

## REGLUGERÐ

### um gildistöku reglugerðar Evrópusambandsins um innleiðingu alþjóðlegra reikningsskilastaðla (IV).

#### 1. gr.

Eftirfarandi reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB), sem vísað er til á eftir lið 10ba í XXII. viðauka við samninginn um Evrópska efnahagssvæðið, eins og honum var breytt með ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 71/2005, frá 29. apríl 2005, um breytingu á XXII. viðauka (Félagaréttur) við EES-samninginn, skal öðlast gildi hér á landi með þeim breytingum og viðbótum sem leiðir af XXII. viðauka samningsins, bókun 1 um altæka aðlögun og öðrum ákvæðum samningsins:

Reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 2236/2004 frá 29. desember 2004 um breytingu á reglugerð (EB) nr. 1725/2003 um innleiðingu tiltekinna, alþjóðlegra reikningsskilastaðla í samræmi við reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 að því er varðar alþjóðlega reikningsskilastaðla (IFRS-staðla) nr. 1 og 3 til 5, alþjóðlega reikningsskilastaðla (IAS-staðla) nr. 1, 10, 12, 14, 16 til 19, 22, 27, 28 og 31 til 41 og túlkanir fastanefndarinnar um túlkanir (SIC-túlkanir) nr. 9, 22, 28 og 32.

#### 2. gr.

Reglugerð framkvæmdastjórnar (EB) nr. 2236/2004 og ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 71/2005, sbr. 1. gr. sem birt hefur verið í EES-viðbæti við Stjórnartíðindi EB nr. 46, dags. 15. september 2005, bls. 38-39, eru birtar sem fylgiskjal með reglugerð þessari.

#### 3. gr.

Reglugerð þessi, sem sett er með stoð í 1. mgr. 127. gr. laga nr. 3/2006, um ársreikninga, skal gilda fyrir félög sem skylt er eða nýta sér heimild til að semja ársreikninga sína og samstæðureikninga í samræmi við innleidda alþjóðlega reikningsskilastaðla, öðlast þegar gildi og skal gilda fyrir hvert það reikningsár sem hefst 1. janúar 2007 eða síðar.

*Fjármálaráðuneytinu, 5. nóvember 2007.*

F. h. r.

**Baldur Guðlaugsson.**

*Pórður Reynisson.*

**Fylgiskjal.****ÁKVÖRÐUN SAMEIGINLEGU EES-NEFNDARINNAR  
nr. 71/2005**

2005/EES/46/28

frá 29. apríl 2005

**um breytingu á XXII. viðauka (Félagaréttur) við EES-samninginn**

SAMEIGINLEGA EES-NEFNDIN HEFUR,

með hliðsjón af samningnum um Evrópska efnahagssvæðið, með áorðnum breytingum samkvæmt bókun um breytingu á samningnum um Evrópska efnahagssvæðið, er nefnist hér á eftir „samningurinn“, einkum 98. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

- 1) XXII. viðauka við samninginn var breytt með ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 176/2004 frá 3. desember 2004 <sup>(1)</sup>.
- 2) Reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 2086/2004 frá 19. nóvember 2004 um breytingu á reglugerð (EB) nr. 1725/2003 um innleiðingu tiltekinna, alþjóðlegra reikningsskilastaðla í samræmi við reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 að því er varðar að bæta við IAS-staðli 39 <sup>(2)</sup> skal felld inn í samninginn.
- 3) Reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 2236/2004 frá 29. desember 2004 um breytingu á reglugerð (EB) nr. 1725/2003 um innleiðingu tiltekinna, alþjóðlegra reikningsskilastaðla í samræmi við reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 að því er varðar alþjóðlega reikningsskilastaðla (IFRS-staðla) nr. 1 og 3 til 5, alþjóðlega reikningsskilastaðla (IAS-staðla) nr. 1, 10, 12, 14, 16 til 19, 22, 27, 28 og 31 til 41 og túlkanir fastanefndarinnar um túlkanir (SIC-túlkanir) nr. 9, 22, 28 og 32 <sup>(3)</sup> skal felld inn í samninginn.
- 4) Reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 2237/2004 frá 29. desember 2004 um breytingu á reglugerð (EB) nr. 1725/2003 um innleiðingu tiltekinna, alþjóðlegra reikningsskilastaðla í samræmi við reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 að því er varðar IAS-staðal 32 og túlkun túlkunarnefndar um alþjóðlegu reikningsskilastaðlana, IFRIC-túlkun nr. 1 <sup>(4)</sup> skal felld inn í samninginn.

- 5) Reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 2238/2004 frá 29. desember 2004 um breytingu á reglugerð (EB) nr. 1725/2003 um innleiðingu tiltekinna, alþjóðlegra reikningsskilastaðla í samræmi við reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 að því er varðar alþjóðlegan reikningsskilastaðal IFRS 1, IAS-staðla nr. 1 til 10, 12 til 17, 19 til 24, 27 til 38, 40 og 41 og túlkanir fastanefndarinnar um túlkanir (SIC-túlkanir) nr. 1 til 7, 11 til 14, 18 til 27 og 30 til 33 <sup>(5)</sup> skal felld inn í samninginn.

**ÁKVEDIÐ EFTIRFARANDI:***1. gr.*

Eftirfarandi undirliðir bætist við í lið 10ba (reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 1725/2003) í XXII. viðauka við samninginn:

- „– **32004 R 2086:** Reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 2086/2004 frá 19. nóvember 2004 (Stjtið. ESB L 363, 9.12.2004, bls. 1).
- **32004 R 2236:** Reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 2236/2004 frá 29. desember 2004 (Stjtið. ESB L 392, 31.12.2004, bls. 1).
- **32004 R 2237:** Reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 2237/2004 frá 29. desember 2004 (Stjtið. ESB L 393, 31.12.2004, bls. 1).
- **32004 R 2238:** Reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 2238/2004 frá 29. desember 2004 (Stjtið. ESB L 394, 31.12.2004, bls. 1).“

*2. gr.*

Íslenskur og norskur texti reglugerða (EB) nr. 2086/2004, 2236/2004, 2237/2004 og 2238/2004, sem verður birtur í *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins*, telst fullgiltur.

*3. gr.*

Ákvörðun þessi öðlast gildi 20 dögum eftir að hún er samþykkt að því tilskildu að allar tilkynningar samkvæmt 1. mgr. 103. gr. samningsins hafi borist sameiginlegu EES-nefndinni <sup>(\*)</sup>.

<sup>(1)</sup> Stjtið. ESB L 133, 26.5.2005, bls. 31 og EES-viðbætur við Stjtið. ESB nr. 26, 26.5.2005, bls. 22.

<sup>(2)</sup> Stjtið. ESB L 363, 9.12.2004, bls. 1.

<sup>(3)</sup> Stjtið. ESB L 392, 31.12.2004, bls. 1.

<sup>(4)</sup> Stjtið. ESB L 393, 31.12.2004, bls. 1.

<sup>(5)</sup> Stjtið. ESB L 394, 31.12.2004, bls. 1.

<sup>(\*)</sup> Stjórnskipuleg skilyrði gefin til kynna.

Nr. 1131

5. nóvember 2007

4. gr.

Ákvörðun þessi skal birt í EES-deild *Stjórnartíðinda Evrópusambandsins* og EES-viðbæti við þau.

Gjört í Brussel 29. apríl 2005.

Fyrir hönd sameiginlegu EES-nefndarinnar

***R. Wright***

formaður.

## REGLUGERÐ FRAMKVÆMDASTJÓRNARINNAR (EB) nr. 2236/2004

frá 29. desember 2004

um breytingu á reglugerð (EB) nr. 1725/2003 um innleiðingu tiltekinna, alþjóðlegra reikningsskilastaðla í samræmi við reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 að því er varðar alþjóðlega reikningsskilastaðla (IFRS-staðla) nr. 1 og 3 til 5, alþjóðlega reikningsskilastaðla (IAS-staðla) nr. 1, 10, 12, 14, 16 til 19, 22, 27, 28 og 31 til 41 og túlkanir fastanefndarinnar um túlkanir (SIC-túlkanir) nr. 9, 22, 28 og 32

(Texti sem varðar EES)

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 <sup>(1)</sup>, einkum 1. mgr. 3. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

- 1) Með reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 1725/2003 <sup>(2)</sup> voru samþykktir tilteknir alþjóðlegir staðlar og túlkanir sem voru fyrir hendi 1. september 2002.
- 2) Þann 31. mars 2004 gaf Alþjóðareikningsskilaráðið (IASB) m.a. út þrjú nýja staðla, alþjóðlega reikningsskilastaðla (IFRS-staðla) 3 til 5 og tvo endurskoðaða staðla, IAS-staðla 36 og 38, ásamt síðari breytingum. Þessir nýju staðlar fullgera enn frekar þann „trausta verkvang“ sem staðlarnir mynda og fyrirtæki í Bandalaginu verða að beita í samstæðureikningum sínum frá og með 1. janúar 2005. Almenna markmiðið er að auka gæði alþjóðlegra reikningsskilastaðla (IAS-staðla) jafnframt því að auka samleitni reikningsskilastaðla um allan heim.
- 3) Með samráði við tæknisérfræðinga á þessu sviði er það staðfest að hinir nýju IFRS-staðlar og endurskoðuðu IAS-staðlarnir standist tæknileg skilyrði fyrir innleiðingu sem eru sett fram í 3. gr. reglugerðar (EB) nr. 1606/2002, einkum kröfuna um að þjóna hagsmunum almennings í Evrópu.

- 4) Innleiðing IAS-staðals 36 felur þess vegna í sér breytingar á IAS-staðli 16, sem var innleiddur með reglugerð (EB) nr. 1725/2003 til að tryggja að samræmi sé á milli reikningsskilastaðlanna sem um ræðir.
- 5) Innleiðing IFRS-staðals 3, 4, og 5 felur þess vegna í sér breytingar á öðrum alþjóðlegum reikningsskilastöðlum og túlkunum til að tryggja að samræmi sé á milli alþjóðlegra reikningsskilastaðla. Breytingarnar sem af þessu leiða hafa áhrif á alþjóðlegan reikningsskilastaðal (IFRS-staðal) 1, alþjóðlega reikningsskilastaðla (IAS-staðla) nr. 1, 10, 12, 14, 16 til 19, 27, 28, 31 til 34, 36 til 41 og túlkun fastanefndarinnar (SIC). 32. Að auki gerir innleiðing IFRS-staðals 3 alþjóðlegan reikningsskilastaðal (IAS-staðal) 22 og túlkanir fastanefndarinnar (SIC-túlkanir) nr. 9, 22 og 28 óþarfar og skal þeim skipt út í samræmi við það. Enn fremur skal innleiðing IFRS-staðals 5 leiða til þess að IAS-staðli 35 verði skipt út.
- 6) Reglugerð (EB) nr. 1725/2003 skal því breytt til samræmis við það.
- 7) Ráðstafanirnar, sem kveðið er á um í þessari reglugerð, eru í samræmi við álit stýrinfundarinnar um reikningsskil.

SAMÞYKKT REGLUGERÐ ÞESSA:

I. gr.

Viðauka við reglugerð (EB) nr. 1725/2003 er breytt sem hér segir:

- 1) Í stað alþjóðlegs reikningsskilastaðals (IAS-staðals) 22 og túlkana fastanefndarinnar (SIC-túlkanir) nr. 9, 22, 28 kemur alþjóðlegur reikningsskilastaðall (IFRS-staðall) 3 [sameining fyrirtækja] eins og hann er settur fram í viðauka við þessa reglugerð.

<sup>(1)</sup> Stjtið. EB L 243, 11.9.2002, bls. 1.<sup>(2)</sup> Stjtið. ESB L 261, 13.10.2003, bls. 1. Reglugerðinni var síðast breytt með reglugerð (EB) nr. 2086/2004 (Stjtið. EB L 363, 9.12.2004, bls. 1).

- 2) (IFRS-staðall) 4 [váttryggingasamningar] bætist við eins og hann er settur fram í viðauka við þessa reglugerð.
- 3) Í stað IAS-staðals 35 kemur IFRS-staðall 5 [fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfssemi] eins og hann er settur fram í viðauka við þessa reglugerð.
- 4) Í stað IAS-staðla nr. 36 og 38 koma IAS-staðlar nr. 36 og 38 eins og þeir koma fram í viðauka við þessa reglugerð.
- 5) Innleiðing IFRS-staðals 3 felur þess vegna í sér breytingar á IFRS-staðli 1, á IAS-staðli 12, 14, 16, 19, 27, 28, 31, 32, 33, 34, 37, 39 og túlkun fastanefndarinnar (SIC-túlkun) 32 til að tryggja að samræmi sé á milli reikningsskilastaðla.
- 6) Innleiðing IFRS-staðals 4 felur þess vegna í sér breytingar á IFRS-staðli 1 og á IAS-staðli nr. 18, 19, 32, 37, 39 og 40 til

að tryggja að samræmi sé á milli alþjóðlegra reikningsskilastaðla.

- 7) Innleiðing IFRS-staðals 5 felur þess vegna í sér breytingar á IFRS-staðli 1, IFRS-staðli 3 og á IAS-staðli nr. 1, 10, 16, 17, 27, 28, 31, 36, 37, 38, 40 og 41 til að tryggja að samræmi sé á milli alþjóðlegra reikningsskilastaðla.

2. gr.

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

Hún gildir frá 1. janúar 2005

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

Gjört í Brussel 29. desember 2004.

*Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,*

Charlie McCREEVY

*framkvæmdastjóri.*

*VIDAUKI*  
ALÞJÓÐLEGIR REIKNINGSSKILASTADLAR

Nr.	Heiti
IFRS 3	Sameining fyrirtækja
IFRS 4	Vátryggingasamningar
IFRS 5	Fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi
IAS 36	Virðisrýrnun eigna
IAS 38	Óefnislegar eignir

## IFRS 3

## ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL 3

## Sameining fyrirtækja

## EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	1
Gildissvið	2-13
Skilgreining á sameiningu fyrirtækja	4-9
Sameining fyrirtækja er tekur til eininga sem lúta sameiginlegum yfirláðum	10-13
Reikningsskilaaðferð	14-15
Beiting kaupaðferðarinnar	16-65
Að greina yfirtökuaðila	17-23
Kostnaðarverð sameiningar fyrirtækja	24-35
Leiðréttingar á kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja sem tengist framtíðaratburðum	32-35
Skipting á kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja á yfirteknar eignir og skuldir og óvissar skuldir.	36-60
Aðgreinanlegar eignir og skuldir yfirtekens aðila	41-44
Óefnislegar eignir yfirtekens aðila	45-46
Óvissar skuldir yfirtekens aðila	47-50
Viðskiptavild	51-55
Hlutdeild yfirtökuaðilans í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekens aðila umfram kostnaðarverð	56-57
Sameining fyrirtækja sem fer fram í áföngum	58-60
Upphafleg færsla ákveðin til bráðabirgða	61-65
Leiðréttingar eftir að upphaflegri færslu er lokið	63-64
Færsla frestaðra skattinneigna eftir að upphaflegri færslu er lokið	65
Upplýsingar	66-77
Bráðabirgðaákvæði og gildistöku dagur	78-85
Áður færð viðskiptavild	79-80
Áður færð neikvæð viðskiptavild	81
Áður færðar óefnislegar eignir	82
Fjárfestingar færðar samkvæmt hlutdeildaraðferð	83-84
Takmörkuð afturvirk beiting	85
Afturköllun annarra yfirlýsinga	86-87

## MARKMID

1. Markmiðið með þessum IFRS-staðli er að tilgreina reikningsskil einingar þegar hún tekst sameiningu fyrirtækja á hendur. Í honum er einkum tilgreint að hvers konar sameiningu fyrirtækja skuli færa með því að beita kaupaðferðinni. Yfirtökuaðili færir því aðgreinanlegar eignir, skuldir og óvissar skuldir yfirtekins aðila á gangvirði á yfirtökudegi og færir einnig viðskiptavild, sem er síðar prófuð með tilliti til virðisrýmnunar fremur en afskrifuð.

## GILDISSVIÐ

2. Með þeirri undantekningu sem lýst er í 3. lið skal eining beita þessum IFRS-staðli við færslu á sameiningu fyrirtækja.
3. Þessi IFRS-staðall gildir ekki um:
  - a) sameiningu fyrirtækja þar sem aðskildar einingar eða fyrirtæki eru færð saman til að mynda *samreksstur*,
  - b) *sameiningu fyrirtækja er tekur til eininga eða fyrirtækja sem lúta sameiginlegum yfirráðum*,
  - c) sameiningu fyrirtækja sem taka til tveggja eða fleiri *sameiginlegra eininga*,
  - d) sameiningu fyrirtækja þar sem aðskildar einingar eða fyrirtæki eru færð saman til að mynda *einingu sem reikningsskil taka til* með samningi en ekki fyrir tilstuðlan eignarhluteildar (t.d. sameining þar sem aðskildar einingar eru færðar saman einungis með samningi til að mynda fyrirtæki sem skráð er á tveimur verðbréfamörkuðum).

## Skilgreining á sameiningu fyrirtækja

4. Sameining fyrirtækja er það þegar aðskildar einingar eða fyrirtæki fara saman í eina reikningsskilaeiningu. Afleiðingin af nær allri sameiningu fyrirtækja er að ein eining, yfirtökuaðilinn, öðlast yfirråd yfir öðru fyrirtæki, einu eða fleiri, yfirtækna aðilanum. Ef eining öðlast yfirråd yfir einni eða fleiri einingum sem eru ekki fyrirtæki er sameining þeirra eininga ekki sameining fyrirtækja. Þegar eining yfirtekur eignaflokk eða hreinar eignir sem mynda ekki fyrirtæki skal hún skipta kostnaði flokksins milli einstakra aðgreinanlegra eigna og skulda í flokknum eftir hlutfallslegu gangvirði þeirra á yfirtökudegi.
5. Sameining fyrirtækja getur farið fram á margvíslegan hátt og ráðist af lagalegum, skattalegum eða öðrum ástæðum. Hún getur falið í sér kaup einingar á eigin fé annarrar einingar, kaup á hreinum eignum annarrar einingar, yfirtöku skulda annarrar einingar eða kaup á nokkrum af hreinum eignum annarrar einingar sem saman mynda eitt eða fleiri fyrirtæki. Hún getur farið fram með útgáfu eiginfjárgerninga, yfirfærslu handbærs fjár, igildis handbærs fjár eða annarra eigna, eða samblandi af þessu. Viðskiptin geta farið fram á milli hluthafa í einingunum sem sameinast eða milli einingar og hluthafa annarrar einingar. Þau geta falið í sér stofnun nýrrar einingar til að fara með yfirråd yfir einingunum sem sameinast eða yfirfærslu hreinu eignanna eða endurskipulagningu einnar eða fleiri af einingunum sem sameinast.
6. Sameining fyrirtækja getur leitt til myndunar tengsla milli móður- og dótturfélags þar sem yfirtökuaðilinn er móðurfélagið og yfirtækni aðilinn er dótturfélag yfirtökuaðilans. Við slíkar aðstæður beirir yfirtökuaðilinn þessum IFRS-staðli við gerð samstæðureikningsskila sinna. Í aðgreindum reikningsskilum yfirtökuaðila kemur fram hluteild hans í yfirtækna aðilanum sem fjárfesting í dótturfélagi (sjá IAS-staðal 27, *samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil*).



## IFRS 3

7. Sameining fyrirtækja getur falið í sér kaup á hreinum eignum, að meðtalinni allri viðskiptavild, annarrar einingar fremur en kaup á eigin fé hinnar einingarinnar. Slík sameining leiðir ekki til myndunar tengsla móður- og dótturfélags.
8. Undir skilgreininguna á sameiningu fyrirtækja, og þar af leiðandi gildissvið þessa IFRS-staðals, fellur sameining fyrirtækja þar sem eining öðlast yfir annarri einingu en dagurinn, þegar yfirráð fást (þ.e. yfirtökudagur), er ekki sá sami og dagurinn eða dagarnir þegar hún öðlast eignarhlutdeild (þ.e. viðskiptadagurinn eða viðskiptadagarnir). Slíkar aðstæður geta t.d. komið upp þegar félag, sem fjárfest er í, gerir samkomulag um endurkaup á hlutabréfum við suma af fjárfestum sínum sem leiðir til þess að yfirráð yfir félaginu, sem fjárfest er í, breytast.
9. Þessi IFRS-staðall tilgreinir ekki reikningsskil samrekstraraðila fyrir hlutdeild í samrekstri (sjá IAS-staðal 31, *hlutdeild í samrekstri*).

*Sameining fyrirtækja er tekur til eininga sem lúta sameiginlegum yfirráðum*

10. Sameining fyrirtækja sem tekur til eininga eða fyrirtækja sem lúta sameiginlegum yfirráðum er sameining fyrirtækja þar sem allar einingarnar eða fyrirtækin, sem sameinast, lúta að lokum yfirráðum sama aðila eða sömu aðila bæði fyrir og eftir sameiningu fyrirtækjanna og þau yfirráð eru ekki til bráðabirgða.
11. Hópur einstaklinga skal teljast hafa yfirráð yfir einingu þegar hann, vegna samningsbundins fyrirkomulags, hefur sameiginlega 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 samningsákvæða sameiginlega 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.
12. Einstaklingur eða hópur einstaklinga, sem starfar saman samkvæmt samningsákvæðum, getur haft yfirráð 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 yfirráðum.
13. Umfang hlutdeildar minnihluta 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 yfirráðum. Á svipaðan hátt skiptir ekki máli ef ein af einingunum, sem sameinast, er dótturfélag sem fellur ekki undir samstæðureikningsskil hópsins í samræmi við IAS-staðal 27 þegar ákvarðað er hvort sameining taki til eininga sem lúta sameiginlegum yfirráðum.

## REIKNINGSSKILAADFERÐ

14. **Alla sameiningu fyrirtækja skal færa með því að beita kaupaðferðinni.**
15. Með kaupaðferðinni er litið á sameiningu fyrirtækja frá sjónarhorni þeirrar einingar í sameiningunni sem ákvarðast sem yfirtökuaðili. Yfirtökuaðilinn kaupir hreinar eignir og færir eignirnar, sem eru yfirteknar, og skuldir og óvissar skuldir, sem hann tekur á sig, að meðöldum þeim sem yfirteknri aðilinn hefur ekki áður fært. Viðskiptin hafa ekki áhrif á mat á eignum og skuldum yfirtökuaðilans né eru viðbótareignir eða viðbótarskuldir yfirtökuaðilans færðar vegna viðskiptanna vegna þess að þær eru ekki viðfang viðskiptanna.

## BEITING KAUPADFERÐARINNAR

16. Beiting kaupaðferðarinnar felur í sér eftirfarandi áfanga:
  - a) að greina yfirtökuaðila,

b) að meta á kostnaðarverði sameiningu fyrirtækjanna,

og

c) að skipta kostnaðarverði við sameiningu fyrirtækja á yfirtökudegi á eignirnar sem eru yfirteknar og skuldir og óvissar skuldir sem færslunni fylgir.

*Að greina yfirtökuaðila*

17. **Ætíð skal greina yfirtökuaðila við sameiningu fyrirtækja. Yfirtökuaðili er einingin sem við sameiningu öðlast yfirráð yfir hinum einingunum eða fyrirtækjunum sem sameinast.**

18. Vegna þess að kaupáferðin lítur á sameiningu fyrirtækja frá sjónarhorni yfirtökuaðila gerir hún ráð fyrir að hægt sé að ákvarða cinn af aðilunum að viðskiptunum sem yfirtökuaðila.

19. Yfirráð er ákvörðunarréttur til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu einingar eða fyrirtækis í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi þess. Eining sem sameinast annarri telst hafa öðlast yfirráð yfir annarri einingu í sameiningunni þegar hún öðlast meira en helming atkvæðisréttar hinnar einingarinnar nema hægt sé að sýna fram á að slíkt eignarhald feli ekki í sér yfirráð. Jafnvel þótt ein af einingunum sem sameinast öðlist ekki meira en helming atkvæðisréttar í annarri einingu í sameiningunni gæti hún hafa öðlast yfirráð yfir hinni einingunni ef hún vegna sameiningarinnar öðlast:

a) ákvörðunarrétt yfir meira en helmingi atkvæðisréttar í hinni einingunni á grundvelli samkomulags við aðra fjárfesta

eða

b) ákvörðunarrétt til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu hinnar einingarinnar samkvæmt lögum eða samningi,

eða

c) ákvörðunarrétt til að skipa eða leysa frá störfum meirihluta stjórnarmanna eða sambærilegra stjórnenda hinnar einingarinnar

eða

d) ákvörðunarrétt til að fara með meirihluta atkvæða á stjórnarfundum eða fundum sambærilegra stjórnenda hinnar einingarinnar.

20. Þó að erfitt geti reynst að ákvarða yfirtökuaðila eru yfirleitt vísbendingar um að hann sé til staðar. Dæmi:

a) ef gangvirði annarrar einingarinnar í sameiningunni er talsvert hærra en hinnar einingarinnar í sameiningunni er einingin sem hefur hærra gangvirðið líkleg til að vera yfirtökuaðilinn,

b) ef sameiningu fyrirtækjanna er komið til leiðar með því að skipta almennum eiginfjárgæmingum með atkvæðisrétti fyrir handbært fé eða aðrar eignir er einingin, sem lætur frá sér handbært fé eða aðrar eignir, líklega yfirtökuaðilinn

og

c) ef sameining fyrirtækja leiðir til þess að framkvæmdastjórn einingar í sameiningunni verður ráðandi í vali á stjórnendateymi sameinuðu einingarinnar, sem myndast, er sú eining þar sem framkvæmdastjórnin verður ráðandi líkleg til að vera yfirtökuaðilinn.

## IFRS 3

21. Við sameiningu fyrirtækja sem komið er til leiðar með skiptum á eignarhlutum er einingin sem gefur út eignarhlutana venjulega yfirtökuaðilinn. Þó skal tekið tillit til allra málavaxta og aðstæðna þegar ákvarðað er hvert af fyrirtækjunum í sameiningunni hefur ákvörðunarrétt til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu hinnar einingarinnar (eða eininganna) í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi hennar (eða þeirra). Við tiltekna sameiningu fyrirtækja, sem almennt er nefnd andhverf yfirtaka, er yfirtökuaðili sú eining sem átti eignarhlutina sem hafa verið yfirteknir og einingin, sem er útgefandi, er yfirteknir aðilinn. Þetta kann að eiga við t.d. þegar einkarekin eining kemur því í kring að hún er „yfirtekin“ af minni skráðri einingu í þeim tilgangi að öðlast skráningu á hlutabréfamarkaði. Þó að eining á almennum markaði, sem er útgefandi, sé samkvæmt lögum talin móðurfélag og einkarekna einingin sé talin dótturfélag, er dótturfélagið samkvæmt lögum í raun yfirtökuaðilinn ef það hefur ákvörðunarrétt til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu lögákveðna móðurfélagsins í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi þess. Venjulega er yfirtökuaðilinn stærri einingin. Þó benda málavextir og aðstæður við sameiningu stundum til þess að smærri eining yfirtaki stærri einingu. Leiðbeiningar um færslu andhverfra yfirtaka er að finna í liðum B1-B15 í viðbæti B.
22. Þegar ný eining er mynduð til útgáfu eiginfjárgerninga til að koma til leiðar sameiningu fyrirtækja skal ein af einingunum í sameiningunni, sem var til fyrir sameininguna, ákvörðuð sem yfirtökuaðili á grundvelli þeirra gagna sem til staðar eru.
23. Á sambærilegan hátt skal, þegar sameining fyrirtækja tekur til fleiri en tveggja eininga sem sameinast, ein af einingunum í sameiningunni, sem var til fyrir sameininguna, ákvörðuð sem yfirtökuaðili á grundvelli gagna sem til staðar eru. Við ákvörðun yfirtökuaðila í slíkum tilvikum skal m.a. taka tillit til þess hver af einingunum, sem sameinast, hóf sameininguna og hvort eignir eða tekjur einnar af einingunum séu umtalsvert meiri en hinna.

*Kostnaðarverð sameiningar fyrirtækja*

24. **Yfirtökuaðili skal meta kostnaðarverð sameiningar fyrirtækja sem samtölu:**
- a) gangvirðis, á viðskiptadegi, eigna sem eru afhentar, skulda sem stofnað er til eða eru yfirteknar og eiginfjárgerninga sem yfirtökuaðili gefur út í skiptum fyrir yfirráð í hinum yfirtekna aðila
- auk**
- b) **kostnaðar sem tengja má beint við sameiningu fyrirtækjanna.**
25. Yfirtökudagur er dagurinn sem yfirtökuaðili öðlast í reynd yfirráð yfir yfirtekna aðilanum. Þegar þetta gerist í einum viðskiptum er viðskiptadagurinn sá sami og yfirtökudagurinn. Sameining fyrirtækja getur þó falið í sér fleiri en ein viðskipti t.d. þegar hún gerist með hlutabréfakaupum í áföngum. Þegar þetta gerist:
- a) er kostnaðarverð sameiningar samtala kostnaðarverðs einstöku viðskiptanna
- og
- b) viðskiptadagur er dagur sérhverra viðskipta (þ.e. dagurinn sem hver einstök fjárfesting er færð í reikningsskil yfirtökuaðila) en yfirtökudagur er dagurinn sem yfirtökuaðili öðlast yfirráð yfir yfirtekna aðilanum.
26. Eignir sem eru afhentar og skuldir sem stofnað er til eða yfirtökuaðili yfirtekur í skiptum fyrir yfirráð yfir yfirtekna aðilanum skulu samkvæmt 24. lið metnar á gangvirði á viðskiptadegi. Þegar greiðslu hluta eða alls kostnaðarverðs við sameiningu fyrirtækja er frestað skal því gangvirði frestaða þáttarins ákvarðað með því að afvaxta upphæðirnar sem greiða skal að núvirði þeirra á viðskiptadegi, að teknu tilliti til yfirverðs eða undirverðs sem vænta má við greiðslu.

27. Opinbert verð á viðskiptadegi á skráðum eiginfjárgerningi er besta vísbendingin um gangvirði gerningsins og skal nota það, nema í undantekningartilvikum. Önnur gögn og matsaðferðir skulu einungis teknar til athugunar í undantekningartilvikum þegar yfirtökuaðili getur sýnt fram á að opinbert verð á viðskiptadegi sé óáreiðanleg vísbending um gangvirði og að önnur gögn og matsaðferðir veiti áreiðanlegra mat á gangvirði eiginfjárgernings. Opinbert verð á viðskiptadegi er aðeins óáreiðanleg vísbending þegar það hefur orðið fyrir áhrifum vegna takmarkaðra viðskipta á markaði. Ef opinbert verð á viðskiptadegi er óáreiðanleg vísbending eða ef opinbert verð er ekki til fyrir eiginfjárgerninga sem yfirtökuaðili gefur út er t.d. hægt að meta gangvirði þeirra gerninga með hliðsjón af hlutfalli þeirra af gangvirði yfirtökuaðila eða með hliðsjón af hlutfalli þeirra af gangvirði yfirtekna aðilans eftir því hvort er greinilegra. Gangvirði peningalegra eigna, sem afhentar eru eigendum eigin fjár yfirtekna aðilans í stað eiginfjárgerninga, á viðskiptadegi getur einnig gefið vísbendingu um heildargangvirðið sem yfirtökuaðili greiðir í skiptum fyrir yfirráð yfir yfirtekna aðilanum. Í öllum tilvikum þarf að kanna allar hliðar sameiningarinnar, þ.m.t. allir þættir sem hafa áhrif á samningaviðræður. Frekari leiðbeiningar um ákvörðun gangvirðis eiginfjárgerninga eru settar fram í IAS-staðli 39 *fjármálagerðing: færsla og mat.*
28. Í kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja felast skuldir sem stofnað er til eða yfirtökuaðili yfirtekur í skiptum fyrir yfirráð yfir yfirtekna aðilanum. Tap í framtíðinni eða annar kostnaður sem vænta má að stofnað verði til vegna sameiningar eru ekki skuldir sem stofnað er til eða yfirteknar eru af yfirtökuaðila í skiptum fyrir yfirráð yfir yfirtekna aðilanum og eru þess vegna ekki teknar með sem hluti af kostnaðarverði sameiningarinnar.
29. Í kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja felst allur kostnaður sem tengja má beint við sameininguna s.s. sérfræðiþóknun til endurskoðenda, lögfræðinga, matsmanna og annarra ráðgjafa við að koma sameiningunni í framkvæmd. Almennur stjórnunarkostnaður, þ.m.t. kostnaður við rekstur deildar sem sér um yfirtök, og annar kostnaður, sem ekki er hægt að tengja beint við tiltekna sameiningu sem verið er að færa, er ekki talinn til kostnaðarverðs sameiningarinnar, heldur er hann færður sem gjöld þegar til hans er stofnað.
30. Kostnaður við að skipuleggja og gefa út fjárskuldir er óaðskiljanlegur hluti af útgáfu fjárskulda, jafnvel þegar fjárskuldarnar eru gefnar út til að koma sameiningu fyrirtækja til leiðar, fremur en kostnaður sem tengja má beint við sameininguna. Þess vegna skulu einingar ekki telja slíkan kostnað til kostnaðar við sameiningu fyrirtækja. Slíkur kostnaður skal innifalinn í upphaflegu mati á skuldinni í samræmi við IAS-staðal 39.
31. Á sama hátt er kostnaður við að gefa út eiginfjárgerninga óaðskiljanlegur hluti af útgáfu eiginfjárgerninga, jafnvel þegar eiginfjárgerningarnir eru gefnir út til að koma sameiningu fyrirtækja til leiðar, fremur en kostnaður sem tengja má beint við sameininguna. Þess vegna skulu einingar ekki telja slíkan kostnað til kostnaðarverðs sameiningar fyrirtækja. Slíkur kostnaður kemur til lækkunar á söluhagnaði af útgáfu eiginfjárgerninga í samræmi við IAS-staðal 32, *fjármálagerðing: upplýsingar og framsetning.*

Leiðréttingar á kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja, sem tengist framtíðaratburðum

32. Þegar samningur um sameiningu fyrirtækja kveður á um leiðréttingu á kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja sem tengist framtíðaratburðum skal yfirtökuaðili telja fjárhæð leiðréttingarinnar með í kostnaðarverði sameiningarinnar á yfirtökudegi ef leiðréttingin er líkleg og unnt er að meta hana á áreiðanlegan hátt.
33. Í samningi um sameiningu fyrirtækja má gera ráð fyrir leiðréttingum á kostnaðarverði sameiningarinnar sem tengjast einum eða fleiri framtíðaratburðum. Leiðrétting kann t.d. að vera háð því að ákveðnu hagnaðarstigi sé viðhaldið eða náð á framtíðartímabilum eða því að markaðsverði gerninga, sem gefnir eru út, sé viðhaldið. Venjulega er hægt að meta fjárhæð slíkra leiðréttinga við upphaflega færslu sameiningarinnar án þess að draga úr áreiðanleika upplýsinganna jafnvel þótt einhver óvissa ríki. Ef framtíðaratburðirnir gerast ekki eða endurskoða þarf matið er kostnaðarverði sameiningar fyrirtækjanna leiðrétt í samræmi við það.

## IFRS 3

34. Þegar samningur um sameiningu fyrirtækja kveður á um slíka leiðréttingu er sú leiðrétting ekki talin með í kostnaðarverði sameiningarinnar við upphaflega færslu sameiningarinnar ef hún er annaðhvort ekki líkleg eða ekki er unnt að meta hana á áreiðanlegan hátt. Ef leiðréttingin verður síðan líkleg og unnt er að meta hana með áreiðanlegum hætti skal farið með viðbótarendurgjaldið sem leiðréttingu á kostnaðarverði sameiningarinnar.
35. Við sumar aðstæður er gerð krafa um að yfirtökuaðilinn greiði seljandanum bætur síðar vegna lækkunar á virði eigna sem afhentar eru, eiginfjárgerninga sem gefnir eru út eða skulda sem stofnað er til eða yfirtökuaðilinn yfirtekur í skiptum fyrir yfirráð yfir yfirtekna aðilanum. Þetta á t.d. við þegar yfirtökuaðilinn ábyrgist markaðsverð eiginfjár- eða skuldagerninga, sem eru gefnir út sem hluti af kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja, og þess er krafist að hann gefi út fleiri eiginfjár- eða skuldagerninga til að ná aftur því kostnaðarverði sem var ákvarðað upphaflega. Í slíkum tilvikum er engin hækkun á kostnaðarverði við sameiningu fyrirtækja færð. Þegar um er að ræða eiginfjárgerninga er gangvirði viðbótargreiðslunnar jafnað saman með jafnri lækkun á virði gerninganna sem upphaflega voru gefnir út. Þegar um er að ræða skuldagerninga telst viðbótargreiðslan vera lækkun á yfirverði eða hækkun á undirverði upphaflegu útgáfunnar.

*Skipting kostnaðarverðs sameiningar fyrirtækja á eignirnar sem eru yfirteknar og skuldir og óvissar skuldir sem eru yfirteknar*

36. Yfirtökuaðili skal á yfirtökudegi skipta kostnaðarverði við sameiningu fyrirtækja með því að færa aðgreinanlegar eignir, skuldir og óvissar skuldir yfirtekna aðilans, sem uppfylla færsluskilyrðin í 37. lið, á gangvirði þann dag, að undanskildum fastafjármunum (eða ráðstöfunarflokkum) sem eru skilgreindir sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*, en þá skal færa á gangvirði að frádregnum kostnaði við sölu. Mismunur á kostnaðarverði við sameiningu fyrirtækja og hlutdeild yfirtökuaðila í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda, sem þannig eru færðar, skal færa í samræmi við 51.-57. lið.
37. Yfirtökuaðili skal aðeins færa aðgreinanlegar eignir, skuldir og óvissar skuldir á yfirtökudegi sérstaklega ef þær uppfylla eftirfarandi skilyrði á þeim degi:
- a) þegar um er að ræða eign, sem er ekki *óefnisleg eign*, sé líklegt að tengdur efnahagslegur framtíðarávinningur muni renna til yfirtökuaðilans og hægt sé að meta gangvirði hennar með áreiðanlegum hætti,
  - b) þegar um er að ræða skuld, sem er ekki óviss skuld, sé líklegt að útstreymi verðmæta, þ.e. efnahagslegs ávinnings, verði nauðsynlegt til að gera upp skuldbindinguna og hægt sé að meta gangvirði hennar með áreiðanlegum hætti,
  - c) þegar um er að ræða óefnislega eign eða óvissa skuld sé hægt að meta gangvirði hennar með áreiðanlegum hætti.
38. Rekstrarreikningur yfirtökuaðilans skal ná yfir hagnað og tap yfirtekna aðilans eftir yfirtökudag með því taka með tekjur og gjöld yfirtekna aðilans sem byggjast á kostnaðarverði yfirtökuaðilans vegna sameiningar fyrirtækjanna. Kostnaður við afskriftir, sem tekinn er með í rekstrarreikning yfirtökuaðila eftir yfirtökudag og tengist afskrifanlegum eignum yfirtekna aðilans, skal t.d. byggður á gangvirði afskrifanlegu eignanna á yfirtökudegi, þ.e. kostnaðarverði þeirra fyrir yfirtökuaðilann.

39. Beiting kaupáferðarinnar hefst á yfirtökudegi sem er dagurinn sem yfirtökuaðili öðlast í reynd yfirráð yfir yfirtekna aðilanum. Vegna þess að yfirráð eru ákvörðunarréttur til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu einingar eða fyrirtækis í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi þess er ekki nauðsynlegt að viðskiptum sé lokið eða þau frágengin lagalega áður en yfirtökuaðili öðlast yfirráðin. Litið skal til allra viðeigandi málavaxta og aðstæðna við sameiningu fyrirtækja við mat á því hvenær yfirtökuaðili hefur öðlast yfirráð.
40. Vegna þess að yfirtökuaðili færir aðgreinanlegar eignir, skuldir og óvissar skuldir yfirtekna aðilans, sem uppfylla færsluskilyrðin í 37. lið, á gangvirði yfirtökudags er hluteild minnihluta í yfirtekna aðilanum tilgreind sem hlutfall minnihlutans af hreinu gangvirði þeirra liða. Í liðum B16 og B17 í viðbæti B eru leiðbeiningar um ákvörðun gangvirðis aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekna aðilans í þeim tilgangi að skipta kostnaðarverði við sameiningu fyrirtækja.

#### Aðgreinanlegar eignir og skuldir yfirtekna aðila

41. Í samræmi við 36. lið færir yfirtökuaðili, sem hluta af því að skipta kostnaðarverði sameiningar, sérstaklega aðeins aðgreinanlegar eignir, skuldir og óvissar skuldir yfirtekna aðilans sem voru til staðar á yfirtökudegi og uppfylla færsluskilyrðin í 37. lið. Af þeim sökum:
- a) skal yfirtökuaðili aðeins færa skuldir vegna stöðvunar eða samdráttar í starfsemi yfirtekna aðilans sem hluta af því að skipta kostnaðarverði sameiningar þegar skuld hvílir á yfirtekna aðilanum á yfirtökudegi vegna endurskipulagningar sem var færð í samræmi við IAS-staðal 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*,
- og
- b) skal yfirtökuaðili, þegar hann skiptir kostnaðarverði sameiningar, ekki færa skuldir vegna taps í framtíðinni eða annan kostnað sem vænta má að stofnað verði til vegna sameiningar fyrirtækjanna.
42. Greiðsla sem eining er samningsbundin til að inna af hendi t.d. til starfsmanna eða birgja sinna ef hún er yfirtekin við sameiningu fyrirtækja er núverandi skuldbinding einingarinnar sem telst óviss skuld þangað til það verður líklegt að sameining fyrirtækja muni eiga sér stað. Einingin færir samningsskyldu sem skuld í samræmi við IAS-staðal 37 þegar sameining fyrirtækja verður líkleg og hægt er að meta skuldina með áreiðanlegum hætti. Þess vegna færir yfirtökuaðilinn skuld yfirtekna aðilans þegar sameiningu fyrirtækja er komið til leiðar sem hluta af skiptingu kostnaðarverðs sameiningarinnar.
43. Endurskipulagningaráætlun yfirtökuaðila sem er háð því að hann sé yfirtekinn við sameiningu fyrirtækja er þó ekki núverandi skuldbinding yfirtekna aðilans rétt fyrir sameiningu fyrirtækja. Hún er ekki heldur óviss skuld yfirtekna aðilans rétt fyrir sameiningu vegna þess að hún er ekki möguleg skuldbinding sem verður til vegna atburðar í fortíðinni sem verður aðeins staðfestur ef einn eða fleiri óvissir framtíðaratburðir eiga sér stað eða ekki og lúta ekki alfarið yfirráðum yfirtekna aðilans. Þess vegna skal yfirtökuaðili ekki færa skuld fyrir slíkar endurskipulagningaráætlanir sem hluta af því að skipta kostnaðarverði sameiningar.
44. Aðgreinanlegar eignir og skuldir sem eru færðar í samræmi við 36. lið taka til allra eigna og skulda yfirtekna aðilans sem yfirtökuaðili kaupir eða yfirtekur, þ.m.t. allar fjáreignir og fjárskuldir. Þær geta líka tekið til eigna og skulda sem hafa ekki verið færðar áður í reikningsskil yfirtekna aðilans, t.d. vegna þess að þær uppfylltu ekki skilyrði um færslu fyrir yfirtökuna. Skattaívilnun sem stafar af skattalegu tapi yfirtekna aðilans, sem hann færði ekki fyrir sameiningu fyrirtækjanna, uppfyllir færsluskilyrði sem aðgreinanleg eign í samræmi við 36. lið ef líklegt er að yfirtökuaðili fái skattskyldan hagnað í framtíðinni sem hægt er að jafna ófærðu skattaívilnuninni á móti.

## IFRS 3

## Óefnislegar eignir yfirtekens aðila

45. Yfirtökuaðili færir sérstaklega óefnislega eign yfirtekna aðilans á yfirtökudegi í samræmi við 37. lið einungis ef hún uppfyllir skilgreininguna á óefnislegri eign í IAS-staðli 38, *óefnislegar eignir*, og hægt er að meta gangvirði hennar með áreiðanlegum hætti. Þetta merkir að yfirtökuaðili færir sem eign yfirstandandi rannsóknar- og þróunarverkefni yfirtekna aðilans, aðgreinda frá viðskiptavild, ef verkefnið samræmist skilgreiningunni á óefnislegri eign og hægt er að meta gangvirði þess á áreiðanlegan hátt. Í IAS-staðli 38 eru leiðbeiningar um þá ákvörðun hvort hægt er að meta gangvirði óefnislegrar eignar sem yfirtekin er við sameiningu fyrirtækja með áreiðanlegum hætti.
46. Ópeningaleg eign sem er ekki í hlutkenndu formi verður að vera aðgreinanleg til að falla að skilgreiningu á óefnislegri eign. Eign uppfyllir aðeins skilyrði um aðgreinanleika í skilgreiningunni á óefnislegri eign í samræmi við IAS-staðal 38 ef hún:
- 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,
- eða
- 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.

## Óvissar skuldir yfirtekens aðila

47. Í 37. lið er tilgreint að yfirtökuaðili færir aðeins óvissa skuld yfirtekna aðilans sérstaklega sem hluta af því að skipta kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja ef hægt er að meta gangvirði hennar með áreiðanlegum hætti. Ef ekki er hægt að meta gangvirði hennar með áreiðanlegum hætti:
- hefur það áhrif á fjárhæðina sem færð er sem viðskiptavild eða færð í samræmi við 56. lið,
- og
- yfirtökuaðili skal birta þær upplýsingar um óvissu skuldina sem gerð er krafa um að birtar séu í IAS-staðli 37.
- Í 1-lið liðar B16 í viðbæti B eru leiðbeiningar um ákvörðun gangvirðis óvissrar skuldar.
48. Eftir upphaflega færslu skal yfirtökuaðili meta óvissar skuldir sem eru færðar sérstaklega í samræmi við 36. lið við þeirri fjárhæð sem er hærrí:
- fjárhæðinni, sem væri færð í samræmi við IAS-staðal 37 og
  - fjárhæðinni sem var færð upphaflega að frádregnum samsöfnuðum afskriftum, þar sem við á, færðum í samræmi við IAS-staðal 18, *reglulegar tekjur*.

49. Krafa í 48. lið gildir ekki um samninga sem færðir eru í samræmi við IAS-staðal 39, *fjármálagerningar: færsla og mat*. Þó eru lánaskuldbindingar utan gildissviðs IAS-staðals 39 sem eru ekki skuldbindingar um að veita lán undir markaðsvöxtum, sem eru færðar sem óvissar skuldir yfirtekna aðilans, ef ekki er líklegt á yfirtökudegi að útstreymi verðmæta, þ.e. efnahagslegs ávinnings, verði nauðsynlegt til að gera upp skuldbindinguna eða ef ekki er hægt að meta fjárhæð skuldbindingarinnar með áreiðanlegum hætti. Slík lánaskuldbinding er aðeins færð sérstaklega í samræmi við 37. lið sem hluti af því að skipta kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja ef hægt er að meta gangvirði hennar með áreiðanlegum hætti.

50. Óvissar skuldir sem færðar eru sérstaklega sem hluti af því að skipta kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja eru utan gildissviðs IAS-staðals 37. Yfirtökuaðili skal þó gefa þær upplýsingar um þessar óvissu skuldir, sem gerð er krafa um að birtar séu í IAS-staðli 37, fyrir hvern flokk reiknaðra skuldbindinga.

## Viðskiptavild

## 51. Yfirtökuaðili skal á yfirtökudegi:

- a) færa viðskiptavild sem yfirtekin er við sameiningu fyrirtækja sem eign

og

- b) meta þá viðskiptavild upphaflega á kostnaðarverði, sem er umfram kostnaðarverð sameiningar fyrirtækjanna og er hærra en hlutdeild yfirtökuaðila í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda sem færðar eru í samræmi við 36. lið.

52. Viðskiptavild sem yfirtekin er við sameiningu fyrirtækja sýnir greiðslu frá yfirtökuaðila vegna ætlaðs efnahagslegs ávinnings í framtíðinni af eignum sem ekki er hægt að aðgreina né færa.

53. Að því marki sem aðgreinanlegar eignir, skuldir eða óvissar skuldir yfirtekna aðilans uppfylla ekki skilyrðin í 37. lið um sérstaka færslu á yfirtökudegi hefur það áhrif á fjárhæðina sem færð er sem viðskiptavild (eða færð í samræmi við 56. lið) þetta er vegna þess að viðskiptavild er metin sem afgangsverð kostnaðarverðs við sameiningu fyrirtækja eftir færslu aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekna aðilans.

54. Eftir upphaflega færslu skal yfirtökuaðili meta viðskiptavild sem yfirtekin er við sameiningu fyrirtækja á kostnaðarverði að frádregnu uppsöfnuðu virðisrýrnunartapi.

55. Viðskiptavild sem yfirtekin er við sameiningu fyrirtækja skal ekki afskrifuð. Þess í stað skal yfirtökuaðili prófa hana með tilliti til virðisrýrnunar, árlega eða oftár, ef atburðir eða breytingar á aðstæðum benda til þess að virði hennar hafi rýrnað, í samræmi við IAS-staðal 36, *virðisrýrnun eigna*.

Hlutdeild yfirtökuaðilans í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekens aðila umfram kostnaðarverð

56. Ef hlutdeild yfirtökuaðila í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda, sem færðar eru í samræmi við 36. lið, er hærra en kostnaðarverð sameiningar fyrirtækja skal yfirtökuaðili:

- a) endurgera aðgreiningu og endurmat aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekna aðilans og mat á kostnaðarverði sameiningarinnar

og

- b) færa mögulega umframfjárhæð strax í rekstrarreikning að loknu þessu endurmati.



## IFRS 3

57. Hagnaður, sem færður er í samræmi við 56. lið, gæti falist í einum eða fleiri af eftirfarandi þáttum:

- a) skekkjum við mat á gangvirði annaðhvort kostnaðarverðs sameiningarinnar eða aðgreinanlegra eigna, skulda eða óvissra skulda yfirtekna aðilans. Hugsanlegur kostnaður í framtíðinni, sem verður til vegna yfirtekna aðila og hefur ekki komið á réttan hátt fram í gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekna aðilans, er möguleg orsök slíkra skekkna,
- b) kröfu í reikningskilastaðli um að meta yfirteknar, aðgreinanlegar, hreinar eignir á fjárhæð sem er ekki gangvirði en er meðhöndluð eins og hún sé gangvirði í heim tilgangi að skipta kostnaðarverði sameiningar. Þess er t.d. krafist í leiðbeiningunum í viðbæti B um ákvörðun gangvirðis aðgreinanlegra eigna og skulda yfirtekna aðilans að fjárhæðin, sem er ráðstafað á skattineignir og skuldir, sé óafvöxtuð,
- c) fyrirfram ákveðnum hagstæðum kaupum.

Sameining fyrirtækja sem fer fram í áföngum

58. Sameining fyrirtækja getur falið í sér fleiri en ein viðskipti, t.d. þegar hún gerist með hlutabréfakaupum í áföngum. Ef svo er skal yfirtökuaðili fara sérstaklega með sérhver viðskipti og nota kostnaðarverð viðskiptanna og upplýsingar um gangvirði á viðkomandi viðskiptadegi til að ákvarða fjárhæð viðskiptavildar sem tengd er viðskiptunum. Þetta leiðir til samانبurðar í áföngum á kostnaðarverði einstakra fjárfestinga og hlutdeild yfirtökuaðila í gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda í hverjum áfanga fyrir sig.

59. Þegar sameining fyrirtækja fer fram í fleiri en einum viðskiptum kann gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekna aðilans að vera mismunandi eftir dagsetningu hverra viðskipta fyrir sig. Vegna þess að:

- a) aðgreinanlegar eignir, skuldir og óvissar skuldir yfirtekna aðilans eru venju samkvæmt endurgerðar miðað við gangvirðið á hverjum viðskiptadegi til að ákvarða fjárhæð viðskiptavildar sem tengist hverjum viðskiptum,

og

- b) aðgreinanlegar eignir, skuldir og óvissar skuldir yfirtekna aðilans verður yfirtökuaðili síðan að færa á gangvirði þeirra á yfirtökudegi

og leiðréttingar á því gangvirði, sem tengist fyrri hlutdeild yfirtökuaðilans, eru endurmat og skulu þær færðar sem slíkar. Vegna þess að þetta endurmat verður við upphaflega færslu yfirtökuaðila á eignum, skuldum og óvissum skuldum yfirtekna aðilans þýðir það þó ekki að yfirtökuaðili hafi kosið að beita þeirri reikningskilaaðferð að endurmeta þá liði eftir upphaflega færslu t.d. í samræmi við IAS-staðal 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*.

60. Áður en viðskipti uppfylla skilyrði um sameiningu fyrirtækja geta þau uppfyllt skilyrði sem fjárfesting í hlutdeildarfélagi og verið færð í samræmi við IAS-staðal 28, *fjárfestingar í hlutdeildarfélögum*, með hlutdeildaraðferð. Ef svo er hefur gangvirði aðgreinanlegra, hreinna eigna aðilans sem fjárfest er í sérhvern fyrri viðskiptadag verið ákvarðað áður við beitingu hlutdeildaraðferðarinnar á fjárfestinguna.

*Upphafleg færsla ákveðin til bráðabirgða*

61. Upphafleg færsla sameiningar fyrirtækja felur í sér auðkenningu og ákvörðun gangvirðis sem ráðstafa skal á aðgreinanlegar eignir, skuldir og óvissar skuldir yfirtekna aðilans og kostnaðarverð sameiningarinnar.

62. Ef aðeins er hægt að ákvarða upphaflega færslu vegna sameiningar fyrirtækja til bráðabirgða þegar tímabilinu, sem sameiningunni var komið til leiðar á, lýkur annaðhvort vegna þess að aðeins er hægt að meta gangvirðið, sem á að ráðstafa á aðgreinanlegar eignir, skuldir eða óvissar skuldir yfirtekna aðilans eða kostnaðarverð sameiningarinnar, til bráðabirgða, skal yfirtökuaðili nota þessar bráðabirgðatölur við færslu sameiningarinnar. Yfirtökuaðili skal færa leiðréttingar á þessum bráðabirgðagildum vegna loka á upphaflegum færslum:

a) innan tólf mánaða frá yfirtökudegi

og

b) frá yfirtökudegi. Þess vegna:

- i) skal bókfærð fjárhæð aðgreinanlegrar eignar, skuldar eða óvissrar skuldar, sem er færð eða leiðrétt vegna loka á upphaflegum færslum, reiknuð eins og gangvirði hennar á yfirtökudegi hafi verið fært frá þeim degi,
- ii) skal viðskiptavild eða hagnaður, sem er færður í samræmi við 56. lið, leiðréttur frá yfirtökudegi með fjárhæð sem er jöfn leiðréttingunni á gangvirði aðgreinanlegrar eignar, skuldar eða óvissrar skuldar á yfirtökudegi sem verið er að færa eða leiðrétta,
- iii) skulu samanburðarupplýsingar, sem eru settar fram fyrir tímabil áður en upphaflegri færslu vegna sameiningarinnar er lokið, settar fram eins og upphaflegri færslu hafi verið lokið frá yfirtökudegi. Þetta tekur til viðbótarafskrifta fastafjármuna eða óefnislegra eigna eða annarra viðbótaráhrifa af hagnaði eða tapi sem færð eru vegna loka upphaflegrar færslu.

Leiðréttingar eftir að upphaflegri færslu er lokið

63. Leiðréttingar á upphaflegri færslu vegna sameiningar fyrirtækis eftir að upphaflegu færslunni er lokið skulu aðeins færðar til að leiðrétta skekkju í samræmi við IAS-staðal 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*, nema eins og tilgreint er í 33., 34. og 65. lið Leiðréttingar á upphaflegri færslu vegna sameiningar fyrirtækja eftir að færslunni er lokið skulu ekki færðar vegna áhrifa breytinga á mati. Áhrif breytingar á mati skulu í samræmi við IAS-staðal 8 færð á yfirstandandi og síðari tímabilum.

64. Í IAS-staðli 8 er þess krafist að eining færi leiðréttingu á skekkju afturvirk og setji fram reikningsskil eins og skekkjan hafi aldrei átt sér stað með því að endurgera samanburðarupplýsingar fyrir fyrri tímabil þegar skekkjan átti sér stað. Af þeim sökum skal bókfærð fjárhæð aðgreinanlegrar eignar, skuldar eða óvissrar skuldar yfirtekna aðilans, sem er færð eða leiðrétt vegna leiðréttingar á skekkju, reiknuð eins og gangvirði eða leiðrétt gangvirði hennar á yfirtökudegi hafi verið fært frá þeim degi. Viðskiptavild eða mögulegur ágóði, sem er færður á fyrri tímabili í samræmi við 56. lið, skal leiðréttur afturvirk með fjárhæð sem er jöfn gangvirði aðgreinanlegrar eignar, skuldar eða óvissrar skuldar á yfirtökudegi (eða leiðréttingunni á gangvirði á yfirtökudegi) sem verið er að færa (eða leiðrétta).

Færsla frestaðra skattinneigna eftir að upphaflegri færslu er lokið

65. Ef mögulegur ávinningur vegna yfirfærslu á tekjuskattalegu tapi yfirtekens aðila eða aðrar frestaðar skattinneignir uppfylltu ekki skilyrðin í 37. lið um sérstaka færslu við upphaflega færslu vegna sameiningar fyrirtækja en var síðar innleystur skal yfirtökuaðili færa þann ávinning sem tekjur í samræmi við IAS-staðal 12, *tekjuskattar*. Auk þess skal yfirtökuaðilinn:

a) lækka bókfærða fjárhæð viðskiptavildar miðað við þá fjárhæð sem hefði verið færð ef frestaða skattinneignin hefði verið færð sem aðgreinanleg eign á yfirtökudegi

og

b) gjaldfæra lækkun á bókfærðri fjárhæð viðskiptavildar.

## IFRS 3

Þessi aðferð skal þó ekki leiða til myndunar umframfjárhæðar eins og lýst er í 56. lið né hækka fjárhæð hagnaðar sem hefur verið færður áður í samræmi við 56. lið

## UPPLÝSINGAR

66. Yfirtökuaðili skal veita upplýsingar sem gera notendum reikningsskila hans kleift að meta eðli og fjárhagsleg áhrif af sameiningu fyrirtækja sem komið var til leiðar:
- a) á tímabilinu,
  - b) eftir dagsetningu efnahagsreiknings en áður en birting reikningsskilanna er heimiluð.
67. Til að koma reglunni í a-lið 66. liðar í framkvæmd skal yfirtökuaðili veita eftirfarandi upplýsingar um hverja sameiningu fyrirtækja sem komið var til leiðar á tímabilinu:
- a) nöfn og lýsingar á einingunum eða fyrirtækjunum sem sameinast,
  - b) yfirtökudag,
  - c) hlutfall yfirtekinnar eiginfjárgerninga með atkvæðisrétti,
  - d) kostnaðarverð sameiningarinnar og lýsingu á kostnaðarþáttum, þ.m.t. kostnaður sem tengja má beint við sameininguna. Þegar eiginfjárgerningar eru gefnir út eða unnt er að gefa þá út sem hluta af kostnaðarverði skal einnig greina frá eftirfarandi:
    - i) fjölda eiginfjárgerninga sem útgefnir eru eða unnt er að gefa útog
    - ii) gangvirði þessara gerninga og grunninn til að ákvarða gangvirðið. Ef opinbert verð er ekki til fyrir gerningana á viðskiptadegi skal greina frá mikilvægum forsendum sem notaðar eru til að ákvarða gangvirðið. Ef opinbert verð er til á viðskiptadegi en var ekki notað sem grunnur til að ákvarða kostnaðarverð sameiningarinnar skal greina frá því ásamt: ástæðum þess að opinbert verð var ekki notað, aðferðinni og þeim mikilvægu forsendum sem notaðar voru til að setja virði á eiginfjárgerningana og heildarfjárhæð mismunarins á milli gildisins sem úthlutað var á eiginfjárgerningana og opinberts verðs þeirra,
  - e) allan rekstur sem einingin hefur ákveðið að ráðstafa vegna sameiningarinnar,
  - f) fjárhæðir sem færðar eru á yfirtökudegi fyrir hvern flokk eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekna aðilans og bókfærð fjárhæð sérhvers flokkanna ákvörðuð í samræmi við IFRS-staðla strax fyrir sameininguna, nema ógerlegt sé að greina frá þeim. Ef ógerlegt er að greina frá þeim skal greina frá því ásamt útskýringu á því hvers vegna svo er,
  - g) umframfjárhæð sem færð er í rekstrarreikning í samræmi við 56. lið og liðinn í rekstrarreikningnum sem umframfjárhæð er færð í,
  - h) lýsingu á þáttunum sem stuðluðu að kostnaðarverði sem leiðir til færslu viðskiptavildar – lýsingu á sérhverri óefnislegri eign sem var ekki færð aðgreind frá viðskiptavild og útskýringu á því hvers vegna ekki var hægt að meta gangvirði óefnislegu eignarinnar á áreiðanlegan hátt – eða lýsingu á eðli umframfjárhæðar sem er færð í rekstrarreikning í samræmi við 56. lið,
  - i) fjárhæð hagnaðar eða taps yfirtekins aðila frá yfirtökudegi sem tekin er með í hagnað eða tap yfirtökuaðilans á tímabilinu nema ógerlegt sé að greina frá henni. Ef ógerlegt er að greina frá þeirri fjárhæð skal greina frá því ásamt útskýringu á því hvers vegna svo er.

