

REGLUGERÐ FRAMKVÆMDASTJÓRNARINNAR (EB) nr. 495/2009

2010/EES/64/15

frá 3. júní 2009

um breytingu á reglugerð (EB) nr. 1126/2008 um innleiðingu tiltekinna, alþjóðlegra reikningsskilastaðla í samræmi við reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 að því er varðar alþjóðlegan reikningsskilastaðal, IFRS-staðal 3 (*)

FRAMKVÆMDASTJÓRN EVRÓPUBANDALAGANNA HEFUR,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins,

með hliðsjón af reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 frá 19. júlí 2002 um beitingu alþjóðlegra reikningsskilastaðla (1), einkum 1. mgr. 3. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

- 1) Með reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 1126/2008 (2) voru samþykktir alþjóðlegir staðlar og tülkanir sem voru fyrir hendi 15. október 2008.
- 2) Hinn 10. janúar 2008 gaf Alþjóðareikningsskilaráðið (IASB) út alþjóðlegan reikningsskilastaðal (IFRS-staðal) 3, (endurskoðaður), *sameining fyrirtækja*, hér á eftir nefndur „endurskoðaður IFRS-staðal 3“. Endurskoðaður IFRS-staðal 3 fastsetur meginreglur og reglur um það hvernig yfirtökuaðili í sameiningu fyrirtækja skal bókfæra og meta mismunandi þætti (s.s. aðgreinanlegar eignir, yfirtæknar skuldir, hluti sem ekki eru ráðandi og viðskiptavild) í tengslum við reikningshaldslega meðferð yfirtöku. Í staðlinum er einnig mælt fyrir um þær upplýsingar sem greina skal frá varðandi slík viðskipti.
- 3) Með samráði við sérfræðingahóp (TEG) Evrópsku ráðgjafarnefndarinnar um reikningsskil (EFRAG) er það staðfest að endurskoðaður IFRS-staðal 3 uppfyllir tæknilegu skilyrðin fyrir innleiðingu sem eru sett fram í 2. mgr. 3. gr. reglugerðar (EB) nr. 1606/2002. Endurskoðunarhópurinn um ráðgjöf um reikningsskilastaðla lagði mat á álit Evrópsku ráðgjafarnefndarinnar um reikningsskil (EFRAG) um stuðning við staðlana, í samræmi við ákvörðun framkvæmdastjórnarinnar 2006/505/EB frá 14. júlí 2006 um skipun endurskoðunarhóps um ráðgjöf um reikningsskilastaðla til að ráðleggja framkvæmdastjórninni um hlutlægni og hlutleysi álita EFRAG (3), og tilkynnti framkvæmdastjórn Evrópubandalaganna að álitid væri yfirvegað og hlutlægt.

- 4) Innleiðing hins endurskoðaða IFRS-staðals 3 felur þess vegna í sér breytingar á IFRS-staðli 1, IFRS-staðli 2, IFRS-staðli 7, alþjóðlegum reikningsskilastaðli (IAS-staðli) 12, IAS-staðli 16, IAS-staðli 28, IAS-staðli 32, IAS-staðli 33, IAS-staðli 34, IAS-staðli 36, IAS-staðli 37, IAS-staðli 38, IAS-staðli 39 og 9. tülkun alþjóðlegrar tülkunarnefndar um reikningsskil (IFRIC-tülkun 9) til að tryggja sá samræmi á milli alþjóðlegra reikningsskilastaðla.

- 5) Því ber að breyta reglugerð (EB) nr. 1126/2008 til samræmis við það.

- 6) Ráðstafanirnar, sem kveðið er á um í þessari reglugerð, eru í samræmi við álit stýrjnefndarinnar um reikningsskil,

SAMÞYKKT REGLUGERÐ ÞESSA:

1. gr.

Viðauka við reglugerð (EB) nr. 1126/2008 er breytt sem hér segir:

1. Í stað alþjóðlegs reikningsskilastaðals, IFRS-staðals 3, *sameining fyrirtækja*, kemur endurskoðaður IFRS-staðal 3 eins og sett er fram í viðaukanum við þessa reglugerð.

2. IFRS-staðli 1, IFRS-staðli 2, IFRS-staðli 7, alþjóðlegum reikningsskilastaðli (IAS-staðli) 12, IAS-staðli 16, IAS-staðli 28, IAS-staðli 32, IAS-staðli 33, IAS-staðli 34, IAS-staðli 36, IAS-staðli 37, IAS-staðli 38, IAS-staðli 39 og 9. tülkun alþjóðlegrar tülkunarnefndar um reikningsskil (IFRIC-tülkun 9) er breytt í samræmi við breytingarnar á IFRS-staðli 3 eins og sett er fram í viðaukanum við þessa reglugerð.

2. gr.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtið. ESB L 149, 12.6.2009, bls. 22. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 115/2009 frá 22. október 2009 um breytingu á XXII. viðauka (Félagaréttur) við EES-samninginn, sjá EES-viðbætur við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins nr. 68, 17.12.2009, bls. 17.

(1) Stjtið. EB L 243, 11.9.2002, bls. 1.

(2) Stjtið. ESB L 320, 29.11.2008, bls. 1.

(3) Stjtið. ESB L 199, 21.7.2006, bls. 33.

Félög skulu beita endurskoðuðum IFRS-staðli 3, eins og hann er settur fram í viðaukanum við þessa reglugerð, eigi síðar en frá og með upphafsdegi fyrsta fjárhagsárs þeirra sem hefst eftir 30. júní 2009.

3. gr.

Reglugerð þessi öðlast gildi á þriðja degi eftir að hún birtist í *Stjórnartíðindum Evrópusambandsins*.

Reglugerð þessi er bindandi í heild sinni og gildir í öllum aðildarríkjunum án frekari lögfestingar.

Gjört í Brussel 3. júní 2009.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

Charlie McCREEVY

framkvæmdastjóri.

VIÐAUKI

ALÞJÓÐLEGIR REIKNINGSSKILASTADLAR

IFRS-staðall 3	Sameining fyrirtækja
----------------	----------------------

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL 3

Sameining fyrirtækja

MARKMIÐ

1. Markmiðið með þessum reikningsskilastaðli er að auka mikilvægi, áreiðanleika og samanburðarhæfi upplýsinga sem eining, sem reikningsskilin taka til, veitir um sameiningu fyrirtækja og áhrif þess í reikningsskilum sínum. Í þeim tilgangi fastsetur þessi IFRS-staðall meginreglur og kröfur um það hvernig yfirtökuaðili:
 - a) færir og metur í reikningsskilum sínum þær aðgreinanlegu eignir sem hann yfirtekur, yfirteknar skuldir og alla hluti sem ekki eru ráðandi í yfirtekna aðilanum,
 - b) færir og metur viðskiptavild, sem yfirtekin er við sameiningu fyrirtækja, eða ágóða af hagstæðum kaupum og
 - c) ákvarðar hvaða upplýsingar skal birta til að gera notendum reikningsskila kleift að meta eðli og fjárhagsleg áhrif sameiningar fyrirtækja.

GILDISSVIÐ

2. Þessi IFRS-staðall á við um viðskipti eða annan atburð sem fellur að skilgreiningu á sameiningu fyrirtækja. Þessi IFRS-staðall gildir ekki um:
 - a) stofnun fyrirtækis um sameiginlegt verkefni.
 - b) yfirtöku eignar eða eignaflokks sem ekki myndar fyrirtæki. Í slíkum tilvikum skal yfirtökuaðili greina og færa einstakar aðgreinanlegar yfirteknar eignir (þ.m.t. þær eignir sem falla að skilgreiningu og uppfylla færsluskilyrði óefnislegra eigna í IAS-staðli 38, *óefnislegar eignir*) og yfirteknar skuldir. Kostnað samstæðu skal færa á einstakar aðgreinanlegar eignir og skuldir á grundvelli hlutfallslegs gangvirkis þeirra á kaupdegi. Slík viðskipti eða slíkur atburður hefur ekki í för með sér viðskiptavild.
 - c) sameinaðar einingar eða fyrirtæki undir sameiginlegri stjórn (liðir B1–B4 eru leiðbeinandi um beitingu í þessu sambandi).

SKILGREINING Á SAMEININGU FYRIRTÆKJA

3. Eining skal ákvarða hvort viðskipti eða annar atburður sé sameining fyrirtækja með því að beita skilgreiningunni í þessum IFRS-staðli, sem krefst þess að yfirteknar eignir og skuldir mynda fyrirtæki. Ef þær eignir, sem eru yfirteknar, eru ekki fyrirtæki skal eining, sem reikningsskil taka til, færa viðskiptin eða annan atburð sem eignakaup. Í liðum B5–B12 er að finna leiðbeiningar um skilgreiningu á sameiningu fyrirtækja og skilgreiningu á fyrirtæki.

YFIRTÖKUADFERÐIN

4. Eining skal gera grein fyrir sameiningu fyrirtækja með því að beita yfirtökuaðferðinni.
5. Beiting yfirtökuaðferðarinnar krefst:
 - a) skilgreiningar á yfirtökuaðila
 - b) ákvörðunar á dagsetningu yfirtöku
 - c) færslu og mats á þeim aðgreinanlegu eignum sem yfirteknar eru, yfirteknum skuldum og öllum hlutum, sem ekki eru ráðandi í yfirtekna aðilanum, og
 - d) færslu og mats á viðskiptavild eða hagnaði vegna hagstæðra kaupa.

Skilgreining á yfirtökuaðila

6. Við hverja sameiningu fyrirtækja skal skilgreina einn aðila sameiningarinnar sem yfirtökuaðila.
7. Leiðbeiningarnar í IAS-staðli 27, *samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil*, skulu notaðar til að skilgreina yfirtökuaðilann — þá einingu sem öðlast yfirráð yfir yfirtekna aðilanum. Ef sameining fyrirtækja hefur átt sér stað, en við notkun leiðbeininganna í IAS-staðli 27 kemur ekki skýrt fram hver sameinuðu eininganna er yfirtökuaðilinn, skulu þættirnir í liðum B14–B18 hafðir í huga við þá ákvörðun.

Ákvörðun á dagsetningu yfirtöku

8. Yfirtökuaðili skal tilgreina yfirtökudagsetninguna, sem er sú dagsetning sem hann öðlast yfirráð yfir yfirtekna aðilanum.

9. Sú dagsetning þegar yfirtökuaðili öðlast yfirráð yfir yfirtekna aðilanum er venjulega dagsetningin þegar yfirtökuaðili yfirfærir endurgjaldið með löglegum hætti, yfirtekur eignir og skuldir yfirtekna aðilans — greiðsludagur. Þó er hugsanlegt að yfirtökuaðili öðlist yfirráð á degi sem er annaðhvort fyrir eða eftir greiðsludag. Yfirtökudagur er til dæmis á undan greiðsludegi ef skriflegur samningur veitir yfirtökuaðila yfirráð yfir yfirtekna aðilanum á degi sem er á undan greiðsludegi. Yfirtökuaðili skal taka tillit til allra viðeigandi málsatvika og kringumstæðna þegar dagsetning yfirtöku er tilgreind.

Færsla og mat á þeim aðgreinanlegu eignum sem yfirteknar eru, yfirteknum skuldum og öllum hlutum sem ekki eru ráðandi í yfirtekna aðilanum

Færsluregla

10. Frá og með yfirtökudegi skal yfirtökuaðili færa aðgreinanlegar yfirteknar eignir, yfirteknar skuldir og alla hluti sem ekki eru ráðandi í yfirtekna aðilanum, aðskilið frá viðskiptavild. Færsla aðgreinanlegra eigna sem yfirteknar eru og yfirtekinna skulda skal vera í samræmi við þau skilyrði sem tilgreind eru í 11. og 12. lið.

Færsluskilyrði

11. Til að uppfylla skilyrði um færslu samkvæmt yfirtökuáferð þurfa yfirteknar, aðgreinanlegar eignir og yfirteknar skuldir á yfirtökudegi að falla að skilgreiningu á eignum og skuldum í *Ramma um gerð og framsetningu reikningsskila*. Kostnaður, sem yfirtökuaðili gerir ráð fyrir, en er ekki skylt að stofna til í framtíðinni vegna áætlunar sinnar um að hætta tiltekinni starfsemi yfirtekna aðilans eða segja upp starfsmönnum yfirtekna aðilans eða færa þá til í starfi, myndar t.d. ekki skuldbindingu á yfirtökudaginn. Þess vegna færir yfirtökuaðili ekki þann kostnað sem hluta af beitingu yfirtökuáferðarinnar. Í staðinn færir yfirtökuaðili þann kostnað í reikningsskil sín eftir sameiningu í samræmi við aðra alþjóðlega reikningsskilastaðla.
12. Auk þess skulu aðgreinanlegu, yfirteknu eignir og skuldirnar vera hluti af því sem yfirtökuaðili og yfirtekni aðilinn (eða fyrri eigendur) áttu viðskipti með við sameiningu fyrirtækjanna, fremur en niðurstaða einstakra viðskipta, til að uppfylla skilyrði um færslu samkvæmt yfirtökuáferðinni. Yfirtökuaðili skal styðjast við leiðbeiningarnar í 51.–53. lið við ákvörðun á því hvaða yfirteknu eignir eða skuldir eru hluti af kaupnum á yfirtekna aðilanum og hvaða hluti, ef einhver, er niðurstaða annarra einstakra viðskipta, sem ber að færa í samræmi við eðli þeirra og viðeigandi alþjóðlega reikningsskilastaðla (IFRS).
13. Beiting yfirtökuáðila á færslureglunni og skilyrðum hennar getur leitt til færslu á einhverjum þeirra eigna og skulda sem yfirtökuaðili hafði ekki áður fært sem eignir og skuldir í reikningsskilum sínum. Yfirtökuaðili færir t.d. aðgreinanlegu, yfirteknu, óefnislegu eignir, s.s. vöruheiti, einkaleyfi eða viðskiptasamband, sem yfirtekni aðilinn færði ekki sem eignir í reikningsskilum sínum, þar sem þær voru þróaðar innan fyrirtækisins og kostnaðurinn gjaldfærður.
14. Í liðum B28–B40 eru leiðbeiningar um færslu rekstrarleigu og óefnislegra eigna. Í ákvæðum 22.–28. liðar eru tilgreindar þær tegundir aðgreinanlegra eigna og skulda sem fela í sér liði þar sem þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall heimilar takmarkaðar undantekningar frá færslureglunni og skilyrðum hennar.

Flokkun eða tilgreining aðgreinanlegra yfirtekinna eigna og yfirtekinna skulda við sameiningu fyrirtækja

15. Á yfirtökudegi skal yfirtökuaðili flokka eða tilgreina aðgreinanlegu, yfirteknu eignir og skuldirnar sem taldar eru nauðsynlegar til að beita öðrum alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS) síðar. Yfirtökuaðili skal flokka eða tilgreina á grundvelli samningsskilmála, efnahagsaðstæðna, rekstrar- eða reikningsskilnaðferða og annarra aðstæðna, sem máli skipta, eins og staða þeirra er á yfirtökudegi.
16. Í sumum tilvikum heimila alþjóðlegir reikningsskilastaðlar mismunandi reikningsskil eftir því hvernig eining flokkar eða tilgreinir tiltekna eign eða skuld. Dæmi um flokkun og tilgreiningu, sem yfirtökuaðili skal framkvæma á grundvelli viðeigandi aðstæðna eins og þær eru á yfirtökudegi, ná yfir, en takmarkast ekki við:
- flokkun tiltekinna fjáreigna og skuldbindinga sem fjáreign eða skuldbinding á gangvirdi í gegnum rekstrarreikning, eða sem fjáreign til sölu eða fjáreign til gjalddaga, í samræmi við IAS-staðal 39, *fjármálagæringar: færsla og mat*,
 - flokkun afleiðugernings sem áhættuvarnargernings í samræmi við IAS-staðal 39 og
 - mat á því hvort innbyggð afleiða skuli aðskilin frá hýsilsamningnum í samræmi við IAS-staðal 39 (sem er spurning um „flokkun“ þar sem þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall notar það hugtak).

17. Þessi IFRS-staðall kveður á um tvær undantekningar frá meginreglunni í 15. lið:
- a) flokkun leigusamnings annaðhvort sem rekstrarleiga eða fjármögnunarleiga í samræmi við IAS-staðal 17, leigusamningar, og
 - b) flokkun samnings sem vátryggingarsamnings í samræmi við IFRS-staðal 4, *vátryggingarsamningar*.

Yfirtökuaðili skal flokka þessa samninga á grundvelli samningsskilmála og annarra þátta við upphaf samnings (eða, ef skilmálum samningsins hefur verið breytt með þeim hætti að flokkun hans breytist, daginn sem breytingin á sér stað, sem gæti verið yfirtökudagurinn).

Matsregla

18. Yfirtökuaðili skal meta aðgreinanlegu yfirteknu eignirnar og skuldirnar á gangvirkni þeirra á yfirtökudegi.
19. Við hverja sameiningu fyrirtækja skal yfirtökuaðili meta hvern hlut, sem ekki er ráðandi í yfirtekna aðilanum, annaðhvort á gangvirkni eða í hlutfalli við hlutdeild ekki ráðandi hlutar í aðgreinanlegri, hreinni eign yfirtekna aðilans.
20. Í liðum B41–B45 eru leiðbeiningar um mat á gangvirkni tiltekinna, aðgreinanlegra eigna og hluta sem ekki eru ráðandi í yfirteknum aðila. Í ákvæðum 24.–31. liðar eru tilgreindar þær tegundir aðgreinanlegra eigna og skulda sem fela í sér liði þar sem takmarkaðar undantekningar frá matsreglunni eru heimilaðar með þessum alþjóðlega reikningsskilastaðli.

Undantekningar frá færslu- og matsreglum

21. Í þessum IFRS-staðli er kveðið á um takmarkaðar undantekningar frá færslu- og matsreglum. Í ákvæðum 22.–31. liðar er bæði tilgreint við hvaða liði undantekningarnar eiga og eðli þeirra undantekninga. Yfirtökuaðili skal færa þá liði í samræmi við kröfumur í 22.–31. lið sem gerir það að verkum að sumir liðir eru:
- a) annaðhvort færðir með beitingu færsluskilyrða, auk skilyrðanna í 11. og 12. lið, eða í samræmi við kröfur annarra alþjóðlegra reikningsskilastaða (IFRS) þannig að niðurstöður verða aðrar en ef færslureglunni og skilyrðum hennar er beitt.
 - b) metnir við fjárhæð sem er önnur en gangvirkni þeirra á yfirtökudegi.

Undantekningar frá færslureglunni

Óvissar skuldir

22. Í IAS-staðli 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*, er óviss skuld skilgreind sem:
- a) möguleg skuldbinding sem stafar af liðnum atburðum og verður aðeins staðfest þegar einn eða fleiri óvissir atburðir, sem eining hefur ekki fulla stjórn á, eiga sér stað eða eiga sér ekki stað í framtíðinni, eða
 - b) núverandi skuldbinding sem stafar af liðnum atburðum en er ekki færð vegna þess:
 - i. að ekki er líklegt að þörf verði á ústreymi verðmæta sem fela í sér efnahagslegan ávinning til að gera skuldbindinguna upp, eða
 - ii. að ekki er hægt að meta fjárhæð skuldbindingarinnar á nógu áreiðanlegan hátt.

23. Kröfumur í IAS-staðli 37 eiga ekki við þegar ákvarða skal hvaða óvissu skuldbindingar skal færa frá og með yfirtökudeginum. Í stað þess skal yfirtökuaðili frá og með yfirtökudegi færa óvissar skuldbindingar, sem eru yfirteknar vegna sameiningar fyrirtækja, ef þær eru gildar skuldbindingar, sem stafa af fyrri atburðum og hægt er að meta gangvirkni þeirra með áreiðanlegum hætti. Yfirtökuaðili færir þess vegna, gagnstætt því sem gerð er krafa um í IAS-staðli 37, óvissar skuldbindingar, sem eru yfirteknar við sameiningu fyrirtækja, á yfirtökudegi þótt ekki sé líklegt að ústreymi verðmæta, sem fela í sér efnahagslegan ávinning, þurfi til að gera upp skuldbindingarnar. Ákvæði 56. liðar veita leiðbeiningar um síðari reikningshaldslega meðferð óvissra skuldbindinga.

Undantekningar frá bæði færslu- og matsreglum

Tekjuskattar

24. Yfirtökuaðili skal færa og meta frestaða skattinneign eða -skuld sem stafar af yfirtekinni eign eða skuld í kjölfar sameiningar fyrirtækja í samræmi við IAS-staðal 12, *tekjuskattar*.

25. Yfirtökuaðili skal gera grein fyrir hugsanlegum skattaegum áhrifum tímabundins mismunar og yfirfærslna yfirtekens aðila sem eru fyrir hendi á yfirtökudegi eða leiða af yfirtökunni í samræmi við IAS-staðal 12.

Starfskjör

26. Yfirtökuaðili skal færa og meta skuld (eða hugsanlega eign) í tengslum við starfskjör starfsmanna yfirtekens aðila í samræmi við IAS-staðal 19, *starfskjör*.

Ábyrgðartryggðar eignir

27. Seljandi getur við sameiningu fyrirtækja samkvæmt samningi tryggt yfirtökuaðila gegn ófyrirséðum atburðum eða óvissu vegna tiltekinnar eignar, eða hluta af eign, eða skuldar. Seljandi getur t.d. tryggt yfirtökuaðila gegn tapi sem fer yfir tiltekna fjárhæð skuldar sem leiðir af tilteknum ófyrirséðum atburði; seljandi tryggir m.ö.o. að skuld yfirtökuaðila fari ekki yfir tilgreinda fjárhæð. Af því leiðir að yfirtökuaðili eignast ábyrgðartryggða eign. Yfirtökuaðili skal færa ábyrgðartryggða eign um leið og hann færir ábyrgðartryggða liðinn og á sama grundvelli og ábyrgðartryggða liðinn, með fyrirvara um þörf fyrir virðismat á fráviki vegna óinnheimtanlegra fjárhæða. Ef ábyrgðartryggingin tengist eign eða skuld, sem er færð á yfirtökudegi og metin á gangvirði þess dags, skal yfirtökuaðili færa ábyrgðartryggðu eignina á yfirtökudegi samkvæmt mati á gangvirði þess dags. Að því er varðar ábyrgðartryggða eign, sem metin er á gangvirði, er við gangvirðismat tekið tillit til áhrifa af óvissu um framtíðarsjóðstreymi vegna innheimtanleika krafna en sérstakt virðismat vegna frávika er ekki nauðsynlegt (liður B41 er leiðbeinandi um beitingu).

