100	100	-100		-
Balanserad vinst	-	34	34	-20	-6	8
Årets resultat	-100	21	-79	-	-6	-85
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-	+10	-1 -1	8
Diverse skulder	680	145	825	-		825
	1 360	300	1 660	-110	-7 -7	1 536

Figur 5.24. Sammanställd balansräkning i Kommun A två år efter förvärvet av företag B.

Förvärvsanalysen läggs fortsatt in oförändrad. På tillgångssidan har det nu skett två års avskrivningar, dvs. goodwill har skrivits av med 4 (2 år ett och 2 år två) och övervärdet på anläggningstillgångar har skrivits av med 10 (5 år ett och 5 år två). Uppskjuten skatteskuld har lösts upp med 2 (1 år ett och 1 år två). Summa tillgångar reduceras därför med totalt 14. Motsvarande justering av eget kapital görs genom att balanserad vinst reduceras med 6, dvs. den justering som härrör från år ett och som då påverkade årets resultat är år två en del av balanserad vinst. Årets avskrivningar minus upplösning av uppskjuten skatt på totalt 6 ska dock i balansräkningen redovisas mot årets resultat. Eftersom uppskjuten skatt reduceras med två uppgår justeringen av "Eget kapital och skulder" till totalt 14.

Det kan uppfattas som mer logiskt att den justering på 6 som görs mot balanserad vinst istället görs mot "Eget kapital (kommun)". Detta är dock mer av en handhavandefråga. Det viktiga är att man när årsredovisningen för år två i exemplet (figur 5.24) tas fram presenterar ett eget kapital (före årets resultat) i kommunkoncernen på 788 och ett årets resultat på -85, vilka tillsammans blir "Summa eget kapital" 703.

Nedan illustreras upprättande av sammanställd redovisning vid förvärv, utifrån två exempel. I exempel 1 förvärvas 100 procent av aktierna och i exempel 2 förvärvas 80 procent av aktierna.

Exempel 1: Storby förvärvar samtliga aktier i Hill AB

I kapitel 4 beskrevs med hjälp av exemplet Storby och Hill hur koncernredovisning upprättas. I exemplet var Hill ett bolag som startats av Storby kommun. Nu tänker vi oss istället att Storby kommun förvärvar aktierna i Hill AB. I ett första exempel antas förvärvet ha skett vid årsskiftet två år före bokslutet. Vid förvärvstillfället redovisade Hill balansräkningen i figur 5.25.

Hill AB vid förvärvstillfallet	
Maskiner & inventarier	130
Lager	500
Kortfristiga fordringar	370
Kassa & Bank	120
	1 120
Aktiekapital	400
Balanserad vinst	150
Obeskattade reserver	10
Långfristiga skulder	180
Kortfristiga skulder	380
	1 120

Figur 5.25. Balansräkning i Hill AB vid förvärvstillfallet.

Storby betalade 688 för att köpa aktierna i Hill AB. Utifrån förvärvsbalansen och en analys som visar att det finns ett övervärde i maskiner och inventarier på 100 upprättas följande förvärvsanalys (figur 5.26).

Anskaffningsvärde		<u>688</u>
Diverse tillgångar (bokfört värde)	1 120	
Övervärde i maskiner och inventarier	100	
Skulder (bokförda värden)	-560	
Uppskjuten skatteskuld i övervärde	-20	
Uppskjuten skatteskuld i obeskattade reserver ($0,2 \times 10$)	<u>-2</u>	
Övertagna tillgångar och skulder	638	<u>-638</u>
Skillnadsbelopp		50

Figur 5.26. Förvärvsanalys upprättad vid förvärvet av Hill AB.

Förvärvet leder till att man vid upprättande av koncernredovisning måste ta upp goodwill på 50, ett övervärde i maskiner och inventarier på 100 och uppskjuten skatt på detta övervärde, 20. Goodwill skrivs av på fem år, dvs. med 10 per år. Övervärdet skrivs av på fem år, dvs. med 20 per år. Uppskjuten skatt på övervärdet löses upp över motsvarande period, dvs. med 4 per år. Därtill redovisas en uppskjuten skatteskuld avseende övertagna obeskattade reserver på 2.

I jämförelse med tidigare exempel ser vi att anskaffningsvärdet för aktierna som finns redovisade i Storby uppgår till 688. De justeringar som gjordes i motsvarande exempel i kapitel 4, där Hill AB förutsattes vara ett bildat bolag (och inte förvärvat) görs på samma sätt här. I resultaträkningen läggs dock till avskrivningar på övervärde, -20, avskrivningar på goodwill, -10, samt upplösning av uppskjuten skatt, 4. I balansräkningen läggs förvärvsanalysen in i kolumnen ”internt andelsinnehav”. Därtill reduceras goodwill samt maskiner och inventarier med motsvarande två års avskrivningar, -20 respektive -40. Uppskjuten skatt reduceras med motsvarande två års upplösningar, -8. Ett års resultateffekt av dessa justeringar redovisas mot balanserad vinst, och ett års resultateffekt mot årets resultat (notera att två år förflutit sedan förvärvstillfället).

	Storby	Hill AB	Totalt	Elimine- ringar/ Juste- ringar							Koncernen
				Intern försälj- ning	In- tern- vinst	Intern ränta	Intern utdel- ning	Omföring obeskattade reserver	Avskriv- ning goodwill	Avskriv- ning övervärde	
Verksamhetens intäkter	855	1 037	1 892	-300							1 592
Realisationsvinst, mark	20	-	20		-20						-
Verksamhetens kostnader	-4 234	-901	-5 135	+300							-4 835
Avskrivningar											
Goodwill	-	-	-						-10		-10
Maskiner och inventarier	-150	-48	-198							-20	-218
Byggnader	-58	-	-58								-58
Verksamhetens nettokostnader	-3 567	88	-3 479	0	-20				-10	-20	-3 529
Skatteintäkter	3 910	-	3 910								3 910
Utdelning från dotterföretag	45	-	45				-45				-
Ränteintäkter	18	10	28			-3					25
Räntekostnader	-186	-13	-199			+3					-196
Resultat efter skatteintäkter och finansiellt resultat	220	85	305		-20	0	-45		-10	-20	210
Bokslutsdispositioner	-	-10	-10					+10			-
Skatt	-	-15	-15					-2		+4	-13
Årets resultat	220	60	280		-20		-45	+8	-10	-16	197

SAMMANSTÄLLD REDOVISNING

	Storby	Hill AB	Totalt	Elimine- ringar/ Juste- ringar								Koncernen
				Intern- vinst	Interna ford- ringar/ skulder	Intern utdel- ning	Omföring obeskat- tade reserver	Omföring obeskat- tade reserver	Internt andels- innehav	Tidi- gare års avskriv- ningar	Årets avskriv- ningar	
Tillgångar												
Goodwill	-	-	-						+50	-10	-10	30
Mark	480	100	580	-20								560
Byggnader	1 680	-	1 680									1 680
Maskiner och inventarier	350	219	569					+100	-20	-20		629
Andelar i dotterföretag	688	-	688					-688				-
Uppskjuten skattefordran	-	-	-									-
Varulager	872	465	1 337									1 337
Kortfristiga fordringar	521	392	913									913
Fordringar hos koncernföretag	37	-	37		-37							-
Kassa och bank	205	164	369									369
SUMMA	4 833	1 340	6 173	-20	-37				-538	-30	-30	5 518
Eget kapital och skulder												
Eget kapital/Aktiekapital	2 093	400	2 493						-400			2 093
Överkursfond	-	100	100						-100			-
Balanserad vinst	-	120	120			+45		+8	-58	-10 -16		89
Årets resultat	220	60	280	-20		-45	+8				-10 -16	197
Obeskattade reserver	-	20	20				-10	-10				-
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-				+2	+2	+20	-4	-4	16
Långfristiga skulder	1 885	180	2 065									2 065
Leverantörsskulder	426	200	626									626
Skulder till koncernföretag	-	37	37		-37							-
Skatteskulder	-	11	11									11
Övriga kortfristiga skulder	209	212	421									421
SUMMA	4 833	1 340	6 173	-20	-37				-538	-30	-30	5 518

Figur 5.27. Konsolidering vid förvärv av 100 procent av andelarna.

Notera att obeskattade reserver i ett första steg justeras i separat kolumn, även de som förvärvats. I den mån en obeskattad reserv förvärvats hanteras detta därefter i kolumnen ”Internt andelsinnehav” där eget kapitaldelen av en sådan reserv elimineras.

Exempel 2: Storby förvärvar 80 procent av aktierna i Hill AB

Om Storby istället förvärvar 80 procent av andelarna i Hill för 550,4 får vi följande förvärvsanalys (figur 5.28).

Anskaffningsvärde		<u>550,4</u>
Diverse tillgångar (bokfört värde $1\,120 \times 0,8$)	896	
Övervärde i maskiner och inventarier ($100 \times 0,8$)	80	
Skulder (bokförda värden $-560 \times 0,8$)	-448	
Uppskjuten skatteskuld i övervärde ($0,2 \times 80$)	-16	
Uppskjuten skatteskuld i obeskattade reserver ($0,2 \times 10 \times 0,8$)	<u>-1,6</u>	
Övertagna tillgångar och skulder	510,4	<u>-510,4</u>
Skillnadsbelopp		40

Figur 5.28. Förvärvsanalys vid Storbys förvärv av 80 procent i Hill AB.

Det skillnadsbelopp i form av goodwill som ska tas upp motsvarar 40, dvs. 80 procent av de 50 som uppkom vid förvärv av samtliga andelar. På motsvarande sätt tas 80 upp i övervärde och 16 i uppskjuten skatteskuld (avseende detta övervärde). Goodwill skrivs av med 8 per år, övervärdet med 16 per år och den uppskjutna skatteskulden hänförlig till övervärdet löses upp med 3,2 per år.

SAMMANSTÄLLD REDOVISNING

	Storby	Hill AB	Hill AB 80 %	Totalt	Elimine- ringar/Jus- teringar							Koncernen
					Intern försäljning	Intern- vinst	Intern ränta	Intern utdel- ning	Omföring obeskatta- de reserver	Avskriv- ning goodwill	Avskriv- ning övervärde	
Verksamhetens intäkter	855	1 037	829,6	1 684,6	-240							1 444,6
Realisationsvinst, mark	20	-	-	20,0		-16						4,0
Verksamhetens kostnader	-4 234	-901	-720,8	-4 954,8	+240							-4 714,8
Avskrivningar												
Goodwill	-	-	-	-						-8		-8,0
Maskiner och inventarier	-150	-48	-38,4	-188,4							-16	-204,4
Byggnader	-58	-	-	-58,0								-58,0
Verksamhetens nettokostnader	-3 567	88	70,4	-3 496,6	0	-16				-8	-16	-3 536,6
Skatteintäkter	3 910	-	-	3 910,0								3 910,0
Utdelning från dotterföretag	36	-	-	36,0				-36				-
Räntaintäkter	18	10	8,0	26,0			-2,4					23,6
Räntekostnader	-186	-13	-10,4	-196,4			+2,4					-194,0
Resultat efter skatteintäkter och finansiellt resultat	211	85	68,0	279,0		-16	0	-36		-8	-16	203,0
Bokslutsdispositioner	-	-10	-8,0	-8,0					+8			-
Skatt	-	-15	-12,0	-12,0					-1,6		+3,2	-10,4
Årets resultat	211	60	48,0	259,0		-16		-36	+6,4	-8	-12,8	192,6

	Storby	Hill AB	Hill AB 80 %	Totalt	Elimine- ringar/Jus- teringar								Koncernen
					Internvinst	Interna fordringar/ skulder	Intern utdel- ning	Omföring obeskatta- de reserver	Omföring obeskatta- de reserver	Intern andels- innehav	Tidi- gare års avskriv- ningar	Årets avskriv- ningar	
Tillgångar													
Goodwill	-	-	-	-						+40	-8	-8	24,0
Mark	480	100	80,0	560,0	-16								544,0
Byggnader	1 680	-	-	1 680,0									1 680,0
Maskiner och inventarier	350	219	175,2	525,2						+80	-16	-16	573,2
Andelar i dotterföretag	550,4	-	-	550,4					-550,4				-
Uppskjuten skattefordran	-	-	-	-									-
Varulager	872	465	372,0	1 244,0									1 244,0
Kortfristiga fordringar	521	392	313,6	834,6			+7,4						842,0
Fordringar hos koncernföretag	37	-	-	37,0		-37							-
Kassa och bank	233,6	164	131,2	364,8									364,8
SUMMA	4 724	1 340	1 072	5 796,0	-16	-29,6				-430,4	-24	-24	5 272,0
Eget kapital och skulder													
Eget kapital/Aktiekapital	2 093	400	320,0	2 413,0						-320			2 093,0
Överkursfond	-	100	80,0	80,0						-80			-
Balanserad vinst	-	120	96,0	96,0			+36		+6,4	-46,4	-8 -12,8		71,2
Årets resultat	211	60	48,0	259,0	-16		-36	+6,4	-8	-8		-8 -12,8	192,6
Obeskattade reserver	-	20	16,0	16,0				-8	-8				-
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-	-				+1,6	+1,6	+16	-3,2	-3,2	12,8
Långfristiga skulder	1 785	180	144,0	1 929,0									1 929,0
Leverantörsskulder	426	200	160,0	586,0									586,0
Skulder till koncernföretag	-	37	29,6	29,6		-29,6							-
Skatteskulder	-	11	8,8	8,8									8,8
Övriga kortfristiga skulder	209	212	169,6	378,6									378,6
SUMMA	4 724	1 340	1 072	5 796,0	-16	-29,6				-430,4	-24	-24	5 272,0

Figur 5.29. Proportionell konsolidering vid förvärv.