68. Upplýsingarnar, sem gerð er krafa um að séu birtar í 67. lið, skulu dregnar saman fyrir sameiningu fyrirtækja sem komið var til leiðar á reikningsskilátímabilinu og eru óverulegar hver um sig.
69. Ef upphafleg færsla vegna sameiningar fyrirtækja, sem komið var til leiðar á tímabilinu, var aðeins ákvörðuð til bráðabirgða, eins og lýst er í 62. lið, skal taka það fram ásamt útskýringu á því hvers vegna svo er.
70. Til að koma reglunni í a-lið 66. liðar í framkvæmd skal yfirtökuaðili veita eftirfarandi upplýsingar nema það sé ógerlegt:
- tekjur sameinuðu einingarinnar á tímabilinu eins og yfirtökudagur hvers konar sameiningar fyrirtækja, sem komið var til leiðar á tímabilinu, hafi verið upphaf tímabilsins,
  - hagnaður eða tap sameinuðu einingarinnar á tímabilinu eins og yfirtökudagur hvers konar sameiningar fyrirtækja, sem komið var til leiðar á tímabilinu, hafi verið upphaf tímabilsins.
- Ef ógerlegt er að greina frá þessum upplýsingum skal greina frá þeirri staðreynd ásamt útskýringu á því hvers vegna svo er.
71. Til að koma reglunni í b-lið 66. liðar í framkvæmd skal yfirtökuaðili veita upplýsingarnar sem krafist er í 67. lið fyrir hverja sameiningu fyrirtækja sem komið var til leiðar eftir dagsetningu efnahagsreiknings en áður en birting reikningsskilanna er heimiluð nema ógerlegt sé að greina frá þeim. Ef ógerlegt er að greina frá einhverjum þessara upplýsinga skal greina frá þeirri staðreynd ásamt útskýringu á því hvers vegna svo er.
- 72. Yfirtökuaðili skal greina frá upplýsingum sem gera notendum reikningsskila hans kleift að meta fjárhagsleg áhrif hagnaðar, taps, leiðréttinga á skekkjum og annarra leiðréttinga sem færðar eru á yfirstandandi tímabili og tengjast sameiningu fyrirtækja sem komið var til leiðar á yfirstandandi eða fyrri tímabilum.**
73. Til að koma reglunni í 72. lið í framkvæmd skal yfirtökuaðili veita eftirfarandi upplýsingar:
- fjárhæð og útskýringu á hagnaði eða tapi sem fært er á yfirstandandi tímabili sem:
    - tengist aðgreinanlegum eignum eða skuldum eða óvissum skuldum sem yfirteknar eru við sameiningu fyrirtækja sem komið var til leiðar á yfirstandandi eða fyrri tímabiliog
    - eru það stór, þess eðlis eða koma með slíku millibili að birting upplýsinga um þau hefur gildi til skilnings á rekstrarárangri sameinuðu einingarinnar,
  - fjárhæðir og útskýringar á leiðréttingum á bráðabirgðagildunum sem færð voru á yfirstandandi tímabili ef upphafleg færsla vegna sameiningar fyrirtækja sem komið var til leiðar á næsta tímabili á undan var aðeins ákvörðuð til bráðabirgða við lok þess tímabils,
  - upplýsingar um leiðréttingar á skekkjum sem krafist er að greint sé frá í IAS-staðli 8 fyrir hverja þá aðgreinanlega eign, skuld eða óvissa skuld yfirteknra aðilans eða breytingar á virði, sem ráðstafað er á þessa liði og yfirtökuaðili færir á yfirstandandi tímabili í samræmi við 63. og 64. lið.
- 74. Eining skal veita upplýsingar sem gera notendum reikningsskila hennar kleift að meta breytingar á bókfærðri fjárhæð viðskiptavildar á tímabilinu.**
75. Til að koma reglunni í 74. lið í framkvæmd skal eining birta afstemmingu bókfærðrar fjárhæðar viðskiptavildar við upphaf og lok tímabilsins sem sýnir sérstaklega:
- heildarfjárhæð og uppsafnað virðisrýmunartap við upphaf tímabilsins,

## IFRS 3

- b) viðbótarviðskiptavild sem færð er á tímabilinu að undanskilinni viðskiptavild sem telst til ráðstöfunarflokks sem uppfyllir skilyrði um skilgreiningu að vera haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5,
  - c) leiðréttingar sem gerðar eru vegna síðari færslu frestaðra skattineigna á tímabilinu í samræmi við 65. lið,
  - d) viðskiptavild sem telst til ráðstöfunarflokks sem skilgreindur er sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5 og viðskiptavild sem er afskráð á tímabilinu án þess að hafa áður verið talin til ráðstöfunarflokks sem er skilgreindur sem haldið til sölu,
  - e) virðisrýmunartöp sem eru færð á tímabilinu í samræmi við IAS-staðal 36,
  - f) hreinan gengismun sem verður til á tímabilinu í samræmi við IAS-staðal 21, *áhrif gengisbreytinga erlendra gjaldmiðla*,
  - g) aðrar breytingar á bókfærðri fjárhæð á tímabilinu,
- og
- h) heildarfjárhæð og uppsafnað virðisrýmunartap við lok tímabilsins.
76. Eining birtir upplýsingar um endurheimtanlega fjárhæð og virðisrýmun viðskiptavildar í samræmi við IAS-staðal 36 til viðbótar við upplýsingarnar sem krafist er að séu birtar í e-lið 75. liðar.
77. Ef upplýsingarnar, sem krafist er að birtar séu í þessum IFRS-staðli, fullnægja ekki, við einhverjar aðstæður, þeim markmiðum, sem sett eru fram í 66., 72. og 74. lið, skal einingin birta viðbótarupplýsingar sem nauðsynlegar eru til að þau markmið náist.

## BRÁDABIRGDAÁKVÆÐI OG GILDISTÓKUDAGUR

78. Þessi IFRS-staðall skal gilda um færslu vegna sameiningar fyrirtækja þegar gildisdagsetning samnings er 31. mars 2004 eða síðar nema í þeim tilvikum sem kveðið er á um í 85. lið. Þessi IFRS-staðall skal líka gilda um færslu:
- a) viðskiptavildar, sem verður til vegna sameiningar fyrirtækja þegar gildisdagsetning samnings er 31. mars 2004 eða síðar,
- eða
- b) umframfjárhæðar í hlutdeild yfirtökuaðilans í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtækna aðilans umfram kostnaðarverð sameiningar fyrirtækja þegar gildisdagsetning samnings er 31. mars 2004 eða síðar.

*Áður færð viðskiptavild*

79. Eining skal beita þessum IFRS-staðli framvirkt frá upphafi fyrsta árstímabilsins, sem hefst 31. mars 2004 eða síðar, fyrir viðskiptavild sem yfirtekin var við sameiningu fyrirtækja þegar gildisdagsetning samnings var fyrir 31. mars 2004 og fyrir viðskiptavild sem verður til vegna hlutdeildar í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn sem fengin var fyrir 31. mars 2004 og var færð með beitingu hlutfallslegra samstæðureikningsskila. Því skal eining:
- a) hætta afskriftum slíkrar viðskiptavildar frá upphafi fyrsta árstímabilsins sem hefst 31. mars 2004 eða síðar,

- b) fella brott bókfærða fjárhæð tengdrar, uppsafnaðrar afskriftar með samsvarandi lækkun á viðskiptavild við upphaf fyrsta árstímabils sem hefst 31. mars 2004 eða síðar

og

- c) gera virðisrýrnunarpróf á viðskiptavild í samræmi við IAS-staðal 36 (endurskoðaður 2004) frá upphafi fyrsta árstímabils sem hefst 31. mars 2004 eða síðar.

80. Ef eining færði áður viðskiptavild sem frádrátt frá eigin fé skal hún ekki færa þá viðskiptavild sem hagnað eða tap þegar hún ráðstafar hluta af eða öllu fyrirtækinu sem viðskiptavildin tengist eða þegar virði fjárskapandi einingar, sem viðskiptavildin tengist, rýrnar.

*Áður færð neikvæð viðskiptavild*

81. Bókfærð fjárhæð neikvæðrar viðskiptavildar við upphaf fyrsta árstímabils sem hefst 31. mars 2004 eða síðar sem varð annaðhvort til vegna

- a) sameiningar fyrirtækja þegar gildisdagsetning sammings var fyrir 31. mars 2004 eða
- b) hlutdeildar í sameiginlegum rekstri sem fékkst fyrir 31. mars 2004 og var færð með beitingu hlutfallslegra samstæðureikningsskila,

skal afskráð við upphaf þess tímabils með samsvarandi leiðréttingu á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár.

*Áður færðar óefnislegar eignir*

82. Bókfærð fjárhæð liðar sem er flokkaður sem óefnisleg eign og annaðhvort

- a) var yfirtekin við sameiningu fyrirtækja þegar gildisdagsetning sammings var fyrir 31. mars 2004 eða
- b) verður til vegna hlutdeildar í sameiginlegum rekstri sem fékkst fyrir 31. mars 2004 og er færð með því að beita hlutfallslegum samstæðureikningsskilum

skal endurflokkuð sem viðskiptavild við upphaf fyrsta árstímabils sem hefst 31. mars 2004 eða síðar ef óefnislega eignin uppfyllir ekki á þeim degi skilyrðin um aðgreinanleika í IAS-staðli 38 (endurskoðaður 2004).

*Fjárfestingar færðar samkvæmt hlutdeildaraðferð*

83. Eining skal beita þessum IFRS-staðli fyrir fjárfestingar færðar samkvæmt hlutdeildaraðferð sem voru gerðar 31. mars 2004 eða síðar við færslu:

- a) yfirtekinar viðskiptavildar sem talin er með í bókfærðri fjárhæð þeirrar fjárfestingar. Þess vegna skulu afskriftir aðgreindrar viðskiptavildar ekki taldar með við ákvörðun hlutdeildar einingarinnar í hagnaði eða tapi félagsins sem fjárfest er í,
- b) umframfjárhæðar sem talin er til bókfærðrar fjárhæðar fjárfestingar einingarinnar í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda félagsins, sem fjárfest er í, umfram kostnaðarverð fjárfestingarinnar. Þess vegna skal eining telja þá umframfjárhæð til tekna við ákvörðun hlutdeildar einingar í hagnaði eða tapi félagsins, sem fjárfest er í, á tímabilinu sem fjárfestingin er yfirtekin.

**IFRS 3**

84. Fyrir fjárfestingar sem færðar eru með hlutdeildaraðferðinni og yfirteknar eru fyrir 31. mars 2004:

- a) skal eining beita þessum IFRS-staðli framvirkt frá upphafi fyrsta árstímabils sem hefst 31. mars 2004 eða síðar á yfirteknna viðskiptavild sem talin er til bókfærðrar fjárhæðar fjárfestingarinnar. Frá þeim degi skal eining því hætta að telja afskriftir viðskiptavildarinnar með við ákvörðun hlutdeildar einingarinnar í hagnaði eða tapi félagsins sem fjárfest er í,
- b) skal eining afskrá neikvæða viðskiptavild sem talin er til bókfærðrar fjárhæðar fjárfestingarinnar við upphaf fyrsta árstímabils, sem hefst 31. mars 2004 eða síðar, með samsvarandi leiðréttingu á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár.

*Takmörkuð afturvirk beiting*

85. Einingu er heimilt að beita kröfum þessa IFRS-staðals á viðskiptavild, sem er fyrir hendi eða er yfirtekin, og á sameiningu fyrirtækja, sem fer fram á gildistökuðögnum sem settir eru fram í 78.-84. lið eða síðar, að því tilskildu:

- a) að virðismat og aðrar upplýsingar, sem nauðsynlegar eru til að beita IFRS-staðlinum á fyrri sameiningu fyrirtækja, hafi verið fengnar á þeim tíma sem hver sameining var upphaflega færð  
og
- b) að einingin beiti einnig IAS-staðli 36 (endurskoðaður 2004) og IAS-staðli 38 (endurskoðaður 2004) framvirkt frá sömu dagsetningu og einingin hafi áður aflað virðismats og annarra upplýsinga, sem nauðsynlegar eru til að beita stöðlunum frá þeirri dagsetningu, þannig að ekki sé þörf á að ákvarða mat sem hefði þurft að framkvæma áður.

**AFTURKÖLLUN ANNARRA YFIRLÝSINGA**

86. Þessi IFRS-staðall kemur í stað IAS-staðals 22, *sameining fyrirtækja* (eins og hann var gefinn út 1998).

87. Þessi IFRS-staðall kemur í stað eftirfarandi túlkana:

- a) SIC-túlkunar 9, *sameining fyrirtækja - flokkað annaðhvort sem yfirtökur eða sameining hagsmuna*,
- b) SIC-túlkunar 22, *sameining fyrirtækja – síðari leiðréttingar upphaflegrar færslu gangvirðis og viðskiptavildar*,  
og
- c) SIC-túlkunar 28, *sameining fyrirtækja - „viðskiptadagur“ og gangvirði eiginfjárgerninga*.

---

## VIÐBÆTIR A

## Skilgreiningar á hugtökum

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðalsins.

<b>yfirtökudagur</b>	Dagurinn sem yfirtökuaðili öðlast í reynd yfirráð yfir yfirtekna aðilanum.
<b>gildisdagsetning sammings</b>	Dagurinn sem efnislegt samkomulag næst milli aðilanna sem sameinast og, þegar um er að ræða einingar sem skráðar eru á almennum markaði, það tilkynnt almenningi. Þegar um er að ræða fjandsamlega yfirtöku er fyrsti dagur efnislegs samkomulags milli aðilanna, sem sameinast, dagurinn sem nægjanlegur fjöldi eigenda yfirtekna aðilans hefur samþykkt tilboð yfirtökuaðilans um að yfirtökuaðilinn öðlist yfirráð yfir yfirtekna aðilanum.
<b>fyrirtæki</b>	Samþættur flokkur aðgerða og eigna sem stjórnað er í þeim tilgangi að tryggja: <ol style="list-style-type: none"> <li>fjárfestum ávöxtun,  eða</li> <li>lægri kostnað eða annan efnahagslegan ávinning beint og í réttu hlutfalli við eign til tryggingataka eða þátttakenda. Fyrirtæki samanstandur almennt af aðföngum, ferlum sem beitt er á aðföngin og afurðum sem verða til og eru, eða verða, notaðar til að skapa tekjur. Ef viðskiptavild er fyrir hendi í yfirferðum flokki aðgerða og eigna skal gert ráð fyrir því að yfirferði flokkurinn sé fyrirtæki.</li> </ol>
<b>sameining fyrirtækja</b>	Það þegar aðskildar einingar eða fyrirtæki eru færð saman í eina einingu sem reikningsskil taka til.
<b>sameining fyrirtækja er tekur til eininga eða fyrirtækja sem lúta sameiginlegum yfirráðum.</b>	<b>Sameining fyrirtækja</b> þar sem allar einingarnar eða fyrirtækin, sem sameinast, lúta að lokum yfirráðum sama aðila eða sömu aðila, bæði fyrir og eftir sameiningu fyrirtækjanna, og þau yfirráð eru ekki til bráðabirgða.
<b>óviss skuld</b>	Óviss skuld merkir hið sama og í IAS-staðli 37, <i>reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir</i> , þ.e.: <ol style="list-style-type: none"> <li>möguleg skuldbinding sem verður til vegna fyrri atburða og sem verður aðeins staðfest þegar einn eða fleiri óvissir framtíðaratburðir eiga sér stað eða ekki sem lúta ekki alfarið yfirráðum einingarinnar,  eða</li> <li>núverandi skuldbinding sem verður til vegna fyrri atburða en er ekki færð vegna þess að:           <ol style="list-style-type: none"> <li>ekki er líklegt að útstreymi verðmæta, þ.e. efnahagslegs ávinnings verði nauðsynlegt til að gera upp skuldbindinguna,  eða</li> <li>ekki er hægt að meta fjárhæð skuldbindingarinnar með áreiðanlegum hætti.</li> </ol> </li> </ol>
<b>yfirráð</b>	Ákvörðunarréttur til að stjórna fjárhags- og rekstrarstefnu einingar eða fyrirtækis í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi þess.



## IFRS 3

<b>viðskiptadagur</b>	Þegar <b>sameiningu fyrirtækja</b> er komið til leiðar í stökum viðskiptum er viðskiptadagurinn einnig yfirtökudagurinn. Þegar <b>sameining fyrirtækja</b> felur í sér fleiri en ein viðskipti t.d. þegar hún gerist með hlutabréfakaupum í áföngum er viðskiptadagurinn dagurinn sem sérhver einstök fjárfesting er færð í reikningsskil yfirtökuaðilans.
<b>gangvirði</b>	Fjárhæðin sem fengist fyrir eign eða gera mætti upp skuld með í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.
<b>viðskiptavild</b>	Efnahagslegur ávinningur í framtíðinni sem verður til vegna eigna sem ekki er hægt að aðgreina og færa sérstaklega hverja um sig.
<b>óefnisleg eign</b>	Óefnisleg eign merkir hið sama og í IAS-staðli 38, <i>óefnislegar eignir</i> , aðgreinanleg ópeningaleg eign sem er ekki í hlutkenndu formi.
<b>samrekstur</b>	Samrekstur merkir hið sama og í IAS-staðli 31, <i>reikningsskil hlutdeildar í samrekstri</i> , þ.e. samningsbundið fyrirkomulag þar sem tveir eða fleiri aðilar stofna til efnahagslegrar starfsemi sem er háð sameiginlegri stjórnun.
<b>hlutdeild minnihluta</b>	Sá hluti hagnaðar eða taps og hreinna eigna <b>dótturfélags</b> sem rekja má til eignarhlutdeildar sem er ekki beint eða óbeint í gegnum <b>dótturfélög</b> í eigu móðurfélagsins.
<b>gagnkvæm eining</b>	Eining önnur en eining í eigu fjárfestis eins og t.d. gagnkvæmt tryggingafélag eða gagnkvæm samvinnueining sem veitir lægri kostnað eða annan efnahagslegan ávinning beint og í réttu hlutfalli við eign til tryggingataka eða þátttakenda.
<b>móðurfélag</b>	Eining sem á eitt eða fleiri <b>dótturfélög</b> .
<b>líklegt</b>	Meiri líkur en minni.
<b>eining sem reikningsskil taka til</b>	Eining þar sem notendur reiða sig á almenn reikningsskil einingarinnar til öflunar upplýsinga sem gagnast þeim við ákvarðanatöku um skiptingu framleiðsluþátta. Eining sem reikningsskil taka til getur verið einstök eining eða hópur sem samanstendur af <b>móðurfélagi</b> og öllum <b>dótturfélögum</b> þess.
<b>dótturfélag</b>	Eining, þ.m.t. óskráð eining eins og t.d. sameignarfélag, sem lýtur <b>yfirráðum</b> annarrar einingar (sem kallast <b>móðurfélag</b> ).

## VIDBÆTIR B

## Viðauki

Þessi viðauki er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðlanna.

## Andhverf yfirtaka

- B1 Eins og fram kemur í 21. lið er yfirtökuaðilinn við sumar sameiningar fyrirtækja, sem almennt eru nefndar andhverfar yfirtökur, sú eining sem átti eignarhlutina sem hafa verið yfirteknir og einingin sem er útgefandi er yfirtekni aðilinn. Þetta kann að eiga við t.d. þegar eining í einkaeigu kemur því í kring að hún er „yfirtekin“ af minni skráðri einingu á markaði í þeim tilgangi að öðlast skráningu á hlutabréfamarkaði. Þó að eining á almennum markaði, sem er útgefandi, sé samkvæmt lögum talin móðurfélag og einingin í einkaeigu sé talin dótturfélag, er dótturfélagið samkvæmt lögum í raun yfirtökuaðilinn ef það hefur ákvörðunarrétt til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu lögákveðna móðurfélagsins í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi þess.
- B2 Eining skal beita leiðbeiningunum í liðum B3-B15 þegar hún færir andhverfa yfirtöku.
- B3 Við færslu andhverfar yfirtöku er skipting kostnaðarverðs við sameiningu fyrirtækja ákvarðað eins og það var á yfirtökudegi og gildir það ekki um viðskipti eftir sameininguna.

## Kostnaðarverð sameiningar fyrirtækja

- B4 Þegar eiginfjárgæringar eru gefnir út sem hluti af kostnaðarverði við sameiningu fyrirtækja er þess krafist í 24. lið að kostnaðarverð sameiningarinnar taki til gangvirkis þeirra eiginfjárgæringa á viðskiptadegi. Í 27. lið er tekið fram að ef ekki er til áreiðanlegt opinbert verð er hægt að meta gangvirði eiginfjárgæringanna með því að vísa til gangvirkis yfirtökuáðilans eða gangvirkis yfirtekna áðilans hvort heldur sem er greinilegra.
- B5 Við andhverfa yfirtöku er litið svo á að stofnað hafi verið til kostnaðarverðs við sameiningu fyrirtækja af lögákveðna dótturfélaginu (þ.e. yfirtökuáðilanum að því er snertir reikningsskilin) í formi eiginfjárgæringa sem gefnir eru út til eigenda lögákveðna móðurfélagsins (þ.e. yfirtekna áðilans að því er snertir reikningsskilin). Ef opinbert verð eiginfjárgæringa lögákveðna dótturfélagsins er notað til að ákvarða kostnaðarverð sameiningarinnar skal framkvæma útreikning til að ákvarða fjölda eiginfjárgæringa sem lögákveðna dótturfélagið yrði að hafa gefið út til að gefa eigendum lögákveðna móðurfélagsins sömu hlutfallslegu eignarhlutdeild í sameinuðu einingunni og þeir eiga í sameinuðu einingunni vegna andhverfu yfirtökunnar. Gangvirði fjölda eiginfjárgæringa sem þannig er reiknað skal notað sem kostnaðarverð sameiningarinnar.
- B6 Ef gangvirði eiginfjárgæringa lögákveðna dótturfélagsins er ekki greinilegt skal heildargangvirði allra útgefna eiginfjárgæringa lögákveðna móðurfélagsins fyrir sameiningu fyrirtækjanna vera notað sem grundvöllur ákvörðunar kostnaðarverðs sameiningarinnar.

## Gerð og framsetning samstæðureikningsskila

- B7 Samstæðureikningsskil sem gerð eru í kjölfar andhverfar yfirtöku skulu gefin út á nafni lögákveðna móðurfélagsins en lýst í skýringunum sem framhaldi af reikningsskilum lögákveðna dótturfélagsins (þ.e. yfirtökuáðilans að því er snertir reikningsskilin). Vegna þess að slík samstæðureikningsskil sýna framhald á reikningsskilum lögákveðna dótturfélagsins:
- a) skulu eignir og skuldir lögákveðna dótturfélagsins færðar og metnar í þessum samstæðureikningsskilum á bókfærdum fjárhæðum þeirra fyrir sameininguna,

## IFRS 3

- b) skal óráðstafað eigið fé og aðrar eiginfjárstöður sem færðar eru í samstæðureikningsskilin vera óráðstafað eigið fé og aðrar eiginfjárstöður lögákveðna dótturfélagsins rétt fyrir sameiningu fyrirtækjanna,
- c) skal fjárhæðin sem færð er sem útgefnir eiginfjárgæmingar í samstæðureikningsskilin ákvörðuð með því að bæta við útgefið eigið fé lögákveðna dótturfélagsins rétt fyrir sameiningu fyrirtækjanna kostnaðarverði sameiningarinnar sem ákvarðað er eins og lýst er í liðum B4-B6. Sú skipan eigin fjár sem birtist í þessum samstæðureikningsskilum (þ.e. fjöldi og gerð útgefna eiginfjárgæminga) skal þó endurspegla uppbyggingu eigin fjár lögákveðna móðurfélagsins að meðtöldum eiginfjárgæmingum sem útgefnir voru af lögákveðna móðurfélaginu til að koma sameiningunni til leiðar,
- d) samanburðarupplýsingar sem settar eru fram í þessum samstæðureikningsskilum skulu vera tilheyrandi lögákveðna dótturfélaginu.
- B8 Færsla andhverfar yfirtöku gildir aðeins í samstæðureikningsskilum. Í aðgreindum reikningsskilum lögákveðna móðurfélagsins, ef einhver eru, skal því færa fjárfestinguna í lögákveðna dótturfélaginu í samræmi við kröfurnar í IAS-staðli 27, *samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil* við færslu fjárfestinga í aðgreindum reikningsskilum fjárfestis.
- B9 Samstæðureikningsskil sem gerð eru eftir andhverfa yfirtöku skulu endurspegla gangvirði eigna, skulda og óvissra skulda lögákveðna móðurfélagsins (þ.e. yfirtekna aðilans að því er varðar reikningsskilin). Kostnaðarverði við sameiningu fyrirtækja skal því skipta með því að meta aðgreinanlegar eignir, skuldir og óvissar skuldir lögákveðna móðurfélagsins sem uppfylla færsluskilyrðin í 37. lið á gangvirði þeirra á yfirtökudegi. Umframhlutdeild kostnaðarverðs sameiningarinnar yfir hlutdeild yfirtökuaðila í gangvirði þeirra liða skal færa í samræmi við 51.-55. lið. Umframhlutdeild kostnaðarverðs sameiningarinnar yfir hlutdeild yfirtökuaðila í gangvirði þeirra liða skal færa í samræmi við 56. lið.

*Hlutdeild minnihluta*

- B10 Við sumar andhverfar yfirtökur skipta sumir eigenda lögákveðna dótturfélagsins ekki eiginfjárgæmingum sínum fyrir eiginfjárgæminga lögákveðna móðurfélagsins. Þó að einingin sem þessir eigendur eiga eiginfjárgæminga í (lögákveðna dótturfélagið) hafi yfirtekið aðra einingu (lögákveðna móðurfélagið) skulu þessir eigendur meðhöndlaðir sem hlutdeild minnihluta í samstæðureikningsskilunum sem gerð eru eftir andhverfu yfirtökuna. Þetta er vegna þess að eigendur lögákveðna dótturfélagsins sem skipta ekki eiginfjárgæmingum sínum fyrir eiginfjárgæminga lögákveðna móðurfélagsins eiga aðeins hlutdeild í afkomu og hreinum eignum lögákveðna dótturfélagsins og ekki afkomu og hreinum eignum sameinuðu einingarinnar. Á hinn bóginn eiga allir eigendur lögákveðna móðurfélagsins, þrátt fyrir að lögákveðna móðurfélagið sé álituð yfirtekni aðilinn, hlutdeild í afkomu og hreinum eignum sameinuðu einingarinnar.
- B11 Vegna þess að eignir og skuldir lögákveðna dótturfélagsins eru færðar og metnar í samstæðureikningsskilunum á bókfærðum fjárhæðum þeirra fyrir sameininguna, skal hlutdeild minnihluta endurspegla hlutfallslega eign hluthafa minnihluta í bókfærðum fjárhæðum hreinna eigna lögákveðna dótturfélagsins fyrir sameininguna.

*Hagnaður á hlut*

- B12 Eins og fram kemur í c-lið liðar B7 endurspeglar sú skipan eigin fjár sem birtist í samstæðureikningsskilum sem gerð eru eftir andhverfa yfirtöku skipan eigin fjár hjá lögákveðna móðurfélaginu að meðtöldum eiginfjárgæmingum sem útgefnir voru af lögákveðna móðurfélaginu til að koma sameiningu fyrirtækjanna til leiðar.

- B13 Í því skyni að reikna út veginn meðalfjölda virkra almennra hluta (nefharann) á tímabilinu þegar andhverfa yfirtakan verður:
- a) skal fjöldi virkra almennra hluta frá upphafi tímabilsins að yfirtökudegi álitinn vera fjöldi virkra, almennra hluta sem úttefnir eru af lögákveðna móðurfélaginu til eigenda lögákveðna dótturfélagsins
- og
- b) skal fjöldi virkra almennra hluta frá yfirtökudegi að lokum tímabilsins vera raunverulegur fjöldi virkra almennra hluta lögákveðna móðurfélagsins á tímabilinu.
- B14 Grunnhagnaður á hlut gefinn upp fyrir hvert samanburðartímabil fyrir yfirtökudag sett fram í samstæðureikningsskilum eftir andhverfa yfirtöku skal reiknaður með því að deila hagnaði eða tapi lögákveðna dótturfélagsins, sem tengja má beint við almenna hluthafa á sérhverju þessara tímabila, með fjölda virkra almennra hluta úttefnium af lögákveðna móðurfélaginu til eigenda lögákveðna dótturfélagsins í andhverfu yfirtökunni.
- B15 Í útreikningunum sem settir eru fram í liðum B13 og B14 er gert ráð fyrir að engar breytingar hafi átt sér stað á fjölda úttefna almennra hluta lögákveðna dótturfélagsins á samanburðartímabilunum og á tímabilinu frá upphafi tímabilsins sem andhverfa yfirtakan átti sér stað að yfirtökudegi. Útreikningur hagnaðar á hlut skal leiðréttur á viðeigandi hátt svo tillit sé tekið til áhrifa breytingar á fjölda úttefna almennra hluta lögákveðna dótturfélagsins á þessum tímabilum.

#### Skipting kostnaðarverðs sameiningar fyrirtækja

- B16 Í þessum IFRS-staðli er þess krafist að yfirtökuaðili færi aðgreinanlegar eignir, skuldir og óvissar skuldir yfirtækna aðilans sem uppfylla viðeigandi færsluskilyrði á gangvirði þeirra á yfirtökudegi. Í því skyni að skipta kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja skal yfirtökuaðili meðhöndla eftirfarandi mat sem gangvirði:
- a) fyrir fjármálagerninga sem viðskipti fara fram með á virkum markaði skal yfirtökuaðili nota núverandi markaðsvirði,
- b) fyrir fjármálagerninga sem viðskipti fara ekki fram með á virkum markaði skal yfirtökuaðili nota matsvirði sem tekur tillit til þátta eins og verðmætis-hagnaðarhlutfalls, arðshlutfalls og væntanlegs vaxtar sambærilegra gerninga eininga með sambærileg einkenni,
- c) fyrir viðskiptakröfur, ábatasama samninga og aðrar aðgreinanlegar eignir skal yfirtökuaðili nota núvirði þeirra fjárhæða sem fást greiddar, sem ákvarðast út frá viðeigandi gildandi vöxtum, að frádreginni niðurfærslu vegna óinnheimtanleika og innheimtukostnaðar ef þörf krefur. Hins vegar er ekki gerð krafa um afvöxtun vegna skammtímaviðskiptakrafna, ábatasamra samninga og annarra aðgreinanlegra eigna þegar mismunur á nafnverði og núvirði er óverulegur,
- d) fyrir birgðir af:
- i) fullnum vörum og söluvörum á söluverði skal yfirtökuaðili nota söluverð að frádreginni heildarfjárhæð (1) kostnaðar við sölu og (2) sanngjarnri hagnaðarálagningu vegna söluviðleitni yfirtökuaðilans sem byggist á hagnaði af svipuðum fullnum vörum og söluvörum,
- ii) vörum í vinnslu skal yfirtökuaðili nota söluverð fullunninna vara að frádreginni heildarfjárhæð (1) kostnaðar við fullvinnslu, (2) kostnaðar við ráðstöfun og (2) sanngjarnri hagnaðarálagningu vegna fullvinnslu og söluviðleitni sem byggist á hagnaði af svipuðum fullnum vörum og söluvörum
- og
- iii) fyrir hráefni skal yfirtökuaðili nota gildandi endurkaupsverð,

## IFRS 3

- e) fyrir land og byggingar skal yfirtökuaðili nota markaðsvirði,
  - f) fyrir verksmiðjur og vélar og tæki, skal yfirtökuaðili nota markaðsvirði, sem er venjulega ákvarðað með mati. Ef engin vísbending er um gangvirði á markaði vegna þess hve sérhæfður varanlegi rekstrarfjármunaliðurinn er og eignin sjaldan seld nema sem hluti af áframhaldandi rekstri getur yfirtökuaðili þurft að meta gangvirðið með því að nota tekjuaðferðina eða aðferð afskrifaðs endurstofnverðs,
  - g) fyrir óefnislegar eignir skal yfirtökuaðili ákvarða gangvirði:
    - i) með hliðsjón af virkum markaði eins og hann er skilgreindur í IAS-staðli 38, *óefnislegar eignir* eða
    - ii) þegar ekki er til virkur markaður, á grundvelli sem endurspeglar fjárhæðirnar sem yfirtökuaðili hefði greitt fyrir eignirnar í viðskiptum ótengdra aðila þar sem aðilarnir eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna, samkvæmt bestu, fánlegu upplýsingum (sjá IAS-staðal 38 til frekari leiðbeiningar við ákvörðun á gangvirði óefnislegra eigna sem eru yfirteknar við sameiningu fyrirtækja),
  - h) fyrir hreina lífeyriseign eða lífeyrisskuldbindingu starfsmanna í fastréttindakerfi skal yfirtökuaðili nota núvirði fastréttindaskuldbindingarinnar að frádregnu gangvirði þeirrar lífeyriseignar sem kann að vera í lífeyrissjóði. Eign er þó aðeins færð að því marki sem líklegt er að yfirtökuaðili fái hana til ráðstöfunar sem endurgreiðslur úr kerfinu eða sem lækkun á framtíðariðgjöldum,
  - i) fyrir skattineignir og skattskuldir skal yfirtökuaðili nota fjárhæð skattaívilnunarinnar sem hlýst af skattalegu tapi eða af sköttum sem greiða þarf vegna hagnaðar eða taps, í samræmi við IAS-staðal 12, *tekjuskattar*, metið frá sjónarhóli sameinuðu einingarinnar. Skattineignin eða skattskuldin ákvarðast eftir að tekið hefur verið tillit til skattaáhrifa þess að endurgera útreikninga vegna aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda að gangvirði og er hún ekki afvöxtuð,
  - j) fyrir viðskiptaskuldir og skammtimaskuldbréf, langtimaskuldir, skuldir, áfallnar skuldir og aðrar kröfur sem greiða skal upp, skal yfirtökuaðili nota núvirði fjárhæða sem greiddar verða út til að greiða skuld sem ákvarðast af viðeigandi, gildandi vöxtum. Hins vegar er ekki gerð krafa um afvöxtun vegna skammtimaskulda þegar mismunur á nafnverði og núvirði fjárhæðanna er óverulegur,
  - k) fyrir íþyngjandi samninga og aðrar aðgreinanlegar skuldir yfirteknra aðilans skal yfirtökuaðili nota núvirði fjárhæðanna, sem greiddar verða út til að greiða skuldbindinguna sem ákvarðast af viðeigandi, gildandi vöxtum,
  - l) fyrir óvissar skuldir yfirteknra aðilans skal yfirtökuaðili nota fjárhæðir sem þriðji aðili myndi setja upp til að yfirtaka þessar óvissu skuldir. Slík fjárhæð skal endurspegla allar væntingar um hugsanlegt sjóðstreymi og ekki líklegasta eða vænt hámarks- eða lágmarkssjóðstreymi.
- B17 Sumar leiðbeininganna hér að ofan krefjast þess að gangvirði sé metið samkvæmt núvirðisaðferðum. Ef leiðbeiningarnar fyrir tiltekinn lið vísa ekki til notkunar núvirðisaðferðar, er heimilt að nota slíka aðferð við mat á gangvirði þess liðar.

## VIDBÆTIR C

## Breytingar á öðrum IFRS-stöðlum

Breytingunum í þessum viðbæti skal beitt við færslu vegna sameiningar fyrirtækja þegar gildisdagsetning sammings er 31. mars 2004 eða síðar og við færslu viðskiptavildar og óefnislegra eigna sem eru yfirteknar við sameiningu fyrirtækja. Að öllu öðru leyti skal beita þessum breytingum á árstímabil sem hefjast 31. mars 2004 eða síðar.

Hins vegar ef eining kys í samræmi við 85. lið að beita IFRS-staðli 3 frá degi sem er fyrr en gildistökudagarnir sem settir eru fram í 78.-84. lið skal hún einnig beita þessum breytingum framvirkir frá sama degi.

- C1 Í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS-stöðlum) þ.m.t. alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IAS-stöðlum) og túlkunum sem eru í gildi 31. mars 2004 er tilvísunum í náguldandi útgáfu IAS-staðals 22, *sameining fyrirtækja*, breytt í IFRS-staðal 3, *sameining fyrirtækja*.
- C2 Í IFRS-staðli 1, *inleiðing alþjóðlegra reikningsskilastaðla*, verði liður B1 svohljóðandi.
- B1 Notandi, sem beitir 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). Hins vegar ef notandi, sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn, endurgerir útreikninga vegna sameiningar fyrirtækja til að fara eftir IFRS-staðli 3, skal hann endurgera útreikninga vegna allrar síðari sameiningar fyrirtækja og skal einnig beita IAS-staðli 36, *virðisrýrnun eigna* (endurskodaður 2004) og IAS-staðli 38, *óefnislegar eignir* (endurskodaður 2004) frá sama degi. Ef t.d. notandi, sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn, kys að endurgera útreikninga vegna sameiningar fyrirtækja sem átti sér stað 30. júní 2002 skal hann endurgera útreikninga vegna hvers konar sameiningar fyrirtækja sem áttu sér stað milli 30. júní 2002 og dagsins sem skipt var yfir í IFRS-staðla og skal einnig beita IAS-staðli 36 (endurskodaður 2004) og IAS-staðli 38 (endurskodaður 2004) frá 30. júní 2002.
- C3 [Breyting á ekki við um staðlana eina og sér]
- C4 IAS-staðli 12, *tekjuskattar*, er breytt eins og lýst er hér á eftir.

## Inngangur

Í 1. lið verði fyrsta undirgrein c) svohljóðandi:

- c) kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja er skipt á aðgreinanlegar eignir og skuldir sem voru yfirteknar miðað við gangvirði þeirra en ekki er gerð samsvarandi skattaleg leiðrétting.

6. og 9. lið er breytt og verða svohljóðandi:

6. Í upphaflegum IAS-staðli 12 var ekki ótvírætt vísað til aðlögunar að gangvirði við sameiningu fyrirtækja. Slíkar leiðréttingar leiða til tímabundins mismunar og í IAS-staðli 12 (endurskoduðum) er gerð krafa um að eining færi frestaða skattskuld eða (sem er háð líkindaskilyrði fyrir færslu) frestaða skattinneign, sem af þeim leiðir, ásamt samsvarandi áhrifum á ákvörðun um fjárhæð viðskiptavildar eða umframhlutdeildar yfirtökuaðilans í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda umfram kostnaðarverð sameiningar fyrirtækja. Samkvæmt IAS-staðli 12 (endurskoduðum) er þó óheimilt að færa slíkar frestaðar skattskuldir sem verða vegna færslu viðskiptavildar.

## IFRS 3

9. Í upphaflegum IAS-staðli 12 var ekki kveðið ótvírætt á um það hvort núvörða mætti skattinneignir og skattskuldir. Samkvæmt IAS-staðli 12 (endurskoðuðum) er óheimilt að núvörða frestaðar skattinneignir og skattskuldir. Samkvæmt i-lið liðar B16 í IFRS-staðli 3, *sameining fyrirtækja*, er óheimilt að núvörða frestaðar skattinneignir og skattskuldir sem yfirteknar eru við sameiningar fyrirtækja.

**Staðall**

Í markmiði er þriðja lið breytt og verður svohljóðandi:

Í þessum staðli er gerð krafa um að eining geri grein fyrir skattalegum áhrifum viðskipta og annarra atburða á sama hátt og hún gerir grein fyrir viðskiptunum sjálfum og atburðunum. Þess vegna þarf einnig að færa í rekstrarreikning öll skattaleg áhrif vegna viðskipta og annarra atburða sem eru færðir í rekstrarreikning. Vegna viðskipta og annarra atburða sem eru færð beint á eigið fé, þarf einnig að færa öll skattaleg áhrif vegna þeirra beint á eigið fé. Á sambærilegan hátt hefur færsla á frestuðum skattineignum og skattskuldum við sameiningu fyrirtækja áhrif á fjárhæð viðskiptavildar sem myndast við þá sameiningu eða umframfjárhæð hlutdeildar yfirtökuaðila í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirteknra aðilans umfram kostnaðarverð sameiningar fyrirtækja.

15., 18., 19. og 21. lið er breytt og verða svohljóðandi:

15. *Færa skal frestaða skattskuld fyrir allan, tímabundinn mismun á skattskyldu nema frestaða skattskuldin sé orðin til vegna:*

a) *upphaflegrar færslu viðskiptavildar,*

*eða*

...

18. Tímabundinn mismunur verður einnig til þegar:

a) kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja er skipt með því að færa aðgreinanlegar eignir og skuldir sem voru yfirteknar með hliðsjón af gangvirði þeirra en samsvarandi skattaleg leiðrétting (sjá 19. lið) er ekki gerð,

b) eignir eru endurmetnar en ekki er gerð samsvarandi skattaleg leiðrétting (sjá 20. lið),

c) viðskiptavild myndast við sameiningu fyrirtækja (sjá 21. og 32. lið),

...

19. kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja er skipt með því að færa aðgreinanlegar eignir og skuldir sem voru yfirteknar með hliðsjón af gangvirði þeirra á yfirtökudegi. Tímabundinn mismunur verður til þegar sameining fyrirtækja hefur ekki áhrif á skattverð aðgreinanlegra eigna og skulda sem voru yfirteknar eða það verður fyrir öðrum áhrifum. Tímabundinn mismunur á skattskyldu, sem leiðir til frestaðrar skattskuldar, myndast t.d. þegar bókfært verð eignar er hækkað upp í gangvirði en skattverð eignarinnar er áfram það sama og kostnaðarverð fyrir eiganda. Frestuð skattskuld, sem af þessu leiðir, hefur áhrif á viðskiptavild (sjá 66. lið).

21. Viðskiptavild sem verður til við sameiningu fyrirtækja er metin sem umframfjárhæð kostnaðarverðs sameiningarinnar umfram hlutdeild yfirtökuaðilans í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekna aðilans. Mörg skattyfirvöld heimila ekki afskriftir viðskiptavildar sem frádráttarbær gjöld við ákvörðun skattskylds hagnaðar. Enn fremur er kostnaðarverð viðskiptavildar oft ekki frádráttarbært í þessum lögsagnarumdæmum þegar dótturfélag selur rekstur sinn. Í þeim lögsagnarumdæmum er skattverð viðskiptavildarinnar núll. Sérhver munur á bókfærðu verði viðskiptavildar og skattverði hennar, sem er núll, er tímabundinn mismunur á skattskyldu. Ekki er þó heimilt samkvæmt þessum staðli að færa frestuðu skattskuldina, sem af þessu stafar, vegna þess að viðskiptavild er afgangsstærð og færsla á frestaðri skattskuld myndi hækka bókfært verð viðskiptavildarinnar.

Bætt er við 21. lið A og 21. lið B:

- 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. viðskiptavild sem yfirtekin var við sameiningu fyrirtækja hefur kostnaðarverð 100 en skattverð núll, er einingu óheimilt samkvæmt a-lið 15. liðar að færa frestuðu skattskuldina sem myndast. Ef eining færir síðan virðisrýmunartap að fjárhæð 20 fyrir þá viðskiptavild lækkar fjárhæð tímabundins mismunar á skattskyldu sem tengist viðskiptavildinni úr 100 í 80 sem leiðir til lækkunar á virði ófærðra frestaðra skattskulda. 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 skattskuldir 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 sem yfirtekin var við sameiningu fyrirtækja er 100 sem er frádráttarbært frá skatti að því er nemur 20% á ári frá yfirtökuári er skattverð viðskiptavildarinnar 100 við upphaflega færslu og 80 við lok yfirtökuársins. Ef bókfærð fjárhæð viðskiptavildar við lok yfirtökuársins er óbreytt og er 100, myndast tímabundinn mismunur á skattskyldu að fjárhæð 20 við lok ársins. Þar sem tímabundni mismunurinn á skattskyldu tengist ekki upphaflegri færslu viðskiptavildarinnar er frestaða skattskuldin sem myndast færð.

Breytingar eru gerðar á a-lið 22. liðar, 24. lið og c-lið 26. liðar og verða þær svohljóðandi:

22. ...
- a) við sameiningu fyrirtækja færir eining frestaða skattskuld eða eign og þetta hefur áhrif á fjárhæð viðskiptavildar eða umframfjárhæð kostnaðarverðs sameiningarinnar umfram hlutdeild yfirtökuaðilans í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekna aðilans (sjá 19. mgr),
- ...
24. *Færa skal frestaða skattinneign vegna alls frádráttarbærs, tímabundins mismunar að því marki sem líklegt er að skattskyldur hagnaður verði til ráðstöfunar, sem unnt að nýta inneignina á móti, nema frestaða skattinneignin stafi af upphaflegri færslu eignar eða skuldar í viðskiptum sem:*
- a) *eru ekki sameining fyrirtækja,*
- og*
- b) *hafa hvorki áhrif á reikningshaldslegan né skattskyldan hagnað (skattalegt tap) á þeim tíma sem viðskiptin eiga sér stað.*
- ...



## IFRS 3

26. ...

- c) kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja er skipt með því að færa aðgreinanlegar eignir og skuldir sem voru yfirteknar með hliðsjón af gangvirði þeirra 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

...

32. liður og fyrirsögnin á undan falla brott.

Breytingar eru gerðar á b-lið 58. liðar og 66.-68. lið og dæminu á eftir 68. lið og verða svohljóðandi og lið 68C er bætt við:

58. ...

**b) sameiningu fyrirtækja (sjá 66. til 68. lið).**

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, *sameining fyrirtækja*, færir eining allar frestaðar skattinneignir (að því marki sem þær fullnægja færsluskilyrði í 24. lið) eða frestaðar skattskuldir sem aðgreinanlegar eignir og skuldir á yfirtökudegi. Af því leiðir að þessar frestuðu skattinneignir og skattskuldir hafa áhrif á umframfjárhæð hlutdeildar yfirtökuaðila í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekna aðilans umfram kostnaðarverð við sameininguna. Í samræmi við a-lið 15. liðar færir eining þó ekki frestaðar skattskuldir sem myndast við upphaflega færslu viðskiptavildar.

67. 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 yfirtekna aðilans. Í þeim tilvikum færir yfirtökuaðili frestaða skattinneign en telur hana ekki með sem hluta af færslu sameiningar fyrirtækjanna og tekur því ekki tillit til hennar við ákvörðun viðskiptavildar eða umframfjárhæðar kostnaðarverðs sameiningarinnar umfram hlutdeild yfirtökuaðilans í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekna aðilans.

68. Ef mögulegur ávinningur vegna yfirfærslu á tekjuskattalegu tapi eða aðrar frestaðar skattinneignir yfirtekna aðilans uppfylltu ekki skilyrði í IFRS-staðli 3 fyrir sérstakri færslu þegar sameining fyrirtækja er upphaflega færð en eru síðar innleystar skal yfirtökuaðili færa frestaðar skatttekjur sem af því leiða sem hagnað eða tap. Auk þess skal yfirtökuaðilinn:

- a) Lækka bókfærða fjárhæð viðskiptavildar að þeirri fjárhæð sem hefði verið færð ef frestaða skattinneignin hefði verið færð sem aðgreinanleg eign á yfirtökudegi

og

- b) gjaldfæra lækkunina á bókfærðu verði viðskiptavildar.

Þessi aðferð skal þó ekki leiða til myndunar umframfjárhæðar hlutdeildar yfirtökuaðila í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekna aðilans umfram kostnaðarverð við sameininguna né heldur hækka fjárhæðina sem áður var færð fyrir slíka umframfjárhæð.

**Dæmi**

Eining yfirtók dótturfélag sem átti frádráttarbæran, tímabundinn mismun að fjárhæð 300. Skatthlutfall við yfirtöku var 30%. Frestaða skattinneignin, sem myndaðist við þetta, var 90 og hún var ekki færð sem aðgreinanleg eign þegar ákvarðað var að við sameiningu fyrirtækjanna hefði myndast viðskiptavild að fjárhæð 500. Tveimur árum eftir sameininguna mat einingin það svo að skattskyldur framtíðarhagnaður ætti að nægja til að endurheimta ávinninginn af öllum frádráttarbærum, tímabundnum mismun.

*Einingin færir frestaða skattinneign að fjárhæð 90 og frestaðar skatttekjur að fjárhæð 90 í hagnað eða tap. Einingin lækkar einnig bókfærða fjárhæð viðskiptavildar um 90 og gjaldfærir lækkun sem nemur þessari fjárhæð í hagnað eða tap. Af því leiðir að kostnaðarverð viðskiptavildar lækkar að fjárhæð 410 sem er sú fjárhæð sem hefði verið færð ef frestaða skattinneignin að fjárhæð 90 hefði verið færð sem aðgreinanleg eign á yfirtökudegi. Ef skatthlutfallið hefði hækkað í 40% hefði einingin fært frestaða skattinneign að fjárhæð 120 (40% af 300) og frestaðar skatttekjur að fjárhæð 120 í hagnað eða tap.*

*Ef skatthlutfallið hefði lækkað í 20% hefði einingin fært frestaða skattinneign að fjárhæð 60 (20% af 300) og frestaðar skatttekjur að fjárhæð 60 í hagnað eða tap. Í báðum tilvikum myndi einingin einnig lækka bókfærða fjárhæð viðskiptavildar um 90 og gjaldfæra lækkun sem nemur þessari fjárhæð í hagnað eða tap.*

- 68C. Eins og fram kemur í lið 68A kann fjárhæð skattfrádráttar (eða áætlaður skattfrádráttur í framtíðinni mældur í samræmi við lið 68B) að vera önnur en gjöld vegna tengdrar uppsafnaðrar þóknunar. Í 58. lið staðalsins er þess krafist að færa skuli skammtímaskatt og frestaðan skatt sem tekjur eða gjöld og telja með í hagnaði eða tapi tímabilsins nema að því marki sem skatturinn stafar af a) viðskiptum eða atburði, sem er færður beint á eigið fé á sama tímabili eða öðru, eða b) sameiningu fyrirtækja. Ef fjárhæð skattfrádráttar (eða áætlaður skattfrádráttur í framtíðinni) er hærri en fjárhæð gjalda vegna tengdrar uppsafnaðrar þóknunar gefur það til kynna að skattfrádrátturinn tengist ekki aðeins gjöldum vegna þóknunar heldur einnig eiginfjárlíði. Við slíkar aðstæður skal færa umframfjárhæð tengds skammtímaskatts eða frestaðs skatts beint á eigið fé.

- C5 IAS-staðli 14, *starfsþáttaskýrslur*, er breytt eins og lýst er hér á eftir.

Á titilsíðu er öðrum lið á eftir heiti IAS-staðals 14 breytt og verður svohljóðandi:

Í 129. og 130. lið IAS-staðals 36, *virðisrýrnun eigna*, eru settar fram kröfur um upplýsingar varðandi virðisrýrnunartap eftir starfsþáttum.

**Staðall**

19. og 21. lið er breytt og verða svohljóðandi:

19. Dæmi um starfsþáttaeignir eru veltufjármunir sem notaðir eru í rekstrarstarfsemi starfsþáttarins, varanlegir rekstrarfjármunir, eignir sem eru á fjármögnunarleigu (IAS-staðall 17, *leigusamningar*) og ófnislegar eignir. Ef tiltekinn liður afskrifa er talinn til starfsþáttagjalda er viðeigandi eign einnig talin með starfsþáttaeignum. Starfsþáttaeignir innifela ekki eignir til sameiginlegra nota hjá einingu eða aðalskrifstofu hennar. Starfsþáttaeignir fela í sér rekstrareignir sem eru sameiginlegar tveimur eða fleiri starfsþáttum ef réttmætur grundvöllur er fyrir skiptingu þeirra. Starfsþáttaeignir fela í sér viðskiptavild sem tengja má beint við starfsþátt eða sem hægt er að skipta skynsamlega niður á starfsþátt og starfsþáttgjöld innifela virðisrýrnunartap sem fært er á viðskiptavild.

21. Mat á starfsþáttaeignum og -skuldum felur í sér leiðréttingar á eldri, bókfærðri fjárhæð sérgreindra starfsþáttaeigna og -skulda einingar sem hefur verið yfirtekið við sameiningu fyrirtækja jafnvel þótt leiðréttingin sé aðeins gerð til að semja samstæðureikningsskil og sé hvorki færð í aðgreindum reikningsskilum móðurfélagsins né í aðgreindum reikningsskilum dótturfélagsins. Á sama hátt skal mat á starfsþáttaeignum sýna endurmat í samræmi við endurmatsskilanið í IAS-staðli 16 ef varanlegir rekstrarfjármunir hafa verið endurmetnir eftir að þeir voru keyptir.

## IFRS 3

- C6 Í IAS-staðli 16, *varanlegir rekstrarfjármunir* (eins og hann var endurskoðaður 2003), er 64. liður felldur brott.
- C7 IAS-staðli 19, *starfskjör*, er breytt eins og lýst er hér á eftir.

## Staðall

108. lið er breytt og verður svohljóðandi:

108. Við sameiningu fyrirtækja færir eining eignir og skuldir sem til verða vegna eftirlaunakjara á núvirði skuldbindingarinnar að frádregnu gangvirði allra eigna til greiðslu lífeyris (sjá IFRS-staðal 3, *sameining fyrirtækja*). Núvirði skuldbindingarinnar felur í sér öll eftirfarandi atriði, jafnvel þótt yfirtekni aðilinn hafi ekki enn fært þau á yfirtökudegi:

- a) tryggingafræðilegan hagnað og tap sem varð til fyrir yfirtökudag (hvort sem hann féll innan 10% „vikmarkanna“ eða ekki),
- b) kostnað við réttindaávinnslu fyrri tímabila sem varð til vegna breytinga á kjörum eða innleiðingu kerfis fyrir yfirtökudag

og

...

- C8 Í IAS-staðli 27, *samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil*, er 30. lið breytt og verður hann svohljóðandi:
30. Tekjur og gjöld dótturfélags eru talin með í samstæðureikningsskilunum frá yfirtökudegi eins og skilgreint er í IFRS-staðli 3. Tekjur og gjöld ...
- C9 IAS-staðli 28, *fjárfestingar í hlutdeildarfélögum*, er breytt eins og lýst er hér á eftir:

Skilgreiningunni á sameiginlegri stjórn í 2. lið er breytt og verður svohljóðandi:

***Sameiginleg yfirráð er samningsbundin skipting á stjórnun efnahagslegrar starfsemi og er aðeins til staðar þegar stefnumótandi ákvarðanir varðandi fjármál og rekstur starfseminnar krefjast einróma samþykkis aðilanna sem deila yfirráðunum (samrekstraraðilanna).***

Í 15. lið er tilvísunin í IAS-staðal 22, *sameining fyrirtækja*, felld brott. Eftir þessa breytingu og breytingar sem gerðar eru í IFRS-staðli 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*, verður 15. liður svohljóðandi:

15. Þegar fjárfesting í hlutdeildarfélagi, sem áður var skilgreind sem haldið til sölu uppfyllir ekki lengur skilyrði til að vera skilgreind sem slík skal færa hana með hlutdeildaraðferðinni frá og með deginum sem hún er skilgreind sem haldið til sölu. Reikningsskilum tímabilanna síðan að hún var skilgreind sem haldið til sölu skal breytt í samræmi við þetta.

23. og 33. lið er breytt og verða svohljóðandi:

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 milli kostnaðarverðs fjárfestingar og hlutar fjárfestis í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda hlutdeildarfélagsins skráður í samræmi við IFRS-staðal 3, *sameining fyrirtækja*. Þess vegna:

- a) er viðskiptavild sem tengist hlutdeildarfélagi innifalin í bókfærðu verði fjárfestingarinnar. Afskriftir viðskiptavildarinnar eru þó ekki heimilaðar og eru því ekki innifaldar í útreikningi á hlut fjárfestis í hagnaði eða tapi hlutdeildarfélagsins,

- b) umframfjárhæð hluta fjárfestis í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda hlutdeildarfélagins umfram kostnaðarverð fjárfestingarinnar er ekki innifalin í bókfærðri fjárhæð fjárfestingarinnar og er þess í stað talin sem tekjur við útreikning hluta fjárfestis í hagnaði eða tapi hlutdeildarfélagins á því tímabili sem fjárfestingin er keypt.

Einnig eru gerðar viðeigandi leiðréttingar á hlut fjárfestisins í hagnaði eða tapi hlutdeildarfélagins eftir yfirtökuna t.d. til að gera grein fyrir afskriftum af afskrifanlegum eignum sem miðast við gangvirði þeirra á yfirtökudegi. Á sama hátt eru gerðar viðeigandi leiðréttingar á hlut fjárfestisins í hagnaði eða tapi hlutdeildarfélagins eftir yfirtökuna vegna virðisrýrnunartaps sem fært er af hlutdeildarfélaginu t.d. viðskiptavild eða varanlegir rekstrarfjármunir.

33. Vegna þess að viðskiptavild sem er meðalinn bókfærðri fjárhæð fjárfestingar í hlutdeildarfélagi er ekki færð sérstaklega er ekki prófað sérstaklega hvort virðisrýrnunartap hafi orðið á henni með því að beita kröfunum um prófun á því hvort virðisrýrnun hafi orðið á viðskiptavild sem eru í IAS-staðli 36, *virðisrýrnun eigna*. Þess í stað er prófað samkvæmt IAS-staðli 36 hvort öll bókfærð fjárhæð fjárfestingarinnar hafi virðisrýrnað með því að bera saman endurheimtanlega fjárhæð hennar (notkunarvirði og gangvirði að frádregnum kostnaði við sölu hvort sem er hærra) við bókfærða fjárhæð hennar þegar beiting krafanna í IAS-staðli 39 bendir til þess að fjárfestingin hafi virðisrýrnað. Við ákvörðun á notkunarvirði fjárfestingarinnar metur eining:

- a) hlut sinn í núvirði áætlaðs sjóðstreymis í framtíð, sem búist er við að hlutdeildarfélagið muni skila, þ.m.t. sjóðstreymi vegna rekstrar hlutdeildarfélagins og ágóða af endanlegri ráðstöfun fjárfestingarinnar

eða

- b) núvirði áætlaðs framtíðarsjóðstreymis sem búist er við að verði til vegna arðgreiðslna af fjárfestingunni og endanlegrar ráðstöfunar hennar.

Samkvæmt viðeigandi forsendum gefa báðar aðferðir sömu niðurstöðu.

- C10 IAS-staðli 31, *hlutdeild í samrekstri*, er breytt eins og lýst er hér á eftir:

Skilgreiningunni á sameiginlegri stjórn í 3. lið er breytt og verður svohljóðandi:

***Sameiginleg yfirtök er samningsbundin skipting á stjórnun efnahagslegrar starfsemi og er aðeins til staðar þegar stefnumótandi ákvarðanir varðandi fjármál og rekstur starfseminnar krefjast einróma samþykkis aðilanna sem deila yfirtökunum (samrekstraraðilanna).***

11. lið er breytt og verður svohljóðandi:

11. Með samningsbundna fyrirkomulaginu er komið á sameiginlegri stjórn á samrekstrinum. Slík krafa tryggir að enginn einn samrekstraraðili sé í þeirri aðstöðu að hann geti stjórnað starfseminni einn síns liðs.

Í 43. lið er tilvísunin í IAS-staðal 22, *sameining fyrirtækja*, felld brott. Eftir þessa breytingu og breytingar sem gerðar eru í IFRS-staðli 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*, verður 43. liður svohljóðandi:

43. Þegar fjárfesting í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn, sem áður var skilgreind sem haldið til sölu uppfyllir ekki lengur skilyrði til að vera skilgreind sem slík skal færa hana með hlutfallslegum samstæðureikningsskilum eða hlutdeildaraðferðinni frá og með deginum sem hún er skilgreind sem haldið til sölu. Reikningsskilum tímabilanna síðan hún var skilgreind sem haldið til sölu skal breytt í samræmi við þetta.

## IFRS 3

C11 Í IAS-staðli 32, *fjármálagerningar: upplýsingar og framsetning* (endurskodaður 2003) er númeri c-liðar 4. liðar breytt í d-lið 4. liðar. Númeri d-liðar 4. liðar er breytt í c-lið 4. liðar og breytt þannig að hann verði svohljóðandi:

*c) samningar vegna óvissra kaupgreiðslna við sameiningu fyrirtækja (sjá IFRS-staðal 3, sameining fyrirtækja). Þessi undantekning gildir aðeins um yfirtökuaðila.*

Eftir þessa breytingu og breytingar sem gerðar eru með IFRS-staðli 4, *vátryggingasamningar*, verður c-c-liður 4. liðar svohljóðandi:

*c) samningar vegna óvissra greiðslna við sameiningu fyrirtækja (sjá IFRS-staðal 3, sameining fyrirtækja). Þessi undantekning gildir aðeins um yfirtökuaðila,*

*d) tryggingasamningar eins og þeir eru skilgreindir í IFRS-staðli 4, vátryggingasamningar. Þessi staðall gildir þó um afleiður sem eru innbyggðar í tryggingasamninga ef þess er krafist í LAS-staðli 39 að einingin færi þá sérstaklega,*

*e) fjármálagerningar sem falla innan gildissviðs IFRS-staðals 4 vegna þess að þeir innihalda valkvæðan þátt. Útgefandi þessara gerninga er undanþeginn því að beita á þessa þætti 15-32. lið og lið AG25-AG35 í þessum staðli varðandi aðgreininguna á fjárhagslegum skuldbindingum og eiginfjárgerningum. Þessir gerningar eru þó háðir öllum öðrum kröfum þessa staðals. Enn fremur gildir þessi staðall um afleiður sem eru innbyggðar í þessa gerninga (sjá LAS-staðal 39).*

Óbreyttur er áfram f-liður 4. liðar sem bætt var við með IFRS-staðli 2, eignarhlut tengdar greiðslur.

C12 Í IAS-staðli 33, *hagnaður á hlut*, er 22. og 64. lið breytt og verða þeir svohljóðandi:

22. Almennir hlutir, sem eru gefnir út sem hluti af kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja eru taldir með í vegnum meðalfjölda hluta frá yfirtökudegi. Þetta stafar af því að yfirtökuaðili fellir hagnað og tap yfirtækna aðilans inn í rekstrarreikning sinn frá þeim degi.

64. *Ef ... skal birt. Auk þess skal leiðrétta grunnhagnað og þynntan hagnað allra birtra tímabila með tilliti til áhrifa skekkna og leiðréttinga sem verða vegna breytinga á reikningsskilaáferðum sem færðar eru afturvirkta.*

C13 Í IAS-staðli 34, *árshlutareikningsskil*, er i-lið 16. liðar og 18. lið breytt og verða þeir svohljóðandi:

16. ...

*i) áhrifum breytinga á samsetningu einingar á árshlutanum, þ.m.t. samruni fyrirtækja, kaup eða ráðstöfun dótturfélaga og langtímaffárfestinga, endurskipulagning og starfsemi, sem leggja skal af. Þegar um er að ræða sameiningu fyrirtækja skal einingin birta þær upplýsingar sem krafist er að birtar séu í 66.-73. lið IFRS-staðals 3, sameining fyrirtækja,*

*og*

...

18. Í öðrum stöðlum eru tilgreindar upplýsingar sem birta skal í reikningsskilum. Í því samhengi merkja reikningsskil heildstæð reikningsskil af þeirri gerð sem eru venjulega í árlegum reikningsskilum og stundum í öðrum skýrslum. Þeirra upplýsinga, sem gerð er krafa um í öðrum stöðlum, er ekki krafist ef árshlutareikningsskil einingar eru aðeins samandregin reikningsskil og valdar skýringar en ekki heildstæð reikningsskil, þó með þeirri undantekningu sem krafist er í i-lið 16. liðar.

C14 Í IAS-staðli 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*, er 5. lið breytt og verður svohljóðandi:

5. Þegar annar staðall nær til sérstakrar tegundar reiknaðrar skuldbindingar, óvissrar skuldar eða óvissrar eignar, beitr eining þeim staðli í stað þessa staðals. IFRS-staðall 3 fjallar t.d. um meðferð yfirtökuaðila á óvissum skuldum sem hann tekur á sig við sameiningu fyrirtækja. Á sama hátt er t.d. fjallað um ákveðnar tegundir reiknaðra skuldbindinga í stöðlum er varða:

...

