

KOMMISJONSFORORDNING (EF) nr. 495/2009

2014/EØS/75/13

av 3. juni 2009

om endring av forordning (EF) nr. 1126/2008 om vedtakelse av visse internasjonale regnskapsstandarder i samsvar med europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002 med hensyn til internasjonal standard for finansiell rapportering (IFRS) nr. 3(*)

KOMMISJONEN FOR DE EUROPEISKE FELLESKAP HAR —

under henvisning til traktaten om opprettelse av Det europeiske fellesskap,

under henvisning til europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002 av 19. juli 2002 om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder⁽¹⁾, særlig artikkel 3 nr. 1, og

ut fra følgende betraktninger:

- 1) Ved kommisjonsforordning (EF) nr. 1126/2008⁽²⁾ ble det vedtatt visse internasjonale regnskapsstandarder og tolkninger som forelå 15. oktober 2008.
- 2) 10. januar 2008 kunngjorde IASB (International Accounting Standards Board) internasjonal standard for finansiell rapportering (IFRS) nr. 3: «Virksomhetssammenslutninger» (revidert), heretter kalt «den reviderte IFRS 3». Den reviderte IFRS 3 fastsetter prinsipper og regler for hvordan et overtakende foretak i en virksomhetssammenslutning skal innregne og måle i sine regnskaper de ulike elementene (som identifiserbare eiendeler, overtatte forpliktelser, ikke-kontrollerende eierinteresser og goodwill) i forbindelse med den regnskapsmessige behandlingen av overtakelsestransaksjonen. Den fastsetter også hvilke opplysninger som skal gis om slike transaksjoner.
- 3) Samråd med gruppen av teknisk sakkyndige (TEG) innenfor EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) bekrefter at den reviderte IFRS 3 oppfyller de tekniske kriteriene for vedtakelse fastsatt i artikkel 3 nr. 2 i forordning (EF) nr. 1606/2002. I samsvar med kommisjonsbeslutning 2006/505/EF av 14. juli 2006 om opprettelse av en rådgivende undersøkelsesgruppe for regnskapsstandarder som skal bistå Kommisjonen med hensyn til objektivitet og nøytralitet i uttalelser fra European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)⁽³⁾ har den rådgivende undersøkelsesgruppen vurdert EFRAGs uttalelse om godkjenning for å være balansert og objektiv, og underrettet Kommisjonen om dette.

4) Som en følge av vedtakelsen av den reviderte IFRS 3 må IFRS 1, IFRS 2, IFRS 7, de internasjonale regnskapsstandardene IAS 12, IAS 16, IAS 28, IAS 32, IAS 33, IAS 34, IAS 36, IAS 37, IAS 38, IAS 39 samt tolkning nr. 9 fra Den internasjonale tolkningskomité for finansiell rapportering (IFRIC) endres for å sikre samsvar mellom de internasjonale regnskapsstandardene.

5) Forordning (EF) nr. 1126/2008 bør derfor endres.

6) Tiltakene fastsatt i denne forordning er i samsvar med uttalelse fra Komiteen for regnskapsregulering —

VEDTATT DENNE FORORDNING:

Artikkel 1

I vedlegget til forordning (EF) nr. 1126/2008 gjøres følgende endringer:

1. Internasjonal standard for finansiell rapportering (IFRS) nr. 3: «Virksomhetssammenslutninger» erstattes med den reviderte IFRS 3 som fastsatt i vedlegget til denne forordning.
2. IFRS 1, IFRS 2, IFRS 7, de internasjonale regnskapsstandardene IAS 12, IAS 16, IAS 28, IAS 32, IAS 33, IAS 34, IAS 36, IAS 37, IAS 38, IAS 39 samt tolkning nr. 9 fra Den internasjonale tolkningskomité for finansiell rapportering (IFRIC) endres i samsvar med endringene av IFRS 3 som fastsatt i vedlegget til denne forordning.

Artikkel 2

Alle selskaper skal anvende den reviderte IFRS 3 som fastsatt i vedlegget til denne forordning, senest fra den første dag i det regnskapsåret som begynner etter 30. juni 2009.

(*) Denne fellesskapsrettsakten, kunngjort i EUT L 149 av 12.6.2009, s. 22, er omhandlet i EØS-komiteens beslutning nr. 115/2009 av 22. oktober 2009 om endring av EØS-avtalens vedlegg XXII (Selskapsrett), se EØS-tillegget til *Den europeiske unions tidende* nr. 68 av 17.12.2009, s. 17.

⁽¹⁾ EFT L 243 av 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ EUT L 320 av 29.11.2008, s. 1.

⁽³⁾ EUT L 199 av 21.7.2006, s. 33.

Artikkel 3

Denne forordning trer i kraft den tredje dag etter at den er kunngjort i *Den europeiske unions tidende*.

Denne forordning er bindende i alle deler og kommer direkte til anvendelse i alle medlemsstater.

Utferdiget i Brussel, 3. juni 2009.

For Kommisjonen

Charlie McCREEVY

Medlem av Kommisjonen

*VEDLEGG***INTERNASJONALE REGNSKAPSSTANDARDER**

IFRS 3	Virksomhetssammenslutninger
--------	-----------------------------

INTERNASJONAL STANDARD FOR FINANSIELL RAPPORTERING 3

Virksomhetssammenslutninger

FORMÅL

1. Formålet med denne IFRS er å bedre relevans, pålitelighet og sammenlignbarhet for den informasjonen som et rapporterende foretak gir i sitt finansregnskap om en *virksomhetssammenslutning*, samt virkningene av denne. For å oppnå dette fastsetter denne IFRS prinsipper og krav for hvordan *det overtakende foretaket*
 - a) i sitt finansregnskap innregner og måler de identifiserbare anskaffede eiendelene, de overtatte forpliktelsene og eventuelle ikke-kontrollerende eierinteresser i det overtatte foretaket,
 - b) innregner og måler goodwill anskaffet ved virksomhetssammenslutningen, eller en gevinst fra et kjøp på gunstige vilkår, og
 - c) fastsetter hvilken informasjon som skal gis for å sette brukere av finansregnskapet i stand til å evaluere virksomhetssammenslutningens art og finansielle virkning.