6

6 Avyttring av koncernföretag

I kapitel 5 har vi behandlat förvärv av dotterföretag. Avyttring är motpartens sida av transaktionen. När avyttring sker från en kommun som upprättar sammanställd redovisning, blir det bland annat en fråga för koncernredovisningen. I de flesta fall leder avyttring emellertid inte till lika många redovisningsfrågor som förvärv. Gemensamma grundfrågor för förvärv och avyttring är dock fastställande av pris och en analys av vad som avyttras eller förvärvas.

Beroende på om avyttring (liksom förvärv) betraktas ur moderkommunens eller den kommunala koncernens perspektiv är det olika objekt som blir föremål för analys. Kommunen säljer andelarna i dotterföretaget. Koncernen däremot avyttrar tillgångar och skulder. Försäljningspriset är utgångspunkt för analysen i båda fallen, men objektet/objekten som är föremål för försäljning är ur redovisningens perspektiv olika. Därför kommer realisationsresultatet i moderkommunen och i den sammanställda redovisningen med största sannolikhet inte vara detsamma. Resonemanget bygger på att det även efter försäljningen av ett dotterföretag finns kvar en koncern – annars bortfaller kravet på sammanställd redovisning.

För moderkommunen beräknas realisationsresultatet som skillnaden mellan det erhållna försäljningspriset och det vid avyttringstidpunkten redovisade värdet på aktierna. Eftersom kommunen inte är skattesubjekt uppkommer inga skatteeffekter från realisationsresultatet. Även inom bolagssektorn sker normalt försäljning av dotterföretagsaktier utan skattekonsekvenser. Detta är emellertid inte i sig ett argument för hur realisationsresultatet ska behandlas skattemässigt i den sammanställda redovisningen. Kommunkoncernen liksom koncerner inom bolagssektorn är inte faktiska skattesubjekt. När vi gör resultatjusteringar och tillför tillgångar och skulder i samband med förvärv upprättas emellertid redovisningen som om koncernen vore skattesubjekt. Vår utgångspunkt är att realisationsresultatet kan ses som en skillnad av samma karaktär som de positiva och negativa skillnader som uppkommer vid en förvärvsanalys. Goodwill och negativ goodwill ses i förvärvsanalysen som ett nettobelopp utan justering för uppskjuten skatt. På samma sätt kan det koncernmässiga realisationsresultatet vid avyttring betraktas. Ytterligare ett argument för att inte redovisa uppskjuten skatt hänförlig till det koncernmässiga realisationsresultatet är att denna post skulle bli "evig" såtillvida att inga framtida händelser kan leda till att posten resultatförs i koncernen.

I koncernperspektivet ställs försäljningspriset mot värdet på dotterföretagets eget kapital enligt värderingen av dess tillgångar och skulder i den sammanställda redovisningen. Utöver redovisat eget kapital tillkommer således eventuella kvarvarande restvärden av koncernmässiga skillnader såsom goodwill och över- och undervärden i identifierbara nettotillgångar. När ett dotterföretag avyttras under räkenskapsåret tillkommer frågan om hur det intjänade resultatet fram till avyttringstid-

punkten ska redovisas. Huvudregeln är att resultat från ett dotterföretag ska ingå i den sammanställda redovisningen från förvärvs- eller bildandetidpunkt till avyttringstidpunkten. Det kan således innebära att dotterföretagets resultat finns med i den sammanställda redovisningens resultaträkning för perioden, medan dess egna kapital i balansräkningen är borttaget. För att i ett sådant fall behålla sambandet mellan periodens resultat i resultaträkningen och periodens resultat i balansräkningen, krävs en justeringspost i balansräkningen. Detta illustreras i exemplet nedan.

Med hjälp av ett exempel ska vi nu illustrera avyttring av ett dotterföretag. I slutet av 2013 har Vingby kommun för avsikt att avyttra Ute AB. I kommunkoncernen finns också företaget Inne AB. Försäljningspriset antas uppgå till 3 500. Aktierna förvärvades i början av 2012 för 4 000. I Vingby kommun kommer det således att uppstå en realisationsförlust på 500 vid avyttringen. Vid förvärvet identifierades ett övervärde i maskiner och inventarier på 200 vilket medförde en uppskjuten skatt på 40. Redovisat eget kapital i Ute AB uppgick vid förvärvstidpunkten till 2 850. Det uppstod därmed en skillnad mellan förvärvspris och verkligt värde på identifierbara nettotillgångar på 990 som redovisats som goodwill (4 000 – [2 850 + 200 – 40]). Övervärdet i maskiner skrivs av på tio år (20 per år) och goodwill skrivs av på fem år (198 per år). Nedan visas en prognostiserad sammanställd redovisning för 2013 inklusive Ute AB före avyttring, dvs. som om avyttring inte hade skett.

Resultaträkning 1/1-31/12 2013						
Post (tkr)	Företag			Totalt	Justeringar	Koncernen
	Vingby	Inne AB	Ute AB			
Verksamhetens intäkter	250	12 000	8 350	20 600		20 600
Verksamhetens kostnader	-2 520	-8 250	-7 340	-18 110		-18 110
Avskrivningar						
Goodwill	-	-	-	-	-198	-198
Maskiner och inventarier	-100	-3 540	-160	-3 800	-20	-3 820
Byggnader	-100	-	-	-100		-100
Verksamhetens nettokostnader	-2 470	210	850	-1 410	-218	-1 628
Skatteintäkter	3 000	-	-	3 000		3 000
Ränteintäkter	600	125	80	805		805
Räntekostnader	-400	-75	-550	-1 025		-1 025
Realisationsresultat, försäljning dotterföretag	-	-	-	-		-
Resultat efter skatteintäkter och finansiellt resultat	730	260	380	1 370	-218	1 152
Skatt	-	-50	-80	-130	+4	-126
Årets resultat	730	210	300	1 240	-214	1 026

SAMMANSTÄLLD REDOVISNING

Balansräkning 2013-12-31											
	Företag				Juste- ringar	Intern andels- innhav	Ute AB				Koncernen
	Vingby	Inne AB	Ute AB	Totalt							
Tillgångar											
Goodwill	-	-	-	-			+990	-198	-198		594
Byggnader och mark	5 000	-	-	5 000							5 000
Maskiner och inventarier	500	1 200	6 500	8 200			+200	-20	-20		8 360
Andelar i Inne AB	310	-	-	310		-310					-
Andelar i Ute AB	4 000	-	-	4 000			-4 000				-
Varulager	-	1 200	2 000	3 200							3 200
Kortfristiga fordringar	800	5 000	1 600	7 400							7 400
Kassa och bank	130	1 410	1 400	2 940							2 940
Summa	10 740	8 810	11 500	31 050		-310	-2 810	-218	-218		27 494
Eget kapital och skulder											
Eget kapital/Aktiekapital	4 000	200	2 000	6 200		-200	-2 000				4 000
Överkursfond	800	40	500	1 340		-40	-500				800
Balanserad vinst	92	70	1 050	1 212		-70	-350	-214			578
Årets resultat	730	210	300	1 240					-214		1 026
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-	-			+40	-4	-4		32
Långfristiga skulder	3 500	7 500	1 700	12 700							12 700
Kortfristiga skulder	1 618	790	5 950	8 358							8 358
Summa	10 740	8 810	11 500	31 050		-310	-2 810	-218	-218		27 494

Figur 6.1. Prognostiserad sammanställd redovisning för 2013 före avyttring.

Vi befinner oss nu i slutet av 2013 och tänker oss att Ute AB avyttras per den 31/12 2013. Ute AB:s resultat för 2013 ska således ingå i kommunkoncernens resultaträkning. Vingby säljer aktierna för 3 500 och redovisar, som nämnts ovan, därmed en realisationsförlust på 500. Sett ur kommunkoncernens perspektiv är det istället ett koncernmässigt värde på nettotillgångar (tillgångar minus skulder) som avyttras. Det koncernmässiga värdet vid avyttringstillfället består av redovisat eget kapital i dotterföretaget samt de kvarvarande restvärdena för goodwill, övervärde och uppskjuten skatteskuld. Redovisat eget kapital uppgår till 3 850. Kvarvarande restvärde för goodwill är 594. Netto efter skatt uppgår kvarvarande övervärde till 128 (160-32). Totalt koncernmässigt värde på Ute AB vid avyttringstidpunkten uppgår således till 4 572 (3 850 + 594 + 160 - 32). Resultaträkningen i den sammanställda redovisningen ska således visa en realisationsförlust på 1 072 (3 500 - 4 572) istället för de 500 som härrör från kommunens resultaträkning, en skillnad på 572.

För att uppnå överensstämmelse mellan årets resultat i resultaträkningen och balansräkningen måste både det koncernmässiga realisationsresultatet (egentligen skillnaden mellan moderkommunens och koncernens realisationsresultat) och resultatet hänförbart till dotterföretaget fram till avyttringstidpunkten, inklusive årets avskrivningar på goodwill och övervärde, också redovisas på raden årets resultat i balansräkningen. Principiellt kan inte den sammanställda redovisningens eget kapital ökas eller minskas genom poster som har sitt ursprung från delar som inte längre finns kvar i kommunkoncernen, varför motsvarande belopp måste ombokas mot balanserad vinst. I figur 6.2 visas det färdiga koncernbokslutet efter avyttringen.