28. Í sumum tilvikum kann ábyrgðartryggingin að tengjast eign eða skuld sem er undantekning frá færslu- eða matsreglunum. Ábyrgðartrygging getur til dæmis verið tengd óvissri skuld sem ekki er færð á yfirtökudegi þar eð ekki er unnt að meta gangvirði hennar með áreiðanlegum hætti á þeim degi. Að öðrum kosti getur ábyrgðartrygging verið tengd eign eða skuld, til dæmis vegna starfskjara, sem er metin á öðrum grundvelli en gangvirði á yfirtökudegi. Í því tilviki skal færa og meta ábyrgðartrygginguna miðað við sömu forsendur og notaðar eru við mat á ábyrgðartryggða liðnum, með fyrirvara um mat stjórnenda á innheimtanleika ábyrgðartryggða liðarins og allar samningslegar takmarkanir á fjárhæð ábyrgðarinnar. Í 57. lið er að finna leiðbeiningar um síðari reikninghaldslega meðferð ábyrgðartryggðra eigna.

Undantekningar frá matsreglunni

Endurkeypt réttindi

29. Yfirtökuaðili skal meta virði endurkeyptra réttinda, sem færð eru sem óefnislegar eignir, á grundvelli efiðstandandi samningskilmála í tengdum samningi, án tillits til þess hvort markaðsaðilar kynnu að íhuga hugsanlega endurnýjun á samningum við ákvörðun á gangvirðismati. Liðir B35 og B36 eru leiðbeinandi um tengda beitingu.

Greiðsla eignarhlutatengdrar umbunar

30. Yfirtökuaðili skal meta skuldbindingu eða eiginfjárgerning ef greiðsla eignarhlutatengdrar umbunar yfirtökuaðila kemur í stað greiðslna eignarhlutatengdrar umbunar yfirtekna aðilans í samræmi við aðferðina í IFRS-staðli 2, *eignarhlutatengdar greiðslur*. (Þessi IFRS-staðall vísar til niðurstöðu þeirrar aðferðar sem „markaðsmats“ umbunar.)

Eignir sem haldið er til sölu

31. Yfirtökuaðili skal meta yfirtekna fastafjármuni (eða ráðstöfunarflokka) sem eru til sölu á yfirtökudegi í samræmi við flokkun IFRS-staðal 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*, á gangvirði að frádrögnum kostnaði vegna sölu í samræmi við 15.–18. lið þess IFRS-staðals.

Færsla og mat á viðskiptavild eða hagnaði vegna hagsteðra kaupna

32. Yfirtökuaðili skal færa viðskiptavild frá og með yfirtökudegi sem þá fjárhæð sem a) er yfir b) undir:

a) samtölu:

- i. yfirfærðs endurgjalds, sem er metin í samræmi við þennan IFRS-staðal, sem yfirleitt krefst gangvirðis á yfirtökudegi (sjá 37. lið)
- ii. fjárhæðar allra hluta, sem ekki eru ráðandi í yfirtekna aðilanum og eru metnir í samræmi við þennan IFRS-staðal, og

iii. við sameiningu fyrirtækja, sem fram fer í áföngum (sjá 41. og 42. lið), gangvirkis þeirra hluta sem yfirtökuaðili átti í yfirtekna aðilanum fyrir sameiningu á yfirtökudegi.

b) nettó fjárhæð yfirtekinnna aðgreinanlegra eigna og skulda, sem metnar eru í samræmi við þennan IFRS-staðal á yfirtökudegi.

33. Við sameiningu fyrirtækja, þar sem yfirtökuaðili og yfirtekinn aðili (eða fyrrverandi eigendur hans) skiptast einungis á hlutdeild í eigin fé, kann að vera unnt að meta með áreiðanlegri hætti gangvirði hlutdeildar í eigin fé yfirtekna aðilans á yfirtökudegi en gangvirði hlutdeildar yfirtökuaðilans í eigin fé á yfirtökudegi. Í því tilviki skal yfirtökuaðili ákvarða fjárhæð viðskiptavildar með því að nota gangvirði hlutdeilar yfirtekna aðilans í eigin fé á yfirtökudegi í stað þess að nota gangvirði hlutdeildar sem er yfirfærð á yfirtökudegi. Til að ákvarða fjárhæð viðskiptavildar við sameiningu fyrirtækja þegar ekkert endurgjald er greitt, skal yfirtökuaðili nota gangvirði á hlutdeild yfirtökuaðila í yfirtekna aðilanum á yfirtökudegi samkvæmt virðismatsaðferð í stað gangvirkis greidds endurgjalds á yfirtökudegi (i. liður a-liðar 32. liðar). Liðir B46–B49 eru leiðbeinandi um tengda beitingu.

Hagstæð kaup

34. Yfirtökuaðili gerir stundum hagstæð kaup, sem er sameining fyrirtækja þar sem fjárhæðin í b-lið 32. liðar er hærri en samtala fjárhæðanna sem tilgreindar eru í a-lið 32. liðar. Ef sú umframfjárhæð er enn fyrir hendi eftir að kröfur í 36. lið hafa verið uppfylltar skal yfirtökuaðili gera grein fyrir hagnaði, sem af því leiðir, í rekstrarreikningi á yfirtökudegi. Hagnaðinn skal tengja við yfirtökuaðila.
35. Hagstæð kaup geta til dæmis átt sér stað við sameiningu fyrirtækja sem er nauðungarsala og seljandinn neyðist til að selja. Hins vegar geta undantekningar að því er varðar færslu og mat á tilteknum liðum, sem ræddir eru í 22.–31. lið, leitt til færslu hagnaðar (eða breytinga á fjárhæð færðs hagnaðar) af hagstæðum kaupum.
36. Áður en hagnaður af hagstæðum kaupum er færður skal yfirtökuaðili endurneta hvort allar yfirteknar eignir og skuldir hafi verið rétt skilgreindar og færa allar viðbótareignir eða -skuldir sem eru skilgreindar í þeirri endurskoðun. Yfirtökuaðili skal síðan endurskóða verklag sem notað er til að meta þær fjárhæðir sem þessi IFRS-staðall gerir kröfu um að gerð sé grein fyrir á yfirtökudeginum vegna alls eftirfarandi:

- a) yfirtekinnna, aðgreinanlegra eigna og skulda,
- b) hluta, sem ekki eru ráðandi í yfirtekna aðilanum, ef við á
- c) vegna sameiningar fyrirtækja sem fram fer í áföngum, þeirrar hlutdeildar sem yfirtökuaðili átti í yfirtekna aðilanum fyrir sameiningu og
- d) yfirfærðs endurgjalds.

Markmið endurskoðunarinnar er að tryggja að mat endurspegli með viðeigandi hætti allar fyrirliggjandi upplýsingar um endurgjald á yfirtökudegi.

Yfirfært endurgjald

37. Endurgjald, sem yfirfært er við sameiningu fyrirtækja, skal meta á gangvirði, sem skal reikna sem summu gangvirkis þeirra eigna sem yfirtökuaðili yfirfærir á yfirtökudegi, skulda sem yfirtökuaðili stofnar til gagnvart fyrri eigendum og eiginfjárlutdeildar, sem yfirtökuaðili gefur út. (Ef um er að ræða skipti á hluta af greiðslum eignarhlutategndrar umbunar yfirtökuaðilans og umbun, sem er í eigu starfsmanna yfirtekna aðilans, og sá hluti er innifalinn í yfirfærðu endurgjaldi við sameiningu fyrirtækjanna, skal hann þó metinn í samræmi við 30. lið fremur en á gangvirði.) Dæmi um hugsanlegt form endurgjalds er reiðufé, aðrar eignir, fyrirtæki eða dótturfyrirtæki yfirtökuaðila, óvissar greiðslur, hefðbundnir eiginfjárgermingar eða forgangseiginfjárgermingar, valréttur, kaupréttur og hlutir í sameiginlegum einingum.
38. Í yfirfærðu endurgjaldi getur verið eign eða skuld yfirtökuaðila á bókfærðu verði sem er annað en gangvirði á yfirtökudegi (t.d. ópeningalegar eignir eða fyrirtæki yfirtökuaðila). Í því tilviki skal endurneta yfirfærðar eignir eða skuldir á gangvirði á yfirtökudegi og færa þann hagnað eða tap, sem af því getur leitt, í rekstrarreikning. Stundum verða yfirfærðar eignir eða skuldir áfram innan sameinaðrar einingar eftir sameiningu fyrirtækja (t.d. þegar eignir eða skuldir eru yfirfærðar til yfirtekna aðilans fremur en til fyrri eigenda), og yfirtökuaðili heldur yfirráðum yfir þeim. Við þær aðstæður skal yfirtökuaðili meta þær eignir og skuldir á bókfærðu verði rétt fyrir yfirtökudag og ekki færa hagnað eða tap í rekstrarreikning af eignum eða skuldum sem yfirtökuaðili hefur yfirráð yfir bæði fyrir og eftir sameiningu fyrirtækja.

Óvissar greiðslur

39. Endurgjald, sem yfirtökuaðili færir yfir í skiptum fyrir yfirtekinn aðila, felur í sér hverja þá eign eða skuld sem leiðir af samkomulagi um óvissa greiðslu (sjá 37. lið). Yfirtökuaðili skal færa óvissa greiðslu á gangvirði á yfirtökudegi sem hluta af yfirfærðu endurgjaldi í skiptum fyrir yfirtekinn aðila.
40. Yfirtökuaðili skal flokka skuldbindingu til að greiða óvissa greiðslu sem skuld eða sem eigið fé á grundvelli skilgreininga á eiginfjárgæringi og fjárskuld í 11. lið IAS-staðals 32, *fjármálagæringar: framsetning*, eða öðrum viðeigandi IFRS-stöðlum. Yfirtökuaðili skal flokka rétt til að skila áður yfirfærðu endurgjaldi sem eign ef tiltekin skilyrði eru uppfyllt. Í 58. lið er að finna leiðbeiningar um síðari færslur að því er varðar óvissu endurgjald.

*Frekari leiðbeiningar um beitingu yfirtökuaðferðar á tilteknar tegundir sameininga fyrirtækja**Sameining fyrirtækja sem fer fram í áföngum*

41. Yfirtökuaðili öðlast stundum yfirráð yfir yfirteknum aðila sem hann átti eignarhlut í rétt fyrir yfirtökudag. Eining A átti til dæmis 35% hlut, sem ekki var ráðandi, í einingu B hinn 31. desember 20X1. Þann dag kaupir eining A til viðbótar 40% hlut í einingu B og nær þannig yfirráðum yfir einingu B. Í þessum IFRS-staðli nefnast þess háttar viðskipti „sameining fyrirtækja í áföngum“, stundum nefnt „stigskipt yfirtaka“ (step acquisition).
42. Við sameiningu fyrirtækja, sem fram fer í áföngum, skal yfirtökuaðili endurmeta þá eignarhlutdeild í yfirtekna aðilanum, sem yfirtökuaðili átti áður, á gangvirði á yfirtökudegi og færa þann hagnað eða tap, ef við á, í rekstrarreikning. Á fyrri reikningsskilatímabilum gæti yfirtökuaðili hafa fært breytingar á virði eignarhlutdeilda í yfirtekna aðilanum á aðra heildarafkomu (t.d. þegar fjárfesting hefur verið skilgreind til sölu). Þegar svo er skal færa þá fjárhæð, sem var færð á aðra heildarafkomu, á sama grundvelli og krafist væri ef yfirtökuaðili hefði ráðstafað fjárhæðinni beint á eignarhlutdeild sem hann átti fyrir yfirtöku.

Sameining fyrirtækja án yfirfærslu endurgjalds

43. Yfirtökuaðili öðlast stundum yfirráð yfir yfirteknum aðila án þess að endurgjald sé yfirfært. Reikningsskil samkvæmt yfirtökuaðferð vegna sameiningar fyrirtækja á við um þá tegund yfirtöku. Þess háttar aðstæður eru m.a. þegar:
- a) Yfirtekinn aðili endurkaupir nægjanlegan fjölda eigin hluta þannig að viðkomandi fjárfestir (yfirtökuaðili) nær yfirráðum.
 - b) Neitunarvald minnihluta, sem áður kom í veg fyrir yfirráð yfirtökuaðila yfir yfirteknum aðila, þar sem yfirtökuaðili réð yfir meirihluta atkvæðisréttar, fellur úr gildi.
 - c) Yfirtökuaðili og yfirtekinn aðili gera samkomulag um að sameina fyrirtækin einungis með samningi. Yfirtökuaðili yfirfærir ekkert endurgjald í skiptum fyrir yfirráð yfir yfirteknum aðila og á enga eignarhlutdeild í yfirtekna aðilanum, hvorki fyrir né á yfirtökudegi. Dæmi um sameiningu fyrirtækja, sem einungis næst með samningi, er þegar tvö fyrirtæki sameinast með svonefndu „samheftu fyrirkomulag“ (stapling arrangement) eða þegar stofnað er fyrirtæki sem skráð er á tveimur verðbréfamörkuðum.
44. Þegar sameining fyrirtækja næst einungis með samningi skal yfirtökuaðili tengja fjárhæð hreinnar eignar yfirtekna aðila, sem er færð í samræmi við þennan IFRS-staðal, við eigendur yfirtekna aðilans. Sú eiginfjárhlutdeild í yfirtekna aðilanum, sem er í eigu annarra aðila en yfirtökuaðila, er m.ö.o. svonefndur hlutur sem ekki er ráðandi í reikningsskilum yfirtökuaðila eftir yfirtöku, jafnvel þótt öll eiginfjárhlutdeild í yfirtekna aðilanum sé heimfærð á hlutinn sem ekki er ráðandi.

Matstímabil

45. Ef fyrstu reikningsskil vegna sameiningar fyrirtækja er ekki lokið við lok reikningsskilatímabilsins, þegar sameiningin á sér stað, skal yfirtökuaðili gera grein fyrir bráðabirgðafjárhæðum í eigin reikningsskilum vegna þeirra liða sem ekki fengu fullnægjandi reikningshaldslega meðferð. Á matstímabilinu skal yfirtökuaðili leiðrétta afturvirkta bráðabirgðafjárhæðir, sem færðar voru á yfirtökudegi, til að endurspegla nýjar upplýsingar um málavexti og aðstæður frá og með yfirtökudegi sem hefðu, ef þær hefðu legið fyrir, haft áhrif á matið á færðu fjárhæðunum frá og með þeim degi. Á matstímabilinu skal yfirtökuaðili einnig færa viðbótareignir eða -skuldir ef nýjar upplýsingar koma fram um málavexti og aðstæður frá og með yfirtökudegi sem hefðu, ef þær hefðu legið fyrir, haft áhrif á færslu þessara eigna og skulda frá og með þeim degi. Matstímabilinu lýkur um leið og yfirtökuaðili fær þær upplýsingar sem hann sóttist eftir um málavexti og aðstæður frá og með yfirtökudegi eða kemst að því að frekari upplýsingar eru ekki fánlegar. Þó skal matstímabil ekki vara lengur en eitt ár frá yfirtökudegi.

46. Matstímabilið er það tímabil eftir yfirtökudag þegar yfirtökuaðili getur leiðrétt þær bráðabirgðafjárhæðir sem færðar voru vegna sameiningar fyrirtækja. Matstímabilið gefur yfirtökuaðila sanngjarnan tíma til að safna upplýsingum sem nauðsynlegar eru til að skilgreina og meta eftirfarandi, frá og með yfirtökudegi, í samræmi við kröfur þessa IFRS-staðals:
- aðgreinanlegar eignir, sem yfirteknar eru, yfirteknar skuldir og alla hluti sem ekki eru ráðandi í yfirtekna aðilanum,
 - yfirfært endurgjald fyrir yfirtekinn aðila (eða þá fjárhæð sem notuð er til að meta viðskiptavild),
 - vegna sameiningar fyrirtækja, sem fram fer í áföngum, þá eiginfjárlutdeild sem yfirtökuaðili átti í yfirtekna aðilanum fyrir sameiningu og
 - viðskiptavild eða hagnað vegna hagstæðra kaupa.
47. Yfirtökuaðili skal taka tillit til allra viðeigandi þátta við ákvörðun um hvort upplýsingar, sem fengnar eru eftir yfirtökudag, hafi áhrif til breytingar á þær fjárhæðir sem færðar hafa verið til bráðabirgða eða hvort upplýsingarnar eru afleiðingar atburða sem áttu sér stað eftir yfirtökudag. Viðeigandi þættir eru m.a. dagsetningar þegar viðbátarupplýsingar eru fengnar og hvort yfirtökuaðili geti tilgreint ástæðu til að breyta bráðabirgðafjárhæðum. Upplýsingar, sem fást stuttu eftir yfirtökudag, eru líklegri til að endurspeglar aðstæður eins og þær voru á yfirtökudegi en upplýsingar sem fást nokkrum mánuðum síðar. Sala eignar til þriðja aðila stuttu eftir yfirtökudag fyrir fjárhæð, sem er verulega langt frá því bráðabirgðagangvirkni sem ákvarðað var þann dag, bendir t.d. til skekkju í bráðabirgðafjárhæðinni, nema unnt sé að tilgreina atburð sem hafi átt sér stað og breytt gangvirðinu.
48. Yfirtökuaðili færir hækkun (lækkun) bráðabirgðafjárhæðar, sem er færð vegna aðgreinanlegrar eignar (skuldar), með hækkun (lækkun) viðskiptavildar. Þó er hugsanlegt að nýjar upplýsingar sem fást á matstímabilinu leiði til leiðréttingar á bráðabirgðafjárhæð fleiri en einnar eignar eða skuldar. Hugsanlegt er t.d. að yfirtökuaðili hafi yfirtekið skuldbindingu um að greiða skadabætur í tengslum við slys á starfsstöð yfirtekens aðila sem fellur að hluta til eða öllu leyti undir ábyrgðartryggingu yfirtekens aðila. Ef yfirtökuaðilinn fær nýjar upplýsingar á matstímabilinu um gangvirði þeirrar skuldbindingar á yfirtökudegi er leiðrétting á viðskiptavild vegna breytinga á færðri bráðabirgðafjárhæð skuldbindingarinnar jafnað saman við (að hluta til eða öllu leyti) samsvarandi leiðréttingu á viðskiptavild vegna breytingar á þeirri fjárhæð sem færð var til bráðabirgða vegna bótakröfu á vátryggjanda.
49. Á matstímabilinu skal yfirtökuaðili færa leiðréttingar á bráðabirgðafjárhæðum eins og reikningsskilum vegna sameiningar fyrirtækja hafi verið lokið á yfirtökudeginum. Þannig skal yfirtökuaðili endurskoða samanburðarupplýsingar vegna fyrri tímabila, sem eru settar fram í reikningsskilunum, eins og þörf krefur, þ.m.t. gera allar breytingar á afskriftum eða öðrum tekjuþáttum sem hafa áhrif á upphafleg reikningsskil.
50. Eftir að matstímabili lýkur skal yfirtökuaðili endurskoða reikningsskil vegna sameiningar fyrirtækjanna til þess eins að leiðrétta skekkjur í samræmi við IAS-staðal 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*.

Ákvörðun um hvað telst hluti af viðskiptum vegna sameiningar fyrirtækja

51. Samband kann að hafa verið milli yfirtökuaðila og yfirtekens aðila eða annað samkomulag hafa verið gert áður en samningaviðræður um sameiningu fyrirtækjanna hófust, eða þeir kunna að gera samkomulag, sem er aðskilið frá sameiningu fyrirtækjanna, meðan á viðræðunum stendur. Yfirtökuaðili skal í báðum tilvikum tilgreina allar þær fjárhæðir sem ekki eru hluti af viðskiptum yfirtökuaðila og yfirtekens aðila (eða fyrri eigenda hans) við sameiningu fyrirtækjanna, þ.e. fjárhæðir sem ekki eru hluti af kaupunum á yfirtekna aðilanum. Sem hluta af því að heita yfirtökuaðferðinni skal yfirtökuaðili einungis færa yfirfært endurgjald fyrir yfirtekinn aðila ásamt yfirteknum eignum og skuldum vegna kaupanna á yfirtekna aðilanum. Aðskilin viðskipti skal færa í samræmi við viðeigandi IFRS-staðla.
52. Viðskipti, sem eiga sér stað af hálfu eða fyrir hönd yfirtökuaðila eða fyrst og fremst í þágu yfirtökuaðila eða sameinaðrar einingar, fremur en í þágu yfirtekens aðila (eða fyrri eigenda hans) fyrir sameiningu, eru líkleg til að flokkast sem aðskilin viðskipti. Eftirfarandi eru dæmi um aðskilin viðskipti sem ekki skal taka til greina við beitingu yfirtökuaðferðarinnar:
- viðskipti þar sem í reynd eru gerð upp fyrir tengsl yfirtökuaðila og yfirtekens aðila
 - viðskipti þar sem starfsfólki eða fyrri eigendum yfirtekens aðila er launað fyrir þjónustu í framtíðinni og
 - viðskipti þar sem yfirteknum aðila eða fyrri eigendum hans er endurgreitt vegna greiðslu á kostnaði yfirtökuaðila við yfirtökuna.

Líðir B50–B62 eru leiðbeinandi um beitingu í þessu sambandi.

Kostnaður vegna yfirtöku

53. Kostnaður vegna yfirtöku er sá kostnaður sem yfirtökuaðili stofnar til við sameiningu fyrirtækja. Þessi kostnaður tekur m.a. til „fundarlauna-“, ráðgjafa-, lögfræði-, reikningsskila-, verðmats- og annarrar sérfræðipóknunar, almenns stjórnunarkostnaðar, þ.m.t. kostnaður vegna reksturs eigin fyrirtækjasvið, ásamt kostnaði við skráningu og útgáfu skulda- og hlutabréfa. Yfirtökuaðili skal færa yfirtökutengdan kostnað sem útgjöld á því tímabili sem til hans er stofnað og þjónustan þegin með einni undantekningu. Kostnað vegna útgáfu skulda- og hlutabréfa skal færa í samræmi við IAS-staðal 32 og IAS-staðal 39.