VIRKEOMRÅDE

2. Denne IFRS kommer til anvendelse på en transaksjon eller annen hendelse som oppfyller definisjonen av en virksomhetssammenslutning. Denne IFRS får ikke anvendelse på
 - a) opprettelse av en felleskontrollert virksomhet,
 - b) overtakelse av en eiendel eller en gruppe av eiendeler som ikke utgjør en *virksomhet*. I slike tilfeller skal det overtakende foretaket identifisere og innregne de enkelte identifiserbare anskaffede eiendelene (herunder de eiendelene som oppfyller definisjonen av og innregningskriteriene for *immaterielle eiendeler* i IAS 38: «Immaterielle eiendeler») og overtatte forpliktelser. Anskaffelseskost for gruppen skal fordeles på de individuelle identifiserbare eiendelene og forpliktelsene på grunnlag av deres relative *virkelige verdi* på kjøpstidspunktet. En slik transaksjon eller hendelse fører ikke til goodwill,
 - c) en sammenslutning av foretak eller virksomheter under samme kontroll (nr. B1–B4 gir tilknyttet veiledning i anvendelse).

IDENTIFISERING AV EN VIRKSOMHETSSAMMENSLUTNING

3. **Et foretak skal avgjøre om en transaksjon eller annen hendelse er en virksomhetssammenslutning ved å anvende definisjonen i denne IFRS, som krever at de anskaffede eiendelene og overtatte forpliktelsene utgjør en virksomhet. Dersom de anskaffede eiendelene ikke utgjør noen virksomhet, skal det rapporterende foretaket regnskapsføre transaksjonen eller hendelsen som anskaffelse av en eiendel. B5–B12 gir veiledning om identifisering av en virksomhetssammenslutning og definisjon av en virksomhet.**

OVERTAKELSESMETODEN

4. **Et foretak skal regnskapsføre hver virksomhetssammenslutning ved å anvende overtakelsesmetoden.**
5. Anvendelse av overtakelsesmetoden krever
 - a) identifisering av det overtakende foretaket,
 - b) fastsettelse av *overtakelsestidspunktet*,
 - c) innregning og måling av de identifiserbare anskaffede eiendelene, de overtatte forpliktelsene og eventuelle ikke-kontrollerende eierinteresser i det overtatte foretaket, og
 - d) innregning og måling av goodwill eller en gevinst fra et kjøp på gunstige vilkår.

Identifisering av det overtakende foretaket

6. **For alle virksomhetssammenslutninger skal ett av de sammensluttende foretakene identifiseres som det overtakende foretaket.**
7. Veiledningen i IAS 27: «Konsernregnskap og separat finansregnskap» skal benyttes til å identifisere det overtakende foretaket — det foretaket som oppnår kontroll over det overtatte foretaket. Dersom en virksomhetssammenslutning har skjedd, men anvendelsen av veiledningen i IAS 27 ikke klart indikerer hvilket av de sammensluttende foretakene som er det overtakende foretaket, skal faktorene i B14–B18 tas hensyn til ved denne avgjørelsen.

Fastsettelse av overtakelsestidspunktet

8. **Det overtakende foretaket skal identifisere overtakelsestidspunktet, som er det tidspunktet da det oppnår kontroll over det overtatte foretaket.**

9. Tidspunktet for når det overtakende foretaket oppnår kontroll over det overtatte foretaket er generelt tidspunktet da det overtakende foretaket juridisk overfører vederlaget, overtar eiendelene og pådrar seg forpliktelsene til det overtatte foretaket, dvs. oppgjørstidspunktet. Det overtakende foretaket kan imidlertid oppnå kontroll på et tidspunkt som enten er tidligere eller senere enn oppgjørstidspunktet. Overtakelsestidspunktet vil for eksempel være tidligere enn oppgjørstidspunktet dersom en skriftlig avtale fastsetter at det overtakende foretaket oppnår kontroll over det overtatte foretaket på et tidligere tidspunkt enn ved oppgjørstidspunktet. Et overtakende foretak skal ta hensyn til alle relevante fakta og omstendigheter ved identifisering av overtakelsestidspunktet.

Innregning og måling av de identifiserbare anskaffede eiendelene, de overtatte forpliktelsene og eventuelle ikke-kontrollerende eierinteresser i det overtatte foretaket

Innregningsprinsipp

10. **Fra overtakelsestidspunktet skal det overtakende foretaket innregne, atskilt fra goodwill, de identifiserbare anskaffede eiendelene, de overtatte forpliktelsene og eventuelle ikke-kontrollerende eierinteresser i det overtatte foretaket. Innregning av identifiserbare anskaffede eiendeler og overtatte forpliktelser er underlagt vilkårene omhandlet i nr. 11 og 12.**