Resultaträkning 1/1-31/12 2013	Företag				Juste- ringar	Koncernen
	Vingby	Inne AB	Ute AB	Totalt		
Verksamhetens intäkter	250	12 000	8 350	20 600		20 600
Verksamhetens kostnader	-2 520	-8 250	-7 340	-18 110		-18 110
Avskrivningar						
Goodwill	-	-	-	-	-198	-198
Maskiner och inventarier	-100	-3 540	-160	-3 800	-20	-3 820
Byggnader	-100	-	-	-100		-100
Verksamhetens nettokostnader	-2 470	210	850	-1 410	-218	-1 628
Skatteintäkter	3 000	-	-	3 000		3 000
Ränteintäkter	600	125	80	805		805
Räntekostnader	-400	-75	-550	-1 025		-1 025
Realisationsresultat, försäljning dotterföretag	-500	-	-	-500	-572	-1 072
Resultat efter skatteintäkter och finansiellt resultat	230	260	380	870	-790	80
Skatt	-	-50	-80	-130	+4	-126
Årets resultat	230	210	300	740	-786	-46

Balansräkning 2013-12-31	Företag				Juste- ringar			Internt andelsinnehav	Koncernen
	Vingby	Inne AB	Ute AB	Totalt					
Tillgångar									
Goodwill	-	-	-	-				-	
Byggnader och mark	5 000	-	-	5 000				5 000	
Maskiner och inventarier	500	1 200	-	1 700				1 700	
Andelar i Inne AB	310	-	-	310			-310	-	
Andelar i Ute AB	-	-	-	-				-	
Varulager	-	1 200	-	1 200				1 200	
Kortfristiga fordringar	800	5 000	-	5 800				5 800	
Kassa och bank	3 630	1 410	-	5 040				5 040	
Summa	10 240	8 810	-	19 050			-310	18 740	
Eget kapital och skulder									
Eget kapital/Aktiekapital	4 000	200	-	4 200			-200	4 000	
Överkursfond	800	40	-	840			-40	800	
Balanserad vinst	92	70	-	162	+572	-300	+214	578	
Årets resultat	230	210	-	440	-572	+300	-214	-46	
Uppskjuten skatteskuld	-	-	-	-				-	
Långfristiga skulder	3 500	7 500	-	11 000				11 000	
Kortfristiga skulder	1 618	790	-	2 408				2 408	
Summa	10 240	8 810	-	19 050	-	-	-310	18 740	

Figur 6.2. Sammanställd redovisning för 2013 efter avyttring av Inne AB.

7

7 Enhetliga redovisningsprinciper

I kapitlet behandlas konsekvenserna för arbetet med sammanställd redovisning om enheter i kommunkoncernen tillämpar olika redovisningsprinciper. De bolagsrättsliga regelverken och synsätten, vilka återfinns i framförallt årsredovisningslagen och K3 (BFNAR 2012:1), avviker delvis från de regler som ska tillämpas för den sammanställda redovisningen. Särskilt uppmärksammas här problematiken med konsolidering av underkoncern.

Syftet med kapitlet är inte att ge en uttömmande bild av skillnaderna mellan regelverken. Här behandlas några av de mest betydelsefulla områdena där det är viktigt som ansvarig för den sammanställda redovisningen att vara insatt i skillnaderna för att vid behov kunna ställa krav på kompletterande information från de kommunala bolagen. Dessa områden är viktiga att känna till för att kunna göra nödvändiga justeringar av inrapporterad information vid upprättande av sammanställd redovisning.

Skillnader i redovisningsregler för kommun och bolag

På ett antal områden finns det skillnader i de redovisningsregler som tillämpas av de kommunala bolagen (ÅRL, K3 och ibland också K2) och de redovisningsregler som tillämpas av kommunen (Lagen om kommunal redovisning och rekommendationer från RKR). Problemet med olika redovisningsprinciper kan avse såväl frågor av koncernredovisningsteknisk karaktär, vilka behandlas längre fram i kapitlet, som enskilda redovisningsfrågor. Vid upprättandet av sammanställd redovisning är det kommunens redovisningsprinciper som ska tillämpas. Om koncernföretagens redovisningsprinciper avviker från kommunens ska de justeras före konsolidering (RKR 8.2).

Eftersom det är kommunens redovisningsprinciper, och därmed rekommendationerna från Rådet för kommunal redovisning, som ska tillämpas kan det vara nödvändigt att räkna om dotterföretags, och därmed underkoncerners, resultat- och balansräkningar utifrån kommunens redovisningsprinciper. Härvid måste en bedömning göras om skillnaderna som annars uppstår är av väsentlig karaktär. I det konceptuella ramverket för finansiell rapportering i kommuner och landsting framgår att information är väsentlig om utelämnande eller felaktighet skulle påverka ”det politiska ansvarsutkrävandet och utvärderingen av kommunen eller landstingets resursanvändning eller beslut om resursallokering och utvärdering av framtida resursbehov” (RKR, s. 21). Det bör betonas att denna analys måste göras oavsett om man väljer att konsolidera underkoncerner eller dotterföretag vart och ett för sig.

Nedan exemplifieras åtta områden där de redovisningsprinciper som tillämpas av kommunala bolag och underkoncerner kan avvika från kommunens; pensioner, leasing, uppskrivning av anläggningstillgångar, nedskrivning av anläggningstillgångar, finansiella instrument, statliga bidrag, avsättningar och negativ goodwill. Det bör noteras att detta är en exemplifiering av områden där avvikelser förvisso kan vara väsentliga. Uppräkningen är inte uttömmande. Varje kommun måste pröva sina dotterföretags redovisningsprinciper i syfte att identifiera väsentliga skillnader. Även på

exempelvis ett område som redovisning av utvecklingsarbeten bör man beakta att eventuellt avvikande redovisningsprinciper kan få väsentlig påverkan på den sammanställda redovisningen.

Det är också viktigt att vara medveten om att det i K3-regelverket erbjuds ett antal valmöjligheter. Kommunen har som ägare, genom kunskap om det bolagsrättsliga regelverket, möjligheter att påverka hur redovisningen utformas i dotterföretag och underkoncern i syfte att underlätta uppfyllandet av de kommunala redovisningskraven.

Pensionsredovisning

Kommunens pensionsredovisning sker enligt den s.k. blandmodellen. Motsvarande redovisning i koncernföretag sker enligt den s.k. fullkonsolideringsmodellen. Av förarbetena till Lag om kommunal redovisning framgår att justering för olikheter i pensionsredovisning mellan kommunen och dess koncernföretag inte ska göras i den sammanställda redovisningen. För pensionsredovisning gäller alltså ett undantag från att kommunens redovisningsprinciper ska gälla generellt för den sammanställda redovisningen.

Leasing

Enligt RKR 13.1 Redovisning av hyres-/leasingavtal ska objekt vilka innehas som följd av ett leasingavtal som klassificeras som finansiellt redovisas som anläggningstillgång i balansräkningen. Förpliktelsen att i framtiden betala leasingavgifter redovisas som skuld. Motsvarande regler gäller för företag som upprättar koncernredovisning enligt K3 (BFNAR 2012:1). Finns det en underkoncernredovisning är redovisningsprinciperna således snarlika.

I juridiska personer som upprättar sin redovisning enligt K3 får finansiella leasingavtal dock klassificeras som operationella. Om redovisningen i juridisk person upprättas enligt K2 ska alla leasingavtal redovisas som operationella. I många bolag föredrar man en sådan redovisning. Om så är fallet och kommunen konsoliderar sina dotterbolag vart och ett för sig, krävs justering av dotterbolagets räkenskaper.

Uppskrivning av anläggningstillgångar

Ett aktiebolag får enligt ÅRL 4:6 skriva upp en anläggningstillgång som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde. Uppskrivning får då endast ske om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till uppskrivningsfond eller för ökning av aktiekapital genom fondemission eller nyemission.

KRL medger inte uppskrivningar (se prop. 1996/97:52, avsnitt 6.3.6). Uppskrivningar av koncernföretags materiella anläggningstillgångar och avskrivningar på uppskrivna värden ska återföras före konsolidering.

Nedskrivning av anläggningstillgångar

I RKR 19 Nedskrivningar finns specifika regler för nedskrivning av materiella och immateriella anläggningstillgångar som används i kommunala verksamheter, vilka är helt eller delvis skattefinan-

sierade och/eller regleras av självkostnadsprincipen. Sådana tillgångar kan även finnas i kommunägda koncernföretag och omfattas då inte av reglerna i RKR 19, utan av ÅRL och BFNs regelverk. För dessa kommunägda företag är kriterierna för indikation på värdenedgång och beräkning av tillgångars värden väsentligen annorlunda än för kommunen. Vid upprättande av sammanställd redovisning måste man därför bedöma om det är nödvändigt att helt eller delvis återföra i koncernföretag gjorda nedskrivningar, alternativt om ytterligare nedskrivningar bör göras.

Finansiella instrument

Finansiella instrument och fordringar/skulder i utländsk valuta redovisas med anskaffningsvärdet som utgångspunkt i kommunens räkenskaper. Koncernföretagen kan tillämpa en redovisning som bygger på verkliga värden. Under sådana omständigheter kan det vara nödvändigt att justera koncernföretagens räkenskaper före konsolidering.

Statliga bidrag

Enligt RKR 18 ska kommunen redovisa bidrag med bruttometoden. Det innebär att bidrag som finansierar en investering redovisas som intäkt i en takt som återspeglar investeringens nyttjande eller förbrukning. Samtidigt redovisas avskrivningar på investeringens fulla anskaffningsvärde. Vid tillämpning av K3 kan ett bidrag som hänför sig till förvärv av anläggningstillgång antingen redovisas netto genom att tillgångens anskaffningsvärde reduceras med bidraget, med lägre avskrivningar som följd, eller redovisas brutto såsom i RKR 18. I en juridisk person får även ett bidrag som hänför sig till förvärv av omsättningstillgång minska tillgångens anskaffningsvärde. Eventuella skillnader i redovisning av bidrag ska korrigeras vid upprättande av sammanställd redovisning.

Avsättningar

I RKR 10.2 Avsättningar och ansvarsförbindelser, definieras en avsättning, som en betalningsförpliktelse vilken är ovisst vad gäller förfallotidpunkt eller belopp. En avsättning ska redovisas när det finns en befintlig förpliktelse som en följd av inträffade händelser, det är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen och beloppet kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt. Endast förpliktelser som uppstått till följd av inträffade händelser och som finns oberoende av framtida handlande ska redovisas. Det är aldrig tillåtet att redovisa avsättningar avseende utgifter som krävs för den framtida verksamheten. Motsvarande definition finns i K3 med den skillnaden att avsättning ska redovisas om företaget på balansdagen har en befintlig legal förpliktelse eller en informell förpliktelse.

Enligt RKR accepteras alltså endast redovisning av avsättningar avseende förpliktelser som härrör från kontrakt, lagstiftning eller annan laglig grund. Det krävs alltså att det finns legala möjligheter att framtvunga en reglering av åtagandet för att en avsättning ska få redovisas. I K3 finns det även möjligheter att redovisa avsättningar avseende informella förpliktelser, dvs. förpliktelser som uppkommit till följd av att företaget visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter och därmed skapat en välgrundad förväntan om att dessa skyldigheter kommer att fullgöras. Här är den kommunala redovisningsrekommendationen mer restriktiv och tillämpade redovisningsprinciper i en underkoncern kan behöva omprövas vid upprättandet av sammanställd redovisning.

En särskild problematik finns vad gäller avsättningar avseende utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats. Enligt såväl RKR 11.4 som enligt K3 ska sådana avsättningar räknas in i anskaffningsvärdet och skrivs av över tillgångens nyttjandeperiod. Enligt K3 finns dock undantagsregler för juridisk person. I juridisk person behöver man inte räkna in beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats i anskaffningsvärdet (BFNAR 2012:1, 17.7). Avsättning får istället ske successivt över tillgångens nyttjandeperiod (BFNAR 2012:1, 21.21). Tillämpas sådan redovisning måste justering göras i den sammanställda redovisningen.

Negativ goodwill

Enligt RKR 8.2 upplöses och intäktsförs negativ goodwill under högst 5 år. Enligt K3 ska negativ goodwill som kan hänföras till framtida förluster och kostnader upplösas och intäktsföras under samma period som dessa förluster och kostnader redovisas. Om negativ goodwill inte motsvaras av förväntade förluster och kostnader delas den enligt K3 in i två delar: dels negativ goodwill som till sitt belopp inte överstiger verkligt värde på förvärvade icke-monetära tillgångar, dels negativ goodwill som överstiger verkligt värde på förvärvade icke-monetära tillgångar. Den del av negativ goodwill som inte överstiger verkligt värde på förvärvade icke-monetära tillgångar ska upplösas systematiskt under genomsnittlig nyttjandeperiod för de tillgångar som är avskrivningsbara. Den del av negativ goodwill som överstiger verkligt värde på förvärvade icke-monetära tillgångar ska intäktsföras omedelbart.