SÍÐARA MAT OG REIKNINGSSKIL

54. Almennt skal yfirtökuaðili síðan meta og færa yfirteknar eignir og skuldir, skuldir, sem stofnað er til, og eiginfjárgerninga, sem gefnir eru út vegna sameiningar fyrirtækja, í samræmi við aðra viðeigandi IFRS-staðla vegna þessara liða og með hliðsjón af eðli þeirra. Þó veitir þessi IFRS-staðall leiðbeiningar um síðara mat og færslu eftirfarandi yfirtekinna eigna og skulda, skulda, sem stofnað er til, og útgefna eiginfjárgerninga vegna sameiningar fyrirtækja:

- a) endurkeypt réttindi,
- b) óvissar skuldir, færðar frá og með yfirtökudegi,
- c) ábyrgðartryggðar eignir og
- d) óvissar greiðslur.

Liður B63 er leiðbeinandi um tengda beitingu.

Endurkeypt réttindi

55. Endurkeypt réttindi, sem færð eru sem óefnisleg eign, skal afskrifa á því sem eftir er af samningstíma þess samnings sem veitir réttindin. Yfirtökuaðili, sem síðar selur endurkeypt réttindi til þriðja aðila, skal telja bókfært verð óefnislegu eignarinnar með í uppgjöri á hagnaði eða tapi á sölunni.

Óvissar skuldir

56. Eftir upphafsferlu og þar til skuld er gerð upp, fellur niður eða fýrnist, skal yfirtökuaðili meta óvissa skuld, sem er færð við sameiningu fyrirtækja, sem hærrí fjárhæðina af:
- a) fjárhæðinni, sem væri færð í samræmi við IAS-staðal 37, og
 - b) fjárhæðinni, sem var færð upphaflega, að frádregnum, ef við á, uppsöfnuðum afskriftum, færðum í samræmi við IAS-staðal 18, *reglulegar tekjur*.

Þessi krafa gildir ekki um samninga sem færðir eru í samræmi við IAS-staðal 39.

Ábyrgðartryggðar eignir

57. Við lok hvers síðara reikningsskilatímabils skal yfirtökuaðili meta ábyrgðartryggða eign, sem var færð á yfirtökudegi, á sama grundvelli og ábyrgðartryggða skuldin eða eignin, með fyrirvara um allar samningsbundnar takmarkanir á fjárhæðinni, og, fyrir ábyrgðartryggða eign, sem ekki er síðar metin á gangvirði, mat stjórnenda á innheimtanleika ábyrgðartryggðu eignarinnar. Yfirtökuaðili skal aðeins afskrá ábyrgðartryggða eign þegar hann innheimtir hana, selur eða með öðrum hætti glatar rétti til hennar.

Óvissar greiðslur

58. Sumar breytingar á gangvirði óvissrar greiðslu, sem yfirtökuaðili færir eftir yfirtökudag, kunna að stafa af viðbótarupplýsingum sem yfirtökuaðili fékk eftir þann dag um málavexti og aðstæður á yfirtökudegi. Þess háttar breytingar eru leiðréttingar á matsfímabili í samræmi við 45.-49. lið. Breytingar, sem verða vegna atburða eftir yfirtökudag, s.s. til að ná tekjumarkmiðum, tilteknu hlutabréfaverði eða markmiðum rannsóknar- og þróunarverkefnis, eru þó ekki leiðréttingar á matsfímabili. Yfirtökuaðili skal færa breytingar á gangvirði óvissrar greiðslu sem ekki eru leiðréttingar á matsfímabilinu sem hér segir:

- a) Óvissa greiðslu, sem er flokkuð sem eigið fé, skal ekki endurmeta og gera skal grein fyrir síðara uppgjöri hennar innan eigin fjár.

- b) Óvissa greiðslu, sem er flokkuð sem eign eða skuld, sem:
- i. er fjármálagerningur og innan gildissviðs IAS-staðals 39, skal meta á gangvirkni þar sem allur hagnaður eða tap sem af honum hlýst er fært annaðhvort í rekstrarreikning eða í aðra heildarafkomu í samræmi við þann IFRS-staðal.
 - ii. er ekki innan gildissviðs IAS-staðals 39, skal færa í samræmi við IAS-staðal 37 eða aðra viðeigandi IFRS-staðla.

UPPLÝSINGAGJÓF

59. Yfirtökuaðili skal veita upplýsingar sem gera notendum reikningsskila hans kleift að meta eðli og fjárhagsleg áhrif af sameiningu fyrirtækja sem á sér stað annaðhvort:
- a) á yfirstandandi reikningsskilatímabili eða
 - b) eftir lok reikningsskilatímabils en áður en birting reikningsskilanna er heimiluð.
60. Til að uppfylla markmið 59. liðar skal yfirtökuaðili birta þær upplýsingar sem tilgreindar eru í liðum B64–B66.
61. Yfirtökuaðili skal veita upplýsingar sem gera notendum reikningsskila hans kleift að meta fjárhagsleg áhrif breytinga sem færðar eru á yfirstandandi reikningsskilatímabili og tengjast sameiningu fyrirtækja sem áttu sér stað á yfirstandandi eða fyrri tímabilum.
62. Til að uppfylla markmið 61. liðar skal yfirtökuaðili birta þær upplýsingar sem tilgreindar eru í lið B67.
63. Ef tiltekna upplýsingar, sem krafist er að birtar séu í þessum og öðrum IFRS-stöðlum, fullnægja ekki þeim markmiðum sem sett eru fram í 59. og 61. lið skal yfirtökuaðili birta þær viðbótarupplýsingar sem nauðsynlegar eru til að þau markmið náist.

GILDISTÖKUDAGUR OG BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

Gildistökdagur

64. Þessum IFRS-staðli skal beita framvirkt á sameiningu fyrirtækja ef yfirtökudagur er við eða eftir upphaf fyrsta árlega reikningsskilatímabils sem hefst 1. júlí 2009 eða síðar. Heimilt er að beita staðlinum fyrr. Þó skal aðeins beita þessum IFRS-staðli við upphaf árlegs reikningsskilatímabils sem hefst 30. júní 2007 eða síðar. Ef eining beitir þessum IFRS-staðli fyrir 1. júlí 2009 skal hún greina frá því og beita IAS-staðli 27 (eins og Alþjóðareikningsskilaráðið breytti honum árið 2008) á sama tíma.

Aðlögun

65. Eignir og skuldir, sem stafa af sameiningu fyrirtækja sem áttu sér stað áður en þessum IFRS-staðli var beitt, skal ekki leiðrétta í kjölfar beitingar þessa IFRS-staðals.
66. Eining, s.s. sameiginleg eining, sem hefur ekki enn beitt IFRS-staðli 3 en verið aðili að sameiningu fyrirtækja, sem færð var með kaupaðferð, einu sinni eða oftar, skal beita aðlögunarákvæðunum í lið B68 og B69.

Tekjuskattar

67. Vegna sameiningar fyrirtækja þar sem yfirtökudagur var áður en þessum IFRS-staðli var beitt, skal yfirtökuaðili beita framvirkt kröfum í 68. lið IAS-staðals 12, eins og þeim er breytt með þessum IFRS-staðli. Þetta merkir að yfirtökuaðili skal ekki leiðrétta reikningsskil vegna fyrri sameiningar fyrirtækja að því er varðar áður færðar breytingar á frestaðri skattinneign. Yfirtökuaðili skal þó, frá og með þeim degi sem þessum IFRS-staðali er beitt, færa breytingar á færðri, frestaðri skattinneign sem leiðréttingu í rekstrarreikningi (eða, ef gerð er krafa um það í IAS-staðli 12, utan rekstrarreiknings).

AFTURKÖLLUN IFRS-STADALS 3 (2004)

68. Þessi IFRS-staðall kemur í stað IFRS-staðals 3, sameining fyrirtækja (eins og hann var gefinn út 2004).

Viðbætur A

Skilgreiningar á hugtökum

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðalsins.

yfirtekinn aðili	Það eða þau fyrirtæki sem yfirtökuaðili nær yfiráðum yfir við sameiningu fyrirtækja.
yfirtökuaðili	Sú eining sem öðlast yfiráð yfir yfirteknum aðila
yfirtökudagur	Dagurinn þegar yfirtökuaðili fær yfiráð yfir yfirtekna aðilanum.
fyrirtæki	Samþætt starfsemi ásamt eignum sem unnt er að reka og stjórna í hagnaðarskyni til að fá arð, lækka kostnað eða til að skila fjárfestum eða öðrum eigendum, félagsaðilum eða þátttakendum beinum ávinningi á annan hátt.
sameining fyrirtækja	Viðskipti eða annar atburður þar sem yfirtökuaðili öðlast yfiráð yfir einu eða fleiri fyrirtækjum. Viðskipti, sem stundum eru nefnd „raunverulegur samruni“ eða „samruni jafningja“, er einnig sameining fyrirtækja eins og það hugtak er notað í þessum IFRS-staðli.
óvissar greiðslur	Yfirleitt skuldbinding yfirtökuaðila um að yfirfæra viðbótareignir eða hlutdeild í eigin fé til fyrri eigenda yfirtekins aðila, sem hluta af endurgjaldi fyrir yfiráð yfir yfirteknum aðila, ef tilteknir atburðir gerast eða skilyrði eru uppfyllt. Þó getur óviss greiðsla verið með þeim hætti að yfirtökuaðili eigi rétt á endurgreiðslu áður yfirfærðrar greiðslu ef tiltekin skilyrði eru uppfyllt.
yfiráð	Ákvörðunarréttur við stjórnun fjárhags- og rekstrarstefnu einingar í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi hennar.
hlutdeild í eigin fé	Í þessum IFRS-staðli er hugtakið hlutdeild í eigin fé notað í víðum skilningi um eignarhlutdeild fjárfesta í einingum og hlutdeild eigenda, félagsaðila eða þátttakenda í gagnkvæmum einingum.
gangvirði	Fjárhæðin sem fengist fyrir eign eða gera mætti upp skuld með í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.
viðskiptavild	Eign sem myndast við sameiningu fyrirtækja og lýsir væntingum um efnahagslegan hagnað af yfirteknum eignum sem eru ekki sérstaklega skilgreindar og færðar.
Eign er aðgreinanleg ef hún annaðhvort:	
	a) er aðgreinanleg, þ.e. hægt er að aðgreina eða kljúfa hana frá einingunni og selja, yfirfæra, veita leyfi fyrir henni, leigja hana eða láta í skiptum, ýmist eina og sér eða ásamt tengdum samningi, eign eða skuld, hvort sem einingin ætlar sér að gera svo eða ekki, eða
	b) verður til vegna samningsbundinna eða annarra lagalegra réttinda, óháð því hvort þau réttindi eru yfirfæranleg eða aðgreinanleg frá einingunni eða frá öðrum réttindum og skyldum.
óefnisleg eign	Aðgreinanleg, ópeningaleg eign sem er ekki í hlutkenndu formi.
gagnkvæm eining	Eining, önnur en eining í eigu fjárfesta, sem skilar arði, lækkar tilkostnað eða skilar öðrum efnahagslegum ávinningi beint til eigenda sinna, félagsaðila eða þátttakenda. Gagnkvæmt tryggingafélag, lánasamvinnufélag og samvinnufélag eru dæmi um sameiginlegar einingar.
hlutur sem ekki er ráðandi eigendur	Eigið fé í dótturfyrirtæki sem er ekki, beint eða óbeint, í eigu móðurfélags.
	Í þessum IFRS-staðli er hugtakið eigendur notað í víðum skilningi um handhafa eiginfjárhlutdeildar í einingum í eigu fjárfesta og eigendur eða félagsaðila eða þátttakendur í gagnkvæmum einingum.

Viðbætur B

Leiðbeiningar um beitingu

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðalsins.

SAMEINING FYRIRTÆKJA UNDIR SÖMU STJÓRN (BEITING c-LIÐAR 2. LIÐAR)

- B1 Þessi IFRS-staðall gildir ekki um sameiningu fyrirtækja eða eininga undir sameiginlegum yfirláðum. Sameining fyrirtækja, sem tekur til eininga eða fyrirtækja sem lúta sameiginlegum yfirláðum, er sameining fyrirtækja þar sem allar einingarnar eða fyrirtækin, sem sameinast, lúta að lokum yfirláðum sama aðila eða sömu aðila bæði fyrir og eftir sameiningu fyrirtækjanna og þau yfirláð eru ekki til bráðabirgða.
- B2 Hópur einstaklinga skal teljast stjórna einingu þegar hann vegna sammingsákvæða hefur í sameiningu völd til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu hennar í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi hennar. Þess vegna er sameining fyrirtækja utan gildissviðs þessa IFRS-staðals þegar sami hópur einstaklinga hefur vegna sammingsákvæða sameiginlegt úrslitavald til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu sérhverrar af einingunum, sem sameinast, í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi þeirra og þetta sameiginlega úrslitavald er ekki til bráðabirgða.
- B3 Einstaklingur eða hópur einstaklinga, sem starfar saman samkvæmt sammingsákvæðum, getur haft yfirláð yfir einingu og verið getur að sá einstaklingur eða hópur einstaklinga sé ekki háður kröfum IFRS-staðla um reikningsskil. Þess vegna er ekki nauðsynlegt að einingar, sem sameinast, séu hluti af sömu samstæðureikningsskilum til að sameining fyrirtækja teljist taka til eininga sem lúta sameiginlegum yfirláðum.
- B4 Umfang hlutar, sem er ekki ráðandi, í sérhverri einingu sem sameinast, fyrir og eftir sameiningu fyrirtækja, skiptir ekki máli við ákvörðun á því hvort sameiningin taki til eininga sem lúta sameiginlegum yfirláðum. Eins skiptir ekki máli ef ein af einingunum, sem sameinast, er dótturfélag, sem fellur ekki undir samstæðureikningsskil hópsins, þegar ákvarðað er hvort sameining tekur til eininga sem lúta sameiginlegum yfirláðum.

SKILGREINING Á SAMEININGU FYRIRTÆKJA (BEITING 3. LIÐAR)

- B5 Í þessum IFRS-staðli er sameining fyrirtækja skilgreind sem viðskipti eða annar atburður þar sem yfirtökuaðili tekur við yfirláðum eins eða fleiri fyrirtækja. Yfirtökuaðili getur náð yfirláðum yfir yfirteknum aðila með ýmsum hætti, til dæmis:
- með yfirfærslu handbærs fjár, ígildi handbærs fjár eða öðrum eignum (þ.m.t. eignir sem mynda fyrirtæki),
 - með því að taka á sig skuldir,
 - með útgáfu eiginfjárlhuta,
 - með því að greiða endurgjald sem er af fleiri en einni gerð,
 - án þess að yfirfæra endurgjald, þ.m.t. einungis með samningi (sjá 43. lið).
- B6 Skipulag á sameiningu fyrirtækja getur verið á marga vegu, af lagalegum, skattalegum eða öðrum ástæðum, þar á meðal, en ekki einskorðað við, eftirfarandi:
- eitt eða fleiri fyrirtæki verða dótturfyrirtæki yfirtökuaðila eða hrein eign eins eða fleiri fyrirtækja rennur með löglegum hætti saman við yfirtökuaðila,
 - eitt fyrirtækjanna, sem aðili að sameiningunni, yfirfærir hreina eign sína, eða eigendur þess yfirfæra eiginfjárlhuteild sína, til annars fyrirtækis, sem er aðili að sameiningunni, eða eigenda þess
 - öll fyrirtækin í sameiningunni yfirfæra hreina eign sína, eða eigendur þessara fyrirtækja yfirfæra eiginfjárlhuta sína, í nýstofnaða einingu (stundum nefnit vöndull eða samsett viðskipti) eða
 - hópur fyrri eigenda eins af sameinuðu fyrirtækjunum tekur við stjórn sameinaðrar einingar.

SKILGREINING Á FYRIRTÆKI (BEITING 3. LIÐAR)

- B7 Fyrirtæki samanstendur af aðföngum og ferlum sem beitt er á aðföngin og eru notuð til að skapa afurð. Þótt fyrirtæki framleiði venjulega afurðir er það ekki skilyrði sem samþætt heild þarf að uppfylla til að teljast fyrirtæki. Þrír þættir fyrirtækis eru skilgreindir sem hér segir:

- a) **Aðföng:** Hvers kyns efnahagsleg verðmæti sem notuð eru til að skapa, eða unnt er að nota til að skapa, afurðir og nota við það eitt eða fleiri ferli. Sem dæmi má nefna fastafjármuni (þ.m.t. óefnislegar eignir eða réttindi til að nýta fastafjármuni), hugverk, getuna til að fá aðgang að nauðsynlegum eignum eða réttindum og starfsfólk.
- b) **Ferli:** Hvers kyns kerfi, staðall, aðferðarlýsing, samningur eða regla sem skapar, eða getur skapað, afurðir þegar einhverju slíku er beitt á aðföng. Sem dæmi má nefna stefnumótandi stjórnunarferli, rekstrarferli og aðfangastjórnunarferli. Þessi ferli eru gjarnan skjalfest, en skipulagt vinnuafi, sem hefur nauðsynlega færni og reynslu til að fylgja reglum og viðteknum venjum, gæti framkvæmt þau ferli sem nauðsynleg eru til að breyta aðföngum í afurðir. (Reikningshald, reikningagerð, launavinnsla og önnur stjórnunarkerfi eru yfirleitt ekki ferli sem notuð eru til framleiðslu afurða.)
- c) **Afurð:** Árangurinn af aðföngum og ferlum, sem er beitt á þau, sem skila, eða geta skilað, hagnaði í formi arðs, lægri tilkostnaðar eða annars ávinnings beint til fjárfesta eða annarra eigenda, félagsaðila eða þátttakenda.
- B8 Til að unnt sé að sjá um og stjórna samþættri heild starfsemi og eigna, í þeim tilgangi sem skilgreindur er, verður samþætt heild að hafa yfir að ráða tveimur þáttum — aðföngum og ferlum, sem beitt er á aðföngin, sem í sameiningu eru, eða munu verða, notuð til að skapa afurðir. Fyrirtæki þarf þó ekki að taka til allra aðfanga eða ferla, sem seljandi notaði til að reka það fyrirtæki, ef markaðsaðilar geta yfirtekið fyrirtækið og haldið áfram að framleiða afurðir, til dæmis með því að samþætta fyrirtækið við eigin aðföng og ferli.
- B9 Eðlisþættir fyrirtækis eru mismunandi eftir atvinnugreinum og uppbyggingu á rekstri (starfsemi) einingarinnar, þ.m.t. þróunarstig einingarinnar. Gróin fyrirtæki kunna að hafa yfir að ráða margs konar aðföngum, ferlum og afurðum en ný fyrirtæki aðeins fáum aðföngum og ferlum og stundum aðeins einni afurð (vöru). Nær öll fyrirtæki hafa skuldbindingar, en fyrirtæki þurfa þó ekki að hafa skuldbindingar.
- B10 Samþætt heild starfsemi og eigna á þróunarstigi er hugsanlega ekki með neina framleiðslu. Ef svo er ætti yfirtökuaðili að hafa aðra þætti í huga þegar ákvarðað er hvort sú heild sé fyrirtæki. Þessir þættir eru m.a. hvort heildin:
- a) hafi hafið áætlaða aðalstarfsemi,
- b) hafi starfsfólk, hugverk og önnur aðföng og ferli sem hægt er að beita á þessi aðföng,
- c) fylgi áætlun um að framleiða afurðir og
- d) geti aflað viðskiptavina sem kaupir afurðirnar.

Ekki þurfa allir þessir þættir að vera fyrir hendi til að tiltekin, samþætt heild starfsemi og eigna á þróunarstigi geti talist fyrirtæki.

- B11 Ákvörðun um það hvort tiltekin, samþætt heild aðgerða og eigna sé fyrirtæki skal byggjast á því að markaðsaðili geti séð um og stjórnað samþættri heild eins og fyrirtæki. Þannig skiptir það ekki máli hvort seljandi rak tiltekna heild sem fyrirtæki eða hvort yfirtökuaðili ætlar sér að reka hana sem fyrirtæki þegar meta skal hvort tiltekin heild sé fyrirtæki.
- B12 Ef ekki er unnt að sýna fram á hið gagnstæða skal gera ráð fyrir að tiltekin heild starfsemi og eigna, þar sem viðskiptavild er fyrir hendi, sé fyrirtæki. Það er þó ekki nauðsynlegt að fyrirtæki eigi viðskiptavild.

SKILGREINING Á YFIRTÖKUADILA (BEITING 6. OG 7. LIÐAR)

- B13 Nota skal leiðbeiningarnar í IAS-staðli 27, *samstæðureikningsskil og færsla fjárfestinga í dótturfyrirtækjum*, til að skilgreina yfirtökuaðilann — þá einingu sem tekur við yfirráðum yfir yfirtekna aðilanum. Ef sameining fyrirtækja hefur átt sér stað, en beiting leiðbeininganna í IAS-staðli 27 tilgreinir ekki skýrt hver sameinuðu eininganna er yfirtökuaðilinn, skulu þættirnir í liðum B14–B18 hafðir í huga við þá ákvörðun.
- B14 Við sameiningu fyrirtækja sem komið er til leiðar aðallega með yfirfærslu reiðufjár eða annarra eigna eða þar sem stofnað er til skulda, er yfirtökuaðili yfirleitt sú eining sem yfirfærir reiðufé eða aðrar eignir eða stofnar til skulda.