C15 Í IAS-staðli 39, *fjármálagerningar: færsla og mat* (endurskoðaður 2003) eru f- og h-liðir 2. liðar felldir brott með IFRS-staðli 4, *vátryggingasamningar*. Númeri g-liðar 2. liðar er breytt í f-lið 2. liðar og breytt eins og fram kemur hér á eftir. Bætt er við g-lið 2. liðar eins og fram kemur hér á eftir. Eftir þessar breytingar og breytingar sem gerðar eru með IFRS-staðli 4, verða d-g-liðir 2. liðar svohljóðandi:

*d) fjármálagerningar sem gefnir eru út af einingu sem falla að skilgreiningu á eiginfjárgerningi í IAS-staðli 32 (þ.m.t. valréttir og kaupheimildir). Hluthafi skal þó beita þessum staðli á slíka gerninga nema þeir falli að undantekningunni í a-lið hér að ofan,*

*e) réttindi og skyldur samkvæmt tryggingasamningi sem skilgreindur er í IFRS-staðli 4, vátryggingasamningar, eða samkvæmt samningi sem er innan gildissviðs IFRS-staðals 4 vegna þess að hann inniheldur valfrjálsan þátt. Þessum staðli skal þó beita á afleiðu sem er innbyggð í slíkan samning ef afleiðan er ekki sjálf samningur innan gildissviðs IFRS-staðals 4 (sjá 10.-13. lið og AG23-AG33 lið í viðbæti A). Enn fremur ef vátryggingasamningur er samningur með fjárhagslegri tryggingu sem er gerður eða haldið eftir við yfirtöslu til annars aðila á fjáreignum eða fjárhagslegum skuldbindingum innan gildissviðs þessa staðals skal útgefandi beita þessum staðli á samninginn (sjá 3. lið og AG4A-lið í viðbæti A),*

*f) samningar vegna óvissra greiðslna við sameiningu fyrirtækja (sjá IFRS-staðal 3, sameining fyrirtækja). Þessi undantekning gildir aðeins um yfirtökuaðila,*

*g) samningar milli yfirtökuaðila og seljanda við sameiningu fyrirtækja um kaup eða sölu á yfirteknum aðila í framtíðinni.*

Númeri i- og j-liðar 2. liðar er breytt í h- og i-lið 2. liðar. Bætt er við i-lið 2. liðar með IFRS-staðli 2, *eignarhlutatengdar greiðslur*.

C16 [Breyting á ekki við um staðlana eina og sér]

C17 [Breyting á ekki við um staðlana eina og sér]

C18 SIC-túlkun 32: *óefnislegar eignir - kostnaður við vefsetur*, er breytt eins og lýst er hér á eftir.

8.-10. lið er breytt og verða svohljóðandi:

8. Vefsetur, sem verður til við þróunarvinnu, skal færa sem óefnislega eign ef og aðeins ef eining uppfyllir kröfur, sem gerðar eru í 57. lið IAS-staðals 38, auk þess sem það uppfyllir almennar kröfur um færslu og upphaflegt mat sem lýst er í 21. lið IAS-staðals 38. Einkum getur eining uppfyllt þá kröfu að það sýni fram á hvernig vefsetur þess myndi líklegan, efnahagslegan ávinning í framtíðinni í samræmi við d-lið 57. liðar IAS-staðals 38, þegar unnt er t.d. að afla tekna af vefsetrinu, þ.m.t. beinar tekjur af pöntunum sem unnt er að leggja inn á vefsetrinu. Eining getur ekki sýnt fram á hvernig vefsetur, sem er þróað eingöngu eða aðallega til að kynna og auglýsa eigin framleiðsluvörur og þjónustu, myndi líklegan efnahagslegan ávinning í framtíðinni, og af þeim sökum skal gjaldfæra öll útgjöld til þróunar slíks vefseturs þegar stofnað er til þess.

## IFRS 3

9. Öll útgjöld innan einingar til þróunar og rekstrar eigin vefseturs skal færa í samræmi við IAS-staðal 38. Meta skal eðli allrar starfsemi, sem verður tilefni útgjalda (t.d. hjálfun starfsfólks og viðhald vefsetursins), og þróunarstig vefsetursins eða frekari þróun þess til að ákvarða viðeigandi, reikningshaldslega meðferð (viðbótarleiðbeiningar er að finna í viðbætinum við þessa túlkun). Dæmi:
- áætlunarstigið er svipaðs eðlis og rannsóknarstigið í 54. til 56. lið í IAS-staðli 38. Útgjöld, sem stofnað er til á þessu stigi, skal gjaldfæra þegar stofnað er til þeirra,
  - þróunarstigin, þ.e. hugbúnaðarkerfi og grunnkerfi, grafísk hönnun og efnisinnihald, eru svipaðs eðlis og þróunarstigið í 57. til 64. lið IAS-staðals 38, að því marki sem efnioð er þróað í öðrum tilgangi en til auglýsingar og kynningar á framleiðsluvörum og þjónustu einingarinnar sjálf. Útgjöld, sem stofnað er til á þessum stigum, skulu vera innifalin í kostnaðarverði vefsetursins sem er fært sem óáþreifanleg eign í samræmi við 8. lið þessarar túlkunar þegar hægt er að rekja beint nauðsynleg útgjöld til að mynda, framleiða eða undirbúa vefsetrið til að starfa með þeim hætti sem stjórnendur ætlast til. Sem dæmi má taka að útgjöld til inkaupa eða framleiðslu efnis (annars en efnis til auglýsinga og kynningar á eigin framleiðsluvörum og þjónustu einingarinnar) sérstaklega fyrir vefsetur, eða útgjöld til að unnt sé að nota efnioð (t.d. gjald vegna leyfis til afritunar) á vefsíðunni, skulu vera innifalin í þróunarkostnaðinum þegar þetta skilyrði er uppfyllt. Í samræmi við 71. lið IAS-staðals 38 skal þó ekki færa útgjöld vegna óefnislegrar eignar, sem var upphaflega gjaldfærð í fyrri reikningsskilum, sem hluta af kostnaðarverði óefnislegrar eignar síðar (t.d. ef kostnaðarverð höfundarréttar hefur verið afskrifað að fullu og efnioð er síðan gert aðgengilegt á vefsetri),
  - útgjöld, sem stofnað er til á þróunarstigi efnis, skal gjaldfæra þegar stofnað er til þeirra í samræmi við c-lið 69. liðar IAS-staðals 38, að því marki sem efnioð er þróað til að auglýsa og kynna framleiðsluvörur og þjónustu einingarinnar (t.d. stafrænar ljósmyndir af framleiðsluvörum). Þegar t.d. útgjöld vegna sérfræðiþjónustu við töku stafræna ljósmynda af framleiðsluvörum einingarinnar og til að sýna þær betur skal færa útgjöldin eftir því sem sérfræðiþjónustan er veitt meðan það ferli stendur yfir en ekki þegar stafrænu ljósmyndirnar eru birtar á vefsetrinu,
  - rekstrarstigið hefst þegar þróun vefsetursins lýkur. Útgjöld, sem stofnað er til á þessu stigi, eru gjaldfærð þegar stofnað er til þeirra nema þau uppfylli færsluskilyrðin í 18. lið IAS-staðals 38.
10. Vefsetur, sem er fært sem óefnisleg eign skv. 8. lið þessarar túlkunar, skal meta eftir upphaflega færslu með því að beita kröfum 72. til 87. liðar IAS-staðals 38. Besta mat á nýngartíma vefseturs skal vera stutt.

Liðnum um gildistökuðag er breytt og verður svohljóðandi:

Gildistökuðagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 25. mars 2002. Gera skal grein fyrir áhrifunum af því að taka þessa túlkun upp samkvæmt bráðabirgðakröfum í útgáfunni af IAS-staðli 38 sem gefinn var út 1998. Því skal afskrá liðinn sama dag og þessi túlkun tekur gildi þegar vefsetur stenst ekki skilyrði um færslu sem óefnisleg eign, en var áður eignfært. Þegar vefsetur er fyrir hendi og útgjöld til þróunar þess uppfylla skilyrði færslu sem óefnisleg eign, en höfðu ekki áður verið eignfærð, skal ekki færa óefnislegu eignina sama dag og þessi túlkun tekur gildi. Þegar vefsetur er fyrir hendi og útgjöld til þróunar þess uppfylla skilyrði um færslu sem óefnisleg eign en voru áður eignfærð og upphaflega metin á kostnaðarverði, skal upphaflega færða fjárhæðin teljast hafa verið rétt ákveðin.

## ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL 4

## Vátryggingasamningar

## EFNISYFIRLIT

	<i>Liðir</i>
Markmið	1
Gildissvið	2-12
Innbyggðar afleiður	7-9
Sundurgreining gecymslufjárþátta	10-12
Færsla og mat	13-35
Tímabundin undanþága frá öðrum IFRS-stöðlum	13-20
Prófun á lágmarksgjaldþoli	15-19
Virðisrýrnun endurtryggingaegna	20
Breytingar á reikningsskilaaðferðum	21-30
Gildandi markaðsvextir	24
Fyrirliggjandi starfsvenjum framhaldið	25
Varfærni	26
Ágóðahlutfall af fjárfestingum í framtíðinni	27-29
Skuggareikningshald	30
Vátryggingasamningar sem yfirteknir eru við sameiningu fyrirtækja eða yfirfærslu samvals	31-33
Valkvæðir þættir	34-35
Valkvæðir þættir í vátryggingasamningum	34
Valkvæðir þættir í fjármálagerningum	35
Upplýsingar	36-39
Skýring á færðum fjárhæðum	36-37
Fjárhæð, tímasetning og óvissa í sjóðstreymi	38-39
Gildistöku dagur og bráðabirgðaákvæði	40-45
Upplýsingar	42-44
Endurflokkun fjáreigna	45

## MARKMIÐ

1. Markmiðið með þessum IFRS-staðli er að tilgreina reikningsskil fyrir vátryggingasamninga af hálfu einingar sem gefur út slíka samninga (skilgreindur í þessum IFRS-staðli sem vátryggjandi) þar til ráðið lýkur öðrum áfanga verkefnisins um tryggingasamninga. Einkum er krafist í þessum IFRS-staðli:

- a) takmarkaðra umbóta á reikningshaldi af hálfu vátryggjenda fyrir vátryggingasamninga,



## IFRS 4

- b) upplýsinga sem tiltaka og útskýra fjárhæðir í reikningsskilum váttryggjanda, sem verða til vegna váttryggingasamninga, og hjálpa notendum reikningsskilanna að skilja fjárhæð, tímasetningu og óvissu gagnvart sjóðstreymi í framtíðinni vegna váttryggingasamninga.

## GILDISSVIÐ

2. Eining skal beita þessum IFRS-staðli gagnvart:
- a) váttryggingasamningum (þ.m.t. endurtryggingasamningar) sem hún gefur út og endurtryggingasamningum sem hún á,
  - b) fjármálagerningum sem hún gefur út með *valkvæðum þætti* (sjá 35. lið). Í IAS-staðli 32, *fjármálagerningar: upplýsingar og framsætning*, er krafist upplýsinga um fjármálagerninga, þ.m.t. fjármálagerningar sem innihalda slíka þætti.
3. Í þessum IFRS-staðli er ekki fjallað um aðra þætti reikningshalds af hálfu váttryggjanda eins og færslu fjáreigna í eigu váttryggjanda og fjárskulda, sem útgefna eru af váttryggjendum (sjá IAS-staðal 32 og IAS-staðal 39, *fjármálagerningar: færsla og mat*) nema í bráðabirgðaákvæðunum í 45. lið.
4. Eining skal ekki beita þessum IFRS-staðli á:
- a) vöruábyrgðir sem útgefna eru beint af framleiðanda, seljanda eða smásala (sjá IAS-staðal 18, *reglulegar tekjur*, og IAS-staðal 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*),
  - b) eignir og skuldir vinnuveitenda samkvæmt lífeyriskerfum (sjá IAS-staðal 19, *starfskjör*, og IFRS-staðal 2, *eignarhlutatengdar greiðslur og eftirlaunaskuldbindingar*, sem tilheyra réttindatengdum eftirlaunakerfum (sjá IAS-staðal 26, *reikningshald og reikningsskil eftirlaunasjóða*),
  - c) samningsbundin réttindi eða samningsskyldur sem eru háðar framtíðarnotkun eða nýtingarréttur á ófjárhagslegum liðum (t.d. sum leyfisgjöld, höfundarlaun, skilyrtar leigugreiðslur og sambærilegir liðir) auk tryggðs hrakvirðis til leigutaka, sem er innbyggt í fjármögnunarleigu (sjá IAS-staðal 17, *leigusamningar*, IAS-staðal 18, *reglulegar tekjur* og IAS-staðal 38, *óefnislegar eignir*),
  - d) fjárhagslegar tryggingar, sem eining fær eða heldur eftir við yfirfærslu fjáreigna eða fjárhagslegra skuldbindinga til annars aðila innan gildissviðs IAS-staðals 39, óháð því hvort fjárhagslegu tryggingunum er lýst sem fjárhagslegum tryggingum, loforðum um lánveitingu eða váttryggingasamningum (sjá IAS-staðal 39),
  - e) skilyrtar viðbótargreiðslur, sem eru krafa eða skuld vegna sameiningar fyrirtækja (sjá IFRS-staðal 3, *sameining fyrirtækja*),
  - f) *frumtryggingasamninga*, sem eining á (þ.e. frumtryggingasamninga þar sem einingin er *tryggingataki*). *Endurtryggingataki* skal þó beita þessum IFRS-staðli gagnvart endurtryggingasamningum sem hann á.
5. Til að auðvelda tilvísanir lýsir þessi IFRS-staðall einingu sem gefur út váttryggingasamning sem váttryggjanda hvort sem útgefandi er talinn vera váttryggjandi í lagalegu tilliti eða vegna eftirlits.
6. Endurtryggingasamningur er ein gerð af váttryggingasamningi. Í samræmi við það eiga allar tilvísanir til váttryggingasamninga í þessum IFRS-staðli einnig við endurtryggingasamninga.

*Innbyggðar afleiður*

7. Í IAS-staðli 39 er þess krafist að eining aðskilji sumar innbyggðar afleiður frá hýsilsamningnum, meti þær á gangvirði og telji breytingar á gangvirði með í rekstrarreikningi. IAS-staðall 39 gildir um afleiður sem eru innbyggðar í váttryggingasamninginn nema innbyggða afleiðan sé sjálf váttryggingasamningur.
8. Undantekning frá kröfunni í IAS-staðli 39 er sú að váttryggjandi þarf ekki að aðskilja og meta á gangvirði valrétt tryggingataka til að fá váttryggingasamning endurkeyptan (e. option to surrender) fyrir fasta fjárhæð (eða fyrir fjárhæð sem byggð er á fastri fjárhæð og vöxtum) jafnvel þótt innlausnarverð sé annað en bókfært verð hýsiltryggingaskuldar. Krafa í IAS-staðli 39 gildir þó ekki um sölurétt eða rétt til að fá váttryggingasamning endurkeyptan fyrir reiðufé (e. cash surrender option) sem er innbyggður í váttryggingasamning ef endurkaupsverðmætið breytist í kjölfar breytingar á fjárhagslegri breytu (s.s. gengi hlutabréfs eða hrávöruverði eða vísitölu) eða ófjárhagslegrar breytu sem ekki á sérstaklega við aðila að samningnum. Enn fremur gildir sú krafa einnig ef geta tryggingataka til að nýta sölurétt eða rétt til að fá váttryggingasamning endurkeyptan fyrir reiðufé orsakast af breytingu slíkrar breytu (t.d. söluréttur sem hægt er að nýta ef hlutabréfvísitala nær tilteknu stigi).
9. 8. liður gildir einnig um rétt til að fá fjármálagerning, sem inniheldur valkvæðan þátt, endurkeyptan.

*Sundurgreining geymslufjárbáttar*

10. Sumir váttryggingasamningar innihalda bæði tryggingaþátt og geymslufjárbátt. Í sumum tilvikum er þess krafist eða þá heimilt að váttryggjandi sundurgreini eftirfarandi þætti:
  - a) sundurgreiningar er krafist ef bæði eftirfarandi skilyrði eru uppfyllt:
    - i) váttryggjandi getur metið geymslufjárbáttinn (þ.m.t. innbyggður réttur til að fá váttryggingasamning endurkeyptan) sérstaklega (þ.e. án tillits til tryggingaþáttarins),
    - ii) í reikningsskilaaðferðum váttryggjanda er þess ekki krafist af honum að hann færi allar skuldbindingar og réttindi sem rekja má til geymslufjárbáttarins,
  - b) sundurgreining er heimilud en hennar ekki krafist ef váttryggjandi getur metið geymslufjárbáttinn sérstaklega líkt og í i-lið a-liðar, en í reikningsskilaaðferðum hans er þess krafist að hann færi allar skuldbindingar og réttindi sem myndast vegna geymslufjárbáttarins óháð grunninum sem notaður er til að meta þessi réttindi og skyldur,
  - c) sundurgreining er bönnuð ef váttryggjandi getur ekki metið geymslufjárbáttinn sérstaklega líkt og í i-lið a-liðar.
11. Eftirfarandi er dæmi um tilvik þar sem þess er ekki krafist í reikningsskilaaðferðum váttryggjanda að hann færi allar skuldbindingar sem myndast vegna geymslufjárbáttar. Endurtryggingataka fær bæt看ur vegna tapa frá endurtryggjanda en samningurinn skuldbindur endurtryggingatakann til að endurgreiða bæturnar á komandi árum. Sú skuldbinding verður til vegna geymslufjárbáttar. Ef reikningsskilaaðferðir endurtryggingataka heimila honum að færa bæturnar sem tekjur án þess að færa skuldbindinguna sem af þeim hlýst er sundurgreiningar krafist.
12. Til að sundurgreina samning skal váttryggjandi:
  - a) beita þessum IFRS-staðli gagnvart tryggingaþættinum,
  - b) beita IAS-staðli 39 gagnvart geymslufjárbættinum.

## IFRS 4

## FÆRSLA OG MAT

*Timabundin undanþága frá öðrum IFRS-stöðlum*

13. Í 10.-12. lið í IAS-staðli 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*, eru tilgreindar viðmiðanir fyrir einingu til að nota við þróun reikningsskilaaðferðar ef enginn IFRS-staðall gildir sérstaklega um tiltekinn lið. Þessi IFRS-staðall veitir váttryggjanda þó undanþágu frá því að beita þessum viðmiðunum á reikningsskilaaðferðir sínar að því er varðar:

a) váttryggingasamninga sem hann gefur út (þ.m.t. tengdur kostnaður við öflun váttrygginga og tengdar ófnislegar eignir eins og þær sem lýst er í 31. og 32. lið)

og

b) endurtryggingasamninga sem hann á.

14. Þessi IFRS-staðall veitir váttryggjanda þó ekki undanþágu frá sumum áhrifum viðmiðananna í 10.-12. lið IAS-staðals 8. Einkum skal váttryggjandi:

a) ekki færa hugsanlegar framtíðarkröfur sem skuld ef þær kröfur myndast vegna váttryggingasamninga sem eru ekki til á reikningsskiladegi (eins og framlag vegna stórtjóna (e. catastrophe provisions) og útjöfnunarskuld),

b) framkvæma prófunina á lágmarksgjaldþoli sem lýst er í 15.-19. lið,

c) fjarlægja skuldbindingu vegna váttryggingar (eða hluta af skuldbindingu vegna váttryggingar) úr efnahagsreikningi þegar og aðeins þegar hún fellur niður — þ.e. þegar skuldbindingin, sem tilgreind er í samningnum, er uppfyllt, henni sagt upp eða hún rennur út,

d) ekki jafna saman:

i) *endurtryggingaeignum* á móti tengdum váttryggingaskuldum

eða

ii) tekjum eða gjöldum af endurtryggingasamningum á móti gjöldum eða tekjum af tengdum váttryggingasamningum,

e) kanna hvort endurtryggingaeignir hans hafi virðisrýnað (sjá 20. lið).

Prófun á lágmarksgjaldþoli

15. Á sérhverjum reikningsskiladegi skal váttryggjandi meta hvort færðar váttryggingaskuldir hans séu fullnægjandi með því að nota núgildandi mat á framtíðarsjóðstreymi samkvæmt váttryggingasamningum sínum. Ef það mat sýnir að bókfært verð váttryggingaskulda (að frádregnum tengdum fyrirframgreiddum kostnaði við öflun váttrygginga og tengdum ófnislegum eignum, s.s. þeim sem fjallað er um í 31. og 32. lið) er ófullnægjandi, í ljósi áætlaðs sjóðstreymis í framtíðinni, skal allur hallinn færður í rekstrarreikning.

16. Ef váttryggjandi beitir prófun á lágmarksgjaldþoli sem uppfyllir tilteknar lágmarkskröfur eru ekki gerðar frekari kröfur í þessum IFRS-staðli. Lágmarkskröfurnar eru eftirfarandi:

a) við prófunina skal kanna núgildandi mat á öllu samningsbundnu sjóðstreymi og tengdu sjóðstreymi s.s. kostnaði við meðhöndlun krafna, auk sjóðstreymis sem verður vegna innbyggðra réttinda og ábyrgða,

b) ef prófunin sýnir að skuldin er ófullnægjandi er allur hallinn færður í rekstrarreikning.

17. Ef prófunar á lágmarksgjaldþoli, sem uppfyllir lágmarkskröfurnar í 16. lið, er ekki krafist í reikningsskilaaðferðum váttryggjanda skal váttryggjandi:

- a) ákvarða bókfært verð viðeigandi tryggingaskulda (\*) að frádreginni bókfærðri fjárhæð:
  - i) tengds fyrirframgreidds kostnaðar við öflun váttrygginga
  - og
  - ii) tengdra óefnislegra eigna s.s. þeirra sem yfirteknar eru við sameiningu fyrirtækja eða yfirfærslu samvals (sjá 31. og 32. lið). Tengdar endurtryggingaeignir eru þó ekki kannaðar vegna þess að váttryggjandi færir þær sérstaklega (sjá 20. lið),
- b) ákvarða hvort fjárhæðin sem lýst er í a-lið er lægri en bókfært verð, sem krafist væri ef viðeigandi tryggingaskuldir féllu innan gildissviðs IAS-staðals 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*. Ef hún er lægri skal váttryggjandi færa allan mismuninn í rekstrarreikning og lækka bókfært verð tengda fyrirframgreidda kostnaðarins við öflun váttrygginga eða tengdu óefnislegu eignanna eða hækka bókfært verð viðeigandi váttryggingaskulda.

18. Ef prófun á lágmarksgjaldþoli váttryggjanda uppfyllir lágmarkskröfurnar í 16. lið er prófinu beitt á því flokkunarþrepi sem tilgreint er í prófuninni. Ef prófunin á lágmarksgjaldþoli uppfyllir ekki þessar lágmarkskröfur skal samanburðurinn sem lýst er í 17. lið gerður á stigi samvalssamninga sem eru í aðalatriðum háðir sambærilegri áhættu og stýrt er sem einu samvali.

19. Fjárhæðin sem lýst er í b-lið 17. liðar (þ.e. niðurstaðan af því að beita IAS-staðli 37) skal endurspegla ágóðahlutfall af fjárfestingum í framtíðinni (sjá 27.-29. lið) ef, og aðeins ef, fjárhæðin sem lýst er í a-lið 17. liðar endurspeglar einnig þetta ágóðahlutfall.

#### Virðisrýrnun endurtryggingaeigna

20. Ef endurtryggingaeign endurtryggingataka hefur virðisrýrnað skal endurtryggingataki lækka bókfært verð hennar í samræmi við það og færa virðisrýrnunartapið í rekstrarreikning. Endurtryggingaeign hefur virðisrýrnað ef, og aðeins ef:

- a) hlutlæg visbending er um að vegna atburðar, sem átti sér stað eftir upphaflega færslu endurtryggingaeignarinnar, fái endurtryggingataki ekki allar fjárhæðir sem honum ber samkvæmt skilmálum samningsins
- og
- b) að atburðurinn hafi áhrif, sem hægt er að meta með áreiðanlegum hætti, á fjárhæðirnar sem endurtryggingataki fær frá endurtryggjanda.

#### Breytingar á reikningsskilaaðferðum

21. 22.-30. liður gildir bæði um breytingar váttryggjanda, sem þegar beitir IFRS-stöðlum, og breytingar sem váttryggjandi, sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta skipti, gerir.

22. **Váttryggjanda er heimilt að breyta reikningsskilaaðferðum sínum fyrir váttryggingasamninga ef, og aðeins ef, breytingin er mikilvæg fyrir þarfir notenda vegna hagrænnar ákvarðanatöku og minnkar ekki áreiðanleika þeirra eða eykur áreiðanleika þeirra og skiptir ekki minna máli fyrir þær þarfir. Váttryggjandi skal dæma mikilvægi og áreiðanleika eftir viðmiðununum í IAS-staðli 8.**

(\*) Viðeigandi váttryggingaskuldir eru þær váttryggingaskuldir (og tengdur fyrirframgreiddur kostnaður við öflun váttrygginga og tengdar óefnislegar eignir) sem ekki er krafist prófunar á lágmarksgjaldþoli, sem uppfyllir lágmarkskröfurnar í 16. lið, fyrir í reikningsskilaaðferðum váttryggjanda.

## IFRS 4

23. Til að réttlæta breytingu á reikningsskilaaðferðum fyrir váttryggingasamninga skal váttryggjandi sýna fram á að breytingin færi reikningsskilin nær því að uppfylla viðmiðanirnar í IAS-staðli 8 en breytingin þarf ekki að ná fullu samræmi við þær viðmiðanir. Eftirfarandi viðfangsefni eru rædd hér á eftir:

- a) gildandi vextir (24. lið),
  - b) fyrirliggjandi starfsvenjum haldið áfram (25. lið),
  - c) varfærni (26. liður),
  - d) ágóðahlutfall af fjárfestingum í framtíðinni (27-29. liður)
- og
- e) skuggareikningshald (30. liður).

## Gildandi markaðsvextir

24. Váttryggjandi er heimilt, en honum er ekki skylt, að breyta reikningsskilaaðferðum sínum þannig að þær endurmeti flokkaðar váttryggingaskuldir (\*) til að endurspeglar gildandi markaðsvexti og færir breytingar á þeim skuldum í rekstrarreikning. Á sama tíma er honum einnig heimilt að innleiða reikningsskilaaðferðir þar sem krafist er annarra gildandi forsendna og mats fyrir tilgreindu skuldin. Valið sem gefinn er kostur á í þessum lið gerir váttryggjanda kleift að breyta reikningsskilaaðferðum sínum fyrir tiltekna skuldir án þess að beita þeim aðferðum eins á allar sambærilegar skuldir eins og annars er krafist í IAS-staðli 8. Ef váttryggjandi flokkar skuldir miðað við þennan kost skal hann halda áfram að beita gildandi markaðsvöxtum (og ef við á öðrum gildandi forsendum og mati) eins á öllum tímabilum á allar þær skuldir þar til þær eru felldar niður.

## Fyrirliggjandi starfsvenjum haldið áfram

25. Váttryggjandi er heimilt að halda eftirfarandi starfsvenjum áfram en innleiðing þeirra uppfyllir ekki ákvæði 22. liðar:

- a) mat váttryggingaskulda á óafvöxtuðum grunni,
- b) mat á samningsbundnum réttindum til þóknana fyrir fjárfestingastýringu í framtíðinni á fjárhæð sem er hærri en gangvirði þeirra eftir því sem samanburður við gildandi gjöld, sem aðrir þátttakendur á markaðinum innheimta fyrir sambærilega þjónustu, gefur til kynna. Þegar samningsbundin réttindin taka gildi er líklegt er að gangvirðið sé jafnt upphafskostnaðinum sem greiddur var nema þóknarir fyrir fjárfestingastýringu í framtíðinni og tengdur kostnaður samræmist ekki sambærilegum aðstæðum á markaði,
- c) notkun ósamræmdra reikningsskilaaðferða fyrir váttryggingasamninga (og tengds fyrirframgreidds kostnaðar við öflun váttrygginga og tengdra óefnislegra eigna, ef einhverjar eru) dótturfélaga nema eins og heimilað er í 24. lið. Ef þessar reikningsskilaaðferðir eru ekki samræmdar er váttryggjandi heimilt að breyta þeim ef breytingin gerir reikningsskilaaðferðirnar ekki fjölbreytilegri og uppfyllir einnig aðrar kröfur þessa IFRS-staðals.

## Varfærni

26. Váttryggjandi þarf ekki að breyta reikningsskilaaðferðum sínum fyrir váttryggingasamninga til að eyða óþarfa varfærni. Ef váttryggjandi metur váttryggingasamninga sína þegar með nægilegri varfærni skal hann þó ekki innleiða frekari varfærni.

---

(\*) Í þessum lið taka váttryggingaskuldir til tengds fyrirframgreidds kostnaðar við öflun váttrygginga og tengdra óefnislegra eigna eins og þeirra sem lýst er í 31. og 32. lið.

## Ágóðahlutfall af fjárfestingum í framtíðinni

27. Vátryggjandi þarf ekki að breyta reikningsskilaaðferðum sínum fyrir vátryggingasamninga til að eyða ágóðahlutfalli af fjárfestingum í framtíðinni. Þó er fyrir hendi sú hrekjanlega forsenda að reikningsskil vátryggjanda verði síður viðeigandi og áreiðanleg ef hann innleiðir reikningsskilaaðferð sem endurspeglar ágóðahlutfall af fjárfestingum í framtíðinni í mati á vátryggingasamningum nema að ágóðahlutfallið hafi áhrif á samningsbundnu greiðslurnar. Tvö dæmi um reikningsskilaaðferðir sem endurspeglar þetta ágóðahlutfall eru:

a) notkun afvöxtunarstuðuls sem endurspeglar áætlaða ávöxtun eigna vátryggjanda

eða

b) framreikningur ávöxtunar af þeim eignum með áætlaðri ávöxtunarkröfu, afvöxtun þessarar reiknuðu ávöxtunar með öðru hlutfalli og niðurstaðan svo meðtalin í mati á skuldinni.

28. Vátryggjanda er heimilt að yfirstíga hrekjanlegu forsenduna sem lýst er í 27. lið ef, og aðeins ef, aðrir þættir breytingar á reikningsskilaaðferðum auka mikilvægi og áreiðanleika reikningsskilanna nægilega mikið til að það tvennt vegi þyngra en minnkunin á mikilvægi og áreiðanleika sem verður vegna þess að ágóðahlutfallið af fjárfestingum í framtíðinni er innifalið. Ef t.d. er gert ráð fyrir að gildandi reikningsskilaaðferðir vátryggjanda fyrir vátryggingasamninga innihaldi óþarflega varfærnar forsendur, sem ákveðnar eru við gildistöku, og afvöxtunarstuðul sem eftirlitsaðili mælir fyrir um án beinnar tilvísunar til markaðsaðstæðna og taki ekki tillit til allra innbyggðra réttinda og ábyrgða. Vátryggjandi gæti gert reikningsskil sín mikilvægari og alveg jafn áreiðanleg með því að skipta yfir í yfirripsmikinn grunn reikningsskila, sem miðast við fjárfesta, og er mikið notaður og felur í sér:

a) gildandi mat og forsendur,

b) sanngjarna (en ekki óþarflega varfærna) leiðréttingu til að endurspeglar áhættu og óvissu,

c) mat sem endurspeglar bæði innra virði og tímavirði innbyggðra réttinda og ábyrgða

og

d) gildandi markaðsafvöxtunarstuðul jafnvel þó afvöxtunarstuðullinn endurspeglar áætlaða ávöxtun eigna vátryggjanda.

29. Í sumum aðferðum við mat er afvöxtunarstuðullinn notaður til að ákvarða núvirði hagnaðarhlutfalls í framtíðinni. Hagnaðarhlutfallinu er síðan skipt á mismunandi tímabil með formúlu. Í þessum aðferðum hefur afvöxtunarstuðullinn aðeins óbein áhrif á matið á skuldinni. Einkum hefur notkun afvöxtunarstuðuls, sem er síður viðeigandi, takmörkuð eða engin áhrif á matið á skuldinni við gildistöku. Í öðrum aðferðum ákvarðar afvöxtunarstuðullinn þó matið á skuldinni beint. Í síðara tilvikinu er afar ólíklegt að vátryggjandi gæti sett til hliðar forsenduna sem lýst er í 27. lið vegna þess að upptaka afvöxtunarstuðuls sem byggður er á eignum hefur meiri áhrif.

## Skuggareikningshald

30. Í sumum reikningsskilalíkönum hefur innlestur hagnaður eða tap af eignum vátryggjanda bein áhrif á mat sumra eða allra a) tryggingaskulda hans, b) tengds fyrirframgreidds kostnaðar við öflun vátrygginga og c) tengdra óefnislegra eigna eins og þeirra sem lýst er í 31. og 32. lið. Vátryggjanda er heimilt, en þess er ekki krafist, að hann breyti reikningsskilaaðferðum sínum þannig að færður, en dulinn hagnaður eða tap af eign, hafi áhrif á matið á sama hátt og innlestur hagnaður eða tap. Tengda leiðréttingin á vátryggingaskuldinni (eða fyrirframgreidda kostnaðinum við öflun vátrygginga eða óefnislegum eignum) skal færð á eigið fé ef, og aðeins ef, duldi hagnaðurinn eða tapið er fært beint á eigið fé. Þessari venju er stundum lýst sem skuggareikningshaldi.

## IFRS 4

Vátryggingasamningar sem yfirteknir eru við sameiningu fyrirtækja eða yfirfærslu samvals

31. Í því skyni að fara eftir IFRS-staðli 3, *sameining fyrirtækja*, skal vátryggjandi á yfirtökudegi meta á gangvirði vátryggingaskuldum sem hann tekur á sig og vátryggingaeignirnar sem yfirteknar eru við sameiningu fyrirtækja. Vátryggjandi er þó heimilt, en honum er ekki skylt, að nota ítarlegri framsetningu sem skiptir gangvirði yfirtækinnna vátryggingasamninga í tvo þætti:
- skuld sem er metin í samræmi við reikningsskilaaðferðir vátryggjanda fyrir vátryggingasamninga sem hann gefur út  
og
  - óefnislega eign sem myndar mismuninn á i) gangvirði samningsbundnu vátryggingaréttindanna sem yfirtekin eru og tryggingaskuldbindinganna sem hann tekur á sig og ii) fjárhæðinni sem lýst er í a-lið. Síðara mat á þessari eign skal vera í samræmi við matið á tengdu tryggingaskuldinni.
32. Vátryggjandi sem yfirtekur samval vátryggingasamninga getur notað ítarlegri framsetninguna sem lýst er í 31. lið.
33. Óefnislegu eignirnar sem lýst er í 31. og 32. lið eru utan gildissviðs IAS-staðals 36, *virðisrýrnum eigna*, og IAS-staðals 38, *óefnislegar eignir*. IAS-staðall 36 og IAS-staðall 38 gilda þó um viðskiptamannaskrár og sambönd við viðskiptavini sem endurspeglar væntingar um samninga í framtíðinni sem eru ekki hluti af samningsbundnu tryggingaréttindunum og samningsbundnu tryggingaskuldbindingunum sem voru til staðar á degi sameiningar fyrirtækja eða yfirfærslu samvals.

Valkvæðir þættir

Valkvæðir þættir í vátryggingasamningum

34. Sumir tryggingasamningar innihalda valkvæða þætti auk *trygðs þáttar*. Útgefandi slíks samnings:
- getur fært trygðða þáttinn aðskilið frá valkvæða þættinum en þarf þess ekki. Ef útgefandi færir þetta ekki aðskilið skal hann flokka allan samninginn sem skuld. Ef útgefandi flokkar þetta aðskilið skal hann flokka trygðða þáttinn sem skuld,
  - skal flokka þann þátt annaðhvort sem skuld eða sem sérstakan eiginfjárluta ef hann færir valkvæða þáttinn aðskilið frá trygðða þættinum. Í þessum IFRS-staðli er ekki tilgreint hvernig útgefandi ákvarðar hvort þátturinn er skuld eða eigið fé. Útgefandi getur skipt þeim þætti í skuldarhluta og eiginfjárluta og skal nota sömu reikningsskilaaðferð vegna þessara skipta. Útgefandi skal ekki flokka þáttinn sem milliflokk sem hvorki er skuld eða eigið fé,
  - getur fært öll móttækin iðgjöld sem tekjur án þess að aðskilja nokkurn hluta sem tengist eiginfjárlutanum. Breytingarnar sem verða á trygðða þættinum og á þeim hluta valkvæða þáttarins, sem er flokkaður sem skuld, skulu færðar í rekstrarreikning. Ef hluti valkvæða þáttarins eða hann allur er flokkaður í eigin fé er hægt að rekja hluta hagnaðar eða taps til þess þáttar (á sama hátt og rekja má hluta til hlutdeildar minnihluta). Útgefandi skal færa þann hluta hagnaðar eða taps sem rekja má til eiginfjárluta í valkvæðum þætti sem skiptingu á hagnaði eða tapi, ekki sem tekjur eða gjöld (sjá IAS-staðal 1, *framsetning reikningsskila*),
  - skal, ef í samningnum er innbyggð afleiða innan gildissviðs IAS-staðals 39, beita IAS-staðli 39 gagnvart þeirri innbyggðu afleiðu,
  - skal að öllu öðru leyti, sem ekki er lýst í 14.-20. lið og a-d-lið 34. liðar, halda áfram að nota gildandi reikningsskilaaðferðir vegna slíkra samninga nema að hann breyti þeim reikningsskilaaðferðum á einhvern hátt sem samræmist 21.-30. lið.

Valkvæðir þættir í fjármálagerningum

35. Kröfurnar í 34. lið taka einnig til fjármálagernings sem inniheldur valkvæðan þátt. Auk þess:

- a) skal útgefandi, ef hann flokkar allan valkvæða þáttinn sem skuld, beita prófuninni á lágmarksgjaldþoli í 15.-19. lið að því er varðar allan samninginn (þ.e. bæði tryggða þáttinn og valkvæða þáttinn). Útgefandi þarf ekki að ákvarða fjárhæðina sem verður til við að beita IAS-staðli 39 gagnvart tryggða þættinum.
- b) ef útgefandi flokkar hluta þess þáttar, eða hann allan sem sérstakan eiginfjárluta, skal skuldin sem færð er fyrir samninginn í heild ekki vera lægri en fjárhæðin sem yrði til við að beita IAS-staðli 39 á tryggða þáttinn. Sú fjárhæð skal innihalda innra virði réttar til að fá samninginn endurkeyptan en þarf ekki að innihalda tímavirði hans ef 9. liður veitir undanþágu frá því að sá réttur sé metinn á gangvirði. Útgefandi þarf ekki að ákvarða fjárhæðina sem verður til við að beita IAS-staðli 39 gagnvart tryggða þættinum né heldur að setja þá fjárhæð fram sérstaklega. Auk þess þarf útgefandi ekki að ákvarða þá fjárhæð ef heildarskuldin sem er færð er greinilega hærri.
- c) getur útgefandi, þrátt fyrir að þessir samningar séu fjármálagerningar, haldið áfram að færa iðgjöld fyrir þessa samninga sem tekjur og færa hækkunina sem af því leiðir í bókfært verð skuldarinnar.

#### UPPLÝSINGAR

*Skýring á færðum fjárhæðum*

36. Vátryggjandi skal birta upplýsingar þar sem fjárhæðir í reikningsskilum sem verða til vegna vátryggingasamninga eru tilgreindar og útskýrðar.

37. Til þess að fara að 36. lið skal vátryggjandi veita upplýsingar um:

- a) reikningsskilaaðferðir fyrir vátryggingasamninga og tengdar eignir, skuldir, tekjur og gjöld,
- b) færðar eignir, skuldir, tekjur og gjöld (og sjóðstreymi ef hann setur fram sjóðstreymisýfirlit með beinu aðferðinni) sem rekja má til vátryggingasamninga. Að auki ef vátryggjandi er endurtryggingataki skal hann veita upplýsingar um:
  - i) hagnað og töp færð í rekstrarreikning við kaup endurtrygginga
  - og
  - ii) afskriftir á tímabilinu og fjárhæðirnar, sem eftir eru óafskrifaðar við upphaf og lok tímabilsins, ef endurtryggingataki frestar og afskrifar hagnað og tap sem verða við kaup endurtrygginga,
- c) ferlið sem notað er til ákvörðunar þeirra forsendna sem hafa mest áhrif á mat á færðu fjárhæðunum sem lýst er í b-lið. Vátryggjandi skal einnig þegar það er gerlegt gefa tölulegar upplýsingar um þessar forsendur,
- d) áhrif breytinga á forsendum, sem notaðar eru til að meta vátryggingaeignir og vátryggingaskuldir, og sýna sérstaklega áhrif sérhverrar breytingar sem hefur veruleg áhrif á reikningsskilin,
- e) afstemmingar breytinga á vátryggingaskuldum, endurtryggingaeignum og tengds fyrirframgreidds kostnaðar við öflun vátrygginga ef einhver er.



## IFRS 4

*Fjárhæð, tímasetning og óvissa í sjóðstreymi*

**38. Vátryggjandi skal birta upplýsingar sem auðvelda notendum að skilja fjárhæð, tímasetningu og óvissu í sjóðstreymi í framtíðinni vegna vátryggingasamninga.**

39. Til þess að fara að 38. lið skal vátryggjandi greina frá:

- a) markmiðum við stjórnun áhættu vegna vátryggingasamninga og aðferðum til að draga úr þeirri áhættu,
- b) þeim skilmálum og skilyrðum vátryggingasamninga sem hafa veruleg áhrif á fjárhæð, tímasetningu og óvissu í sjóðstreymi vátryggjanda í framtíðinni,
- c) upplýsingum um tryggingaáhættu (bæði fyrir og eftir ráðstafanir til að draga úr áhættu með endurtryggingu) þ.m.t. upplýsingar um:
  - i) næmi hagnaðar og taps og eigin fjár fyrir breytum sem hafa veruleg áhrif á þessa þætti,
  - ii) samsöfnun tryggingaáhættu,
  - iii) raunverulegar kröfur samanborið við fyrra mat (þ.e. þróun krafna). Upplýsingar um þróun krafna skulu ná aftur til þess tímabils þegar fyrsta mikilvæga krafan myndaðist, þar sem enn er til staðar óvissa um fjárhæð og tímasetningu á greiðslu krafna, en þurfa ekki að ná lengra aftur en tíu ár. Vátryggjandi þarf ekki að birta þessar upplýsingar vegna krafna þar sem óvissa um fjárhæð og tímasetningu á greiðslu krafna leysist að jafnaði innan eins árs,
- d) upplýsingum um vaxtaáhættu og lánsáhættu sem krafist væri í IAS-staðli 32 ef vátryggingasamningar væru innan gildissviðs IAS-staðals 32,
- e) upplýsingum um vaxtaáhættu eða markaðsáhættu af innbyggðum afleiðum í hýsiltryggingasamningi sem vátryggjandi stendur frammi fyrir ef þess er ekki krafist að hann meti innbyggðu afleiðurnar á gangvirði og hann gerir það ekki.

#### GILDISTÓKUDAGUR OG BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

40. Bráðabirgðaákvæðin í 41.-45. lið taka bæði til einingar sem þegar beitir IFRS-stöðlum þegar hún beitir þessum IFRS-staðli fyrst og einingar sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta skipti (notandi sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn).
41. Eining skal beita þessum IFRS-staðli að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr. Ef eining beitir þessum IFRS-staðli að því er varðar fyrra tímabil skal hún greina frá því.

#### Upplýsingar

42. Eining þarf ekki að beita upplýsingakröfunum í þessum IFRS-staðli á samanburðarupplýsingar, sem tengjast árlegum tímabilum sem hefjast fyrir 1. janúar 2005, nema að því er varðar upplýsingarnar sem krafist er í a- og b-lið 37. liðar um reikningsskilaaðferðir og færðar eignir, skuldir, tekjur og gjöld (og sjóðstreymi ef beina aðferðin er notuð).
43. Ef ógerlegt er að beita tiltekinni kröfu í 10.-35. lið að því er varðar samanburðarupplýsingar, sem tengjast árlegum tímabilum sem hefjast fyrir 1. janúar 2005, skal eining greina frá því. Stundum kann að vera ógerlegt að beita prófuninni á lágmarksgjaldþoli (15.-19. liður) að því er varðar slíkar samanburðarupplýsingar en afar ólíklegt er að ógerlegt sé að beita öðrum kröfum 10.-35. liðar að því er varðar slíkar samanburðarupplýsingar. Í IAS-staðli 8 er hugtakið „ógerlegt“ útskýrt.

**IFRS 4**

44. Þegar iii-lið c-liðar 39. liðar er beitt þarf eining ekki að birta upplýsingar um þróun krafna sem átti sér stað meira en fimm árum fyrir lok fyrsta fjárhagsárs sem hún beitir þessum IFRS-staðli. Ef enn fremur er ógerlegt, þegar eining beitir þessum IFRS-staðli í fyrsta sinn, að útbúa upplýsingar um þróun krafna, sem átti sér stað fyrir upphaf fyrsta tímabils sem eining leggur fram fyrir allar samanburðarupplýsingar sem uppfylla kröfur þessa IFRS-staðals, skal einingin greina frá því.

*Endurflokkun fjáreigna*

45. Þegar váttryggjandi breytir reikningsskilaaðferðum sínum fyrir váttryggingaskuldir er heimilt, en þess ekki krafist, að endurflokka sumar eða allar fjáreignir „á gangvirði í rekstrarreikningi“. Þessi endurflokkun er heimil ef váttryggjandi breytir reikningsskilaaðferðum þegar hann beitir þessum IFRS-staðli í fyrsta sinn og ef hann gerir í kjölfarið breytingu á aðferð sem er heimiluð í 22. lið. Endurflokkunin er breyting á reikningsskilaaðferð og IAS-staðall 8 gildir.

—

## IFRS 4

## VIÐBÆTIR A

## Skilgreiningar á hugtökum

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðlanna.

<b>Endurtryggingataka</b>	<b>Tryggingataka</b> samkvæmt <b>endurtryggingasamningi</b> .
<b>Geymslufjárþáttur</b>	Samningsbundinn þáttur sem er ekki færður sem afleiða samkvæmt IAS-staðli 39 og væri innan gildissviðs IAS-staðals 39 ef hann væri sérstakur gerningur.
<b>Frumtryggingasamningur</b>	<b>Vátryggingasamningur</b> sem er ekki <b>endurtryggingasamningur</b> .
<b>Valkvæður þáttur</b>	Samningsbundin réttindi til að hljóta viðbótarbætur sem viðbót við <b>tryggðar bætur</b> : <ul style="list-style-type: none"> <li>a) sem líklegt er að verði umtalsverður hluti af heildarsamningsbótunum,</li> <li>b) þar sem útfændi ákveður fjárhæð og tímasetningu samkvæmt samningi og</li> <li>c) eru samkvæmt samningi byggðar á: <ul style="list-style-type: none"> <li>i) árangri tiltekins safns samninga eða tiltekinnar gerðar af samningi</li> <li>ii) innleystri og/eða óinnleystri ávöxtun tiltekins safns eigna sem útfændi á eða</li> <li>iii) rekstrarreikningi fyrirtækisins, sjóðsins eða annarrar einingar sem gefur út samninginn.</li> </ul> </li> </ul>
<b>Gangvirði</b>	Fjárhæðin sem fengist fyrir eign eða gera mætti upp skuld með í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.
<b>Fjárhagsleg áhætta</b>	Áhættan við hugsanlega breytingu í framtíðinni á einu eða fleiri tilgreindum vaxtastigum, verði fjármálagerninga, hrávöruverði, gengi gjaldmiðla, verð- eða vaxtavísitölu, lánsþæfismati eða lánsþæfismati eða annarri breytingu, að því tilskildu að ef um ófjárhagslega breytingu er að ræða eigi breytingu ekki sérstaklega við um aðila að samningnum.
<b>Tryggðar bætur</b>	Greiðslur eða aðrar bætur, sem tiltekinn <b>tryggingataka</b> eða fjárfestir hefur skilyrðislausan rétt á, sem eru ekki háðar útfærslu á samningsbundnum ákvörðunarrétti útfefanda.
<b>Tryggður þáttur</b>	Skuldbinding til að greiða <b>tryggðar bætur</b> sem innifaldar eru í samningi sem inniheldur valkvæðan þátt.
<b>Vátryggingaeygn</b>	Hrein samningsbundin réttindi <b>vátryggjanda</b> samkvæmt <b>vátryggingasamningi</b> .
<b>Vátryggingasamningur</b>	Samningur þar sem einn aðili ( <b>vátryggjandi</b> ) samþykkir að taka að sér umtalsverða <b>tryggingaáhættu</b> frá öðrum aðila ( <b>tryggingataka</b> ) með því að samþykkja að bæta tryggingataka það ef tilgreindur óviss framtíðaratburður ( <b>tryggði atburðurinn</b> ) hefur neikvæð áhrif á tryggingatakann. (sjá leiðbeiningar um þessa skilgreiningu í viðbæti B)
<b>Vátryggingaskuld</b>	Hreinar samningsbundnar skyldur <b>vátryggjanda</b> samkvæmt <b>vátryggingasamningi</b> .
<b>Tryggingaáhætta</b>	Áhætta, önnur en <b>fjárhagsleg áhætta</b> , sem yfirfærð er frá handhafa samnings til útfefanda.
<b>Tryggður atburður</b>	Óviss framtíðaratburður sem fellur undir <b>vátryggingasamning</b> og skapar <b>tryggingaáhættu</b> .

<b>Vátryggjandi</b>	Aðilinn sem er skuldbundinn samkvæmt vátryggingasamningi til að bæta <b>tryggingataka</b> ef <b>tryggður atburður</b> á sér stað.
<b>Prófun á lágmarksgjaldþoli</b>	Mat á því hvort hækka þurfi bókfært verð <b>vátryggingaskuldar</b> (eða lækka bókfært verð tengds fyrirframgreidds kostnaðar við öflun vátrygginga eða tengdra óefnislegra eigna) byggt á endurskoðun sjóðstreymis í framtíðinni.
<b>Tryggingataka</b>	Aðili sem á rétt á bótum samkvæmt <b>vátryggingasamningi</b> ef <b>tryggður atburður</b> á sér stað.
<b>Endurtryggingaeignir</b>	Hrein samningsbundin réttindi <b>endurtryggingataka</b> samkvæmt <b>endurtryggingasamningi</b> .
<b>Endurtryggingasamningur</b>	<b>Vátryggingasamningur</b> sem einn <b>vátryggjandi</b> ( <b>endurtryggingatakinn</b> ) gefur út til að bæta öðrum vátryggjanda ( <b>endurtryggingatakanum</b> ) tap af einum eða fleiri samningum sem endurtryggingatakinn gefur út.
<b>Endurtryggjandi</b>	Aðilinn sem er skuldbundinn samkvæmt <b>endurtryggingasamningi</b> til að bæta <b>endurtryggingataka</b> ef <b>tryggður atburður</b> á sér stað.
<b>Sundurgreining</b>	Þættir í samningi færðir eins og þeir væru sérstakir samningar.

---

**IFRS 4**

*VIÐBÆTIR B*

**Skilgreining á váttryggingasamningi**

*Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðlanna.*

- B1 Í þessum viðbæti eru leiðbeiningar um skilgreiningu á váttryggingasamningi í viðbæti A. Fjallað er um eftirfarandi viðfangsefni:
- a) hugtakið „óviss framtíðaratburður“ (liðir B2-B4),
  - b) greiðslur í fríðu (liðir B5-B7),
  - c) váttryggingaáhættu og aðra áhættu (liðir B8-B17),
  - d) dæmi um váttryggingasamninga (liðir B18-B21),
  - e) verulega tryggingaáhættu (liðir B22-B28)
- og
- f) breytingar á tryggingaáhættu (liðir B29 og B30).

**Óviss framtíðaratburður**

- B2 Óvissa (eða áhætta) er kjarni váttryggingasamnings. Í samræmi við það er a.m.k. eitt af eftirfarandi óviss við gildistöku váttryggingasamnings:
- a) hvort *tryggður atburður* muni eiga sér stað,
  - b) hvenær hann muni eiga sér stað
- eða
- c) hversu mikið váttryggjandi þarf að greiða ef hann á sér stað.
- B3 Í sumum váttryggingasamningum er tryggði atburðurinn uppgötvun taps á samningstímanum jafnvel þó að tapið verði vegna atburðar sem átti sér stað fyrir gildistöku samningsins. Í öðrum váttryggingasamningum er tryggði atburðurinn atburður sem á sér stað á samningstímanum jafnvel þó að tapið sé uppgötvað eftir að samningstímanum lýkur.
- B4 Sumir váttryggingasamningar ná til atburða sem enn ríkir óvissa um fjárhagsleg áhrif af en sem hafa þegar átt sér stað. Dæmi um það er endurtryggingasamningur sem nær til frumtryggjanda gegn óhagstæðri þróun krafna sem tryggingatakar hafa þegar tilkynnt. Í slíkum samningum er tryggði atburðurinn uppgötvun endanlegs kostnaðar þeirra krafna.

**Greiðslur í fríðu**

- B5 Í sumum váttryggingasamningum er þess krafist eða það heimilað að greiðslur séu í fríðu. Dæmi er þegar váttryggjandi endurnýjar stolna eign beint í stað þess að endurgreiða tryggingatakanum. Annað dæmi er þegar váttryggjandi notar sín eigin sjúkrahús og heilbrigðisstarfsmenn til að veita lækniþjónustu sem samningarnir ná til.

- B6 Sumir þjónustusamningar með fasta þóknun þar sem þjónustustigið veltur á óvissum atburði samræmast skilgreiningunni á þjónustusamningi í þessum IFRS-staðli en lúta ekki reglum um váttryggingasamninga í sumum löndum. Dæmi er viðhaldssamningur þar sem þjónustuaðili samþykkir að gera við tilgreindan búnað eftir að hann bílar. Fasta þjónustugjaldið er byggt á áætluðum fjölda bílana en óvíst er hvort tiltekin vél muni bíla. Bílun í búnaði hefur neikvæð áhrif á eiganda og samningurinn bætir eigandanum fyrir þau (í fríðu fremur en handbæru fé). Annað dæmi er samningur um þjónustu vegna bifreiðabíla þar sem þjónustuaðilinn samþykkir að veita vegþjónustu eða draga bifreiðina á nálægt bílaverkstæði fyrir fasta árlega þóknun. Síðari samningurinn getur samræmt skilgreiningunni á váttryggingasamningi jafnvel þó að þjónustuaðilinn samþykki ekki að framkvæma viðgerðir eða endurnýja varahluti.
- B7 Líklegt er að beiting IFRS-staðalsins að því er varðar samningana sem lýst er í lið B6 sé ekki meira íþyngjandi en ef beitt væri IFRS-stöðlum sem væru viðeigandi ef slíkir samningar væru utan gildissviðs þessa IFRS-staðals:
- ólíklegt er að verulegar skuldir séu til staðar vegna ólags og bílana sem þegar hafa átt sér stað,
  - ef IAS-staðall 18, *reglulegar tekjur*, gildi myndi þjónustuaðili færa tekjur með tilvísun til stöðu (og háð öðrum tilteknum viðmiðunum), sú aðferð er einnig viðunandi samkvæmt þessum IFRS-staðli sem heimilur þjónustuaðilanum i) að halda áfram að nota gildandi reikningskilaaðferðir fyrir þessa samninga nema i) þeim felist venjur sem bannaðar eru í 14. lið og ii) að bæta reikningskilaaðferðir sínar ef honum er heimilað að gera það samkvæmt 22.-30. lið,
  - þjónustuaðili kannar hvort kostnaður við að uppfylla samningsbundnu skylduna um að veita þjónustu er meiri en fyrirframgreiddu tekjurnar. Þetta gerir hann með því að beita prófuninni á lágmarksgjaldþoli sem lýst er í 15.-19. lið þessa IFRS-staðals. Ef þessi IFRS-staðall gildir ekki um þessa samninga beittir þjónustuaðilinn IAS-staðli 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*, til að ákvarða hvort samningarnir séu íþyngjandi,
  - ólíklegt er, að því er varðar þessa samninga, að upplýsingakröfurnar í þessum IFRS-staðli bæti verulega við upplýsingarnar sem krafist er í öðrum IFRS-stöðlum.

#### Greinarmunur á tryggingaáhættu og annarri áhættu

- B8 Skilgreiningin á váttryggingasamningi vísar til tryggingaáhættu sem þessi IFRS-staðall skilgreinir sem áhættu aðra en fjárhagslega áhættu sem er yfirferð frá handhafa samnings til útgefanda. Samningur sem gerir útgefanda óvarinn fyrir fjárhagslegri áhættu án verulegrar tryggingaáhættu er ekki váttryggingasamningur.
- B9 Skilgreiningin á fjárhagslegri áhættu í viðbæti A hefur að geyma skrá yfir fjárhagslegar og ófjárhagslegar breytur. Sú skrá hefur að geyma ófjárhagslegar breytur sem eiga ekki sérstaklega við aðila að samningnum, s.s. stuðul fyrir tjón vegna jarðskjálfta (e. index of earthquake losses) á tilteknu svæði eða stuðul fyrir hitastig í tiltekinni borg. Í henni er ekki að finna ófjárhagslegar breytur sem eiga sérstaklega við aðila að samningnum, s.s. eldur sem brýst út, eða ekki, og skemmir eða eyðileggur eign þess aðila. Enn fremur er áhættan við breytingu á gangvirði ófjárhagslegrar eignar ekki fjárhagsleg áhætta ef gangvirðið endurspeglar ekki aðeins breytingar á markaðsverði slíkra eigna (fjárhagsleg breyta) heldur einnig ástand ákveðinnar ófjárhagslegrar eignar sem aðili að samningnum á (ófjárhagsleg breyta). Ef t.d. ábyrgð á hrakvirði tiltekinnar bifreiðar gerir ábyrgðaraðila óvarinn fyrir áhættu af breytingum á efnislegu ástandi bifreiðarinnar er sú áhætta tryggingaáhætta, ekki fjárhagsleg áhætta.
- B10 Sumir samningar gera útgefanda óvarinn fyrir fjárhagslegri áhættu til viðbótar við verulega tryggingaáhættu. Margir líftryggingasamningar ábyrgjast t.d. bæði lágmarksávöxtun til váttryggingataka (sem skapar fjárhagslega áhættu) og lofa bótum vegna dauðsfalls sem stundum eru töluvert hærri en sem nemur reikningsstöðu tryggingataka (sem skapar tryggingaáhættu í formi áhættu vegna dauða). Slíkir samningar eru váttryggingasamningar.

## IFRS 4

- B11 Samkvæmt sumum samningum orsakar tryggður atburður greiðslu fjárhæðar sem tengd er verðvísitölu. Slíkir samningar eru váttryggingasamningar að því tilskildu að greiðslan sem er háð tryggða atburðinum geti verið umtalsverð. T.d. yfirfærir lífeyrstrygging (e. life-contingent annuity), sem er tengd vísitölu framfærslukostnaðar, tryggingaáhættu vegna þess að greiðslan orsakast af óvissum atburði — lífslíkum lífeyrisþega. Tengslin við verðvísitöluna eru innbyggð afleiða en hún yfirfærir einnig tryggingaáhættu. Ef yfirfærsla tryggingaáhættu sem verður er veruleg samræmist innbyggða afleiðan skilgreiningunni á váttryggingasamningi og þarf í því tilviki ekki að vera aðskilin og metin á gangvirði (sjá 7. lið í þessum IFRS-staðli).
- B12 Skilgreiningin á váttryggingasamningi vísar til áhættu sem váttryggjandi samþykkir frá tryggingataka. Með öðrum orðum er tryggingaáhætta áhætta sem er fyrir hendi og er yfirfærð frá tryggingataka til váttryggjanda. Ný áhætta sem skapast með samningnum er því ekki tryggingaáhætta.
- B13 Skilgreiningin á váttryggingasamningi vísar til neikvæðra áhrifa á tryggingatakann. Skilgreiningin takmarkar ekki greiðslu váttryggjanda við fjárhæð sem er jöfn fjárhagslegum áhrifum neikvæða atburðarins. Skilgreiningin útilokar t.d. ekki tryggingu sem felur í sér „nýtt í stað gamals“ þar sem tryggingataka er greitt nægilega mikið til að gera honum kleift að endurnýja skemmda gamla eign með nýrri eign. Á sama hátt takmarkar skilgreiningin ekki greiðslu samkvæmt líftryggingasamningi á fjárhagslega tapinu sem aðstandendur hins látna verða fyrir né heldur kemur hún í veg fyrir greiðslu fyrirfram ákveðinna fjárhæða til að tölubúa tapið sem dauðsfall eða slys veldur.
- B14 Í sumum samningum er krafist greiðslu ef tilgreindur óviss atburður á sér stað en þess ekki krafist að neikvæð áhrif á tryggingatakann séu skilyrði fyrir greiðslu. Slíkur samningur er ekki váttryggingasamningur jafnvel þó að handhafi noti samninginn til að draga úr undirliggjandi áhættu. Ef handhafi t.d. notar afleiðu til að verjast gegn áhættu frá undirliggjandi ófjárhagslegri breytu sem er tengd sjóðstreymi frá eign einingarinnar er afleiðan ekki váttryggingasamningur vegna þess að greiðslan er ekki háð því hvort handhafi verður fyrir neikvæðum áhrifum frá lækkun á sjóðstreymi frá eigninni. Á hinn bóginn vísar skilgreiningin á váttryggingasamningi til óviss atburðar þar sem neikvæð áhrif á tryggingatakann eru sammingsbundið skilyrði fyrir greiðslu. Samkvæmt þessu sammingsbundna skilyrði er þess ekki krafist að váttryggjandi rannsaki hvort atburðurinn hefur valdið neikvæðum áhrifum en það heimilur váttryggjanda að neita greiðslu ef hann er ekki viss um að atburðurinn hafi valdið neikvæðum áhrifum.
- B15 Hætta á brottfalli réttinda (þ.e. sú hætta að mótaðilinn segi samningnum upp fyrr eða síðar en útgefandi hafði búist við þegar samningurinn var verðlagður) er ekki tryggingaáhætta vegna þess að greiðsla til mótaðila ræðst ekki af óvissum framtíðaratburði sem hefur neikvæð áhrif á mótaðilann. Á sama hátt er kostnaðaráhætta (þ.e. sú áhætta að óvænt hækkun verði á stjórnunarkostnaði tengdum þjónustu við samning fremur en á kostnaði sem tengist tryggðum atburðum) ekki tryggingaáhætta vegna þess að óvænt hækkun gjalda hefur ekki neikvæð áhrif á mótaðilann.
- B16 Þess vegna er samningur sem gerir útgefanda óvarinn fyrir hættu á brottfalli réttinda eða kostnaðaráhættu ekki váttryggingasamningur nema að hann geri útgefanda einnig óvarinn fyrir tryggingaáhættu. Ef útgefandi sammingsins dregur úr þeirri áhættu með því að nota annan samning til að flytja hluta þeirrar áhættu til annars aðila gerir sá samningur hinn aðilann þó óvarinn fyrir tryggingaáhættu.
- B17 Váttryggjandi getur aðeins tekið á sig umtalsverða tryggingaáhættu frá tryggingataka ef váttryggjandinn er eining sem er aðskilin frá tryggingatakanum. Þegar um er að ræða gagnkvæman váttryggjanda tekur hann á sig áhættu frá sérhverjum tryggingataka og safnar áhættunni saman. Þó að tryggingatakar beri þá samsöfnuðu áhættu í sameiningu í hlutverki sínu sem eigendur hefur gagnkvæmi váttryggjandinn samt samþykkt áhættu sem er kjarni váttryggingasammings.