Det finns alltså en skillnad avseende hur negativ goodwill hanteras i den kommunala sektorn och bolagssektorn. I RKR 8.2 anges att om negativ goodwill i en underkoncern redovisas med längre upplösningstid än 5 år ska som utgångspunkt justering inte ske till kommunens redovisningsprinciper. I praktiken innebär formuleringen i RKR 8.2 att det sätt på vilket negativ goodwill redovisas i en underkoncern, med tillämpning av K3, accepteras också vid konsolidering till en koncernkoncern.

Konsolidering av underkoncerner

En underkoncern uppkommer när ett av kommunen ägt bolag i sin tur äger andra bolag, vilka kan klassificeras som koncernföretag. Ofta är moderföretaget i en sådan underkoncern skyldigt att upprätta koncernredovisning för sin egen årsredovisning. Även om Rådet för Kommunal Redovisning har som utgångspunkt att vart och ett av de i koncernkoncernen ingående bolagen ska konsolideras var för sig i den sammanställda redovisningen, så används i praktiken ofta den underkoncernredovisning som redan finns framtagen som underlag för den sammanställda redovisningen. Det är ett sätt att hålla nere kostnaderna för redovisningsarbetet.

När man konsoliderar en underkoncern måste man dock vara medveten om de skillnader i regler som finns på det bolagsrättsliga och kommunala området, vad gäller såväl avgränsnings- som sammanläggningsfrågor. Annars finns risken att en konsolidering av en underkoncern leder till att belegg, poster och belopp felaktigt förs in i kommunens sammanställda redovisning, framförallt till följd av att andra konsolideringsmetoder (metoder för sammanläggning) tillämpas vid upprättande av koncernredovisning för underkoncernen. Det kan också finnas en risk för att företaget felaktigt

tas med eller avgränsas bort till följd av skillnader avseende avgränsningsregler i det bolagsrättsliga och det kommunala regelverket.

Avgränsningsproblematiken

Avgränsningen av vilka enheter som ska ingå i den sammanställda redovisningen kan avvika från den avgränsning som görs i en underkoncern.

För det första finns en distinktion i definitionen av betydande inflytande. Förvisso tas i båda fallen utgångspunkt från kontroll med en generell gräns vid 20 procent av rösterna. Vid bedömning av vad som är betydande inflytande vid sammanställd redovisning, är definitionen dock utvidgad för att den kommunala särarten ska beaktas (se kapitel 3). Det finns kommunalt ägda bolag och förbund som bör tas med i den sammanställda redovisningen trots att röstetalet är lägre, t.o.m. väsentligt lägre, än 20 procent. Det tydligaste exemplet är då verksamhet för vilken kommunen har förvaltningsansvar bedrivs i ett, med ytterligare en eller flera kommuner, gemensamt ägt bolag. I underkoncernredovisningen riskerar ett sådant bolag att inte konsolideras till följd av att betydande inflytande inte bedöms föreligga.

För den som upprättar sammanställd redovisning är det därför viktigt att ha kännedom om samtliga i underkoncernen ingående bolag (oberoende av om de är konsoliderade eller ej) för att kunna pröva om det finns något bolag som inte konsoliderats i underkoncernen, utan där redovisas till anskaffningsvärdet för andelarna, men som borde konsolideras i den sammanställda redovisningen.

Minoritetsandelar (dotterföretagsredovisning)

En viktig skillnad mellan den bolagsrättsliga sektorn och den kommunala är att icke helägda dotterföretag enligt K3 (dvs. i den bolagsrättsliga sektorn) konsolideras fullt ut. Det innebär att samtliga tillgångar, skulder, intäkter och kostnader räknas in fullt ut i underkoncernredovisningen. I resultaträkningen fördelas sedan koncernens resultat i dels en del som är hänförlig till moderföretaget, dels en del som är hänförlig till minoriteten. I balansräkningen kommer en särskild rad ”minoritetsintresse” att redovisas under rubriken eget kapital.

Eftersom konsolideringsmetoden för sammanställd redovisning är proportionell konsolidering, genom vilken ägd andel av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader klyvs in, uppkommer en skillnad mellan den sammanställda redovisningen och underkoncernredovisningen när det finns utomstående ägarintressen i något av kommunens dotterdotterföretag. Om underkoncernredovisningen okritiskt konsolideras i den sammanställda redovisningen kommer kommunkoncernens tillgångar, skulder, intäkter och kostnader, givet ”tillämpade” principer för konsolidering, att överskattas. Därtill kommer raderna minoritetsintresse att föras in i såväl resultat- som balansräkning i den sammanställda redovisningen, trots att detta är poster som principiellt inte kan förekomma vid tillämpning av proportionell konsolidering.

Att tillgångars och skulders bruttovärden överskattas och att minoritetsintressen redovisas i den sammanställda redovisningen kan ha två huvudsakliga förklaringar. Antingen har en tillräckligt noggrann analys av kommunkoncernen inte gjorts, varför underkoncernen konsoliderats på ett

felaktigt sätt, eller så har man bedömt att uppkomna skillnader inte är av sådan väsentlig omfattning att en korrigering är nödvändig. I båda fallen sker alltså en sammanblandning av redovisningsprinciper, antingen medvetet eller omedvetet. Det finns anledning att ta hänsyn till detta vid författandet av de redovisningsprinciper som anges i årsredovisningen.

Om skillnaderna är av väsentlig omfattning krävs att underkoncernredovisningen justeras. Så kan vara fallet om kommunen indirekt via dotterföretag har innehav i betydande bolag men där ägandet uppgår till mindre än 100 procent. Under sådana omständigheter är det i första hand lämpligt att inte konsolidera underkoncernen utan att konsolidera bolagen var för sig. Detta kan dock vara ett betungande arbete. Särskilt när det finns en underkoncern med många ingående bolag.

Intresseföretag

En annan väsentlig skillnad mellan koncernredovisning i den bolagsrättsliga sfären och sammanställd redovisning i den kommunala sektorn föreligger när ett betydande men inte bestämmande inflytande har identifierats, dvs. då det i underkoncernen finns ett innehav motsvarande ett inflytande mellan 20 och 50 procent.

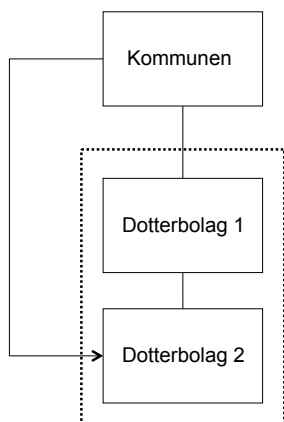
För den sammanställda redovisningen tillämpas i detta fall proportionell konsolidering, dvs. kommunens direkt eller indirekt ägda andel av dotterföretagets tillgångar, skulder, intäkter och kostnader klyvs in i den sammanställda redovisningen på varje enskild resultat- och balanspost.

I underkoncernen tillämpas partiell konsolidering, i form av kapitalandelsmetoden. Det innebär att det i underkoncernen redovisas en andel i intresseföretagets resultat på en särskild rad i resultaträkningen. I balansräkningen redovisas på särskild rad ”andelar i intresseföretag”. Redovisat värde avseende ”andelar i intresseföretag” består av anskaffningsvärdet plus koncernens andel av intresseföretagets resultat efter anskaffningstidpunkten minus den utdelning som intresseföretaget lämnat ifrån sig.

Nettoeffekten på årets resultat och eget kapital blir densamma oberoende av om proportionell eller partiell konsolidering tillämpas. För den sammanställda redovisningen krävs dock att intresseföretagsredovisningen görs om så att man klyver in intäkter, kostnader, tillgångar och skulder på samtliga rader i resultat- och balansräkning. Om intresseföretaget har blivit ett koncernföretag genom förvärv ställer en sådan omräkning krav på att man har tillgång till förvärvsanalysen.

Interna omstruktureringar

Vid konsolidering av underkoncern, och även vid konsolidering av enskilda företag, är det viktigt att den som upprättar sammanställd redovisning har kännedom om eventuella interna omstruktureringar, aktuella såväl som historiska. Interna omstruktureringar handlar om att tillgångar av större värde, eller bolag, byter ägare, från en enhet i kommunkoncernen till en annan. En intern omstrukturering är ett exempel på en koncernintern transaktion som ska elimineras i den sammanställda redovisningen. I figur 7.1 illustreras en situation där Kommunen har en underkoncern för vilken koncernredovisning upprättas, och där Kommunen säljer en tillgång till Dotterbolag 2.



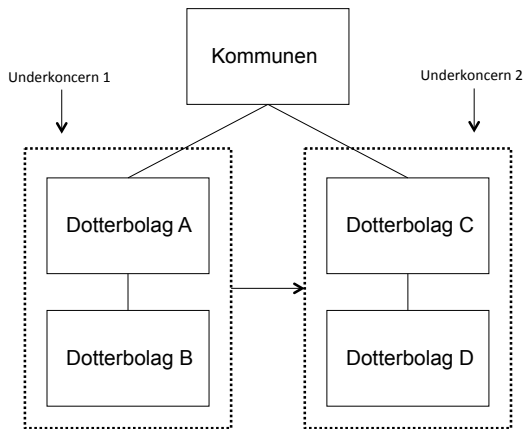
Figur 7.1. Försäljning av tillgångar från kommunen till ett dotterdotterföretag som ingår i en underkoncernredovisning.

Vi tänker oss att försäljningen av tillgången sker till ett värde som väsentligen överstiger det bokförda i kommunen. Dotterbolag 2 finansierar förvärvet genom att ta upp ett lån. Kommunen använder pengarna från försäljningen till att betala av sina lån (netto har lånen i kommunkoncernen därmed inte förändrats). I kommunens resultaträkning redovisas en realisationsvinst och motsvarande ökning av eget kapital, samt en reduktion av skulder (till följd av återbetalning av lån). I Dotterbolag 2 redovisas det lån som tagits upp bland företagets skulder och de tillgångar som förvärvats tas upp till Dotterbolag 2:s anskaffningsvärde (vilket är väsentligen större än det bokförda värdet tillgångarna tidigare hade i Kommunen).

Inte sällan får interna omstruktureringar stora konsekvenser på redovisat resultat och finansiell ställning i enskilda enheter, och även i den sammanställda redovisningen om korrigering inte sker. Det är kommunkoncernens, dvs. Kommunens, anskaffningsvärde som är utgångspunkt för redovisningen. Konsekvenserna, om justering inte sker av värdet på tillgångar och eget kapital (realisationsresultat), är normalt att kommunkoncernens tillgångsvärden och eget kapital, och därmed soliditet, överskattas. En intern omstrukturering som skett för flera år sedan kräver fortsatt eliminering i den sammanställda redovisningen, dvs. för den som ansvar för den sammanställda redovisningen är det viktigt att historiska transaktioner inom kommunkoncernen är väldokumenterade.

Transaktioner mellan ”underkoncerner”

I figur 7.2 illustreras en kommunkoncern med två underkoncerner. Internvinst i Underkoncern 1 uppkommer till följd av försäljning av tillgångar till Underkoncern 2.



Figur 7.2. Transaktion mellan bolag i underkoncern 1 och bolag i underkoncern 2.

Om något av bolagen i underkoncern 1 genomför en transaktion med något av bolagen i underkoncern 2 kommer denna transaktion inte att elimineras i någon av de koncernredovisningar som upprättas för respektive underkoncern. Från respektive underkoncerns perspektiv är transaktionen genomförd med en motpart utanför koncernen och eventuella vinster, förändringar i tillgångsvärden m.m., ska slå igenom i underkoncernredovisningarna. Från kommunkoncernens perspektiv är det dock en koncernintern transaktion som har genomförts. Denna koncerninterna transaktion ska elimineras i den sammanställda redovisningen. Motsvarande måste göras vid konsolidering av bolag vart och ett för sig, men vid användning av underkoncernredovisning kan man felaktigt bringas uppfattningen att alla justeringar redan är genomförda, förutom möjligen de mellan kommunen och respektive underkoncern. Det finns då en risk att man bortser ifrån transaktioner som sker mellan ”underkoncernerna” och okritiskt tar in ojusterade underkoncernredovisningar i den sammanställda redovisningen.