- B15 Við sameiningu fyrirtækja, sem komið er til leiðar aðallega með yfirfærslu hlutdeildar í eigin fé, er yfirtökuadili yfirleitt sú eining sem gefur út eiginfjárlutdeildina. Í sumum tilvikum er yfirtekni aðilinn útgefandi eigin fjár við sameiningu fyrirtækja og nefnist það almennt „andhverf yfirtaka“. Liðir B19–B27 eru leiðbeinandi um reikningskil varðandi andhverfar yfirtökur. Taka skal tillit til annarra viðeigandi málavaxta og aðstæðna þegar yfirtökuadili er tilgreindur við sameiningu fyrirtækja sem komið er til leiðar með yfirfærslu hlutdeildar í eigin fé, þ.m.t.:
- a) hlutfallslegur atkvæðisréttur í sameinaðri einingu eftir sameiningu fyrirtækja — Yfirtökuadili, eða eigendur hans sem hópur, heldur yfirleitt eða eignast stærstan hluta atkvæðisréttar í sameinuðu einingunni. Þegar ákvarða skal hvaða eigendahópur heldur eða eignast stærsta hluta atkvæðisréttarinnar skal eining taka til athugunar hvort um er að ræða óvenjulegt eða sérstakt fyrirkomulag á atkvæðagreiðslu og á valrétti, kauprétti eða breytanlegum verðbréfum.
 - b) hvort um er að ræða stóra hlutdeild minnihluta í atkvæðisrétti í sameinuðu einingunni ef enginn annar eigandi eða skipulagður hópur eigenda hefur á hendi umtalsverða hlutdeild í atkvæðisrétti — Yfirtökuadili, þ.e. eigandi eða skipulegur eigendahópur hans, er yfirleitt sú eining sameiningarinnar sem á stærsta hlutdeild í atkvæðisrétti minnihlutans í sameinuðu einingunni.
 - c) samsetning stjórnar sameinuðu einingarinnar — Eigendur yfirtökuadila eru yfirleitt þeir aðilar sameiningarinnar sem geta valið, tilnefnt eða vikið frá meirihluta stjórnarmanna í stjórn sameinuðu einingarinnar.
 - d) samsetning yfirstjórnar sameinaðrar einingar — (Fyrri) stjórn yfirtökuadila sameinaðrar einingar er yfirleitt ráðandi í stjórn sameinuðu einingarinnar.
 - e) skilmálar varðandi viðskipti með eiginfjárlutdeild—Yfirtökuadili er yfirleitt sú eining sameiningarinnar sem greiðir yfirverð á gangvirði eigin fjár hinnar einingarinnar eða eininganna í sameiningunni, eins og það var fyrir sameiningu.
- B16 Yfirtökuadili er yfirleitt sú eining í sameiningunni sem er hlutfallslega mun stærri en aðrar einingar í sameiningunni (t.d. miðað við eignir, tekjur eða hagnað).
- B17 Við sameiningu fyrirtækja, sem tekur til fleiri en tveggja eininga, skal ákvörðun á yfirtökuadila m.a. fela í sér athugun á því hver eininganna hafði frumkvæði að sameiningunni auk hlutfallslegrar stærðar eininganna sem sameinast.
- B18 Ný eining, sem stofnuð er til að hafa áhrif á sameiningu fyrirtækja, þarf ekki endilega að vera yfirtökuadili. Ef ný eining er mynduð til útgáfu eiginfjárlutluta til að koma til leiðar sameiningu fyrirtækja skal ein af einingunum í sameiningunni, sem var til fyrir sameininguna, ákvörðuð sem yfirtökuadili á grundvelli leiðbeininganna í liðum B13–B17. Hins vegar getur ný eining, sem yfirferir handbært fé eða aðrar eignir eða stofnar til skulda sem endurgjald, verið yfirtökuadili.

ANDHVERFAR YFIRTÖKUR

- B19 Um er að ræða andhverfa yfirtöku þegar einingin, sem gefur út verðbréf (hinn löglegi yfirtökuadili), er tilgreind sem yfirtekinn aðili að því er varðar reikningshald á grundvelli leiðbeininganna í liðum B13–B18. Sú eining sem á þá eiginfjárlutdeild sem yfirtekin er (hinn löglegi yfirtekni aðili) skal vera yfirtökuadili að því er varðar reikningshald til að viðskiptin verði talin andhverf yfirtaka. Andhverf yfirtaka á sér t.d. stundum stað þegar óskráð fyrirtæki hefur hug á að verða skráð fyrirtæki en vill ekki skrá hlutabréf sín. Til að koma því til leiðar lætur óskráða einingin skráðu eininguna eignast eignarhlutdeild í óskráðu einingunni í skiptum fyrir eignarhlutdeild í skráðu einingunni. Í þessu dæmi er skráða einingin yfirtökuadili samkvæmt lögum þar sem hún gaf út eiginfjárlutdeild og óskráða einingin er yfirtekni aðilinn samkvæmt lögum þar sem eiginfjárlutdeild þess var yfirtekin. Með því að styðjast við leiðbeiningarnar í lið B13–B18 er þó unnt að greina:
- a) skráðu eininguna, sem er yfirtekinn aðili í reikningshaldslegum skilningi (reikningshaldslega yfirtekinn aðili), og
 - b) óskráðu eininguna, sem er yfirtökuadili í reikningshaldslegum skilningi (reikningshaldslegur yfirtökuadili).

Reikningshaldslega yfirtekin eining skal falla að skilgreiningu á fyrirtæki til að viðskiptin séu færð sem andhverf yfirtaka, og allar færslu- og matsreglur í þessum IFRS-staðli, þ.m.t. kröfur um færslu viðskiptavildar, gilda.

Mat á yfirfærðu endurgjaldi

- B20 Við andhverfa yfirtöku greiðir reikningshaldslegur yfirtökuaðili yfirleitt ekkert endurgjald fyrir yfirtekinn aðila. Þess í stað gefur reikningshaldslega yfirtekinn aðili út hlutdeild í eigin fé sínu til eigenda reikningshaldslega yfirtökuaðilans. Í samræmi við það byggist gangvirði yfirfærðs endurgjalds reikningshaldslegs yfirtökuaðila fyrir hlutdeild í reikningshaldslega yfirteknum aðila á yfirtökudegi á fjölda eiginfjárluta sem löglegt dótturfélag hefði þurft að gefa út til að veita eigendum móðurfélags sömu hlutfallslegu eiginfjárlutadeild í sameinuðu einingunni og fengist með andhverfri yfirtöku. Gangvirði þeirra eiginfjárluta, sem er reiknað með þessum hætti, má nota sem gangvirði þess endurgjalds sem er yfirfært í skiptum fyrir yfirtekinn aðila.

Gerð og framsetning samstæðureikningskila

- B21 Samstæðureikningskil, sem gerð eru í kjölfar andhverfrar yfirtöku, eru birt í nafni lögákveðins móðurfélags (reikningshaldslega yfirtekins aðila) en lýst í skýringum sem framhaldi á reikningskilum lögákveðna dótturfélagsins (reikningshaldslegs yfirtökuaðila) með einni leiðréttingu, sem er afturvirk leiðrétting á eigin fé lögákveðins reikningshaldslegs yfirtökuaðila, í þeim tilgangi að endurspeglar lögákveðið eigið fé reikningshaldslega yfirtekna aðilans samkvæmt lögum. Leiðréttingarinnar er krafist til að endurspeglar eigið fé lögákveðna móðurfélagsins (reikningshaldslega yfirtekins aðila). Samanburðarupplýsingar, sem settar eru fram í þessum samstæðureikningskilum, eru einnig leiðréttar afturvirk til þess að endurspeglar lögákveðið eigið fé lögákveðins móðurfélags (reikningshaldslega yfirtekins aðila).
- B22 Vegna þess að samstæðureikningskilin eru framhald á reikningskilum lögákveðna dótturfélagsins, að undanskilinni fjármagnsuppbyggingu þess, endurspeglar samstæðureikningskilin:
- eignir og skuldir lögákveðna dótturfélagsins (reikningshaldslegs yfirtökuaðila), sem eru færðar og metnar við bókfærðu verði þeirra fyrir sameininguna.
 - eignir og skuldir lögákveðna móðurfélagsins (reikningshaldslega yfirtekins aðila), sem eru færðar og metnar í samræmi við þennan IFRS-staðal.
 - óráðstafað eigið fé og öðra eiginfjárlíði lögákveðna dótturfélagsins (reikningshaldslegs yfirtökuaðila) fyrir sameiningu fyrirtækjanna,
 - þá fjárhæð sem færð er sem útgefin hlutdeild í eigin fé í samstæðureikningskilum og ákvörðuð með því að bæta útgefni hlutdeild lögákveðna dótturfélagsins (reikningshaldslegs yfirtökuaðila), sem var gefin út rétt fyrir sameiningu fyrirtækjanna, við gangvirði lögákveðna móðurfélagsins (reikningshaldslega yfirtekins aðila) og ákvarðað í samræmi við þennan IFRS-staðal. Sú skipan eigin fjár (þ.e. fjöldi og gerð útgefinnar hlutdeildar í eigin fé) endurspeglar uppbyggingu eigin fjár lögákveðna móðurfélagsins (reikningshaldslega yfirtekna aðilans) að meðtalinni eiginfjárlutadeild sem lögákveðna móðurfélagið gaf út til að koma sameiningunni til leiðar. Í samræmi við það er skipan eigin fjár lögákveðna dótturfélagsins (reikningshaldslegs yfirtökuaðila) endurgert með því að nota skiptahlutföll sem komið var á í yfirtökusamningnum til að endurspeglar fjölda hluta í lögákveðna móðurfélaginu (reikningshaldslega yfirteknum aðila), sem eru gefnir út í andhverfu yfirtökunni.
 - hlutfall hluta, sem ekki eru ráðandi, í lögákveðnu dótturfélagi (reikningshaldslegum yfirtökuaðila) á bókfærðu verði óráðstafaðs eigin fjár og annarrar eiginfjárlutdeildar fyrir sameiningu, eins og fjallað er um í liðum B23 og B24.

Hlutur sem ekki er ráðandi

- B23 Við andhverfa yfirtöku skipta sumir eigenda lögákveðna dótturfélagsins (reikningshaldslegs yfirtökuaðila) hugsanlega ekki hlutdeild sinni í eigin fé fyrir hlutdeild í eigin fé lögákveðna móðurfélagsins (reikningshaldslega yfirtekins aðila). Farið er með þessa eigendur eins og hluti sem ekki eru ráðandi í samstæðureikningskilum eftir andhverfa yfirtöku. Það er vegna þess að eigendur lögákveðna dótturfélagsins, sem skipta ekki eiginfjárlutdeild sinni fyrir hlutdeild í eigin fé í lögákveðna yfirtökuaðilanum, eiga aðeins hlutdeild í afkomu og hreinni eign lögákveðna yfirtekna aðilans — ekki afkomu og hreinni eign sameinuðu einingarinnar. Á hinn bóginn eiga eigendur lögákveðna yfirtökuaðilans hlutdeild í afkomu og hreinni eign sameinuðu einingarinnar þó að lögákveðni yfirtökuaðilinn sé yfirtekinn aðili að því er varðar reikningshald.
- B24 Eignir og skuldir lögákveðna dótturfélagsins skulu metnar og færðar í samstæðureikningskilunum á bókfærðu verði þeirra fyrir sameininguna (sjá lið B22(a)). Við andhverfa yfirtöku skal hlutur, sem ekki er ráðandi, því endurspeglar hlutfallslega hlutdeild hluthafa, sem ekki eru ráðandi, í bókfærðu verði hreinnar eignar lögákveðna yfirtekna aðilans fyrir sameiningu, jafnvel þótt hlutir, sem ekki eru ráðandi í öðrum yfirtökum, séu metnir á gangvirði á yfirtökudegi.

Hagnaður á hlut

- B25 Eins og fram kemur í d-lið liðar B22 endurspeglar sú skipan eigin fjár sem birtist í samstæðureikningsskilum, sem gerð eru eftir andhverfa yfirtöku, skipan eigin fjár hjá lögákveðna yfirtökuáðilanum (reikningshaldslega yfirtekna aðilanum), þ.m.t. eiginfjárhlutdeild sem lögákveðni yfirtökuáðilinn gaf út til að koma sameiningu fyrirtækjanna til leiðar.
- B26 Við útreikning á vegnum meðalfjölda útistandandi almennra hluta (nefnarann í útreikningi á hagnaði á hlut) á tímabilinu þegar andhverfa yfirtakan á sér stað:
- skal reikna fjölda almennra hluta sem eru útistandandi frá byrjun þess tímabils fram að yfirtökudegi á grundvelli vegins meðalfjölda almennra hluta í lögákveðna, yfirtekna aðilanum (reikningshaldslega yfirtökuáðilanum), sem eru útistandandi á því tímabili, margfaldað með umsömdu skiptihlutfalli í samrunasamningnum og
 - skal fjöldi almennra hluta, sem er útistandandi frá yfirtökudegi að lokum tímabilsins, vera raunverulegur fjöldi almennra hluta lögákveðna yfirtökuáðilans (reikningshaldslega yfirtekens aðila) á tímabilinu.
- B27 Grunnhagnað á hlut fyrir hvert samanburðartímabil fyrir yfirtökudag, sem settur er fram í samstæðureikningsskilum í kjölfar andhverfar yfirtöku, skal reikna með því að deila í:
- hagnað eða tap lögákveðins, yfirtekens aðila, sem heimfært er á almenna hluthafa á hverju þessara tímabila, með
 - vegnum, sögulegum meðalfjölda útistandandi almennra hluta hins lögákveðna yfirtekna aðila margfaldað með því skiptahlutfalli sem fastsett var í yfirtökusamningnum.

FÆRSLA EINSTAKRA YFIRTEKINNA EIGNA OG SKULDA (BEITING 10.–13. LIÐAR)**Rekstrarleiga**

- B28 Yfirtökuáðili skal ekki færa neinar eignir né skuldir í tengslum við rekstrarleigu þar sem yfirtekinn aðili er leigutaki nema þess sé krafist samkvæmt liðum B29 og B30.
- B29 Yfirtökuáðili skal ákvarða hvort skilmálar hvers rekstrarleigusamnings fyrir sig, þegar yfirtekinn aðili er leigutaki, eru hagstæðir eða óhagstæðir. Yfirtökuáðili skal færa ófnislega eign ef skilmálar rekstrarleigu eru hagstæðir miðað við markaðsskilmála en skuld ef skilmálarnir eru óhagstæðir miðað við markaðsskilmála. Liður B42 er leiðbeinandi um mat á gangvirði á yfirtökudegi þeirra eigna sem falla undir rekstrarleigu þegar yfirtekinn aðili er leigusali.
- B30 Aðgreinanleg, ófnisleg eign kann að vera tengd rekstrarleigu, sem sést af vilja markaðsaðila til að greiða fyrir leiguna jafnvel þótt hún sé samkvæmt markaðsskilmálum. Leiga á sölubás á flugvelli eða verslunarrými á fyrsta flokks verslunarsvæði getur t.d. veitt aðgang að markaði eða annan ávinning í framtíðinni sem uppfyllir skilyrði þess að vera skilgreindur sem aðgreinanleg, ófnisleg eign, til dæmis sem viðskiptasamband. Við þær aðstæður skal yfirtökuáðili færa tengdar, aðgreinanlegar, ófnislegar eignir í samræmi við lið B31.

Ófnislegar eignir

- B31 Yfirtökuáðili skal færa aðgreinanlega, ófnislega, yfirtekna eign, sem hann eignast við sameiningu fyrirtækja, aðskilda frá viðskiptavild. Ófnisleg eign er aðgreinanleg ef hún uppfyllir viðmiðun um aðskiljanleika eða viðmiðunina um samningsbundinn eða lögbundinn rétt.
- B32 Ófnisleg eign sem fellur að viðmiðuninni um samningsbundinn eða lögbundinn rétt er aðgreinanleg jafnvel þótt hún sé ekki seljanleg eða aðskiljanleg frá yfirtekna aðilanum eða frá öðrum réttindum og skyldum. Dæmi:
- yfirtekinn aðili leigir framleiðsluádstöðu samkvæmt rekstrarleigusamningi þar sem skilmálar eru hagstæðir miðað við markaðsaðstæður. Leiguskilmálarnir banna afdráttarlaust yfirferlu leigusamningsins (með sölu eða endurleigu). Sú fjárhæð sem leigusamningurinn er hagstæðari um en samningur um sama eða sambærilegan lið í viðskiptum á gildandi markaði er ófnisleg eign sem fellur að viðmiðuninni um samningsbundinn eða lögbundinn rétt til að hana megi færa aðskilda frá viðskiptavild, jafnvel þótt yfirtökuáðili geti ekki selt eða með öðrum hætti yfirfært leigusamninginn.
 - yfirtekinn aðili á og rekur kjarnorkuver. Leyfið til að reka kjarnorkuverið er ófnisleg eign sem fellur að viðmiðuninni um samningsbundinn eða lögbundinn rétt til færslu aðskilið frá viðskiptavild, jafnvel þótt yfirtökuáðili geti ekki selt eða yfirfært leyfið aðskilið frá yfirteknu kjarnorkuveri. Yfirtökuáðili getur fært gangvirði rekstrarleyfisins og gangvirði orkuversins sem eina eign í reikningsskilalegum tilgangi ef nýtingartími eignanna er svipaður.

- c) yfirtækinn aðili hefur einkaleyfi á tækni. Hann hefur veitt öðrum rétt til að nýta leyfið þannig að þeir geti einir notað það utan innanlandsmarkaðar gegn tiltekinni hundradshlutdeild af framtíðartekjum erlendis. Bæði einkaleyfið á tækninni og tengdur samningur um nýtingarleyfi falla að viðmiðuninni um samningsbundinn eða lögbundinn rétt til færslu aðskilið frá viðskiptavild, jafnvel þótt sala eða yfirtækisla einkaleyfisins og tengda samningsins um nýtingarleyfi hvort í sínu lagi væri óhagkvæm.
- B33 Aðskiljanleikaviðmiðunin merkir að unnt sé að aðgreina eða skilja óefnislega eign frá yfirtæknum aðila og selja, yfirtækera, veita nýtingarleyfi á henni, leigja hana eða láta í skiptum, ýmist eina og sér eða ásamt tengdum samningi, eign eða skuld. Óefnisleg eign, sem yfirtökuaðili gæti selt, leigt eða með öðrum hætti látið í skiptum fyrir einhver önnur verðmæti, uppfyllir viðmiðun um aðskiljanleika jafnvel þótt yfirtökuaðili ælli sér ekki að selja hana, leigja eða láta í skiptum fyrir eitthvað annað. Yfirtækinn óefnisleg eign uppfyllir viðmiðun um aðskiljanleika ef unnt er að færa sönnur á að viðskipti eigi sér stað með þess háttar eða sambærilegar eignir, jafnvel þótt þau viðskipti séu fátíð og án tillits til þess hvort yfirtökuaðili er þátttakandi í þeim. Oft er t.d. veitt nýtingarleyfi á viðskiptavina- og áskrifendaskrá og uppfylla þeir því viðmiðun um aðskiljanleika. Þótt yfirtækinn aðili telji að viðskiptavinaskrá hans hafi önnur einkenni en viðskiptavinaskrá annarra merkir það að oft er veitt nýtingarleyfi á viðskiptavinaskrá almennt að yfirtækinn viðskiptavinaskrá uppfyllir viðmiðun um aðskiljanleika. Viðskiptavinaskrá, sem yfirtækinn er við sameiningu fyrirtækja, uppfyllir þó ekki viðmiðun um aðskiljanleika ef trúnaðarkvæð eða annars konar samkomulag kemur í veg fyrir að eining selji, leigi, eða hafi með öðrum hætti skipti á upplýsingum um viðskiptavini sína og einhverju öðru.
- B34 Óefnisleg eign sem ekki er aðskiljanleg frá yfirtæknum aðila eða sameinaðri einingu uppfyllir viðmiðun um aðskiljanleika ef hún er aðskiljanleg eign með tengdum samningi, aðgreinanlegri eign eða skuld. Dæmi:
- a) markaðsaðilar skiptast á innstæðuskuldbindingum og óefnislegum eignum tengdum viðskiptasamböndum í sannreynanlegum viðskiptum. Því skal yfirtökuaðili færa óefnislegu eignina í tengslum við viðskiptasambandið aðskilið frá viðskiptavild.
- b) yfirtækinn aðili á skrásett vörumerki og skjalfesta tæknikunnáttu án einkaleyfis sem notuð er til að framleiða vöru með skrásetta vörumerkinu. Til að yfirtækera eignarhald á vörumerki þarf eigandinn einnig að yfirtækera allt annað sem yfirtökuaðila er nauðsynlegt til að framleiða vöru eða þjónustu sem er óaðgreinanleg frá því sem fyrri eigandi framleiddi. Vegna þess að nauðsynlegt er að skilja tæknikunnáttu án einkaleyfis frá yfirtæknum aðila eða sameinaðri einingu og selja hana, ef tengt vörumerki er selt, uppfyllir hún viðmiðun um aðskiljanleika.

Endurkeypt réttindi

- B35 Yfirtökuaðili getur endurkeypt rétt, sem er hluti af sameiningu fyrirtækja, sem hann áður hafði veitt yfirtækna aðilanum, til notkunar á einni eða fleiri af færðum eða ófærðum eignum yfirtökuaðila. Dæmi um þess háttar rétt er réttur til afnota á viðskiptaheiti yfirtökuaðila samkvæmt sérleyfissamningi eða réttur til afnota á tækniþekkingu yfirtökuaðila samkvæmt samningi um nytjaleyfi á tækniþekkingu. Endurkeypt réttindi eru aðgreinanleg óefnisleg eign sem yfirtökuaðili færir aðskilið frá viðskiptavild. Í ákvæðum 29. liðar eru leiðbeiningar um mat á endurkeyptum réttindum og í 55. lið eru leiðbeiningar um síðari reikningshaldslega meðferð endurkeyptra réttinda.
- B36 Ef skilmálar samnings, sem leiða til endurkaupa á réttindum, eru hagstæðir eða óhagstæðir miðað við núverandi markaðsáðstæður að því er varðar sömu eða sambærilega liði skal yfirtökuaðili færa hagnað eða tap við uppgjör. Í lið B52 er að finna leiðbeiningar um mat á hagnaði eða tapi við uppgjör.