Innregningsvilkår

11. For å kvalifisere til innregning som del av anvendelsen av overtakelsesmetoden må de identifiserbare anskaffede eiendelene og de overtatte forpliktelsene, oppfylle definisjonene av eiendeler og forpliktelser i «Ramme for utarbeiding og presentasjon av finansregnskap» på overtakelsestidspunktet. Som eksempel kan nevnes utgifter som det overtakende foretaket forventer, men ikke er nødt til å pådra seg i framtiden for å iverksette sin plan om å tre ut av en aktivitet hos et overtatt foretak eller si opp eller omplassere ansatte i et overtatt foretak, er ikke forpliktelser på overtakelsestidspunktet. Det overtakende foretaket innregner derfor ikke disse utgiftene som del av anvendelsen av overtakelsesmetoden. Overtakeren innregner isteden disse utgiftene i sitt finansregnskap etter sammenslutningen i samsvar med andre IFRS-er.
12. For å kvalifisere til innregning som del av anvendelsen av overtakelsesmetoden, må dessuten de identifiserbare anskaffede eiendelene og de overtatte forpliktelsene være del av det som det overtakende foretaket og det overtatte foretaket (eller dets tidligere *eiere*) har utvekslet i virksomhetssammenslutningstransaksjonen, og ikke et resultat av separate transaksjoner. Det overtakende foretaket skal anvende veiledningen i nr. 51–53 til å avgjøre hvilke av de anskaffede eiendelene eller de overtatte forpliktelsene som er del av utvekslingen for det overtatte foretaket, og eventuelt hvilke av disse som er resultat av separate transaksjoner som skal regnskapsføres i samsvar med deres art og relevante IFRS-er.
13. Det overtakende foretakets anvendelse av innregningsprinsippet og –vilkårene kan føre til innregning av enkelte eiendeler og forpliktelser som det overtatte foretaket ikke tidligere hadde innregnet som eiendeler og forpliktelser i sitt finansregnskap. Det overtakende foretaket innregner for eksempel de anskaffede identifiserbare immaterielle eiendelene, som et varenavn, et patent eller et kundeforhold, som det overtatte foretaket ikke har innregnet som eiendeler i sitt finansregnskap fordi det har utviklet dem internt og innregnet de tilknyttede utgiftene i kostnadene.
14. B28–B40 gir veiledning om innregning av operasjonelle leieavtaler og immaterielle eiendeler. Nr. 22–28 omhandler typene av identifiserbare eiendeler og forpliktelser som omfatter poster som denne IFRS gir begrensete unntak for med hensyn til innregningsprinsippet og -vilkårene.

Klassifisering eller øremerking av identifiserbare anskaffede eiendeler og overtatte forpliktelser ved en virksomhetssammenslutning

15. **På overtakelsestidspunktet skal det overtakende foretaket klassifisere eller øremerke de identifiserbare anskaffede eiendelene og de overtatte forpliktelsene som det er nødvendig for senere å anvende andre IFRS-er. Det overtakende foretaket skal foreta disse klassifiseringene eller øremerkingene på grunnlag av kontraktsvilkårene, de økonomiske vilkårene, dets driftsmessige prinsipper eller regnskapsprinsipper og andre relevante vilkår slik de foreligger på overtakelsestidspunktet.**
16. I noen situasjoner åpner IFRS-er for ulik regnskapsføring, avhengig av hvordan et foretak klassifiserer eller øremerker en bestemt eiendel eller forpliktelse. Eksempler på klassifiseringer eller øremerkinger som det overtakende foretaket skal foreta på grunnlag av de relevante forholdene slik de foreligger på overtakelsestidspunktet, omfatter, men er ikke begrenset til,
- klassifisering av bestemte finansielle eiendeler og forpliktelser som en finansiell eiendel eller forpliktelse til virkelig verdi over resultatet, eller som en finansiell eiendel tilgjengelig for salg eller holdt til forfall, i samsvar med IAS 39: «Finansielle instrumenter – innregning og måling»,
 - øremerking av et derivat som et sikringsinstrument i samsvar med IAS 39, og
 - vurdering av om et innebygd derivat bør skilles fra vertskontrakten i samsvar med IAS 39 (som er et spørsmål om «klassifisering» slik dette begrepet benyttes i denne IFRS).

17. Denne IFRS åpner for to unntak fra prinsippet i nr. 15:
- klassifisering av en leiekontrakt som enten en operasjonell leieavtale eller en finansiell leieavtale i samsvar med IAS 17: «Leieavtaler», og
 - klassifisering av en kontrakt som en forsikringskontrakt i samsvar med IFRS 4: «Forsikringskontrakter».

Det overtakende foretaket skal klassifisere disse kontraktene på grunnlag av kontraktsvilkårene og andre faktorer ved inngåelse av kontrakten (eller, dersom vilkårene i kontrakten er endret på en måte som vil endre dens klassifisering, på tidspunktet for den aktuelle endringen, som kan være overtakelsestidspunktet).

Målingsprinsipp

18. **Det overtakende foretaket skal måle de identifiserbare anskaffede eiendelene og de overtatte forpliktelsene til deres virkelige verdi på overtakelsestidspunktet.**
19. For hver virksomhetssammenslutning skal det overtakende foretaket måle alle ikke-kontrollerende eierinteresser i det overtatte foretaket enten til virkelig verdi eller til den ikke-kontrollerende eierinteressens forholdsmessige andel av det overtatte foretakets identifiserbare nettoeiendeler.
20. B41–B45 gir veiledning om måling av den virkelige verdien av særlige identifiserbare eiendeler og en ikke-kontrollerende eierinteresse i et overtatt foretak. Nr. 24–31 omhandler de typene identifiserbare eiendeler og forpliktelser som omfatter poster som denne IFRS gir begrensede unntak for med hensyn til målingsprinsippet.

Unntak fra anvendelse av innregnings- eller målingsprinsippene

21. Denne IFRS åpner for begrensede unntak fra sine innregnings- og målingsprinsipper. Nr. 22–31 omhandler både de særlige postene som det kan gis unntak for samt arten av disse unntakene. Det overtakende foretaket skal regnskapsføre disse postene ved å anvende kravene i nr. 22–31, som vil føre til at enkelte poster blir
- innregnet enten ved å anvende innregningsvilkår i tillegg til de som er omhandlet i nr. 11 og 12 eller ved å anvende kravene i andre IFRS-er, med følger som skiller seg fra anvendelsen av innregningsprinsippet og –vilkårene,
 - målt til et annet beløp enn deres virkelige verdier på overtakelsestidspunktet.