Full goodwill och övervärden

Efter införandet av K3 redovisas i underkoncernen, när ett företag förvärvas, goodwill till sitt fulla belopp (full goodwill). Detsamma gäller över- och undervärden. Tillgångar och skulder tas in till sina verkliga värden, oavsett ägarandel (förutsatt att det rör sig om ett dotterföretag). Det innebär att även de värden som belöper på minoriteten, vad gäller såväl goodwill som övriga övervärden, tas in i koncernredovisningen. Tidigare då Redovisningsrådets rekommendation tillämpades togs endast den goodwill och de övervärden som hade förvärvats in i redovisningen, dvs. förvärvarens andel av övervärdena.

Denna förändring har betydelse vid upprättande av sammanställd redovisning. Om ett företag som ingår i underkoncernredovisningen är delägt måste detta för att den sammanställda redovisningen ska bli korrekt separeras ut från underkoncernen, räknas om och konsolideras in separat. Med tidi-

gare regelverk kunde de tillgångar och skulder som redovisades i dotterföretaget klyvas in. Den goodwill och de övervärden som räknats fram i en förvärvsanalys, och tagits in i underkoncernredovisningen, var man dock tvungen att ta med i sin helhet i den sammanställda redovisningen. Genom införandet av K3 kan de värden från förvärvsanalysen i form av goodwill och övervärden, såsom de tas in i underkoncernredovisningen, klyvas in i den sammanställda redovisningen.

Särskilt om avskrivning av goodwill och upplösning av negativ goodwill

I RKR 8.2 anges explicit att goodwill och negativ goodwill som uppkommit i samband med att ett koncernföretag förvärvat ett annat företag och i underkoncernen getts en längre avskrivnings- eller upplösningstid än 5 år inte ska justeras om det inte finns uppenbara skäl för en sådan justering. Sådana uppenbara skäl kan vara att man från kommunen bedömer att den verkliga avskrivnings- eller upplösningstiden är väsentligen kortare.

Informationsbehov vid konsolidering av underkoncern

Om det bedöms uppkomma skillnader mellan underkoncernredovisningen och den sammanställda redovisningen ska man vid upprättande av sammanställd redovisning justera för sådana skillnader som en del av sammanställningsarbetet. Då krävs att man har begärt in nödvändig information för att kunna göra justeringar. Alternativt kan man begära att moderföretaget i underkoncernen lämnar en kompletterande koncernredovisning där klyvningsmetoden används för icke helägda bolag, såväl dotterföretag som intresseföretag. En sådan koncernredovisning används då enbart för kommunens sammanställda redovisning.

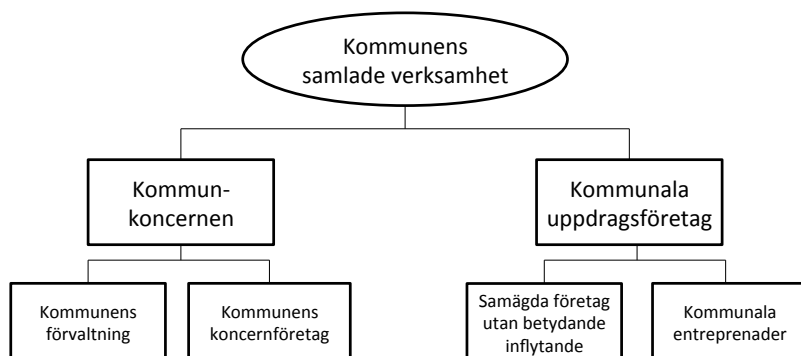
8

8 Tilläggsinformation

I kapitlet ges en övergripande bild av den tilläggsinformation som ska lämnas avseende den sammanställda redovisningen, i förvaltningsberättelse, redovisningsprinciper och som finansiell rapport.

Förvaltningsberättelsen

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en beskrivning av de enheter som ingår i den samlade kommunala verksamheten. En sådan beskrivning kan göras genom ett organisationsschema med den utformning som visas i figur 8.1.



Figur 8.1. Schematisk beskrivning av den samlade kommunala verksamheten (RKR 8.2).

Förvaltningsberättelsen ska omfatta den samlade kommunala verksamheten. Tabellen i figur 8.2 åskådliggör de informationskrav som ställs avseende kommunen, de kommunala koncernföretagen, samt avseende uppdragsföretag i vilka kommunen har ägarandelar men som inte konsolideras.

	Kommunen	Koncernföretag	Uppdragsföretag med ägarandelar
Viktiga förhållanden för bedömning av ekonomin	JA	JA	Vid behov
Händelser av väsentlig betydelse	JA	JA	Vid behov
Den samlade verksamhetens utveckling	JA	JA	JA, om den är av betydande omfattning
Väsentliga personalförhållanden	JA	JA	NEJ
Sjukfrånvaro	JA	NEJ	NEJ
Andra förhållanden, t.ex. måluppfyllelse	JA	JA	JA
Uppföljning av god ekonomisk hushållning	JA	JA	JA

Figur 8.2. Informationsinnehåll i förvaltningsberättelsen (RKR 8.2).

Kommunens måluppfyllelse ska redovisas i förvaltningsberättelsen. Den information som lämnas avseende koncern- och uppdragsföretag ska därför avse hur den kommunala verksamhet som bedrivs i dessa enheter bidrar till kommunens måluppfyllelse. Förvaltningsberättelsen ska ge en bild av den samlade kommunala verksamheten, oberoende av i vilken juridisk person denna bedrivs, och oberoende av om den bedrivs i egen regi eller på entreprenad.

Förvaltningsberättelsen ska också innehålla en analys av koncernföretagens ekonomiska ställning och utveckling samt av de risker som är förknippade med dessas verksamheter. Upplysningar som ger en samlad bild av de ekonomiska engagemangen i kommunkoncernen ska lämnas. Sådana upplysningar kan lämnas i enlighet med exemplet i figur 8.3.

Not 27 Koncerninterna förhållanden									
Enhet	Ägd andel	Ägartillskott		Koncernbidrag		Utdelning			
		Givna	Mottagna	Givna	Mottagna	Given	Mottagen		
Kommunen									1
Stadshus AB	100 %	2			33	1			
Bostadsbolaget	100 %	30							
Energibolaget	100 %		30	33					
Räddningstjänstförbundet	25 %		2						

Enhet	Ägd andel	Försäljning		Lån		Räntor- och borgensavgifter		Borgen	
		Intäkt	Kostnad	Givare	Mottagare	Intäkt	Kostnad	Givare	Mottagare
Kommunen		26		100		4		1 500	
Stadshus AB	100 %			100	100	4	4		1 000
Bostadsbolaget	100 %	5			50		2		300
Energibolaget	100 %		30		50		2		200
Räddningstjänstförbundet	25 %		1						

Figur 8.3. Notupplysningar om ekonomiska engagemang (RKR. Utformning av tilläggsupplysningar 2013, s 31).

Den kommunala koncernens räkenskaper ställs upp jämte kommunens och ska inkludera ett jämförelseår. Samma räkenskapsplan som används för kommunen ska användas för presentationen av den sammanställda redovisningen, med tillägg för sådana poster som inte täcks av den kommunala redovisningslagens räkenskapsplan. Ett exempel på en sådan post är ”skattekostnader”. Dessa redovisas längst ned i resultaträkningen, före årets resultat. En uppdelning bör göras i aktuell och uppskjuten skatt. Denna uppdelning kan göras i not.

Till resultat- och balansräkningens poster i årsredovisningen ska lämnas tilläggsinformation i noter av samma typ som redovisas för kommunens resultat- och balansräkning.

Kassaflödesanalys

I RKR 8.2 framgår att den sammanställda redovisningen ska inkludera en kassaflödesrapport, dvs. en kassaflödesanalys (i lagen om kommunal redovisning benämnd finansieringsanalys). Redovisning av kassaflöden behandlas i RKR 16.2 och kommer därför här endast att kommenteras kortfattat utifrån vad som krävs när kassaflödesanalysen upprättas för den sammanställda redovisningen.

Kassaflödesanalys kan upprättas enligt direkt eller indirekt metod. I praktiken tillämpas av hävd nästan uteslutande indirekt metod. Därför är exemplet i figur 8.4 en uppställning som utgår ifrån indirekt metod. Exemplet är en mall och endast de rader som är tillämpbara behöver presenteras. Det som tillkommer i en kassaflödesanalys för den sammanställda redovisningen är de två raderna "Förvärv av dotterföretag" och "Försäljning av dotterföretag", vilka presenteras inom ramen för "Investeringsverksamheten".

	20X2	20X1
DEN LÖPANDE VERKSAMHETEN		
Årets resultat	_____	_____
Justering för ej likviditetspåverkande poster	_____	_____
Minskning av avsättningar pga. utbetalningar	_____	_____
Medel från verksamheten före förändringar av rörelsekapital	_____	_____
Förändring av kortfristiga fordringar	_____	_____
Förändring av förråd och varulager	_____	_____
Förändring av kortfristiga skulder	_____	_____
Kassaflöde från den löpande verksamheten	_____	_____
INVESTERINGSVERKSAMHETEN		
Förvärv av dotterföretag	_____	_____
Försäljning av dotterföretag	_____	_____
Investering i immateriella anläggningstillgångar	_____	_____
Försäljning av immateriella anläggningstillgångar	_____	_____
Investering i materiella anläggningstillgångar	_____	_____
Försäljning av materiella anläggningstillgångar	_____	_____
Investering i finansiella anläggningstillgångar	_____	_____
Försäljning av finansiella anläggningstillgångar	_____	_____
Kassaflöde från investeringsverksamheten	_____	_____
FINANSIERINGSVERKSAMHETEN		
Nyupptagna lån	_____	_____
Amortering av långfristiga skulder	_____	_____
Ökning av långfristiga fordringar	_____	_____
Minskning av långfristiga fordringar	_____	_____
Minskning av avsättningar pga. utbetalningar	_____	_____
Kassaflöde från finansieringsverksamheten	_____	_____
UTBETALNING AV BIDRAG TILL STATLIG INFRASTRUKTUR		
Årets kassaflöde	_____	_____
Likvida medel vid årets början	_____	_____
Likvida medel vid årets slut	_____	_____
RÄNTEBÄRANDE NETTOTILLGÅNG/SKULD		
Räntebärande nettotillgång/skuld vid årets början	_____	_____
Räntebärande nettotillgång/skuld vid årets slut	_____	_____

Figur 8.4. Kassaflödesanalys enligt indirekt metod.

Vid upprättande av sammanställd resultat- och balansräkning ser man det ”som om” kommunen förvärvat dotterföretagets tillgångar och skulder genom ett direkt förvärv. När kassaflödesanalys upprättas lämnar man detta perspektiv och ser till vilka betalningsflöden som förekommit ur kommunkoncernens perspektiv. Det man ska ha i åtanke när man upprättar en kassaflödesanalys är alltså de betalningsmässiga konsekvenserna av ett företagsförvärv eller en företagsförsäljning. Dessa betalningskonsekvenser ska redovisas på raderna ”Förvärv av dotterföretag” och ”Försäljning av dotterföretag”.

Posten ”Förvärv av dotterföretag” i den sammanställda kassaflödesanalysen beräknas som erlagd köpeskilling (de pengar som betalats ut för förvärvet) med avdrag för förvärvade likvida medel (dvs. de likvida medel som finns i förvärvat företag vid förvärvstidpunkten). Det som ska visas är förvärvets påverkan på kommunkoncernens likvida medel. I kommunens kassaflödesanalys redovisas erlagd köpeskilling i sin helhet på raden ”Förvärv av dotterföretag”.

Posten ”Försäljning av dotterföretag” kan i den sammanställda kassaflödesanalysen beräknas som erhållen köpeskilling (de pengar som erhållits) med avdrag för de likvida medel som finns i det avyttrade företaget vid avyttringstidpunkten. Det som visas i kassaflödesanalysen är det belopp som tillförs kommunkoncernen till följd av avyttringen. I kommunens kassaflödesanalys redovisas hela den erhållna köpeskillingen på raden ”Försäljning av dotterföretag”.