Samsett vinnuafli og aðrir hlutir sem ekki eru aðgreinanlegir

- B37 Yfirtökuaðili skal fella virði yfirtækinnar óefnislegrar eignar, sem ekki er aðgreinanleg, undir viðskiptavild frá og með yfirtökudegi. Yfirtökuaðili getur t.d. úthlutað virði á það heildarvinnuafli sem fyrir er, sem er heildarhópur starfsmanna sem gerir yfirtökuaðila kleift að halda áfram rekstri yfirtækna fyrirtækisins frá yfirtökudegi. Heildarvinnuafli tekur ekki til þekkingarverðmæta menntaðs vinnuafils — þeirrar þekkingar (oft sérhæfðrar) og reynslu sem starfsfólk yfirtækis aðila beitir við störf sín. Þar sem heildarvinnuaflið er ekki aðgreinanleg eign, sem skal færa aðskilda frá viðskiptavild, þá skal fella allt virði sem heimfært er á það undir viðskiptavild.
- B38 Yfirtökuaðili fellir einnig allt virði undir viðskiptavild, sem heimfært er á liði sem ekki teljast til eigna á yfirtökudegi. Yfirtökuaðili gæti t.d. verðmetið hugsanlega samninga sem yfirtækinn aðili er í samningaviðræðum um við væntanlega nýja viðskiptavini á yfirtökudegi. Þar sem þessir hugsanlegu samningar eru ekki eignir í sjálfa sér á yfirtökudegi skal yfirtökuaðili ekki færa þá aðskilda frá viðskiptavild. Yfirtökuaðili skal ekki endurflokka virði þessara samninga frá viðskiptavild síðar vegna atburða sem eiga sér stað eftir yfirtökudag. Yfirtökuaðili skal þó meta málavexti og aðstæður viðkomandi atburða, sem eiga sér stað stuttu eftir yfirtöku, til þess að ákvarða hvort óefnisleg eign, sem unnt er að færa aðskilda, hafi verið til á yfirtökudegi.

- B39 Eftir upphafsferlu gerir yfirtökuadili grein fyrir yfirteknum, óefnislegum eignum við sameiningu fyrirtækja í samræmi við ákvæði IAS-staðals 38, *óefnislegar eignir*. Þó er, eins og lýst er í 3. lið IAS-staðals 38, kveðið á um reikningshaldslega meðferð nokkurra yfirtekinna, óefnislegra eigna eftir upphafsferlu í öðrum IFRS-stöðlum.
- B40 Viðmiðanir fyrir aðgreinanleika ákvarða hvort óefnisleg eign er færð aðskilin frá viðskiptavild. Þó er með viðmiðuninni hvorki unnt að veita leiðbeiningar um mat á gangvirði óefnislegrar eignar né takmarka þær forsendur sem stúðst er við þegar gangvirði óefnislegrar eignar er metið. Yfirtökuadili skal t.d. taka tillit til forsendna sem markaðsáðili skal taka til athugunar við mat á gangvirði, s.s. væntingar um endurnýjun samninga í framtíðinni. Ekki er nauðsynlegt að sjálfar endurnýjanirnar uppfylli viðmiðanir um aðgreinanleika. (Þó skal bent á 29. lið þar sem fastsett er undantekning frá matsreglu um gangvirði vegna endurkeypra réttinda sem færð eru við sameiningu fyrirtækja.) Í 36. og 37. lið IAS-staðli 38 er kveðið á um leiðbeiningar um ákvörðun þess hvort óefnislegar eignir skuli sameinaðar í einni reikningskilaeiningu ásamt öðrum óefnislegum eða efnislegum eignum.

MAT Á GANGVIRÐI TILTEKINNA AÐGREINANLEGRA EIGNA OG HLUTA SEM EKKI ERU RÁÐANDI Í YFIRTEKNUM AÐILA (BEITING 18. OG 19. LIÐAR)

Eignir með óvísst sjóðstreymi (frávik frá virðismati)

- B41 Yfirtökuadili skal við sameiningu fyrirtækja ekki færa aðskilið frávik frá virðismati frá og með yfirtökudegi vegna yfirtekinna eigna sem eru metnar á gangvirði á yfirtökudegi, þar sem áhrif óvissu um framtíðarsjóðstreymi er falið í gangvirðismatinu. Yfirtökuadili færir t.d. ekki sérstakt frávik frá virðismati vegna samningsbundins sjóðstreymis sem talið er óinnheimtanlegt þann dag, þar sem gerð er krafa um það í þessum IFRS-staðli að yfirtökuadili meti yfirteknar viðskiptakröfur, þ.m.t. lán, á gangvirði á yfirtökudegi.

Eignir sem falla undir rekstrarleigu þar sem yfirtekinn aðili er leigusali

- B42 Við mat á gangvirði eignar á yfirtökudegi, s.s. á byggingum eða einkaleyfi sem fellur undir rekstrarleigu þar sem yfirtekinn aðili er leigusali, skal yfirtökuadili ekki taka tillit til skilmála leigusamnings. Yfirtökuadili færir m.ö.o. ekki aðskilið eign eða skuld ef skilmálar rekstrarleigu eru annaðhvort hagstæðir eða óhagstæðir miðað við markaðsskilmála eins og gerð er krafa um í lið B29 vegna leigusamninga þar sem yfirtekinn aðili er leigutaki.

Eignir sem yfirtökuadili ætlar sér ekki að nota eða nota með öðrum hætti en aðrir markaðsaðilar myndu nota þær

- B43 Af samkeppnisástæðum eða öðrum ástæðum er hugsanlegt að yfirtökuadili ætli sér ekki að nota yfirteknar eign, t.d. óefnislega rannsóknar- og þróunareign, eða ætli sér að nota eign með öðrum hætti en aðrir markaðsaðilar myndu nota hana. Þrátt fyrir það skal meta eignina á gangvirði sem ákvarðað er í samræmi við notkun annarra markaðsaðila á slíkri eign.

Hlutur sem ekki er ráðandi í yfirteknum aðila

- B44 Samkvæmt þessum IFRS-staðli er yfirtökuaðila heimilt að meta hlut sem ekki er ráðandi í yfirteknum aðila á gangvirði á yfirtökudegi. Stundum getur yfirtökuadili metið gangvirði hlutar sem ekki er ráðandi á yfirtökudegi á grundvelli verðs þeirra hluta sem yfirtökuadili á ekki á virkum markaði. Í öðrum tilvikum liggur þó virkt markaðsverð hlutanna ekki fyrir. Í þeim tilvikum metur yfirtökuadili gangvirði hluta, sem ekki eru ráðandi, með öðrum virðismatsaðferðum.
- B45 Gangvirði hvers hlutar yfirtökuaðila í yfirteknum aðila og hlutar, sem ekki er ráðandi, kann að vera mismunandi. Líklegt er að helsti munurinn sé að yfirverð vegna þess að ráðandi hlutur er innifalinn í gangvirði hvers hlutar yfirtökuaðila í yfirteknum aðila eða, hið gagnstæða, afsláttur vegna vöntunar á yfirráðum (einnig nefnt minnihlutaafsláttur) í gangvirði hvers hlutar í þeim hluta sem ekki er ráðandi.

MAT Á VIÐSKIPTAVILD EDA HAGNAÐI VEGNA HAGSTÆÐRA KAUPA

Mat á gangvirði hvers hlutar yfirtökuadila í yfirteknum aðila á yfirtökudegi með notkun virðismatsaðferða (beiting 33. liðar)

- B46 Við sameiningu fyrirtækja, sem næst fram án yfirfærslu endurgjalds, skal yfirtökuadili skipta gangvirði á hlut sínum í yfirtekna aðilanum á yfirtökudegi út fyrir gangvirði yfirfærðs endurgjalds á yfirtökudegi til að meta viðskiptavild eða hagnað á hagstæðum kaupum (sjá 32.–34. lið). Yfirtökuadili skal meta gangvirði hluta sinna í yfirteknum aðila á yfirtökudegi með einni eða fleiri virðismatsaðferðum sem eru viðeigandi miðað við aðstæður og nægjanleg gögng eru til að nota þær, liggja fyrir. Ef fleiri en ein virðismatsaðferð er notuð skal yfirtökuadili meta niðurstöður aðferðanna og hafa í huga mikilvægi og áreiðanleika gagna, sem notuð eru, og umfang fyrirbyggjandi gagna.

Til sérstakrar athugunar við beitingu yfirtökuadferðarinnar við sameiningu gagnkvæmra eininga (beiting 33. liðar)

- B47 Þegar tvær gagnkvæmar einingar sameinast kann að vera unnt að meta gangvirði eigin fjár eða félagsaðildar í yfirteknum aðila (eða gangvirði yfirtekna aðila) með áreiðanlegri hætti en gangvirði þeirrar félagsaðildar sem yfirtökuadili yfirfærir. Í því tilviki er þess krafist skv. 33. lið að yfirtökuadili ákvarði fjárhæð viðskiptavildar með því að nota gangvirði hlutdeildar í eigin fé yfirtekna aðilans á yfirtökudegi í stað gangvirðis hlutdeildar í eigin fé sem er yfirfært sem endurgjald á yfirtökudegi. Auk þess skal yfirtökuadili við sameiningu gagnkvæmra eininga færa hreina eign yfirtekna aðila sem beina viðbót við hlutafé eða eigið fé í efnahagsreikningi, en ekki sem viðbót við óráðstafað eigið fé, sem er í samræmi við beitingu annarra tegunda eininga á yfirtökuadferðinni.
- B48 Þótt gagnkvæmar einingar séu að mörgu leyti svipaðar öðrum fyrirtækjum þá hafa þær sérstök einkenni sem stafa einkum af því að félagsaðilar þeirra eru bæði viðskiptavinir og eigendur. Félagssaðilar í gagnkvæmum einingum vænta yfirleitt ávinnings af aðild sinni, gjarnan í formi lægra verðs á vörum og þjónustu eða arðgreiðslna til félaga Hlutfall arðgreiðslna sem hverjum félagsaðila er úthlutað er oft byggt á fjárhæð þeirra viðskipta sem viðkomandi félagsaðili átti við gagnkvæmu eininguna á árinu.
- B49 Gangvirðismat á gagnkvæmri einingu skal fela í sér þær forsendur sem markaðsaðilar leggja til grundvallar um ávinning félagsaðila í framtíðinni sem og allar aðrar forsendur sem skipta máli og markaðsaðilar leggja til grundvallar sameiginlegu einingunni. Nota má t.d. líkan um áætlað sjóðstreymi til að ákvarða gangvirði gagnkvæmrar einingar. Sjóðstreymi, sem notað er sem ílag í líkanið, skal byggjast á væntu sjóðstreymi gagnkvæmu einingarinnar, sem er líklegt til að endurspeglar niðurfærslu vegna hagstæðra kjara félagsaðila, svo sem lægra verð á vörum og þjónustu.

ÁKVÖRÐUN UM HVAÐ ER HLUTI AF VIÐSKIPTUM VEGNA SAMEININGAR FYRIRTÆKJA (BEITING 51. OG 52. LIÐAR)

- B50 Yfirtökuadili skal taka eftirfarandi þætti til athugunar, en þeir hvorki útiloka hver annan né eru endanlega ákvarðandi hver um sig, þegar hann ákvarðar hvort viðskipti eru hluti endurgjalds fyrir yfirtekinn aðila eða hvort viðskipti eru aðskilin frá sameiningu fyrirtækjanna.
- a) **Ástæður viðskiptanna** — Skilningur á ástæðum þess að aðilar sameiningarinnar (yfirtökuadili og yfirtekinn aðili og eigendur hans, stjórnarmenn og stjórnendur — og umboðsmenn þeirra) ganga til tiltekinna viðskipta eða samninga getur veitt innsýn í það hvort þeir eru hluti af yfirfærðu endurgjaldi og yfirteknum eignum eða skuldum. Ef t.d. fyrirkomulag viðskiptanna miðast einkum við hag yfirtökuadila eða sameinaðrar einingar fremur en hag yfirtekna aðilans eða fyrri eigenda hans fyrir sameininguna er sá hluti af greiddu viðskiptaverði (og öllum tengdum eignum eða skuldum) ólíklegri til að vera hluti kaupanna að því er varðar yfirtekinn aðila. Samkvæmt því myndi yfirtökuadili gera grein fyrir þeim hluta aðskildum frá sameiningu fyrirtækja.
- b) **Hver átti frumkvæði að viðskiptunum** — Skilningur á því hver átti frumkvæðið að viðskiptum getur einnig veitt innsýn í hvort þau eru hluti kaupanna á yfirtekna aðilanum. Hugsanlegt er t.d. að tilgangur viðskipta eða annars atburðar, sem yfirtökuadili á frumkvæði að, sé að skapa efnahagslegan framtíðarávinning yfirtökuadila eða sameinaðrar einingar án nokkurs eða lítils ávinnings yfirtekna aðilans eða fyrri eigenda hans fyrir sameininguna. Á hinn bóginn eru viðskipti eða samkomulag, sem yfirtekinn aðili eða fyrri eigendur hans eiga frumkvæði að, ólíklegri til að vera til hagsbóta fyrir yfirtökuadila eða sameinaða einingu og líklegri til að vera hluti viðskiptanna vegna sameiningar fyrirtækja.

- c) **tímasetning viðskiptanna** — Tímasetning viðskiptanna getur einnig veitt innsýn í hvort þau eru hluti kaupanna á yfirtekna aðilanum. Hugsanlega er t.d. stofnað til viðskipta yfirtökuadila og yfirtekens aðila, sem eiga sér stað meðan samningaviðræður um skilmála sameiningar fyrirtækjanna standa yfir, í von um að sameining fyrirtækjanna skili yfirtökuadila eða sameinuðu einingunni efnahagslegum ávinningi í framtíðinni. Í því tilviki er líklegt að yfirtekinn aðili eða fyrri eigendur hans fyrir sameiningu fyrirtækjanna hafi lítinn sem engan ávinning af viðskiptunum, nema þann ávinning sem þeir hafa sem hluta af sameinuðu einingunni.

Skilvirkt uppgjör sambands yfirtökuadila og yfirtekens aðila við sameiningu fyrirtækja sem áður var fyrir hendi (beiting liðar 52(a))

- B51 Samband kann að hafa verið milli yfirtökuadila og yfirtekens aðila áður en þeir veltu fyrir sér sameiningu fyrirtækja, hér nefnt „samband sem var fyrir hendi“. Samband sem var fyrir hendi milli yfirtökuadila og yfirtekens aðila getur verið sammingslegt (t.d. seljandi og viðskiptavinur eða leyfishafi og leyfisveitandi) eða utan samninga (t.d. stefnandi og stefndi).
- B52 Ef sameining fyrirtækja gerir í reynd upp samband sem var fyrir hendi gerir yfirtökuadili grein fyrir hagnaði eða tapi, sem er metið sem hér segir:
- a) vegna sambands sem var fyrir hendi utan samninga (svo sem málaferli): gangvirði.
 - b) vegna samningssambands sem var fyrir hendi, hið lægra af i. og ii.:
 - i. sú fjárhæð sem gerir samninginn hagstæðari eða óhagstæðari frá sjónarhóli yfirtökuadila miðað við samninga á markaði að því er varðar sömu eða sambærilega liði. (Óhagstæður samningur er samningur sem er óhagstæður miðað við núverandi skilmála á markaði. Samningur þarf ekki að vera íþyngjandi þó að óhjákvæmilegur kostnaður við að standa við skuldbindingar samkvæmt samningnum sé meiri en efnahagslegur ávinningur af honum.)
 - ii. fjárhæð allra tilgreindra greiðsluskuldbindinga í samningnum sem eru aðgengilegar þeim mótaðila sem samningurinn er óhagstæður fyrir.

Ef ii. er lægri en i. skal færa mismuninn sem hluta af reikningsskilum vegna sameiningar fyrirtækjanna.

Færður hagnaður eða tap getur að hluta til verið háð því hvort yfirtökuadili hafi áður fært tengda eign eða skuld og viðkomandi ágóði eða tap getur því hugsanlega verið annað en fjárhæðin sem reiknuð var í samræmi við ofangreindar kröfur.

- B53 Samband, sem var fyrir hendi, kann að vera samningur sem yfirtökuadili færir sem endurkeypt réttindi. Ef samningurinn felur í sér skilmála, sem eru hagstæðir eða óhagstæðir þegar þeir eru bornir saman við núverandi verðlagningu sömu eða sambærilegra liða á markaði, skal yfirtökuadili færa hagnað eða tap við skilvirkt uppgjör sammingsins aðskilið frá sameiningu fyrirtækja í samræmi við lið B52.

Samningar um óvissar greiðslur til starfsfólks eða seljandi hluthafa (beiting liðar 52(b))

- B54 Hvort samningar um óvissar greiðslur til starfsfólks eða seljandi hluthafa er óviss endurgreiðsla við sameiningu fyrirtækjanna eða aðskilin viðskipti fer eftir eðli samninganna. Skilningur á ástæðum þess hvers vegna yfirtökusamningur felur í sér ákvæði um óvissar greiðslur, hver átti frumkvæði að samningnum og hvenær aðilar gengu til samninga getur komið að notum við mat á eðli sammingsins.
- B55 Ef ekki er skýrt hvort samningur um óvissar greiðslur til starfsfólks eða seljandi hluthafa er hluti af kaupum á yfirteknum aðila eða viðskipti sem eru aðskilin frá sameiningu fyrirtækja skal yfirtökuadili taka til athugunar eftirfarandi vísbendingar:
- a) *Áframhaldandi ráðning* — Skilmálar áframhaldandi ráðningar seljandi hluthafa, sem verða lykilstarfsmenn, getur verið vísbending um meginatriði samninga um óvissar greiðslur. Viðeigandi skilmálar áframhaldandi ráðningar geta verið í ráðningarsamningi, yfirtökusamningi eða öðrum skjölum. Samningur um óvissa endurgreiðslu, þar sem greiðslum er sjálfkrafa fyrirgert ef ráðningu lýkur, er greiðsla launa fyrir þjónustu eftir sameiningu. Samningar, þar sem lok ráðningar hefur ekki áhrif á óvissar greiðslur, geta gefið vísbendingu um að óvissu greiðslurnar séu viðbótarendurgjald fremur en launagreiðslur.
 - b) *Lengd áframhaldandi ráðningar* — Ef tímabil þeirrar ráðningar sem krafist er fellur saman við eða varir lengur en óvissa greiðslutímabilið getur það bent til að óvissu greiðslurnar séu í meginatriðum launagreiðslur.
 - c) *Umfang launagreiðslna* — Aðstæður þar sem launagreiðslur til starfsfólks, aðrar en óvissu greiðslurnar, eru sanngjarnar miðað við launakjör annarra lykilstarfsmanna í sameinaðri einingu geta bent til að óvissu greiðslurnar séu viðbótarendurgjald fremur en launagreiðslur.

- d) *Umframgreiðslur til starfsfólks* — Ef seljandi hluthafar, sem ekki verða starfsmenn, fá lægri óvissar greiðslur fyrir hvern hlut en þeir seljandi hluthafar sem verða starfsmenn hinnar sameinuðu einingar, getur það bent til að þær viðbótarfjárhæðir, sem greiddar eru til seljandi hluthafa, sem verða starfsmenn, séu í raun launargreiðslur.
- e) *Fjöldi hluta í eigu starfsmanna* — Hlutfallslegur fjöldi hluta í eigu seljandi hluthafa, sem verða áfram lykilstarfsmenn, getur gefið vísbendingar um meginatriði samninga um óvissar greiðslur. Ef seljandi hluthafar, sem áttu nær alla hluti í yfirteknum aðila, halda t.d. áfram að starfa sem lykilstarfsmenn gæti það bent til þess að samningurinn sé í raun samningur um hagnaðarhlutdeild og ætlunin sé að greiða laun fyrir þjónustu eftir sameiningu. Ef seljandi hluthafar, sem halda áfram sem lykilstarfsmenn, hafa hins vegar aðeins átt fáa hluti í yfirteknum aðila og allir seljandi hluthafar fá sama óvissa endurgjaldið á hlut, kann það að benda til að óvissu greiðslurnar séu viðbótargreiðslur. Einnig skal athuga þá hluti sem fyrir yfirtöku voru í eigu aðila í fjölskyldutengslum við seljandi hluthafa sem halda áfram að starfa sem lykilstarfsmenn.
- f) *Tenging við virðismatið* — Ef endurgjaldið, sem upphaflega var yfirfært á yfirtökudaginn, byggist á lægstu gildum á verðbili, sem sett var upp við virðismat á yfirtekna aðilanum og óvissuformúlan tengist þeirri matsaðferð, getur það bent til þess að óvissu greiðslurnar séu viðbótarendurgjald. Ef formúlan fyrir óvissu greiðslunum er hins vegar í samræmi við fyrri samninga um hagnaðarhlutdeild, kann sú staðreynd að benda til að meginatriði samningsins sé að greiða laun.
- g) *Formúla til að ákvarða endurgjald* — Formúlan, sem notuð er til að ákvarða óvissa greiðslu, getur verið gagnleg við mat á meginatriði samningsins. Ef til dæmis óviss greiðsla er ákvörðuð á grundvelli margfeldis á tekjum, gæti það bent til að skuldbindingin sé óviss endurgjald við sameiningu fyrirtækja og að formúlunni sé ætlað að fastsetja eða staðfesta gangvirði á yfirteknum aðila. Á hinn bóginn getur óviss greiðsla, sem er tiltekinn hundradshluti af tekjum, gefið vísbendingu um að skuldbindingin gagnvart starfsmönnum sé samningur um hagnaðarhlutdeild til þess ætlaður að launa starfsmönnum fyrir veitta þjónustu.
- h) *Aðrir samningar og álitamál* — Skilmálar annarra samninga við seljandi hluthafa (s.s. samningar um að fara ekki í samkeppni, úppfyllta samninga, ráðgjafarsamninga og eignarleigusamninga), og skattaleg meðferð á óvissum greiðslum geta bent til að óvissu greiðslurnar megi heimfæra á eitthvað annað en endurgjald fyrir yfirtekinn aðila. Í sambandi við yfirtökuna getur yfirtökuaðili til dæmis gert eignarleigusamning við mikilvægan seljandi hluthafa. Ef leigugreiðslurnar, sem tilgreindar eru í leigusamningnum, eru umtalsvert lægri en markaðsverð eru sumar eða allar óvissu greiðslurnar til leigusalans (seljandi hluthafa), sem krafist er samkvæmt sérstökum samningi, hugsanlega í reynd greiðslur fyrir notkun á hinni leigðu eign, sem yfirtökuaðili ætti því að færa sérstaklega í reikningsskil sín eftir sameiningu. Ef í leigusamningi eru á hinn bóginn tilteknar leigugreiðslur sem eru í samræmi við markaðsverð fyrir hina leigðu eign er samningurinn um óvissar greiðslur til seljandi hluthafa hugsanlega óviss endurgjald vegna sameiningar fyrirtækja.