Unntak fra innregningsprinsippet

Betingede forpliktelser

22. IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler» definerer en betinget forpliktelse som
- en mulig plikt som oppstår av tidligere hendelser, og hvis eksistens bare vil bli bekreftet ved at det i framtiden inntreffer eller ikke inntreffer én eller flere usikre hendelser som ikke i sin helhet er innenfor foretakets kontroll, eller
 - en eksisterende plikt som oppstår av tidligere hendelser, men som ikke er innregnet fordi
 - det ikke er sannsynlig at en strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket, vil kreves for å gjøre opp plikten, eller
 - forpliktelsesbeløpet ikke kan måles på en tilstrekkelig pålitelig måte.
23. Kravene i IAS 37 får ikke anvendelse når det gjelder å avgjøre hvilke betingede forpliktelser som skal innregnes på overtakelsestidspunktet. Det overtakende foretaket skal isteden innregne fra og med overtakelsestidspunktet en betinget forpliktelse som er overtatt ved en virksomhetssammenslutning dersom det er en eksisterende plikt som oppstår av tidligere hendelser og dens virkelige verdi kan måles på en pålitelig måte. Derfor, og i motsetning til IAS 37, innregner det overtakende foretaket en betinget forpliktelse som er overtatt ved en virksomhetssammenslutning på overtakelsestidspunktet, selv om det ikke er sannsynlig at en strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler, vil kreves for å gjøre opp plikten. Nr. 56 gir veiledning om etterfølgende regnskapsføring av betingede forpliktelser.

Unntak fra både innregnings- og målingsprinsippene

Inntektsskatt

24. Det overtakende foretaket skal innregne og måle en eiendel eller forpliktelse ved utsatt skatt som oppstår av eiendeler som er anskaffet og forpliktelser som er overtatt ved en virksomhetssammenslutning i samsvar med IAS 12: «Inntektsskatt».

25. Det overtakende foretaket skal regnskapsføre de mulige skattemessige virkningene ved midlertidige forskjeller og framføringer i et overtatt foretak som foreligger på overtakelsestidspunktet eller oppstår som et resultat av overtakelsen i samsvar med IAS 12.

Ytelser til ansatte

26. Det overtakende foretaket skal innregne og måle en forpliktelse (eller en eventuell eiendel) knyttet til det overtatte foretakets ordninger for ytelser til ansatte i samsvar med IAS 19: «Ytelser til ansatte».

Kompensasjonseiendeler

27. Selgeren i en virksomhetssammenslutning kan ved kontrakt kompensere det overtakende foretaket for utfallet av en betingelse eller usikkerhet knyttet til hele eller en del av en bestemt eiendel eller forpliktelse. Selgeren kan for eksempel kompensere det overtakende foretaket for tap over et bestemt beløp på en forpliktelse som oppstår av en bestemt betingelse; med andre ord, selgeren vil garantere at det overtakende foretakets forpliktelse ikke vil overstige et bestemt beløp. Som et resultat av dette får overtakeren en kompensasjonseiendel. Det overtakende foretaket skal innregne en kompensasjonseiendel samtidig med at det innregner den kompenserte posten, målt på samme grunnlag som den kompenserte posten og underlagt behovet for et fradrag for beløp som ikke blir betalt. Dersom kompensasjonen er knyttet til en eiendel eller en forpliktelse som blir innregnet på overtakelsestidspunktet og målt til sin virkelige verdi på overtakelsestidspunktet, skal det overtakende foretaket innregne kompensasjonseiendelen på overtakelsestidspunktet målt til virkelig verdi på overtakelsestidspunktet. For en kompensasjonseiendel målt til virkelig verdi blir virkningene av usikkerhet om framtidige kontantstrømmer med hensyn til gjenvinnbarhet inkludert i målingen av virkelig verdi, og det er ikke nødvendig med noe separat fradrag (nr. B41 gir tilknyttet veiledning i anvendelse).
28. Under enkelte omstendigheter kan kompensasjonen være knyttet til en eiendel eller en forpliktelse som utgjør et unntak fra innregnings- eller målingsprinsippene. For eksempel kan en kompensasjon være knyttet til en betinget forpliktelse som ikke er innregnet på overtakelsestidspunktet fordi dens virkelige verdi ikke kan måles på en pålitelig måte på det aktuelle tidspunktet. Alternativt kan en kompensasjon være knyttet til en eiendel eller en forpliktelse, for eksempel en eiendel eller forpliktelse som er en følge av en ytelse til ansatte, og som blir målt på et annet grunnlag enn til virkelig verdi på overtakelsestidspunktet. Under slike omstendigheter skal kompensasjonseiendelen innregnes og måles ved hjelp av forutsetninger som stemmer overens med dem som er benyttet til å måle den kompenserte posten, underlagt ledelsens vurdering av gjenvinnbarheten for kompensasjonseiendelen samt eventuelle kontraktsregulerte begrensninger av kompensasjonsbeløpet. Nr. 57 gir veiledning om etterfølgende regnskapsføring av en kompensasjonseiendel.

Unntak fra målingsprinsippet

Tilbakekjøpte rettigheter

29. Det overtakende foretaket skal måle verdien av en tilbakekjøpt rettighet som er innregnet som immateriell eiendel på grunnlag av den angjeldende kontraktens gjenværende løpetid, uansett om markedsdeltakere ville ha vurdert mulige kontraktsfornyelser ved fastsettelsen av dens virkelige verdi. B35 og B36 gir tilknyttet veiledning i anvendelse.