Vid såväl förvärv som försäljning av dotterföretag är det de likvida flödena som ska fångas. I den utsträckning en köpeskilling består av andra tillgångar än kontanter, är det alltså inte frågan om betalningsflöden och ska heller inte redovisas som sådana i kassaflödesanalysen.

När kassaflödesanalys upprättas enligt direkt metod skiljer sig presentationen av den löpande verksamheten från hur den presenteras vid indirekt metod. Skillnaden jämfört med indirekt metod är att vid direkt metod ska varje rad i kassaflödesanalysen motsvara ett betalningsflöde. I den indirekta metoden tas utgångspunkt i ”Årets resultat”, vilket korrigeras genom en mängd poster varefter ett totalt betalningsflöde för den löpande verksamheten erhålls.

Investerings- och finansieringsverksamheterna är identiska. Den direkta metoden ställer därför inte några särskilda krav när kassaflödesanalys upprättas för den sammanställda redovisningen, utöver dem som gäller vid indirekt metod. För tydlighetens skull presenteras i figur 8.5 hur den löpande verksamheten kan ställas upp vid tillämpning av direkt metod.

	20X2	20X1
DEN LÖPANDE VERKSAMHETEN		
Inbetalningar i verksamheten	_____	_____
Utbetalningar i verksamheten	_____	_____
Skatteinbetalningar	_____	_____
Betalningar till följd av statsbidrag och utjämning	_____	_____
Kassaflöde från den löpande verksamheten före betalda räntor och inkomstskatter	_____	_____
Erhållen ränta	_____	_____
Erlagd ränta	_____	_____
Betald inkomstskatt	_____	_____
Kassaflöde från den löpande verksamheten	_____	_____

Figur 8.5. Den löpande verksamheten enligt direkt metod.

Redovisningsprinciper

Av redovisningsprinciperna i årsredovisningen ska framgå hur den sammanställda redovisningen har upprättats. Nedan ges ett par exempel på hur redovisningsprinciperna kan formuleras. Den faktiska skrivningen måste dock anpassas efter omständigheterna i varje enskilt fall. I sin mest renodlade form kan följande skrivning tillämpas:

I den kommunala koncernen ingår samtliga bolag och kommunförbund i vilka kommunen har ett betydande inflytande. Den sammanställda redovisningen upprättas enligt förvärvsmetoden. Konsolidering av företag sker med proportionell metod. Inga förändringar har skett under året i koncernkoncernens sammansättning. Kommunkoncernens medlemmar och ägarandelar framgår av figur på sid x.

En något mer uttömmande redogörelse för tillämpade redovisningsprinciper kan formuleras på följande vis:

Enligt den kommunala redovisningslagen ska årsredovisningen innehålla en sammanställd redovisning som även innefattar den kommunala verksamhet som bedrivs i bolagsform och i form av kommunförbund. De kommunala bolagen tillämpar årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd [K2 eller K3]. Vid avvikelser i redovisningsprinciper mellan kommunen och de kommunala bolagen är kommunens redovisningsprinciper vägledande för den sammanställda redovisningen.

Den sammanställda redovisningen upprättas i enlighet med RKR:s rekommendation nr 8.2. Redovisningen har upprättats enligt förvärvsmetoden med proportionell konsolidering. Förvärvsmetoden innebär att eget kapital i förvärvat dotterföretag vid förvärvstidpunkten elimineras. I den sam-

manställda redovisningen ingår endast eget kapital som intjänats efter förvärvstidpunkten. Proportionell konsolidering innebär att kommunens ägarandel av koncernföretagets intäkter, kostnader, tillgångar och skulder inkluderas i den sammanställda redovisningen.

Den sammanställda redovisningen omfattar bolag där kommunen har en ägarandel på minst 20 procent. Inga förändringar har skett under året i kommunkoncernens sammansättning. Kommunkoncernens medlemmar och ägarandelar framgår av figur på sid x.

Om den sammanställda redovisningen omfattar företag där ägarandelen är lägre än 20 procent, till följd av avtal eller förhållanden i övrigt bör detta kommenteras särskilt i redovisningsprinciperna, med angivande av motivet för att enheten konsolideras. Redovisningsprinciperna bör också inkludera kommentar om bolag eller kommunförbund undantagits från konsolidering. Detta kan exempelvis formuleras på följande vis:

De helägda bolagen X AB och Y AB har undantagits med hänvisning till att deras respektive omsättning uppgår till mindre än 2 procent av kommunens skatteintäkter och generella statsbidrag. Tillsammans överstiger de inte heller 5 procent av kommunens skatteintäkter och generella statsbidrag.

Om det finns avvikelser från de grundläggande regler som anges i RKR 8.2 ska detta också beskrivas i redovisningsprinciperna. Sådana avvikelser kan uppkomma vid konsolidering av underkoncerner i vilka full konsolidering skett av icke helägda dotterföretag eller där kapitalandelsmetoden tillämpats för redovisning av intresseföretag. Om konsolidering sker utan att anpassning sker till kommunens redovisningsprinciper, exempelvis med hänvisning till väsentlighetsprincipen, ska detta kommenteras särskilt.



9 Källförteckning

Bengtsson, U. (1986). Koncernredovisa kommunernas ekonomi. *Balans*, nr 5, s. 31–37.

Carlsson, J. & Sandell, N. (2014). *Koncernredovisning*. Liber: Malmö.

Falkman, P. (2005). ”Koncernredovisning” i kommuner och landsting – vilka är problemen? *Balans*, nr 10, s. 38–41.

Koncernredovisning för kommuner – Teori och praktik. (1989). Svenska Kommunförbundet.

RedU 7 Värdering av tillgångar och skulder vid redovisning av företagsförvärv samt vid prövning av nedskrivningsbehov enligt IFRS. *FARs uttalanden i redovisningsfrågor*.

RKR 8.2 Sammanställd redovisning.

RKR 16.2 Redovisning av kassaflöden.

RKR. Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering i kommuner och landsting.

RKR. Utformning av tilläggsupplysningar 2013 – vägledning och exempel.

Svenska kommunförbundet (1992). *Kommunens koncernredovisning – en vägledning*.

Svenska kommunförbundet & Svenska landstingsförbundet. Anvisning Nr 7. Upprättande av koncernredovisning (910822).

Tagesson, T. (2009). Arguments for proportional consolidation; the case of Swedish local government. *Public Money & Management*. Juli 2009.

10

REKOMMENDATION 8.2

Sammanställd redovisning

Juni 2009



RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

RKR 8.2 Sammanställd redovisning

Innehåll	Denna rekommendation behandlar gemensam förvaltningsberättelse och sammanställda räkenskaper.
Rekommendationens bindande verkan	Text markerad med fet stil utgör den normerande delen i denna rekommendation. Om avvikelser från rekommendationen görs ska enligt 1 kap. 3 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning, i årsredovisningen anges vilken avvikelse som gjorts och skälen för detta.
Lagregler	Regler om gemensam förvaltningsberättelse och sammanställda resultat- och balansräkningar finns i lagen om kommunal redovisning 8 kap.1 – 2 §§.
Definitioner	<p>I denna rekommendation används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:</p> <p><i>Kommun</i> – Med kommun menas kommun, landsting eller kommunalförbund.</p> <p><i>Kommunens samlade verksamhet</i> – Med kommunens samlade verksamhet menas den verksamhet kommunen bedriver i koncernen och i uppdragsföretag.</p> <p><i>Den kommunala koncernen</i> – Med den kommunala koncernen menas den kommunala förvaltningsorganisationen och kommunens koncernföretag.</p> <p><i>Kommunalt koncernföretag</i> – En juridisk person¹ där kommunen själv eller med stöd av andra koncernföretag har ett varaktigt, bestämmande eller betydande inflytande som ger möjlighet att påverka utformningen av koncernföretagets verksamhet, mål och strategier etc.</p> <p>Som tumregler för att bestämma när inflytandet över en juridisk person är betydande eller bestämmande används följande gränser:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bestämmande inflytande uppnås vid mer än 50% röstinnehav i företagets beslutande organ. Ett sådant företag kallas dotterföretag. • Betydande inflytande uppnås vid mer än 20% och upp till 50% röstinnehav i företagets beslutande organ. Ett sådant företag kallas intresseföretag. <p>Ovanstående gränser i form av röstetal är tumregler. Det betyder</p>

¹ Tex: aktieföretag, stiftelse, ekonomisk förening, ideell förening, handelsbolag, finansiella samordningsförbund eller kommunalförbund.

RKR 8.2 Sammanställd redovisning

att vid fastställandet av inflytandets grad så ska även frågor som: avtal, hur övrigt ägande är fördelat, ekonomisk betydelse och andra faktorer som begränsar eller inskränker inflytandet beaktas.

Kommunalt uppdragsföretag – Ett uppdragsföretag är en annan juridisk person till vilken kommunen med stöd av kommunallagen 3:18 och 3:19 överlämnat vården av en kommunal angelägenhet, men där överlämnandet skett på ett sätt så att ett betydande inflytandet inte erhållits. Överlämnandet kan ske genom upphandling enligt Lag om offentlig upphandling, Lag om valfrihets-system eller på annat sätt. Bland uppdragsföretagen ingår:

- *Andra samägda företag*: Företag där kommunens röstandelar understiger 20%
- *Kommunala entreprenader*: Företag som helt ägs av andra juridiska personer än kommunen och till vilka kommunen överlämnat vården av en kommunal angelägenhet.

Gemensam förvaltningsberättelse – en förvaltningsberättelse som omfattar kommunens samlade verksamhet. I förvaltningsberättelsen ingår den kommunala koncernen och uppdragsföretagen.

Sammanställda räkenskaper – Med sammanställda räkenskaper menas resultat- och balansräkningar samt kassaflödesrapport och tilläggsupplysningar omfattande kommunen och dess koncernföretag.

Utomståendes intressen i samägda företag – Den del av ett kommunalt koncernföretags resultat och eget kapital som ägs av någon utanför den kommunala koncernen:

- Minoritetsintresse är den del av ett dotterföretags resultat och eget kapital som inte ägs av den kommunala koncernen.
- Med andra externa intressen menas den del av intresseföretags resultat och eget kapital som inte ägs av den kommunala koncernen.

Förvärv: En transaktion/ekonomisk händelse genom vilken kommunen direkt eller indirekt erhåller ett bestämmande eller betydande inflytande över en annan juridisk person.

Förvärvsanalys: En utredning där köpeskillingen och kommunkoncernens anskaffningsvärde för tillgångar, skulder och avsättningar i koncernföretagen fastställs.

Förvärvskalkyl: En sammanfattande dokumentation av förvärvsanalysen som ligger till grund för eliminering av koncernföretagens aktier/andelar och eget kapital vid förvärvstidpunkten. Till förvärvskalkylen hör även avskrivnings-/upplösningsplaner för koncernmässiga över- och undervärden.

RKR 8.2 Sammanställd redovisning

Koncernmässiga över- och undervärden: Med dessa värden menas skillnader mellan koncernföretagens och kommunkoncernens redovisade värden i tillgångar, skulder och avsättningar.

Mellanhavanden inom kommunkoncernen: Ekonomiska händelser och relationer mellan den kommunala förvaltningen och kommunens koncernföretag eller företagen emellan. Exempel på händelser och relationer är intäkter och kostnader, fordringar och skulder, vinster och förluster, utdelningar, borgensförbindelser, leasingavtal etc.

Förvärvsmetoden: Konsolideringsmetod som innebär att tillgångar och skulder ska värderas med kommunkoncernens anskaffningsvärde som grund och att det egna kapital koncernföretaget har vid förvärvet ska elimineras. Det betyder att endast eget kapital intjänat i koncernföretaget efter förvärvet får medräknas i kommunkoncernens egna kapital.