## Dæmi um váttryggingasamninga

- B18 Eftirfarandi eru dæmi um samninga sem eru váttryggingasamningar ef yfirfærsla tryggingaáhættu er umtalsverð:
- trygging gegn þjófnaði eða eignaspjöllum,
  - trygging vegna skaðsemisábyrgðar, ábyrgðar á atvinnustarfsemi, einkaréttarábyrgðar eða réttarverndar,

- c) líftrygging og fyrirframgreiddur útfararkostnaður (þó að dauðdagi sé viss er óviss hvenær dauðdagi verður eða í sumum gerðum líftrygginga hvort dauðdagi verður á tímabilinu sem tryggingin tekur til),
- d) lífstengdur lífeyrir (e. life-contingent annuity) og lífeyrir (þ.e. samningar sem veita bætur vegna óviss framtíðaráttur — lífslík lífeyrisþegans — til að aðstoða lífeyrisþegann við að viðhalda tilteknum lífskjörum sem annars yrðu fyrir neikvæðum áhrifum af lífslíkum hans eða hennar),
- e) örorku- og lækniþryggingar,
- f) ábyrgðaryfirlýsingar, tryggingabréf, verktryggingar og tilboðstryggingar (þ.e. samningar sem veita bætur ef annar aðili uppfyllir ekki samningsbundna skyldu, t.d. skyldu um að reisa byggingu),
- g) greiðsluþrygging sem kveður á um að tilgreindar greiðslur skuli inntar af hendi til að endurgreiða handhafa vegna taps sem hann verður fyrir vegna þess að tilgreindum skuldara tekst ekki að inna af hendi greiðslu þegar hún fellur í gjalddaga samkvæmt upphaflegum eða breyttum skilmálum skuldagerings. Þessir samningar geta verið í ýmis konar lagalegu formi, s.s. fjárhagsleg trygging, loforð um lánveitingu, lánsvanskilaafleiða (e. credit derivative default product) eða váttryggingasamningur. Þessir samningar eru þó utan gildissviðs þessa IFRS-staðals ef einingin gerði þá eða hélt þeim eftir við yfirfærslu fjáreignar eða fjárskuldar til annars aðila innan gildissviðs IAS-staðals 39 (sjá d-lið 4. liðar),
- h) vöruábyrgðir. Vöruábyrgðir, sem gefnar eru út af öðrum aðila fyrir vörur seldar af framleiðanda, seljanda eða smásala, falla innan gildissviðs þessa IFRS-staðals. Vöruábyrgðir, sem framleiðandi, seljandi eða smásali gefur út beint, eru þó utan gildissviðs hans vegna þess að þær eru innan gildissviðs IAS-staðals 18, *reglulegar tekjur*, og IAS-staðals 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*,
- i) eignarréttartrygging (e. title insurance) (þ.e. trygging vegna uppgötvunar galla á eignarrétti lands sem voru ekki augljósir þegar váttryggingasamningurinn var ritaður). Í þessu tilviki er tryggð atburðurinn uppgötvun galla á eignarréttinum ekki gallinn sjálfur,
- j) ferðaaðstoð (þ.e. bætur í reiðufé eða í friðu til tryggingataka vegna taps sem þeir urðu fyrir á ferðalagi). Í liðum B6 og B7 eru nokkrir samningar af þessari gerð ræddir,
- k) stórtjónatryggingar, sem kveða á um lækkaðar greiðslur af höfuðstól, vöxtum eða hvoru tveggja ef tilgreindur atburður hefur neikvæð áhrif á útgæfanda tryggingarinnar (nema að tilgreindi atburðurinn skapi ekki umtalsverða tryggingaáhættu, t.d. ef atburðurinn er vaxta- eða gengisbreyting),
- l) tryggingaskipti og aðrir samningar þar sem krafist er greiðslu, byggt á breytingum á loftslags-, jarðfræði- eða öðrum eðlisfræðilegum breytum sem eiga sérstaklega við aðila að samningnum,
- m) endurtryggingasamningar.

B19 Eftirfarandi eru dæmi um liði sem eru ekki váttryggingasamningar:

- a) fjárfestingasamningar sem eru váttryggingasamningar að lögum en gera váttryggjandann ekki óvarinn fyrir umtalsverðri tryggingaáhættu, t.d. líftryggingasamningar þar sem váttryggjandi ber ekki verulega áhættu vegna dauða (slíkir samningar eru fjármálagerningar eða þjónustusamningar, sjá liði B20 og B21),
- b) samningar sem eru tryggingar að lögum en færa alla umtalsverða áhættu aftur til tryggingataka fyrir tilstilli óuppsegjanlegra og framfylgjanlegra aðferða þar sem leiðréttar eru framtíðargreiðslur tryggingataka sem beina afleiðingu tryggðra tapa, t.d. sumir fjárhagslegir endurtryggingasamningar eða sumar hóptryggingar (slíkir samningar eru alla jafna fjármálagerningar eða þjónustusamningar, sjá liði B20 og B21).



## IFRS 4

- c) sjálfháættutrygging (e. self insurance), m.ö.o. að halda eftir áhættu sem hefði fallið undir tryggingu (enginn váttryggingasamningur er til staðar vegna þess að ekkert samkomulag var gert við annan aðila),
- d) samningar (s.s. happdrættissamningar) þar sem krafist er greiðslu ef tilgreindur óviss framtíðaratburður á sér stað en í þeim er ekki gerð krafa um, sem samningsbundið skilyrði fyrir greiðslu, að atburðurinn hafi neikvæð áhrif á tryggingatakann. Þetta kemur þó ekki í veg fyrir tilgreiningu fyrirfram ákveðinnar greiðslu til að tölubúa tapið sem tilgreindur atburður eins og dauðsfall eða slys veldur (sjá einnig lið B13),
- e) afleiður sem gera einn aðila óvarinn fyrir fjárhagslegri áhættu en ekki tryggingaáhættu vegna þess að í þeim er krafist að sá aðili inni af hendi greiðslu, og byggist eingöngu á breytingum á einu eða fleiri af tilgreindum vaxtastigum, verði fjármálagerninga, hrávöruverði, gengi gjaldmiðla, verð- eða vaxtavísitölu, lánshæfismati eða lánskrárvísitölu eða annarri breyту að því tilskildu að ef um ófjárhagslega breyту er að ræða eigi breytan ekki sérstaklega við um aðila að samningnum (sjá IAS-staðal 39),
- f) váttryggingasamningur með fjárhagslegri tryggingu (eða loforð um lánveitingu, lánsvanskilaafleiða eða greiðsluváttryggingasamningur) þar sem krafist er greiðslna jafnvel þó að handhafi hafi ekki orðið fyrir tapi vegna þess að skuldara hafi ekki tekist að inna af hendi greiðslu þegar hún féll í gjalddaga (sjá IAS-staðal 39),
- g) samningar þar sem krafist er greiðslu, byggt á breytingum á loftslags-, jarðfræði- eða öðrum eðlisfræðilegum breytingum sem eiga ekki sérstaklega við aðila að samningnum (kallast almennt veðurafleiður),
- h) stórtjónatryggingar þar sem kveðið er á um lækkaðar greiðslur af höfuðstól, vöxtum eða hvoru tveggja byggt á loftslags-, jarðfræði- eða annarri eðlisfræðilegri breyту sem á ekki sérstaklega við aðila að samningnum.
- B20 Ef samningarnir sem lýst er í lið B19 skapa fjáreignir eða fjárskuldir falla þeir innan gildissviðs IAS-staðals 39. Þetta merkir m.a. að aðilarnir að samningnum nota það sem stundum er nefnt geymsluþjárfæringssskil sem fela í sér eftirfarandi:
- a) annar aðilinn færir greiðsluna sem er móttækin sem fjárskuld fremur en sem reglulegar tekjur,
- b) hinn aðilinn færir greiðsluna sem er greidd sem fjáreign fremur en sem gjöld.
- B21 Ef samningarnir sem lýst er í lið B19 mynda ekki fjáreignir eða fjárskuldir, IAS-staðal 18. Samkvæmt IAS-staðli 18 skal færa reglulegar tekjur, sem tengjast viðskiptunum, og fela í sér að þjónusta er veitt, með tilvísun til stöðu viðskiptanna ef unnt er að meta á áreiðanlegan hátt niðurstöðu viðskiptanna.

**Veruleg tryggingaáhætta**

- B22 Samningur er því aðeins váttryggingasamningur að hann yfirfæri verulega tryggingaáhættu. Í liðum B8-B21 er fjallað um tryggingaáhættu. Í eftirfarandi málsgreinum er fjallað um mat á því hvort tryggingaáhætta er veruleg.
- B23 Tryggingaáhætta er veruleg ef, og aðeins ef, tryggður atburður gæti valdið því að váttryggjandi þurfi að greiða verulegar viðbótarbætur við allar aðstæður, að undanskildum aðstæðum sem eru ekki viðskiptalegs eðlis (þ.e. hafa engin merktanleg áhrif á hagfræði viðskiptanna). Ef verulegar viðbótarbætur kæmu til greiðslu við aðstæður sem eru viðskiptalegs eðlis kann skilyrðið í setningunni hér á undan að vera uppfyllt jafnvel þó að tryggði atburðurinn sé afar ólíklegur eða jafnvel þó að vænt núvirði (þ.e. líkindavegið) óviss sjóðstreymis sé lítil hluti vænts núvirðis alls samningsbundins sjóðstreymis sem eftir er.

- B24 Viðbótarbæturnar, sem lýst er í lið B23, vísa til fjárhæða sem eru hærri en þær sem kæmu til greiðslu ef enginn tryggður atburður ætti sér stað (að undanskildum aðstæðum sem eru ekki viðskiptalegs eðlis). Þessar viðbótarfjárhæðir taka til kostnaðar við meðhöndlun og mat krafna, en útiloka:
- a) að getan tapist til að taka gjald af tryggingatakanum fyrir þjónustu í framtíðinni. Í t.d. fjárfestingartengdum líftryggingasamningi hefur fráfall tryggingataka það í för með sér að váttryggjandi getur ekki lengur annast fjárfestingarþjónustu og innheimt þóknun fyrir. Þetta efnahagslega tap váttryggjanda endurspeglar þó ekki tryggingaáhættu alveg eins og sjóðsstjóri tekur ekki á sig tryggingaáhættu í tengslum við hugsanlegt fráfall viðskiptamannsins. Því skiptir hugsanlegt tap þóknana fyrir fjárfestingarstýringu í framtíðinni ekki máli við mat á því hversu mikil tryggingaáhætta er yfirfærð með samningi,
  - b) niðurfellingu við fráfall á gjöldum sem væru innheimt við uppsögn eða endurkaup. Vegna þess að gjöldin hafa orðið til vegna samningsins bætir niðurfelling þessara gjalda ekki tryggingatakanum áhættu sem er fyrir hendi. Þau skipta því ekki máli við mat á því hversu mikil tryggingaáhætta er yfirfærð með samningi,
  - c) greiðslu sem er háð atburði sem veldur handhafa samningsins ekki verulegu tapi. Til dæmis má líta á samning þar sem þess er krafist að útgefandi greiði eina milljón gjaldmiðilseininga, ef eign verður fyrir efnislegum skemmdum, sem valda handhafa óverulegu efnahagslegu tapi sem nemur einni gjaldmiðilseiningu. Í þessum samningi yfirfærir handhafi til váttryggjanda óverulegu áhættuna við að tapa einni gjaldmiðilseiningu. Á sama tíma skapar samningurinn áhættu aðra en tryggingaáhættu þess eðlis að útgefandi þurfi að greiða 999 999 gjaldmiðilseiningar ef tilgreindi atburðurinn á sér stað. Þessi samningur er ekki váttryggingasamningur vegna þess að útgefandi tekur ekki á sig verulega tryggingaáhættu frá handhafanum,
  - d) hugsanlega endurheimtu endurtrygginga. Váttryggjandi færir þetta sérstaklega.
- B25 Váttryggjandi skal meta mikilvægi tryggingaáhættu samning fyrir samning fremur en miðað við mikilvægi fyrir reikningsskilin. (\*) Tryggingaáhætta getur því verið veruleg jafnvel þó að lágmarkslíkur séu á verulegu tapi fyrir heilan flokk samninga (e. book of contracts). Þetta mat frá samningi til samnings auðveldar flokkun samnings sem váttryggingasamnings. Hins vegar ef vitað er að tiltölulega einseleitir flokkur lítilla samninga samanstandur af samningum, sem yfirfæra allir tryggingaáhættu, þarf váttryggjandi ekki að bera kennsl á sérhvern samning innan flokksins til að auðkenna samninga sem eru ekki afleiðdir og yfirfæra verulega tryggingaáhættu.
- B26 Af liðum B23-B25 leiðir að ef bætur eru greiddar samkvæmt samningi vegna dauðsfalls sem eru hærri en fjárhæðin sem greidd væri vegna lífslíkna, er samningurinn váttryggingasamningur nema að viðbótarbæturnar vegna dauðsfalls séu óverulegar (dæmt með hliðsjón af samningnum fremur en heilum flokki samninga). Eins og fram kemur í b-lið liðar B24 er niðurfelling við fráfall á gjöldum sem væru innheimt við uppsögn eða endurkaup ekki talin með í þessu mati ef þessi niðurfelling bætir tryggingatakanum ekki fyrir áhættu sem er fyrir hendi. Á sama hátt er lífeyrissamningur, þar sem reglulegar summur eru greiddar svo lengi sem tryggingataki lifir, váttryggingasamningur nema að samsöfnuðu lífeyrisgreiðslum sem eru háðar lífi séu óverulegar.
- B27 Í lið B23 er vísað til viðbótarbóta. Þessar viðbótarbætur gætu innihaldið kröfu um að greiða bætur fyrir ef tryggði atburðurinn á sér stað fyrir og greiðslan er ekki leiðrétt með tilliti til tímavirðis peninga. Dæmi um það er heildarlíftrygging fyrir fasta fjárhæð (m.ö.o. trygging sem veitir fastar dánarbætur þegar tryggingataki deyr og engin fyrningardagsetning er á tryggingunni). Öruggt er að tryggingatakin mun deyja, en dánardagurinn er óviss. Váttryggjandi verður fyrir tapi vegna þeirra stöku samninga, þar sem tryggingataki deyr fyrir en ráð er gert fyrir, jafnvel þó að ekkert heildartap verði vegna samningaflokksins í heild.
- B28 Ef váttryggingasamningur er sundurgreindur í geymslufjárfátt og tryggingaþátt er mikilvægi yfirferslu á tryggingaáhættu metið með hliðsjón af tryggingaþáttinum. Mikilvægi tryggingaáhættu, sem yfirfærð er með innbyggðri afleiðu er metið með hliðsjón af innbyggðu afleiðunni.

(\*) Í þessu skyni mynda samningar sem gerðir eru samtímis við einn mótaðila (eða samningar sem eru háðir hver öðrum á annan hátt) einn samning.

## IFRS 4

**Breytingar á tryggingaáættu**

- B29 Sumir samningar yfirfæra enga tryggingaáættu til útgefandans við gildistöku þó að þeir yfirfæri tryggingaáættu síðar. Til dæmis má nefna samning sem veitir tilgreinda ávöxtun á fjárfestingu og inniheldur valrétt fyrir tryggingatakann til að nota hagnaðinn af fjárfestingunni á gjalddaga til að kaupa lífstengdan lífeyri (e. life-contingent annuity) á núgildandi lífeyrisgjöldum sem váttryggjandinn setur upp fyrir aðra nýja lífeyrisþega þegar tryggingatakinn nýtir valréttinn. Samningurinn yfirfærir enga tryggingaáættu til útgefandans þar til valrétturinn er nýttur vegna þess að váttryggjandanum er frjálst að verðleggja lífeyrinn á grunni sem endurspeglar tryggingaáættuna sem yfirfærð er til váttryggjandans á þeim tíma. Ef samningurinn tilgreinir hins vegar lífeyrisgjöld (eða grundvöll til ákvörðunar lífeyrisgjalda) yfirfærir samningurinn tryggingaáættu til útgefandans við gildistöku.
- B30 Samningur sem telst váttryggingasamningur er váttryggingasamningur þangað til öll réttindi og skyldur hafa verið ógilt eða renna út.

## VIÐBÆTIR C

## Breytingar á öðrum IFRS-stöðlum

Breytingunum í þessum viðbæti skal beitt að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Efeining beitir þessum IFRS-staðli á fyrra tímabil taka þessar breytingar gildi fyrir það fyrra tímabil.

## Breytingar á IAS-staðli 32 og IAS-staðli 39

C1 Í IAS-staðli 32, *fjármálagerningar: upplýsingar og framsetning* (endurskoðaður 2003) er númeri d-liðar 4. liðar breytt í c-lið 4. liðar. Númeri c-liðar 4. liðar er breytt í d-lið 4. liðar og breytt eins og sett er fram í lið C4.

6. liður fellur brott.

Eftirfarandi setning bætist við í lok liðar AG8:

Sum skilyrt réttindi og skyldur geta verið váttryggingasamningar innan gildissviðs IFRS-staðals 4.

C2 Í IAS-staðli 39, *fjármálagerningar: færsla og mat* (endurskoðaður 2003) er númeri e-liðar 2. liðar breytt í d-lið 2. liðar. Númeri d-liðar 2. liðar er breytt í e-lið 2. liðar og breytt eins og fram kemur í lið C5. Lið AG4 er breytt og verður svohljóðandi:

AG4. Þessi staðall gildir um fjáreignir og fjárskuldir váttryggjenda aðrar en réttindi og skyldur sem e-liður 2. liðar undanskilur vegna þess að þær verða til samkvæmt samningum sem falla innan gildissviðs IFRS-staðals 4.

C3 Í e-lið 4. liðar IAS-staðals 32 og h-lið 2. liðar IAS-staðals 39 eru gildissviðsundantekningar fyrir afleiður sem byggjast á loftslags-, jarðfræði- eða öðrum eðlisfræðilegum breytum. Þessir liðir falla brott. Af því leiðir að slíkar afleiður falla innan gildissviðs IAS-staðals 32 og IAS-staðals 39 nema þær samræmist skilgreiningunni á váttryggingasamningi og séu innan gildissviðs IFRS-staðals 4. Enn fremur er lið AG1 í IAS-staðli 39 breytt og verður svohljóðandi:

AG1. Í sumum samningum er krafist greiðslu sem byggð er á loftslags-, jarðfræði- eða öðrum eðlisfræðilegum breytum. (Þær sem byggjast á loftslagsbreytum eru stundum nefndar „veðurafleiður“). Ef þeir samningar falla ekki innan gildissviðs IFRS-staðals 4, *váttryggingasamningar*, falla þeir innan gildissviðs þessa staðals.

C4 Í IAS-staðli 32 er nýjum e-lið 4. liðar bætt við. Eftir þessa breytingu og breytingar sem gerðar eru með liðum C1 og C3 og með IFRS-staðli 3, *sameining fyrirtækja*, verða c-e-liðir 4. liðar svohljóðandi:

c) *samningar vegna skilyrtra viðbótargreiðslna við sameiningu fyrirtækja (sjá IFRS-staðal 3, sameining fyrirtækja). Þessi undantekning gildir aðeins um yfirtökuáðila,*

d) *váttryggingasamningar eins og þeir eru skilgreindir í IFRS-staðli 4, váttryggingasamningar. Þessi staðall gildir þó um afleiður sem eru innbyggðar í váttryggingasamningum ef þess er krafist í IAS-staðli 39 að einingin færi þá sérstaklega,*

e) *fjármálagerningar sem falla innan gildissviðs IFRS-staðals 4 vegna þess að þeir innihalda valkvæðan þátt. Útgefandi þessara gerninga er undanþeginn því að beita 15.-32. lið og lið AG25-AG35 í þessum staðli gagnvart þessum þáttum að því er varðar aðgreininguna á fjárskuldum og eiginfjárgerningum. Þessir gerningar eru þó háðir öllum öðrum kröfum þessa staðals. Enn fremur gildir þessi staðall um afleiður sem eru innbyggðar í þessum gerningum (sjá IAS-staðal 39),*

Óbreyttur er áfram f-liður 4. liðar sem bætt var við með IFRS-staðli 2, *eignarhlutatengdar greiðslur*.

## IFRS 4

C5 Í IAS-staðli 39 er f-liður 2. liðar felldur brott. Eftir þessa breytingu og breytingar sem gerðar eru með liðum C2 og C3 og með IFRS-staðli 3, *sameining fyrirtækja*, verða d-g-liðir 2. liðar svohljóðandi:

- d) *fjármálagerningar sem eining gefur út og falla að skilgreiningu á eiginfjárgerningi í IAS-staðli 32 (þ.m.t. valréttir og kaupheimildir). Hluthafi skal þó beita þessum staðli gagnvart slíkum gerningum nema þeir falli að undantekningunni í a-lið hér að ofan,*
- e) *rétindi og skyldur samkvæmt váttryggingasamningi, eins og hann er skilgreindur í IFRS-staðli 4, váttryggingasamningar, eða samkvæmt samningi sem fellur innan gildissviðs IFRS-staðals 4 vegna þess að hann inniheldur valkvæðan þátt. Þessum staðli skal þó beita á afleiðu sem er innbyggð í slíkan samning ef afleiðan er ekki sjálf samningur innan gildissviðs IFRS-staðals 4 (sjá 10.-13. lið og lið AG23-AG33 í viðbæti A). Enn fremur ef váttryggingasamningur er váttryggingasamningur með fjárhagslegri tryggingu sem er gerður eða yfirtekinn við yfirferlu til annars aðila á fjáreignum eða fjárskuldum innan gildissviðs þessa staðals skal útgefandi beita þessum staðli á samninginn (sjá 3. lið og lið AG4A í viðbæti A),*
- f) *samningar vegna skilytrtra viðbótargreiðslna við sameiningu fyrirtækja (sjá IFRS-staðal 3, sameining fyrirtækja). Þessi undantekning gildir aðeins um yfirtökuáðila,*
- g) *Samningar milli yfirtökuáðila og seljanda við sameiningu fyrirtækja um kaup eða sölu á yfirteknum aðila í framtíðinni.*

Númeri i- og j-liðar 2. liðar er breytt í h- og i-lið 2. liðar. Bætt er við i-lið 2. liðar með IFRS-staðli 2, *eignarhlutatengdar greiðslur*.

3. liður felldur brott og í stað hans kemur nýr 3. liður og lið AG4A er bætt við og verða þeir svohljóðandi:

3. Í sumum váttryggingasamningum með fjárhagslegri tryggingu er þess krafist að útgefandi inni tilgreindar greiðslur af hendi til að endurgreiða handhafa vegna taps sem hann verður fyrir vegna þess að tilgreindur skuldari lætur hjá liða að inna af hendi greiðslu þegar hún fellur í gjalddaga samkvæmt upphaflegum eða breyttum skilmálum skuldagernings. Ef sú krafa yfirfærir verulega áhættu til útgefandans er samningurinn váttryggingasamningur eins og hann er skilgreindur í IFRS-staðli 4 (sjá e-lið 2. liðar og lið AG4A). Í öðrum váttryggingasamningum með fjárhagslegri tryggingu er þess krafist að greiðslur séu inntar af hendi vegna breytinga á tilgreindum vöxtum, verði fjármálagerninga, hrávörverði, gengi gjaldmiðla, verð- eða vaxtavísitölu, lánshæfismati eða lánsjaravísitölu eða annarri breytingu á því tilskildu að ef um ófjárhagslega breytingu er að ræða eigi breytingin ekki sérstaklega við um aðila að samningnum. Slíkir samningar falla innan gildissviðs þessa staðals.

AG4A. Váttryggingasamningar með fjárhagslegri tryggingu geta verið í ýmis konar lagalegu formi s.s. fjárhagsleg trygging, loforð um lánveitingu, vanskilaáhættusamningur eða váttryggingasamningur. Reikningshaldsleg meðferð þeirra veltur ekki á lagalegu formi þeirra. Eftirfarandi eru dæmi um viðeigandi meðferð (sjá e-lið 2. liðar og 3. lið):

- a) ef samningurinn er ekki váttryggingasamningur eins og þeir eru skilgreindir í IFRS-staðli 4 beittir útgefandi þessum staðli. Því fellur váttryggingasamningur með fjárhagslegri tryggingu, þar sem krafist er greiðslu ef lánshæfismat skuldara fellur niður fyrir ákveðið stig, innan gildissviðs þessa staðals,
- b) ef útgefandi stofnaði til, eða hélt eftir fjárhagslegri tryggingu við yfirferlu fjáreigna eða fjárskulda innan gildissviðs þessa staðals til annars aðila, beittir útgefandi þessum staðli,
- c) ef samningurinn er váttryggingasamningur, eins og hann er skilgreindur í IFRS-staðli 4, beittir útgefandi IFRS-staðli 4 nema b-liður gildi,
- d) ef útgefandi veitti fjárhagslega tryggingu í tengslum við sölu vara beittir útgefandi IAS-staðli 18 við ákvörðun þess hvænær hann færir tekjurnar sem af henni hljótaskast.

- C6 Í 9. lið IAS-staðals 39 kemur setningin „önnur breyta að því tilskildu að ef um er að ræða ófjárhagslega breytu að breytan eigi ekki sérstaklega við aðila að samningnum“ í stað „önnur breyta“ í skilgreiningunni á afleiðu. Sama breyting er gerð á 10. lið í IAS-staðli 39. Eftirfarandi ný málsgrein AG12A bætist við IAS-staðal 39:

AG12A. Skilgreiningin á afleiðu á við ófjárhagslegar breytur sem eiga ekki sérstaklega við aðila að samningnum. Þær taka til stuðuls fyrir tjón vegna jarðskjálfta á tilteknu svæði og stuðuls fyrir hitastig í tiltekinni borg. Ófjárhagslegar breytur sem eiga sérstaklega við aðila að samningnum taka t.d. til elds sem brýst út, eða ekki, og skemmir eða eyðileggur eign aðila að samningnum. Breyting á gangvirði ófjárhagslegrar eignar á sérstaklega við eigandann ef gangvirðið endurspeglar ekki aðeins breytingar á markaðsverði slíkra eigna (fjárhagsleg breyta) heldur einnig ástand tilgreindrar ófjárhagslegrar eignar (ófjárhagsleg breyta). Ef t.d. ábyrgð á hrakvirði tiltekinnar bifreiðar gerir ábyrgðaraðila óvarinn fyrir áhættu af breytingum á efnislegu ástandi bifreiðarinnar á breytingin á hrakvirðinu sérstaklega við eiganda bifreiðarinnar.

- C7 Í IAS-staðli 32 bætist við eftirfarandi nýr liður 91A og í 86. lið er millivísunin í 90. lið vöðuð þannig að hún taki til liðar 91A:

**91A. Sumar fjáreignir og fjárskuldir innihalda valkvæðan hátt eins og lýst er í IFRS-staðli 4, váttryggingasamningar. Ef eining getur ekki metið gangvirði þáttarins á áreiðanlegan hátt skal einingin greina frá því ásamt lýsingu á samningnum, bókfærðu verði hans, skýringu á því hvers vegna ekki er hægt að meta gangvirði á áreiðanlegan hátt og, ef unnt er, matsbili sem gangvirðið er að öllum líkindum á.**

Í e-lið 49. liðar kemur „váttryggingasamningur“ í stað „tryggingaskírteini“.

- C8 Í IAS-staðli 39 eru dæmi í lið AG30 um innbyggðar afleiður, sem eru ekki álitnar nátengdar hýsilsamningi, og í lið AG33 eru dæmi um innbyggðar afleiður sem eru álitnar nátengdar hýsilsamningi. Liður g í lið AG30 og a-, b- og d-lið liðar AG33 er breytt með að bæta við tilvísunum í váttryggingasamninga sem hér segir og í lið AG33 er g- og h-lið bætt við:

AG30(g) Kaup-, sölu- eða fyrirframgreiðsluréttur, sem er innbyggður í hýsilskuldasamning eða hýsiltryggingasamning, er ekki nátengdur hýsilsamningi nema að innlausnarverð valréttarsamningsins sé u.þ.b. hið sama á hverri innlausnarsætningu og afskrifað kostnaðarverð hýsilskuldasamningsins eða bókfært verð hýsiltryggingasamningsins. Með hliðsjón af útgefanda breytanlegs skuldagernings með innbyggðan kaup- eða sölurétt er matið á því hvort kaup- eða sölurétturinn er nátengdur hýsilskuldasamningi gert áður en eiginfjárbátturinn er aðskilinn samkvæmt IAS-staðil 32.

- AG33 a) Innbyggð afleiða þar sem í grunninn eru vextir eða vaxtavísitala sem getur breytt fjárhæð vaxta sem annars yrði greidd eða móttækin vegna vaxtaberandi hýsilskuldasamnings eða váttryggingasamnings er nátengd hýsilsamningnum nema að hægt sé að greiða sameinaða samninginn þannig að handhafi endurheimti ekki alla færða fjárfestingu sína eða að innbyggða afleiðan geti a.m.k. tvöfaldað upphaflega ávöxtun handhafans á hýsilsamninginn og geti gefið af sér ávöxtun sem er a.m.k. tvöföld markaðsávöxtunin fyrir samning með sömu skilmála og hýsilsamningurinn.
- b) Innbyggður botn eða þak á vöxtum á skuldasamningi eða váttryggingasamningi er nátengdur hýsilsamningnum að því tilskildu að þakið sé jafnt eða hærra en markaðsvextir og botninn sé jafn og eða lægri en markaðsvextir þegar samningurinn er útgefinn og vogun (e. leverage) þaksins eða botnsins sé ekki í tengslum við hýsilsamninginn. Á sama hátt eru ákvæði í samningi um kaup eða sölu á eign (þ.e. vöru) um þak og botn á verðið sem er greitt eða móttækið fyrir eignina nátengd hýsilsamningnum ef bæði þakið og botninn voru á undirverði við gildistöku og eru ekki vöguð.

## IFRS 4

- d) Innbyggð afleiða í erlendum gjaldmiðli í hýsilsamningi, sem er váttryggingasamningur eða er ekki fjármálagerningur (s.s. samningur um kaup eða sölu á ófjárhagslegum lið þar sem verð er tilgreint í erlendum gjaldmiðli), er nátengd hýsilsamningi að því tilskildu að hún sé ekki vegin, innihaldi ekki valréttarákvæði og gerð sé krafa um greiðslur tilgreindar í einum af eftirfarandi gjaldmiðlum:
- i) starfrækslugjaldmiðli mikilvægs aðila að samningnum,
  - ii) gjaldmiðlinum, sem verð viðkomandi vöru eða þjónustu, sem er keypt eða afhent, er alla jafna tilgreint í heimsviðskiptum (t.d. bandarískur dollar fyrir hráolíuviðskipti)
- eða
- iii) gjaldmiðli sem er almennt notaður í samningum til að kaupa eða selja ófjárhagslega liði í efnahagshverfinu þar sem viðskiptin eiga sér stað (þ.e. tiltölulega stöðugur og greiðsluhæfur gjaldmiðill sem almennt er notaður í staðbundnum viðskiptum eða utanríkisverslun),
- g) Einingarbundinn þáttur, sem er innbyggður í hýsilfjármálagerning eða hýsiltryggingasamning, er nátengdur hýsilgermingnum eða hýsilsamningnum ef greiðslur, tilgreindar í tiltekinni einingu, eru metnar á gildandi einingarverði sem endurspeglar gangvirði eigna sjóðsins. Einingarbundinn þáttur er samningsbundinn skilmáli þar sem krafist er greiðslu sem er tilgreind í einingum innri eða ytri fjárfestingarsjóðs,
- h) Afleiða, sem er innbyggð í váttryggingasamning, er nátengd hýsiltryggingasamningi ef innbyggða afleiðan og hýsiltryggingasamningurinn eru svo háð hvort öðru að eining getur ekki metið innbyggðu afleiðuna sérstaklega (þ.e. án þess að taka tillit til hýsilsamningsins).

## Breytingar á öðrum IFRS-stöðlum

- C9 IAS-staðli 18, *reglulegar tekjur*, er breytt eins og lýst er hér á eftir.
- e-lið 6. liðar er breytt og verður svohljóðandi:
- c) váttryggingasamningar innan gildissviðs IFRS-staðals 4, *váttryggingasamningar*,
- C10 Í IAS-staðli 19, *starfskjör*, er eftirfarandi neðanmálsgrein bætt við skilgreininguna í 7. lið á viðurkenndu tryggingaskirteini eftir að orðið „skirteini“ kemur fyrir í fyrsta skipti:
- (\*) Viðurkennt tryggingaskirteini er ekki endilega váttryggingasamningur eins og þeir eru skilgreindir í IFRS-staðli 4, váttryggingasamningar.
- C11 Í IAS-staðli 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*, er b-liður 1. liðar og 4. liður felldir brott og nýjum e-lið 5. liðar bætt við sem hér segir:
- e) váttryggingasamningar (sjá IFRS-staðal 4, *váttryggingasamningar*). Þessi staðall gildir þó um reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir váttryggjanda aðrar en þær sem verða til vegna samningsbundinna réttinda og samningsbundinna skyldna hans samkvæmt váttryggingasamningnum innan gildissviðs IFRS-staðals 4.
- Í 2. lið (eins og honum var breytt árið 2003 með IAS-staðli 39) er síðasta setningin felld brott.
- C12 Í IAS-staðli 40, *fjárfestingareignir*, (eins og honum var breytt 2003) er liðum 32A-32C og iv-lið f-liðar 75. liðar bætt við og millivísun í lið 32A kemur fram í 30. lið sem hér segir:
30. *Með undantekningunum, sem tilgreindar eru í lið 32A og 34. lið, skal eining velja annaðhvort gangvirðislíkanið í 33. til 55. lið eða kostnaðarverðislíkanið í 56. lið sem reikningssskilauðferð og skal beita þeirri aðferð gagnvart öllum fjárfestingareignum sínum.*

**Fjárfestingareignir sem tengjast skuldbindingum**32A. *Eining getur:*

a) *valið annaðhvort gangvirðislíkanið eða kostnaðarverðislíkanið fyrir allar fjárfestingareignir að baki skuldbindingum sem greiða ávöxtun sem tengist beint gangvirði eða ávöxtun á tilgreindum eignum þ.m.t. fjárfestingareignin*

*og*

b) *valið annaðhvort gangvirðislíkanið eða kostnaðarverðislíkanið fyrir allar aðrar fjárfestingareignir óháð valinu í a-lið.*

32B. Sumir váttryggjendur og aðrar einingar (e. entities) starfrækja innri fasteignasjóð sem gefur út ímyndaðar einingar (e. notional units) þar sem sumar einingar eru í eigu fjárfesta í tengdum samningum og aðrar eru í eigu einingarinnar. Liður 32A heimilur einingu ekki að meta eign sjóðsins að hluta til á kostnaðarverði og að hluta til á gangvirði.

32C. Ef eining velur önnur líkön fyrir flokkana tvo, sem lýst er í lið 32A, skal færa sölu fjárfestingareigna milli eignasafna sem metin eru með ólíkum líkönum á gangvirði og uppsafnaða breytingu á gangvirði skal færa í rekstrarreikning. Af þeim sökum, ef fjárfestingareign er seld úr safni þar sem gangvirðislíkanið er notað til safns þar sem kostnaðarverðislíkanið er notað, verður gangvirði eignarinnar á söludegi kostnaðarverð hennar.

75(f)(iv) *upsöfnuð breyting á gangvirði sem ferð er í rekstrarreikning við sölu fjárfestingareignar úr safni eigna þar sem kostnaðarverðislíkanið er notað í safn þar sem gangvirðislíkanið er notað (sjá lið 32C).*

C13 IFRS-staðli 1, *innleiðing alþjóðlegra reikningsskilastaðla*, er breytt eins og lýst er hér á eftir:

Í 12. lið er tilvísuninni í liði 13-25C breytt þannig að hún vísi í liði 13-25D.

g- og h-lið 13. liðar er breytt og nýjum i-undirlið er bætt við sem hér segir:

g) flokkun áður færðra fjármálagerna (liður 25A),

h) eignarhlutatengdar greiðslur (liður 25B og 25C)

*og*

i) váttryggingasamningar (liður 25D).

Á eftir lið 25C er nýrri fyrirsögn og lið 25D bætt við svohljóðandi:

**Váttryggingasamningar**

25D Notandi sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn getur beitt bráðabirgðaákvæðunum í IFRS-staðli 4, *váttryggingasamningar*. IFRS-staðall 4 takmarkar breytingar á reikningsskilaáferðum fyrir váttryggingasamninga, þ.m.t. breytingar sem gerðar eru af notanda sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn.



## IFRS 4

Lið 36A og næstu fyrirsögn á undan er breytt með því að bæta við tilvísun í IFRS-staðal 4 og verða svohljóðandi:

*Undanþága frá kröfunni um að leiðrétta samanburðarupplýsingar fyrir IAS-staðal 39 og IFRS-staðal 4*

36A Í fyrstu reikningsskilum sínum samkvæmt IFRS-stöðlum skal eining sem innleiðir IFRS-staðla fyrir 1. janúar 2006 setja fram samanburðarupplýsingar fyrir a.m.k. eitt ár en þessar samanburðarupplýsingar þurfa ekki að samræmast IAS-staðli 32, IAS-staðli 39 og IFRS-staðli 4. Eining sem kys að setja fram samanburðarupplýsingar, sem samræmast ekki IAS-staðli 32, IAS-staðli 39 og IFRS-staðli 4 á fyrsta aðlögunarárinu, skal:

- a) beita góðri reikningsskilavenju sem áður var beitt á samanburðarupplýsingarnar fyrir fjármálagerninga innan gildissviðs IAS-staðals 32 og IAS-staðals 39 og á váttryggingasamninga innan gildissviðs IFRS-staðals 4,
- b) greina frá því ásamt grunninum sem notaður er til að útbúa þessar upplýsingar

og

- c) greina frá eðli helstu leiðréttinga sem þyrfti til að upplýsingarnar samræmdust IAS-staðli 32, IAS-staðli 39 og IFRS-staðli 4. Eining þarf ekki að áætla fjárhæð þessara leiðréttinga. Eining skal þó fara með allar leiðréttingar milli efnahagsreiknings á reikningsskiladegi samanburðartímabils (þ.e. efnahagsreiknings sem tekur til samanburðarupplýsinga samkvæmt fyrri góðri reikningsskilavenju) og efnahagsreiknings við upphaf fyrsta reikningsskilatímabils samkvæmt IFRS-stöðlum (þ.e. fyrsta tímabils sem inniheldur upplýsingar sem samræmast IAS-staðli 32, IAS-staðli 39 og IFRS-staðli 4) eins og þær hafi orðið til vegna breytingar á reikningsskilaaðferð og greina frá upplýsingunum sem krafist er í a-e-lið 28. liðar og i-lið f-liðar í IAS-staðli 8.

i-liður f-liðar 28. liðar gildir aðeins um fjárhæðir sem settar eru fram í efnahagsreikningi á reikningsskiladegi samanburðartímabilsins.

Ef um er að ræða einingu sem kys að setja fram samanburðarupplýsingar, sem samræmast ekki IAS-staðli 32, IAS-staðli 39 og IFRS-staðli 4, skulu tilvísanir í „daginn sem skipt er yfir í IFRS-staðla“, aðeins þegar um er að ræða þá staðla, merkja upphaf fyrsta reikningsskilatímabils samkvæmt IFRS-stöðlum.

C14 SIC-túlkun 27, *mat á meginatriðum viðskipta þegar um er að ræða leigusamning í lagalegum skilningi*, (eins og henni var breytt með IAS-staðli 39) er breytt eins og lýst er hér á eftir:

Eftirfarandi breytingar eru gerðar á 7. lið:

- 7. Aðrar skuldbindingar samkomulags, þ.m.t. veittar ábyrgðir og skuldbindingar sem stofnað er til vegna uppsagnar fyrir lok samningstímans, skal færa samkvæmt IAS-staðli 37 eða IAS-staðli 39 eða IFRS-staðli 4 eftir því sem við á samkvæmt skilmálunum.

## ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IFRS-STADALL 5

## Fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi

## EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	1
Gildissvið	2-5
Skilgreining fastafjármuna (eða ráðstöfunarflokka) sem haldið er til sölu	6-14
Fastafjármunir sem á að leggja niður	13-14
Mat á fastafjármunum (eða ráðstöfunarflokkum) sem skilgreindir eru sem haldið til sölu	15-29
Mat á fastafjármunum (eða ráðstöfunarflokkum)	15-19
Færsla á virðisrýrnunartapi og bakfærslum	20-25
Breytingar á söluáætlun	26-29
Framsetning og upplýsingar	30-42
Framsetning á aflagðri starfsemi	31-36
Ágóði eða tap sem tilheyrir áframhaldandi rekstri	37
Framsetning á fastafjármunum eða ráðstöfunarflokki sem eru skilgreindir sem haldið til sölu	38-40
Viðbótarupplýsingar	41-42
Bráðabirgðaákvæði	43
Gildistökudagur	44
Afturköllun IAS-staðals 35	45

## MARKMIÐ

1. Markmiðið með þessum IFRS-staðli er að segja til um færslu eigna, sem haldið er til sölu, og um framsetningu og upplýsingar um *aflagða starfsemi*. Einkum er krafist í þessum IFRS-staðli:
  - a) að eignir sem fullnægja skilyrðunum um skilgreiningu sem haldið til sölu skuli meta á því sem lægra er, bókfærðri fjárhæð eða *gangvirði að frádregnum sölukostnaði*, og að afskriftum af slíkum eignum skuli hætt

og

  - b) að eignir, sem fullnægja skilyrðunum um skilgreiningu sem haldið til sölu, skuli setja fram aðgreindar í efnahagsreikningi og að niðurstöðutölur aflagðrar starfsemi skuli setja fram aðgreindar í rekstrarreikningi.

## IFRS 5

## GILDISSVIÐ

2. Kröfur, sem gerðar eru í þessum IFRS-staðli um flokkun og framsetningu, gilda um alla færða *fastafjármuni* (\*) og alla *ráðstöfunarflokka* einingar. Matskröfur í þessum IFRS-staðli gilda um alla færða fastafjármuni og ráðstöfunarflokka (eins og fram kemur í 4. lið) nema þær eignir sem taldar eru upp í 5. lið sem skal áfram meta í samræmi við staðalinn sem tilgreindur er.
3. Eignir sem flokkaðar eru sem fastafjármunir í samræmi við IAS-staðal 1, *framsetning reikningsskila* (endurskoðaður 2003), skal ekki endurflokka sem veltufjármuni fyrr en þær uppfylla skilyrði þess að vera skilgreindar sem haldið til sölu í samræmi við þennan IFRS-staðal. Eignir í flokki, sem eining telur að öllu jöfnu til fastafjármuna sem einvörðungu eru keyptir með endursölu fyrir augum, skal ekki flokka sem veltufjármuni nema þær uppfylli skilyrði þess að vera skilgreindar sem haldið til sölu í samræmi við þennan IFRS-staðal.
4. Stundum ráðstafar eining flokki eigna saman í einum viðskiptum, hugsanlega með nokkrum skuldbindingum sem tengjast þeim beint. Þess háttar ráðstöfunarflokkur getur verið flokkur fjárskapandi eininga, ein fjárskapandi eining eða hluti fjárskapandi einingar. (\*\*) Í flokknum geta verið hvers kyns eignir og skuldir einingarinnar, þ.m.t. veltufjármunir, skammtímaskuldir og eignir sem í 5. lið eru undanskilin frá matskröfum þessa IFRS-staðals. Ef fastafjármunir, sem falla undir matskröfur þessa IFRS-staðals, eru hluti af ráðstöfunarflokki, gilda matskröfur þessa IFRS-staðals um flokkinn í heild þannig að hann er metinn á því virði sem er lægra, bókfærðu verði eða gangvirði að frádregnum sölukostnaði. Kröfur um mat á einstökum eignum og skuldum í ráðstöfunarflokknum eru settar fram í 18., 19. og 23. lið.
5. Ákvæðin um mat í þessum IFRS-staðli (\*\*\*) gilda ekki um eftirfarandi eignir sem falla undir þá staða sem tilgreindir eru, annaðhvort sem einstakar eignir eða hluti ráðstöfunarflokks:
  - a) frestaðar skattineignir (sjá IAS-staðal 12, *tekjuskattar*).
  - b) eignir, sem myndast vegna starfskjara (IAS-staðal 19, *starfskjör*).
  - c) fjáreignir innan gildissviðs IAS-staðals 39, *fjármálagæringar: færsla og mat*.
  - d) fastafjármunir, sem eru færðir í samræmi við gangvirðislíkanið í IAS-staðli 40, *fjárfestingareignir*.
  - e) fastafjármunir, sem metnir eru á gangvirði, að frádregnum áætluðum kostnaði við sölu í samræmi við IAS-staðal 41, *landbúnaður*.
  - f) samningsbundin réttindi samkvæmt váttryggingasamningi, eins og þau eru skilgreind í IFRS-staðli 4, *váttryggingasamningar*.

## SKILGREINING FASTAFJÁRMUNA (EÐA RÁÐSTÖFUNARFLOKKA) SEM HALDIÐ ER TIL SÖLU

6. Eining skal skilgreina fastafjármuni (eða ráðstöfunarflokka) til sölu ef bókfært verð þeirra er endurheimt aðallega með söluviðskiptum fremur en með áframhaldandi notkun.

(\*) Fyrir eignir, sem flokkaðar eru í samræmi við framsetningu greiðsluhæfis, eru fastafjármunir eignir sem taka til fjárhæða sem vænst er að verði endurheimtar eftir meira en tólf mánuði frá dagsetningu efnahagsreiknings. Ákvæði 3. liðar gilda um flokkun þess háttar eigna.

(\*\*) Þegar vænst er að sjóðstreymi frá eign eða flokki eigna stafi aðallega af sölu fremur en áframhaldandi notkun verða eignarnám þó minna háðar sjóðstreymi frá öðrum eignum og ráðstöfunarflokkur, sem var hluti af fjárskapandi einingu, verður að sérstakri fjárskapandi einingu.

(\*\*\*) Í öðrum en 18. og 19. lið. en með þeim er gerð krafa um að viðkomandi eign sé metin í samræmi við aðra viðeigandi IFRS-staðla.

7. Til að svo megi verða þarf eignin (eða ráðstöfunarflokkurinn) að vera tiltæk til sölu umsvifalaust og í því ástandi sem hún er, með fyrirvara um almenna söluskilmála þess háttar eigna (eða ráðstöfunarflokka) og sala hennar verður að vera *afar líkleg*.
8. Til að salan geti talist afar líkleg verða stjórnendur á viðeigandi stigi að hafa skuldbundið sig til að fylgja áætlun um að selja eignina (eða ráðstöfunarflokkinn) og hafist skipulega handa við að finna kaupanda og ljúka við áætlunina. Enn fremur verður að setja eignina (eða ráðstöfunarflokkinn) með virkum hætti á markað á verði sem er sanngjart með tilliti til gildandi gangvirðis. Auk þess skal þess vænst að salan uppfylli færsluskilyrði sem fullfrágengin innan eins árs frá skilgreiningardegi, að því undanskildu sem heimilt er skv. 9. lið, og í aðgerðum, sem þörf er á til að ljúka við áætlunina, skal koma fram að ólíklegt sé að gerðar verði verulegar breytingar á áætluninni eða að hún verði dregin til baka.
9. Vegna atburða eða aðstæðna getur tímabilið til að ganga frá sölnunni lengst fram yfir eitt ár. Framlenging tímabilsins, sem þarf til að ganga frá sölu, kemur ekki í veg fyrir að eign (eða ráðstöfunarflokkur) sé skilgreind sem haldið til sölu ef seinkunin stafar af atburðum eða aðstæðum sem eru ekki á valdi einingarinnar og nægur vitnisburður er um að einingin sé áfram skuldbundin áætlun sinni um að selja eignina (eða ráðstöfunarflokkinn). Þetta á við þegar skilyrðin í viðbæti B eru uppfyllt.
10. Til söluviðskipta teljast skipti á fastafjármunum gegn öðrum fastafjármunum þegar skiptin eru viðskiptalegs eðlis í samræmi við IAS-staðal 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*.
11. Þegar eining yfirtekur fastafjármuni (eða ráðstöfunarflokka) einvörðungu með það fyrir augum að selja þá síðar skal hún því aðeins skilgreina fastafjármunina (eða ráðstöfunarflokkinn) sem haldið til sölu á yfirtökudegi að krafan um eitt ár í 8. lið sé uppfyllt (að undanskildu því sem er heimilt skv. 9. lið) og það sé afar líklegt að einhver önnur skilyrði í 7. og 8. lið, sem eru ekki uppfyllt á þeim degi, verði uppfyllt innan skamms tíma frá yfirtökunni (venjulega innan þriggja mánaða).
12. Ef skilyrðin í 7. og 8. lið eru uppfyllt eftir dagsetningu efnahagsreiknings skal eining ekki skilgreina fastafjármuni (eða ráðstöfunarflokk) sem haldið til sölu í þeim reikningsskilum þegar þau eru birt. Þegar þessi skilyrði eru uppfyllt eftir dagsetningu efnahagsreiknings en áður en reikningsskilin eru heimiluð til birtingar skal einingin þó veita upplýsingarnar sem tilgreindar eru í a-, b- og d-lið 41. liðar í skýringunum.

**Fastafjármunir sem á að leggja niður**

13. Eining skal ekki skilgreina fastafjármuni (eða ráðstöfunarflokka), sem á að leggja niður, sem haldið til sölu. Þetta stafar af því að bókfært verð þeirra endurheimtist aðallega með áframhaldandi notkun. Ef ráðstöfunarflokkurinn, sem á að leggja niður, uppfyllir skilyrðin í a- til c-lið 32. liðar skal einingin þó setja fram niðurstöðutölur og sjóðstreymi ráðstöfunarflokksins sem starfsemi sem skal leggja niður í samræmi við 33. og 34. lið daginn sem hætt er að nota hann. Til fastafjármuna (eða ráðstöfunarflokka), sem á að leggja niður, teljast fastafjármunir (eða ráðstöfunarflokkar) sem á að nota til loka endingartíma þeirra og fastafjármunir (eða ráðstöfunarflokkar) sem á að loka fremur en selja.
14. Eining skal ekki færa fastafjármuni, sem hafa verið teknir úr notkun um stundarsakir, eins og þeir hafi verið lagðir niður.

**MAT Á FASTAFJÁRMUNUM (EÐA RÁÐSTÖFUNARFLOKKUM) SEM HALDIÐ ER TIL SÖLU****Mat á fastafjármunum (eða ráðstöfunarflokkum)**

15. Eining skal meta fastafjármuni (eða ráðstöfunarflokka), sem eru skilgreindir sem haldið til sölu, á því sem er lægra bókfærðu verði eða gangvirði að frádregnum sölukostnaði.

## IFRS 5

16. Ef nýkeypt eign (eða ráðstöfunarflokkur) uppfyllir skilyrði um skilgreiningu á eign sem haldið er til sölu (sjá 11. lið) leiðir beiting 15. liðar til þess að eignin (eða ráðstöfunarflokkur), sem er við upphaflega færslu á bókfærðu verði, ef hún hefur ekki verið flokkuð með þessum hætti (t.d. á kostnaðarverði), eða gangvirði að frádregnum sölukostnaði, eftir því hvort er lægra. Af þeim sökum skal meta eignina (eða ráðstöfunarflokkinn) á gangvirði að frádregnum sölukostnaði ef hún er yfirtekin sem hluti af rekstrarsameiningu.
17. Þegar vænst er að salan verði eftir meira en eitt ár skal einingin meta sölukostnaðinn á núvirði. Aukning í núvirði sölukostnaðar, sem rekja má til framrásar tímans, skal setja fram í rekstrarreikningi sem fjármögnunarkostnað.
18. Allt fram til upphaflegrar skilgreiningar eignarinnar (eða ráðstöfunarflokks) sem eignar sem haldið er til sölu skal bókfært verð eignarinnar (eða allra eigna og skulda í flokknum) metið í samræmi við viðeigandi IFRS-staðla.
19. Við síðara endurmat á ráðstöfunarflokki skal bókfært verð eigna og skulda, sem matskröfur þessa IFRS-staðals ná ekki til en eru í ráðstöfunarflokki sem skilgreindur er sem haldið til sölu, endurmetið í samræmi við viðeigandi IFRS-staðal áður en gangvirðið að frádregnum sölukostnaði ráðstöfunarflokksins er endurmetið.

**Færsla á virðisrýrnunartapi og bakfærslum**

20. Eining skal færa virðisrýrnunartap vegna upphaflegrar eða síðari niðurfærslu eignarinnar (eða ráðstöfunarflokks) að gangvirði að frádregnum sölukostnaði, að því marki sem það hefur ekki verið fært í samræmi við 19. lið.
21. Eining skal færa ágóða af síðari hækkun gangvirðis eignar, að frádregnum sölukostnaði, en ekki umfram uppsafnað virðisrýrnunartap sem fært hefur verið, annaðhvort í samræmi við þennan IFRS-staðal eða fyrr í samræmi við IAS-staðal 36, *virðisrýrnun eigna*.
22. Eining skal færa ágóða af síðari hækkun á gangvirði ráðstöfunarflokks að frádregnum sölukostnaði:
  - a) að því marki sem hann hefur ekki verið færður í samræmi við 19. liðen
  - b) ekki umfram uppsafnað virðisrýrnunartap sem fært hefur verið, annaðhvort í samræmi við þennan IFRS-staðal eða fyrr í samræmi við IAS-staðal 36 af fastafjármunum sem falla undir matskröfur þessa IFRS-staðals.
23. Virðisrýrnunartapið (eða síðari ágóði), sem er fært vegna ráðstöfunarflokks, skal lækka (eða hækka) bókfært verð fastafjármuna í flokknum, sem falla undir matskröfur þessa IFRS-staðals, í sömu röð og skiptingin sem sett er fram í a- og b-lið 104. liðar og 122. lið IAS-staðals 36 (endurskoðaður 2004).
24. Ágóði eða tap, sem hefur ekki verið fært daginn sem sala fastafjármuna (eða ráðstöfunarflokks) fer fram, skal færð daginn sem það er fært út. Kröfur í tengslum við afskráningu eru settar fram í:
  - a) 67.–72. lið í IAS-staðli 16 (endurskoðaður 2003) fyrir varanlega rekstrarfjármuniog
  - b) 112.–117. lið í IAS-staðli 38, *óefnislegar eignir* (endurskoðaður 2004) fyrir óefnislegar eignir.
25. Eining skal ekki afskrifa fastafjármuni meðan þeir eru skilgreindir sem haldið til sölu eða meðan þeir eru hluti ráðstöfunarflokks sem skilgreindur er sem haldið til sölu. Halda skal áfram að færa vexti og annan kostnað sem telst til skulda ráðstöfunarflokks sem skilgreindur er sem haldið til sölu.

**Breytingar á söluáætlun**

26. Ef eining hefur skilgreint eign (eða ráðstöfunarflokk) sem haldið til sölu en skilyrðin í 7.-9. lið eru ekki lengur uppfyllt, skal einingin hætt að skilgreina eignina (eða ráðstöfunarflokkinn) sem haldið til sölu.
27. Einingin skal meta fastafjármuni, sem hætt er að skilgreina sem haldið til sölu (eða hætt er að telja til ráðstöfunarflokks sem er skilgreindur sem haldið til sölu), á því sem lægra er af:
- a) bókfærðu verði áður en eignin (eða ráðstöfunarflokkur) var skilgreind sem haldið til sölu, leiðréttu vegna afskrifta eða endurmats, sem hefði verið fært ef eignin (eða ráðstöfunarflokkur) hefði ekki verið skilgreind sem haldið til sölu,
- og
- b) *endurheimtanlegri fjárhæð* hennar daginn þegar síðari ákvörðun er tekin um að selja ekki. (\*)
28. Einingin skal taka með þær leiðréttingar sem þarf á bókfærðu verði fastafjármuna, sem hætt er að skilgreina sem haldið til sölu, í tekjum (\*\*) af áframhaldandi rekstri á tímabilinu þegar skilyrðin í 7.-9. lið eru ekki lengur uppfyllt. Einingin skal setja fram þá leiðréttingu undir sömu yfirskrift í rekstrarreikningi og notuð er til að setja fram ágóða eða tap, ef um slíkt er að ræða, og færa í samræmi við 37. lið.
29. Ef eining tekur einstaka eign eða skuld út úr ráðstöfunarflokki, sem skilgreindur er sem haldið til sölu, skal því aðeins halda áfram að meta eignirnar og skuldirnar, sem eftir eru í ráðstöfunarflokknum sem ætlaður er til sölu, að flokkurinn uppfylli skilyrðin í 7.-9. lið. Að öðrum kosti skulu fastafjármunirnir, sem eftir eru í flokknum sem hverjir um sig uppfylla skilyrði þess að vera skilgreindir sem haldið til sölu, metnir sérstaklega á því sem lægra er af bókfærðu verði eða gangvirði að frádregnum sölukostnaði á þeim degi. Hætt skal að skilgreina sem haldið til sölu í samræmi við 26. lið þá fastafjármuni, sem ekki uppfylla skilgreininguna.

## FRAMSETNING OG UPPLÝSINGAR

30. **Eining skal setja fram upplýsingar sem gera notendum reikningsskilanna kleift að meta fjárhagsleg áhrif af starfsemi, sem er lögð af, og af ráðstöfun fastafjármuna (eða ráðstöfunarflokka).**

**Framsetning á aflagðri starfsemi**

31. *Hluti* einingar tekur til rekstrar og sjóðstreymis sem hægt er að greina skýrt frá öðrum hlutum einingarinnar, rekstrarlega og reikningshaldslega. Hluti einingar hefur með öðrum orðum verið fjárskapandi eining eða flokkur fjárskapandi eininga meðan þær voru í notkun.
32. Aflögð starfsemi er hluti einingar, sem hefur annaðhvort verið ráðstafað eða er skilgreind sem haldið til sölu

og

- a) er veigamikil, sérstök atvinnugrein eða landsvæði, þar sem starfsemi fer fram,

(\*) Ef fastafjármunirnir eru hluti fjárskapandi einingar er *endurheimtanleg fjárhæð* þeirra bókfært verð sem hefði verið fært eftir skiptingu virðisrýmunartaps sem rekja má til þeirrar fjárskapandi einingar í samræmi við IAS-staðal 36.

(\*\*) Fara skal með leiðréttinguna sem endurmatshækkun eða endurmatslækkun nema eignin sé varanlegir fastafjármunir eða óefnisleg eign, sem hefur verið endurmetin í samræmi við IAS-staðal 16 eða IAS-staðal 38 fyrir skilgreiningu sem haldið til sölu.

## IFRS 5

- b) er hluti af einni samræmdri áætlun um að ráðstafa veigamikilli, sérstakri atvinnugrein eða landsvæði, þar sem starfsemi fer fram,

eða

- c) er dótturfélag sem er keypt einvörðungu með endursölu fyrir augum.

## 33. Eining skal birta upplýsingar um:

- a) eina fjárhæð í rekstrarreikningi sem er samtala:

- i) hagnaðar eða taps aflagðrar starfsemi eftir skatta

og

- ii) hagnaðar eða taps eftir skatta sem fært er við mat á gangvirði að fráregnum sölukostnaði eða við ráðstöfun eignanna eða ráðstöfunarflokksins/flokkanna sem mynda aflögðu starfsemina,

- b) greiningu fjárhæðarinnar í a-lið í:

- i) reglulegar tekjur og gjöld og hagnað eða tap aflagðrar starfsemi fyrir skatta,

- ii) tengdan tekjuskattskostnað eins og krafist er í h-lið 81. liðar IAS-staðals 12,

- iii) hagnað eða tap sem fært er við mat á gangvirði að fráregnum sölukostnaði eða við ráðstöfun eignanna eða ráðstöfunarflokksins/flokkanna, sem mynda aflögðu starfsemina

og

- iv) tengdan tekjuskattskostnað eins og krafist er í h-lið 81. liðar IAS-staðals 12.

Greininguna má setja fram í skýringunum eða í rekstrarreikningi. Ef hún er sett fram í rekstrarreikningnum skal það vera í kafla sem auðkenndur er í tengslum við aflagða starfsemi, þ.e. aðgreind frá áframhaldandi starfsemi. Greiningarinnar er ekki krafist vegna ráðstöfunarflokka sem eru nýfirtekin dótturfélög sem við yfirtöku uppfylla skilyrði um að vera skilgreind sem haldið til sölu (sjá 11. lið).

- c) hreint sjóðstreymi, sem rekja má til rekstrar-, fjárfestinga- og fjármögnunarahreyfinga aflagðrar starfsemi. Þessar upplýsingar má setja fram annaðhvort í skýringunum eða í reikningsskilunum. Þessara upplýsinga er ekki krafist vegna ráðstöfunarflokka sem eru nýfirtekin dótturfélög sem við yfirtöku uppfylla skilyrði um að vera skilgreind sem haldið til sölu (sjá 11. lið).

## 34. Eining skal endurbirta upplýsingarnar í 33. lið vegna fyrri tímabila sem sett eru fram í reikningsskilunum svo að upplýsingarnar taki til allrar starfsemi, sem hefur verið lögð af, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings síðasta tímabilsins sem er sett fram.

## 35. Leiðréttingar á yfirstandandi tímabili á fjárhæðum, sem áður voru settar fram í starfsemi sem hefur verið lögð af og tengjast beint ráðstöfun á aflagðri starfsemi fyrra tímabils, skal skilgreina aðgreindar í aflagðri starfsemi. Birta skal upplýsingar um eðli og fjárhæð þess háttar leiðréttinga. Dæmi um aðstæður, þar sem þessara leiðréttinga gæti verið þörf, eru m.a. eftirfarandi:

- a) niðurstaða úr óvissuþáttum sem stafa af skilmálum ráðstöfunarviðskiptanna, s.s. lausn á leiðréttingum á innkaupsverði og bótamálum gagnvart kaupanda,

- b) niðurstaða úr óvissuþáttum sem stafa af og tengjast beint starfsemi hlutans fyrir ráðstöfun hans, s.s. skuldbindingar í umhverfismálum og ábyrgðarskuldbindingar vegna vara sem seljandi tekur á sig,
  - c) uppgjör starfskjaraskuldbindinga, að því tilskildu að uppgjörið tengist ráðstöfunarviðskiptunum beint.
36. Ef eining lætur af þeirri skilgreiningu hluta einingar sem haldið til sölu skal rekstrarárangur hlutans, sem áður hefur verið settur fram í starfsemi sem hefur verið lögð af í samræmi við 33.–35. lið, endurflokkaður og tekinn með í tekjum af áframhaldandi starfsemi á öllum tímabilum sem sett eru fram. Lýsa skal fjárhæðum frá fyrri tímabilum sem þær hafi verið endurframsettar.