Aksjebaserte betalingstildelinger

30. Det overtakende foretaket skal måle en forpliktelse eller et egenkapitalinstrument tilknyttet gjenanskaffelsen av et overtatt foretaks aksjebaserte betalingstildelinger med aksjebaserte betalingstildelinger i det overtakende foretaket i samsvar med metoden i IFRS 2: «Aksjebasert betaling». (Denne IFRS omhandler resultatet av den nevnte metoden som "markedsbasert måling" av slike tildelinger.)

Eiendeler holdt for salg

31. Det overtakende foretaket skal måle et overtatt anleggsmiddel (eller en avhendingsgruppe) som er klassifisert som holdt for salg på overtakelsestidspunktet i samsvar med IFRS 5: «Anleggsmidler holdt for salg og avviklet virksomhet», til virkelig verdi fratrukket salgsutgifter i samsvar med nr. 15–18 i nevnte IFRS.

Innregning og måling av goodwill eller gevinst fra et kjøp på gunstige vilkår.

32. **Det overtakende foretaket skal innregne goodwill på overtakelsestidspunktet, målt som det overskytende av a) i forhold til b) nedenfor:**

a) Summen av

- i) overført vederlag, målt i samsvar med denne IFRS, som generelt krever virkelig verdi på overtakelsestidspunktet (se nr. 37),**
- ii) beløpet for eventuelle ikke-kontrollerende eierinteresser i det overtatte foretaket, målt i samsvar med denne IFRS, og**

iii) i en virksomhetssammenslutning som gjennomføres trinnvis (se nr. 41 og 42), virkelig verdi på overtakelsestidspunktet av det overtakende foretakets tidligere holdte egenkapitalinteresse i det overtatte foretaket.

b) Nettoverdien av beløpene på tidspunktet for overtakelse av de identifiserbare anskaffede eiendelene og de overtatte forpliktelsene, målt i samsvar med denne IFRS.

33. I en virksomhetssammenslutning der det overtakende foretaket og det overtatte foretaket (eller dets tidligere eiere) bare utveksler egenkapitalinteresser, vil virkelig verdi på overtakelsestidspunktet kunne bli målt på en mer pålitelig måte for det overtatte foretakets egenkapitalinteresser enn for det overtakende foretakets egenkapitalinteresser. Dersom dette er tilfellet, skal det overtakende foretaket fastsette beløpet for goodwill ved hjelp av virkelig verdi på overtakelsestidspunktet av det overtatte foretakets egenkapitalinteresser istedenfor virkelig verdi på overtakelsestidspunktet av de overførte egenkapitalinteressene. For å fastsette beløpet for goodwill i en virksomhetssammenslutning der det ikke overføres noe vederlag, skal det overtakende foretaket benytte virkelig verdi på overtakelsestidspunktet av det overtakende foretakets interesse i det overtatte foretaket, fastsatt ved hjelp av en verdsettingsmetode istedenfor virkelig verdi på overtakelsestidspunktet av det overførte vederlaget (nr. 32 a) i). B46-B49 gir tilknyttet veiledning i anvendelse.

Kjøp på gunstige vilkår

34. Ibland kan et overtakende foretak gjøre et kjøp på gunstige vilkår, det vil si en virksomhetssammenslutning der beløpet i nr. 32 b) overstiger summen av beløpene i nr. 32 a). Dersom dette overskytende beløpet gjenstår etter anvendelsen av kravene i nr. 36, skal det overtakende foretaket innregne den tilknyttede gevinsten i resultatet på overtakelsestidspunktet. Gevinsten skal henføres til det overtakende foretaket.
35. Et kjøp på gunstige vilkår kan for eksempel skje i en virksomhetssammenslutning som er resultat av et tvungen salg der selgeren handler under tvang. Innregnings- eller målingsunntakene for bestemte poster omhandlet i nr. 22–31 kan imidlertid også føre til innregning av en gevinst (eller en endring av beløpet for en innregnet gevinst) ved et kjøp på gunstige vilkår.
36. Før det overtakende foretaket innregner en gevinst ved et kjøp på gunstige vilkår, skal det vurdere på nytt om det på korrekt måte har identifisert alle de anskaffede eiendelene og alle de overtatte forpliktelsene, og innregne eventuelle ytterligere eiendeler eller forpliktelser som blir identifisert ved denne gjennomgåelsen. Det overtakende foretaket skal deretter gå gjennom de framgangsmåtene som er benyttet for å måle de beløpene som denne IFRS krever at skal innregnes på overtakelsestidspunktet for alle følgende poster:
- de identifiserbare anskaffede eiendelene og de overtatte forpliktelsene,
 - eventuelle ikke-kontrollerende eierinteresser i det overtatte foretaket,
 - i en virksomhetssammenslutning som gjennomføres trinnvis, det overtakende foretakets tidligere holdte egenkapitalinteresse i det overtatte foretaket, og
 - det overførte vederlaget.

Formålet med gjennomgåelsen er å sikre at målingene på riktig måte gjenspeiler en vurdering av alle tilgjengelige opplysninger på overtakelsestidspunktet.