Greiðslur fyrir eignarhlutatengda umbun yfirtökuaðila í skiptum fyrir umbun sem tilheyrir starfsfólki yfirtekens aðila (beiting b-liðar 52. liðar)

B56 Yfirtökuaðili getur skipt á greiðslum fyrir eignarhlutatengda umbun sína (bótaumbun) og umbunargreiðslum til starfsmanna yfirtekens aðila. Með skipti á hlutabréfavalrétti eða öðrum greiðslum fyrir eignarhlutatengda umbun í tengslum við sameiningu fyrirtækja skal farið eins og breytingar á eignarhlutatengdum umbunargreiðslum í samræmi við IFRS-staðal 2, *eignarhlutatengd greiðsla*. Ef yfirtökuaðili er skuldbundinn til að bæta umbun yfirtekens aðila, skal telja allt eða hluta af markaðstengdu mati á bótaumbunargreiðslum yfirtökuaðila með í mati á yfirferðu endurgjaldi við sameiningu fyrirtækjanna. Yfirtökuaðili er skuldbundinn til að bæta umbun yfirtekens aðila ef yfirtekinn aðili eða starfsfólk hans getur knúið fram bætur. Þessa kröfu er yfirtökuaðili skuldbundinn til að uppfylla t.d. með því að bæta umbun yfirtekens aðila ef bóta er krafist í samræmi við:

- a) skilmála yfirtökusamnings
- b) skilmála umbunargreiðslna yfirtekens aðila eða
- c) gildandi lög eða reglugerðir.

Við einhverjar aðstæður kann umbun yfirtekens aðila að falla úr gildi vegna sameiningar fyrirtækja. Ef yfirtökuaðili bætir umbun, þótt hann sé ekki skuldbundinn til þess, skal færa allt markaðstengt mat á bótaumbun sem launakostnað í reikningsskilum eftir sameiningu. Það er að segja, ekki skal telja með neitt markaðstengt mat á þess háttar umbunargreiðslum með mati á yfirferðu endurgjaldi við sameiningu fyrirtækja.

- B57 Til að ákvarða þann hluta bótaumbunar sem er hluti yfirfærðs endurgjalds fyrir yfirtekinn aðila og þann hluta sem eru launagreiðslur fyrir veitta þjónustu eftir sameiningu, skal yfirtökuaðili meta bæði bótaumbun sem yfirtökuaðili greiðir og umbun yfirtekins aðila frá og með yfirtökudegi í samræmi við IFRS-staðal 2. Sá hluti markaðstengds mats á bótaumbun sem er hluti af yfirfærðu endurgjaldi í skiptum fyrir yfirtekinn aðila er jafn þeim hluta umbunar yfirtekins aðila sem má heimfæra á þjónustu fyrir sameiningu fyrirtækjanna.
- B58 Sá hluti bótaumbununar sem heimfæra má á þjónustu fyrir sameiningu er markaðstengt mat á umbun yfirtekins aðila margfaldað með þeim hluta ávinnslutímabils sem lokið er eða upphaflegu ávinnslutímabili umbunar yfirtekna aðilans. Ávinnslutímabil er það tímabil þegar uppfylla skal öll tiltekin ávinnsluskilyrði. Ávinnsluskilyrði eru skilgreind í IFRS-staðli 2.
- B59 Sá hluti óáunninnar bótaumbunar sem heimfæra má á þjónustu sem veitt er eftir sameiningu, og er þar af leiðandi færður sem launakostnaður í reikningsskilum eftir sameiningu, er jafn samtölu markaðstengds mats á bótaumbun að frádreginni þeirri fjárhæð sem heimfæra má á þjónustu sem veitt er fyrir sameiningu. Þess vegna heimfærir yfirtökuaðili allt markaðstengt mat á bótaumbun umfram markaðstengda matið á umbun yfirtekna aðilans á þjónustu sem veitt er eftir sameiningu og færir þá umframfjárhæð sem launakostnað í reikningsskilum eftir sameiningu. Yfirtökuaðili skal heimfæra hluta af bótaumbun á þjónustu, sem veitt er eftir sameiningu, ef hann þarfnast þjónustu eftir sameiningu, án tillits til þess hvort starfsfólk hafi veitt alla þá þjónustu sem krafist var fyrir ávinnslu umbunar yfirtekna aðilans fyrir yfirtökudag.
- B60 Sá hluti óáunninnar bótaumbunar sem heimfæra má á þjónustu sem veitt er fyrir sameiningu, sem og sá hluti sem heimfæra má á þjónustu, sem veitt er eftir sameiningu, skal endurspegla besta mögulega mat á fjölda bótaumbunargreiðslna sem vænst er að ávinnist. Ef til dæmis markaðslegt mat á þeim hluta bótaumbunar sem heimfæra má á þjónustu, sem veitt er fyrir sameiningu, er 100 GE og yfirtökuaðili væntir þess að aðeins 95% af greiðslunni muni ávinnast, þá skal sú fjárhæð sem talin er með í yfirfærðu endurgjaldi vegna sameiningar fyrirtækjanna vera 95 GE. Breytingar á áætluðum fjölda bótaumbunargreiðslna, sem vænst er að ávinnist, endurspeglast í launakostnaði fyrir þau tímabil þar sem breytingarnar eiga sér stað eða greiðsla ferst fyrir — ekki sem leiðréttingar á yfirfærðu endurgjaldi vegna sameiningar fyrirtækja. Eins skal gera grein fyrir áhrifum annarra atburða, s.s. breytingum á endanlegum umbunargreiðslum sem fara eftir skilyrðum um frammistöðu, eftir yfirtökudag, sem eru færð í samræmi við IFRS-staðal 2 við ákvörðun á launakostnaði þess tímabils þegar atburður á sér stað.
- B61 Sömu kröfur eiga við um uppgjör á þeim hlutum bótaumbunar sem heimfæra má á þjónustu sem á sér stað fyrir sameiningu og eftir sameiningu, án tillits til þess hvort bótaumbun er skilgreind sem skuld eða sem eiginfjárgerningur í samræmi við ákvæði IFRS-staðals 2. Allar breytingar á markaðstengdu mati á umbunargreiðslum, sem skilgreindar eru sem skuldir eftir yfirtökudag og skattaleg áhrif tengd þeim, eru færðar í reikningsskil yfirtökuaðila eftir yfirtöku á því tímabili sem breytingarnar eiga sér stað.
- B62 Skattaleg áhrif bótaumbunargreiðslna vegna eignarhlutatengdra greiðslna skal færa í samræmi við ákvæði IAS-staðals 12, *tekjuskattar*.

ÆÐRIR IFRS-STADLAR SEM ERU LEIÐBEINANDI UM SÍÐARA MAT OG REIKNINGSSKIL (BEITING 54. LIÐAR)

- B63 Dæmi um aðra IFRS-staðla sem eru leiðbeinandi um síðara mat og færslu yfirtekinnna eigna og skulda eða skulda, sem stofnað er til vegna sameiningar fyrirtækja, eru meðal annars:
- IAS-staðall 38, þar sem mælt er fyrir um færslu aðgreinanlegra, óefnislegra eigna, sem yfirteknar eru við sameiningu fyrirtækja. Yfirtökuaðili metur viðskiptavild sem þá fjárhæð sem færð er á yfirtökudegi að frádregnu öllu uppsöfnuðu virðisrýmunartapi. IAS-staðall 36, virðisrýmun eigna, þar sem mælt er fyrir um færslu virðisrýmunartaps.
 - IFRS-staðall 4, váttryggingarsamningar, þar sem veittar eru leiðbeiningar um síðari færslu vegna váttryggingarsamninga sem yfirteknir eru við sameiningu fyrirtækja.
 - IAS-staðall 12, þar sem mælt er fyrir um síðari færslu frestaðrar skattinneignar (þ.m.t. ófærð, frestuð skattinneign) og yfirtekinnna skulda við sameiningu fyrirtækja.
 - IFRS-staðall 2, þar sem veittar eru leiðbeiningar um síðara mat og færslu þess hluta bótaumbunar vegna eignarhlutatengdrar umbunar, sem yfirtökuaðili gefur út, og heimfæra má á þjónustu starfsfólks í framtíðinni.
 - IAS-staðall 27 (eins og Alþjóðareikningsskilaráðið breytti honum árið 2008), þar sem veittar eru leiðbeiningar um færslu vegna breytinga á eignarhaldi móðurfélags á dótturfélagi eftir að yfirráðum hefur verið náð.

UPPLÝSINGAGJÖF (BEITING 59. OG 61. LIÐAR)

- B64 Til að uppfylla markmið 59. liðar skal yfirtökuaðili veita eftirfarandi upplýsingar um hverja sameiningu fyrirtækja sem komið var til leiðar á tímabilinu:
- a) nafn og lýsingu á yfirteknum aðila
 - b) dagsetningu yfirtöku
 - c) hlutfall yfirtekinna eiginfjárgerninga með atkvæðisrétti
 - d) meginástæður sameiningar fyrirtækja og lýsingu á því hvernig yfirtökuaðili öðlaðist yfirráð yfir yfirteknum aðila
 - e) eiginlega lýsingu á þeim þáttum sem mynda viðskiptavild sem færð er, s.s. vænt samlegðaráhrif vegna sameiningar á starfsemi yfirtekins aðila og yfirtökuaðila, óefnislegar eignir, sem ekki uppfylla skilyrði um aðskilda færslu, eða aðra þætti.
 - f) gangvirði alls yfirfærðs endurgjalds og gangvirði allra helstu tegunda endurgjalds á yfirtökudegi, s.s.:
 - i. handbært fé,
 - ii. aðrar efnislegar eða óefnislegar eignir, þ.m.t. fyrirtæki eða dótturfyrirtæki yfirtökuaðila,
 - iii. skuldir, sem stofnað er til, t.d. skuldbinding vegna óvissrar endurgreiðslu, og
 - iv. eiginfjárlutdeild yfirtökuaðila, þ.m.t. fjöldi útgefna eða útgefanlegra gerninga eða hlutabréfa og aðferðin sem notuð er til að ákvarða gangvirði þeirra gerninga eða hlutabréfa.
 - g) vegna samninga um óvissar greiðslur og ábyrgðartryggðar eignir:
 - i. þær fjárhæðir sem færðar eru frá og með yfirtökudegi,
 - ii. lýsingu á fyrirkomulagi og grundvelli fyrir ákvörðun fjárhæða greiðslnanna og
 - iii. mat á bilinu þar sem (óafvaxtaðar) niðurstöður geta mögulega verið eða, ef ekki er hægt að meta bilið, þá staðreynd og ástæður þess að ekki sé unnt að meta bilið. Ef hámarksfjárhæð greiðslu er ótakmörkuð skal yfirtökuaðili upplýsa um það.
 - h) vegna yfirtekinna viðskiptakrafna:
 - i. gangvirðis viðskiptakrafna,
 - ii. vergrar fjárhæðir viðskiptakrafna samkvæmt samningum og
 - iii. besta mats á yfirtökudegi þess samningsbundna sjóðstreymis sem ekki er vænst að innheimtist.

Upplýsingar skal veita um allar helstu tegundir viðskiptakrafna, s.s. um lán, beina fjármögnunarleigu og aðra flokka viðskiptakrafna.
 - i) fjárhæðir sem færðar eru, frá og með yfirtökudegi, fyrir hvern af helstu flokkum yfirtekinna eigna skuldbindinga
 - j) fyrir hverja óvissa skuld sem færð er í samræmi við 23. lið, upplýsingar sem krafist er í 85. lið IAS-staðals 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*. Ef óviss skuldbinding er ekki færð þar eð ekki er hægt að meta gangvirði hennar með áreiðanlegum hætti skal yfirtökuaðili upplýsa um:
 - i. þau gögn sem krafist er skv. 86. lið IAS-staðals 37 og
 - ii. ástæður þess að ekki er hægt að meta skuldina með áreiðanlegum hætti
 - k) heildarfjárhæð viðskiptavildar sem vænst er að verði frádráttarbær af skattalegum ástæðum
 - l) vegna færslna sem eru færðar aðskilið frá yfirtöku eigna og forsendur skuldbindinga við sameiningu fyrirtækja í samræmi við 51. lið:
 - i. lýsingu á hverri færslu
 - ii. með hvaða hætti yfirtökuaðili gerði grein fyrir hverri færslu
 - iii. þær fjárhæðir sem gerð er grein fyrir vegna hvernar færslu og tiltekna liði í reikningsskilum, þar sem hver fjárhæð er færð, og
 - iv. ef færslan er raunverulegt uppgjör sambands sem áður var fyrir hendi, aðferð sem notuð er til að ákvarða upphæð uppgjörs,

- m) upplýsingar um færslur, sem færðar eru aðskilið, eins og krafist er skv. 1-lið, skulu taka til fjárhæðar yfirtökukostnaðar og, aðskilið, fjárhæðar þess kostnaðar sem færður er sem útgjöld og í sérliðnum eða liðum í yfirliti um heildaraflkomu þar sem þessi útgjöld eru færð. Einnig skal upplýsa um fjárhæð alls útgáfukostnaðar, sem ekki er færður sem útgjöld, og hvernig sá kostnaður var færður.
- n) við hagstæð kaup (sjá 34.–36. lið)
- i. fjárhæð alls hagnaðar, sem færður er í samræmi við 34. lið, og sérliðunnar í yfirliti um heildarhagnað, þar sem hagnaðurinn er færður, og
 - ii. lýsingu á ástæðum þess að viðskiptin skilðu hagnaði
- o) fyrir hverja sameiningu fyrirtækja, þar sem yfirtökuaðili á minna en 100 prósent eiginfjárlutdeildar í yfirteknum aðila á yfirtökudegi:
- i. fjárhæð hluta, sem ekki eru ráðandi í yfirteknum aðila, sem gert er grein fyrir á yfirtökudegi og matsgrunni þeirrar fjárhæðar, og
 - ii. fyrir hvern hlut, sem ekki er ráðandi í yfirteknum aðila, sem metinn er á gangvirði, virðismatsaðferðin og helstu gögn sem notuð eru til að ákvarða það gildi.
- p) við sameiningu fyrirtækja sem fer fram í áföngum:
- i. gangvirði á yfirtökudegi þeirrar eiginfjárlutdeildar sem yfirtökuaðili á í yfirteknum aðila rétt fyrir yfirtökudag, og
 - ii. fjárhæð alls hagnaðar eða taps, sem gerð er grein fyrir vegna endurmats á gangvirði eiginfjárlutdeildar, sem yfirtökuaðili á í yfirteknum aðila fyrir yfirtökudag (sjá 42. lið), og þeirri sérliðu í yfirliti um heildaraflkomu þar sem sá hagnaður eða tap er fært.
- q) eftirtaldir upplýsingar:
- i. fjárhæðir tekna og hagnaðar eða taps yfirtekins aðila frá yfirtökudegi, sem færðar eru í yfirlit um heildaraflkomu samstæðunnar á reikningsskilatímabilinu, og
 - ii. tekjur og rekstrarreikningur sameinuðu einingarinnar á yfirstandandi tímabili eins og yfirtökudagur allrar sameiningar, sem komið var til leiðar á árinu, hafi verið frá og með upphafi árlegs reikningsskilatímabils.
- Ef birting allra upplýsinga, sem krafist er í þessum undirlit, er ógerleg, skal yfirtökuaðili upplýsa um það og útskýra hvers vegna svo er. Í þessum IFRS-staðli er notað hugtakið „ógerlegt“ í sömu merkingu og í IAS-staðli 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjum*.
- B65 Að því er varðar sameiningu fyrirtækja, sem á sér stað á reikningsskilatímabilinu, og hvert tilvik um sig er óverulegt en þau skipta máli samanlögð, skal yfirtökuaðili birta þær heildarupplýsingar sem krafist er samkvæmt liðum B64 (e–q).
- B66 Ef yfirtökudagur sameiningar fyrirtækja er eftir lok reikningsskilatímabils en áður en útgáfa reikningsskila er samþykkt skal yfirtökuaðili birta þær upplýsingar sem krafist er samkvæmt lið B64 nema upphaflegri færslu sameiningar fyrirtækjanna sé ólokið þegar reikningsskilin eru samþykkt til útgáfu. Við þær aðstæður skal yfirtökuaðili tilgreina hvaða upplýsingar voru ekki birtar og ástæður fyrir því að það var ekki unnt.
- B67 Til að ná markmiðinu í 61. lið skal yfirtökuaðili gefa eftirfarandi upplýsingar fyrir hverja þá sameiningu fyrirtækja sem máli skiptir, eða samtölu þeirra þegar hver einstök sameining skiptir ekki máli en þær eru mikilvægar í heild:
- a) ef upphafleg færsla á sameiningu fyrirtækja er í ófullgerð (sjá 45. lið) að því er varðar tiltekna eignir, skuldir, hluti, sem ekki eru ráðandi, eða endurgjaldsliði og færðar fjárhæðir í reikningsskilum vegna sameiningar fyrirtækja hafa þannig aðeins verið ákvarðaðar til bráðabirgða:
 - i. ástæður þess að upphafleg færsla sameiningar fyrirtækjanna er ófullgerð,
 - ii. þær eignir, skuldir, eiginfjárlutdeild eða endurgjaldsliði sem fengu ófullgerða reikningsskilalega meðferð í upphafi og
 - iii. eðli og fjárhæð allra leiðréttinga á mats tímabilinu sem færðar eru á reikningsskilatímabilinu í samræmi við 49. lið.

- b) fyrir hvert reikningsskilatímabil eftir yfirtökudag þar til eining tekur við, selur eða missir með öðrum hætti rétt til óvissrar greiðslu, eða þar til eining gerir upp óvissa endurgjaldsskuld eða skuldin fellur niður eða rennur út:
- i. allar breytingar á færðum fjárhæðum, þ.m.t. allur mismunur við uppgjör,
 - ii. allar breytingar innan þeirra marka sem niðurstöður (óafvaxtaðar) eru og ástæður fyrir þeim breytingum og
 - iii. virðismatsaðferðir og helstu gögn sem notuð eru til að meta óvissa greiðslu
- c) vegna óvissra skulda, sem færðar eru við sameiningu fyrirtækja, skal yfirtökuaðili gefa þær upplýsingar sem er krafist í 84. og 85. lið IAS-staðals 37 fyrir hvern flokk ákvæða.
- d) afstemmingu bókfærðs verðs viðskiptavildar við upphaf og lok reikningsskilatímabils sem sýnir aðskilið:
- i. heildarfjárhæð virðisrýrnunartaps og uppsafnað virðisrýrnunartap við upphaf reikningsskilatímabilsins.
 - ii. viðbótarviðskiptavild, sem færð er á reikningsskilatímabilinu, að undanskilinni viðskiptavild sem telst til ráðstöfunarflokks sem fellur að skilgreiningu á flokkun til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi.
 - iii. leiðréttingar sem gerðar eru vegna síðari færslu frestaðra skattinneigna á reikningsskilatímabilinu í samræmi við 67. lið.
 - iv. viðskiptavild, sem telst til ráðstöfunarflokks sem er skilgreindur til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, og viðskiptavild, sem er afskráð á reikningsskilatímabilinu án þess að hafa áður verið í ráðstöfunarflokki sem skilgreindur er til sölu.
 - v. virðisrýrnunartap sem er fært á tímabilinu í samræmi við IAS-staðal 36. (Í IAS-staðli 36 er gerð krafa um upplýsingar um endurheimtanlega fjárhæð og virðisrýrnun viðskiptavildar til viðbótar við þessa kröfu)
 - vi. hreinan gengismun, sem verður til á tímabilinu í samræmi við IAS-staðal 21, áhrif gengisbreytinga erlendra gjaldmiðla.
 - vii. allar aðrar breytingar á bókfærðu verði á reikningsskilatímabilinu.
 - viii. heildarfjárhæð og uppsafnað virðisrýrnunartap við lok reikningsskilatímabilsins.
- e) fjárhæð og útskýringu á hagnaði eða tapi sem fært er á yfirstandandi reikningsskilatímabili sem bæði:
- i. tengist aðgreinanlegum eignum eða skuldum eða óvissum skuldum, sem yfirteknar eru við sameiningu fyrirtækja, sem komið var til leiðar á yfirstandandi eða fyrra reikningsskilatímabili, og
 - ii. er að umfangi, eðli eða áhrifum þannig að upplýsingar skipta máli fyrir skilning á reikningsskilum sameinuðu einingarinnar.

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI UM SAMEINGU FYRIRTÆKJA, SEM TAKA EINUNGIS TIL GAGNKVÆMRA EININGA, EÐA ERU AÐEINS SAMKVÆMT SAMNINGI (BEITING 66. LIÐAR)

- B68 Í 64. lið er kveðið á um að þessum IFRS-staðli skuli beitt framvirkt á sameiningu fyrirtækja ef yfirtökudagur er á eða eftir upphaf fyrsta árlega reikningsskilatímabilið sem byrjar 1. júlí 2009 eða síðar. Heimilt er að beita staðlinum fyrr. Þó skal rekstrareining aðeins beita þessum IFRS-staðli við upphaf árlegra reikningsskilatímabila sem byrja 30. júní 2007 eða síðar. Ef rekstrareining beitir þessum IFRS-staðli fyrir gildistöku skal hún greina frá því og beita jafnframt IAS-staðli 27 (eins og hann var eftir breytingar Alþjóðareikningsskilaráðsins 2008).
- B69 Krafan um framvirka beitingu þessa IFRS-staðals hefur eftirfarandi áhrif á sameiningu fyrirtækja sem tekur aðeins til gagnkvæmra eininga eða eru aðeins samkvæmt samningi ef yfirtökudagur þeirrar sameiningar er fyrir beitingu þessa IFRS-staðals:
- a) Flokkun — Eining skal halda áfram að flokka fyrri sameiningu fyrirtækja í samræmi við fyrri reikningsskilaaðferðir einingar vegna slíkrar sameiningar.
 - b) Áður færð viðskiptavild — Við upphaf fyrsta árlega tímabils, sem þessum IFRS-staðli er beitt, skal bókfært verð viðskiptavildar, sem stafar af fyrri sameiningu fyrirtækja, vera bókfært verð á þeim degi í samræmi við fyrri reikningsskilaaðferðir einingarinnar. Við ákvörðun þeirrar fjárhæðar skal eining eyða bókfærðu verði allra uppsafnaðra afskrifta af þeirri viðskiptavild og samsvarandi lækkun á viðskiptavild. Ekki skal gera frekari leiðréttingar á bókfærðu verði viðskiptavildar.