#### Ágóði eða tap sem tilheyrir áframhaldandi rekstri

37. Ágóði eða tap á endurmati fastafjármuna (eða ráðstöfunarflokka), sem eru flokkaðir sem haldið til sölu og falla ekki á skilgreiningu á aflagðri starfsemi, skulu teknir með í hagnaði eða tapi af áframhaldandi starfsemi.

#### Framsetning á fastafjármunum eða ráðstöfunarflokkum sem eru skilgreindir sem haldið til sölu

38. Eining skal setja fram fastafjármuni, sem eru skilgreindir sem haldið til sölu, og eignir í ráðstöfunarflokki, sem er skilgreindur sem haldið til sölu, aðgreinda frá öðrum eignum í efnahagsreikningi. Skuldir í ráðstöfunarflokki, sem er skilgreindur sem haldið til sölu, skulu settar fram aðgreindar frá öðrum skuldum í efnahagsreikningi. Þeim eignum og skuldum skal ekki jafna út og setja fram í einni fjárhæð. Helstu flokkar eigna og skulda, sem eru skilgreindir sem haldið til sölu, skulu settir fram aðgreindir, hvort heldur sem er í efnahagsreikningnum eða skýringunum, að undanskildu því sem heimilt er skv. 39. lið. Eining skal greina að í framsetningu uppsafnaðar tekjur eða gjöld sem eru færð beint á eigið fé og tengjast fastafjármunum (eða ráðstöfunarflokkum) sem eru skilgreindir sem haldið til sölu.
39. Ef ráðstöfunarflokkurinn er nýfirtekið dótturfélag, sem við yfirtöku uppfyllir skilyrði um að vera skilgreint sem haldið til sölu (sjá 11. lið), er ekki krafist upplýsinga um helstu flokka eigna og skulda.
40. Eining skal ekki endurflokka eða endurbirta fjárhæðir, sem settar eru fram fyrir fastafjármuni eða fyrir eignir og skuldir ráðstöfunarflokka sem eru skilgreindir sem haldið til sölu á efnahagsreikningnum fyrri tímabila, til að endurspeglar flokkunina á efnahagsreikningnum fyrir síðasta tímabilið sem sett er fram.

#### Viðbótarupplýsingar

41. Eining skal birta eftirfarandi upplýsingar í skýringunum á tímabilinu þegar fastafjármunir (eða ráðstöfunarflokkar) hafa annaðhvort verið skilgreindir sem haldið til sölu eða seldir:
- a) lýsingu á fastafjármunum (eða ráðstöfunarflokkum),
  - b) lýsingu á málavöxtum og aðstæðum viðkomandi sölunni eða aðdraganda væntanlegrar ráðstöfunar og væntanlegum hætti og tímasetningu þeirrar ráðstöfunar,
  - c) ágóða eða tap, sem fært er í samræmi við 20.–22. lið, og, ef framsetning er ekki aðgreind í rekstrarreikningi, fyrirsögnin í rekstrarreikningnum sem tekur til þessa ágóða eða taps,



**IFRS 5**

- d) ef við á, starfsþáttinn sem fastafjármunirnir (eða ráðstöfunarflokkarnir) eru settir fram í samkvæmt IAS-staðli 14, *starfsþáttaskýrslur*.
42. Ef annaðhvort 26. liður eða 29. liður eiga við skal eining, á tímabilinu sem tekin er ákvörðun um að breyta áætlun um að selja fastafjármunina (eða ráðstöfunarflokkinn), birta lýsingu á málavöxtum og aðstæðum, sem leiddu til ákvörðunarinnar, og áhrifunum af ákvörðuninni á rekstrarárangur á tímabilinu og á fyrri tímabilum sem sett eru fram.

**BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI**

43. Beita skal IFRS-staðlinum framvirkt á fastafjármuni (eða ráðstöfunarflokka) sem uppfylla skilyrði um skilgreiningu sem haldið til sölu og á starfsemi, sem uppfyllir skilyrði um flokkun sem aflögð starfsemi, eftir gildistöku dag IFRS-staðalsins. Eining getur beitt þeim kröfum sem settar eru fram í þessum IFRS-staðli á fastafjármuni (eða ráðstöfunarflokka), sem uppfylla skilyrði um skilgreiningu sem haldið til sölu, og á starfsemi, sem uppfyllir skilyrði um flokkun sem aflögð starfsemi, eftir hvaða dag sem er fyrir gildistöku dag staðalsins, að því tilskildu að virðismats og annarra upplýsinga, sem þarf til að beita staðlinum, hafi verið aflað þegar skilyrðunum var upphaflega fullnægt.

**GILDISTÖKUDAGUR**

44. Eining skal beita þessum IFRS-staðli fyrir árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir. Ef eining beitir IFRS-staðlinum á tímabil sem hefjast fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.

**AFTURKÖLLUN IAS-STADALS 35**

45. Þessi IFRS-staðall kemur í stað IAS-staðals 35, *starfsemi sem leggja skal af*.

—

## VIÐBÆTIRA

## Skilgreiningar á hugtökum

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðalsins.

<b>fjárskapandi eining</b>	Minnsti, aðgreinanlegi eignaflokkurinn, sem myndar innstreymi handbærs fjár, sem er að stærstum hluta óháð innstreymi handbærs fjár frá öðrum eignum eða eignaflokkum.
<b>hluti einingar</b>	Rekstur og sjóðstreymi sem hægt er að greina skýrt frá öðrum hlutum einingarinnar, rekstrarlega og reikningsskilalega.
<b>sölu kostnaður</b>	Viðbótarkostnaður sem rekja má beint til ráðstöfunar eignar (eða <b>ráðstöfunarflokks</b> ), að undanskildum fjármagnskostnaði og tekjuskattgjöldum.
<b>veltufjármunir</b>	Eign sem uppfyllir eitthvert eftirfarandi skilyrða: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) þess er vænst að hún verði innleyst eða hún er höfð til sölu eða notkunar í reglulegri starfsemishringrás einingarinnar,</li> <li>b) hún hefur viðskiptalegan tilgang,</li> <li>c) þess er vænst að hún verði innleyst innan tólf mánaða frá dagsetningu efnahagsreiknings, <p>eða</p> </li> <li>d) hún er í reiðufé eða ígildi reiðufjár nema takmarkanir séu á notkun hennar í skiptum eða skuldauppgjöri í a.m.k. tólf mánuði eftir dagsetningu efnahagsreiknings.</li> </ul>
<b>aflögð starfsemi</b>	<b>Hluti einingar</b> sem hefur annaðhvort verið ráðstafað eða er flokkaður sem eign sem er haldið til sölu: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) sem er veigamikil, sérstök atvinnugrein eða landsvæði, þar sem starfsemi fer fram,</li> <li>b) er hluti af einni samræmdri áætlun um að ráðstafa veigamikilli, sérstakri atvinnugrein eða landsvæði, þar sem starfsemi fer fram, <p>eða</p> </li> <li>c) er dótturfélag sem er keypt einvörðungu með endursölu fyrir augum.</li> </ul>
<b>ráðstöfunarflokkur</b>	Flokkur eigna sem á að ráðstafa, með sölu eða öðrum hætti, saman í flokki, í einum viðskiptum og skuldir sem eru í beinum tengslum við þessar eignir og verða yfirfærðar í viðskiptunum. Til flokksins telst viðskiptavild sem var yfirtekin við sameiningu fyrirtækja ef flokkurinn er <b>fjárskapandi eining</b> sem hefur fengið í sinn hlut viðskiptavild í samræmi við kröfur 80.–87. liðar IAS-staðals 36, <i>viðisvyrnum eigna</i> , (endurskoðaður 2004) eða ef hún er starfsemi innan þess háttar fjárskapandi einingar.
<b>gangvirði</b>	Fjárhæðin sem fengist fyrir eign eða gera mætti upp skuld með í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.
<b>bindandi kaupsamningur</b>	Samningur við ótengdan aðila, bindandi fyrir báða aðila og yfirleitt framfylgjanlegur samkvæmt lögum, þar sem a) tilgreindir eru allir skilmálar sem skipta máli, þ.m.t. verð og tímasetning viðskiptanna, og b) letjandi ákvæði eru við samningsbrotum sem veða nógu þungt til þess að <b>afar líklegt</b> sé að staðið verði við samninginn.

**IFRS 5**

**afar líklegt**

Umtalsvert meiri líkur en felst í **líklegt**.

**fastafjármunir**

Eign sem fellur ekki að skilgreiningu á **veltufjármunum**.

**líklegt**

Meiri líkur en minni.

**endurheimtanleg fjárhæð**

Það sem hærra er, **gangvirði** eignar að frádregnum **sölu kostnaði** eða **notkunarvirði** eignar.

**notkunarvirði**

Núvirði áætlaðs framtíðarsjóðstreymis sem vænst er að myndist af áframhaldandi notkun eignar og ráðstöfun hennar í lok nýtingartíma.

—

## VIÐBÆTIR B

## Viðbót vegna beiðingar

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðalsins.

## FRAMLINGING TÍMABILSINS SEM KRAFIST ER TIL AD GANGA FRÁ SÖLU

B1 Eins og fram kemur í 9. lið kemur lenging tímabilsins, sem þarf til að ljúka sölu, ekki í veg fyrir að eign (eða ráðstöfunarflokkur) sé skilgreind sem haldið til sölu ef seinkunin stafar af atburðum eða aðstæðum sem eru ekki á valdi einingarrinnar og að einingin hafi á sannfærandi hátt haldið fast við skuldbindingu sína um að selja eignina (eða ráðstöfunarflokkinn). Undantekning frá kröfunni um eitt ár í 8. lið gildir því við eftirfarandi aðstæður þegar þess háttar atburðir eða kringumstæður koma upp:

- a) á þeim degi þegar eining skuldbindur sig vegna áætlunar um að selja fastafjármuni (eða ráðstöfunarflokk) er sanngjarn að það vænti þess að aðrir (ekki kaupandi) setji skilyrði fyrir yfirfærslu eignarinnar (eða ráðstöfunarflokks) sem lengir tímabilið sem þarf til að ljúka sölu og:
  - i) ekki er hægt að bregðast við með aðgerðum, sem nauðsynlegar eru til að bregðast við þessum skilyrðum, fyrr en eftir að *bindandi kaupsamningi* er náð  
og
  - ii) afar líklegt er að bindandi kaupsamningur verði gerður innan eins árs.
- b) eining nær bindandi kaupsamningi og í kjölfarið setur kaupandi eða aðrir óvænt skilyrði fyrir yfirfærslu fastafjármunanna (eða ráðstöfunarflokks), sem höfðu áður verið skilgreindir sem haldið til sölu, sem lengir tímabilið sem þarf til að ljúka sölu, og:
  - i) gripið hefur verið tímanlega til aðgerða, sem eru nauðsynlegar til að bregðast við skilyrðunum,  
og
  - ii) vænst er hagstæðrar niðurstöðu þátta sem valda seinkuninni.
- c) á upphaflega eins árs tímabilinu koma upp kringumstæður, sem áður voru taldar ólíklegar, og, af þeim sökum, hafa fastafjármunir (eða ráðstöfunarflokkar), sem áður höfðu verið skilgreindir sem haldið til sölu, ekki selst við lok þess tímabils og:
  - i) á upphaflegu eins árs tímabili greip einingin til nauðsynlegra aðgerða til að bregðast við breyttum aðstæðum,
  - ii) fastafjármunirnir (eða ráðstöfunarflokkur) hafa með virkum hætti verið settir á markað á verði sem er sanngjarn með tilliti til breyttra aðstæðna,  
og
  - iii) skilyrðin í 7. og 8. lið hafa verið uppfyllt.

## VIÐBÆTIR C

## Breytingar á öðrum IFRS-stöðlum

Breytingunum í þessum viðbæti skal beitt vegna árlegs tímabils sem hefst 1. janúar 2005 eða síðar. Efeining beittir þessum IFRS-staðli að því er varðar fyrria tímabil taka þessar breytingar gildi fyrir það fyrria tímabil.

C1 IAS-staðli 1, *framsetning reikningsskila* (endurskoðaður 2003) er breytt eins og lýst er hér á eftir.

Ákvæðum 68. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

68. *Efnahagsreikningur skal að lágmarki innihalda liði þar sem eftirfarandi fjárhæðir eru tilgreindar, að því marki sem þær eru ekki settar fram í samræmi við 68. lið A:*

a) ...

Við bætist 68. liður A svohljóðandi:

68A. *Efnahagsreikningur skal einnig innihalda liði þar sem eftirfarandi fjárhæðir eru tilgreindar:*

a) *samtala eigna, sem skilgreindar eru sem haldið til sölu, og eigna sem eru innifaldar í ráðstöfunarflokkum, sem eru skilgreindir sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi,*

og

b) *skuldir sem eru innifaldar í ráðstöfunarflokkum sem skilgreindir eru sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5.*

Ákvæðum 81. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

81. *Í rekstrarreikningi skulu að lágmarki koma fram liðir, sem sýna eftirfarandi fjárhæðir á tímabilinu:*

...

d) *skattkostnað,*

e) *ein fjárhæð sem er samtala i) hagnaðar eða taps eftir skatta af aflögðri starfsemi og ii) ágóða eða taps eftir skatta sem fiert er við mat á gangvirdi að frádrögnum sölukostnaði eða við ráðstöfun eignanna eða ráðstöfunarflokksins/flokkanna sem mynda aflögðu starfsemina.*

og

f) *hagnað eða tap.*

e-lið 87. liðar er breytt og verður svohljóðandi:

e) *aflögð starfsemi,*

C2 Í IAS-staðli 10, *atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings*, er b- og c-lið 22. liðar breytt og verður svohljóðandi:

b) *tilkynning um áform um að leggja af starfsemi,*

- c) mikilsverð eignakaup, flokkaðar eignir sem haldið er til sölu, í samræmi við IFRS-staðal 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*, önnur ráðstöfunigna eigna eða eignarnám af hálfu hins opinbera.

C3 IAS-staðli 14, *starfsþáttaskýrslur*, er breytt eins og lýst er hér á eftir.

Ákvæðum 52. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

52. *Eining skal birta upplýsingar um rekstrarafkomu hvers rekstrarstarfsþáttar þar sem rekstrarafkoma áframhaldandi starfsemi er aðgreind frá rekstrarafkomu aflagðrar starfsemi.*

Við bætist 52. liður A svohljóðandi:

- 52A. *Eining skal endurgera rekstrarafkomu starfsþáttar frá fyrri tímabilum, sem sett er fram í reikningsskilunum, svo að upplýsingarnar, sem krafist er í 52. lið varðandi aflagða starfsemi, eigi við alla starfsemi, sem hefur verið flokkuð sem aflögð, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings síðasta tímabilsins sem er sett fram.*

67. lið er breytt og verður svohljóðandi:

67. *Eining skal setja fram afstemmingu á þeim upplýsingum, sem birtar eru um rekstrarstarfsþætti, og samanlögðum upplýsingum í samstæðureikningsskilum eða eigin reikningsskilum. Þegar afstemmingin er sett fram skal einingin stemma af starfsþáttatekjur við tekjur einingarinnar vegna utanaðkomandi viðskiptamanna (þ.m.t. upplýsingar um fjárhæð tekna einingar vegna utanaðkomandi viðskiptamanna sem ekki er talin til tekna neins starfsþáttar), afkomu starfsþáttar af áframhaldandi starfsemi skal stemma af við sambærilegt mat á rekstrarhagnaði eða -tapi einingar af áframhaldandi starfsemi og einnig við hagnað eða tap einingar af áframhaldandi starfsemi, afkomu starfsþáttar af aflagðri starfsemi skal stemma af við hagnað eða tap einingar af aflagðri starfsemi, starfsþáttaeignir skulu ...*

C4 IAS-staðli 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*, endurskoðaður 2003, er breytt eins og lýst er hér á eftir.

Ákvæðum 3. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

3. Þessi staðall gildir ekki um:

- a) varanlega rekstrarfjármuni sem eru skilgreindir sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*,

b) lifrænar eignir ...,

eða

c) jarðvinnsluréttindi ...

Þessi staðall gildir þó um varanlega rekstrarfjármuni sem eru notaðir við breytingar eða viðhald á eignumum sem er fjallað um í b- og c-lið.

Ákvæðum 55. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

55. ... Afskriftum eignar er hætt á þeim degi sem er fyrr, deginum sem eignin er skilgreind sem haldið til sölu (eða sett í ráðstöfunarflokk sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5 eða deginum sem eignin er afskráð þess vegna er ekki hætt að afskrifa eignina þegar hún er ekki nýtt eða þegar hún er tekin úr virkri notkun nema eignin sé að fullu afskrifuð. Hins vegar, ...

## IFRS 5

ii-lið í e-lið 73. liðar er breytt og verður svohljóðandi:

- ii) eignir, sem eru skilgreindar til sölu eða innifaldar í ráðstöfunarflokki sem er flokkaður sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, og aðrar ráðstafanir,*

c-lið 79. liðar er breytt og verður svohljóðandi:

- c) bókfært verð varanlegra rekstrarfjármuna, sem hafa verið teknir úr virkri notkun og eru ekki skilgreindir sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5,

C5 Bætt er við IAS-staðal 17, *leigusamningar*, endurskoðaður 2003, 41. lið A svohljóðandi:

- 41A. Eign í fjármögnunarleigu, sem er skilgreind sem haldið til sölu (eða er í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5, skal færa í samræmi við þann IFRS-staðal.

C6 IAS-staðli 27, *samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil*, er breytt eins og lýst er hér á eftir.

Ákvæðum 12. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

12. *Samstæðureikningsskil skulu taka til allra dótturfélaga móðurfélagsins(\*).*

Neðanmálgrein er bætt við 12. lið svohljóðandi:

- (\* Ef dótturfélag uppfyllir við yfirtöku skilyrði um skilgreiningu sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*, skal það fært í samræmi við þann staðal.

16.-18. liður falla brott.

37. lið er breytt og verður svohljóðandi:

37. *Þegar aðgreind reikningsskil eru gerð skal færa fjárfestingar í dótturfélögum, einingum sem lúta sameiginlegri stjórn og hlutdeildarfélögum, sem eru ekki skilgreind sem haldið til sölu (eða eru í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5, annaðhvort:*

*a) á kostnaðarverði eða*

*b) í samræmi við IAS-staðal 39.*

*Beita skal sömu aðferð við færslu hvers fjárfestingarflokks. Fjárfestingar í dótturfélögum, einingum sem lúta sameiginlegri stjórn og hlutdeildarfélögum sem eru flokkaðar sem haldið til sölu (eða er í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5, skal færa í samræmi við þann IFRS-staðal.*

Ákvæðum 39. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

39. *Fjárfestingar í einingum sem lúta sameiginlegri stjórn og hlutdeildarfélögum, sem færðar eru í samstæðureikningsskilunum í samræmi við IAS-staðal 39, skal færa með sama hætti í aðgreindum reikningsskilum fjárfestisins.*

a- og b-liður 40. liðar eru felldir brott.

C7 IAS-staðli 28, *fjárfestingar í hlutdeildarfélagum*, er breytt eins og lýst er hér á eftir.

Ákvæðum 13. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

13. *Fjárfestingu í hlutdeildarfélagi skal færa með hlutdeildaraðferðinni nema þegar:*

a) *fjárfestingin er skilgreind sem fjárfesting sem haldið er til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi,*

b) ...

Ákvæðum 14. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

14. *Fjárfestingar, sem lýst er í a-lið 13. liðar, skulu færðar í samræmi við IFRS-staðal 5.*

Ákvæðum 15. liðar er breytt þannig að eftir að vísun í IAS-staðal 22, *sameining fyrirtækja*, hefur verið felld niður með IFRS-staðli 3, *sameining fyrirtækja*, eru þau svohljóðandi:

15. Þegar fjárfesting í hlutdeildarfélagi, sem áður var skilgreind sem fjárfesting sem haldið er til sölu, uppfyllir ekki lengur skilyrði fyrir þeirri skilgreiningu skal færa hana með hlutdeildaraðferðinni frá og með deginum þegar hún var skilgreind sem haldið til sölu. Reikningsskilum tímabilanna frá því að hún var skilgreind sem haldið til sölu skal breytt í samræmi við þetta.

Ákvæði 16. liðar falla brott.

38. lið er breytt og verður svohljóðandi:

38. *...tilgreina sérstaklega. Einnig skal greina sérstaklega frá hlut fjárfestis í aflagðri starfsemi hlutdeildarfélaga.*

C8 IAS-staðli 31, *hlutdeild í samrekstri*, er breytt eins og lýst er hér á eftir.

a-lið 2. liðar er breytt og verður svohljóðandi:

a) *hlutdeildin er skilgreind sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi,*

Ákvæðum 42. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

42. *Hlutdeild í einingum sem lúta sameiginlegri stjórn, sem eru skilgreindar sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, skal færa í samræmi við þann IFRS-staðal.*

Ákvæðum 43. liðar er breytt þannig að eftir að vísun í IAS-staðal 22, *sameining fyrirtækja*, hefur verið felld brott með IFRS-staðli 3 eru þau svohljóðandi:

43. Þegar hlutdeild í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn, sem áður var skilgreind sem haldið til sölu, uppfyllir ekki lengur skilyrði fyrir þeirri skilgreiningu skal færa hana í hlutfallslegum samstæðureikningsskilum eða með hlutdeildaraðferðinni frá og með deginum þegar hún var skilgreind sem haldið til sölu. Reikningsskilum tímabilanna frá því að hún var skilgreind sem haldið til sölu skal breytt í samræmi við þetta.

Ákvæði 44. liðar falla brott.



## IFRS 5

C9 IAS-staðli 36, *virðisrýrnun eigna*, (útg. 1998) er breytt eins og lýst er hér á eftir:

Ákvæðum 1. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

1. ***Þessum staðli skal beita við færslu virðisrýrnunar allra eigna, annarra en:***

a) ...

f) ... (sjá IAS-staðal 40, fjárfestingareignir).

g) ... (sjá IAS-staðal 41, landbúnaður,

og

h) ***fastaffármuna (eða ráðstöfunarflokka) sem eru skilgreindir sem fastaffármunir sem haldið er til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, fastaffármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi.***

Ákvæðum 2. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

2. Þessi staðall gildir ekki um birgðir, eignir sem myndast vegna verksamninga, frestaðar skattinneignir, eignir sem myndast vegna starfskjara eða eignir sem eru flokkaðar sem haldið til sölu (eða eru í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) vegna þess að í gildandi stöðlum, sem gilda um þessar eignir, eru þegar kröfur um tiltekna færslu og mat á þessum eignum.

Í 5. lið er skilgreiningunni á fjárskapandi einingu breytt og verður svohljóðandi:

***Fjárskapandi eining er minnsti, skilgreinanlegi eignaflokkurinn sem skilar innstreymi handbærs fjár sem er að stærstum hluta óháð innstreymi handbærs fjár frá öðrum eignum eða eignaflokkum.***

Neðanmálsgrein er bætt við síðustu setningu í f-lið 9. liðar svohljóðandi:

(\* Þegar eign uppfyllir skilyrði um að vera skilgreind sem haldið til sölu (eða er í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) fellur hún utan gildissviðs IAS-staðals 36 og er færð í samræmi við IFRS-staðal 5.

C10 IAS-staðli 36, *virðisrýrnun eigna*, (endurskoðaður 2004) er breytt eins og lýst er hér á eftir.

**Þar sem áður var vitnað í „hreint söluverð“ er nú „gangvirði að fráðregnum sölukostnaði“.**

Ákvæðum 2. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

2. ***Þessum staðli skal beita við færslu virðisrýrnunar allra eigna, annarra en:***

a) ...

i) ***fastaffármuna (eða ráðstöfunarflokka) sem eru skilgreindir sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, fastaffármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi.***

Ákvæðum 3. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

3. Þessi staðall gildir ekki um birgðir, eignir sem myndast vegna verksamninga, frestaðar skattineignir, eignir sem myndast vegna starfskjara eða eignir sem eru skilgreindar sem haldið til sölu (eða eru í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) vegna þess að í gildandi stöðlum, sem gilda um þessar eignir, eru þegar kröfur um færslu og mat á þessum eignum.

Í 6. lið er skilgreiningunni á fjárskapandi einingu breytt og verður svohljóðandi:

***Fjárskapandi eining er minnsti, skilgreinanlegi eignaflokkurinn sem skilar innstreymi handbærs fjár sem er að stærstum hluta óháð innstreymi handbærs fjár frá öðrum eignum eða eignaflokkum.***

Neðanmálgrein er bætt við síðustu setningu í f-lið 12. liðar svohljóðandi:

- (\*) Þegar eign uppfyllir skilyrði um að vera skilgreind sem haldið til sölu (eða er í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) fellur hún utan gildissviðs þessa staðals og er færð í samræmi við IFRS-staðal 5.

C11 Í IAS-staðli 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*, er 9. lið breytt og verður svohljóðandi:

9. Þessi staðall gildir um reiknaðar skuldbindingar vegna endurskipulagningar (þ.m.t. aflögð starfsemi). Þegar endurskipulagning samræmist skilgreiningunni á aflagðri starfsemi kann þess að vera krafist í IFRS-staðli 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*, að birta skuli frekari upplýsingar.

C12 IAS-staðli 38, *óefnislegar eignir*, (útg. 1998) (\*) er breytt eins og lýst er hér á eftir:

Ákvæðum 2. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

2. ... Þessi staðall gildir t.d. ekki um:

a) ...

e) ...;

f) ... og mat)

og

- g) óefnislega fastafjármuni sem eru skilgreindir sem haldið til sölu (eða eru í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*.

Ákvæðum 79. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

79. ... ***Afskriftum skal hætt á þeim degi sem er fyrr, deginum sem eignin er skilgreind sem haldið til sölu (eða sett í ráðstöfunarflokk sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5, fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi.***

Ákvæðum 106. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

106. Afskriftum er ekki hætt þegar óefnislega eignin er ekki lengur í notkun nema eignin hafi verið að fullu afskrifuð eða er skilgreind sem haldið til sölu (eða er í ráðstöfunarflokki sem skilgreindur er sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5.

(\*) Eins og honum var breytt með IAS-staðli 16 árið 2003.

## IFRS 5

ii-lið í e-lið 107. liðar er breytt og verður svohljóðandi:

- ii) eignum, sem eru skilgreindar sem haldið til sölu eða eru í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, og aðrar ráðstafanir,

C13 IAS-staðli 38, *óefnislegar eignir*, (endurskoðaður 2004) er breytt eins og lýst er hér á eftir.

Ákvæðum 3. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

3. ... Þessi staðall gildir t.d. ekki um:

a) ...

- h) óefnislega fastafjármuni sem eru skilgreindir sem haldið til sölu (eða eru í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*.

Ákvæðum 97. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

97. ... ***Afskriftum skal hætt á þeim degi sem er fyrr, deginum sem eignin er skilgreind sem haldið til sölu (eða sett í ráðstöfunarflokk sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5, fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi, eða deginum sem eignin er afskráð ...***

Ákvæðum 117. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

117. Afskriftum óefnislegrar eignar með takmörkuðum nýtingartíma er ekki hætt þegar óefnislega eignin er ekki lengur í notkun nema eignin hafi verið að fullu afskrifuð eða sé skilgreind sem haldið til sölu (eða sé í ráðstöfunarflokki sem skilgreindur er sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5.

ii-lið í e-lið 118. liðar er breytt og verður svohljóðandi:

- ii) eignir, sem eru skilgreindar sem haldið til sölu eða eru í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, og aðrar ráðstafanir,

C14 IAS-staðli 40, *fjárfestingareignir*, endurskoðaður 2003, er breytt eins og lýst er hér á eftir.

a-lið 9. liðar er breytt og verður svohljóðandi:

- a) eignir ætlaðar til sölu í venjulegum viðskiptum ...

Ákvæðum 56. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

56. ***Eftir upphaflega færslu skal eining, sem velur kostnaðarverðslíkanið, meta allar fjárfestingareignir sínar í samræmi við kröfur LAS-staðals 16 varðandi það líkan að undanskildum þeim fjárfestingareignum sem uppfylla skilyrði um skilgreiningu sem haldið til sölu (eða eru í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5, fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi. Fjárfestingareignir, sem uppfylla skilyrði um að vera skilgreindar sem haldið til sölu (eða eru í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu), skal meta í samræmi við IFRS-staðal 5.***

c-lið 76. liðar er breytt og verður svohljóðandi:

- c) ***eignir, sem eru skilgreindar sem haldið til sölu eða eru í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, og aðrar ráðstafanir,***

iii-lið í d-lið 79. liðar er breytt og verður svohljóðandi:

*iii) eignir, sem eru skilgreindar sem haldið til sölu eða eru í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, og aðrar ráðstafanir,*

C15 IAS-staðli 41, *landbúnaður*, er breytt eins og lýst er hér á eftir.

Ákvæðum 30. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

30. *Gengið er út frá því að unnt sé að meta gangvirði lífrænnar eignar á áreiðanlegan hátt. Þeirri forsendu er þó einungis hægt að hafna við upphaflega færslu lífrænnar eignar og þegar markaðsverð eða verðgildi er ekki fyrir hendi og annað mat á gangvirði hennar er ákvarðað sem augljóslega óáreiðanlegt. Í því tilviki skal meta þessa lífrænu eign á kostnaðarverði, að frádregnum uppsöfnuðum afskriftum og uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum. Þegar unnt er að meta með áreiðanlegum hætti gangvirði slíkrar lífrænnar eignar skal eining meta hana á gangvirði, að frádregnum áætluðum kostnaði hennar við sölu. Þegar lífrænar fastafjármunir, sem eru skilgreindir sem haldið til sölu (eða eru í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5, fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi, er gert ráð fyrir að unnt sé að meta gangvirði með áreiðanlegum hætti.*

c-lið 50. liðar er breytt og verður svohljóðandi:

*c) lækkanar sem verður vegna sölu og lífrænna eigna, sem eru skilgreindar sem haldið til sölu (eða eru í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5,*

C16 IFRS-staðli 1, *inleiðing alþjóðlegra reikningsskilastaðla*, er breytt eins og lýst er hér á eftir.

b-lið 12. liðar er breytt og verður svohljóðandi:

b) í 26. til 34. lið B er afturvirk beiting sumra þátta annarra IFRS-staðla bönnuð.

Ákvæðum 26. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

26. Þessi IFRS-staðal bannar afturvirka beitingu ákveðinna þátta annarra IFRS-staðla sem tengjast:

- a) ...
- b) áhættuvararreikningsskilum (28.–30. liður),
- c) mati (31.–34. liður),
- og
- d) eignir, sem eru skilgreindar sem haldið til sölu, og aflögð starfsemi.

Við bætist 34. liður A svohljóðandi:

34A. Þess er krafist að beita skuli IFRS-staðli 5 framvirkt á fastafjármuni (eða ráðstöfunarflokka) sem uppfylla skilyrði um skilgreiningu sem haldið til sölu og á starfsemi, sem uppfyllir skilyrði um skilgreiningu sem aflögð starfsemi, eftir gildistökudag IFRS-staðalsins. Einingu er heimilt samkvæmt IFRS-staðli 5 að beita ákvæðum hans á fastafjármuni (eða ráðstöfunarflokka), sem uppfylla skilyrði um skilgreiningu sem haldið til sölu, og á starfsemi, sem uppfyllir skilyrði um skilgreiningu sem aflögð starfsemi, hvænær sem er fyrir gildistökudag IFRS-staðalsins, að því tilskildu að virðismats og annarra upplýsinga, sem þarf til að beita IFRS-staðlinum, hafi verið aflað þegar skilyrðunum var upphaflega fullnægt.

IFRS 5

Við bætist 34. liður B svohljóðandi:

34B. Eining sem skiptir yfir í IFRS-staðla fyrir 1. janúar 2005 skal beita bráðabirgðaákvæðum IFRS-staðals 5. Eining sem skiptir yfir í IFRS-staðla 1. janúar 2005 eða síðar skal beita ákvæðum IFRS-staðals 5 afturvirk.

C17 IAS-staðli 3, *sameining fyrirtækja*, er breytt eins og lýst er hér á eftir:

Ákvæðum 36. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

36. **Yfirtökuaðili skal á yfirtökudegi skipta kostnaðarverði við rekstrarsameiningu með því að færa aðgreinanlegar eignir, skuldir og óvissar skuldir yfirtekna aðilans, sem uppfylla færsluskilyrðin í 37. lið, á gangvirði þann dag, að undanskildum fastafjármunum (eða ráðstöfunarflokkum) sem eru skilgreindir sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*, en þá skal færa á gangvirði að frádregnum kostnaði við sölu. Sérhver mismunur ef einhver er ...**

b- og d-lið 75. liðar er breytt og verða svohljóðandi:

b) viðbótarviðskiptavild, sem færð er á tímabilinu, að undanskilinni viðskiptavild sem telst til ráðstöfunarflokks sem uppfyllir skilyrði um skilgreiningu sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5,

d) viðskiptavild, sem telst til ráðstöfunarflokks sem er skilgreindur sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, og viðskiptavild, sem er afskráð á tímabilinu án þess að hafa áður verið í ráðstöfunarflokki sem skilgreindur er sem haldið til sölu,

C18 Í IFRS-stöðlum, þ.m.t. IAS-staðlar og túlkafir, sem eru í gildi 31. mars 2004, er orðalaginu „starfsemi sem leggja skal af“ breytt í „aflögð starfsemi“.

## ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 36

## Virðisrýrnun eigna

EFNISYFIRLIT	Liðir
Markmið	1
Gildissvið	2-5
Skilgreiningar	6
Aðgreining eignar sem gæti hafa rýrnað að virði	7-17
Mat á endurheimtanlegri fjárhæð	18-57
Mat á endurheimtanlegri fjárhæð óefnislegrar eignar með ótakmarkaðan nýtingartíma	24
Gangvirði að frádregnum sölukostnaði	25-29
Notkunarvirði	30-57
Grundvöllur mats á framtíðarsjóðstreymi	33-38
Samsetning mats á framtíðarsjóðstreymi	39-53
Framtíðarsjóðstreymi í erlendum gjaldmiðli	54
Afvöxtunarstuðull	55-57
Færsla og mat virðisrýrnunartaps	58-64
Fjárskapandi einingar og viðskiptavild	65-108
Skilgreining fjárskapandi einingar sem eign tilheyrir	66-73
Endurheimtanleg fjárhæð og bókfært verð fjárskapandi einingar	74-103
Viðskiptavild	80-99
Skipting viðskiptavildar á fjárskapandi einingar	80-87
Prófun hvort virðisrýrnunartap hafi orðið á fjárskapandi einingu með viðskiptavild	88-90
Hlutdeild minnihluta	91-95
Tímasetning virðisrýrnunarprófana	96-99
Heildareignir fyrirtækis	100-103
Virðisrýrnunartap fjárskapandi einingar	104-108
Bakfærsla virðisrýrnunartaps	109-125
Bakfærsla virðisrýrnunartaps einstakrar eignar	117-121
Bakfærsla virðisrýrnunartaps fjárskapandi einingar	122-123
Bakfærsla virðisrýrnunartaps viðskiptavildar	124-125

## IAS 36

	Liðir
Upplýsingar	126-137
Mat notað til að meta endurheimtanlegar fjárhæðir fjárskapandi eininga sem innihalda viðskiptavild eða óefnislegra eigna með ótakmarkaðan nýtingartíma	134-137
Bráðabirgðaákvæði og gildistökudagur	138-140
Afturköllun IAS-staðals 36 (útg. 1998)	141

Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 36 (1998), *virðisrýrnun eigna*, og skal honum beitt:

- a) á viðskiptavild og óefnislegar eignir við yfirtöku þegar þær eru yfirteknar við sameiningu fyrirtækja og dagsetning sammingsins er 31. mars 2004 eða síðar.
- b) á allar aðrar eignir fyrir árleg tímabil sem hefjast 31. mars 2004 eða síðar.

Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir.

#### MARKMID

1. Markmiðið með þessum staðli er að mæla fyrir um þær aðferðir sem eining beitir til að tryggja að eignir hennar séu ekki bókfærðar á herra verði en endurheimtanlegri fjárhæð. Eign er bókfærð á hærri fjárhæð en endurheimtanlegri fjárhæð ef bókfært verð er herra en fjárhæðin sem endurheimtist með notkun eða sölu eignarinnar. Í þeim tilvikum er eignin sögð hafa rýrnað að virði og þess er krafist í staðlinum að eining færi virðisrýrnunartap. Í staðlinum er einnig tilgreint hvenær eining skuli bakfæra virðisrýrnunartap og í honum er mælt fyrir um upplýsingagjöf.

#### GILDISSVIÐ

2. Þessum staðli skal beita við færslu virðisrýrnunar allra eigna, annarra en:

- a) *birgða* (sjá IAS-staðal 2, *birgðir*),
- b) *eigna sem myndast vegna verksamninga* (sjá IAS-staðal 11, *verksamningar*),
- c) *frestaðra skattineigna* (sjá IAS-staðal 12, *tekjuskattar*),
- d) *eigna, sem myndast vegna starfsmannakjara* (sjá IAS-staðal 19, *starfskjör*),
- e) *fjáreigna, sem falla undir gildissvið IAS-staðals 39, fjármálagerningar: færsla og mat*,
- f) *fjárfestingareigna, sem metnar eru á gangvirði* (sjá IAS-staðal 40, *fjárfestingareignir*),
- g) *lifrænna eigna, sem tengjast landbúnaðarstarfsemi og metnar eru á gangvirði, að frádrögnum áætluðum kostnaði við sölu* (sjá IAS-staðal 41, *landbúnaður*),

*h) frestaðs yfirtökukostnaðar og óefnislegra eigna, sem rekja má til samningsbundins réttar váttryggjanda samkvæmt tryggingarsamningum innan gildissviðs IFRS-staðals 4, váttryggingasamningar*

*og*

*i) fastafjármuna (eða ráðstöfunarflokka) sem eru skilgreindir sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi.*

3. Þessi staðall gildir ekki um birgðir, eignir sem myndast vegna verksamninga, frestaðar skattinneignir, eignir sem myndast vegna starfskjara eða eignir sem eru skilgreindar sem haldið til sölu (eða eru í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) vegna þess að í gildandi stöðlum, sem gilda um þessar eignir, eru þegar kröfur um færslu og mat á þessum eignum.

4. Þessi staðall gildir um fjáreignir flokkaðar sem:

a) dótturfélög, eins og þau eru skilgreind í IAS-staðli 27, *samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil*,

b) hluteildarfélög, eins og þau eru skilgreind í IAS-staðli 28, *fjárfestingar í hluteildarfélögum*

og

c) samrekstur, eins og hann er skilgreindur í IAS-staðli 31, *hluteild í samrekstri*.

Að því er varðar virðisrýmun annarra fjáreigna vísast í IAS-staðal 39.

5. Þessi staðall gildir ekki um fjáreignir innan gildissviðs IAS-staðals 39, fjárfestingareign sem metin er á gangvirði í samræmi við IAS-staðal 40, eða lifrænar eignir sem tengjast landbúnaðarstarfsemi og metnar eru á gangvirði að frádregnum kostnaði við sölu í samræmi við IAS-staðal 41. Þessi staðall gildir þó um eignir sem eru bókfærðar á endurmetinni fjárhæð (þ.e. gangvirði) í samræmi við aðra staðla eins og endurmatslíkanið í IAS-staðli 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*. Skilgreiningin á því, hvort virði endurmetinnar eignar kunní að hafa rýrnað, veltur á því hvaða grunnur er notaður til að ákvarða gangvirði:

a) ef gangvirði eignarinnar er markaðsverð hennar er eini munurinn á gangvirði eignarinnar og gangvirði hennar að frádregnu söluverði beinn viðbótarkostnaður við að ráðstafa eigninni:

i) ef ráðstöfunarkostnaður eignar er óverulegur er endurheimtanleg fjárhæð endurmetinnar eignar nálægt eða hærri en hin endurmetna fjárhæð hennar (þ.e. gangvirði). Eftir að endurmatskröfunum hefur verið beitt í þessu tilvikum er ólíklegt að endurmetna eignin hafi rýrnað að virði og því þarf ekki að áætla endurheimtanlegu fjárhæðina,

ii) ef ráðstöfunarkostnaður eignar er ekki óverulegur verður gangvirði að frádregnum sölukostnaði endurmetnu eignarinnar lægra en gangvirði hennar. Þess vegna rýrnar virði endurmetnu eignarinnar ef notkunarvirði er lægra en endurmetin fjárhæð (þ.e. gangvirði) hennar. Eftir að endurmatskröfunum hefur verið beitt í þessu tilvikum beitir eining þessum staðli til að ákvarða hvort eignin kunní að hafa rýrnað að virði,

b) ef gangvirði eignarinnar er ákvarðað á öðrum grundvelli en markaðsvirði hennar getur endurmetin fjárhæð (þ.e. gangvirði) verið hærri eða lægri en endurheimtanleg fjárhæð hennar. Þess vegna beitir eining þessum staðli eftir að endurmatskröfunum hefur verið beitt til að ákvarða hvort eignin kunní að hafa rýrnað að virði.



## SKILGREININGAR

## 6. Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

*Virkur markaður er markaður þar sem öll eftirfarandi skilyrði eru fyrir hendi:*

- a) *vörur, sem viðskipti eru með á markaðnum, eru einsleitar,*
  - b) *unnt er að finna kaupendur og seljendur sem eru reiðubúnir til viðskipta hvenær sem er*
- og*
- c) *almenningsur getur nálgast upplýsingar um verð.*

*Dagsetning sammings um sameiningu fyrirtækja er dagurinn sem efnislegt samkomulag næst milli aðilanna sem sameinast og, þegar um er að ræða einingar sem skráðar eru á almennum markaði, tilkynnt er um hann til almennings. Þegar um er að ræða fjandsamlega yfirtöku er fyrsti dagur efnislegs sammings milli aðilanna, sem sameinast, dagurinn þegar nægjanlegur fjöldi eigenda yfirtækna aðilans hefur samþykkt tilboð yfirtökuaðilans til að yfirtökuaðilinn öðlist yfirráð yfir yfirtækna aðilanum.*

*Bókfært verð er sú fjárhæð sem færð er til eignar eftir frádrátt á öllum uppsöfnuðum afskriftum og uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum.*

*Fjárskapandi eining er minnsti, skilgreinanlegi eignaflokkur sem skilar innstreymi handbærs fjár sem er að stærstum hluta óháð innstreymi handbærs fjár frá öðrum eignum eða eignaflokkum.*

*Heildareignir fyrirtækis eru eignir, aðrar en viðskiptavild, sem stuðla að framtíðarsjóðstreymi hjá fjárskapandi einingu, sem verið er að endurskoða, og hjá öðrum fjárskapandi einingum.*

*Ráðstöfunarkostnaður er viðbótarkostnaður, sem rekja má beint til ráðstöfunar eignar eða fjárskapandi einingar, að undanskildum fjármagnskostnaði og tekjuskattkostnaði.*

*Afskrifanleg fjárhæð er kostnaðarverð eignar eða önnur fjárhæð, sem kemur í stað kostnaðarverðs í reikningskilunum, að frádregnu hrakvirði hennar.*

*Afskriftir eru kerfisbundin skipting afskrifanlegrar fjárhæðar eignar á nýtingartíma hennar. (\*)*

*Gangvirði að frádregnum sölukostnaði er sú fjárhæð sem fæst með sölu eignar eða fjárskapandi einingar í viðskiptum ótengdra aðila, sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna, að frádregnum ráðstöfunarkostnaði.*

*Virðisrýrnunartap er sú fjárhæð sem bókfært verð eignar eða fjárskapandi einingar er umfram endurheimtanlega fjárhæð hennar.*

*Endurheimtanleg fjárhæð eignar eða fjárskapandi einingar er sú fjárhæð sem er gangvirði að frádregnum sölukostnaði eða notkunarvirði hennar hvor heldur fjárhæðin er hærrí.*

(\*) Þegar um er að ræða óefnislega eign er hugtakið „afskriftir óefnislegra eigna“ notað í stað „afskriftir fastafjármuna“. Bæði hugtökin merkja það sama.

*Nýtingartími er annaðhvort:*

- a) *tímabilið, sem vænst er að eining noti eign*

*eða*

- b) *fjöldi framleiðslueininga eða sambærilegra eininga sem vænta má að einingin afli með eigninni.*

*Notkunarvirði er núvirði framfærsluþreymis sem vænst er að myndist af eign eða fjárskapandi einingu.*

#### ADGREINING EIGNAR SEM GÆTI HAFI RÝRNAÐ AÐ VIRÐI

7. Í 8.-17. lið er tilgreint hvenær ákvarða skal endurheimtanlega fjárhæð. Í þessum kröfum er hugtakið „eign“ notað en kröfurnar gilda jafnt um einstaka eign og fjárskapandi einingu. Að öðru leyti er staðallinn uppbyggður sem hér segir:
- a) Í 18.-57. lið eru settar fram kröfur um mat á endurheimtanlegri fjárhæð. Í þessum kröfum er hugtakið „eign“ einnig notað en kröfurnar gilda jafnt um einstaka eign og fjárskapandi einingu.
- b) Í 58.-108. lið eru settar fram kröfur um færslu og mat virðisrýrnunartaps. Fjallað er um færslu og mats virðisrýrnunartaps vegna einstakra eigna annarra en viðskiptavildar í 58.-64. lið. Í 65.-108. lið er fjallað um færslu og mat virðisrýrnunartaps vegna fjárskapandi eininga og viðskiptavildar.
- c) Í 109.-116. lið eru settar fram kröfur um bakfærslu virðisrýrnunartaps sem fært var á eign eða fjárskapandi einingu á fyrri tímabilum. Í þessum kröfum er hugtakið „eign“ aftur notað en kröfurnar gilda jafnt um einstaka eign eða fjárskapandi einingu. Viðbótarkröfur eru settar fram fyrir einstaka eign í 117.-121. lið, fyrir fjárskapandi einingu í 122. og 123. lið og fyrir viðskiptavild í 124. og 125. lið.
- d) Í 126.-133. lið eru tilgreindar upplýsingarnar sem gefa þarf um virðisrýrnunartap og bakfærslu virðisrýrnunartaps vegna eigna og fjárskapandi eininga. Í 134.-137. lið eru tilgreindar viðbótarkröfur um upplýsingar fyrir fjárskapandi einingar sem viðskiptavild eða óefnislegum eignum með ótakmarkaðan nýtingartíma hefur verið skipt á í þeim tilgangi að prófa hvort virðisrýrnun hafi orðið.
8. Eign hefur rýrnað að virði þegar bókfært verð hennar er hærra en endurheimtanleg fjárhæð hennar. Í 12.-14. lið er lýst visbendingum um að virðisrýrnunartap hafi orðið. Ef einhver þessara visbendinga er fyrir hendi er gerð krafa um að eining vinni formlegt mat á endurheimtanlegri fjárhæð. Ef engin visbending er um hugsanlegt virðisrýrnunartap er ekki gerð krafa um það í þessum staðli að eining framkvæmi formlegt mat á endurheimtanlegri fjárhæð með þeirri undantekningu sem lýst er í 10. lið.
9. *Eining skal hvern reikningsskiladag meta hvort einhverjar visbendingar séu um að eign kunni að hafa rýrnað að virði. Ef slík visbending er fyrir hendi skal eining meta endurheimtanlega fjárhæð eignarinnar.*
10. *Óháð því hvort visbending er fyrir hendi um að virðisrýrnun hafi orðið skal eining einnig:*
- a) *kanna virðisrýrnun á óefnislegri eign með ótakmarkaðan nýtingartíma eða óefnislegri eign sem er ekki enn tiltek til notkunar árlega með því að bera bókfært verð hennar saman við endurheimtanlega fjárhæð hennar. Virðisrýrnunarprófið má framkvæma hvenær sem er á árlegu tímabili að því tilskildu að það sé framkvæmt á sama tíma ár hvert. Kanna má virðisrýrnun mismunandi óefnislegra eigna á mismunandi tímum. Ef slík óefnisleg eign var í upphafi færð á yfirstandandi árlegu tímabili skal þó kanna virðisrýrnun þeirrar óefnislegu eignar fyrir lok yfirstandandi árlega tímabilsins.*

## IAS 36

*b) kanna árlega hvort virðisrýrnun hafi orðið á viðskiptavild sem yfirtekin er við sameiningu fyrirtækja í samræmi við 80.-99. lið.*

11. Meiri óvissa ríkir um getu óefnislegrar eignar til að mynda nægan, efnahagslegan framtíðarávinning svo að bókfært verð hennar endurheimtist áður en eignin er tiltæk til notkunar heldur en eftir að hún er tiltæk til notkunar. Af þeirri ástæðu er gerð krafa um það í þessum staðli að eining kanni a.m.k. árlega virðisrýrnun á bókfærðu verði óefnislegrar eignar, sem er ekki enn tiltæk til notkunar.

12. *Við mat á því hvort vísbendingar séu um að eign kunni að hafa rýrnað að virði skal eining a.m.k. taka tillit til eftirfarandi vísbendinga:*

*Ytri upplýsingar*

*a) Á tímabilinu hefur markaðsverð eignar lækkað mikið umfram það sem vænta mætti vegna framrásar tímans eða venjulegrar notkunar.*

*b) Verulegar breytingar, sem hafa neikvæð áhrif á einingu, hafa átt sér stað á tímabilinu eða munu eiga sér stað í náninni framtíð í tæknilegu, markaðslegu, efnahagslegu eða lagalegu umhverfi, sem einingin starfar í, eða á þeim markaði sem eignin tengist tilheyrir.*

*c) Markaðsvextir eða annað markaðshlutfall arðsemi fjárfestinga hefur hækkað á tímabilinu og hækkanirnar munu líklega hafa áhrif á afvöxtunarstuðulinn sem notaður er til að reikna notkunarvirði eignar og lækka endurheimtanlega fjárhæð eignar verulega.*

*d) bókfært verð hreinna eigna einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, er herra en markaðsvirði hennar.*

*Innri upplýsingar*

*e) Vísbendingar eru fyrir hendi um úreldingu eða efnislegar skemmdir á eign.*

*f) Verulegar breytingar, sem hafa neikvæð áhrif á eininguna, hafa átt sér stað á tímabilinu eða þess er vænst að þær muni eiga sér stað í náninni framtíð að því er varðar hversu mikið eða á hvaða hátt eign er notuð eða búist er við að hún verði notuð. Til þessara breytinga teljast tilvik þegar eignin er ekki notuð, áætlanir um stöðvun eða endurskipulagningu rekstrar, sem eign tilheyrir, og áætlanir um ráðstöfun eignar fyrir áður áætlaða dagsetningu og endurmat á að nýtingartími hennar sé takmarkaður fremur en ótakmarkaður (\*).*

*g) Í innri skýrslugerð eru fyrir hendi vísbendingar sem gefa til kynna að efnahagslegur árangur eignar sé eða muni verða verri en vænst hafði verið.*

13. Skráin í 12. lið er ekki tæmandi. Eining getur fundið aðrar vísbendingar um að eign kunni að hafa rýrnað að virði og þær útheimta að einingin ákvarði endurheimtanlega fjárhæð eignar eða þegar um er að ræða viðskiptavild að hún framkvæmi virðisrýrnunarpróf í samræmi við 80.-99. lið.

14. Vísbendingar úr innri skýrslugerð, sem gefa til kynna að eign kunni að hafa rýrnað að virði eru m.a.:

a) sjóðstreymi vegna kaupa á eigninni eða síðari þörf fyrir handbært fé til að reka eignina eða viðhalda henni, sem er umtalsvert meira en það sem upphaflega var gert ráð fyrir í fjárhagsáætlun,

b) raunverulegt, hreint sjóðstreymi eða rekstrarhagnaður eða -tap af eigninni, sem er umtalsvert meira en það sem gert var ráð fyrir í fjárhagsáætlun,

(\*) Þegar eign uppfyllir skilyrði um að vera skilgreind sem haldið til sölu (eða innifalín í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) fellur hún utan gildissviðs þessa staðals og er færð í samræmi við IFRS-staðal 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*.

- c) umtalsverð lækkun á áætluðu, hreinu sjóðstreymi eða rekstrarhagnaði eða umtalsverð lækkun á áætluðu tapi vegna eignarinnar,
- eða
- d) rekstrartap eða hreint útstreymi handbærs fjár vegna eignarinnar þegar fjárhæðir yfirstandandi tímabils eru lagðar saman við fjárhæðir í framtíðarfjárhagsáætlun.
15. Eins og fram kemur í 10. lið er gerð krafa um það í þessum staðli að virðisrýrnun óefnislegrar eignar með ótakmarkaðan nýtingartíma eða sem er ekki enn tiltæk til notkunar og sem viðskiptavild sé prófuð a.m.k. árlega. Hugtakið um mikilvægi á við þegar reynt er að komast að því hvort meta þarf endurheimtanlega fjárhæð eignar að undanskildum þeim tilvikum þegar kröfur 10. liðar eiga við. Ef fyrri útreikningar sýna t.d. að endurheimtanleg fjárhæð eignar er umtalsvert hærri en bókfært verð hennar þarf einingin ekki að endurmeta endurheimtanlega fjárhæð eignarinnar ef engir atburðir hafa átt sér stað sem myndu eyða mismuninum. Á sama hátt kann fyrri greining að sýna að endurheimtanleg fjárhæð eignar er ekki háð einni (eða fleiri) af visbendingunum sem taldar eru upp í 12. lið.
16. Til skýringar á 15. lið er ekki gerð krafa um að eining framkvæmi formlegt mat á endurheimtanlegri fjárhæð eignar í eftirfarandi tilvikum ef markaðsvextir eða aðrir markaðsávöxtunarstuðlar á fjárfestingar hafa hækkað á tímabilinu:
- a) ef ólíklegt er að afvöxtunarstuðullinn sem notaður er til að reikna út notkunarvirði eignarinnar verði fyrir áhrifum af lækkun þessara markaðsvaxta. Til dæmis getur verið um að ræða að hækkunir á skammtímavöxtum hafi ekki mikilvæg áhrif á afvöxtunarstuðulinn, sem notaður er á eign sem á langan nýtingartíma eftir.
- b) ef líklegt er að afvöxtunarstuðullinn, sem notaður er til að reikna út notkunarvirði eignarinnar, verði fyrir áhrifum af lækkun þessara markaðsvaxta en fyrri næmisgreining á endurheimtanlegri fjárhæð sýnir að:
- i) ólíklegt er að veruleg lækkun verði á endurheimtanlegri fjárhæð vegna þess að framtíðarsjóðstreymi muni líklega einnig hækka (í sumum tilvikum gæti eining t.d. sýnt fram á að hún lagi tekjur sínar að hækkunum á markaðsvöxtum),
- eða
- ii) að lækkunin á endurheimtanlegri fjárhæð muni líklega ekki leiða til verulegs virðisrýrnunartaps.
17. Ef visbending er um að eign kunni að hafa rýrnað að virði getur það gefið til kynna að sá nýtingartími sem eftir er, afskriftaraðferð eða hrakvirði eignarinnar þarfnist endurskoðunar og aðlögunar samkvæmt þeim staðli sem á við um eignina jafnvel þó að ekkert virðisrýrnunartap sé fært vegna eignarinnar.

#### MAT Á ENDURHEIMTANLEGGRI FJÁRHÆÐ

18. Í þessum staðli er endurheimtanleg fjárhæð skilgreind sem sú fjárhæð eignar eða fjárskapandi einingar sem er hærri af gangvirði að fráðregnum sölukostnaði eða notkunarvirði hennar. Í 19.-57. lið eru settar fram kröfur um mat á endurheimtanlegri fjárhæð. Í þessum kröfum er hugtakið „eign“ notað en kröfurnar gilda jafnt um einstaka eign og fjárskapandi einingu.
19. Ekki er alltaf nauðsynlegt að ákvarða bæði gangvirði eignar að fráðregnum sölukostnaði og notkunarvirði hennar. Ef önnur þessara fjárhæða er hærri en bókfært verð eignarinnar hefur eignin ekki rýrnað að virði og ekki er nauðsynlegt að meta hina fjárhæðina.

## IAS 36

20. Það getur verið mögulegt að ákvarða gangvirði að frádregnum sölukostnaði jafnvel þó að ekki fari fram viðskipti með eign á virkum markaði. Stundum er þó ekki mögulegt að ákvarða gangvirði að frádregnum sölukostnaði vegna þess að enginn grundvöllur er til að framkvæma áreiðanlegt mat á fjárhæðinni sem fæst með sölu eignarinnar í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna. Í því tilviki getur eining notað notkunarvirði eignarinnar sem endurheimtanlega fjárhæð hennar.
21. Ef engin ástæða er til að ætla að notkunarvirði eignar sé verulega hærra en gangvirði hennar að frádregnum sölukostnaði má nota gangvirði eignar að frádregnum sölukostnaði sem endurheimtanlega fjárhæð hennar. Þessu er oft háttáð svo þegar um er að ræða eign sem ætluð er til ráðstöfunar. Þetta stafar af því að notkunarvirði eignar sem ætluð er til ráðstöfunar samanstendur aðallega af hreinu ráðstöfunarverði vegna þess að líklegt er að framtíðarsjóðstreymi vegna áframhaldandi notkunar eignarinnar fram að ráðstöfun verði óverulegt.
22. Endurheimtanleg fjárhæð er ákvörðuð fyrir einstaka eign nema eignin skili ekki innstreymi handbærs fjár sem er að stórum hluta óháð því innstreymi sem myndast vegna annarra eigna eða eignaflokka. Í þeim tilvikum er endurheimtanleg fjárhæð ákvörðuð fyrir þá fjárskapandi einingu sem eignin tilheyrir (sjá 65.-103. lið) nema:
- gangvirði eignarinnar að frádregnum sölukostnaði sé annaðhvort hærra en bókfært verð hennar  
eða
  - unnt sé að áætla að notkunarvirði eignarinnar sé nálægt gangvirði að frádregnum sölukostnaði hennar og unnt sé að ákvarða gangvirði að frádregnum sölukostnaði.
23. Í sumum tilvikum kann mat, meðaltöl og einfaldari reikningsaðferðir að veita raunhæfa nálgun á þeim ítarlegu útreikningum sem sýndir eru í þessum staðli til að ákvarða gangvirði að frádregnum sölukostnaði eða notkunarvirði.

*Mat á endurheimtanlegri fjárhæð óefnislegrar eignar með ótakmarkaðan nýtingartíma*

24. Í 10. lið er gerð krafa um að virðisrýrnun óefnislegrar eignar með ótakmarkaðan nýtingartíma sé prófuð árlega með því að bera bókfært verð hennar saman við endurheimtanlega fjárhæð hennar óháð því hvort einhver vísending sé um að hún hafi rýrnað að virði. Þó er heimilt að nota nýjasta ítarlega útreikning á endurheimtanlegri fjárhæð slíkrar eignar sem gerður var á fyrra tímabili til að prófa hvort sú eign hafi rýrnað að virði á yfirstandandi tímabili að því tilskildi að öll eftirfarandi viðmið séu uppfyllt:
- ef óefnislega eignin skilar ekki innstreymi handbærs fjár af áframhaldandi notkun sem er að stórum hluta óháð því innstreymi sem myndast vegna annarra eigna eða eignaflokka, og er því virðisrýrnunarprófuð sem hluti af fjárskapandi einingunni sem hún tilheyrir, hafa eignir og skuldir sem sú eining samanstendur af ekki breyst verulega frá nýjasta útreikningi á endurheimtanlegu fjárhæðinni,
  - niðurstaða nýjasta útreiknings á endurheimtanlegri fjárhæð var fjárhæð sem var umtalsvert hærri en bókfært verð eignarinnar,  
og
  - byggt á greiningu atburða sem hafa átt sér stað og aðstæðna sem hafa breyst frá nýjasta útreikningi á endurheimtanlegri fjárhæð eru hverfandi líkur á því að gildandi ákvörðun á endurheimtanlegri fjárhæð sé lægri en bókfært verð eignarinnar.

*Gangvirði að frádregnum sölukostnaði*

25. Besta vísendingin um gangvirði eignar, að frádregnum sölukostnaði, sé verð í bindandi sölusamningi í viðskiptum ótengdra aðila sem er leiðrétt vegna viðbótarkostnaðar sem rekja mætti beint til ráðstöfunar eignarinnar.

26. Ef enginn bindandi sölusamningur er fyrir hendi en viðskipti með eign fara fram á virkum markaði er gangvirði að frádregnum sölukostnaði markaðsverð eignarinnar, að frádregnum ráðstöfunarkostnaði. Viðeigandi markaðsverð er venjulega gildandi kautilboðsverð. Þegar gildandi kautilboðsverð er ekki fánlegt kann verð í nýjustu viðskiptum að skapa grundvöll til að meta gangvirði að frádregnum sölukostnaði, að því tilskildu að ekki hafi átt sér stað veruleg breyting á efnahagslegum aðstæðum milli viðskiptadags og þess dags þegar matið er framkvæmt.
27. Ef ekki er bindandi sölusamningur eða virkur markaður fyrir eign er gangvirði að frádregnum sölukostnaði byggt á bestu upplýsingum sem fánlegar eru til að endurspeglar fjárhæðina sem einingin gæti fengið við dagsetningu efnahagsreiknings fyrir ráðstöfun eignarinnar í viðskiptum ótengdra aðila þar sem aðilar eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna, að frádregnum ráðstöfunarkostnaði. Við ákvörðun þessarar fjárhæðar tekur eining tillit til niðurstaðna nýliðinna viðskipta með sambærilegar eignir í sömu atvinnugrein. Gangvirði að frádregnum sölukostnaði endurspeglar ekki nauðungarsölu nema stjórnendur neyðist til að selja strax.
28. Ráðstöfunarkostnaður, annar en sá sem þegar hefur verið skuldfærður, er dreginn frá við ákvörðun gangvirðis að frádregnum sölukostnaði. Dæmi um slíkan kostnað eru lögfræðikostnaður, stimpilgjald og sambærilegir viðskiptaskattar, kostnaður við að fjarlægja eign og beinn viðbótarkostnaður við að undirbúa eign til sölu. Þó eru uppsagnarkjör (eins og þau eru skilgreind í IAS-staðli 19, starfskjör) og kostnaður, sem tengist samdrætti eða endurskipulagningu fyrirtækis eftir ráðstöfun eignar, ekki beinn viðbótarkostnaður við ráðstöfun eignar.
29. Stundum krefst ráðstöfun eignar þess að kaupandi yfirtaki skuld og einungis eitt gangvirði að frádregnum sölukostnaði er fánlegt fyrir bæði eignina og skuldina. Í 78. lið er útskýrt hvemig farið skal með slík tilvik.