Overført vederlag

37. Overført vederlag i en virksomhetssammenslutning skal måles til virkelig verdi, som skal beregnes som summen av virkelige verdier på overtakelsestidspunktet av de eiendelene som blir overført av det overtakende foretaket, de forpliktelsene som det overtakende foretaket pådrar seg overfor tidligere eiere av det overtatte foretaket og egenkapitalinteressene utstedt av det overtakende foretaket. (Enhver andel av det overtakende foretakets aksjebaserte betalingstildeling som er byttet med tildelinger som innehas av det overtatte foretakets ansatte og er inkludert i det vederlaget som overføres i virksomhetssammenslutningen, skal imidlertid måles i samsvar med nr. 30 istedenfor til virkelig verdi.) Eksempler på mulige former for vederlag omfatter kontanter, andre eiendeler, en virksomhet eller et datterforetak av det overtakende foretaket, *betingset vederlag*, ordinære egenkapitalinstrumenter eller preferanseegenkapitalinstrumenter, opsjoner, verdipapir med kjøpsrett og medlemsinteresser i *gjensidige foretak*.
38. Det overførte vederlaget kan omfatte eiendeler eller forpliktelser hos det overtakende foretaket som har balanseførte verdier som er forskjellige fra deres virkelige verdier på overtakelsestidspunktet (for eksempel ikke-monetære eiendeler eller en virksomhet som tilhører det overtakende foretaket). Dersom dette er tilfellet, skal det overtakende foretaket måle på nytt de overførte eiendelene eller forpliktelsene til deres virkelige verdi på overtakelsestidspunktet, og innregne eventuelle gevinster eller tap som følger av dette, i resultatet. Noen ganger blir de overførte eiendelene eller forpliktelsene imidlertid værende i det sammenslåtte foretaket etter virksomhetssammenslutningen (for eksempel fordi eiendelene eller forpliktelsene ble overført til det overtatte foretaket istedenfor til dets tidligere eiere), og det overtakende foretaket beholder derfor kontrollen over dem. I denne situasjonen skal det overtakende foretaket måle disse eiendelene og forpliktelsene til deres balanseførte verdi umiddelbart før overtakelsestidspunktet, og skal ikke innregne noen gevinst eller tap i resultatet for eiendeler eller forpliktelser som det kontrollerer både før og etter virksomhetssammenslutningen.

Betinget vederlag

39. Vederlaget som det overtakende foretaket overfører i bytte mot det overtatte foretaket, omfatter alle eiendeler eller forpliktelser som følger av en ordning for betinget vederlag (se nr. 37). Det overtakende foretaket skal innregne virkelig verdi på overtakelsestidspunktet for et betinget vederlag som del av vederlaget overført i bytte mot det overtatte foretaket.
40. Det overtakende foretaket skal klassifisere en plikt til å betale betinget vederlag som en forpliktelse eller som egenkapital på grunnlag av definisjonene av et egenkapitalinstrument og en finansiell forpliktelse i nr. 11 i IAS 32: «Finansielle instrumenter — presentasjon» eller i andre relevante IFRS-er. Det overtakende foretaket skal klassifisere en rett til avkastning av tidligere overført vederlag som en eiendel, dersom visse vilkår er oppfylt. Nr. 58 gir veiledning om etterfølgende regnskapsføring av et betinget vederlag.

Ytterligere veiledning for anvendelse av overtakelsesmetoden på særlige former for virksomhetssammenslutninger*En virksomhetssammenslutning som gjennomføres trinnvis*

41. Et overtakende foretak kan noen ganger oppnå kontroll over et overtatt foretak som det hadde en egenkapitalinteresse i umiddelbart før overtakelsestidspunktet. For eksempel har foretak A den 31. desember 20X1 en 35 prosents ikke-kontrollerende eierinteresse i egenkapitalen i foretak B. På dette tidspunktet kjøpte foretak A en ytterligere 40 prosents interesse i foretak B, noe som gir foretak A kontroll over foretak B. Denne IFRS-en viser til en slik transaksjon som en virksomhetssammenslutning gjennomført trinnvis, enkelte ganger også vist til som en trinnvis overtakelse.
42. I en virksomhetssammenslutning gjennomført trinnvis skal det overtakende foretaket måle på nytt sin tidligere egenkapitalinteresse i det overtatte foretaket til virkelig verdi på overtakelsestidspunktet og innregne eventuelle tilknyttede gevinster eller tap i resultatet. I forutgående rapporteringsperioder kan det overtakende foretaket ha innregnet endringer i verdien av sin egenkapitalinteresse i det overtatte foretaket i andre inntekter og kostnader (for eksempel fordi investeringen var klassifisert som tilgjengelig for salg). Dersom dette er tilfellet, skal beløpet som ble innregnet i andre inntekter og kostnader, innregnes på samme grunnlag som det som kreves dersom det overtakende foretaket hadde avhendt den tidligere holdte egenkapitalinteressen direkte.

En virksomhetssammenslutning gjennomført uten overføring av vederlag

43. Et overtakende foretak oppnår enkelte ganger kontroll over et overtatt foretak uten å overføre noe vederlag. Overtakelsesmetoden for regnskapsføring for en virksomhetssammenslutning kommer til anvendelse på slike sammenslutninger. Slike omstendigheter omfatter følgende:
- Det overtatte foretaket kjøper tilbake et tilstrekkelig antall av sine egne aksjer til at en eksisterende investor (det overtakende foretaket) oppnår kontroll.
 - Bortfall av ikke-kontrollerende vetorett som tidligere holdt det overtakende foretaket fra å kontrollere det overtatte foretaket ved at det overtakende foretaket hadde flertallet av stemmerettene.
 - Det overtakende foretaket og det overtatte foretaket avtaler å slå sammen sine virksomheter utelukkende på grunnlag av en kontrakt. Det overtakende foretaket overfører ikke noe vederlag i bytte mot kontroll over et overtatt foretak, og innehar ingen egenkapitalinteresser i det overtatte foretaket, verken på overtakelsestidspunktet eller tidligere. Eksempler på virksomhetssammenslutninger som skjer utelukkende på grunnlag av en kontrakt, omfatter sammenføring av to virksomheter sammen i en såkalt «stapling arrangement» eller å opprettelse av et dobbeltnotert foretak.
44. I en virksomhetssammenslutning som skjer utelukkende på grunnlag av en kontrakt, skal det overtakende foretaket henføre til eierne av det overtatte foretaket beløpet for det overtatte foretakets nettoeiendeler innregnet i samsvar med denne IFRS. Med andre ord, egenkapitalinteressene i det overtatte foretaket som holdes av andre parter enn det overtakende foretaket, er en ikke-kontrollerende eierinteresse i det overtakende foretakets finansregnskap etter virksomhetssammenslutningen, også om dette fører til at alle egenkapitalinteressene i det overtatte foretaket blir henført til den ikke-kontrollerende eierinteressen.