Proportionell konsolidering: Konsolideringsmetod som innebär att endast ägd andel av koncernföretagens räkenskapsposter medtas i den sammanställda redovisningen. Minoritetsandelar av räkenskapsposter i dotterföretag och andra externa intressen i intresseföretags räkenskapsposter ska inte ingå i den sammanställda redovisningen.

Fullfonderingsmodell: Redovisningsmodell för pensioner som innebär att alla pensionsförpliktelser klassificeras och redovisas som avsättning eller skuld i balansräkningen, även om de intjänats före 1998.

GEMENSAM FÖRVALTNINGSBERÄTTELSE

Innehåll

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en översikt över utvecklingen av kommunens samlade verksamhet.

Upplysningar ska lämnas om:

- Viktiga förhållanden för bedömning av ekonomin, som inte redovisas i balans- eller resultaträkningen.
 - Händelser av väsentlig betydelse som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.
 - Den samlade verksamhetens förväntade utveckling.
 - Väsentliga personalförhållanden.
 - Andra förhållanden som är av betydelse för styrningen och uppföljningen av den samlade kommunala verksamheten.
-

RKR 8.2 Sammanställd redovisning

Beskrivning av den samlade kommunala verksamhetens organisation

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en redogörelse över de enheter som ingår i den samlade kommunala verksamheten. Det kan ske i form av ett organisationsschema eller på annat sätt.

I redogörelsen ska de juridiska personerna klassificeras i:

- koncernföretag med bestämmande resp. betydande inflytande
- uppdragsföretag av typen andra samägda företag resp. kommunala entreprenader.

Vidare bör det för varje enhet anges andelsförhållanden och juridisk form.

Särskilda upplysningar

Särskilda upplysningar om ekonomi och verksamhet ska lämnas om koncernföretagen. De särskilda upplysningarna ska ge en samlad bild av de ekonomiska engagemangen i koncernföretagen. Upplysningarna ska innehålla uppgifter om: ägartillskott, koncernbidrag, utdelningar, köp och försäljning samt fordringar, skulder och andra förpliktelser mellan enheterna i den kommunala koncernen.

Till de särskilda upplysningarna hör även en analys av den ekonomiska utvecklingen i företagen, bl a innehållande en bedömning av affärs- och marknadsrisker samt finansiella risker.

SAMMANSTÄLLDA RÄKENSKAPER

Skyldighet att upprätta sammanställda räkenskaper och företag som ska eller kan undantas från den sammanställda redovisningen

Kommuner är skyldiga att upprätta sammanställd redovisning om ett av nedanstående villkor är uppfyllda:

- a) Kommunens andel av de kommunala koncernföretagens omsättning (högsta värdet av intäkter eller kostnader) uppgår till 5% eller mer av kommunens skatteintäkter och generella statsbidrag, eller om:**
- b) Kommunens andel av de kommunala koncernföretagens balansomslutning uppgår till 5% eller mer av kommunens balansomslutning.**

Om inget av dessa villkor är uppfyllda bortfaller kravet på kommunens skyldighet att upprätta sammanställd redovisning.

Redovisningen av den verksamhet som bedrivs utanför den kommunala förvaltningen ska i dessa fall inskränkas till att göras inom ramen för den gemensamma förvaltningsberättelsen.

De sammanställda räkenskaperna ska omfatta kommunen och dess koncernföretag. Följande företag ska (a och b) eller kan (c) undantas från den sammanställda redovisningen:

RKR 8.2 Sammanställd redovisning

- a) Företag som förvärvats i syfte att avyttras inom ett år.
- b) Företag där det finns ett betydande och varaktigt hinder att utöva det kommunala inflytandet.
- c) Företag vars verksamhet är av obetydlig omfattning, vilket definieras som företag där kommunens andel av omsättning och omslutning är mindre än 2% av skatteintäkter och generella statsbidrag. Den sammanlagda kommunala andelen av omsättningen/omslutningen hos de företag som undantas, får dock inte överstiga 5% av skatteintäkter och generella statsbidrag.

Har koncernföretag undantagits från de sammanställda räkenskaperna av ovanstående eller andra skäl ska det, och motiven för detta, anges i årsredovisningen.

Omfattning, räkenskaps-scheman, tilläggsinformation och noter

De sammanställda räkenskaperna omfattar:

- a) Resultaträkning
- b) Balansräkning
- c) Kassaflödesrapport
- d) Tilläggsupplysningar

Den kommunala koncernens räkenskaper ska ställas upp jämte kommunens och jämföras med föregående års siffror. Samma räkenskaps-scheman som kommunens ska användas för koncernen med tilläggsposter för sådant som inte täcks av den kommunala redovisningslagens räkenskaps-scheman. Exempel på sådana poster är:

- I resultaträkningen
 - o Skatt på årets resultat – i de fall posten uppgår till betydande belopp, annars ska skattekostnader redovisas i not till Verksamhetens kostnader.
 - o Andel i intresseföretags resultat – i de undantagsfall intresseföretag konsoliderats enligt kapitalandelsmetod via underkoncern.
 - o Minoritetens andel i årets resultat – i de undantagsfall samägda dotterföretag fullkonsoliderats via underkoncern.
- På balansräkningen
 - o Uppskjutna skatter: specificeras som en post bland Övriga avsättningar.
 - o Kapitalandelar i intresseföretag – i de undantagsfall intresseföretag konsoliderats enligt kapitalandelsmetod via underkoncern.
 - o Minoritetsintressen – i de undantagsfall samägda dotterföretag fullkonsoliderats via underkoncern.

Tilläggsupplysningar ska lämnas enligt följande:

- **Noter till resultat- och balansräkningens poster** ska i årsredovisningen utgöras av specifikationer till resultat- och balansposterna och vara av samma typ som kommunens samt redovisas jämte dessa.
- **Upplysningar om hur den kommunala koncernen definierats/avgränsats**, vilka juridiska personer den består av och hur den förändrats i sin sammansättning under året.

Metod

Räkenskapsåret för den kommunala koncernen utgörs av kalenderåret. Om koncernföretaget tillämpar brutet räkenskapsår ska periodbokslut per 31/12 utgöra underlag till de sammanställda räkenskaperna.

De sammanställda räkenskaperna ska med hänsyn till värdering upprättas enligt förvärvsmetoden och med hänsyn till specificering enligt proportionell metod.

Koncernmässiga över-/undervärden som uppkommer vid ett förvärv av ett koncernföretag ska i första hand hänföras till identifierbara tillgångar, skulder, avsättningar i det förvärvade företaget. Avskrivning/upplösning av det koncernmässiga över/undervärdet ska anpassas till den underliggande tillgångens/skuldens/avsättningens nyttjandeperiod eller motsvarande.

Kan ett direkt förvärvat över/undervärde inte hänföras till en identifierbar balanspost ska värdet tas upp som goodwill/negativ goodwill bland immateriella tillgångar och avskrivs/upplösas under högst 5 år. Goodwill/negativ goodwill som uppstått genom koncernföretags förvärv ska inte justeras i de fall de åsatts en längre avskrivnings/upplösningstid än 5 år, så vida det inte finns skäl för detta.

Vid upprättande av den sammanställda redovisningen ska mellanhavanden inom kommunkoncernen elimineras.

Till den del obeskattade reserver (förvärvade eller genererade) utgörs av uppskjuten skatt ska dessa i den sammanställda redovisningen redovisas som avsättning. Resterande del av obeskattade reserver ska redovisas som eget kapital.

Hantering av civilrättsliga underkoncerner

Huvudmetoden innebär att varje enskilt koncernföretag ska konsolideras för sig. Som alternativ metod kan civilrättsliga underkoncerners bokslut – konsolideras, förutsatt att nödvändiga justeringar görs.

RKR 8.2 Sammanställd redovisning

Den alternativa metoden används företrädesvis när underkoncernens företag i huvudsak består av helägda företag som ej varit föremål för interna förvärv.

Justeringar för skillnader i redovisningsprinciper

De sammanställda räkenskaperna ska upprättas med enhetliga redovisningsprinciper. Härvid ska kommunens redovisningsprinciper vara vägledande.

Om koncernföretagens redovisningsprinciper avviker från kommunens ska de justeras före konsolidering.

Undantag från ovanstående princip utgörs av pensionsredovisningen. Pensionsåtaganden för de kommunala företagen ska i de sammanställda räkenskaperna redovisas enligt de principer och regler som gäller för företagen. Pensionsåtaganden i kommuner ska i de sammanställda räkenskaperna redovisas enligt den s.k. blandmodellen.

Exempel på skillnader i redovisningsprinciper mellan kommunen och koncernföretagen som det ska justeras för är:

- Uppskrivning av materiella anläggningstillgångar. Den kommunala redovisningstagen medger inte uppskrivning av dessa tillgångar vilket företagets redovisningsregler i vissa fall gör. Uppskrivningar av koncernföretagens materiella anläggningstillgångar och avskrivningar av dessa ska därför återföras före konsolidering
- Leasing/hyra. Beroende på vilka redovisningsregler koncernföretagen följer redovisas leasing/hyra på annat sätt än i enlighet med RKR 13:1. Justering/komplettering av företagets räkenskaper före konsolidering kan därför vara nödvändig.
- Finansiella instrument och fordringar/skulder i utländsk valuta redovisas med anskaffningsvärdet som utgångspunkt i kommunens räkenskaper. Koncernföretagen kan ha en redovisning av dessa poster som bygger på verkliga värden. Justering av företagets räkenskaper innan konsolidering kan därför vara nödvändig.

Generellt gäller att olikheter som inte väsentligen påverkar utfallet i de sammanställda räkenskaperna kan lämnas ojusterade.

Förvärvsanalys, förvärvs kalkyl och övrig dokumentation

Vid ett förvärv eller första gången en sammanställd redovisning upprättas ska en förvärvsanalys göras.

Analysen ska sammanfattas i en förvärvs kalkyl som ligger till grund för elimineringen av kommunens aktier i koncernföretaget och det egna kapital företaget hade vid förvärvstillfället. **Av förvärvs kalkylen ska minst följande framgå:**

- **Förvärvspris**
- **Beskattat eget kapital**
- **Obeskattat eget kapital och dess fördelning på uppskjuten skatt respektive eget kapital**
- **Koncernmässiga över- och undervärden och deras fördelning på balansposter**
- **Till kalkylen ska även avskrivnings-/upplösningsplaner till koncernmässiga över-/undervärden fogas.**

Förvärvs kalkylen utgör en verifikation och ska hanteras som räkenskapsinformation. Till räkenskapsinformation hör även dokumentation över hur enheternas räkenskapsposter justerats, eliminerats och konsoliderats. Har särskilda dataprogram för sammanställd redovisning nyttjats ska beskrivning över dessa ingå som en del i kommunens systemdokumentation.

Ikraftträdande

Denna rekommendation ersätter Rekommendation 8.1 Sammanställd redovisning, december 2002. Rekommendationen gäller från räkenskapsåret 2009.

RKR 8.2 Sammanställd redovisning

Bakgrund och överväganden

Eftersom en betydande del av den kommunala verksamheten bedrivs i andra juridiska personer än den kommunala förvaltningen, bör den samlade kommunala verksamheten ses som en beslutsenhet för vilken kommunfullmäktige har politiskt och ekonomisk ansvar. Syftet med sammanställd redovisning är att ge en helhetssyn på kommunens verksamhet och ekonomi och att åstadkomma en organisationsneutral redovisning som möjliggör jämförbarhet mellan kommunerna.

Den traditionella budgeteringen och redovisningen i kommunen ger inte en helhetssyn på den kommunala ekonomin. Med undantag för kommunallagens målsättningsparagraf om god ekonomisk hushållning fokuserar regelverken för den kommunala ekonomin på den kommunala förvaltningen. Det finns t ex inga regler om budgetering för verksamheter som bedrivs utanför den kommunala förvaltningsorganisationen. Balanskravet omfattar endast förvaltningsorganisationen och lagregler för redovisning av den samlade kommunala verksamheten inskränker sig till två paragrafer. Området är svagt reglerat i lag, vilket Rådet för kommunal redovisning vill kompensera med denna rekommendation.