*Notkunarvirði*

30. *Eftirfarandi þættir skulu endurspeglast í útreikningi á notkunarvirði eignar:*

- a) mat á framtíðarsjóðstreymi sem einingin væntir að fá af eigninni,*
  - b) væntingar um hugsanlegar breytingar á fjárhæð eða tímasetningu þessa framtíðarsjóðstreymis,*
  - c) tímavirði peninga táknað með núverandi áhættulausum markaðsvöxtum,*
  - d) verðið sem það kostar að taka á sig óvissuna sem felst í eigninni,*
- og*
- e) aðrir þættir, eins og lausafjárskortur, sem markaðsaðilar myndu láta koma fram í verðlagningu framtíðarsjóðstreymis sem einingin væntir að fá af eigninni.*

31. Mat á notkunarvirði eignar felur í sér eftirfarandi skref:

- a) mat á inn- og útstreymi handbærs fjár í framtíðinni, sem mun fást af áframhaldandi notkun eignarinnar og endanlegri ráðstöfun hennar,
- og*
- b) beitingu viðeigandi afvöxtunarstuðuls gagnvart þessu framtíðarsjóðstreymi.

## IAS 36

32. Þættina sem auðkenndir eru í b-, d- og e-lið 30. liðar má endurspegla sem leiðréttingar á framtíðarsjóðstreymi eða leiðréttingar á afvöxtunarstuðli. Sama hvaða aðferð eining notar til að endurspegla væntingar um hugsanlegar breytingar á fjárhæð eða tímasetningu framtíðarsjóðstreymis skal niðurstaðan endurspegla vænt núvirði framtíðarsjóðstreymis, þ.e. vegið meðaltal allra hugsanlegra niðurstaðna. Í viðbæti A eru frekari leiðbeiningar um notkun núvirðis- aðferðar við mat á notkunarvirði eignar.

## Grundvöllur mats á framtíðarsjóðstreymi

## 33. Við mat á notkunarvirði skal eining:

- a) byggja sjóðstreymisspár á raunhæfum og rökstuddum forsendum sem sýna besta mat stjórnenda á efnahagsaðstæðunum sem munu vera fyrir hendi það sem eftir er af nýtingartíma eignarinnar. Ytri vísbendingar skulu hafa meira vægi.
- b) byggja sjóðstreymisspár á nýjustu fjárhagsáætlunum sem stjórnendur hafa samþykkt en ekki taka tillit til inn- og útstreymis handbærs fjár í framtíðinni sem búið er við af fjárhagslegri framtíðarendurskipulagningu eða vegna þess að árangur eignarinnar er bættur eða lagaður. Spár, sem byggja á þessum fjárhagsáætlunum/spám, skulu að hámarki ná yfir fimm ára tímabil nema unnt sé að færa rök fyrir lengra tímabili.
- c) meta sjóðstreymisspár fram yfir tímabilið sem nýjustu fjárhagsáætlunir/spár ná yfir með því að nota framreikning, byggðan á fjárhagsáætlunum/spám með stöðugum eða lækkandi vaxtarhraða fyrir árin á eftir nema unnt sé að færa rök fyrir auknum hraða. Þessi vaxtarhraði skal ekki vera meiri en langtímaeðalvaxtarhraði vörunnar, atvinnugreinarinnar eða landsins eða landanna, sem einingin starfar í, eða á þeim markaði þar sem eignin er notuð nema unnt sé að færa rök fyrir meiri hraða.
34. Stjórnendur meta réttmæti forsendnanna sem gildandi sjóðstreymisspár eru byggðar á með því að kanna ástæður fyrir mismun á fyrri sjóðstreymisspám og raunverulegu sjóðstreymi. Stjórnendur skulu tryggja að forsendurnar sem gildandi sjóðstreymisspár eru byggðar á séu í samræmi við fyrra raunverulegt sjóðstreymi að því tilskildu að áhrif síðari atburða eða aðstæðna sem voru ekki til staðar þegar raunverulega sjóðstreymið myndaðist geri það viðeigandi.
35. Ítarlegar, skýrar og áreiðanlegar fjárhagsáætlunir/-spár um framtíðarsjóðstreymi að því er tekur til tímabila, sem eru lengri en fimm ár, eru yfirleitt ekki fánlegar. Af þessum sökum er mat stjórnenda á framtíðarsjóðstreymi byggt á nýjustu fjárhagsáætlunum/-spám fyrir næstu fimm ár að hámarki. Stjórnendur mega nota sjóðstreymisspár sem eru byggðar á fjárhagsáætlunum/-spám fyrir tímabil sem er lengra en fimm ár ef þeir eru þess fullvissir að þessar spár séu áreiðanlegar og þeir geti sýnt fram á getu sína, sem byggist á fyrri reynslu, til að spá fyrir um sjóðstreymi á þessu lengra tímabili af nákvæmni.
36. Sjóðstreymisspár þar til að nýtingartíma eignar lýkur eru metnar með því að framreikna spár um sjóðstreymi sem eru byggðar á fjárhagsáætlunum/-spám með því að nota vaxtarhraða fyrir árin á eftir. Þessi hraði er stöðugur eða fer lækkandi nema að aukning á hraðanum samsvari hlutlægum upplýsingum um mynstur á líffskeiði vöru eða atvinnugreinar. Vaxtarhraðinn er núll eða neikvæður ef við á.
37. Þar sem skilyrði eru ákjósanleg er líklegt að samkeppnisaðilar komi inn á markað og takmarki vöxt. Þegar til lengri tíma er lítið (t.d. 20 ár) munu því einingar eiga erfitt með að fara fram úr sögulegum meðalvaxtarhraða þeirra vara, atvinnugreina, eða lands eða landa, sem einingin starfar í, eða markaðarins þar sem eignin er notuð.
38. Þegar upplýsingar úr fjárhagsáætlunum/-spám eru notaðar skoðar eining hvort upplýsingarnar endurspegli raunhæfar og rökstuddar forsendur og sýni besta mat stjórnenda á þeim efnahagsaðstæðum sem verða það sem eftir er af nýtingartíma eignarinnar.

Samsetning mats á framtíðarsjóðstreymi

39. *Mat á framtíðarsjóðstreymi skal fela í sér:*

- a) *spár um innstreymi handbærs fjár af áframhaldandi notkun eignarinnar,*
- b) *spár um ústreymi handbærs fjár, sem nauðsynlegt er að stofna til í þeim tilgangi að mynda innstreymi handbærs fjár af áframhaldandi notkun eignarinnar (þ.m.t. ústreymi handbærs fjár til að undirbúa eignina til notkunar) og sem rekja má beint eða ráðstafa til eignarinnar á raunhæfum og samræmdum grundvelli*

*og*

- c) *hreint sjóðstreymi, ef eitthvert er, sem verður móttakið (eða greitt) vegna ráðstöfunar eignarinnar við lok nýtingartíma hennar.*

40. Mat á framtíðarsjóðstreymi og afvöxtunarstuðullinn endurspeglar svipaðar forsendur um verðhækkanir sem rekja má til almennrar verðbólgu. Ef afvöxtunarstuðullinn felur í sér áhrif verðhækkana sem rekja má til almennrar verðbólgu er framtíðarsjóðstreymi því metið á nafnvirði. Ef afvöxtunarstuðullinn felur ekki í sér áhrif verðhækkana sem rekja má til almennrar verðbólgu er framtíðarsjóðstreymi metið á raunvirði (en felur í sér sérstakar verðhækkanir eða verðlækkanir í framtíðinni).

41. Spár um ústreymi handbærs fjár taka til daglegs viðhalds á eigninni auk óbeins framtíðarkostnaðar sem rekja má beint til eða ráðstafa á notkun eignarinnar á raunhæfum og samræmdum grundvelli.

42. Þegar bókfært verð eignar felur ekki enn í sér allt ústreymi handbærs fjár sem stofnað verður til áður en hún er tilbúin til notkunar eða sölu felur mat á framtíðarústreymi handbærs fjár í sér mat á frekara ústreymi handbærs fjár sem vænst er að stofnað verði til áður en eignin er tilbúin til notkunar eða sölu. Þetta á t.d. við um byggingu, sem verið er að reisa, eða þróunarverkefni sem ekki er enn lokið.

43. Til að forðast tvítalningu skal mat á framtíðarsjóðstreymi ekki fela í sér:

- a) innstreymi handbærs fjár frá eignum, sem skila innstreymi handbærs fjár, sem er að stórum hluta óháð innstreymi handbærs fjár frá eigninni sem verið er að endurskoða (t.d. fjáreignir eins og viðskiptakröfur),

*og*

- b) ústreymi handbærs fjár sem tengist skuldbindingum sem hafa verið skuldfærðar (t.d. skuldir, lífeyrir eða átælaðar skuldbindingar).

44. *Framtíðarsjóðstreymi skal metið miðað við núverandi ástand eignarinnar Mat á framtíðarsjóðstreymi skal ekki fela í sér mat á inn- og ústreymi handbærs fjár sem búið er við að myndist vegna:*

- a) *fjárhagslegrar framtíðarendurskipulagningar, sem einingin hefur ekki enn skuldbundið sig til*

*eða*

- b) *þess að árangur eignarinnar er bættur eða lagaður.*

45. Vegna þess að framtíðarsjóðstreymi er metið miðað við núverandi ástand eignarinnar endurspeglar notkunarvirði ekki:

- a) framtíðarústreymi handbærs fjár eða tengdan sparnað vegna lækkunar á kostnaði (t.d. lækkunir á starfsmannakostnaði) eða ávinning sem vænst er að verði af fjárhagslegri framtíðarendurskipulagningu, sem eining hefur ekki enn skuldbundið sig til,



## IAS 36

- b) framtíðarústreymi handbærs fjár sem bætir eða lagar efnahagslegan árangur eignarinnar eða tengt innstreymi handbærs fjár sem búið er við að myndist af slíku ústreymi.
46. Endurskipulagning er áætlun sem er skipulögð og stýrt af stjórnendum og breytir verulega umfangi viðskiptanna, sem eining fæst við, eða á hvaða hátt viðskiptin fara fram. Í IAS-staðli 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*, er að finna leiðbeiningar sem skýra hvenær eining telst skuldbundin til endurskipulagningar.
47. Þegar eining skuldbindur sig til endurskipulagningar er líklegt að hún hafi áhrif á sumar eignir. Þegar eining hefur skuldbundið sig til endurskipulagningar:
- a) endurspeglast spamaður vegna lækkunar á kostnaði og annar ávinningur af endurskipulagningunni í ákvörðun notkunarvirðis, mati á inn- og ústreymi handbærs fjár í framtíðinni (byggt á nýjustu fjárhagsáætlunum/-spám sem stjórnendur hafa samþykkt)
- og
- b) er mat á framtíðarústreymi handbærs fjár vegna endurskipulagningarinnar innifalið í endurskipulagningarákvæði samkvæmt IAS-staðli 37.
- Skýringardæmi 5 sýnir áhrif framtíðarendurskipulagningar á útreikning notkunarvirðis.
48. Þar til eining stofnar til ústreymis handbærs fjár sem bætir eða eykur efnahagslegan árangur eignar felur mat á framtíðarsjóðstreymi ekki í sér mat á framtíðarinnstreymi handbærs fjár sem vænst er að verði vegna þessa ústreymis handbærs fjár (sjá skýringardæmi 6).
49. Mat á framtíðarsjóðstreymi tekur til framtíðarústreymis handbærs fjár sem er nauðsynlegt til að viðhalda því stigi efnahagslegs ávinnings sem vænst er að verði af eigninni í núverandi ástandi. Þegar fjárskapandi eining samanstendur af eignum með mismunandi áætlaðan nýtingartíma sem allar eru nauðsynlegar fyrir áframhaldandi rekstur einingarinnar er endurnýjun eigna með styttri nýtingartíma talin hluti af daglegu viðhaldi eignarinnar þegar framtíðarsjóðstreymi sem tengist einingunni er metið. Þegar einstök eign samanstendur af einingum með mismunandi áætlaðan nýtingartíma er endurnýjun eininga með styttri nýtingartíma á sama hátt talin hluti af daglegu viðhaldi eignarinnar þegar framtíðarsjóðstreymi sem eignin myndar er metið.
50. *Mat á framtíðarsjóðstreymi skal ekki fela í sér:*
- a) *inn- eða ústreymi handbærs fjár vegna fjármögnunarhreyfinga,*
- eða*
- b) *endurgreiðslur eða greiðslur á tekjuskatti.*
51. Mat á framtíðarsjóðstreymi endurspeglar forsendur sem samræmast því hvernig afvöxtunarstuðull er ákvarðaður. Að öðrum kosti eru áhrif sumra forsendna tvítalin eða litið er fram hjá þeim. Vegna þess að tímavirði peninga er tekið til skoðunar með því að afvaxta metið framtíðarsjóðstreymi felur þetta sjóðstreymi ekki í sér inn- eða ústreymi vegna fjármögnunarhreyfinga. Eins er framtíðarsjóðstreymi einnig metið fyrir skatta þar sem afvöxtunarstuðull er ákvarðaður fyrir skatta.
52. *Mat á hreinu sjóðstreymi, sem verður móttekið (eða greitt) vegna ráðstöfunar eignar við lok nýtingartíma, skal vera sú fjárhæð sem eining væntir að fá fyrir ráðstöfun eignarinnar í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna, að fráregnum áætluðum ráðstöfunarkostnaði.*
53. Mat á hreinu sjóðstreymi sem verður móttekið (eða greitt) vegna ráðstöfunar eignar við lok nýtingartíma er ákvarðað á sambærilegan hátt og gangvirði eignar að fráregnum sölukostnaði nema að eðlifarandi gildir við mat á þessu hreinu sjóðstreymi:
- a) einingin notar það verð sem var í gildi á þeim degi, sem matið var unnið á sambærilegum eignum, sem hafa lokið nýtingartíma sínum og voru reknar við sambærilegar aðstæður og eignin verður notuð við.

- b) einingin leiðréttir þetta verð vegna áhrifa af framtíðarverðhækkunum vegna almennrar verðbólgu og áhrifa af sérstökum framtíðarverðhækkunum eða -lækkunum. Ef ekki er tekið tillit til áhrifa af almennri verðbólgu í mati á framtíðarsjóðstreymi af áframhaldandi notkun eignarinnar og með afvöxtunarstuðli undanskilur einingin líka þessi áhrif í mati á hreinu sjóðstreymi vegna ráðstöfunar.

Framtíðarsjóðstreymi í erlendum gjaldmiðli

54. Framtíðarsjóðstreymi er metið í þeim gjaldmiðli sem það verður til í og síðan afvaxtað með afvöxtunarstuðli sem er viðeigandi fyrir þann gjaldmiðil. Eining umreiknar núvirðið á stundargengi dagsetningar útreiknings notkunarvirðis.

Afvöxtunarstuðull

55. *Afvöxtunarstuðullinn eða -stuðlarnir skal vera afvöxtunarstuðull eða -stuðlar fyrir skatta sem endurspeglar núverandi markaðsmat á:*

a) *tímavirði peninga*

*og*

b) *áhættuna sem fylgir þessari eign sérstaklega sem mat á framtíðarsjóðstreymi hefur ekki verið leiðrétt fyrir.*

56. Stuðull, sem endurspeglar núverandi markaðsmat á tímavirði peninga og áhættuna sem fylgir eigninni sérstaklega, er sú ávöxtun sem fjárfestar myndu þarfnast ef þeir ættu að velja fjárfestingu sem myndi skila sjóðstreymi sem að fjárhæð, tímasetningu og áhættustefnu jafngilti því sem einingin væntir að fá af eigninni. Þessi stuðull er metinn út frá þeim stuðli, sem kemur óbeint fram í núverandi markaðsviðskiptum með sambærilegar eignir, eða út frá vögnum meðaltalskostnaði fjármagns skráðrar einingar sem á einstaka eign (eða eignasafn) sem er sambærilegt eigninni, sem er til endurskoðunar, með tilliti til þjónustugetu og áhættu. Þegar mat á framtíðarsjóðstreymi hefur verið leiðrétt vegna áhættu skal afvöxtunarstuðullinn eða -stuðlarnir sem notaðir eru til að meta notkunarvirði eignar ekki endurspegla þá áhættu. Að öðrum kosti eru áhrif sumra forsendna tvítalin.

57. Þegar hlutfall, tengt sérstakri eign, fæst ekki beint af markaðnum notar eining staðgengla til að meta afvöxtunarstuðulinn. Í viðbæti A eru frekari leiðbeiningar um mat afvöxtunarstuðuls í slíkum tilvikum.

#### FÆRSLA OG MAT VIRÐISRÝRNUNARTAPS

58. Í 59.-64. lið eru settar fram kröfur um færslu og mat virðisrýrnunartaps á einstakri eign annarri en viðskiptavild. Fjallað er um færslu og mats virðisrýrnunartaps á fjárskapandi einingu og viðskiptavild í 65.-108. lið.

59. *Þá og því aðeins að endurheimtanleg fjárhæð eignar sé lægri en bókfært verð hennar skal lækka bókfært verð eignarinnar í endurheimtanlega fjárhæð hennar. Sú lækkan er virðisrýrnunartap.*

60. *Virðisrýrnunartap skal strax fært í rekstrarreikningi nema eignin sé bókfærð á endurmetinni fjárhæð samkvæmt öðrum staðli (t.d. í samræmi við endurmatslíkanið í IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir). Virðisrýrnunartap á endurmetinni eign skal meðhöndlað sem endurmatslækkun í samræmi við hinn staðalinn.*

61. Virðisrýrnunartap á eign sem hefur ekki verið endurmetin er fært í rekstrarreikningi. Þó er virðisrýrnunartap á endurmetinni eign fært beint á móti sérhverjum endurmatsreikningi sem kann að vera á eigninni að því marki sem virðisrýrnunartapið er ekki hærra en fjárhæðin sem er á endurmatsreikningnum vegna sömu eignar.

## IAS 36

62. Þegar fjárhæðin, sem metin er vegna virðisrýrnunartaps, er hærri en bókfært verð eignarinnar sem hún tengist skal eining færa skuld þá og því aðeins að gerð sé krafa um það í öðrum staðli.
63. Eftir færslu virðisrýrnunartaps skal leiðrétt afskrifugjaldfærslu vegna eignarinnar á framtíðartímabilum til að skipta endurmetnu bókfærðu verði eignarinnar, að frádregnu hrakvirði (ef eitthvað er), á kerfisbundinn hátt á það sem eftir er af nýtingartíma hennar.
64. Ef virðisrýrnunartap er fært eru tengdar, frestaðar skattinneignir eða -skuldir ákvarðaðar í samræmi við IAS-staðal 12, tekjuskattar, með því að bera endurmetið bókfært verð eignarinnar saman við skattstofn hennar (sjá skýringardæmi 3).

## FJÁRSKAPANDI EININGAR OG VIÐSKIPTAVILD

65. Í 66.-108. lið eru settar fram kröfur um hvernig ber að skilgreina fjárskapandi einingar, sem eign tilheyrir, og ákvarða bókfært verð og færslu virðisrýrnunartaps vegna fjárskapandi eininga og viðskiptavildar.

*Skilgreining fjárskapandi einingar sem eign tilheyrir*

66. *Ef einhverjar vísbendingar eru um að eign kunní að hafa rýrnað að virði skal meta endurheimtanlega fjárhæð að því er varðar þá einstöku eign. Ef ekki er unnt að meta endurheimtanlega fjárhæð einstakrar eignar skal eining ákvarða endurheimtanlega fjárhæð fjárskapandi einingarinnar sem eignin tilheyrir (fjárskapandi eining sem eignin tilheyrir).*

67. Ekki er unnt að ákvarða endurheimtanlega fjárhæð einstakrar eignar ef:

- a) ekki er unnt að meta notkunarvirði eignarinnar nálægt gangvirði að frádregnum sölukostnaði (t.d. þegar ekki er unnt að meta framtíðarsjódstreymi af áframhaldandi notkun eignar sem óverulegt)

og

- b) eignin myndar ekki innstreymi handbærs fjár sem er að stærstum hluta óháð því sem aðrar eignir skila.

Í slíkum tilvikum er einungis unnt að ákvarða notkunarvirði og þar af leiðandi endurheimtanlega fjárhæð fyrir fjárskapandi einingu sem eignin tilheyrir.

**Dæmi**

Námueining á einkajárnbraut til stuðnings námurekstri sínum. Einkajárnbrautina væri aðeins unnt að selja fyrir hrakvirði og hún skilar ekki innstreymi handbærs fjár sem er að stórum hluta óháð innstreymi handbærs fjár frá öðrum eignum námunnar.

*Ekki er unnt að meta endurheimtanlega fjárhæð einkajárnbrautarinnar vegna þess að ekki er unnt að ákvarða notkunarvirði hennar og það er semilega annað en hrakvirði. Þess vegna metur eingin endurheimtanlega fjárhæð fjárskapandi einingarinnar sem einkajárnbrautin tilheyrir, þ.e. námunnar í heild.*

68. Eins og skilgreint er í 6. lið er fjárskapandi eining, sem eign tilheyrir, minnsti eignaflokkurinn sem inniheldur eignina og skilar innstreymi handbærs fjár sem er að stórum hluta óháð innstreymi handbærs fjár frá öðrum eignum eða eignaflokkum. Aðgreining fjárskapandi einingar, sem eign tilheyrir, byggist á mati. Ef ekki er unnt að ákvarða endurheimtanlega fjárhæð að því er varðar einstaka eign aðgreinir eining minnsta safn eigna sem skilar að miklu leyti sjálfstæðu innstreymi handbærs fjár.

#### Dæmi

Strætisvagnafyrirtæki veitir þjónustu samkvæmt samningi við sveitarfélag sem krefst lágmarksþjónustu á fimm aðskildum leiðum. Eignir, sem notaðar eru á hverri leið og sjóðstreymi af hverri leið, er unnt að skilgreina fyrir hverja leið um sig. Ein af leiðunum er rekin með talsverðu tapi.

*Vegna þess að einingin á þess ekki kost að skerða einungis eina strætisvagnaleið er minnsta, skilgreinanlega innstreymi handbærs fjár, sem er að stórum hluta óháð innstreymi handbærs fjár frá öðrum eignum eða eignaflokkum, það innstreymi handbærs fjár sem leiðirnar fimm skila saman. Fjárskapandi einingin fyrir hverja leið er strætisvagnafyrirtækið í heild.*

69. Peningalegt innstreymi er innstreymi handbærs fjár og ígildis þess sem er móttekið frá aðilum utan einingarinnar. Við skilgreiningu á því hvort innstreymi handbærs fjár frá eign (eða eignaflokki) sé að stórum hluta óháð innstreymi handbærs fjár frá öðrum eignum (eða eignaflokkum) tekur eining tillit til ýmissa þátta, þ.m.t. hvernig stjórnendur fylgjast með rekstri einingarinnar (eins og eftir vörulínum, starfsemi, einstökum staðsetningum, héruðum eða svæðum) eða hvernig stjórnendur taka ákvarðanir um áframhaldandi eignarhald eða ráðstöfun eigna og rekstrar einingarinnar. Skýringardæmi 1 er dæmi um skilgreiningu fjárskapandi einingar.

70. *Ef virkur markaður er fyrir hendi fyrir afurðir sem eign eða eignaflokkur framleiðir skal sú eign eða eignaflokkur vera skilgreind sem fjárskapandi eining jafnvel þó að sumar eða allar afurðirnar séu notaðar innan fyrirtækisins. Ef innstreymi handbærs fjár sem eign eða fjárskapandi eining skilar verður fyrir áhrifum af innri milliverðlagningu skal eining nota besta mat stjórnenda á framtíðarmarkaðsverði sem fengist í viðskiptum ótengdra aðila við mat á:*

- a) *framtíðarinnstreymi handbærs fjár sem notað er til að ákvarða notkunarvirði eignarinnar eða fjárskapandi einingarinnar*

*og*

- b) *framtíðarústreymi handbærs fjár sem notað er til að ákvarða notkunarvirði annarra eigna eða fjárskapandi eininga sem verða fyrir áhrifum af innri milliverðlagningu.*

71. Jafnvel þótt afurðir, sem eign eða eignaflokkur framleiðir, séu að hluta eða allar notaðar af öðrum einingum sem tilheyra einingunni (t.d. vörur á millistigi framleiðsluferlis) myndar þessi eign eða eignaflokkur sérstaka, fjárskapandi einingu ef einingin gæti selt afurðina á virkum markaði. Ástæðan er sú að þessi eign eða eignaflokkur gæti myndað innstreymi handbærs fjár sem myndi vera að miklu leyti óháð innstreymi handbærs fjár frá öðrum eignum eða eignaflokkum. Þegar notaðar eru upplýsingar, byggðar á fjárhagsáætlunum/spám sem tengjast slíki fjárskapandi einingu, eða annarri eign eða fjárskapandi einingu sem verður fyrir áhrifum af innri milliverðlagningu, leiðréttir eining þessar upplýsingar ef innra millifærsluverð endurspeglar ekki besta mat stjórnenda á framtíðarmarkaðsverði sem fengist í viðskiptum ótengdra aðila.

72. *Fjárskapandi einingar skulu skilgreindar á samræmdan hátt frá einu tímabili til annars fyrir sömu eignir eða gerðir eigna nema rök séu fyrir breytingu.*

73. Ef eining ákvarðar að eign tilheyri annarri fjárskapandi einingu en hún gerði á fyrri tímabilum eða að gerðir eigna, sem lagðar eru saman, að því er varðar fjárskapandi eininguna, hafi breyst er í 130. lið krafist tiltekinna upplýsinga um fjárskapandi eininguna ef virðisrýmunartap er fært eða bókfært vegna fjárskapandi einingarinnar.

*Endurheimtanleg fjárhæð og bókfært verð fjárskapandi einingar*

74. Endurheimtanleg fjárhæð fjárskapandi einingar er gangvirði að frádregnum sölukostnaði eða notkunarvirði fjárskapandi einingarinnar hvor heldur fjárhæðin er hærrí. Þegar ákvarða skal endurheimtanlega fjárhæð fjárskapandi einingar skal lesa allar tilvísanir í 19.-57. lið til „eignar“ sem tilvísanir til „fjárskapandi einingar“.

75. *Bókfært verð fjárskapandi einingar skal ákvarðað á grundvelli sem samræmist því hvernig endurheimtanleg fjárhæð hinnar fjárskapandi einingar er ákvörðuð.*

76. Bókfært verð fjárskapandi einingar:

a) felur aðeins í sér bókfært verð þeirra eigna, sem unnt er að rekja beint til eða skipta á raunhæfan og samræmdan hátt á hina fjárskapandi einingu og sem munu skapa það framtíðarinnstreymi handbærs fjár sem metið er við ákvörðun notkunarvirðis fjárskapandi einingarinnar,

og

b) felur ekki í sér bókfært verð allra færðra skulda nema ekki sé unnt að ákvarða endurheimtanlega fjárhæð fjárskapandi einingarinnar án þess að taka tillit til skuldanna. Þetta er vegna þess að gangvirði að frádregnum sölukostnaði og notkunarvirði fjárskapandi einingar er ákvarðað, að undanskildu sjóðstreymi, sem tengist eignum sem eru ekki hluti af fjárskapandi einingunni og skuldum sem hafa þegar verið færðar (sjá 28. og 43. lið).

77. Þegar eignir eru flokkaðar vegna mats á endurheimtanleika er mikilvægt að telja til fjárskapandi einingarinnar allar eignir sem skila viðkomandi innstreymi handbærs fjár. Annars kann fjárskapandi einingin að virðast endurheimtanleg að fullu þegar í raun hefur átt sér stað virðisrýmunartap. Í sumum tilvikum er ekki unnt að skipta tilteknum eignum á raunhæfan og samræmdan hátt á fjárskapandi einingu þó að frá þeim komi hluti áætlaðs framtíðarsjóðstreymis hinnar fjárskapandi einingar. Þetta kann t.d. að eiga við um viðskiptavild eða heildareignir fyrirtækis, s.s. eignir aðalskrifstofu. Í 80.-103. lið er útskýrt hvernig meðhöndla skal þessar eignir þegar prófað er hvort virðisrýmunartap hafi átt sér stað á fjárskapandi einingu.

78. Það kann að vera nauðsynlegt að taka tillit til tiltekinna, bókfærðra skulda til að ákvarða endurheimtanlega fjárhæð fjárskapandi einingar. Þetta getur gerst ef ráðstöfun fjárskapandi einingar hefur það í för með sér að kaupandi verður að yfirtaka skuld. Í þessu tilviki er gangvirði að frádregnum sölukostnaði (eða áætlað sjóðstreymi af endanlegri ráðstöfun) fjárskapandi einingarinnar áætlað söluverð eigna fjárskapandi einingarinnar og skuldarinnar samanlagt, að frádregnum ráðstöfunarkostnaði. Til þess að gera marktækan samanburð á bókfærðu verði fjárskapandi einingarinnar og endurheimtanlegri fjárhæð hennar er bókfært verð skuldarinnar dregið frá við ákvörðun bæði notkunarvirðis og bókfærðs verðs fjárskapandi einingarinnar.

**Dæmi**

Fyrirtæki rekur námu í landi þar sem gerð er krafa um það samkvæmt lögum að eigandi komi svæðinu í upprunalegt horf þegar námurekstri lýkur. Kostnaður við að koma því í upprunalegt horf felur í sér að endurnýja jarðvegsþekjuna sem verður að fjarlægja áður en námurekstur hefst. Áætluð skuldbinding vegna kostnaðarins við að endurnýja jarðvegsþekjuna var færð um leið og jarðvegsþekjan var fjarlægð. Fjárhæð skuldbindingarinnar var færð sem hluti af kostnaði námunnar og er afskrifuð á nýtingartíma námunnar. Bókfært verð skuldbindingarinnar vegna kostnaðar við að koma svæðinu í upprunalegt horf er 500 GE (\*) sem jafngildir núvirði kostnaðarins við að koma svæðinu í upprunalegt horf.

Einingin er að prófa hvort virðisrýrnunartap hafi orðið á námunni. Fjárskapandi einingin fyrir námuna er nánan í heild. Einingin hefur fengið ýmis tilboð um kaup á námunni á verði í kringum 800 GE. Þetta verð felur í sér að kaupandi yfirtekur skuldbindinguna um að endurnýja jarðvegsþekjuna. Kostnaður við að ráðstafa námunni er óverulegur. Notkunarvirði námunnar er u.þ.b. 1.200 GE, að undanskildum kostnaði við endurgerð. Bókfært verð námunnar er 1.000 GE.

*Gangvirði að frádregnum sölukostnaði fjárskapandi einingarinnar er 800 GE. Með þessari fjárhæð er tekið tillit til kostnaðar við að koma svæðinu í upprunalegt horf sem þegar hefur verið gert ráð fyrir. Af því leiðir að notkunarvirði fjárskapandi einingarinnar er ákvarðað með tilliti til kostnaðar við endurgerð og er áætlað 700 GE (1.200 að frádregnum 500). Bókfært verð fjárskapandi einingarinnar er 500 GE sem er bókfært verð námunnar (1.000 GE), að frádregnu bókfærðu verði áætluðu skuldbindingarinnar vegna kostnaðar við að koma svæðinu í upprunalegt horf (500 GE). Endurheimtanleg fjárhæð fjárskapandi einingarinnar er því hærri en bókfært verð hennar.*

79. Af hagkvæmnisástæðum er endurheimtanleg fjárhæð fjárskapandi einingar stundum ákvörðuð með tilliti til eigna, sem eru ekki hluti af fjárskapandi einingunni (t.d. viðskiptakröfur eða aðrar fjáreignir), eða skulda sem þegar hafa verið færðar (t.d. skuldir, lífeyrir og aðrar áætlaðar skuldbindingar). Í þeim tilvikum er bókfært verð fjárskapandi einingarinnar hækkað sem nemur bókfærðu verði þessara eigna og lækkað um bókfært verð þessara skulda.

Viðskiptavild

Skipting viðskiptavildar á fjárskapandi einingar

80. Þegar virðisrýrnunarprófun er gerð skal viðskiptavild sem yfirtekin er við sameiningu fyrirtækja skipt frá yfirtökudegi á allar fjárskapandi einingar yfirtökuaðilans eða fjárskapandi einingaflokka sem búið er við að njótt ávinnings af samvirkni sameiningarinnar óháð því hvort öðrum eignum eða skuldum yfirtekna aðilans er ráðstafað til þeirra eininga eða einingaflokka. Sérhver eining eða einingaflokkur sem viðskiptavildinni er ráðstafað til skal:

a) sýna lögsta stig innan einingarinnar þar sem fylgst er með viðskiptavildinni vegna innri stjórnunar

og

b) ekki vera stærri en starfsþáttur sem er byggður annaðhvort á aðal- eða aukaskýrslusniði sem ákvarðað er í samræmi við IAS-staðal 14, starfsþáttaskýrslur.

81. Viðskiptavild, sem er yfirtekin við sameiningu fyrirtækja, sýnir greiðslu frá yfirtökuaðila vegna ætlaðs efnahagslegs ávinnings í framtíðinni af eignum sem ekki er hægt að aðgreina og færa sérstaklega hverja 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 tilviljunarkennt heldur aðeins á fjárskapandi einingaflokka. Af þessu leiðir að lögsta 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 til fjárskapandi einingar sem viðskiptavild er skipt á skulu einnig lesast sem vísanir í fjárskapandi einingaflokk sem viðskiptavildinni er skipt á.

(\*) Í þessum staðli eru fjárhæðir tilgreindar í „gjaldmiðilseiningum“ (GE).

## IAS 36

82. Beiting krafanna í 80. lið leiðir til þess að kannað er hvort viðskiptavild hafi rýrnað að virði á stigi sem endurspeglar með hvaða hætti eining stjórnar rekstrinum og viðskiptavildin tengdist með eðlilegum hætti. Því er oftast ekki nauðsynlegt að þróa reikningsskilakerfi til viðbótar.
83. Verið getur að fjárskapandi eining sem viðskiptavild er deilt út á vegna virðisrýrnunarprófunar svari ekki til stigsins þar sem viðskiptavild er deilt út á í samræmi við IAS-staðal 21, *áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum*, til að mæla gengishagnað og gengistap. Ef þess er t.d. krafist í IAS-staðli 21 að eining skipti viðskiptavild á tiltölulega lág stig til að mæla gengishagnað og gengistap er þess ekki krafist að hún geri virðisrýrnunarprófun á sama stigi nema að hún fylgist einnig með viðskiptavildinni á því stigi vegna innri stjórnunar.
84. *Ef ekki er hægt að ljúka upphaflegri skiptingu viðskiptavildar sem var yfirtekin við sameiningu fyrirtækja fyrir lok árlega tímabilsins þegar sameining fyrirtækjanna fór fram skal þeirri upphaflegu skiptingu lokið fyrir lok fyrsta árlega tímabilsins sem hefst eftir yfirtökudag.*
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 vegna endanlegrar leiðréttingar á upphaflegu færslunni innan tólf mánaða frá yfirtökudegi.
- Í slíkum tilvikum er hugsanlegt að ekki sé hægt að ljúka upphaflegri skiptingu viðskiptavildar sem var yfirtekin við sameininguna áður en árlega tímabilinu sem sameiningunni var komið til leiðar á lýkur. Ef sú er raunin birtir einingin upplýsingarnar sem krafist er í 133. lið.
86. *Ef viðskiptavild hefur verið útteilt á fjárskapandi einingu og einingin ráðstafar rekstri innan einingarinnar skal viðskiptavildin sem tengist rekstrinum sem ráðstafað er:*
- a) *innifalin í bókfærðu verði rekstrarins þegar hagnaðar eða tap er ákvarðaður við ráðstöfun*
- og
- b) *metin á grundvelli hlutfallslegs virðis rekstursins sem ráðstafað var og þess hluta fjárskapandi einingarinnar sem haldið var eftir nema að einingin geti sýnt fram á að önnur aðferð endurspeglir betur viðskiptavildina sem tengist rekstrinum sem er ráðstafað.*

**Dæmi**

Eining selur rekstur sem var hluti af fjárskapandi einingu sem viðskiptavild hefur verið skipt á fyrir 100 GE. Ekki er hægt nema af handahófi að skilgreina eða tengja viðskiptavildina sem skipt er á eininguna eignaflokki eða stigi sem er lægra en sú eining. Endurheimtanleg fjárhæð þess hluta fjárskapandi einingarinnar sem haldið er eftir er 300 GE.

*Vegna þess að ekki er hægt að skilgreina eða tengja viðskiptavildina sem skipt er á fjárskapandi eininguna eignaflokki á stigi sem er lægra en einingin þannig að það sé ekki tilviljunarkennt skal viðskiptavildin sem tengd er rekstrinum sem var ráðstafað metin á grundvelli hlutfallslegs virðis rekstrarins sem var ráðstafað og hluta einingarinnar sem haldið er eftir. Þess vegna eru 25% viðskiptavildarinnar sem skipt var á fjárskapandi eininguna innifalin í bókfærðu verði rekstrarins sem er seldur.*

87. Ef eining endurskipuleggur skipulag sitt á framsetningu skýrslna þannig að breytingar verði á samsetningu einnar eða fleiri fjárskapandi eininga sem viðskiptavild hefur verið skipt á skal viðskiptavildinni endurskipt á einingarnar sem verða fyrir áhrifum. Þessi endurskipting skal gerð með aðferðinni sem byggist á hlutfallslegu verðmæti og er sambærileg og sú sem er notuð þegar eining ráðstafar rekstri innan fjárskapandi einingar nema að einingin geti sýnt fram á að önnur aðferð endurspegli betur viðskiptavildina sem tengd er endurskipulögðum einingum.

#### Dæmi

Viðskiptavild hefur áður verið skipt á fjárskapandi einingu A. Ekki er hægt að skilgreina eða tengja viðskiptavildina sem skipt er á A eignaflokki eða stigi sem er lægra en A nema af handahófi. Skipta á A upp og samþætta þremur öðrum fjárskapandi einingum, B, C og D.

Vegna þess að ekki er hægt að skilgreina eða tengja viðskiptavildina sem skipt er á A eignaflokki á stigi sem er lægra en A á hátt sem ekki er handahófskenndur er henni endurskipt á einingar B, C og D á grundvelli hlutfallslegs verðmætis þriggja hluta A áður en þeir eru samþættir B, C og D.

Prófun hvort virðisrýrnunartap hafi orðið á fjárskapandi einingu með viðskiptavild

88. Þegar viðskiptavild tengist fjárskapandi einingu eins og lýst er í 81. lið en hefur ekki verið skipt á þá einingu skal ætíð prófað hvort einingin hafi virðisrýrnað þegar vísbending er fyrir hendi um að eignin hafi virðisrýrnað með því að bera saman bókfært verð eignarinnar án viðskiptavildar og endurheimtanlega fjárhæð hennar. Virðisrýrnunartap skal fært í samræmi við 104. lið.

89. Ef fjárskapandi eining sem lýst er í 88. lið innifelur í bókfærðu verði sínu óefnislega eign sem hefur ótakmarkaðan nýtingartíma eða er ekki enn tiltæk til notkunar og aðeins er hægt að prófa hvort sú eign hafi virðisrýrnað sem hluti af fjárskapandi einingu er þess einnig krafist í 10. lið að einingin sé virðisrýrnunarpröfuð árlega.

90. Fjárskapandi eining sem viðskiptavild hefur verið skipt á skal virðisrýrnunarpröfuð árlega og ætíð þegar vísbending er fyrir hendi um að einingin hafi virðisrýrnað með því að bera saman bókfært verð einingarinnar að meðtalinni viðskiptavild og endurheimtanlega fjárhæð einingarinnar. Ef endurheimtanleg fjárhæð einingarinnar er hærri en bókfært verð einingarinnar skal einingin og viðskiptavildin sem skipt var á eininguna ekki talin hafa virðisrýrnað. Ef bókfært verð einingarinnar er hærri en endurheimtanleg fjárhæð einingarinnar skal einingin færa virðisrýrnunartapið í samræmi við 104. lið.

Hlutdeild minnihluta

91. Viðskiptavild sem færð er við sameiningu fyrirtækja sýnir viðskiptavild sem yfirtekin er af móðurfélagi byggt á eignarhlutfalli móðurfélagsins frekar en fjárhæð viðskiptavildar sem stjórnað er af móðurfélaginu vegna sameiningar fyrirtækjanna í samræmi við IFRS-staðal 3. Viðskiptavild sem rekja má til hlutdeildar minnihluta er því ekki færð í samstæðureikningskil móðurfélagsins. Ef viðskiptavild hefur verið skipt á hlutdeild minnihluta í fjárskapandi einingu í samræmi við þetta samanstendur bókfært verð þeirrar einingar af:

- a) bæði hlutdeild móðurfélagsins og hlutdeild minnihlutans í aðgreinanlegum hreinum eignum einingarinnar

og

- b) hlutdeild móðurfélagsins í viðskiptavild.

Hluti endurheimtanlegrar fjárhæðar fjárskapandi einingar sem ákvörðuð er í samræmi við þennan staðal er þó rekjanleg til hlutdeildar minnihluta í viðskiptavild.



## IAS 36

92. Af því leiðir að til að virðisrýrnunarprófa fjárskapandi einingu með viðskiptavild sem er ekki að öllu leyti í eigu móðurfélagsins er bókfært verð einingarinnar nafnleiðrétt áður en það er borið saman við endurheimtanlega fjárhæð. Þetta er gert með því að uppfæra bókfært verð viðskiptavildar sem skipt er á eininguna til að taka til viðskiptavildar hlutdeildar minnihlutans. Þetta nafnleiðréttá bókfærða verð er svo borið saman við endurheimtanlega fjárhæð einingarinnar til að ákvarða hvort fjárskapandi einingin hafi rýrnað að virði. Ef það hefur gerst skiptir einingin virðisrýrnunartapinu fyrst í samræmi við 104. lið til að lækka bókfært verð viðskiptavildar sem skipt er á eininguna.
93. Vegna þess að viðskiptavild er aðeins færð að því marki sem nemur eignarhluta móðurfélagsins er virðisrýrnunartapi sem tengist viðskiptavildinni þó skipt á milli þess sem rekja má til móðurfélagsins og þess sem rekja má til hlutdeildar minnihluta og aðeins hið fyrra er fært sem virðisrýrnunartap viðskiptavildar.
94. Ef heildarvirðisrýrnunartap sem tengist viðskiptavild er minna en sem nemur því sem fjárhæðin sem nafnleiðrétt bókfært verð fjárskapandi einingarinnar er hærra en endurheimtanleg fjárhæð hennar er þess krafist í 104. lið að umframfjárhæðinni sé skipt hlutfallslega á áðrar eignir einingarinnar á grundvelli bókfærðs verðs sérhverrar eignar í einingunni.
95. Skýringardæmi 7 skýrir virðisrýrnunarprófun fjárskapandi einingar með viðskiptavild sem er ekki að öllu leyti í eigu móðurfélags.

## Tímasetning virðisrýrnunarprófana

96. *Árlegt virðisrýrnunarpróf vegna fjárskapandi einingar sem viðskiptavild hefur verið skipt á má framkvæma hvenær sem er á árlegu tímabili að því tilskildu að prófunin sé framkvæmd á sama tíma ár hvert. Kanna má virðisrýrnun mismunandi fjárskapandi eininga á mismunandi tímum. Ef hluti eða öll viðskiptavild sem skipt var á fjárskapandi einingu var yfirtekin við sameiningu fyrirtækja á yfirstandandi árlega tímabilinu skal þó kanna virðisrýrnun þeirrar einingar fyrir lok yfirstandandi árlega tímabilsins.*
97. *Ef eignir sem fjárskapandi einingin samanstendur af og viðskiptavild hefur verið skipt á eru virðisrýrnunarprófaðar á sama tíma og einingin sem inniheldur viðskiptavildina skal virðisrýrnunarprófa þær á undan einingunni sem inniheldur viðskiptavildina. Á sama hátt ef fjárskapandi einingar sem samanstanda af flokki fjárskapandi eininga sem viðskiptavild hefur verið skipt á eru virðisrýrnunarprófaðar á sama tíma og einingaflokkurinn sem inniheldur viðskiptavildina skal virðisrýrnunarprófa einstakar einingar á undan einingaflokknum sem inniheldur viðskiptavildina.*
98. Þegar fjárskapandi eining sem viðskiptavild hefur verið skipt á er virðisrýrnunarprófuð kann að vera fyrir hendi vísbending um virðisrýrnun eignar innan einingarinnar sem inniheldur viðskiptavildina. Í slíkum tilvikum prófar einingin fyrst hvort eignin hafi orðið fyrir virðisrýrnunartapi og færir virðisrýrnunartap fyrir þá eign áður en hún prófar hvort virðisrýrnun hafi orðið á fjárskapandi einingunni sem inniheldur viðskiptavildina. Á sama hátt kann að vera fyrir hendi vísbending um að fjárskapandi eining innan flokks eininga sem inniheldur viðskiptavildina hafi virðisrýrnað. Í slíkum tilvikum prófar einingin fyrst hvort fjárskapandi einingin hafi orðið fyrir virðisrýrnunartapi og færir virðisrýrnunartap fyrir þá einingu áður en hún prófar hvort virðisrýrnun hafi orðið á einingaflokknum sem viðskiptavildinni er skipt á.
99. *Þó er heimilt að nota nýjasta útarlega útreikning á endurheimtanlegri fjárhæð fjárskapandi einingar sem viðskiptavild hefur verið skipt á sem gerður var á fyrra tímabili til að prófa hvort sú eining hafi rýrnað að virði á yfirstandandi tímabili að því tilskildu að öll eftirfarandi viðmið séu uppfyllt:*
- a) eignirnar og skuldarnar sem einingin samanstendur af hafa ekki breyst verulega frá því að endurheimtanleg fjárhæð var síðast reiknuð,*

*b) niðurstaða nýjasta útreiknings á endurheimtanlegri fjárhæð var fjárhæð sem var umtalsvert hærrí en bókfært verð einingarinnar*

*og*

*c) byggt á greiningu atburða sem hafa átt sér stað og aðstæðna sem hafa breyst frá nýjasta útreikningi á endurheimtanlegri fjárhæð eru líkurnar á því að gildandi ákvörðun á endurheimtanlegri fjárhæð sé lægri en gildandi bókfært verð einingarinnar hverfandi.*

#### Heildareignir fyrirtækis

100. Til heildareigna fyrirtækis teljast eignir samstæðu eða deilda eins og bygging þar sem höfuðstöðvar eða deild einingarinnar eru, tölvubúnaðarmiðstöð eða rannsóknarmiðstöð. Uppbygging einingar ákvarðar hvort eign falli að skilgreiningu þessa staðals á heildareignum fyrirtækis fyrir tiltekna, fjárskapandi einingu. Helstu einkenni heildareigna fyrirtækis eru að þær skapa ekki innstreymi handbærs fjár sem er óháð öðrum eignum eða eignaflokkum og bókfært verð þeirra er ekki unnt að rekja að fullu til fjárskapandi einingarinnar sem verið er að endurskoða.
101. Vegna þess að heildareignir fyrirtækis skapa ekki sérstakt innstreymi handbærs fjár er ekki unnt að ákvarða endurheimtanlega fjárhæð einstakrar, sameiginlegrar eignar nema stjórnendur hafi ákveðið að ráðstafa eigninni. Af því leiðir að við visbendingu um að sameiginleg eign hafi rýrnað að virði er endurheimtanleg fjárhæð ákvörðuð fyrir fjárskapandi eininguna eða flokk fjárskapandi eininganna sem sameiginlega eignin tilheyrir og hún borin saman við bókfært verð þessarar fjárskapandi einingar eða flokk fjárskapandi eininga. Virðisrýrnunartap er fært í samræmi við 104. lið.
102. *Við prófun á því hvort virðisrýrnun hafi orðið á fjárskapandi einingu skal eining skilgreina allar heildareignir fyrirtækis sem tengjast fjárskapandi einingunni sem verið er að endurskoða. Ef hluta bókfærðs verðs heildareignar:*
- a) er hægt að skipta á raunhæfan og samræmdan hátt á þá einingu skal einingin bera saman bókfært verð einingarinnar, að meðtöldum þeim hluta bókfærðs verðs sameiginlegu eignarinnar sem skipt er á eininguna, og endurheimtanlega fjárhæð hennar. Virðisrýrnunartap skal fært í samræmi við 104. lið.*
- b) er ekki hægt að skipta á raunhæfan og samræmdan hátt á þá einingu skal einingin:*
- i) bera saman bókfært verð einingarinnar, að frátalinni sameiginlegu eigninni, og endurheimtanlega fjárhæð hennar og færa virðisrýrnunartap í samræmi við 104. lið,*
- ii) skilgreina minnsta flokk fjárskapandi eininga sem inniheldur fjárskapandi eininguna, sem verið er að endurskoða, og unnt er að skipta hluta bókfærðs verðs á raunhæfan og samræmdan hátt*
- og*
- iii) bera saman bókfært verð þess flokks fjárskapandi eininga, þ.m.t. þann hluta bókfærðs verðs sameiginlegu eignarinnar sem skipt er á þann flokk eininga, og endurheimtanlega fjárhæð einingaflokksins. Virðisrýrnunartap skal fært í samræmi við 104. lið.*
103. Skýringardæmi 8 sýnir beitingu þessarar krafna á heildareignir fyrirtækis.

*Virðisrýrnunartap fjárskapandi einingar*

104. *Virðisrýrnunartap skal fært fyrir fjárskapandi einingu (mínsta flokk fjárskapandi eininga sem viðskiptavild eða sameiginlegri eign hefur verið skipt á) ef, og aðeins ef, endurheimtanleg fjárhæð einingarinnar (flokks eininganna) er lægri en bókfært verð einingarinnar (flokks eininganna) Virðisrýrnunartapinu skal skipt til að lækka bókfært verð eigna einingarinnar (flokka eininganna) í eftirfarandi röð:*

a) *fyrst til að lækka bókfært verð viðskiptavildar sem skipt er á fjárskapandi eininguna (flokk eininganna),*

*og*

b) *síðan á aðrar eignir einingarinnar (flokks eininganna) í hlutfalli við bókfært verð hvernar eignar í einingunni (flokki eininganna).*

*Þessar lækkanir á bókfærðu verði skulu meðhöndlaðar sem virðisrýrnunartöp einstakra eigna og færðar í samræmi við 60. lið.*

105. *Við skiptingu virðisrýrnunartaps í samræmi við 104. lið skal eining ekki lækka bókfært verð eignar niður fyrir það sem hæst er af:*

a) *gangvirði að frádregnum sölukostnaði (ef unnt er að ákvarða það),*

b) *notkunarvirði (ef unnt er að ákvarða það),*

*og*

c) *núll.*

*Fjárhæð virðisrýrnunartaps, sem hefði annars verið skipt á eignina, skal skipt í réttu hlutfalli á hinar eignir einingarinnar (flokk eininganna).*

106. Ef engin hagkvæm leið er til að meta endurheimtanlega fjárhæð sérhverrar eignar fjárskapandi einingar er í þessum staðli krafist handahófskenndrar skiptingar á virðisrýrnunartapi milli eigna einingarinnar, annarra en viðskiptavildar, vegna þess að allar eignir fjárskapandi einingar vinna saman.

107. Ef ekki er unnt að ákvarða endurheimtanlega fjárhæð einstakrar eignar (sjá 67. lið):

a) er virðisrýrnunartap fært á eignina ef bókfært verð hennar er hærra en það sem hærra er af gangvirði að frádregnum sölukostnaði og niðurstöðum skiptingaraðferðanna, sem lýst er í 104. og 105. lið,

*og*

b) ekkert virðisrýrnunartap er fært á eignina ef tengda, fjárskapandi einingin hefur ekki rýrnað að virði. Þetta á við jafnvel þó að gangvirði eignarinnar að frádregnum sölukostnaði sé lægra en bókfært verð hennar.

**Dæmi**

Vél hefur orðið fyrir skemmdum en virkar ennþá, þó ekki jafn vel og áður en hún skemmdist. Gangvirði vélarinnar að frádregnum sölukostnaði er lægra en bókfært verð hennar. Vélin skapar ekki sjálfstætt innstreymi handbærs fjár. Minnsti, skilgreinanlegi eignaflokkur, sem inniheldur vélina og skapar innstreymi handbærs fjár sem er að stærstum hluta óháð innstreymi handbærs fjár frá öðrum eignum, er framleiðslulínan sem vélin tilheyrir. Endurheimtanleg fjárhæð framleiðslulínunnar sýnir að framleiðslulínan í heild sinni hefur ekki rýrnað að virði.

1. forsenda: fjárhagsáætlanir/spár, sem stjórnendur hafa samþykkt, endurspeglja enga skuldbindingu stjórnenda til að endurnýja vélina.

*Endurheimtanlega fjárhæð vélarinnar er ekki umt að meta eina og sér vegna þess að notkunarvirði vélarinnar:*

a) *kann að vera annað en gangvirði hennar að frádregnum sölukostnaði,*

*og*

b) *er aðeins umt að ákvarða fyrir fjárskapandi eininguna sem vélin tilheyrir (framleiðslulínuna).*

*Framleiðslulínan hefur ekki rýrnað að virði. Þess vegna er ekkert virðisrýrnunartap fært á vélina. Samt sem áður getur verið að einingin þurfi að endurmeta afskriftatímabil eða afskriftaraðferð vélarinnar. Hugsanlega er þörf á styttra afskriftatímabili eða hraðari afskriftaraðferð til að endurspeglja það sem áætlað er að verði eftir af nýtingartíma vélarinnar eða nýtingarmynstri efnahagslegs ávinnings sem vænst er að einingin neyti.*

2. forsenda: fjárhagsáætlanir/spár, sem stjórnendur hafa samþykkt, endurspeglja skuldbindingu stjórnenda til að endurnýja vélina og selja hana í náinni framtíð. Sjóðstreymi af áframhaldandi notkun vélarinnar þar til henni er ráðstafað er metið sem óverulegt.

*Umt er að áætla að notkunarvirði vélarinnar liggja nærri gangvirði hennar að frádregnum sölukostnaði. Þess vegna er umt að ákvarða endurheimtanlega fjárhæð vélarinnar og ekkert tillit er tekið til fjárskapandi einingarinnar sem vélin tilheyrir (þ.e. framleiðslulínunnar). Af því að gangvirði vélarinnar að frádregnum sölukostnaði er lægra en bókfært verð hennar er virðisrýrnunartap fært á vélina.*

108. *Eftir að kröfum í 104. og 105. lið hefur verið fullnægt skal fera skuld vegna fjárhæðar sem eftir er af virðisrýrnunartapi á fjárskapandi einingu þá og því aðeins að gerð sé krafa um það í öðrum staðli.*

**BAKFÆRSLA VIRÐISRÝRNUNARTAPS**

109. Í 110.-116. lið eru settar fram kröfur um bakfærslu virðisrýrnunartaps sem fært var á eign eða fjárskapandi einingu á fyrri tímabilum. Í þessum kröfum er hugtakið „eign“ notað en kröfurnar gilda jafnt um einstaka eign eða fjárskapandi einingu. Viðbótarkröfur eru settar fram fyrir einstaka eign í 117.-121. lið, fyrir fjárskapandi einingu í 122. og 123. lið og fyrir viðskiptavild í 124. og 125. lið.
110. *Eining skal meta við hverja dagsetningu reikningsskila hvort einhverjar viðbendingar séu um að virðisrýrnunartap, sem fært var á eign aðra en viðskiptavild á fyrri tímabilum, sé e.t.v. ekki lengur til staðar eða hafi minnkað. Ef slík viðbending er fyrir hendi skal eining meta endurheimtanlega fjárhæð eignarinnar.*
111. *Við mat á því hvort einhverjar viðbendingar séu um að virðisrýrnunartap, sem fært var á eign aðra en viðskiptavild á fyrri tímabilum, sé e.t.v. ekki lengur fyrir hendi eða hafi minnkað skal eining a.m.k. taka tillit til eftirfarandi viðbendinga:*

*Ytri upplýsingar*

- a) markaðsverð eignarinnar hefur hækkað verulega á tímabilinu.
- b) verulegar breytingar, sem hafa jákvæð áhrif á einingu, hafa átt sér stað á tímabilinu eða munu eiga sér stað í náninni framtíð í tæknilegu, markaðslegu, efnahagslegu eða lagalegu umhverfi, sem einingin starfar í, eða á þeim markaði sem eign tilheyrir.
- c) markaðsvextir eða annað markaðshlutfall arðsemi fjárfestinga hefur lækkað á tímabilinu og þessar lækkunir munu líklega hafa áhrif á afvöxtunarstuðulinn sem notaður er til að reikna notkunarvirði eignar og hækka endurheimtanlega fjárhæð eignarinnar verulega.

*Innri upplýsingar*

- d) verulegar breytingar, sem hafa haft jákvæð áhrif á eininguna, hafa átt sér stað á tímabilinu eða vænst er að eigi sér stað í náninni framtíð að því marki eða eftir því á hvaða hátt eign er notuð eða vænst er að hún verði notuð. Þessar breytingar taka til kostnaðar, sem stofnað hefur verið til á tímabilinu til að bæta eða laga efnahagslegan árangur eignarinnar eða endurskipuleggja reksturinn, sem eignin tilheyrir.
- e) vísending er fyrir hendi í innri skýrslugerð sem gefur til kynna að efnahagslegur árangur eignarinnar sé eða verði betri en vænst hafði verið.
112. Vísendingar um hugsanlega lækkan virðisrýrnunartaps í 111. lið endurspeglar einkum vísendingarnar um hugsanlegt virðisrýrnunartap í 12. lið.
113. Ef vísending er um að virðisrýrnunartap, sem fært var á aðra eign en viðskiptavild, sé ekki lengur fyrir hendi eða hafi minnkað getur það gefið til kynna að endurskoða eða leiðrétta þurfi það sem eftir er af nýtingartíma, afskriftaraðferðinni eða hrakvirðinu í samræmi við þann staðal sem á við um eignina jafnvel þó að ekkert virðisrýrnunartap sé bakaftert vegna eignarinnar.
114. Virðisrýrnunartap, sem fært var á eign aðra en viðskiptavild á fyrri tímabilum, skal bakaftert þá og því aðeins að átt hafi sér stað breyting á því mati sem notað er til að úkvarða endurheimtanlega fjárhæð eignarinnar frá því að síðasta virðisrýrnunartap var fært. Í þeim tilvikum skal hækka bókfært verð eignarinnar að endurheimtanlegri fjárhæð með þeirri undantekningu sem lýst er í 117. lið. Sú hækkan er bakfærsla virðisrýrnunartaps.
115. Bakfærsla virðisrýrnunartaps endurspeglar aukna, áætlaða þjónustugetu eignar, annaðhvort vegna notkunar eða sölu, frá þeim degi þegar eining færði síðast virðisrýrnunartap af eigninni. Gerð er krafa í 130. lið að eining aðgreini þá breytingu á mati sem veldur hækkaninni á áætlaðri þjónustugetu. Dæmi um breytingar á mati eru:
- a) breyting á grundvelli endurheimtanlegrar fjárhæðar (þ.e. hvort endurheimtanleg fjárhæð sé byggð á gangvirði að frádregnum sölukostnaði eða notkunarvirði),
- b) ef endurheimtanleg fjárhæð var byggð á notkunarvirði, breyting á fjárhæð eða tímasetningu áætlaðs framtíðarsjóðstreymis eða á afvöxtunarstuðli
- eða
- c) ef endurheimtanleg fjárhæð var byggð á gangvirði að frádregnum sölukostnaði, breyting á mati einstakra þátta í gangvirði að frádregnum sölukostnaði.

116. Notkunarvirði eignar kann að verða herra en bókfært verð eignarinnar einfaldlega vegna þess að núvirði framtíðarinnstreymis handbærs fjár eykst eftir því sem þau færast nær. Þjónustugeta eignarinnar hefur þó ekki aukist. Þess vegna er virðisrýrnunartap ekki bókfært einungis vegna framrásar tímans (stundum kallað „lökning“ afvöxtunarsuðulsins) jafnvel þótt endurheimtanleg fjárhæð eignarinnar verði hærri en bókfært verð hennar.

*Bakfærsla virðisrýrnunartaps einstakrar eignar*

117. *Hækkað bókfært verð eignar annarrar en viðskiptavildar vegna bakfærslu virðisrýrnunartaps skal ekki vera herra en það bókfærða verð sem hefði verið ákvarðað (að frádregnum afskriftum) hefði ekkert virðisrýrnunartap verið fært á eignina á fyrri árum.*
118. Allar hækkanir á bókfærðu verði eignar annarrar en viðskiptavildar umfram bókfært verð, sem hefði verið ákvarðað (að frádregnum afskriftum) hefði ekkert virðisrýrnunartap verið fært á eignina á fyrri árum, eru endurmat. Við færslu slíks endur mats beittir eining þeim staðli sem á við um eignina.
119. *Bakfærslu virðisrýrnunartaps á eign aðra en viðskiptavild skal færa strax í rekstrarreikningi nema eignin sé bókfærð á endurmetinni fjárhæð samkvæmt öðrum staðli (t.d. í samræmi við endurmatlíkaníð í IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir). Bakfærsla alls virðisrýrnunartaps á endurmetinni eign skal meðhöndluð sem endurmatshækkun í samræmi við þann staðal.*
120. Bakfærsla virðisrýrnunartaps á endurmetinni eign er færð beint til hækkunar á eigin fé undir fyrirsögninni endurmatstreikningur. Að því marki sem virðisrýrnunartap af sömu endurmetnu eign var áður fært í rekstrarreikning er bakfærsla virðisrýrnunartaps þó einnig færð í rekstrarreikning.
121. *Eftir að bakfærsla virðisrýrnunartaps er færð skal leiðréttu afskriftagjaldfærslu vegna eignarinnar á framtíðartímabilum til að skipta endurmetnu bókfærðu verði eignarinnar að frádregnu hrakvirði (ef eitthvert er) á kerfisbundinn hátt á það sem eftir er af nýtingartíma hennar.*

*Bakfærsla virðisrýrnunartaps fjárskapandi einingar*

122. *Bakfærslu virðisrýrnunartaps fjárskapandi einingar skal skipta á eignir einingarinnar, að frátalinni viðskiptavild, í hlutfalli við bókfært verð þeirraigna. Þessar hækkanir á bókfærðu verði skulu meðhöndlaðar sem bakfærslur virðisrýrnunartaps af einstakri eign og færðar í samræmi við 119. lið.*
123. *Við skiptingu bakfærslu virðisrýrnunartaps af fjárskapandi einingu í samræmi við 122. lið skal bókfært verð eignar ekki hækkað umfram það sem lægra er af:*

*a) endurheimtanlegri fjárhæð (ef unnt er að ákvarða hana)*

*og*

*b) bókfærðu verði sem hefði verið ákvarðað (að frádregnum afskriftum) hefði ekkert virðisrýrnunartap verið fært á eignina á fyrri árum.*

*Fjárhæð bakfærslu virðisrýrnunartaps, sem hefði annars verið skipt á eignina, skal skipt í réttu hlutfalli á hinar eignir einingarinnar aðrar en viðskiptavild.*

*Bakfærsla virðisrýrnunartaps viðskiptavildar*

124. *Virðisrýrnunartap sem er fært vegna viðskiptavildar skal ekki bakfært á síðara tímabili.*
125. Samkvæmt IAS-staðli 38, *óefnislegar eignir*, er óheimilt að færa viðskiptavild sem myndast innan fyrirtækis. Líklegt er að hækkun á endurheimtanlegri fjárhæð viðskiptavildar á tímabilunum eftir að virðisrýrnunartap er fært vegna þeirrar viðskiptavildar sé hækkun á viðskiptavild sem myndast innan fyrirtækis fremur en bakfærsla á virðisrýrnunartapi sem fært var vegna yfirteknu viðskiptavildarinnar.