Målingsperiode

45. **Dersom første regnskapsføring for en virksomhetssammenslutning er ufullstendig ved slutten av den rapporteringsperioden der virksomhetssammenslutningen skjer, skal det overtakende foretaket i sitt finansregnskap rapportere foreløpige beløp for de postene der regnskapsføringen er ufullstendig. I løpet av målingsperioden skal det overtakende foretaket med tilbakevirkende kraft justere de foreløpige beløpene som ble innregnet på overtakelsestidspunktet til å gjenspeile nye opplysninger som har kommet til om fakta og omstendigheter som forelå på overtakelsestidspunktet og som, dersom disse hadde vært kjent, ville ha påvirket målingen av de beløpene som er innregnet fra og med dette tidspunktet. I løpet av målingsperioden skal det overtakende foretaket også innregne eiendeler eller forpliktelser som er kommet til dersom det er framkommet nye opplysninger om fakta og omstendigheter som forelå på overtakelsestidspunktet og som, dersom disse hadde vært kjent, ville ha ført at disse eiendelene og forpliktelsene hadde blitt innregnet fra og med dette tidspunktet. Målingsperioden avsluttes så snart det overtakende foretaket mottar de ønskede opplysningene om fakta og omstendigheter som forelå på overtakelsestidspunktet eller kommer til at det ikke er mulig å få fram flere opplysninger. Målingsperioden skal imidlertid ikke overstige ett år regnet fra overtakelsestidspunktet.**

46. Målingsperioden er perioden etter overtakelsestidspunktet der det overtakende foretaket kan justere de foreløpige beløpene som er innregnet for en virksomhetssammenslutning. Målingsperioden gir det overtakende foretaket rimelig tid til å få tak i de opplysningene som er nødvendige for å identifisere og måle følgende fra og med overtakelsestidspunktet, i samsvar med kravene i denne IFRS:
- de identifiserbare anskaffede eiendelene, de overtatte forpliktelsene og eventuelle ikke-kontrollerende eierinteresser i det overtatte foretaket,
 - vederlaget som ble overført for det overtatte foretaket (eller det andre beløpet som er benyttet til å måle goodwill),
 - i en virksomhetssammenslutning som gjennomføres trinnvis, det overtakende foretakets tidligere holdte egenkapitalinteresse i det overtatte foretaket, og
 - gjenværende goodwill eller gevinst på et kjøp på gunstige vilkår.
47. Det overtakende foretaket skal ta hensyn til alle relevante faktorer når det skal avgjøre om opplysninger som er framkommet etter overtakelsestidspunktet, bør føre til en justering av de foreløpige beløpene som er innregnet, eller om disse opplysningene er en følge av hendelser som skjedde etter overtakelsestidspunktet. Relevante faktorer omfatter det tidspunktet da ytterligere opplysninger framkom, og om det overtakende foretaket kan identifisere en grunn til å endre de foreløpige beløpene. Opplysninger som er framkommet kort tid etter overtakelsestidspunktet, vil med større sannsynlighet gjenspeile omstendigheter som forelå på overtakelsestidspunktet enn opplysninger som framkommer flere måneder senere. Med mindre en mellomliggende hendelse som endret en eiendels virkelige verdi kan identifiseres, er det for eksempel trolig at salg av eiendelen til tredjemann kort tid etter overtakelsestidspunktet til et beløp som skiller seg betydelig fra eiendelens foreløpige virkelige verdi fastsatt på dette tidspunktet, indikerer en feil i det foreløpige beløpet.
48. Det overtakende foretaket innregner en økning (en reduksjon) i det foreløpige beløpet som er innregnet for en identifiserbar eiendel (forpliktelse) ved hjelp av en reduksjon (en økning) i goodwill. Nye opplysninger som har framkommet i løpet av målingsperioden, kan imidlertid noen ganger føre til en justering av det foreløpige beløpet for flere enn én eiendel eller forpliktelse. For eksempel kan det overtakende foretaket ha pådratt seg en forpliktelse til å betale erstatning i forbindelse med en ulykke i et av det overtatte foretakets anlegg, som er helt eller delvis dekket av det overtatte foretakets ansvarsforsikringspolise. Dersom det overtakende foretaket får nye opplysninger i løpet av målingsperioden om den aktuelle forpliktelses virkelige verdi på overtakelsestidspunktet, vil justeringen av goodwill som følger av en endring i det foreløpige beløpet som er innregnet for forpliktelsen, motvirkes (helt eller delvis) av en tilsvarende justering av goodwill som følger av en endring i det foreløpige beløpet som er innregnet for kravet som skal utbetales av forsikringsgiveren.
49. I løpet av målingsperioden skal det overtakende foretaket innregne justeringer av de foreløpige beløpene som om regnskapsføringen av virksomhetssammenslutningen var fullført på overtakelsestidspunktet. Det overtakende foretaket skal dermed om nødvendig revidere sammenligningsinformasjon for tidligere perioder som er presentert i finansregnskap, herunder foreta eventuelle endringer i avskrivning eller andre faktorer som påvirker inntekten som er innregnet ved fullføringen av første regnskapsføring.
50. Etter at målingsperioden er avsluttet, skal det overtakende foretaket bare revidere regnskapsføringen av en virksomhetssammenslutning for å korrigere feil i samsvar med IAS 8: «Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil».