Den sammanställda redovisningen i kommuner bygger trots juridiska, organisatoriska och redovisningsmässiga olikheter, historiskt på begrepp hämtade från det privata näringslivet. Bl a har ordet "koncern" använts för att beskriva den beslutsenhet där kommunen och dess företag samverkar under ledning av fullmäktige. I rekommendationen används termen "kommunal koncern" för att definiera kommunen och dess företag som redovisningsenhet. Särskilda kommunala begrepp har definierats i rekommendationen. Exempel på dessa är "Kommunens samlade verksamhet" i vilka fler enheter än de som konsolideras ingår och "Uppdragsföretag" vilket utgörs av enheter som inte konsolideras, men genom vilka kommunen bedriver verksamhet.

Den kommunala förvaltningens redovisningsprinciper avviker på ett antal områden från dess företags redovisning. Likaså avviker privaträttslig koncernredovisning från metoder som används för sammanställd redovisning i kommuner. Rekommendationen föreskriver därför att den sammanställda redovisningen för kommuner ska bygga på kommunens redovisningsprinciper och att det vid olikheter ska göras justeringar av företagens räkenskaper före konsolidering. I rekommendationen finns en avvikelse i detta avseende: Pensionsredovisningen ska enligt förarbeten till Lag om kommunal redovisning bygga på respektive enhets principer.

I vissa fall kan kommunens verksamhet som bedrivs i andra juridiska personer vara av mycket liten omfattning. I dessa fall är det inte motiverat att upprätta en sammanställd redovisning. Rekommendationen lämnar därför ett utrymme för dessa kommuner att inskränka redovisningen av verksamheten i företagen till att ske inom ramen för förvaltningsberättelsen. Vidare lämnar rekommendationen, under vissa omständigheter och när så är motiverat ett utrymme för att undanta vissa företag från konsolidering.

Bilaga

Exempel och förklaringar

Bilagan utgör inte en del av rekommendationen utan syftar endast till att underlätta tillämpningen.

Kommunens samlade verksamhet och koncernen.

Ordet ”koncern” har en formell juridisk betydelse i aktiebolagsrätten och i den bemärkelsen kan kommunen inte vara en koncern. Som organisatoriskt begrepp är det dock tillämpligt på kommunen. I rekommendationen används därför begreppet koncern för att beskriva kommunen och dess företag som en *ekonomisk beslutsenhet där flera självständiga juridiska enheter samarbetar i syfte att samordna enheternas verksamhet. Samordningen leds av en överordnad enhet - kommunen.* I rekommendationen används även begreppet ”Kommunens samlade verksamhet” för att definiera alla de enheter som förvaltningsberättelsens redovisning omfattar. Dessa utgör en vidare krets av juridiska personer än koncernens som bara omfattar de enheter som ingår i de sammanställda räkenskaperna.

Kommunalt uppdragsföretag

I rekommendationen definieras ett uppdragsföretag som en annan juridisk person till vilken kommunen med stöd av kommunallagen överlämnat en kommunal angelägenhet och där inflytandet är mindre än betydande. Så kan vara fallet när kommunal verksamhet bedrivs i företag där röstetalen understiger 20% eller där verksamheten bedrivs på entreprenad – dvs, av juridiska personer där kommunen helt saknar formellt inflytande.

För att en kommunal entreprenad ska anses föreligga menas i rekommendationen att:

- Det finns ett avtal mellan kommunen och producenten om att denna ska bedriva kommunal verksamhet eller delverksamhet av större omfattning
- Kommunen har ett huvudansvar för att tjänsterna erbjuds kommunmedborgarna
- Verksamheten annars skulle ha utförts i egen regi
- Till entreprenader räknas inte verksamhet som köps av annan kommun
- Friskolor definieras inte som kommunala entreprenader även om de har kommunal finansiering, eftersom de tillkommer genom avtal med staten.

Skyldighet att upprätta sammanställd redovisning och företag som kan undantas från densamma

Kommuner som inte bedriver verksamhet utanför förvaltningsorganisationen i en sådan omfattning att en sammanställd redovisning tillför ett informationsmervärde ska inte behöva upprätta en sammanställd redovisning. De kommuner som upprättar sammanställda räkenskaper kan ha företag som faller under definitionen för ett koncernföretag men som ändå inte är motiverade att konsolidera i den sammanställda redovisningen. Skälen kan vara att ett varaktigt inflytande på företagets mål, strategier och verksamhet

RKR 8.2 Sammanställd redovisning

inte föreligger t ex på grund av begränsningar i avtal eller dyl. Ett skäl kan också vara att företagets verksamhet är av en obetydlig storlek. Rekommendationen medger därför att enstaka företag undantas från konsolidering i dessa fall.

Räkenskaps-scheman, jämförelsetal samt främmande resultat- och balansposter från de kommunala företagen

Den sammanställda redovisningen innehåller samma rapporter och ska redovisas på samma framträdande plats i årsredovisningen som kommunens. Detta för att åskådliggöra hur stor del av den samlade verksamheten som bedrivs utanför förvaltningen. Jämförelsesiffror ska lämnas för föregående års utfall.

Huvuddelen av de poster i företagens resultat- och balansräkningar som konsolideras i de sammanställda räkenskaperna kan inordnas bland de kommunala räkenskaps-schemats poster. För de poster från företagen som inte täcks av den kommunala uppställningsformen får kompletterande poster tas upp i resultat- eller balansräkningen. I de fall de främmande posterna är av mindre storlek kan de tas upp i not under ordinarie poster.

Exempel på sådana poster är skatt på resultatet, minoritetsandelar och andra poster som följer av de undantagsfall då kommunen inte fullt ut följer proportionell konsolideringsmetod.

Tilläggsupplysningar i form av noter och beskrivning av redovisningsprinciper bör så långt det är möjligt utgöra en integrerad del av kommunens årsredovisning i övrigt.

Hantering av civilrättsliga underkoncerner

Många kommuner har bildat civilrättsliga koncerner och då uppkommer frågan om dessa underkoncerners koncernbokslut kan användas för konsolidering i den sammanställda redovisningen. Konsolidering av underkoncerners bokslut kan användas utan omfattande justeringar när underkoncernens företag består av helägda företag som ej varit föremål för interna förvärv. I andra fall, när underkoncernens företag till stor del består av samägda företag (dotter- och eller intresseföretag) som dessutom varit föremål för interna förvärv, bör varje enskilt koncernföretag konsolideras för sig för att undvika merarbete och för att räkenskaperna ska bli rättvisande. Att konsolidera den sådan typ av koncern utan omfattande justeringar innebär en avvikelse mot förvärvsmetod med proportionell konsolidering.

De justeringar som måste göras vid konsolidering av civilrättsliga underkoncerner som består av delägda företag och uppstått genom interna förvärv är:

- Internvinst-/förlust i koncernföretags aktier
- Eliminerat eget kapital: justering till ursprungligt förvärvsvärde
- Återföring av koncernmässiga anskaffningsvärden (i underkoncernen) som uppstått vid koncernbildning

- Återföring av årets och ackumulerade avskrivningar/upplösningar på koncernmässiga över-/undervärden i underkoncernen
- Justering för intresseföretag som konsoliderats enligt kapitalandelsmetoden
- Justering av minoritetsintressen som uppstått vid konsolidering av delägda dotterföretag.

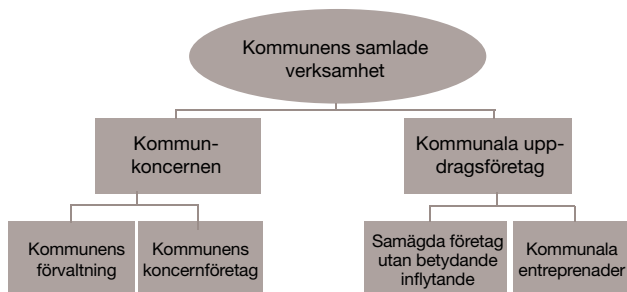
Pensionsredovisning

Kommunen pensionsredovisning sker enligt den sk. blandmodellen vilket motiveras av kommunallagens balanskrav. Motsvarande redovisning i koncernföretagen sker enligt den sk fullfonderingsmodellen. Av förarbeten till Lag om kommunal redovisning framgår att justering för olikheter i pensionsredovisning mellan kommunen och dess företag ej ska ske i den sammanställda redovisningen.

Definition av den samlade kommunala verksamheten

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en beskrivning av de enheter som ingår i den samlade kommunala verksamheten. Det kan bl. a. ske i form av ett organisationschema med följande struktur:

Schematisk beskrivning av den samlade kommunala verksamhetens olika enheter



RKR 8.2 Sammanställd redovisning

Gemensam förvaltningsberättelse

Den gemensamma förvaltningsberättelsen ska omfatta den samlade kommunala verksamheten. Informationen om den kommunala förvaltningen, den kommunala koncernen, koncernföretagen och uppdragsföretagen kan vara av olika innehåll. Nedan åskådliggörs vad som utgör rimliga krav på information:

	Kommunen	Koncernföretagen	Uppdragsföretag med ägarandelar
Viktiga förhållande för bedömning av ekonomin	JA	JA	Vid behov
Händelser av väsentlig betydelse	JA	JA	Vid behov
Den samlade verksamhetens utveckling	JA	JA	JA, om den är av betydande omfattning
Väsentliga personalförhållanden	JA	JA	NEJ
Sjukfrånvaro	JA	NEJ	NEJ
Andra förhållanden, tex måluppfyllelse	JA	JA	JA
Uppföljning av god ekonomisk hushållning	JA	JA	JA

Det är kommunens egna måluppfyllelse som ska redovisas i förvaltningsberättelsen. Redovisningen av koncern- och uppdragsföretagen ska därför avse hur den kommunala verksamhet som bedrivs i dessa enheter bidrar till kommunens måluppfyllelse bl. a. vad det gäller god ekonomisk hushållning.

Särskilda upplysningar i den gemensamma förvaltningsberättelsen

Särskilda upplysningar om ekonomi och verksamhet ska lämnas om koncernföretagen. Det bör dels ske genom en analys av enheternas ekonomiska ställning och utveckling samt de risker som deras verksamhet är förknippad med. Vidare ska de upplysningarna ge en samlad bild av de ekonomiska engagemangen i företagen. Det kan bl. a. ske genom en redovisning enligt följande:

Bidrag, tillskott och utdelningar

Enhet	Ägartillskott		Koncernbidrag		Utdelning	
	Givna	Mottagna	Givna	Mottagna	Givna	Mottagna
Kommunen						xx mkr
Moder A	xx mkr			xxx mkr	xx mkr	
-Dotter B		xx mkr				
-Dotter C			xxx mkr			
-Dotter D			xx mkr			

Kostnader, intäkter, räntor, fordringar och skulder

Enhet	Försäljning		Räntor Kostnader	Intäkt	Lån		Borgen	
	Köpare	Säljare			Givare	Mottagare	Givare	Mottagare
Kommunen	xxx mkr	-		x mkr	xxx mkr		xxx mkr	
Moder A				x mkr	xxx mkr			xx mkr
-Dotter B		x mkr	x mkr			xx mkr		x mkr
-Dotter C		xx mkr	x mkr			xx mkr		x mkr
-Dotter D		xx mkr	x mkr			xx mkr		x mkr

Rådet för kommunal redovisning

är normgivande organ för redovisningen på det kommunala området, det vill säga för kommuner, landsting och kommunalförbund.

Bokföring och redovisning ska fullgöras enligt god redovisningssed. Till god sed hör att följa rekommendationer som ges av normgivande organ. Om man avviker från dessa ska upplysning om detta och skälen för avvikelsen anges i årsredovisningen.

Rådet för kommunal redovisning

publicerar normerande text under rubriken Rekommendationer. Vad som i övrigt publiceras av Rådet för kommunal redovisning, såsom vägledningar och idéskrifter är inte normerande, men kan vara till hjälp vid behov av tolkning av vad som är god redovisningssed.

ISBN-nummer: 978-91-981335-2-3