## UPPLÝSINGAR

126. *Eining skal birta eftirfarandi fyrir sérhvern eignaflokk:*
- a) *fjárhæð virðisrýrnunartaps, sem fært er í rekstrarreikning á tímabilinu, og þá sérlínu (sérlínur) í rekstrarreikningnum, sem þetta virðisrýrnunartap telst til,*
- b) *fjárhæð bakfærslu virðisrýrnunartaps, sem fært er í rekstrarreikning á tímabilinu, og þá sérlínu (sérlínur) í rekstrarreikningnum, sem þetta virðisrýrnunartap telst til.*
- c) *fjárhæð virðisrýrnunartaps á endurmetnum eignum, sem fært er beint á eigið fé á tímabilinu,*
- d) *fjárhæð bakfærslu virðisrýrnunartaps á endurmetnum eignum, sem fært er beint á eigið fé á tímabilinu.*
127. Eignaflokkur er hópur eigna sem eru sambærilegar að gerð og notaðar á sambærilegan hátt í rekstri einingarinnar.
128. Upplýsingarnar, sem gerð er krafa um í 126. lið, má setja fram með öðrum upplýsingum sem greint er frá fyrir þann eignaflokk. Þessar upplýsingar mega t.d. vera innifaldar í afstemmingu bókfærðs verðs varanlegra rekstrarfjármuna í upphafi og við lok tímabils eins og gerð er krafa um í IAS-staðli 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*.
129. *Eining sem gerir starfsþáttaskýrslur í samræmi við IAS-staðal 14, starfsþáttaskýrslur, skal greina frá eftirfarandi fyrir sérhvern starfsþátt sem gera þarf skil á samkvæmt aðalskýrslusniði einingarinnar:*
- a) *fjárhæð virðisrýrnunartaps sem fært er í rekstrarreikning og beint á eigið fé á tímabilinu,*
- b) *fjárhæð bakfærslu virðisrýrnunartaps sem fært er í rekstrarreikning og beint á eigið fé á tímabilinu.*
130. *Eining skal birta eftirfarandi fyrir sérhvert verulegt virðisrýrnunartap sem fært er eða bakfært á tímabilinu vegna einstakrar eignar, þ.m.t. viðskiptavild eða fjárskapandi eining:*
- a) *þá atburði og aðstæður, sem leiddu til færslu eða bakfærslu virðisrýrnunartapsins,*
- b) *fjárhæð virðisrýrnunartapsins, sem var fært eða bakfært,*

- c) *að því er varðar einstaka eign:*
- i) *eðli eignarinnar*
- og*
- ii) *frásagnarskylda starfsþáttinn sem eignin tilheyrir miðað við aðalskýrslusnið einingarinnar ef einingin gerir starfsþáttaskýrslu í samræmi við IAS-staðal 14.*
- d) *að því er varðar fjárskapandi einingu:*
- i) *lýsingu á fjárskapandi einingunni (s.s. hvort hún er vörulína, verksmiðja, starfsemi, landssvæði, starfsþáttur, sem gera þarf skil á, eins og skilgreint er í IAS-staðli 14),*
- ii) *fjárhæð virðisrýrnunartaps, sem fært er eða bakfært eftir eignaflokki, og ef einingin gerir starfsþáttaskýrslu í samræmi við IAS-staðal 14, eftir frásagnarverðum starfsþætti, sem gera þarf skil á, samkvæmt aðalskýrslusniði fyrirtækisins*
- og*
- iii) *ef samanlagðar eignir til að skilgreina fjárskapandi einingu hafa breyst frá fyrra mati á endurheimtanlegri fjárhæð (ef einhver er) fjárskapandi einingarinnar skal lýsa núverandi og fyrri aðferð við að leggja saman eignir og ástæðunum fyrir breytingunni á því hvernig fjárskapandi einingin er skilgreind,*
- e) *hvort endurheimtanleg fjárhæð eignarinnar (fjárskapandi einingarinnar) er gangvirði að fráðregnum sölukostnaði eða notkunarvirði,*
- f) *grunninn sem notaður er til að ákvarða gangvirði að fráðregnum sölukostnaði (s.s. hvort að gangvirði hafi verið ákvarðað með hliðsjón af virkum markaði) ef endurheimtanleg fjárhæð er gangvirði að fráðregnum sölukostnaði,*
- g) *afvæxtunarstuðullinn eða afvæxtunarstuðlana sem notaðir eru í núverandi mati og fyrra mati (ef það er fyrir hendi) á notkunarvirði ef endurheimtanleg fjárhæð er notkunarvirði.*
131. *Eining skal birta eftirfarandi upplýsingar fyrir samanlagt virðisrýrnunartap og samanlagðar bakfærslur virðisrýrnunartaps sem færðar eru á tímabili sem engar upplýsingar eru birtar fyrir í samræmi við 130. lið:*
- a) *helstu eignaflokka sem verða fyrir áhrifum af virðisrýrnunartapi og helstu eignaflokka sem verða fyrir áhrifum af bakfærslu virðisrýrnunartaps,*
- b) *helstu atburði og aðstæður, sem leiddu til færslu þessa virðisrýrnunartaps eða bakfærslu virðisrýrnunartapsins.*
132. *Eining er hvött til þess að greina frá forsendum sem notaðar eru til að ákvarða endurheimtanlega fjárhæð eigna (fjárskapandi einginga) á tímabilinu. Í 134. lið er þess þó krafist að eining birti upplýsingar um matið sem notað er til að meta endurheimtanlega fjárhæð fjárskapandi einingar þegar viðskiptavild eða óefnisleg eign með ótakmarkaðan nyttingartíma er innifalin í bókferðu verði einingarinnar.*
133. *Ef hluta viðskiptavildar sem yfirtekin er við sameiningu fyrirtækja á tímabilinu hefur ekki verið skipt á fjárskapandi einingu (eignaflokk) í samræmi við 84. lið á reikningsskiladegi skal fjárhæð óskiptu viðskiptavildarinnar birt ásamt ástæðum þess að fjárhæðinni hefur ekki verið skipt.*



Mat notað til að meta endurheimtanlegar fjárhæðir fjárskapandi eininga sem innihalda viðskiptavild eða óefnislegra eigna með ótakmarkaðan nýtingartíma

134. Eining skal birta upplýsingarnar sem krafist er í a-f-lið fyrir sérhverja fjárskapandi einingu (einingaflokk) þar sem bókaert verð viðskiptavildar eða óefnislegra eigna með ótakmarkaðan nýtingartíma sem skipt er á þá einingu (einingaflokk) er verulegt í samanburði við bókaert heildarverð viðskiptavildar eða óefnislegra eigna með ótakmarkaðan nýtingartíma einingarinnar:

- a) bókaert verð viðskiptavildar sem skipt er á eininguna (einingaflokkinn),
- b) bókaert verð óefnislegra eigna með ótakmarkaðan nýtingartíma sem skipt er á eininguna (einingaflokkinn),
- c) á hvaða grundvelli endurheimtanleg fjárhæð einingarinnar (einingaflokksins) hefur verið ákvörðuð á (þ.e. notkunarvirði eða gangvirði að frádregnum sölukostnaði),
- d) Ef endurheimtanleg fjárhæð einingar (einingaflokks) er byggð á notkunarvirði:
  - i) lýsingu á þeim lykilsorsendum sem stjórnendur hafa byggt sjóðstreymisspár sínar á fyrir tímabilið sem nýjustu fjárhagsáætlunir-/spár ná yfir. Lykilsorsendur eru þær sem endurheimtanleg fjárhæð einingarinnar (einingaflokksins) er næmest fyrir,
  - ii) lýsingu á nálgun stjórnenda við ákvörðun á því virði sem sett er á sérhverja lykilsorsendu hvort sem þetta virði endurspeglar fyrri reynslu eða, ef við á, samræmist ytri upplýsingum og, ef svo er ekki, hvernig og hvers vegna það er ólíkt fyrri reynslu eða ytri upplýsingum,
  - iii) tímabilið sem stjórnendur hafa gert sjóðstreymisspár fyrir og byggðar eru á fjárhagsáætlunum-/spám sem stjórnendur hafa samþykkt, og, þegar tímabil sem er lengra en fimm ár er notað fyrir fjárskapandi einingu (einingaflokk), útskýringu á því hvers vegna rök eru færð fyrir lengra tímabili,
  - iv) vaxtarhraðann sem notaður er til að framreikna sjóðstreymisspár fram yfir tímabilið sem nýjustu fjárhagsáætlunir-/spár ná yfir og rökin fyrir því að nota vaxtarhraða sem er meiri en langtímaeðalvaxtarhraði varanna, atvinnugreinanna eða landsins eða landanna sem einingin starfar í eða markaðarins sem einingin (einingaflokkurinn) tilheyrir,
  - v) afvöxtunarstuðullinn eða stuðlana sem gilda fyrir sjóðstreymisspárnar,
- e) aðferðina sem notuð er til að ákvarða gangvirði að frádregnum sölukostnaði ef endurheimtanleg fjárhæð einingarinnar (einingaflokksins) er byggð á gangvirði að frádregnum sölukostnaði. Ef gangvirði að frádregnum sölukostnaði er ekki ákvarðað út frá sannreynanlegu markaðsverði einingarinnar (einingaflokksins) skal einnig birta eftirfarandi upplýsingar:
  - i) lýsingu á sérhverri lykilsorsendu sem stjórnendur hafa byggt ákvörðun sína á gangvirði að frádregnum sölukostnaði á. Lykilsorsendur eru þær sem endurheimtanleg fjárhæð einingarinnar (einingaflokksins) er næmest fyrir,
  - ii) lýsingu á nálgun stjórnenda við ákvörðun á því virði sem sett er á sérhverja lykilsorsendu hvort sem þetta virði endurspeglar fyrri reynslu eða, ef við á, samræmist ytri upplýsingum og, ef svo er ekki hvernig og hvers vegna það er ólíkt fyrri reynslu eða ytri upplýsingum,

- f) ef raunhæf, möguleg breyting á lykilsösendu sem stjórnendur hafa byggt ákvörðun sína á endurheimtanlegri fjárhæð einingarinnar (einingaflokksins) á, myndi valda því að bókfært verð einingarinnar (einingaflokksins) yrði hærra en endurheimtanlegt bókfært verð:
- i) fjárhæðin sem endurheimtanleg fjárhæð einingarinnar (einingaflokksins) er umfram bókfært verð hennar,
  - ii) virði lykilsösendna,
  - iii) fjárhæðina sem virði lykilsösendna verður að breytast um eftir að áhrif þeirrar breytingar á aðrar breytur sem notaðar eru til að meta endurheimtanlega fjárhæð hafa verið meðtalin svo að endurheimtanleg fjárhæð einingarinnar (einingaflokksins) verði jöfn bókfærðu verði hennar.
135. Ef hluta eða öllu bókfærðu verði viðskiptavildar eða óefnislegra eigna með ótakmarkaðan nýtingartíma er skipt á fleiri en eina fjárskapandi einingu (einingaflokk) og fjárhæðin sem þannig er skipt á hverja einingu (einingaflokk) er ekki veruleg í samanburði við bókfært heildarverð viðskiptavildar eða óefnislegra eigna með ótakmarkaðan nýtingartíma, skal greint frá því ásamt samanlögðu bókfærðu verði viðskiptavildar eða óefnislegra eigna með ótakmarkaðan nýtingartíma sem skipt er á þær einingar (einingaflokka). Að auki ef endurheimtanlegar fjárhæðir þessara eininga (einingaflokka) eru byggðar á sömu lykilsösendu eða -forsendum og samanlagt bókfært verð viðskiptavildar eða óefnislegra eigna með ótakmarkaðan nýtingartíma sem skipt er á þær er veruleg í samanburði við bókfært heildarverð viðskiptavildar einingarinnar eða óefnislegra eigna með ótakmarkaðan nýtingartíma skal einingin greina frá því ásamt:
- a) samanlögðu bókfærðu verði viðskiptavildar sem skipt er á þessar einingar (einingaflokka).
  - b) samanlögðu bókfærðu verði óefnislegra eigna með ótakmarkaðan nýtingartíma sem skipt er á einingarnar (einingaflokkana),
  - c) lýsingu á lykilsösendu eða -forsendum,
  - d) lýsingu á nálgun stjórnenda við ákvörðun á því virði sem sett er á sérhverja lykilsösendu eða forsöndur hvort sem þetta virði endurspeglar fyrri reynslu eða, ef við á, samræmist ytri upplýsingum og, ef svo er ekki, hvernig og hvers vegna það er ólíkt fyrri reynslu eða ytri upplýsingum,
  - e) ef raunhæf, möguleg breyting á lykilsösendu eða -forsendum myndi valda því að samanlagt bókfært verð eininganna (einingaflokkanna) yrði hærra en samanlögð endurheimtanleg fjárhæð þeirra:
    - i) fjárhæðina sem samanlagðar endurheimtanlegar fjárhæðir eininganna (einingaflokkanna) er umfram bókfært verð þeirra,
    - ii) virði lykilsösendu eða -forsendna,
    - iii) fjárhæðina sem virði lykilsösendu eða -forsendna verður að breytast um eftir að áhrif þeirrar breytingar á aðrar breytur sem notaðar eru til að meta endurheimtanlega fjárhæð hafa verið meðtalin svo að samanlögð endurheimtanleg fjárhæð eininganna (einingaflokkanna) verði jöfn samanlögðu bókfærðu verði þeirra.
136. Nýjasta ítarlega útreikning, gerðan á fyrra tímabili, á endurheimtanlegri fjárhæð fjárskapandi einingar (einingaflokks) má í samræmi við 24. eða 99. lið yfirfæra og nota við virðisrýrnunarprófun þeirrar einingar (einingaflokks) á yfirstandandi tímabili að því tilskildu að tiltekin viðmið séu uppfyllt. Ef sú er raunin tengjast upplýsingarnar um eininguna (einingaflokkinn) sem eru teknar með í upplýsingarnar sem krafist er í 134. og 135. lið yfirfæra útreikningnum á endurheimtanlegri fjárhæð.

IAS 36

137. Skýringardæmi 9 sýnir upplýsingarnar sem krafist er í 134. og 135. lið.

**BRÁDABIRGDAÁKVÆÐI OG GILDISTÖKUDAGUR**

138. *Ef eining kys í samræmi við 85. lið í IFRS-staðli 3, sameining fyrirtækja, að beita IFRS-staðli 3 frá degi sem er fyrr en gildistökudagarnir, sem settir eru fram í 78.-84. lið í IFRS-staðli 3, skal hún einnig beita þessum staðli framvirkrt frá sama degi.*
139. *Að öðru leyti skal eining beita þessum staðli:*
- a) *á viðskiptavild og óefnislegar eignir sem eru yfirteknar við sameiningu fyrirtækja þar sem dagsetning samningsins er 31. mars 2004 eða síðar,*
- og*
- b) *á allar aðrar eignir framvirkrt frá upphafi fyrsta árlega tímabilsins sem hefst 31. mars 2004 eða síðar.*
140. *Einingar, sem 139. liður gildir um, eru hvattar til að fara að kröfum þessa staðals fyrir gildistökudagana sem tilgreindir eru í 139. lið. Ef eining fer á hinn bóginn að kröfum þessa staðals fyrir gildistökudagana skal hún einnig beita IFRS-staðli 3 og IAS-staðli 38, óefnislegir eignir, (eftir endurskoðun 2004) samhliða.*

**AFTURKÖLLUN IAS-STADALS 36 (ÚTG. 1998)**

141. Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 36, virðisrymnun eigna (útg. 1998).

—

## VIÐBÆTIR A

## Notkun núvirðisaðferðar til að meta notkunarvirði

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti staðalsins. Í honum eru frekari leiðbeiningar um notkun núvirðisaðferðar við mat á notkunarvirði. Þó að í leiðbeiningunum sé hugtakið „eign“ notað, gildir það jafnt um eignaflokk sem myndar fjárskapandi einingu.

## Hlutar núvirðismats

A1. Saman skýra eftirfarandi þættir efnahagslegan mismun á milli eigna:

- a) mat á framtíðarsjóðstreyminu, eða í tilvikum sem eru flóknari, röð framtíðarsjóðstreyma, sem einingin væntir að fá af eigninni,
  - b) væntingar um hugsanlegar breytingar á fjárhæð eða tímasetningu þessa sjóðstreymis,
  - c) tímavirði peninga táknað með núverandi áhættulausum markaðsvöxtum,
  - d) verð þess að taka á sig óvissuna sem felst í eigninni,
- og
- e) aðrir þættir, sem stundum er ekki hægt að auðkenna (eins og lausafjárskortur), sem markaðsaðilar myndu endurspegla í verðlagningu framtíðarsjóðstreymis sem einingin væntir að fá af eigninni.

A2. Í þessum viðbæti eru bornar saman tvær aðferðir við að reikna núvirði sem hvora má nota til að meta notkunarvirði eignar eftir aðstæðum. Samkvæmt „hefðbundinni“ aðferð eru leiðréttingar vegna þátta í b-e-liðum sem lýst er í lið A1 innifaldar í afvöxtunarstuðlinum. Samkvæmt aðferðinni fyrir „vænt sjóðstreymi“ valda þættirnir í b-, d- og e-lið leiðréttingum þegar vænt sjóðstreymi er reiknað leiðrétt vegna áhættu. Hvaða aðferð sem eining notar til að endurspegla væntingar um hugsanlegar breytingar á fjárhæð eða tímasetningu framtíðarsjóðstreymis skal niðurstaðan endurspegla vænt núvirði framtíðarsjóðstreymis, þ.e. vegið meðaltal allra hugsanlegra niðurstaðna.

## Meginreglur

A3. Aðferðirnar sem notaðar eru til að meta framtíðarsjóðstreymi og vexti eru mismunandi eftir aðstæðum, eftir því hverjar aðstæður eignarinnar sem um ræðir eru. Eftirfarandi meginreglur stýra hvers konar beitingu núvirðisaðferðar við mat á eignum:

- a) Vextir sem notaðir eru til að afvaxta sjóðstreymi skulu endurspegla forsendur sem eru í samræmi við þær sem felast í vænta sjóðstreyminu. Að öðrum kosti eru áhrif sumra forsendna tvítalin eða litið er fram hjá þeim. T.d. gæti afvöxtunarstuðli sem nemur 12% verið beitt á samningsbundið sjóðstreymi lánveitingar. Sá stuðull endurspeglar væntingar um vanskil í framtíðinni á lánun með tiltekin einkenni. Þennan sama 12% stuðul skal ekki nota til að afvaxta vænt sjóðstreymi vegna þess að það streymi endurspeglar þegar ályktanir um vanskil í framtíðinni.
- b) Vænt sjóðstreymi og afvöxtunarstuðlar skulu vera laus við hlutdrægni og þætti sem eru ótengdir eigninni sem um ræðir. T.d. skapar vanmat, sem gert er af ásettu ráði, á væntu sjóðstreymi til að auka sýndararðsemi í framtíðinni hlutdrægni í matinu.
- c) Vænt sjóðstreymi eða afvöxtunarstuðlar skulu endurspegla allar hugsanlegar niðurstöður frekar en líklegustu lágmarks- eða hámarksfjárhæðina staka.

**Hefðbundin aðferð og aðferð fyrir vænt sjóðstreymi til að ákvarða núvirði***Hefðbundin aðferð*

A4. Venjan er við beitingu núvirðis í reikningsskilum að nota eitt áætlað sjóðstreymi og einn afvöxtunarstuðul, oft lýst sem „stuðlinum sem er í réttu hlutfalli við áhættuna“. Hefðbundna aðferðin gerir í raun ráð fyrir að viðtekin regla um einn afvöxtunarstuðul geti tekið til allra væntinga um framtíðarsjóðstreymi og viðeigandi áhættustuðuls. Því leggur hefðbundna aðferðin mesta áherslu á val afvöxtunarstuðulsins.

A5. Í sumum tilvikum, eins og þeim þar sem hægt er að fylgjast með sambærilegum eignum á markaðinum, er tiltölulega einfalt að beita hefðbundinni aðferð. Fyrir eignir með samningsbundið sjóðstreymi er það í samræmi við þann hátt sem þátttakendur á markaði hafa við að lýsa eignum, eins og t.d. „12% skuldabréf“.

A6. Verið getur að hefðbundna aðferðin fjalli þó ekki á viðeigandi hátt um sum flókin vandamál við mat eins og mat ófjárhagslegra eigna þar sem enginn markaður eða sambærilegur hlutur er til fyrir hlutinn. Ítarleg leit að „stuðlinum sem er í réttu hlutfalli við áhættuna“ þarfnast greiningar á a.m.k. tveimur liðum – eign sem til er á markaði og hefur vexti sem hafa verið mældir og eigninni sem verið er að meta. Viðeigandi afvöxtunarstuðul fyrir sjóðstreymið sem verið er að meta verður að álykta útfra mælanlegum vöxtum á hinn eigninni. Til að hægt sé að draga þá ályktun verða eiginleikar sjóðstreymis hinnar eignarinnar að vera svipaðir og hjá eigninni sem verið er að meta. Því verður sá sem metur að gera eftirfarandi:

- a) skilgreina sjóðstreymið sem verður afvaxtað,
- b) skilgreina aðra eign á markaðinum sem virðist hafa svipaða sjóðstreymiseiginleika,
- c) bera saman sjóðstreymi frá báðum liðunum til að tryggja að þau séu svipuð (eru þau bæði t.d. samningsbundin sjóðstreymi eða er annað samningsbundið og hitt áætlað sjóðstreymi?),
- d) meta hvort til staðar sé þáttur í öðrum liðnum sem er ekki til staðar í hinum (er t.d. erfiðara að breyta öðrum í handbært fé (e. less liquid) en hinum?)

og

- e) meta hvort líklegt sé að bæði sjóðstreymi hegði sér (þ.e. breytist) á svipaðan hátt við breytilegar efnahagsaðstæður.

*Aðferð fyrir vænt sjóðstreymi*

A7. Aðferðin fyrir vænt sjóðstreymi er í sumum tilvikum áhrifaríkara tæki til mats en hefðbundna aðferðin. Þegar mat er unnið notar aðferðin um vænt sjóðstreymi allar væntingar um hugsanlegt sjóðstreymi í stað líklegasta sjóðstreymis. Sjóðstreymi gæti t.d. verið 100 GE, 200 GE eða 300 GE og líkurnar á því verið 10%, 60%, og 30% fyrir hvert þeirra. Vænt sjóðstreymi er 220 GE. Aðferðin fyrir vænt sjóðstreymi er því ólík hefðbundnu aðferðinni að því leyti að hún leggur áherslu á beina greiningu á sjóðstreyminu sem um ræðir og afdráttarlausari yfirlýsingu þeirra forsendna sem notaðar eru við matið.

- A8. Aðferðin fyrir vænt sjóðstreymi heimilar einnig notkun núvirðisaðferða þegar tímasetning sjóðstreymis er óviss. Sjóðstreymi að upphæð 1000 GE gæti t.d. verið móttekið á einu ári, tveimur árum eða þremur árum og líkurnar á því verið 10%, 60%, og 30% fyrir hvert þeirra. Dæmið hér á eftir sýnir útreikning vænts núvirðis við þær aðstæður.

Núvirði 1000 GE á 1 ári með 5% afvöxtun	GE952.38	
Líkur	10.00%	GE95.24
Núvirði 1000 GE á 2 árum með 5,25% afvöxtun	GE902.73	
Líkur	60.00%	GE541.64
Núvirði 1000 GE á 3 árum með 5,50% afvöxtun	GE851.61	
Líkur	<u>30.00%</u>	<u>GE255.48</u>
Vænt núvirði		<u>GE892.36</u>

- A9. Vænt núvirði að upphæð 892.36 GE er ólíkt hefðbundnu hugmyndinni um besta mat að upphæð 902.73 GE (60% líkur). Hefðbundinn útreikningur á núvirði sem beitt væri á þetta dæmi þarfnæðist ákvörðunar um hvaða hugsanlegu tímasetningu sjóðstreymis ætti að nota og myndi því í samræmi við það ekki endurspegla líkurnar á öðrum tímasetningum. Þetta er vegna þess að afvöxtunarskipti í hefðbundnum útreikningi á núvirði getur ekki endurspeglad óvissa tímasetningu.
- A10. Notkun líkinda er mikilvægur þáttur í aðferðinni fyrir vænt sjóðstreymi. Þeirri spurningu hefur verið varpað fram hvort það að setja líkur á afar huglægt mat gefi til kynna meiri nákvæmni en í raun er til staðar. Við rétta beiting hefðbundnu aðferðarinnar (eins og henni er lýst í lið A6) er þó gerð krafa um sama mat og huglægni án þess að veita gagnsæi reikningsaðferða sem aðferðin fyrir vænt sjóðstreymi veitir.
- A11. Mat sem er unnið samkvæmt gildandi venjum tekur oft óformlega til þátta vænts sjóðstreymis. Að auki standa endurskoðendur oft frammi fyrir þörfinni á því að meta eign útfrá takmörkuðum upplýsingum um líkurnar á hugsanlegu sjóðstreymi. Endurskoðandi gæti t.d. staðið frammi fyrir eftirfarandi aðstæðum:
- áætluð fjárhæð er einhversstaðar á milli 50 GE og 250 GE en engin fjárhæð á því sviði er líklegri en önnur. Byggt á þessum takmörkuðu upplýsingum er áætlað vænt sjóðstreymi 150 GE  $[(50 + 250)/2]$ .
  - áætluð fjárhæð er einhversstaðar á milli 50 GE og 250 GE og líklegasta fjárhæðin er 100 GE. Líkurnar sem tengdar eru hverri fjárhæð eru þó óþekktar. Byggt á þessum takmörkuðu upplýsingum er áætlað vænt sjóðstreymi 133.33 GE  $[(50 + 100 + 250)/3]$ .
  - áætluð fjárhæð verður 50 GE (10% líkur), 250 GE (30% líkur) eða 100 GE (60% líkur). Byggt á þessum takmörkuðu upplýsingum er áætlað vænt sjóðstreymi 140 GE  $[(50 \times 0.10) + (250 \times 0.30) + (100 \times 0.60)]$ .
- Í sérhverju tilviki er líklegt að áætlað vænt sjóðstreymi gefi betra mat á notkunarvirði en lágmarks-, líklegasta eða hámarksfjárhæðin ein og sér.
- A12. Beiting aðferðarinnar fyrir vænt sjóðstreymi er háð kostnaðar- og ábatahömlu. Í sumum tilvikum kann eining að hafa aðgang að yfirgrípsmiklum gögnum og geta unnið margar sjóðstreymisaðstæður. Í öðrum tilvikum getur verið að eining geti ekki unnið meira en almennar upplýsingar um breytileika sjóðstreymis án þess að stofna til verulegs kostnaðar. Einingin þarf að halda jafnvægi milli kostnaðarins við að afla viðbótarupplýsinga og þess aukna áreiðanleika sem upplýsingarnar gefa matinu.

## IAS 36

- A13. Því hefur verið haldið fram að aðferðir fyrir vænt sjóðstreymi séu ekki viðeigandi til að meta stakan lið eða lið þar sem fjöldi hugsanlegra niðurstaðna eru takmarkaðar. Því til stuðnings er gefið dæmi um eign með tvær hugsanlegar niðurstöður: 90% líkur á því að sjóðstreymi verði 10 GE og 10% líkur á því að sjóðstreymi verði 1000 GE. Bent er á að vænt sjóðstreymi í þessu dæmi er 109 GE og það gagnrýnt að niðurstaðan sýni hvoruga fjárhæðina sem kann að verða greidd að lokum.
- A14. Yfirlýsingar eins og sú hér á undan endurspeгла ósætti um markmið matsins. Ef markmiðið er að telja saman kostnaðinn sem stofnað verður til getur verið að vænt sjóðstreymi gefi ekki hlutfallslega áreiðanlegt mat á væntanlegum kostnaði. Þessi staðall fjallar hins vegar um mat á endurheimtanlegri fjárhæð eignar. Endurheimtanleg fjárhæð eignarinnar í þessu dæmi er líklega ekki 10 GE jafnvel þó að það sé líklegasta sjóðstreymið. Það er vegna þess að mat á 10 GE tekur ekki til óvissunnar í sjóðstreyminu við matið á eigninni. Þess í stað er óvísst sjóðstreymi sett fram eins og það væri vissst sjóðstreymi. Engin skynsamlega rekin eining myndi selja eign með þessa eiginleika fyrir 10 GE.

## Afvöxtunarstuðull

- A15. Hvaða aðferð sem eining notar til að meta notkunarvirði eignar skulu vextirnir sem notaðir eru til að afvaxta sjóðstreymi ekki endurspeгла áhættu sem vænt sjóðstreymi hefur verið leiðrétt vegna. Að öðrum kosti eru áhrif sumra forsendna tvítalin.
- A16. Þegar stuðull, tengdur sérstakri eign, fæst ekki beint af markaðnum notar fyrirtæki staðgengla til að meta afvöxtunarstuðulinn. Tilgangurinn er að áætla, að svo miklu leyti sem það er unnt, markaðsmat á:
- a) tímavirði peninga á þeim tímabilum sem um er að ræða fram að því að nýtingartíma eignarinnar lýkur,
- og
- b) þáttunum í b-, d- og e-lið sem lýst er í lið A1 að því marki sem þeir þættir hafa ekki valdið leiðréttingum þegar vænt sjóðstreymi er reiknað.
- A17. Eining getur tekið tillit til eftirfarandi stuðla sem upphafspunkts við gerð slíks mats:
- a) vegins meðaltalskostnaðar fjármagns einingar sem er ákvarðaður með aðferðum eins og líkaninu um verðlagningu eigna,
  - b) jaðarvaxtakjara einingarinnar
- og
- c) annarra markaðsvaxtakjara.
- A18. Þessa stuðla verður þó að aðlaga:
- a) til að endurspeгла hvernig markaðurinn myndi meta sértæka áhættu sem tengist væntu sjóðstreymi eignarinnar
- og
- b) til að skilja undan áhættu sem skiptir ekki máli fyrir vænt sjóðstreymi eignarinnar eða sem vænt sjóðstreymi hefur verið lagfært vegna.

Tillit skal tekið til áhættu eins og þeirrar sem tengist tilteknu landi, gjaldmiðli, og verði.

- A19. Afvöxtunarstuðullinn er óháður fjármagnsupbyggingu einingarinnar og því hvernig einingin fjármagnaði kaup á eigninni vegna þess að framtíðarsjóðstreymi, sem vænst er að myndist vegna eignar, er ekki háð því hvernig einingin fjármagnaði kaup á eigninni.
- A20. Í 55. lið er gerð krafa um það að afvöxtunarstuðullinn sem notaður er sé hlutfall fyrir skatta. Þegar hlutfallið sem notað er til að meta afvöxtunarstuðulinn er reiknað út eftir skatta er sá útreikningur leiðréttur þannig að hann endurspegli hlutfall fyrir skatta.
- A21. Eining notar venjulega einn afvöxtunarstuðul fyrir mat á notkunarvirði eignar. Eining notar þó sérstaka afvöxtunarstuðla fyrir mismunandi framtíðartímabil þar sem notkunarvirði er háð mismunandi áhættu á mismunandi tímabilum eða vaxtaskilmálum.
-



## VIÐBÆTIR B

## Breytingar á IAS-staðli 16

Breytingunum í þessum viðbæti skal beitt þegar eining beitir IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir (endurskoðaður 2003). IAS-staðall 36, virðisrýrnun eigna (endurskoðaður 2004) leysir hann af hölmum þegar hann tekur gildi. Þessi viðbæti kemur í stað síðari breytinganna sem gerðar voru með IAS-staðli 16 (endurskoðaður 2003) á IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna, (útg. 1998). Kröfur sem settar eru fram í liðumum í þessum viðbæti eru teknar upp í IAS-staðal 36 (endurskoðaður 2004). Af því leiðir að breytingarnar úr IAS-staðli 16 (endurskoðaður 2003) eru ekki nauðsynlegar eftir að IAS-staðall 36 tekur að gilda um einingu. Í samræmi við það gildir þessi viðbæti aðeins um einingar sem kjósa að beita IAS-staðli 16 (endurskoðaður 2003) fyrir gildistökudag hans.

B1. IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir, er breytt eins og lýst er hér á eftir.

Í viðbætinum er lið A4 breytt og verður svohljóðandi:

A4. IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna, (útg. 1998) er breytt eins og lýst er hér á eftir:

4., 9., 34., 37., 38., 41., 42., 59., 96. og 104. lið er breytt og verða svohljóðandi:

4. Þessi staðall gildir um eignir sem eru bókfærðar á endurmetinni fjárhæð (gangvirði) samkvæmt öðrum stöðlum eins og endurmatslíkanið í IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir. Skilgreiningin á því, hvort virði endurmetinnar eignar kunni að hafa rýrnað, veltur þó á því hvaða grunnur er notaður til að ákvarða gangvirði:

...

9. *Við mat á því hvort visbendingar séu um að eign kunni að hafa rýrnað að virði skal eining a.m.k. taka tillit til eftirfarandi visbendinga:*

...

**Innri upplýsingar**

...

- f) verulegar breytingar, sem hafa neikvæð áhrif á eininguna, hafa átt sér stað á tímabilinu eða þess er vænst að þær muni eiga sér stað í náninni framtíð að því er varðar hversu mikið eða á hvaða hátt eign er notuð eða búist er við að hún verði notuð. Til þessara breytinga teljast tilvik þegar eignin er ekki notuð, áætlanir um stöðvun eða endurskipulagningu rekstrar, sem eign tilheyrir, og áætlanir um ráðstöfun eignar fyrir áður áætlaða dagsetningu*

*og*

...

34. Spár um útstreymi handbærs fjár taka til daglegs viðhalds á eigninni auk óbeins framtíðarkostnaðar sem rekja má beint til eða ráðstafa á notkun eignarinnar á raunhæfum og samræmdum grundvelli.

37. *Framtíðarsjóðstreymi skal meta fyrir eignina í núverandi ástandi. Mat á framtíðarsjóðstreymi skal ekki fela í sér mat á inn- og útstreymi handbærs fjár sem búist er við að myndist vegna:*

...

- b) þess að árangur eignarinnar er bættur eða lagaður.*

38. Vegna þess að framtíðarsjóðstreymi er metið fyrir eignina í núverandi ástandi endurspeglar notkunarvirði ekki:
- ...
- b) framtíðarústreymi handbærs fjár sem bætir eða lagar efnahagslegan árangur eignarinnar eða tengt innstreymi handbærs fjár sem búið er við að myndist af slíku ústreymi.
41. Þar til eining stofnar til ústreymis handbærs fjár sem bætir eða lagar efnahagslegan árangur eignar felur mat á framtíðarsjóðstreymi ekki í sér mat á framtíðarinnstreymi handbærs fjár sem vænst er að verði vegna þessa ústreymis handbærs fjár (sjá skýringardæmi 6 í viðbæti A).
42. Mat á framtíðarsjóðstreymi inniheldur framtíðarústreymi handbærs fjár sem er nauðsynlegt til að viðhalda því stigi efnahagslegs ávinnings sem vænst er að verði af eigninni í núverandi ástandi. Þegar fjárskapandi eining samanstendur af eignum með mismunandi áætlaðan nýtingartíma sem allar eru nauðsynlegar fyrir áframhaldandi rekstur einingarinnar er endurnýjun eigna með styttri nýtingartíma talin hluti af daglegu viðhaldi eignarinnar þegar framtíðarsjóðstreymi sem tengist einingunni er metið. Á sama hátt þegar einstök eign samanstendur af einingum með mismunandi áætlaðan nýtingartíma er endurnýjun eininga með styttri nýtingartíma talin hluti af daglegu viðhaldi eignarinnar þegar framtíðarsjóðstreymi sem eignin myndar er metið.
59. *Virðisrýrnunartap skal strax gjaldfært í rekstrarreikningi nema eignin sé bókfærð á endurmetinni fjárhæð samkvæmt öðrum staðli (t.d. í samræmi við endurmatlíkanið í IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir). Virðisrýrnunartap á endurmetinni eign skal meðhöndlað sem endurmatlökkun samkvæmt hinum staðlinum.*
96. *Við mat á því hvort einhverjar vísbendingar séu um að virðisrýrnunartap, sem fært var á eign á fyrri árum, sé e.t.v. ekki lengur til staðar eða hafi minnkað skal eining a.m.k. taka tillit til eftirfarandi vísbendinga:*
- ...
- Innri upplýsingar**
- d) *verulegar breytingar, sem hafa haft jákvæð áhrif á eininguna, hafa átt sér stað á tímabilinu eða vænst er að eigi sér stað í náinni framtíð að því marki eða eftir því á hvaða hátt eign er notuð eða vænst er að hún verði notuð. Þessar breytingar taka til kostnaðar, sem stofnað hefur verið til á tímabilinu til að bæta eða laga efnahagslegan árangur eignarinnar eða endurskipuleggja reksturinn, sem eignin tilheyrir,*
- og
- ...
104. *Bakfterslu virðisrýrnunartaps á eign skal tekjufera strax í rekstrarreikningi nema eignin sé bókfærð á endurmetinni fjárhæð samkvæmt öðrum staðli (t.d. í samræmi við endurmatlíkanið í IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir). Bakftersla alls virðisrýrnunartaps á endurmetinni eign skal meðhöndluð sem endurmatshækkun samkvæmt þeim staðli.*

## Óefnislegar eignir

EFNISYFIRLIT	Liðir
Markmið	1
Gildissvið	2-7
Skilgreiningar	8-17
Óefnislegar eignir	9-17
Aðgreinanleiki	11-12
Yfirráð	13-16
Efnahagslegur framtíðarávinningur	17
Færsla og mat	18-67
Aðgreinanleg yfirtaka	25-32
Yfirtaka sem hluti sameiningar fyrirtækja	33-43
Mat á gangvirði óefnislegrar eignar sem er yfirtekin við sameiningu fyrirtækja	35-41
Síðari útgjöld vegna yfirstandandi rannsóknar- og þróunarverkefnis sem var yfirtekið	42-43
Yfirtaka með opinberum styrkjum	44
Skipti á eignum	45-47
Viðskiptavild sem myndast innan fyrirtækis	48-50
Óefnislegar eignir sem myndast innan fyrirtækis	51-67
Rannsóknarstig	54-56
Þróunarstig	57-64
Kostnaðarverð óefnislegrar eignar sem myndast innan fyrirtækis	65-67
Gjaldfærsla	68-71
Fyrri útgjöld sem skal ekki eignfæra	71
Mat eftir færslu	72-87
Kostnaðarverðslíkan	74
Endurmatslíkan	75-87
Nýtingartími	88-96
Óefnislegar eignir með takmarkaðan nýtingartíma	97-106
Afskriftatímabil og afskriftaaðferð óefnislegra eigna	97-99
Hrakvirði	100-103
Endurskoðun á afskriftatímabili og afskriftaaðferð óefnislegra eigna	104-106

	Liðir
Óefnislegar eignir með ótakmarkaðan nýtingartíma	107-110
Endurskoðun á mati á nýtingartíma	109-110
Endurheimtanleiki bókfærðs verðs — virðisrýmunartap	111
Úreldingar og ráðstafanir	112-117
Upplýsingar	118-128
Almennt	118-123
Óefnislegar eignir metnar eftir færslu með því að nota endurmatslíkanið	124-125
Rannsóknar- og þróunarkostnaður	126-127
Aðrar upplýsingar	128
Bráðabirgðaákvæði og gildistökudagur	129-132
Skipti á sambærilegum eignum	131
Fyrri beiting	132
Afturköllun IAS-staðals 38 (útg. 1998)	133

Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 38 (1998), *óefnislegar eignir*, og skal honum beitt:

- a) á óefnislegar eignir við yfirtöku þegar þær eru yfirteknar við sameiningu fyrirtækja og dagsetning sammingsins er 31. mars 2004 eða síðar.
- b) á allar aðrar óefnislegar eignir fyrir árleg tímabil sem hefjast 31. mars 2004 eða síðar.

Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir.

#### MARKMIÐ

1. Markmið þessa staðals er að mæla fyrir um reikningshaldslega meðferð óefnislegra eigna sem ekki er fjallað sérstaklega um í öðrum staðli. Í þessum staðli er gerð krafa um að eining færi óefnislega eign þá og því aðeins að tilgreind skilyrði séu uppfyllt. Í staðlinum er einnig tilgreint hvernig á að meta bókfært verð óefnislegra eigna og gerð krafa um ákveðnar upplýsingar um óefnislegar eignir.

#### GILDISSVIÐ

2. Þessum staðli skal beitt við færslu óefnislegra eigna nema um sé að ræða:

- a) *óefnislegar eignir, sem eru innan gildissviðs annars staðals,*

## IAS 38

- b) ófnislegar eignir eins og þær eru skilgreindar í IAS-staðli 39, fjármálagerningar: færsla og mat,*
- og*
- c) vinnsluréttindi á jarðefnum og útgjöld vegna leitar að jarðefnum, olíu, jarðgasi og sambærilegum, óendurnýjanlegum auðlindum eða þróunar og vinnslu slíkra auðlinda.*
3. Ef annar staðall fjallar um færslu ákveðinnar gerðar ófnislegrar eignar beitir eining þeim staðli í stað þessa staðals. Þessi staðall gildir t.d. ekki um:
- a) ófnislegar eignir, sem eining hefur til sölu í venjulegum viðskiptum (sjá IAS-staðal 2, *birgðir*, og IAS-staðal 11, *verksamningar*),
  - b) frestaðar skattinneignir (sjá IAS-staðal 12, *tekjuskattar*),
  - c) leigusamninga, sem falla innan gildissviðs IAS-staðals 17, *leigusamningar*,
  - d) eignir, sem myndast vegna starfskjara (sjá IAS-staðal 19, *starfskjör*),
  - e) fjáreignir, eins og þær eru skilgreindar í IAS-staðli 39. Fjallað er um færslu og mat á nokkrum fjáreignum í IAS-staðli 27, *samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil*, IAS-staðli 28, *fjárfestingar í hlutdeildarfélögum*, og IAS-staðli 31, *hlutdeild í samrekstri*.
  - f) viðskiptavild, sem er yfirtekin við sameiningu fyrirtækja (sjá IFRS-staðal 3, *sameining fyrirtækja*).
  - g) frestaðan yfirtökukostnað og ófnislegar eignir, sem rekja má til samningsbundins réttar váttrygginga samkvæmt váttryggingarsamningum innan gildissviðs IFRS-staðals 4, *váttryggingarsamningar*. Í IFRS-staðli 4 eru settar fram kröfur um upplýsingagjöf vegna frestaðs yfirtökukostnaðar en ekki vegna ófnislegra eigna. Þess vegna eiga kröfur um upplýsingagjöf í þessum staðli við um ófnislegar eignir.
  - h) ófnislegir fastafjármunir sem eru skilgreindir sem haldið til sölu (eða innfaldir í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*.
4. Sumar ófnislegar eignir geta verið í eða á hlutkenndu formi eins og geisladiski (þegar um er að ræða hugbúnað), lagalegum skjölum (þegar um er að ræða leyfi eða einkaleyfi) eða filmu. Við ákvörðun á því hvort farið skuli með eign, sem býr yfir bæði efnislegum og ófnislegum þáttum, samkvæmt IAS-staðli 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*, eða sem ófnislega eign samkvæmt þessum staðli er það einingarrinnar að meta hvor þátturinn vegur þyngra. Tölvuhugbúnaður fyrir tölvustýrðan vélbúnað, sem er óstarfhæfur án slíks sérhæfðs hugbúnaðar, er t.d. óaðskiljanlegur hluti viðkomandi vélbúnaðar og er farið með hann sem varanlega rekstrarfjármuni. Það sama á við um stýrikerfi í tölvu. Þegar hugbúnaðurinn er ekki óaðskiljanlegur hluti af viðkomandi vélbúnaði er farið með tölvuhugbúnaðinn sem ófnislega eign.
5. Þessi staðall gildir m.a. um útgjöld vegna auglýsinga, þjálfunar, stofnkostnaðar og rannsóknar- og þróunarstarfsemi. Rannsóknar- og þróunarstarfsemi beinist að þróun þekkingar. Þó að slík starfsemi geti leitt til þess að til verði eign í hlutkenndu formi (t.d. frumgerð) er hlutkenndur þáttur eignarinnar ekki jafn mikilvægur og ófnislegi þátturinn, þ.e. þekkingin sem er fólgin í eigninni.
6. Þegar um er að ræða fjármögnunarleigu getur viðkomandi eign verið annaðhvort efnisleg eða ófnisleg. Eftir upphaflega færslu færir leigutaki ófnislega eign, sem hann hefur á fjármögnunarleigu, í samræmi við þennan staðal. Réttindi samkvæmt leyfissamningi fyrir liði eins og kvikmyndir, myndbandsupptökur, leikrit, handrit, einkaleyfi og höfundarrétt eru utan gildissviðs IAS-staðals 17 og innan gildissviðs þessa staðals.

7. Ef starfsemi eða viðskipti eru svo sérhæfð að þau falla ekki innan gildissviðs einhvers staðals verða þau tilefni reikningsskilalegra álitamála sem getur þurft að fást við á annan hátt. Slik mál koma upp við færslu útgjalda vegna leitar að olíu, jarðgasi og jarðefnum í námuðnaði eða þróunar og vinnslu slíkra auðlinda og í váttryggingarsamningum. Þess vegna gildir þessi staðall ekki um útgjöld vegna slíkrar starfsemi og samninga. Þessi staðall á samt sem áður við um aðrar óefnislegar eignir sem notaðar eru (eins og tölvuhugbúnað) og önnur útgjöld sem stofnað er til (eins og upphafskostnað) í námurekstri eða af váttryggingafélögum.

#### SKILGREININGAR

8. *Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:*

*Virkur markaður er markaður þar sem öll eftirfarandi skilyrði eru fyrir hendi:*

- a) *vörur, sem viðskipti eru með á markaðnum, eru einsleitar,*
- b) *unnt er að finna kaupendur og seljendur sem eru fúsir til viðskipta hvenær sem er*
- og*
- c) *almenningur getur nálgast upplýsingar um verð.*

*Dagsetning sammings um sameiningu fyrirtækja er dagurinn, þegar efnislegt samkomulag næst milli aðilanna sem sameinast og, ef um er að ræða einingar sem skráðar eru á almennum markaði, það er tilkynnt almenningi. Þegar um er að ræða fjandsamlega yfirtöku er fyrsti dagur efnislegs sammings milli aðilanna, sem sameinast, dagurinn þegar nægjanlegur fjöldi eigenda yfirtekna aðilans hefur samþykkt tilboð yfirtökuaðilans til að yfirtökuaðilinn öðlist yfirráð yfir yfirtekna aðilanum.*

*Afskrifir eru kerfisbundin skipting afskrifanlegrar fjárhæðar óefnislegrar eignar á nýtingartíma hennar.*

*Eign er verðmæti:*

- a) *sem er undir yfirráðum einingar vegna atburða í fortíðinni*
- og*
- b) *sem vænst er að efnahagslegur framtíðarávinningur streymi frá til einingarinnar.*

*Bókfært verð er fjárhæð eignar í efnahagsreikningi eftir að allar uppsafnaðar afskrifir og allt uppsafnað virðisrýrnunartap hafa verið dregin frá henni.*

*Kostnaðarverð er sú fjárhæð handbærs fjár, eða ígildis þess, eða gangvirði annars endurgjalds sem innt er af hendi fyrir eign þegar hún er keypt eða byggð eða, þegar við á, fjárhæðin sem er færð á þá eign þegar hún er upphaflega færð í samræmi við sérstakar kröfur annarra IFRS-staðla, t.d. IFRS-staðals 2, eignarhlutatengdar greiðslur.*

*Afskrifanleg fjárhæð er kostnaðarverð eignar eða önnur fjárhæð, sem kemur í stað kostnaðarverðs, að frádregnu hrakvirði hennar.*

*Þróun er hagnýting rannsóknarniðurstæðna eða annarrar þekkingar til skipulagningar eða hönnunar fyrir framleiðslu nýrra eða verulega endurbættra efna, tækja, framleiðsluvara, ferla, kerfa eða þjónustu áður en framleiðsla fyrir markað eða notkun hefst.*

*Virðið fyrir eininguna er núvirði þess sjóðstreymis sem hún væntir að fái við áframhaldandi notkun eignar og af ráðstöfun hennar í lok nýtingartíma eða væntir að myndist við uppgjör skuldar.*

*Gangvirði eignar er sú fjárhæð sem unnt er að skipta eign fyrir í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.*

*Virðisrýrnunartap er sú fjárhæð sem bókfært verð eignar er umfram endurheimtanlega fjárhæð hennar.*

*Óefnisleg eign er aðgreinanleg, ópeningaleg eign sem er ekki í hlutkenndu formi.*

*Peningalegar eignir eru peningar og eignir sem fást greiddar í föstum eða ákvarðanlegum peningafjárhæðum.*

*Með rannsóknunum er átt við skipulegar frumrannsóknir sem eru gerðar í því augnamiði að öðlast nýja vísindalega eða tæknilega þekkingu og skilning.*

*Hrakvirði óefnislegrar eignar er áætluð fjárhæð sem eining fengi nú fyrir við ráðstöfun á eigninni að frádregnum áætluðum ráðstöfunarkostnaði ef eignin væri þegar orðin jafn gömul og væri í sama ástandi og vænst er í lok nýtingartíma.*

*Nýtingartími er:*

*a) tímabilið, sem vænta má að eign hafi hagrent notagildi fyrir einn eða fleiri notendur*

*eða*

*b) fjöldi framleiðslueininga eða sambærilegra eininga sem vænta má að einingin afli með eigninni.*

*Óefnislegar eignir*

9. Einingar nota oft verðmæti eða stofna til skulda vegna yfirtöku, þróunar, viðhalds eða endurbóta á óefnislegum eignum, eins og vísinda- og tækniþekkingu, hönnun og innleiðingu nýrra ferla eða kerfa, leyfum, hugverkum, markaðsþekkingu og vörumerkjum (þ.m.t. vöruheiti og útgáfutiltar). Algeng dæmi um liði, sem falla innan þessara almennu flokka, eru tölvuhugbúnaður, einkaleyfi, höfundarréttur, kvikmyndir, viðskiptamannaskrár, réttindi til að innheimta fasteignaveðlán, fiskveiðiheildir, innflutningskvótar, sérleyfi, sambönd við viðskiptamenn eða birgja, viðskiptavinatryggð, markaðshlutdeild og markaðssetningarréttur.
10. Hugtökin, sem lýst er í 9. lið, falla ekki öll að skilgreiningu á óefnislegri eign, þ.e. aðgreinanleiki, yfiráð yfir verðmætum og efnahagslegur framtíðarávinningur. Ef eign innan gildissviðs þessa staðals fellur ekki að skilgreiningu á óefnislegri eign eru útgjöld í þeim tilgangi að eignast hana eða mynda innan fyrirtækisins gjaldfærð þegar stofnað er til þeirra. Ef einingin yfirtekur eignina við sameiningu fyrirtækja er hún þó hluti viðskiptavildar sem er færð á yfirtökudegi (sjá 68. lið).

*Aðgreinanleiki*

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 er yfirtekin við sameiningu fyrirtækja, sýnir greiðslu frá yfirtökuaðila vegna ætlaðs efnahagslegs ávinnings í framtíðinni af eignum sem ekki er hægt að aðgreina og færa sérstaklega hverja fyrir sig. Efnahagslegur ávinningur í framtíðinni getur stafað af samvirkni á milli aðgreinanlegru eignanna, sem eru yfirteknar, eða vegna eigna sem uppfylla ekki hver um sig skilyrði fyrir færslu í reikningsskilin en yfirtökuaðilinn er reiðubúinn að greiða fyrir þær við sameiningu fyrirtækjanna.

12. Eign uppfyllir skilyrði um aðgreinanleika í skilgreiningunni á óefnislegri eign þegar hún:

- 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

eða

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

Yfirlit

13. Eining hefur yfirlit yfir eign ef hún hefur ákvörðunarrétt til að afla efnahagslegs framtíðarávinnings af verðmætum, sem liggja til grundvallar, og getur einnig takmarkað aðgang annarra að þessum ávinningi. Geta einingar til að ráða yfir efnahagslegum framtíðarávinningsi af óefnislegri eign má að öllu jöfnu rekja til lagalegra réttinda sem unnt er að framfylgja með aðstoð dómstóla. Ef lagaleg réttindi eru ekki fyrir hendi er erfiðara að sýna fram á yfirlit. Þó er það ekki nauðsynlegt skilyrði fyrir yfirlitum að réttindum sé unnt að framfylgja í lagalegum skilningi vegna þess að eining kann að ráða yfir efnahagslegum framtíðarávinningsi með einhverjum öðrum hætti.
14. Markaðs- og tæknipækking kann að mynda efnahagslegan framtíðarávinning. Eining ræður t.d. yfir þessum ávinningi ef þekkingin nýtur lagalegrar verndar eins og með höfundarrétti, takmörkun í viðskiptasamningi (þar sem það er heimilt) eða lagalegri trúnaðarskyldu á starfsmönnum.
15. Eining kann að hafa faglært starfsfólk í vinnu og kann að vera fær um að aðgreina aukna starfsfærni vegna hjálfunar sem leiðir til efnahagslegs framtíðarávinnings. Einingin kann einnig að vænta þess að hún njóti áfram færni starfsfólksins. Eining hefur þó yfirleitt ekki næga stjórn á væntanlegum efnahagslegum framtíðarávinningsi af faglærðu starfsfólki og af hjálfun þess til að slíkir liðir falli undir skilgreininguna á óefnislegri eign. Af svipaðri ástæðu er ólíklegt að sérstakir stjórnunar- eða tæknihæfileikar falli undir skilgreininguna á óefnislegri eign nema beiting þeirra og öflun efnahagslegs framtíðarávinnings, sem vænta má af þeim, njóti verndar lagalegra nýtingarréttinda og þeir uppfylli einnig aðra hluta skilgreiningarinnar.
16. Eining getur átt hóp viðskiptamanna eða markaðshlutdeild og vænst þess, vegna viðleitni hennar til að byggja upp tengslin við viðskiptavinina og viðskiptatryggð þeirra, að þeir haldi áfram að skipta við fyrirtækið. Ef ekki er um að ræða neinn lagalegan rétt til að vernda eða stjórna með öðrum hætti sambandinu við viðskiptavini eða viðskiptatryggð þeirra við eininguna hefur einingin þó venjulega ekki nægilega stjórn á væntanlegum efnahagslegum ávinningi af sambandi viðskiptavina við hana og viðskiptatryggð þeirra til að slíkir liðir (t.d. hópur viðskiptamanna, markaðshlutdeild, samband fyrirtækisins við viðskiptavini, viðskiptatryggð) falli undir skilgreininguna á óefnislegum eignum. Ef ekki er um að ræða lagaleg réttindi til að vernda tengsl viðskiptavini, benda skipti á sömu eða sambærilegum, ósamningsbundnum tengslum viðskiptavini (öðrum en þeim sem eru hluti af sameiningu fyrirtækja) til þess að einingin geti engu að síður stjórnað þeim efnahagslega framtíðarávinningsi sem vænst er af eigninni og stafar af tengslum viðskiptavini. Vegna þess að slík skipti benda einnig til þess að tengsl viðskiptavini séu aðgreinanleg falla þessi tengsl viðskiptavini að skilgreiningunni á óefnislegri eign.

Efnahagslegur framtíðarávinningur

17. Í efnahagslegum framtíðarávinningsi af óefnislegri eign geta falist reglulegar tekjur af sölu á framleiðsluvörum eða þjónustu, spamaður í kostnaði eða annar ávinningsur sem stafar af notkun einingarinnar á eigninni. Notkun hugverka í framleiðsluferli getur t.d. lækkað framtíðarframleiðslukostnað fremur en aukið reglulegar framtíðartekjur.



## FÆRSLA OG MAT

18. Færsla eignar sem óefnislegrar eignar gerir kröfu um að eining sýni fram á að eignin falli að:

a) skilgreiningunni á óefnislegri eign (sjá 8.-17. lið)

og

b) skilyrðunum fyrir færslu (sjá 21.-23. lið).

Þessi krafa á við um kostnað sem stofnað er til upphaflega til að kaupa eða mynda óefnislega eign innan fyrirtækisins og kostnað, sem stofnað er til síðar, til að auka við hana, endurnýja hluta hennar eða til viðhalds.

19. Fjallað er í 25.-32. lið um hvernig skilyrðum fyrir færslu er beitt að því er varðar aðgreinanlega yfirtöku óefnislegra eigna og í 33.-43. lið um skilyrði fyrir færslu óefnislegra eigna, sem eru yfirteknar við sameiningu fyrirtækja. Í 44. lið er fjallað um upphaflegt mat óefnislegra eigna sem keyptar eru með opinberum styrk, í 45.-47. lið um skipti á óefnislegum eignum og í 48.-50. lið um meðferð viðskiptavildar sem myndast innan fyrirtækis. Í 51.-67. lið er fjallað um upphaflega færslu og upphaflegt mat á óefnislegum eignum sem myndast innan fyrirtækis.

20. Eðli óefnislegra eigna er á þann veg að í mörgum tilvikum er ekki um að ræða neinar viðbætur við þess háttar eign eða endurnýjun á hluta hennar. Af þeim sökum er líklegt að flest síðari útgjöld séu til viðhalds á væntum, efnahagslegum framtíðarávinningi, sem felst í óefnislegri eign sem er til fyrir, fremur en að þau samræmist skilgreiningu á óefnislegri eign og færsluskilyrðunum í þessum staðli. Auk þess er oft erfitt að rekja síðari útgjöld beint til tiltekinnar, óefnislegrar eignar fremur en starfseminnar í heild. Þess vegna er það sjaldgæft að síðari útgjöld — útgjöld, sem stofnað er til eftir upphaflega færslu keyptrar, óefnislegrar eignar eða eftir að óefnisleg eign, sem myndast innan fyrirtækis, er fullbúin — séu innifalin í bókfærðu verði eignar. Í samræmi við 63. lið eru síðari útgjöld vegna vörumerkja, dagblaðshausa, útgáfutitla, viðskiptamannaskráa og liða, sem eru efnislega sambærilegir (hvort sem þeir eru aðkeyptir eða myndast innan fyrirtækis), alltaf færð í rekstrarreikning þegar til þeirra er stofnað. Þetta er vegna þess að ekki er hægt að greina slík útgjöld frá útgjöldum til viðgangs fyrirtækisins í heild.

21. Færa skal óefnislega eign þá og því aðeins að:

a) líklegt sé að væntanlegur efnahagslegur framtíðarávinningur, sem tengist eigninni, muni renna til einingarinnar

og

b) unnt sé að meta kostnaðarverð eignarinnar með áreiðanlegum hætti.

22. Eining skal meta líkur á væntanlegum efnahagslegum framtíðarávinningi miðað við skynsamlegar og rökstuddar forsendur sem sýna besta mat stjórnenda á þeim efnahagsaðstæðum sem verða fyrir hendi á nýtingartíma eignarinnar.

23. Eining skal meta, á grundvelli þeirra gagna sem eru fyrir hendi þegar upphafleg færsla fer fram, hversu áreiðanlegt það streymi efnahagslegs framtíðarávinnings sem rekja má til notkunar eignarinnar er og skal ytri visbendingum gefið meira vægi.

24. Óefnislega eign skal í upphafi meta á kostnaðarverði.

*Aðgreinanleg yfirtaka*

25. Yfirleitt endurspeglar verðið, sem eining greiðir vegna aðgreinanlegrar yfirtöku á ófnislegri eign, væntingar um líkindin á að væntanlegur, efnahagslegur framtíðarávinningur sem felst í eigninni renni til einingarinnar. Áhrifin af líkindunum koma með öðrum orðum fram í kostnaðarverði eignarinnar. Af þeim sökum er alltaf talið að líkindaskilyrðinu fyrir færslu í a-lið 21. liðar sé fullnægt að því er varðar aðgreinanlega yfirtöku á ófnislegum eignum.
26. Auk þess er yfirleitt unnt að meta kostnaðarverð aðgreinanlegrar yfirtöku ófnislegrar eignar á áreiðanlegan hátt. Þetta á einkum við þegar kaupfjárhæðin er greidd með handbæru fé eða öðrum peningalegum eignum.
27. Til kostnaðarverðs ófnislegrar eignar í aðgreinanlegri yfirtöku telst:
- a) innkaupsverð, þ.m.t. innflutningsgjöld og óafturkræfir skattar vegna kaupanna, að frádragnum viðskiptaafslætti og endurgreiðslum,
- og
- b) allur beinn kostnaður við undirbúning eignarinnar fyrir fyrirhugaða notkun.
28. Dæmi um beinan, rekjanlegan kostnað eru:
- a) útgjöld vegna starfskjara (eins og þau eru skilgreind í IAS-staðli 19, *starfskjör*) sem rekja má beint til vinnu við að gera eignina starfhæfa,
- og
- b) sérfræðiþóknun, sem hlýst beint af vinnu við að gera eignina starfhæfa,
- og
- c) kostnaður við prófun á því hvort eignin starfar rétt.
29. Dæmi um útgjöld sem eru ekki hluti kostnaðarverðs ófnislegrar eignar eru:
- a) kostnaður við að kynna nýja vöru eða þjónustu (þ.m.t. kostnaður við auglýsingar og kynningu),
- og
- b) kostnaður við að stjórna rekstri á nýjum stað eða með nýjum hópi viðskiptavina (þ.m.t. kostnaður við hjálfun starfsfólks)
- og
- c) stjórnun og annar almennur, óbeinn kostnaður.
30. Hætt er að færa kostnað með í bókfærðu verði ófnislegrar eignar þegar eignin er komin í það ástand sem nauðsynlegt er til að hún sé starfhæf með þeim hætti sem stjórnendur ætlast til, þess vegna er kostnaður, sem stofnað er til með notkun eða tilfærslu ófnislegrar eignar, ekki innifalinn í bókfærðu verði þeirrar eignar. Til dæmis eru eftirfarandi kostnaðarliðir ekki innifaldir í bókfærðu verði ófnislegrar eignar:
- a) kostnaður sem stofnað er til meðan eign, sem er í hæfu ástandi til að starfa með þeim hætti sem stjórnendur ætlast til, hefur ekki verið tekin í notkun,
- og
- b) upphaflegt rekstrartap, t.d. tap sem verður meðan eftirspurn eftir framleiðslu eignarinnar eykst.