- c) Viðskiptavild sem áður var færð sem frádráttur frá eigin fé — Fyrri reikningsskilaaðferðir einingar gætu hafa leitt til þess að viðskiptavild vegna fyrri sameiningar fyrirtækja hafi verið færð sem frádráttur frá eigin fé. Við þær aðstæður skal eining ekki færa þá viðskiptavild sem eign við upphaf fyrsta árlega tímabils sem þessum IFRS-staðli er beitt. Auk þess skal eining ekki færa neinn hluta þeirrar viðskiptavildar í rekstrarreikning þegar hún ráðstafar hluta af eða öllu fyrirtækinu, sem viðskiptavildin tengist, eða þegar virði fjárskapandi einingar, sem viðskiptavildin tengist, rýmar.
- d) Síðari færsla viðskiptavildar — Frá upphafi fyrsta árlega tímabils sem þessum IFRS-staðli er beitt skal eining hætta að afskrifa viðskiptavild sem leiðir af fyrri sameiningu fyrirtækja og skal prófa viðskiptavild með tilliti til virðisrýrnunar í samræmi við IAS-staðal 36.
- e) Áður færð neikvæð viðskiptavild — Eining sem færði fyrri sameiningu fyrirtækja samkvæmt kaupaðferð kann að hafa fært frestaðar tekjur vegna eignarhluteildar á hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna og skulda yfirtækis aðila umfram kostnað við þann hluta (stundum kallað neikvæð viðskiptavild). Í því tilviki skal eining afskrá bókfært verð þeirra frestuðu tekna við upphaf fyrsta árlega tímabils þar sem þessum IFRS-staðli er beitt með samsvarandi leiðréttingu á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár á þeim degi.

Viðbætur C

Breytingar á öðrum IFRS-stöðlum

Breytingunum í þessum viðbæti skal beitt að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. júlí 2009 eða síðar. Ef eining beittir þessum IFRS-staðli að því er varðar fyrra tímabil taka þessar breytingar gildi fyrir það fyrra tímabil.

IFRS-STADALL 1, INNLEIÐING ALÞJÓÐLEGRA REIKNINGSSKILASTAÐLA

C1 IFRS-staðli 1 er breytt eins og lýst er hér á eftir.

Ákvæði 14. liðar breytast sem hér segir:

„14. Nokkrar undanþágur vísa til gangvirðis. Við ákvörðun á gangvirði í samræmi við þennan IFRS-staðal, skal eining beita skilgreiningu á gangvirði sem er í viðbæti A og öllum öðrum sértækari leiðbeiningum í öðrum IFRS-stöðlum við ákvörðun á gangvirði þeirrar eignar eða skuldar sem um er að ræða. Gangvirðið skal endurspegla aðstæður sem voru fyrir hendi á þeim degi sem það var ákvarðað.“

Bætt er við lið 47I sem hér segir:

„47I Með IFRS-staðli 3 (eins og hann var eftir endurskoðun Alþjóðareikningsskilaráðsins 2008) breyttust 14. liður og liðir B1, B2(f) og B2(g). Eining skal beita þessum breytingum að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. júlí 2009 eða síðar. Ef eining beittir IFRS-staðli 3 (endurskodaður 2008) að því er varðar fyrra tímabil taka breytingarnar gildi fyrir það fyrra tímabil.“

Í viðbæti B er liðum B1, B2(f) og B2(g) breytt sem hér segir:

„B1 Notandi, sem beittir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn, getur kosið að beita ekki IFRS-staðli 3, *sameining fyrirtækja*, afturvirkir á fyrri sameiningu fyrirtækja (sameiningu fyrirtækja sem átti sér stað fyrir þann dag sem skipt var yfir í IFRS-staðla). Ef notandi, sem beittir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn, endurgerir á hinn bóginn útreikninga við sameiningu fyrirtækja til að fylgja IFRS-staðli 3, skal hann endurgera útreikninga vegna allra síðari sameininga og skal einnig beita IAS-staðli 27, (eins og Alþjóðareikningsskilaráðið breytti honum árið 2008) frá sama degi. Ef t.d. notandi sem beittir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn kys að endurgera útreikninga vegna sameiningar fyrirtækja sem átti sér stað 30. júní 20X6 skal hann endurgera útreikninga vegna hvers konar sameiningar fyrirtækja sem átti sér stað milli 30. júní 20X6 og dagsins sem skipt var yfir í IFRS-staðla og skal einnig beita IAS-staðli 27 (breytt 2008) frá 30. júní 20X6.

B2(f) Ef eign eða skuld, sem var yfirtekin við fyrri sameiningu fyrirtækja, var ekki færð í samræmi við góða reikningsskilavenju, sem áður var fylgt, er áætlað kostnaðarverð hennar ekki núll í upphaflegum efnahagsreikningi samkvæmt IFRS-stöðlum. Þess í stað skal yfirtökuaðili færa og meta hana í efnahagsreikningi samstæðu á þeim grundvelli sem gerð væri krafa um samkvæmt IFRS-stöðlum í efnahagsreikningi aðilans sem er yfirtekinn. Til skýringar: Ef yfirtökuaðili hefur ekki, samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt, eignfært fjármögnunarleigusamninga, sem hann eignaðist við fyrri sameiningu, skal hann eignfæra þá leigusamninga í samstæðureikningsskilum sínum eins og gerð er krafa um í IAS-staðli 17, *leigusamningar*, að aðilinn, sem yfirtekinn er, geri í eigin efnahagsreikningi í samræmi við IFRS-staðla. Eins skal yfirtökuaðili, ef hann hefur ekki, samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt, færa óvissa skuld, sem er enn fyrir hendi daginn sem skipt er yfir í IFRS-staðla, færa þá óvissu skuld á þeim degi, nema færsla hennar í reikningsskil yfirtekins aðila sé bönnuð samkvæmt IAS-staðli 37. Ef ...

B2(g) Bókfært verð viðskiptavildar í upphafsefnahagsreikningi samkvæmt IFRS-stöðlum skal vera bókfært verð samkvæmt góðri reikningsskilavenju, sem áður var fylgt, á þeim degi sem skipt var yfir í IFRS-staðla eftir að eftirfarandi tvær leiðréttingar hafa verið gerðar:

i. ...

ii. [felld brott]

iii. Án tillits til ...“

IFRS-STADALL 2, EIGNARHLUTATENGÐAR GREIÐSLUR

C2 IFRS-staðli 2 er breytt eins og lýst er hér á eftir.

Ákvæði 5. liðar breytast sem hér segir:

„5. Eins og tekið er fram í 2. lið þessa IFRS-staðals ... Á sama hátt skal færa innköllun, skipti eða aðrar breytingar á eignarhlutatengdu greiðslufyrirkomulagi vegna sameiningar fyrirtækja eða annarrar endurskipulagningar eigin fjár í samræmi við þennan IFRS-staðal. Í IFRS-staðli 3 eru veittar leiðbeiningar um ákvörðun á því hvort eiginfjárgæmingar, sem útgefniir eru vegna sameiningar fyrirtækja, séu hluti af yfirfærðu endurgjaldi fyrir yfirráð í yfirteknum aðila (og þar af leiðandi innan gildissviðs IFRS-staðals 3) eða séu fyrir áframhaldandi þjónustu sem færa skal á tímabilinu eftir sameiningu (og þar af leiðandi innan gildissviðs þessa IFRS-staðals).“

Við bætist 61. liður sem hér segir:

„61. Með IFRS-staðli 3 (eins og hann var eftir endurskoðun Alþjóðareikningsskilaráðsins 2008), breyttist 5. liður. Eining skal beita þessari breytingu að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. júlí 2009 eða síðar. Ef eining beitir IFRS-staðli 3 (endurskoðaður 2008) að því er varðar fyrra tímabil taka breytingarnar gildi fyrir það fyrra tímabil.“

IFRS-STADALL 7, FJÁRMÁLAGERNINGAR: UPPLÝSINGAGJÖF

C3 IFRS-staðli 7 er breytt eins og lýst er hér á eftir.

Ákvæði c-liðar í 3. lið falla brott.

Við bætist liður 44B sem hér segir:

„44B Með IFRS-staðli 3 (eins og hann var eftir endurskoðun Alþjóðareikningsskilaráðsins 2008) féll c-liður 3. liðar brott. Eining skal beita þessari breytingu að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. júlí 2009 eða síðar. Ef eining beitir IFRS-staðli 3 (endurskoðaður 2008) að því er varðar fyrra tímabil taka breytingarnar gildi fyrir það fyrra tímabil.“

IAS-staðall 12, *tekjuskattur*

C4 IAS-staðli 12 er breytt eins og lýst er hér á eftir.

Þriðja lið kaflans „Markmið“ er breytt og verður svohljóðandi:

„Markmið

Í þessum staðli ... Á sambærilegan hátt hefur færsla á frestuðum skattinneygnum og skattskuldbindingum við sameiningu fyrirtækja áhrif á fjárhæðir viðskiptavildar sem myndast við þá sameiningu eða þá fjárhæð hagnaðar sem leiðir af hagstæðum kaupum.“

Ákvæðum 18., 19., 21., 22. og 26. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

„18. Tímabundinn mismunur verður einnig til þegar:

a) yfirteknar, aðgreinanlegar eignir og skuldir, sem til er stofnað við sameiningu fyrirtækja, eru færðar á gangvirði í samræmi við IFRS-staðal 3, *sameining fyrirtækja*, en engar samsvarandi leiðréttingar eru gerðar í skattalegum tilgangi (sjá 19. lið),

b) ...

Sameining fyrirtækja

19. Með nokkrum undantekningum eru yfirteknar aðgreinanlegar eignir og skuldir, sem til er stofnað við sameiningu fyrirtækja, færðar á gangvirði á yfirtökudegi. Tímabundinn mismunur ...

Viðskiptavild

21. Matið á viðskiptavild, sem leiðir af sameiningu fyrirtækja, er það sem a-liðurinn er umfram b-liðinn hér að neðan:

a) samtala:

- i. yfirfærðs endurgjalds, sem metið í samræmi við IFRS-staðal 3, sem yfirleitt krefst gangvirðis á yfirtökudegi
- ii. fjárhæðar allra hluta, sem ekki eru ráðandi í yfirteknar aðilanum og færðir eru í samræmi við IFRS-staðal 3, og
- iii. við sameiningu fyrirtækja, sem fram fer í áföngum, gangvirðis á yfirtökudegi þeirra hluta sem yfirtökuaðili átti í yfirteknar aðilanum fyrir sameiningu.

b) nettófjárhæða yfirtekinna, aðgreinanlegra eigna og yfirtekinna skulda sem metnar eru í samræmi við IFRS-staðal 3 á yfirtökudegi.

Mörg skattfyrirvöld ...

- 21A Síðari afskriftir frestaðrar skattskuldar sem er ekki færð vegna þess að hún verður til úr upphaflegri færslu viðskiptavildar eru einnig álitnar verða til úr upphaflegu færslu viðskiptavildarinnar og eru því ekki færðar samkvæmt a-lið 15. liðar. Ef t.d. eining færir viðskiptavild, sem yfirtekin var við sameiningu fyrirtækja, sem hefur kostnaðarverð 100 GE en skattverð núll, er einingu óheimilt samkvæmt a-lið 15. liðar að færa frestuðu skattskuldbindinguna sem myndast. Ef eining færir síðan virðisrýmunartap að fjárhæð 20 GE fyrir þá viðskiptavild lækkar fjárhæð tímabundins mismunar á skattskyldu sem tengist viðskiptavildinni úr 100 GE í 80 GE sem leiðir til lækkunar á virði ófærðra, frestaðra skattskuldbindinga. Þessi lækkun á virði ófærðu, frestuðu skattskuldarinnar er einnig álitin tengd upphaflegri færslu viðskiptavildarinnar og er því óheimilt að færa hana skv. a-lið 15. liðar.
- 21B Frestaðar skattskuldbindingar fyrir tímabundinn mismun á skattskyldu sem tengist viðskiptavild eru þó færðar að því marki sem þær verða ekki til úr upphaflegri færslu viðskiptavildar. Ef t.d. kostnaðarverð viðskiptavildar við sameiningu fyrirtækja er 100 GE sem er frádráttarbært frá skatti að því er nemur 20% á ári frá yfirtökuári er skattverð viðskiptavildarinnar 100 GE við upphaflega færslu og 80 GE við lok yfirtökuársins. Ef bókfærð fjárhæð viðskiptavildar við lok yfirtökuársins er óbreytt og er 100 GE, myndast tímabundinn mismunur á skattskyldu að fjárhæð 20 GE við lok ársins. Vegna þess að ...

Upphafleg færsla á eign eða skuld

22. Tímabundinn mismunur getur orðið til við upphaflega færslu á eign eða skuld, t.d. ef kostnaðarverð eignar verður að hluta eða í heild ekki frádráttarbært frá skatti. Reikningsskilaaðferð, sem er notuð vegna þessa tímabundna mismunar, fer eftir eðli viðskiptanna sem upphaflega öllu því að eignin eða skuldin var færð:
- a) við sameiningu fyrirtækja færir eining allar frestaðar skattskuldbindingar eða skattinneignir og hefur það áhrif á fjárhæð viðskiptavildar eða hagnaðar vegna hagstæðra kaupna (sjá 19. lið)
- b) ...
26. Eftirfarandi eru dæmi um frádráttarbæran, tímabundinn mismun sem leiðir af sér frestaða skattinneign:
- a) ...
- c) með nokkrum undantekningum eru yfirteknar aðgreinanlegar eignir og skuldir, sem til er stofnað við sameiningu fyrirtækja, færðar á gangvirði á yfirtökudegi. Þegar yfirtekin skuld er færð á yfirtökudegi en tengdur kostnaður er ekki dreginn frá við ákvörðun á skattskyldum hagnaði fyrr en á síðara tímabili, verður til frádráttarbær tímabundinn mismunur sem leiðir af sér frestaða skattinneign. Frestuð skattinneign verður einnig til þegar gangvirði keyptrar aðgreinanlegrar eignar er lægra en skattverð hennar. Í báðum tilvikum hefur frestaða skattinneignin áhrif á viðskiptavild (sjá 66. lið), og
- d) ...“

Á eftir 31. lið er nýrri fyrir sögn og lið 32A bætt við sem hér segir:

„32. [Felldur brott]

Viðskiptavild

- 32A Ef bókfært verð viðskiptavildar, sem leiðir af sameiningu fyrirtækja, er lægra en skattstofn hennar leiðir mismunurinn af sér frestaða skattinneign. Frestaða skattinneign, sem leiðir af upphafs færslu viðskiptavildar, skal færa sem hluta af reikningsskilum vegna sameiningar fyrirtækja að því marki sem líklegt er að um sé að ræða skattskyldan hagnað sem nýta má á móti frádráttarbærum tímabundnum mismun.“

Ákvæðum 66.–68. liðar er breytt sem hér segir:

„Frestaður skattur sem myndast við sameiningu fyrirtækja

66. Eins og útskýrt er í 19. lið og c-lið 26. liðar getur tímabundinn mismunur myndast við sameiningu fyrirtækja. Í samræmi við IFRS-staðal 3 færir eining allar frestaðar skattinneignir (að því marki sem þær fullnægja færsluskilyrði í 24. lið) eða frestaðar skattskuldbindingar sem aðgreinanlegar eignir og skuldir á yfirtökudegi. Af þessum sökum hafa þessar frestuðu skattinneignir og frestuðu skattskuldbindingar áhrif á fjárhæð viðskiptavildar eða þann hagnað sem leiðir af hagstæðum kaupum. Í samræmi við a-lið 15. liðar færir eining þó ekki frestaðar skattskuldbindingar sem myndast við upphaflega færslu viðskiptavildar.

67. Sem afleiðing af sameiningu fyrirtækja gætu líkurnar á innlausn frestaðrar skattinneignar yfirtökuaðila, frá því fyrir yfirtöku, breyst. Eftir sameiningu fyrirtækja getur yfirtökuaðili talið líklegt að hann endurheimti frestaða skattinneign sína sem var ekki færð fyrir sameininguna. Yfirtökuaðilinn getur t.d. nýtt ónotað, skattalegt tap sitt á móti skattskyldum framtíðarhagnaði yfirteknna aðilans. Hins vegar getur það, sem afleiðing af sameiningu fyrirtækja, ekki lengur verið líklegt að skattskyldur hagnaður í framtíðinni geri það mögulegt að endurheimta frestaða skattinneign. Í slíkum tilvikum færir yfirtökuaðili breytingar á frestaðri skattinneign á því tímabili sem sameining fyrirtækja á sér stað, en færir hana ekki sem hluta af reikningskilum vegna sameiningar fyrirtækja. Þess vegna tekur yfirtökuaðili ekki tillit til þess við mat á viðskiptavild eða hagnaðar vegna hagstæðra kaupa við sameiningu fyrirtækja.
68. Mögulegur ávinningur vegna yfirfærslu á tekjuskattalegu tapi eða aðrar frestaðar skattinneignir yfirteknna aðilans uppfylla hugsanlega ekki skilyrði fyrir aðskilinni færslu þegar sameining fyrirtækja er upphaflega færð en gæti verið innleystur síðar.

Eining skal færa yfirteknar frestaðar skattviltanir sem eru innleystar eftir sameiningu fyrirtækja sem hér segir:

- a) Beita skal yfirteknum, frestuðum skattviltunum, sem færðar eru á matstímabilinu og leiða af nýjum upplýsingum um málsatvik og aðstæður á yfirtökudegi, til að lækka bókfært verð þeirrar viðskiptavildar sem tengist þeirri yfirtöku. Ef bókfært verð þeirrar viðskiptavildar er núll, skal færa í rekstrarreikning allar eftirstöðvar frestaðra skattviltana.
- b) Allar aðrar yfirteknar, frestaðar skattviltanir, sem innleystar eru, skal færa í rekstrarreikning (eða utan rekstrarreiknings ef gerð er krafa um það í þessum staðli).“

Dæmið á eftir 68. lið er fellt brott.

Ákvæði 81. liðar breytast sem hér segir:

„81. Einnig skal greina sérstaklega frá eftirfarandi:

- a) ...
- h) varðandi aflagðan rekstur skal greina frá skattkostnaði í tengslum við:
- i. ágóða eða tap við aflagningu rekstrar og
- ii. hagnað eða tap af reglulegri starfsemi aflagðs rekstrar á tímabilinu ásamt samsvarandi fjárhæðum fyrir sérhvert fyrri tímabil, sem sýnt er.
- i) skattalegum áhrifum af fjárhæð tekjuskatts af arðgreiðslum til hluthafa fyrirtækisins sem voru samþykktar eða gerðar tillögur um áður en birting reikningskilanna var heimluð en eru ekki skuldfærðar í reikningskilunum
- j) ef sameining fyrirtækja, þar sem eining er yfirtökuaðili, veldur breytingu á þeirri fjárhæð sem færð er vegna frestaðrar skattinneignar frá því fyrir yfirtöku (sjá 67. lið), fjárhæð þeirrar breytingar, og
- k) ef frestuð skattviltun, sem yfirtekin er við sameiningu fyrirtækja, er ekki færð á yfirtökudegi heldur eftir yfirtökudag (sjá 68. lið), lýsingu á þeim atburði eða þeirri breytingu á aðstæðum sem olli því að frestaðar skattviltanir voru færðar.“

Þætt er við 93.–95. lið sem hér segir:

- „93. Beita skal 68. lið með framvirkum hætti frá gildistöku IFRS-staðals 3 (eins og hann var eftir endurskoðun Alþjóðareikningskilaráðsins 2008) við færslu frestaðrar skattinneignar sem yfirtekin er við sameiningu fyrirtækja.
94. Af þeim sökum skulu einingar ekki leiðréta reikningskil vegna fyrri sameiningar fyrirtækja ef skattviltanir hafa ekki uppfyllt skilyrði um aðskilda færslu frá og með yfirtökudegi og eru færðar eftir yfirtökudag, nema viltanirnar séu færðar innan matstímabilsins og þær stafi af nýjum upplýsingum um málsatvik og aðstæður á yfirtökudegi. Aðrar færðar skattviltanir skal færa í rekstrarreikning (eða utan rekstrarreiknings ef gerð er krafa um það í þessum staðli).“
95. Með IFRS-staðli 3 (eins og hann var eftir endurskoðun Alþjóðareikningskilaráðsins 2008) breyttust 21. og 67. liður og við bættust liðir 32A og 81(j) og (k). Eining skal beita þessum breytingum að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. júlí 2009 eða síðar. Ef eining beitir IFRS-staðli 3 (endurskoðaður 2008) að því er varðar fyrri tímabil taka breytingarnar gildi fyrir það fyrri tímabil.“

IAS-STAÐALL 16, VARANLEGIR REKSTRARFJÁRMUNIR

C5 Í IAS-staðli 16 er 44. lið breytt sem hér segir:

„44. Eining skiptir fjárhæðinni sem upphaflega var færð vegna varanlegs rekstrarfjármunaliðar á verulega hluta hans og afskrifar sérstaklega hvern slíkan hluta. Það getur t.d. átt við að afskrifa sérstaklega bolgrind og hreyfla flugvélar hvort sem hún er eign eða í fjármögnunarleigu. Eins getur verið rétt, ef eining yfirtekur varanlega rekstrarfjármuni, sem eru í rekstrarleigu og einingin er leigusalinn, að afskrifa sérstaklega þær fjárhæðir sem fram koma í kostnaðarverði varanlegu rekstrarfjármunanna sem heimfæra má á hagstæða eða óhagstæða leiguskiðmála í samanburði við markaðsskiðmála.“

Lið 81C er bætt við sem hér segir:

„81C Með IFRS-staðli 3, *sameining fyrirtækja* (eins og hann var eftir endurskoðun Alþjóðareikningsskiðaráðsins 2008), breyttist 44. liður. Eining skal beita þessari breytingu að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. júlí 2009 eða síðar. Ef eining beitir IFRS-staðli 3 (endurskoðaður 2008) að því er varðar fyrra tímabil taka breytingarnar gildi fyrir það fyrra tímabil.“

IAS-staðall 28, *fjárfestingar í hlutdeildarfélögum*

C6 Í IAS-staðli 28 er 23. lið breytt sem hér segir:

„23. Fjárfesting í hlutdeildarfélagi er færð með því að nota hlutdeildaraðferðina frá þeim degi sem hún verður að hlutdeildarfélagi. Við kaup á fjárfestingunni er allur mismunur á kostnaðarverði fjárfestingar og hlut fjárfestis í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna og skulda hlutdeildarfélagsins færður sem hér segir:

- a) viðskiptavild, sem tengist hlutdeildarfélagi, er innifalin í bókfærðu verði fjárfestingarinnar. Afskrift þeirrar viðskiptavildar er ekki heimilud.
- b) umframfjárhæð hlutar fjárfestis í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna og skulda hlutdeildarfélagsins umfram kostnaðarverð fjárfestingarinnar er talin sem tekjur við útreikning á hlut fjárfestis í hagnaði eða tapi hlutdeildarfélagsins á því tímabili sem fjárfestingin er keypt.

Viðeigandi ... “

IAS-STAÐALL 32, FJÁRMÁLAGERNINGAR: FRAMSETNING

C7 IAS-staðli 32 er breytt eins og lýst er hér á eftir.

Ákvæði c-liðar í 4. lið falla brott.

Við bætist liður 97B sem hér segir:

„97B Með IFRS-staðli 3 (eins og hann var eftir endurskoðun Alþjóðareikningsskiðaráðsins 2008) fellur c-liður 4. liðar brott. Eining skal beita þessari breytingu að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. júlí 2009 eða síðar. Ef eining beitir IFRS-staðli 3 (endurskoðaður 2008) að því er varðar fyrra tímabil taka breytingarnar gildi fyrir það fyrra tímabil.“

IAS-staðall 33, *hagnaður á hlut*

C8 Í IAS-staðli 33 er 22. lið breytt sem hér segir:

„22. Almennir hlutir, sem eru gefnir út sem hluti af yfirferðu endurgjaldi vegna sameiningar fyrirtækja eru taldir með í vögnum meðalfjölda hluta frá yfirtökudegi. Þetta stafar af því að yfirtökuaðili fellir hagnað og tap yfirtekna aðilans inn í yfirlit um heildarafkomu frá þeim degi.

IAS-STAÐALL 34, ÁRSHLUTAREIKNINGSSKIL

C9 IAS-staðli 34 er breytt eins og lýst er hér á eftir.

Ákvæði i-liðar í 16. lið breytast sem hér segir:

„i) áhrifum breytinga á samsetningu einingar á årshlutanum, þ.m.t. sameining fyrirtækja, öflun eða missir yfirráða yfir dótturfélögum og langtímafjárfestingum, endurskipulagning og aflögð starfsemi. Þegar um er að ræða sameiningu fyrirtækja skal einingin birta þær upplýsingar sem krafist er samkvæmt IFRS-staðli 3, *sameining fyrirtækja*, og“

Við bætist 48. liður sem hér segir:

„48. Með IFRS-staðli 3 (eins og hann var eftir endurskoðun Alþjóðareikningsskilaráðsins 2008), var 16. lið breytt. Eining skal beita þessari breytingu að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. júlí 2009 eða síðar. Ef eining beitir IFRS-staðli 3 (endurskoðaður 2008) að því er varðar fyrria tímabil taka breytingarnar gildi fyrir það fyrria tímabil.“

IAS-staðall 36, virðisrymun eigna

C10 IAS-staðli 36 er breytt eins og lýst er hér á eftir.

Í 6. lið er skilgreiningin á dagsetningu samnings felld brott.

Ákvæði 65. liðar breytast sem hér segir:

„65. Í 66.–108. lið og viðbæti C eru settar fram kröfur um skilgreiningu fjárskapandi eininga, sem eign tilheyrir, og ákvörðun bókfærðs verðs og færslu virðisrymunartaps fjárskapandi eininga og viðskiptavildar.“

Ákvæðum 81. og 85. liðar er breytt sem hér segir:

„81. Viðskiptavild, sem færð er við sameiningu fyrirtækja, er eign sem sýnir ætlaðan efnahagslegan ávinning í framtíðinni af öðrum eignum sem eru yfirteknar við sameininguna en eru ekki aðgreindar eða færðar sérstaklega hver fyrir sig. Viðskiptavild skapar ekki sjóðstreymi óháð öðrum eignum eða eignaflokkum og er oft framlag til sjóðstreymis fleiri en einnar fjárskapandi einingar. Stundum er ekki hægt að skipta viðskiptavild á einstakar fjárskapandi einingar þannig að það sé ekki tilviljanakennt, heldur aðeins á fjárskapandi einingaflokka. Af þessu leiðir að lægsta stig innan einingarinnar þar sem fylgst er með viðskiptavild vegna innri stjórnunar samanstendur stundum af nokkrum fjárskapandi einingum sem viðskiptavildin tengist en sem er ekki hægt að skipta henni á. Vísanir í 83.–99. lið og viðbæti C til fjárskapandi einingar sem viðskiptavild er skipt á skulu einnig lesast sem vísanir í fjárskapandi einingaflokk sem viðskiptavildinni er skipt á.“

85. Ef ekki er hægt að ákvarða upphaflega færslu sameiningar fyrirtækja til bráðabirgða nema við lok tímabilsins þegar sameiningin á sér stað skal yfirtökuaðili í samræmi við IFRS-staðal 3, sameining fyrirtækja:

- a) nota bráðabirgðagildin við færslu sameiningarinnar og
- b) færa allar leiðréttingar á bráðabirgðagildunum sem gerðar eru við lok upphaflegrar færslu á matstímabilinu, innan tólf mánaða frá yfirtökudegi.

Í slíkum tilvikum er hugsanlegt að ekki sé hægt að ljúka upphaflegri skiptingu viðskiptavildar, sem var færð við sameininguna, áður en árlega tímabilinu, sem sameiningunni var komið til leiðar á, lýkur. Ef sú er raunin birtir einingin upplýsingamar sem krafist er í 133. lið.“

Á eftir 90. lið er fyrirsögnin og liðir 91–95 felld brott.

Ákvæði 138. liðar falla brott.

Ákvæði 139. liðar breytast sem hér segir:

„139. Eining skal beita þessum staðli:

a) ...“

Við bætist liður 140B sem hér segir:

„140B Með IFRS-staðli 3 (eins og hann var eftir endurskoðun Alþjóðareikningsskilaráðsins 2008) breyttust 65., 81., 85. og 139. liður; felldir voru brott 91.–95. og 138. liður og viðbæti C bætist við. Eining skal beita þessum breytingum vegna árlegra tímabila sem hefjast 1. júlí 2009 eða síðar. Ef eining beitir IFRS-staðli 3 (endurskoðaður 2008) að því er varðar fyrria tímabil taka breytingarnar gildi fyrir það fyrria tímabil.“

Nýjum viðbæti (Viðbæti C) er bætt við eins og lýst er hér á eftir. Í honum er að finna kröfum sem voru í 91.–95. lið sem felldir voru brott.

”

„Viðbæti C

Þessi viðbæti er óaðskiljanlegur hluti staðalsins.

Virðisrymunarprófun fjárskapandi eininga með viðskiptavild og hlutum sem ekki eru ráðandi

C1 Í samræmi við IFRS-staðal 3 (eins og hann var eftir endurskoðun Alþjóðareikningsskilaráðsins 2008) skal yfirtökuaðili meta og færa viðskiptavild frá og með yfirtökudegi, sem fjárhæðin í a-lið er umfram b-lið hér á eftir:

- a) samtala:
- i. yfirferðs endurgjalds, sem er metið í samræmi við IFRS-staðal 3, sem yfirleitt krefst gangvirðis á yfirtökudegi,
 - ii. fjárhæðar allra hluta, sem ekki eru ráðandi í yfirtekna aðilanum, sem metinn er í samræmi við IFRS-staðal 3, og
 - iii. við sameiningu fyrirtækja, sem fram fer í áföngum, gangvirðis á yfirtökudegi þeirra hluta sem yfirtökuaðili átti í yfirtekna aðilanum fyrir sameiningu.
- b) nettófjárhæð yfirtekinna, aðgreinanlegra eigna og yfirtekinna skulda, sem metnar eru í samræmi við IFRS-staðal 3 á yfirtökudegi.

Úthlutun viðskiptavildar

- C2 Samkvæmt 80. lið í þessum staðli skal úthluta viðskiptavild, sem yfirtekin er við sameiningu fyrirtækja, á allar fjárskapandi einingar yfirtökuaðila, eða fjárskapandi einingaflokka, sem búist er við að njóti ávinnings af samvirkni sameiningarinnar, óháð því hvort öðrum eignum eða skuldum yfirtekna aðilans er ráðstafað til þeirra eininga eða einingaflokka. Hugsanlegt er að hluta samvirkinnar, sem leiðir af sameiningu fyrirtækja, verði úthlutað á fjárskapandi einingu sem hluthafar, sem eru ekki ráðandi, eiga ekki hlutdeild í.

Virðisrýrnunarpróf

- C3 Virðisrýrnunarpróf felur í sér samburð á endurheimtanlegri fjárhæð fjárskapandi einingar og bókfærðu verði fjárskapandi einingar.
- C4 Ef eining metur hlut, sem er ekki ráðandi, í réttu hlutfalli við hlutdeild í hreinni, aðgreinanlegri eign dótturfélags á yfirtökudegi, fremur en á gangvirði, er viðskiptavild, sem úthlutað er til hlutar, sem ekki er ráðandi, talin með í endurheimtanlegri fjárhæð tengdrar, fjárskapandi einingar en er ekki færð í samstæðureikningsskil móðurfélagsins. Af þeim sökum skal eining uppfæra bókfært verð viðskiptavildar, sem skipt er á eininguna, til að taka til viðskiptavildar hlutdeildar ekki ráðandi hluthafa. Þetta leiðréttu bókfærða verð er svo borið saman við endurheimtanlega fjárhæð einingarinnar til að ákvarða hvort fjárskapandi einingin hafi rýrnað að virði.

Úthlutun virðisrýrnunartaps

- C5 Í 104. lið er gerð krafa um að öllu skilgreindu virðisrýrnunartapi skuli úthluta fyrst til lækkunar á bókfærðu verði viðskiptavildar sem úthlutað er á þá einingu og síðan á aðrar eignir einingarinnar í réttu hlutfalli við grundvöll bókfærðs verðs hverrar eignar í einingunni.
- C6 Ef dótturfélag, eða hluti dótturfélags, með hlut, sem er ekki ráðandi, er sjálft fjárskapandi eining er virðisrýrnunartapi skipt á móður- og dótturfélag á sama grundvelli og hagnaði eða tapi er úthlutað.
- C7 Ef dótturfélag, eða hluti dótturfélags, með hlut, sem er ekki ráðandi, er hluti stærri fjárskapandi einingar er virðisrýrnunartapi á viðskiptavild deilt á þá hluta fjárskapandi einingarinnar sem ekki eiga ráðandi hlut og þá hluta sem eiga ekki slíkan hlut. Virðisrýrnunartapi skal úthluta til hluta fjárskapandi einingar á grundvelli:
- a) hlutfallslegs, bókfærðs virðis viðskiptavildar hlutanna fyrir virðisrýrnun, að því marki sem virðisrýrnunin tengist viðskiptavild fjárskapandi einingar, og
 - b) hlutfallslegs, bókfærðs virðis hreinna aðgreinanlegra eigna hlutanna fyrir virðisrýrnun, að því marki sem virðisrýrnun tengist aðgreinanlegum eignum fjárskapandi einingar. Allri slíkri virðisrýrnun er úthlutað á eignir hluta hverrar einingar í réttu hlutfalli við bókfært verð hverrar eignar í hlutanum.

Í þeim hlutum sem eiga hluti, sem ekki eru ráðandi, er virðisrýrnunartapi skipt milli móðurfélags og hlutar, sem er ekki ráðandi, á sama grundvelli og hagnaði eða tapi er úthlutað.

- C8 Ef virðisrýrnunartap, sem úthluta má til hlutar, sem ekki er ráðandi, tengist viðskiptavild sem er ekki færð í samstæðureikningsskilum móðurfélags (sjá lið C4), skal ekki færa þá virðisrýrnun sem virðisrýrnunartap á viðskiptavild. Í því tilviki skal aðeins færa það virðisrýrnunartap sem tengist viðskiptavild sem er úthlutað móðurfélagi sem virðisrýrnunartap á viðskiptavild.

C9 Skýringardæmi 7 skýrir virðisrýmunarprófun fjárskapandi einingar með viðskiptavild sem er ekki að öllu leyti í eigu móðurfélags.“

”

IAS-STAÐALL 37, REIKNADAR SKULDBINDINGAR, ÓVISSAR SKULDIR OG ÓVISSAR EIGNIR

C11 Í IAS-staðli 37 er 5. lið breytt sem hér segir:

„5. Þegar annar staðall tekur til sérstakrar tegundar reiknaðrar skuldbindingar, óvissrar skuldar eða óvissrar eignar, beitir eining þeim staðli í stað þessa staðals. Einnig er t.d. fjallað um nokkrar tegundir reiknaðra skuldbindinga í stöðlum er varða:

a) verksamninga (sjá IAS-staðal 11, verksamningar),

...“

IAS-STAÐALL 38, ÓEFNISLEGAR EIGNIR

C12 IAS-staðli 38 er breytt eins og lýst er hér á eftir.

Í 8. lið er skilgreiningin á dagsetningu samnings felld brott.

Ákvæðum 11., 12., 25. og 33.–35. liðar er breytt sem hér segir:

„11. Samkvæmt skilgreiningu á óefnislegri eign er nauðsynlegt að unnt sé að aðgreina óefnislega eign til að unnt sé að greina hana frá viðskiptavild. Viðskiptavild sem færð er við sameiningu fyrirtækja og lýsir væntingum um efnahagslegan hagnað af öðrum yfirteknum eignum sem eru ekki sérstaklega skilgreindar og færðar. Efnahagslegur framtíðarávinningur getur orðið til vegna samvirkni á milli aðgreinanlegu, yfirteknu eignanna eða vegna eigna sem uppfylla ekki hver fyrir sig skilyrði fyrir færslu í reikningskilin.

12. Eign er aðgreinanleg ef hún annaðhvort:

a) er aðgreinanleg, þ.e. hægt er að aðgreina eða kljúfa hana frá einingunni og selja, yfirfæra, veita leyfi fyrir henni, leigja hana eða láta í skiptum ýmist eina og sér eða ásamt tengdum samningi, eign eða skuld, hvort sem eining ætlar sér að gera svo eður ei, eða

b) verður til vegna samningsbundinna eða annarra lagalegra réttinda óháð því hvort þau réttindi eru yfirferanleg eða aðgreinanleg frá einingunni eða frá öðrum réttindum og skyldum.

25. Yfirleitt mun verðið, sem eining greiðir vegna sérstakrar yfirtöku á óefnislegri eign, endurspeglar væntingar um líkindin á að væntanlegur, efnahagslegur framtíðarávinningur, sem felst í eigninni, renni til einingarinnar. Einingin væntir þess m.ö.o. að það verði innstreymi efnahagslegs ávinnings, jafnvel þótt óvísst sé um tímasetningu eða fjárhæð innstreymisins. Af þeim sökum er líkindaskilyrðið fyrir færslu í a-lið 21. liðar alltaf talið vera fullnægjandi vegna sérstakrar yfirtöku á óefnislegum eignum.

33. Ef fyrirtæki yfirtekur óefnislega eign við sameiningu fyrirtækja er kostnaðarverð þeirrar óefnislegu eignar, í samræmi við IFRS-staðal 3, sameining fyrirtækja, gangvirði hennar á yfirtökudegi. Gangvirði óefnislegrar eignar endurspeglar væntingar markaðarins um líkindin á að væntanlegur efnahagslegur framtíðarávinningur, sem felst í eigninni, renni til einingarinnar. Einingin væntir þess m.ö.o. að það verði innstreymi efnahagslegs ávinnings, jafnvel þótt óvísst sé um tímasetningu eða upphæð innstreymis. Af þeim sökum er alltaf talið að líkindaskilyrðinu fyrir færslu í a-lið 21. liðar sé fullnægt vegna óefnislegra eigna sem eru yfirteknar við sameiningu fyrirtækja. Ef eign, sem yfirtekin er við sameiningu fyrirtækja, er aðskiljanleg eða til komin vegna samningsbundinna eða annarra lögbundinna réttinda, eru það fullnægjandi upplýsingar fyrir áreiðanlegt mat á gangvirði eignarinnar. Af þeim sökum er alltaf talið að áreiðanleikaskilyrðinu vegna mats í b-lið 21. liðar sé fullnægt vegna óefnislegra eigna sem eru yfirteknar við sameiningu fyrirtækja.

34. Í samræmi við þennan staðal og IFRS-staðal 3 (eins og hann var eftir endurskoðun Alþjóðareikningssskilaráðsins 2008) skal yfirtökuaðili á yfirtökudegi færa óefnislega eign yfirtekins aðila aðskilda frá viðskiptavild á yfirtökudegi, án tillits til þess hvort yfirtekni aðilinn hafi fært eignina fyrir sameiningu fyrirtækjanna. Þetta merkir að yfirtökuaðili færir sem eign yfirstandandi rannsóknar- og þróunarverkefni yfirtekna aðilans aðgreinda frá viðskiptavild ef verkefnið samræmist skilgreiningunni á óefnislegri eign. Rannsóknar- og þróunarverkefni yfirtekna aðilans samræmist skilgreiningunni á óefnislegri eign þegar það:

- a) samrýmist skilgreiningunni á eign og
- b) er aðgreinanlegt, þ.e. þegar það er aðskiljanlegt eða stafar af samningsbundnum eða öðrum lögbundnum rétti.

Mat á gangvirkni óefnislegrar eignar sem er yfirtekin við sameiningu fyrirtækja

35. Ef óefnisleg eign, sem yfirtekin er við sameiningu fyrirtækja, er aðskiljanleg eða til komin vegna samningsbundinna eða annarra lögbundinna réttinda, eru það fullnægjandi upplýsingar fyrir áreiðanlegt mat á gangvirkni eignarinnar. Þegar margar niðurstöður eru mögulegar með mismunandi líkum á matinu, sem notað er til að meta gangvirkni óefnislegrar eignar, kemur sú óvissa fram í matinu á gangvirkni eignarinnar.“

Ákvæði 38. liðar falla brott.

Ákvæði 68. liðar breytast sem hér segir:

„68. Útgjöld vegna óefnislegs liðar skal gjaldfæra þegar stofnað er til þeirra, nema:

- a) þau séu hluti kostnaðarverðs óefnislegrar eignar sem uppfyllir færsluskilyrðin (sjá 18.–67. lið) eða
- b) einingin yfirtaki eignina við sameiningu fyrirtækja og geti ekki fært hana sem óefnislega eign. Í því tilviki verður það hluti fjárhæðarinnar sem færð er sem viðskiptavild á yfirtökudegi (sjá IFRS-staðal 3).“

Ákvæði 94. liðar breytast sem hér segir:

„94. Nýtingartími óefnislegrar eignar, sem er til komin vegna samningsbundinna eða annarra lögbundinna réttinda, skal ekki vera lengri en tímabil samningsbundnu eða lögbundnu réttindanna en getur verið skemmri og ræðst það af tímabilinu sem einingin áætlar að nota eignina á. Ef samningsbundin eða önnur lögbundin réttindi gilda í takmarkaðan tíma, sem unnt er að framlengja, skal því aðeins taka það eða þau framlengingartímabil með í nýtingartíma óefnislegrar eignarinnar að gögn styðji framlengingu einingarinnar án verulegs tilkostnaðar. Nýtingartími endurkeypttra réttinda, sem færð eru sem óefnisleg eign við sameiningu fyrirtækja, er eftirstöðvar samningstíma þess samnings sem veitti réttindin og felur ekki í sér framlengingartímabil.“

Við bætist liður 115A sem hér segir:

„115A Þegar um er að ræða endurkeypt réttindi við sameiningu fyrirtækja skal, ef réttindin eru síðar endurútféfin (seld) til þriðja aðila, nota tengt bókfært verð, ef það er fyrir hendi, við útreikning á hagnaði eða tapi á endurútgáfunni.“

Ákvæði 129. liðar falla brott.

Ákvæði 130. liðar breytast sem hér segir:

„130. Eining skal beita þessum staðli:

- a) ... “

Lið 130C er bætt við sem hér segir:

„130C Með IFRS-staðli 3 (eins og hann var eftir endurskoðun Alþjóðareikningsskilaráðsins 2008), breyttust 12., 33.–35., 68., 94. og 130. liður, brott féllu 38. og 129. liður og við bætist liður 115A. Eining skal beita þessum breytingum að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. júlí 2009 eða síðar. Af þeim sökum skal ekki leiðrétta fjárhæðir sem færðar eru vegna óefnislegra eigna og viðskiptavildar í fyrri sameiningu fyrirtækja. Ef eining beitir IFRS-staðli 3 (endurskoðaður 2008) að því er varðar fyrri tímabil taka breytingarnar gildi fyrir það fyrri tímabil.“

IAS-STADALL 39, FJÁRMÁLAGERNINGAR: FÆRSLA OG MAT

- C13 IAS-staðli 39 er breytt eins og lýst er hér á eftir.

Ákvæði f. liðar 2. liðar falla brott.

Lið 103D er bætt við sem hér segir:

„103D Með IFRS-staðli 3 (eins og hann var eftir endurskoðun Alþjóðareikningsskilaráðsins 2008), féll brott f. liður 2. liðar. Eining skal beita þessari breytingu að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. júlí 2009 eða síðar. Ef eining beitir IFRS-staðli 3 (endurskodaður 2008) að því er varðar fyrri tímabil taka breytingarnar gildi fyrir það fyrri tímabil.“

IFRIC-TÚLKUN 9, ENDURMAT INNBYGGÐRA AFLEIÐNA

C14 Eftirfarandi neðanmálsgrein er sett við 5. lið IFRIC-túlkunar 9:

„5. Þessi túlkun fjallar ekki um yfirtöku samninga með innbyggðum afleiðum í sameiningu fyrirtækja né um hugsanlegt endurmat á þeim á yfirtökudegi [*].

(*) IFRS-staðall 3 (eins og hann var eftir endurskoðun Alþjóðareikningsskilaráðsins 2008) fjallar um yfirtöku samninga með innbyggðum afleiðum við sameiningu fyrirtækja.“