## IAS 38

31. Sum starfsemi fer fram í tengslum við þróun óefnislegrar eignar en er ekki nauðsynleg til að koma eigninni í það ástand sem nauðsynlegt er til að hún sé starfhæf með þeim hætti sem stjórnendur ætlast til. Þessi hliðarstarfsemi getur átt sér stað áður eða á meðan þróunarstarfsemi stendur yfir. Vegna þess að ekki er þörf á þessari hliðarstarfsemi til að koma eigninni í það ástand, sem nauðsynlegt er til að hún sé starfhæf með þeim hætti sem stjórnendur ætlast til, eru tekjur og kostnaður í tengslum við hliðarstarfsemi færð í rekstrarreikningi þegar í stað í viðeigandi tekju- eða gjaldaflokkum.
32. Ef greiðslu fyrir óefnislega eign er frestað umfram eðlileg lánskjör er kostnaðarverð ígildi staðgreiðsluverðs. Mismunurinn á þessari fjárhæð og heildargreiðslum er færður sem vaxtagjöld á láns tímabilinu nema hann sé eignfærður í samræmi við meðferðina sem leyfð er í IAS-staðli 23, *fjármagnskostnaður*.

*Yfirtaka sem hluti sameiningar fyrirtækja*

33. Ef fyrirtæki yfirtekur óefnislega eign við sameiningu fyrirtækja er kostnaðarverð þeirrar óefnislegrar eignar, í samræmi við IAS-staðal 3, *sameining fyrirtækja*, gangvirði hennar á yfirtökudegi. Gangvirði óefnislegrar eignar endurspeglar væntingar markaðarins um líkindin á að efnahagslegur framtíðarávinningur, sem felst í eigninni, renni til einingarinnar. Áhrifin af líkindunum koma með öðrum orðum fram í matinu á gangvirði óefnislegrar eignarinnar. Af þeim sökum er alltaf talið að líkindaskilyrðinu fyrir færslu í a-lið 21. Líðar sé fullnægt vegna óefnislegra eigna sem eru yfirteknar við sameiningu fyrirtækja.
34. Yfirtökuaðili færir því óefnislega eign yfirtekna aðilans, í samræmi við þennan staðal og IFRS-staðal 3, aðgreinda frá viðskiptavild á yfirtökudegi ef unnt er að meta gangvirði yfirteknu eignarinnar með áreiðanlegum hætti, án tillits til þess hvort yfirtekni aðilinn hafi fært eignina áður en sameining fyrirtækjanna varð. Þetta merkir að yfirtökuaðili færir sem eign yfirstandandi rannsóknar- og þróunarverkefni yfirtekna aðilans aðgreinda frá viðskiptavild ef verkefnið samræmist skilgreiningunni á óefnislegri eign og unnt er að meta gangvirði þess á áreiðanlegan hátt. Rannsóknar- og þróunarverkefni yfirtekna aðilans samræmist skilgreiningunni á óefnislegri eign þegar það:

- a) samræmist skilgreiningunni á eign

og

- b) er sérgreinanlegt, þ.e. er hægt að aðgreina eða til komið vegna samningsbundinna eða lagalegra réttinda.

## Mat á gangvirði óefnislegrar eignar sem er yfirtekin við sameiningu fyrirtækja

35. Gangvirði óefnislegrar eignar, sem er yfirtekin við sameiningu fyrirtækja, má yfirleitt meta með nógu áreiðanlegum hætti til að unnt sé að færa hana aðgreinda frá viðskiptavild. Þegar mögulegar eru margar niðurstöður með mismunandi líkum á matinu, sem notað er til að meta gangvirði óefnislegrar eignar, kemur sú óvissa fram í matinu á gangvirði eignarinnar fremur en að hún færi sönnur á að ómögulegt sé að meta gangvirðið með áreiðanlegum hætti. Ef óefnisleg eign, sem er yfirtekin við sameiningu fyrirtækja, hefur takmarkaðan nýtingartíma er það hrekjanleg forsenda að unnt sé að mæla gangvirði hennar með áreiðanlegum hætti.
36. Óefnisleg eign, sem er yfirtekin við sameiningu fyrirtækja, kann að vera aðgreinanleg en einungis ásamt tengdri, efnislegri eða óefnislegri eign. Það gæti t.d. verið ómögulegt að selja útgáfutítil tímarits aðgreindan frá tengdum áskrifendagrunni eða vörumerki fyrir náttúrulegt lindarvatn, sem gæti verið tengt tiltekinni uppsprettu og því ekki unnt að selja það aðgreint frá uppsprettunni. Yfirtökuaðilinn færir því eignaflokkinn sem eina eign, aðgreinda frá viðskiptavild, ef ekki er unnt að meta gangvirði einstakra eigna í flokknum með áreiðanlegum hætti.

37. Eins eru hugtökin „vara“ og „vöruheiti“ oft notuð sem samheiti fyrir vörumerki og önnur merki. Hin fyrnefndu eru hins vegar almenn markaðshugtök sem eru yfirleitt notuð um flokk tengdra eigna, s.s. vörumerki (eða þjónustumerki) og tengd viðskiptaheiti, formúlur, uppskriftir og sérfræðileg tækniþekking. Yfirtökuaðilinn færir sem eina eign flokk ófnislegra, tengdra eigna, sem mynda vöruheiti, ef ekki er unnt að meta gangvirði samstæðra eigna í flokknum með áreiðanlegum hætti. Ef unnt er að meta gangvirði einstakra, tengdra eigna með áreiðanlegum hætti getur yfirtökuaðili fært þær sem eina eign að því tilskildu að eignirnar hafi hver um sig sambærilegan nýtingartíma.
38. Einu aðstæðurnar þar sem ef til vill er ekki hægt að meta með áreiðanlegum hætti gangvirði ófnislegrar eignar sem er yfirtekin við sameiningu fyrirtækja er þegar ófnislega eignin er til komin vegna lagalegra eða annarra samningsbundinna réttinda og eignin er annaðhvort:
- ekki aðgreinanleg
- eða
- er aðgreinanleg en ekki er vitað eða engin gögn til um viðskipti með eins eign eða sambærilegar eignir og annars konar mat á gangvirði væri komið undir breytum sem ekki er unnt að meta.
39. Skráð verð á virkum markaði veitir áreiðanlegasta matið á gangvirði ófnislegrar eignar (sjá einnig 78. lið). Viðeigandi markaðsverð er venjulega gildandi kauptilboðsverð. Ef gildandi kauptilboðsverð er ekki fyrir hendi getur verð í síðustu sambærilegum viðskiptum myndað grunn fyrir mat á gangvirði, að því tilskildu að efnahagsaðstæður hafi ekki breyst verulega frá viðskiptadegi til þess dags sem gangvirði eignarinnar er metið.
40. Ef enginn virkur markaður er til fyrir ófnislega eign er gangvirðið fjárhæðin sem einingin hefði greitt fyrir eignina á yfirtökudegi í viðskiptum ótengdra aðila, sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna, samkvæmt bestu fánlegu upplýsingum. Við ákvörðun á þessari fjárhæð tekur einingin tillit til niðurstöðu nýlegra viðskipta með sambærilegar eignir.
41. Einingar, sem kaupa reglulega og selja einstæðar, ófnislegar eignir, kunna að hafa þróað aðferðir til að meta gangvirði þeirra óbeint. Þessar aðferðir má nota við upphaflegt mat á ófnislegri eign sem fyrirtæki yfirtekur við sameiningu fyrirtækja ef markmið þeirra er að meta gangvirði og ef þær endurspeglar núverandi viðskipti og venjur í atvinnugreininni sem eignin tilheyrir. Meðal þessara aðferða eru, efur því sem við á:
- beiting margfeldisstuðla sem endurspeglar núverandi markaðsviðskipti gagnvart kennitölum um arðsemi eignarinnar (s.s. reglulegar tekjur, markaðshlutdeild og rekstrarhagnað) eða gagnvart innstreymi réttahafgreiðslna sem gætu fengist af veitingu leyfis fyrir ófnislegu eigninni til ótengds aðila sem er upplýstur og fús til viðskiptanna (eins og með aðferðinni „að aflétta réttahafgreiðslum“),
- eða
- afvöxtun áætlaðs, hreins sjóðstreymis af eigninni í framtíðinni.

Síðari útgjöld vegna yfirstandandi rannsóknar- og þróunarverkefnis sem var yfirtekið

**42. Rannsóknar- og þróunarkostnaður sem:**

- tengist yfirstandandi rannsóknar- eða þróunarverkefni, í aðgreindri yfirtöku eða við sameiningu fyrirtækja og fært sem ófnisleg eign

og

- er stofnað til eftir yfirtöku þess verkefnis skal færður í samræmi við 54.-62. lið.

## IAS 38

43. Beiting krafanna í 54.-62. lið hefur það í för með sér að síðari útgjöld vegna yfirstandandi rannsókn- eða þróunarverkefnis, sem er yfirtekið sérstaklega eða við sameiningu fyrirtækja og færð sem óefnisleg eign, eru,
- a) færð sem kostnaður þegar stofnað er til þeirra ef um er að ræða útgjöld til rannsókna,
  - b) færð sem kostnaður þegar stofnað er til þeirra ef um er að ræða útgjöld vegna þróunar sem uppfylla ekki færsluskilyrði sem óefnisleg eign í 57. lið
- og
- c) lögð við bókfært verð yfirstandandi rannsókn- og þróunarverkefnis, sem er yfirtekið, ef um er að ræða útgjöld vegna þróunar sem uppfylla færsluskilyrðin í 57. lið.

*Yfirtaka með opinberum styrkjum*

44. Í sumum tilvikum er óefnisleg eign yfirtekin án útgjalda eða gegn vægu endurgjaldi með opinberum styrk. Þetta getur átt sér stað þegar stjórnvöld yfirfæra til einingar eða úthluta henni óefnislegum eignum, eins og lendingarleyfum á flugvöllum, leyfum til að starfrækja útvarps- eða sjónvarpsstöðvar, innflutningsleyfum eða -kvótum eða veita afnotarétt að öðrum takmörkuðum auðlindum. Í samræmi við IAS-staðal 20, *færsla opinberra styrkja og upplýsingar um opinbera aðstoð*, getur eining valið að færa í upphafi á gangvirði bæði óefnislegu eignina og styrkinn. Ef eining velur að færa ekki eignina upphaflega á gangvirði færir einingin eignina upphaflega á nafnverði (hin aðferðin sem er heimil samkvæmt IAS-staðli 20) ásamt öllum útgjöldum sem unnt er að rekja beint til undirbúnings eignarinnar fyrir fyrirhugaða notkun.

*Skipti á eignum*

45. Ein eða fleiri óefnislegar eignir kunna að vera yfirteknar í skiptum fyrir ópeningalega eign, eða eignir, eða sambland peningalegra og ópeningalegra eigna. Í eftirfarandi umfjöllun er einfaldlega fjallað um skipti á einni ópeningalegri eign fyrir aðra en hún á jafnframt við um öll skipti sem lýst er í næstu málsgrein hér á undan. Kostnaðarverð þess háttar óefnislegrar eignar er metið á gangvirði nema a) skiptin séu ekki viðskiptalegs eðlis eða b) hvorki gangvirði eignarinnar, sem tekið er við, né eignarinnar, sem látin er af hendi, er metið með áreiðanlegum hætti. Eignin, sem tekið er við, er metin með þessum hætti jafnvel þótt einingin geti ekki fært eignina úr efnahagsreikningi, sem látin er af hendi, þegar í stað. Ef eignin, sem tekið er við, er ekki metin á gangvirði er kostnaðarverð hennar metið á bókfærðu verði eignarinnar, sem látin er af hendi.
46. Eining ákvarðar hvort skipti séu viðskiptalegs eðlis með því að kanna umfang breytinga sem vænst er að verði á framtíðarsjóðstreymi hennar af völdum skiptanna. Skipti eru viðskiptalegs eðlis ef:
- a) samskiptan (þ.e. áhætta, tímasetning og fjárhæð) sjóðstreymis, sem stafar af eigninni sem tekið er við, er önnur en samskiptan sjóðstreymis eignarinnar sem látin er af hendi
- eða
- b) virði þess hluta rekstrarins, sem skiptin hafa áhrif á, fyrir eininguna breytist af völdum skiptanna,
- og
- c) mismunurinn á a- og b-lið er verulegur miðað við gangvirði eignanna sem skipt er á.

Við ákvörðun á því hvort skipti séu viðskiptalegs eðlis skal virðið fyrir eininguna á þeim rekstri einingarinnar, sem skiptin hafa áhrif á, endurspegla sjóðstreymi eftir skatta. Niðurstaða þessarar greiningar getur verið skýr án þess að eining þurfi að gera ítarlega útreikninga.

47. Í b-lið 21. liðar er tilgreint að skilyrðið fyrir færslu ófnislegrar eignar sé að unnt sé að meta kostnaðarverð eignarinnar með áreiðanlegum hætti. Þegar ekki liggja fyrir viðskipti með sambærilega eign á markaði er unnt að meta gangvirði ófnislegrar eignar með áreiðanlegum hætti ef a) breytileiki á bilinu, þar sem er að finna skynsamlegt virðismat fyrir viðkomandi eign, er ekki verulegur eða b) unnt er að meta með skynsamlegum hætti líkindi mats á því bili og nota til að meta gangvirði. Ef eining getur ákvarðað með áreiðanlegum hætti gangvirði annaðhvort eignarinnar, sem tekið er við, eða eignarinnar, sem látn er af hendi, er gangvirði eignarinnar, sem látn er af hendi, notað til að meta kostnaðarverði nema gangvirði eignarinnar, sem tekið er við, liggja skýrar fyrir.

*Viðskiptavild sem myndast innan fyrirtækis*

48. **Ekki skal eignfæra viðskiptavild sem myndast innan fyrirtækis.**

49. Í sumum tilvikum er stofnað til útgjalda til að skapa efnahagslegan framtíðarávinning en það leiðir ekki til myndunar ófnislegrar eignar sem uppfyllir færsluskilyrðin í þessum staðli. Oft er slíkum útgjöldum lýst sem framlagi til myndunar viðskiptavildar innan fyrirtækisins. Viðskiptavild, sem myndast innan fyrirtækis, er ekki eignfærð vegna þess að hún er ekki aðgreinanleg verðmæti (þ.e. hún er hvorki aðgreinanleg né til komin vegna samningsbundinna eða annarra lagalegra réttinda) sem einingin stjórnar og unnt er að meta með áreiðanlegum hætti á kostnaðarverði.

50. Mismunur á markaðsvirði einingar og bókfærðu verði aðgreinanlegra, hreinna eigna hennar á tilteknum tíma getur stafað af ýmsum þáttum sem hafa áhrif á virði einingarinnar. Slíkur mismunur sýnir þó ekki kostnaðarverð ófnislegra eigna sem einingin ræður yfir.

*Ófnislegar eignir sem myndast innan fyrirtækis*

51. Stundum er erfitt að meta hvort ófnisleg eign, sem myndast innan fyrirtækis, uppfylli færsluskilyrði vegna erfiðleika við:

- a) að greina hvort og hvenær um er að ræða aðgreinanlega eign sem mun mynda væntanlegan, efnahagslegan framtíðarávinning,

og

- b) að ákvarða kostnaðarverð eignarinnar með áreiðanlegum hætti. Í sumum tilvikum er ekki unnt að greina kostnaðinn við að mynda ófnislega eign innan fyrirtækisins frá kostnaðinum við að viðhalda eða auka viðskiptavild sem myndast innan fyrirtækisins eða reka eininguna frá degi til dags. Einingin skal því, til viðbótar við að uppfylla almennar kröfur um færslu og upphafsmat ófnislegrar eignar, beita kröfum og leiðbeiningum í 52.-67. lið gagnvart öllum ófnislegum eignum sem myndast innan fyrirtækisins.

52. Við mat á því hvort ófnisleg eign, sem myndast innan fyrirtækis, uppfylli færsluskilyrðin skal eining flokka myndun eignarinnar í:

- a) rannsóknarstig,

og

- b) þróunarstig.

Þó að hugtökin „rannsókn“ og „þróun“ séu skilgreind hafa hugtökin „rannsóknarstig“ og „þróunarstig“ viðari merkingu í þessum staðli.

53. Ef eining getur ekki greint rannsóknarstig frá þróunarstigi innra verkefnis sem felst í myndun ófnislegrar eignar fer einingin með útgjöldin við verkefnið eins og það hefði eingöngu stofnað til þeirra á rannsóknarstiginu.

## IAS 38

## Rannsóknarstig

54. *Ekki skal færa óefnislega eign sem myndast vegna rannsókna (eða vegna rannsóknarstigs innra verkefnis). Útgjöld til rannsókna (eða til rannsóknarstigs innra verkefnis) skal gjaldfæra þegar stofnað er til þeirra.*
55. Á rannsóknarstigi innra verkefnis getur eining ekki sýnt fram á að til sé óefnisleg eign sem muni sennilega mynda efnahagslegan framtíðarávinning. Þess vegna eru þessi útgjöld gjaldfærð þegar stofnað er til þeirra.
56. Dæmi um rannsóknarstarfsemi eru:
- a) starfsemi sem miðar að því að afla nýrrar þekkingar,
  - b) leit að, mat og endanlegt val á hagnýtingarmöguleikum rannsóknarniðurstaðna eða annarrar þekkingar,
  - c) leit að efnum, tækjum, framleiðsluvörum, ferlum, kerfum eða þjónustu í stað þeirra sem fyrir eru
- og
- d) mótun, hönnun, mat og lokaval á hugsanlegum kostum fyrir ný eða endurbætt efni, tæki, framleiðsluvörur, ferla, kerfi eða þjónustu.

## Þróunarstig

57. *Óefnislega eign, sem verður til vegna þróunarvinnu (eða á þróunarstigi innra verkefnis), skal færa þá og því aðeins að eining geti sýnt fram á alla eftirfarandi liði:*
- a) *að það sé tæknilega framkvæmanlegt að ljúka við óefnislegu eignina þannig að hún verði tiltæk til notkunar eða sölu,*
  - b) *að hún ætli sér að ljúka við óefnislegu eignina og nota hana eða selja,*
  - c) *getu hennar til að nota eða selja óefnislegu eignina,*
  - d) *hvernig líklegur efnahagslegur framtíðarávinningur myndast af óefnislegu eigninni. Einingin skal m.a. sýna fram á að markaður sé fyrir framleiðslu óefnislegu eignarinnar eða óefnislegu eignina sjálfa eða notagildi óefnislegu eignarinnar ef nota á hana innan einingarinnar,*
  - e) *að fyrir hendi séu næg tæknileg, fjárhagsleg og önnur verðmæti til að ljúka þróuninni og til að nota eða selja óefnislegu eignina,*
  - f) *getu hennar til að meta útgjöldin, sem rekja má til þróunar á óefnislegu eigninni, með áreiðanlegum hætti.*
58. Á þróunarstigi innra verkefnis getur eining í sumum tilvikum sérgreint óefnislega eign og sýnt fram á að eignin muni sennilega mynda efnahagslegan framtíðarávinning. Þetta stafar af því að þróunarstig verkefnis er komið lengra á veg en rannsóknarstigið.

59. Dæmi um þróunarstarfsemi eru eftirfarandi:

- a) hönnun, smíði og prófun forframleiðslufrumgerða eða fornotkunarfumgerða og -líkana,
- b) hönnun verkfæra, tólhalda, móta og laða sem byggja á nýrri tækni,
- c) hönnun, bygging og rekstur tilraunaverksmiðju, sem er ekki af þeirri stærð að hún sé efnahagslega hagkvæm fyrir markaðsframleiðslu  
og
- d) hönnun, bygging og prófun á öðrum kosti sem er valinn fyrir ný eða endurbætt efni, tæki, framleiðsluvörur, ferla, kerfi eða þjónustu.

60. Þegar eining sýnir fram á hvernig óefnisleg eign muni sennilega mynda efnahagslegan framtíðarávinning metur það efnahagslegan ávinning af eigninni sem verður móttækin og beitir við það grundvallarreglunum í IAS-staðli 36, *virðisryrnum eigna*. Ef eignin myndar einungis efnahagslegan ávinning með öðrum eignum beitir einingin hugtakið um fjárskapandi einingar í IAS-staðli 36.

61. Unnt er að sýna fram á að verðmæti til að ljúka við, nota og hljóta ávinning af óefnislegri eign séu fánleg t.d. með viðskiptaáætlun sem sýnir þau tæknilegu og fjárhagslegu verðmæti, sem og önnur verðmæti sem til þarf, og getu einingarinnar til að tryggja sér þau verðmæti. Í vissum tilvikum sýnir eining fram á að ytra fjármagn sé fánlegt með því að afla sér viljayfirlýsingar lánveitanda um að hann fjármagni áætlunina.

62. Með kostnaðarkerfi einingar fæst oft áreiðanlegt mat á kostnaði við myndun óefnislegrar eignar innan fyrirtækisins eins og launum og öðrum útgjöldum sem er stofnað til við að tryggja sér höfundarrétt eða leyfi eða þróun á tölvuhugbúnaði.

63. ***Ekki skal færa vörumerki, dagblaðshausa, útgáfutitla, viðskiptamannaskrár og sambærilega liði, sem eru myndaðir innan fyrirtækisins og eru sambærilegir að efni til, sem óefnislegar eignir.***

64. Ekki er unnt að greina útgjöld vegna vörumerkja, dagblaðshausa, útgáfutitla, viðskiptamannaskráa og sambærilegra liða, sem eru myndaðir innan fyrirtækisins og eru sambærilegir að efni til, frá öðrum kostnaði við þróun starfsmannar í heild. Af þeim sökum eru slíkir liðir ekki færðir sem óefnislegar eignir.

Kostnaðarverð óefnislegrar eignar sem myndast innan fyrirtækis

65. Kostnaðarverð óefnislegrar eignar, sem myndast innan fyrirtækis, er skv. 24. lið heildarútgjöldin, sem stofnað er til, frá þeim degi þegar óefnislega eignin uppfyllir færsluskilyrðin í 21., 22. og 57. lið. Skv. 71. lið er óheimilt að eignfæra útgjöld sem áður hafa verið gjaldfærð.

66. Í kostnaðarverði óefnislegrar eignar, sem myndast innan fyrirtækis, felst allur beinn, rekjanlegur kostnaður sem nauðsynlegur er til að mynda, framleiða og undirbúa eignina svo að hún verði hæf til að starfa með þeim hætti sem stjórnendur ætlast til. Dæmi um beinan, rekjanlegan kostnað eru:

- a) kostnaður vegna efnisnotkunar og þjónustu, sem er nýtt við myndun óefnislegrar eignarinnar,
- b) kostnaður vegna starfskjara (eins og hann er skilgreindur í IAS-staðli 19, *starfskjör*) sem rekja má beint til myndunar óefnislegrar eignarinnar,



## IAS 38

- c) gjöld vegna skrásetningar á lagalegum rétti

og

- d) afskriftir af einkaleyfum og leyfum sem eru notuð til að mynda ófnislega eign.

Í IAS-staðli 23, *fjármagnskostnaður*, eru tilgreind skilyrði fyrir færslu vaxta sem þáttar í kostnaðarverði ófnislegrar eignar sem myndast innan fyrirtækis.

67. Eftirfarandi þættir eru ekki hluti af kostnaðarverði ófnislegrar eignar sem myndast innan fyrirtækis:

- a) sölu-, stjórnunarkostnaður og annar almennur, óbeinn kostnaður, nema unnt sé að telja þessi útgjöld beint til undirbúnings eignarinnar fyrir notkun,

- b) sérgreind óskilvirkni og rekstrartap, sem stofnað er til í upphafi, áður en eignin nær áætluðum afköstum

og

- c) útgjöld vegna hjálfunar starfsfólks til að starfrækja eignina.

#### Dæmi til skýringar á 65. lið

Eining er að þróa nýjan framleiðsluferil. Eining er að þróa nýtt framleiðsluferli. Á árinu 20X5 var stofnað til útgjalda að fjárhæð 1.000 GE (\*), þar af var stofnað til 900 GE fyrir 1. desember 20X5 og 100 GE milli 1. desember 20X5 og 31. desember 20X5. Einingin getur sýnt fram á að 1. desember 20X5 hafi framleiðsluferlið uppfyllt skilyrði fyrir færslu sem ófnisleg eign. Endurheimtanleg fjárhæð vegna þekkingarinnar, sem er fölgín í ferlinu (þ.m.t. framtíðarústreymi handbærs fjár til að ljúka við ferlið áður en það er tilbúið til notkunar), er metin á 500 GE.

Í lok ársins 20X5 er framleiðsluferlið fært sem ófnisleg eign á kostnaðarverðinu 100 GE (útgjöld sem stofnað er til frá þeim degi þegar færsluskilyrðin voru uppfyllt, þ.e. 1. desember 20X5). Útgjöldin 900 GE, sem stofnað var til fyrir 1. desember 20X5, eru gjaldfærð vegna þess að færsluskilyrðin voru ekki uppfyllt fyrr en 1. desember 20X5. Þessi útgjöld verða aldrei hluti af kostnaðarverði framleiðsluferlisins sem er fært í efnahagsreikninginn.

Á árinu 20X6 eru útgjöldin 2.000 GE. Í lok ársins 20X6 er endurheimtanleg fjárhæð vegna þekkingarinnar, sem er fölgín í ferlinu (þ.m.t. framtíðarústreymi handbærs fjár til að ljúka við ferlið áður en það er tilbúið til notkunar), metin á 900 GE.

Í lok ársins 20X6 er kostnaðarverð framleiðsluferlisins 2.100 GE (útgjöld að fjárhæð 100 GE voru færð í lok ársins 20X5 að viðbættum útgjöldum að fjárhæð 2.000 GE sem eru færð 20X6). Einingin færir virðisrýrnunartap að fjárhæð 200 GE til að leiðrétta bókfært verð ferlisins fyrir virðisrýrnunartap (2 100 GE) í endurheimtanlega fjárhæð þess (1 900 GE). Þetta virðisrýrnunartap verður bókfært á síðara tímabili ef kröfur um bakfærslu virðisrýrnunartaps í IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna, eru uppfylltar.

#### GJALDFÆRSLA

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

- a) þau séu hluti kostnaðarverðs ófnislegrar eignar sem uppfyllir færsluskilyrðin (sjá 18. -67. lið)

eða

- b) einingin yfirtaki eignina við sameiningu fyrirtækja og geti ekki fært hana sem ófnislega eign. Í því tilviki skulu þessi útgjöld (innifalín í kostnaðarverði sameiningar fyrirtækjanna) vera hluti fjárhæðarinnar sem færð er sem viðskiptavild á yfirtökudegi (sjá IFRS-staðal 3, sameining fyrirtækja).

(\*) Í þessum staðli eru fjárhæðir tilgreindar í „gjaldmiðilseiningum“ (GE).

69. Í sumum tilvikum er stofnað til útgjalda til að afla einingunni framtíðarávinnings en ekki er unnt að færa neina óefnislega eign eða aðra eign sem er keypt eða mynduð. Í þeim tilvikum eru útgjöldin gjaldfærð þegar stofnað er til þeirra. Útgjöld til rannsóknna eru t.d. gjaldfærð þegar stofnað er til þeirra (sjá 54. lið) nema þegar þau eru hluti af kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja. Dæmi um útgjöld, sem eru gjaldfærð þegar stofnað er til þeirra, eru m.a.:
- a) útgjöld við að hefja starfsemi (þ.e. upphafskostnaður) nema þessi útgjöld séu innifalin í kostnaðarverði varanlegs rekstrarfjármunaliðar í samræmi við IAS-staðal 16, varanlegir rekstrarfjármunir. Til upphafskostnaðar getur talist lögfræði- eða ritarkostnaður vegna stofnunar lögaðila, kostnaður vegna opunar nýrrar starfsstöðvar eða fyrirtækis (þ.e. foropnunarkostnaður) eða kostnaður sem stofnað er til áður en nýr rekstur hefst eða vegna kynningar á nýjum framleiðsluvörum eða -ferlum (þ.e. for-rekstrarkostnaður).
  - b) þjálfunarkostnaður.
  - c) útgjöld til auglýsinga og kynningarstarfsemi.
  - d) útgjöld vegna flutnings eða endurskipulagningar einingar að hluta til eða í heild.
70. Ákvæði 68. liðar útiloka ekki eignfærslu fyrirframgreiðslu þegar greiðsla fyrir afhendingu vara eða þjónustu fer fram áður en vörurnar eru afhentar eða þjónustan innt af hendi.

*Fyrri útgjöld sem skal ekki eignfæra*

71. *Útgjöld til óefnislegs liðar, sem var upphaflega gjaldfærður, skal ekki færa síðar sem hluta af kostnaðarverði óefnislegrar eignar.*

#### MAT EFTIR FÆRSLU

72. *Eining skal velja annaðhvort kostnaðarverðlíkanið í 74. lið eða endurmatslíkanið í 75. lið sem reikningsskilaaðferð. Ef óefnisleg eign er færð með því að nota endurmatslíkanið skal nota sama líkanið á allar aðrar eignir í sama flokki nema ekki sé til virkur markaður fyrir þær eignir.*
73. Flokkur óefnislegra eigna er safn eigna sem eru sambærilegar að gerð og notkun í rekstri einingar. Liðir í sama flokki óefnislegra eigna eru endurmetnir samtímis til að komast hjá valkvæðu endurmati eigna og framsetningu fjárhæða í reikningsskilum þar sem blandað er saman kostnaði og verðgildi frá mismunandi tímum.

*Kostnaðarverðlíkan*

74. *Eftir upphaflega færslu skal bókfært verð óefnislegrar eignar vera kostnaðarverð hennar að frádregnum öllum uppsöfnuðum afskriftum og öllu uppsöfnuðu virðisrýrnunartapi.*

*Endurmatslíkan*

75. *Eftir upphaflega færslu skal færa óefnislega eign við endurmetinni fjárhæð sem er gangvirði hennar á endurmatsdegi að frádregnum öllum síðari uppsöfnuðum afskriftum og öllu síðara uppsöfnuðu virðisrýrnunartapi. Að því er varðar endurmat samkvæmt þessum staðli skal ákvarða gangvirði með hlíðsjón af virkum markaði. Endurmat skal fara fram það reglulega að bókfært verð eignarinnar sé ekki verulega fjarri gangvirði hennar miðað við dagsetningu efnahagsreiknings.*

76. Með endurmatlíkaninu er ekki heimilt:
- a) að endurmeta óefnislegar eignir, sem hafa ekki áður verið eignfærðar,
- eða
- b) að færa óefnislegar eignir upphaflega á öðru verði en kostnaðarverði.
77. Endurmatlíkaninu er beitt eftir að eign hefur upphaflega verið færð á kostnaðarverði. Þó má beita endurmatlíkaninu á slíka eign í heild ef aðeins hluti kostnaðarverðs óefnislegrar eignar er eignfærður vegna þess að eignin uppfyllti ekki færsluskilyrði fyrir en hún var að hluta til komin í gegnum ferlið (sjá 65. lið). Einnig má beita endurmatlíkaninu á óefnislega eign sem eining fær vegna opinbers styrks og færir á nafnverði (sjá 44. lið).
78. Óalgengt er að virkur markaður með þau einkenni, sem lýst er í 8. lið, sé til fyrir óefnislega eign þó að svo geti orðið. Í nokkrum lögsagnarumdæmum getur t.d. verið til virkur markaður fyrir framseljanleg leigubílaeyfi, fiskveiðileyfi eða framleiðslukvóta. Virkur markaður getur þó ekki verið fyrir hendi fyrir vörumerki, dagblaðshausa, útgáfurétt á tónlist og kvikmyndum, einkaleyfi eða vörumerki vegna þess að sérhver slík eign er einstök. Einnig má nefna að jafnvel þótt óefnislegar eignir gangi kaupum og sölum eru samningar gerðir milli einstakra kaupenda og seljenda og viðskipti eru tiltölulega fátið. Af þessum ástæðum getur verið að verðið, sem greitt er fyrir eina eign, gefi ónóga vísbendingu um gangvirði annarrar. Þar að auki hefur almenningur oft ekki aðgang að upplýsingum um verð.
79. Tíðni endurmat fer eftir óstöðugleika gangvirðis óefnislegrar eignarinnar sem er verið að meta. Ef gangvirði endurmetinnar eignar er verulega fjarri bókfærðu verði hennar er nauðsyn á frekara endurmati. Gangvirði sumra óefnislegra eigna getur verið óstöðugt og tekið umtalsverðum breytingum sem gerir árlegt endurmat nauðsynlegt. Ekki þarf að endurmeta óefnislegar eignir svo oft ef gangvirði þeirra breytist aðeins óverulega.
80. Ef óefnisleg eign er endurmetin eru allar uppsafnaðar afskriftir á endurmatstegi annaðhvort:
- a) endurgerðar hlutfallslega með breytingunum á bókfærðu, vergu verði eignarinnar þannig að bókfært verð eignarinnar eftir endurákvörðun er jafnt endurmetinni fjárhæð hennar
- eða
- b) felldar út á móti bókfærðu, vergu verði eignarinnar og hreina fjárhæðin endurgerð yfir í endurmetna fjárhæð eignarinnar.
81. *Ef ekki er unnt að endurmeta óefnislega eign í flokki endurmetinna, óefnislegra eigna vegna þess að virkur markaður er ekki til fyrir eignina skal færa hana á bókfærðu verði að frádregnum öllum uppsöfnuðum afskriftum og virðisrýrnunartöpum.*
82. *Ef ekki er lengur unnt að ákvarða gangvirði endurmetinnar, óefnislegrar eignar með hliðsjón af virkum markaði skal bókfært verð eignarinnar vera endurmetin fjárhæð hennar á síðasta endurmatstegi með hliðsjón af virkum markaði, að frádregnum öllum síðari, uppsöfnuðum afskriftum og öllu síðara, uppsöfnuðu virðisrýrnunartapi.*
83. Ef virkur markaður er ekki lengur fyrir hendi fyrir endurmetna, óefnislega eign getur það bent til þess að verðgildi eignarinnar hafi rýrnað og þörf sé á að prófa það í samræmi við IAS-staðal 36, *virðisrýrnun eigna*.
84. Ef unnt er að ákvarða gangvirði eignarinnar með hliðsjón af virkum markaði á síðari endurmatstegi er endurmatlíkaninu beitt frá þeim degi.

85. *Ef bókfært verð óefnislegrar eignar er hækkað vegna endurmats skal færa hækkunina beint sem hækkun á eigin fé undir fyrirsögninni endurmatsreikningur. Þessa hækkun endurmats skal þó færa í rekstrarreikning að því marki sem hún snýr við endurmatlækkun sömu eignar sem áður var færð í rekstrarreikning.*
86. *Ef bókfært verð óefnislegrar eignar er lækkað í kjölfar endurmats skal færa lækkunina í rekstrarreikning. Þó skal færa lækkunina beint á eigið fé undir fyrirsögninni endurmatsreikningur, að því marki sem kreditstaða er á endurmatsreikningi vegna þeirrar eignar.*
87. Yfirfæra má uppsafnaðan endurmatsreikning, sem er innifalinn í eigin fé, beint á óráðstafaðan hagnað þegar endurmatið er innleyst. Innleysa má allan endurmatsreikninginn við úreldingu eða ráðstöfun eignarinnar. Samt sem áður má innleysa hluta endurmatsins eftir því sem einingin notar eignina. Í því tilvikum er fjárhæð endurmatsins, sem er innleyst, mismunurinn á afskriftum miðað við endurmatið bókfært verð eignarinnar og afskriftunum sem hefðu verið færðar miðað við upphaflegt kostnaðarverð eignarinnar. Yfirfærslan af endurmatsreikningnum á óráðstafað eigið fé fer ekki gegnum rekstrarreikninginn.

#### NÝTINGARTÍMI

88. *Eining skal meta hvort nýtingartími óefnislegrar eignar er takmarkaður eða ótakmarkaður og, ef hann er takmarkaður, lengd hans eða fjölda framleiðslueininga eða sambærilegra eininga sem myndar þann nýtingartíma. Einingin skal líta svo á að eign hafi ótakmarkaðan nýtingartíma, og byggja það á greiningu á öllum viðkomandi þáttum, þegar ekki eru nein fyrirsjáanleg takmörk á tímanum sem vænst er að eignin myndi innstreymi handbærs fjár til einingarinnar.*
89. Færsla óefnislegrar eignar byggist á nýtingartíma hennar. Óefnisleg eign með takmörkuðum nýtingartíma er afskrifuð (sjá 97.-106. lið), en óefnisleg eign með ótakmörkuðum nýtingartíma er það ekki (sjá 107.-110. lið). Skýringardæmin, sem fylgja þessum staðli, sýna hvernig nýtingartími mismunandi óefnislegra eigna er ákvarðaður og síðari færslu þeirra eigna sem byggist á ákvörðun nýtingartímans.
90. Athugaðir eru margir þættir þegar nýtingartími óefnislegrar eignar er ákvarðaður, þ.m.t.:
- a) væntanleg notkun einingarinnar á eigninni og hvort annað stjórnunarteymi gæti með skilvirkum hætti séð um rekstur hennar,
  - b) dæmigerður lífsferill eignarinnar og opinberar upplýsingar um mat á nýtingartíma sambærilegra eigna sem eru notaðar á sambærilegan hátt,
  - c) tæknileg, tæknifræðileg, viðskiptaleg eða annars konar úrelding,
  - d) stöðugleiki atvinnugreinarinnar, sem eignin er rekin í, og breytingar á eftirspurn markaðarins á framleiðsluvörum eða þjónustu, sem eignin gefur af sér,
  - e) aðgerðir, sem vænta má af samkeppnisaðilum eða hugsanlegum samkeppnisaðilum,
  - f) útgjaldastig vegna viðhaldskostnaðar, sem þarf til að ná þeim efnahagslega framtíðarávinningi sem vænst er af eigninni, og geta einingarinnar og áform til að ná slíku stigi,
  - g) tímabilið, sem fyrirtæki hefur yfir eigninni, og lagalegar eða sambærilegar takmarkanir á notkun eignarinnar, eins og lokadagsetningar tengdra leigusamninga
- og
- h) hvort nýtingartími eignarinnar er háður nýtingartíma annarra eigna einingarinnar.

## IAS 38

91. Hugtakið „ótakmarkaður“ merkir ekki „óendanlegur“. Nýtingartími óefnislegrar eignar endurspeglar einungis það stig viðhaldskostnaðar í framtíðinni sem þarf til að viðhalda efnahagslegu hæfi eignarinnar eins og það er metið þegar nýtingartími eignarinnar er metinn og getu og áform fyrirtækisins um að ná slíku stigi. Niðurstaða þess efnis að nýtingartími óefnislegrar eignar sé ótakmarkaður skal ekki vera komin undir áætlunum um framtíðarútgjöld umfram það sem þörf er á til að viðhalda því efnahagslega hæfi eignarinnar.
92. Þegar litið er til þess hve tæknibreytingar eru órar er hætt við að tölvuhugbúnaður og margar aðrar óefnislegar eignir úreldest í tæknilegu tilliti. Þess vegna er líklegt að nýtingartími þeirra sé stuttur.
93. Nýtingartími óefnislegrar eignar getur verið mjög langur eða jafnvel ótakmarkaður. Óvissa réttlætir varfærnislegt mat á nýtingartíma óefnislegrar eignar en réttlætir hins vegar ekki að valinn sé líftími sem er svo stuttur að hann er óraunhæfur.
94. ***Nýtingartími óefnislegrar eignar, sem er til komin vegna sammingsbundinna eða annarra lagalegra réttinda, skal ekki vera lengri en tímabil sammingsbundnu eða lagalegu réttindanna en getur verið skemmri og ræðst það af tímabilinu sem einingin áætlað að nota eignina á. Ef sammingsbundnu réttindin, eða önnur lagaleg réttindi, gilda í takmarkaðan tíma, sem unnt er að endurnýja, skal því aðeins taka það eða þau framlengingartímabil með í nýtingartíma óefnislegrar eignarinnar að til séu gögn til stuðnings því að einingin endurnýi þau án verulegs tilkostnaðar.***
95. Bæði efnahagslegir og lagalegir þættir geta haft áhrif á nýtingartíma óefnislegrar eignar. Efnahagslegir þættir ákvarða það tímabil í framtíðinni sem einingin fær efnahagslegan ávinning. Lagalegir þættir geta takmarkað það tímabil sem einingin hefur yfirráð yfir aðgangi að þessum ávinningi. Nýtingartíminn er það tímabil sem er styttra og ákvarðað af þessum þáttum.
96. Þegar fyrir hendi eru m.a. eftirfarandi þættir bendir það til þess að eining gæti endurnýjað sammingsbundin eða önnur lagaleg réttindi án verulegs tilkostnaðar:
- visbendingar, hugsanlega byggðar á fyrri reynslu, eru um að sammingsbundnu réttindin eða önnur lagaleg réttindi verði endurnýjuð. Ef samþykki þriðja aðila er skilyrði fyrir endurnýjun felur það í sér visbendingar um að þriðji aðilinn veiti samþykki sitt.
  - visbendingar eru um að nauðsynleg skilyrði fyrir endurnýjun, ef einhver eru, verði uppfyllt
- og
- kostnaður einingarinnar við endurnýjun er óverulegur samanborið við efnahagslegan framtíðarávinning sem vænst er að renni til einingarinnar eftir endurnýjun.

Ef kostnaður við endurnýjun er verulegur samanborið við efnahagslegan framtíðarávinning, sem vænst er að renni til einingarinnar eftir endurnýjun, er „endurnýjunarkostnaðurinn“ í reynd kostnaðurinn við að yfirtaka nýja óefnislega eign á endurnýjunardegi.

#### ÓEFNISLEGAR EIGNIR MED TAKMARKADAN NÝTINGARTÍMA

##### *Afskriftatímabil og afskriftaaðferð óefnislegra eigna*

97. ***Afskrifanlegri fjárhæð óefnislegrar eignar með takmarkaðan nýtingartíma skal skipta kerfisbundið niður á nýtingartíma hennar. Afskriftir hefjast þegar eignin er tiltæk til notkunar, þ.e. þegar hún er á staðnum og í því ástandi sem nauðsynlegt er til að hún sé starfhæf með þeim hætti sem stjórnendur áttast til. Afskriftum skal hætt þann dag sem eignin er flokkuð sem haldið til sölu (eða sett í ráðstöfunarflokk sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5, Jastaffármunir sem haldið er til sölu og aflögd starfsemi eða þann dag sem eignin er færð úr efnahagsreikningi hvor heldur þeirra er fyrr. Afskriftaaðferðin, sem er notuð, skal endurspegla mynstrið sem einingin væntir að verði á notkun hennar á efnahagslegum framtíðarávinningi af eigninni. Ef ekki er unnt að ákvarða mynstrið með áreiðanlegum hætti skal nota línulegu aðferðina. Afskriftaupphæð skal færa í rekstrarreikning á hverju tímabili nema heimilað sé eða gerð krafa um það í þessum eða öðrum staðli að hún sé innifalin í bókferðu verði annarrar eignar.***

98. Unnt er að nota fjölda afskriftaáðferða til að skipta afskrifanlegri fjárhæð eignar á kerfisbundinn hátt á nýtingartíma hennar. Meðal þessara áðferða eru línulega áðferðin, stigmínkkandi áðferðin og framleiðslueiningaaðferðin. Áðferðin, sem er notuð, er valin á grundvelli væntanlegs notkunarmynsturs væntanlegs efnahagslegs framtíðarávinnings sem felst í eigninni og er beitt með samræmdum hætti frá einu tímabili til annars, nema breyting verði á væntanlegu notkunarmynstri þessa efnahagslega framtíðarávinnings. Sjaldan eða aldrei styðja sannfærandi rök afskriftaáðferð fyrir óefnislegar eignir með takmarkaðan nýtingartíma sem hefur í för með sér lægri fjárhæð uppsafnaðra afskrifta en fast samkvæmt línulegu áðferðinni.
99. Afskriftir óefnislegra eigna eru yfirleitt færðar í rekstrarreikning Stundum fer þó efnahagslegur framtíðarávinningur sem felst í eign í að framleiða aðrar eignir. Í því tilviki eru afskriftirnar hluti af kostnaðarverði hinnar eignarinnar og eru innifaldar í bókfærðu verði hennar. Afskriftir óefnislegra eigna, sem eru notaðar í framleiðsluferli, eru t.d. innifaldar í bókfærðu verði birgða (sjá IAS-staðal 2, *birgðir*).

*Hrakvirði*

100. ***Hrakvirði óefnislegrar eignar með takmarkaðan nýtingartíma skal teljast núll nema:***

*a) þriðji aðili hafi skuldbundið sig til að kaupa eignina þegar nýtingartíma hennar lýkur*

*eða*

*b) virkur markaður sé fyrir eignina og:*

*i) unnt sé að ákvarða hrakvirði með hliðsjón af þeim markaði*

*og*

*ii) líklegt sé að slíkur markaður verði fyrir hendi þegar nýtingartíma eignarinnar lýkur.*

101. Afskrifanleg fjárhæð eignar með takmarkaðan nýtingartíma er ákvörðuð með því að draga hrakvirðið frá. Ef hrakvirði er ekki núll gefur það til kynna að einingin geri ráð fyrir því að hún ráðstafi óefnislegu eigninni áður en hagrænum endingartíma hennar lýkur.
102. Mat á hrakvirði eignar byggist á endurheimtanlegri fjárhæð við ráðstöfun með hliðsjón af ríkjandi verði á matsdegi eignarinnar við sölu á sambærilegri eign sem komin er að lokum áætlaðs nýtingartíma og hefur verið starfrækt við sambærilegar aðstæður og þær sem eignin verður notuð við. Hrakvirðið er endurskoðað a.m.k. við lok hvers fjárhagsárs. Breyting á hrakvirði eignar er færð sem breyting á reikningshaldslegu mati í samræmi við IAS-staðal 8, *reikningsskilaáðferðir, breytingar á mati í reikningsskilum og skekkjur*.
103. Hrakvirði óefnislegrar eignar getur hækkað upp í fjárhæð sem er jöfn bókfærðu verði eignarinnar eða hærri. Ef það gerir það eru afskriftir eignarinnar núll nema hrakvirði hennar lækki niður í fjárhæð sem er lægri en bókfært verð eignarinnar.

*Endurskoðun á afskriftatímabili og afskriftaáðferð óefnislegra eigna*

104. ***Endurskoða skal afskriftatímabil og afskriftaáðferð óefnislegrar eignar með takmarkaðan nýtingartíma a.m.k. við lok hvers fjárhagsárs. Ef væntanlegur nýtingartími eignarinnar er frábrugðinn fyrra mati skal breyta afskriftatímabilinu í samræmi við það. Ef breytingar hafa orðið á væntanlegu notkunarmynstri efnahagslegs framtíðarávinnings, sem felst í eigninni, skal breyta afskriftaáðferðinni þannig að hún endurspegli breytta mynstrið. Gera skal grein fyrir slíkum breytingum sem breytingum á reikningshaldslegu mati í samræmi við IAS-staðal 8.***

## IAS 38

105. Komið getur í ljós á líftíma óefnislegrar eignar að mat á nýtingartíma hennar sé ekki rétt. Færsla á virðisrýmunartapi getur t.d. bent til þess að breyta þurfi afskriftatímabilinu.
106. Notkunarmynstur fyrirtækisins á efnahagslegum framtíðarávinningi, sem er vænst að streymi til einingarinnar frá óefnislegri eign, getur breyst með tímanum. Það getur t.d. komið í ljós að stigminnkandi aðferðin við afskriftir henti betur en línulega aðferðin. Annað dæmi er ef fresta þarf nýtingu á réttindum, sem veitt eru með leyfi, þar til hreyfing kemst á aðra þætti viðskiptaáætlunarinnar. Í því tilviki fæst ekki efnahagslegur framtíðarávinningur af eigninni fyrr en á síðari tímabilum.

## ÓEFNISLEGAR EIGNIR MED ÓTAKMARKAÐAN NÝTINGARTÍMA

107. *Ekki skal afskrifa efnislega eign með ótakmarkaðan nýtingartíma.*
108. Í samræmi við IAS-staðal 36, *virðisrýmun eigna*, er gerð krafa um að eining prófi virðisrýmun óefnislegrar eignar með ótakmarkaðan nýtingartíma með því að bera endurheimtanlega fjárhæð hennar saman við bókfært verð hennar
- a) árlega
- og
- b) alltaf þegar visbending er um að óefnisleg eign hafi rýrnað í verði.

*Endurskoðun á mati á nýtingartíma*

109. *Endurskoða skal á hverju tímabili nýtingartíma óefnislegrar eignar, sem ekki er afskrifuð, til að ákvarða hvort atburðir og aðstæður styðji áfram mat á ótakmörkuðum nýtingartíma þeirrar eignar. Ef þau gera það ekki skal færa breytingu á mati á nýtingartímanum úr ótakmörkuðum yfir í takmarkaðan sem breytingu á reikningshaldslegu mati í samræmi við IAS-staðal 8, reikningsskilaaðferðir, breytingar á mati í reikningskilum og skekkjur.*
110. Í samræmi við IAS-staðal 36 er endurmat á nýtingartíma óefnislegrar eignar sem takmörkuðum fremur en ótakmörkuðum visbending um að virði eignarinnar hafi rýrnað. Af því leiðir að einingin prófar eignina með tilliti til virðisrýmunar með því að bera saman endurheimtanlega fjárhæð hennar, sem er ákvörðuð í samræmi við IAS-staðal 36, og bókfært verð hennar og færir sem virðisrýmunartap þá fjárhæð, sem bókfært verð er umfram endurheimtanlega fjárhæð.

## ENDURHEIMTANLEIKI BÓKFÆRÐS VERÐS —VIRÐISRÝRNUNARTAP

111. Þegar meta skal hvort virði óefnislegrar eignar hafi rýrnað beitir eining IAS-staðli 36, *virðisrýmun eigna*. Í þeim staðli er útskýrt hvenær og hvernig eining endurskoðar bókfært verð eigna sinna, hvernig hún ákvarðar endurheimtanlega fjárhæð eignar og hvenær hún færir eða bakfærir virðisrýmunartap.

## ÚRELDINGAR OG RÁDSTAFANIR

112. *Óefnislega eign skal færa úr efnahagsreikningi*
- a) *við ráðstöfun*
- eða
- b) *þegar ekki er vænst efnahagslegs framtíðarávinnings af notkun hennar eða ráðstöfun.*

113. *Ágóðinn eða tapið, sem stafar af óefnislegri eign sem færð er út efnahagsreikningi, skal ákvarðast sem mismunurinn á hreinu söluandvirði, ef um það er að ræða, og bókfærðu verði eignarinnar. Ágóðinn eða tapið skal fært í rekstrarreikning þegar eignin er færð úr (nema gerð sé krafa um annað varðandi sölu og endurleigu í IAS-staðli 17, leigusamningar). Ágóði skal ekki flokkast sem reglulegar tekjur.*
114. Ráðstöfun óefnislegrar eignar getur verið með margvíslegum hætti (t.d. sala, fjármögnunarleiga eða gjöf). Við ákvörðun á dagsetningu ráðstöfunar þess háttar eignar beitir eining viðmiðunum í IAS-staðli 18, *reglulegar tekjur*, við færslu tekna af vörusölu. IAS-staðal 17 gildir um ráðstöfun með sölu og endurleigu.
115. Ef eining færir, í samræmi við færsluregluna í 21. lið, kostnaðinn vegna endurnýjunar á óefnislegri eign sem hluta af bókfærðu verði eignar, færir úr efnahagsreikningi bókfært verð þess hlutar sem var endurnýjaður. Ef ekki er gerlegt fyrir einingu að ákvarða bókfært verð endurnýjaða hlutans getur hún notað endurstofnverð sem vísbendingu um hvert kostnaðarverð endurnýjaða hlutans hafi verið þegar hann var keyptur eða þegar hann myndaðist í einingunni.
116. Fjárhæð viðskiptakröfu, sem myndast við ráðstöfun óefnislegrar eignar, er í upphafi færð á gangvirði. Ef greiðslunni fyrir óefnislegu eignina er frestað er greiðslan, sem er móttekin, upphaflega skráð sem jafnvirði staðgreiðsluverðs. Mismunurinn á nafnverði greiðslunnar og jafnvirði staðgreiðsluverðs er, í samræmi við IAS-staðal 18, færður sem vaxtatekjur og endurspeglar virka vexti af viðskiptakröfunni.
117. Afskriftir óefnislegrar eignar með takmörkuðum nýtingartíma hætta ekki þegar óefnislega eignin er ekki lengur í notkun nema eignin hafi verið að fullu afskrifuð eða er skilgreind sem haldið til sölu (eða sé innifalin í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5.

#### UPPLÝSINGAR

##### Almennt

118. *Eining skal greina frá eftirfarandi fyrir hvern flokk óefnislegra eigna og gera greinarmun á óefnislegum eignum sem eru myndaðar innan einingarinnar og öðrum óefnislegum eignum:*
- a) *hvort nýtingartími óefnislegrar eignar er takmarkaður eða ótakmarkaður og, ef hann er takmarkaður, nýtingartíma eða afskriftahlutföllum sem eru notuð,*
- b) *afskriftaaðferðunum, sem notaðar eru á óefnislegar eignir með takmarkaðan nýtingartíma,*
- c) *vergu, bókfærðu verði og uppsöfnuðum afskriftum, ef einhverjar eru, (lögðum við uppsöfnuð virðisrýrnunartöpp) við upphaf og lok tímabilsins,*
- d) *lið eða liðum rekstrarreiknings þar sem afskriftir óefnislegra eigna eru innifaldar, ef einhverjar eru,*
- e) *afstemmingu á bókfærðu verði við upphaf og lok tímabilsins sem sýnir:*
- i) *viðbætur, þar sem sýndar eru aðgreindar, þær viðbætur sem verða til við innri þróun þær sem eru skilgreindar sem aðgreind yfirtaka og þær sem eru til komnar vegna sameiningar fyrirtækja,*
- ii) *eignir, sem eru skilgreindar sem haldið til sölu eða innifaldar í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, og aðrar ráðstafanir,*
- iii) *hækkanir eða lækkunir á tímabilinu, sem má rekja til endurmats skv. 75., 85. og 86. lið og til virðisrýrnunartaps sem er fært eða bakaft beint á eigið fé í samræmi við IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna (ef við á),*



## IAS 38

- iv) *virðisrýrnunartap, sem er fært í rekstrarreikning á tímabilinu í samræmi við IAS-staðal 36 (ef við á),*
  - v) *virðisrýrnunartap, sem er bakfært í rekstrarreikningi á tímabilinu í samræmi við IAS-staðal 36 (ef við á),*
  - vi) *afskriftir óefnislegra eigna, sem eru færðar á tímabilinu,*
  - vii) *hreinan gengismun, sem stafar af umreikningi á reikningsskilunum yfir í framsetningargjaldmiðilinn og umreikningi á erlendum rekstri yfir í framsetningargjaldmiðil einingarinnar*
- og*
- viii) *aðrar breytingar á bókfærðu verði á tímabilinu.*

119. Flokkur óefnislegra eigna er safn eigna sem eru sambærilegar að gerð og notkun í rekstri einingar. Dæmi um aðgreinda flokka geta m.a. verið:

- a) vöruheiti,
  - b) dagblaðshausar og útgáfutitlar,
  - c) tölvuhugbúnaður,
  - d) leyfi og sérleyfi,
  - e) höfundarréttur, einkaleyfi og annar eignarréttur í iðnaði, þjónustu- og rekstrarréttur,
  - f) uppskriftir, formúlur, líkön, hönnun og frumgerðir
- og
- g) óefnislegar eignir í þróun.

Framangreindum flokkum skal skipt niður (eða safnað saman) í smærri (stærri) flokka ef það leiðir til þess að upplýsingarnar fá meira vægi fyrir notendur reikningskilanna.

120. Eining birtir upplýsingar um óefnislegar eignir sem hafa orðið fyrir virðisrýrnun í samræmi við IAS-staðal 36 auk upplýsinganna sem gerð er krafa um í iii. til v. lið e-liðar 118. liðar.

121. Í IAS-staðli 8 er gerð krafa um að eining greini frá eðli og fjárhæð breytingar á reikningshaldslegu mati sem hefur veruleg áhrif á yfirstandandi tímabili eða vænst er að hafi veruleg áhrif á síðari tímabilum. Slíkar upplýsingar geta verið afleiðingar af breytingum á:

- a) mati á nýtingartíma óefnislegrar eignar,
- b) afskriftaaðferðum á óefnislegum eignum

eða

- c) hrakvirði.

122. *Eining skal birta upplýsingar um:*
- a) *fyrir óefnislega eign, sem er metin með ótakmarkaðan nýtingartíma, bókfært verð þeirrar eignar og ástæður sem styðja mat á nýtingartíma sem ótakmörkuðum. Þegar einingin úlgreindir þessar ástæður skal hún lýsa þeim þætti eða þáttum sem gegndu mikilvægu hlutverki þegar ákvarðað var að eignin hefði ótakmarkaðan nýtingartíma,*
  - b) *lýsingu, bókfært verð og eftirstöðvar afskriftatímabils sérhverrar óefnislegrar eignar, sem skiptir máli fyrir reikningsskil einingarinnar,*
  - c) *að því er varðar óefnislegar eignir sem einingin eignast með opinberum styrk og eru upphaflega færðar á gangvirði (sjá 44. lið):*
    - i) *upphaflega fært gangvirði þessara eigna,*
    - ii) *bókfært verð þeirra*

*og*

    - iii) *hvort þær eru metnar eftir færslu samkvæmt kostnaðarverðslíkaninu eða endurmatslíkaninu.*
  - d) *hvort um er að ræða óefnislegar eignir með takmörkuðum eignarrétti og bókfært verð þeirra og bókfært verð óefnislegra eigna, sem eru veðsettar til tryggingar á skuldum.*
  - e) *fjárhæð sammingsbundinna skuldbindinga vegna yfirtöku á óefnislegum eignum.*
123. Þegar eining lýsir þeim þætti eða þáttum, sem gegndu mikilvægu hlutverki við ákvörðun um ótakmarkaðan nýtingartíma óefnislegrar eignar, skoðar einingin þá þætti sem eru tilgreindir í 90. lið.
- Óefnislegar eignir metnar eftir færslu með því að nota endurmatslíkanið*
124. *Ef óefnislegar eignir eru færðar á endurmetnum fjárhæðum skal eining birta upplýsingar um eftirfarandi:*
- a) *eftir flokki óefnislegra eigna:*
    - i) *gildistökudag endurmatsins,*
    - ii) *bókfært verð endurmetnu, óefnislegu eignanna*

*og*

    - iii) *bókfært verð, sem hefði verið fært ef endurmetinn flokkur óefnislegra eigna hefði verið metinn eftir færslu með því að nota kostnaðarverðslíkanið í 74. lið,*
  - b) *fjárhæð endurmatsreikningsins, sem tengist óefnislegu eignunum við upphaf og lok tímabilsins sem sýnir breytingarnar á tímabilinu, og allar takmarkanir á greiðslu þess sem er fram yfir til hluthafa,*
- og*
- c) *þeim aðferðum sem beitt er og mikilvægum forsendum við áætlun á gangvirði eignarinnar.*
125. Nauðsynlegt getur verið að sameina flokka endurmetinna eigna í stærri flokka í upplýsingaskyni. Flokkar eru þó ekki lagðir saman ef það gæti leitt til þess að myndaður yrði flokkur óefnislegra eigna með fjárhæðum, sem metnar eru bæði samkvæmt kostnaðarverðslíkaninu og endurmatslíkaninu.

## IAS 38

*Rannsóknar- og þróunarkostnaður*

126. *Eining skal greina frá uppsafnaðri fjárhæð rannsóknar- og þróunarkostnaðar sem er gjaldferð á tímabilinu.*
127. Til rannsóknar- og þróunarkostnaðar teljast öll útgjöld sem unnt er að rekja beint til rannsóknar- og þróunarstarfsemi (sjá leiðbeiningar í 66. og 67. lið um það hvers konar útgjöld skuli telja með til að uppfylla kröfur um upplýsingagjöf í 126. lið).

*Aðrar upplýsingar*

128. Eining er hvött til, en þess ekki krafist af henni, að birta eftirfarandi upplýsingar:
- a) lýsingu á öllum fullafskrifuðum, óefnislegum eignum, sem eru enn í notkun,
- og
- b) stutta lýsingu á mikilvægum, óefnislegum eignum sem einingin hefur yfirráð yfir en hefur ekki fært sem eignir vegna þess að þær uppfylla ekki færsluskilyrði samkvæmt þessum staðli eða vegna þess að þær voru yfirteknar eða mynduðust áður en útgáfa IAS-staðals 38, *óefnislegar eignir*, útg. 1998, tók gildi.

**BRÁDABIRGDAÁKVÆÐI OG GILDISTÖKUDAGUR**

129. *Ef eining kys, í samræmi við 85. lið í IFRS-staðli 3, sameining fyrirtækja, að beita IFRS-staðli 3 frá degi sem er fyrr en gildistökudagarnir, sem settir eru fram í 78.-84. lið í IFRS-staðli 3, skal hún einnig beita þessum staðli framvirkt frá sama degi. Eining skal því ekki leiðréttá bókfært verð óefnislegu eignanna sem eru færðar á þeim degi. Einingin skal þó beita þessum staðli á þeim degi til að endurmeta nýtingartíma færðra óefnislegra eigna sinna. Ef einingin breytir mati sínu á nýtingartíma eignar vegna þessarar breytingar á endurmatinu skal færa þá breytingu sem breytingu á reikningshaldslegu mati í samræmi við IAS-staðal 8, *reikningsskilaaðferðir*, breytingar á mati í reikningskilum og skekkjur.*
130. *Að öðru leyti skal eining beita þessum staðli:*
- a) *við færslu óefnislegra eigna sem eru yfirteknar við sameiningu fyrirtækja og dagsetning sammingsins er 31. mars 2004 eða síðar*
- og
- b) *við færslu allra annarra óefnislegra eigna framvirkt frá upphafi fyrsta árlega tímabilsins sem hefst 31. mars 2004. Eining skal því ekki leiðréttá bókfært verð óefnislegu eignanna sem eru færðar á þeim degi. Einingin skal þó beita þessum staðli á þeim degi til að endurmeta nýtingartíma þess háttar óefnislegra eigna. Ef einingin breytir mati sínu á nýtingartíma eignar vegna þessarar breytingar á endurmatinu skal færa þá breytingu sem breytingu á reikningshaldslegu mati í samræmi við IAS-staðal 8.*

*Skipti á sambærilegum eignum*

131. Krafan í 129. lið og b-lið 130. liðar um að beita þessum staðli afturvirkir merkir að einingin endurgerir ekki bókfært verð eignarinnar, sem tekið er við, til að endurspegla gangvirði hennar á yfirtökudegi ef skipti á eignum voru metin fyrir gildistökudag þessa staðals miðað við bókfært verð eignarinnar sem yfirtekin er.

*Fyrri beiting*

132. *Einingar, sem 130. liður gildir um, eru hvattar til að beita kröfum þessa staðals fyrir gildistöku dagana sem tilgreindir eru í 130. lið. Ef eining beitir á hinn bóginn kröfum þessa staðals fyrir gildistöku dagana skal hún einnig beita IFRS-staðli 3 og IAS-staðli 36, virðisrýmun eigna (eftir endurskoðun 2004), samhlíða.*

**AFTURKÖLLUN IAS-STADALS 38 (ÚTG. 1998)**

133. Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 38, *óefnislegar eignir* (útg. 1998).

---

B-deild – Útgáfud.: 30. nóvember 2007