Fastssettelse av hva som er del av virksomhetssammenslutningstransaksjonen

51. **Det overtakende foretaket og det overtatte foretaket kan ha et allerede eksisterende forhold eller en annen ordning før forhandlingene om virksomhetssammenslutningen begynner, eller de kan tre inn i en annen ordning i løpet av forhandlingene som er atskilt fra virksomhetssammenslutningen. I begge situasjonene skal det overtakende foretaket identifisere alle beløp som ikke er del av det som det overtakende foretaket og det overtatte foretaket (eller dets tidligere eiere) utvekslet i virksomhetssammenslutningen, dvs. beløp som ikke er del av det som utveksles for det overtatte foretaket. Det overtakende foretaket skal innregne som del av anvendelsen av overtakelsesmetoden bare det vederlaget som er overført for det overtatte foretaket og de eiendelene som er anskaffet og forpliktelsene som er overtatt i bytte for det overtatte foretaket. Separate transaksjoner skal regnskapsføres i samsvar med relevante IFRS-er.**
52. En transaksjon som før virksomhetssammenslutningen inngås av eller på vegne av det overtakende foretaket eller som i hovedsak er til det overtakende foretakets eller det sammensluttede foretakets fordel, og ikke i hovedsak til det overtatte foretakets (eller dets tidligere eieres) fordel, er sannsynligvis en separat transaksjon. Følgende er eksempler på separate transaksjoner som ikke skal omfattes av anvendelsen av overtakelsesmetoden:
- en transaksjon som i realiteten gjør opp allerede eksisterende forhold mellom det overtakende foretaket og det overtatte foretaket,
 - en transaksjon som gir vederlag til ansatte i eller tidligere eiere av det overtatte foretaket for framtidige tjenester, og
 - en transaksjon som refunderer det overtatte foretaket eller dets tidligere eiere for betaling av utgifter som det overtakende foretakets har i tilknytning til overtakelsen.

B50-B62 gir tilknyttet veiledning i anvendelse

Utgifter i tilknytning til overtakelsen

53. Utgifter i tilknytning til overtakelsen er utgifter som det overtakende foretaket pådrar seg for å gjennomføre en virksomhetssammenslutning. Disse utgiftene omfatter honorar til mellommenn, dvs. rådgivning, rettshjelp, regnskapsføring, verdsetting og andre honorarer til konsulenter, generelle administrative utgifter, herunder utgifter ved å opprettholde en intern overtakelsesavdeling, samt utgifter ved registrering og utstedelse av verdipapirer knyttet til gjeld eller egenkapital. Det overtakende foretaket skal regnskapsføre utgifter i tilknytning til overtakelsen som kostnad i de periodene som utgiftene påløper og tjenestene mottas, med ett unntak. Utgifter til utstedelse av verdipapirer som er knyttet til gjeld eller egenkapital, skal innregnes i samsvar med IAS 32 og IAS 39.

ETTERFØLGENDE MÅLING OG REGNSKAPSFØRING

54. **Generelt skal et overtakende foretak senere måle og regnskapsføre anskaffede eiendeler, overtatte eller påløpte forpliktelser og egenkapitalinstrumenter utstedt ved en virksomhetssammenslutning i samsvar med andre relevante IFRS-er for disse postene, avhengig av deres art. Denne IFRS gir imidlertid veiledning om etterfølgende måling og regnskapsføring for følgende anskaffede eiendeler, overtatte eller påløpte forpliktelser og egenkapitalinteresser utstedt ved en virksomhetssammenslutning:**

- a) **tilbakekjøpte rettigheter,**
- b) **betingede forpliktelser innregnet på overtakelsestidspunktet,**
- c) **kompensasjonseiendeler, og**
- d) **betinget vederlag.**

B63 gir tilknyttet veiledning i anvendelse.

Tilbakekjøpte rettigheter

55. En tilbakekjøpt rettighet innregnet som en immateriell eiendel skal avskrives over den gjenværende kontraktsperioden til den kontrakten der rettigheten ble tildelt. Et overtakende foretak som deretter selger en tilbakekjøpt rettighet til tredjemann, skal inkludere det balanseførte beløpet for den immaterielle eiendelen ved fastsettelse av gevinst eller tap på salget.

Betingede forpliktelser

56. Etter førstegangsinnregning og fram til forpliktelsen er gjort opp, kansellert eller utløpt skal det overtakende foretaket måle en betinget forpliktelse innregnet ved en virksomhetssammenslutning til den høyeste verdien av
- a) beløpet som ville blitt innregnet i samsvar med IAS 37, og
 - b) det førstegangsinnregnede beløpet, med fradrag for eventuelle akkumulerte amortiseringer innregnet i samsvar med IAS 18: «Driftsinntekter».

Dette kravet gjelder ikke for kontrakter som regnskapsføres i samsvar med IAS 39.

Kompensasjonseiendeler

57. Ved utløpet av hver etterfølgende rapporteringsperiode skal det overtakende foretaket måle en kompensasjonseiendel som ble innregnet på overtakelsestidspunktet på samme grunnlag som den kompenserte forpliktelsen eller eiendelen, men underlagt eventuelle kontraktsregulerte begrensninger med hensyn til dens beløp, og, for en kompensasjonseiendel som ikke senere måles til virkelig verdi, ledelsens vurdering av gjenvinnbarheten til kompensasjonseiendelen. Det overtakende foretaket skal bare fraregne kompensasjonseiendelen når det innkasserer eiendelen, selger den eller på annen måte taper retten til den.

Betinget vederlag

58. Noen endringer i den virkelige verdien av betinget vederlag som det overtakende foretaket innregner etter overtakelsestidspunktet, kan være en følge av ytterligere opplysninger som det overtakende foretaket mottok etter dette tidspunktet, om fakta og omstendigheter som forelå på overtakelsestidspunktet. Slike endringer er justeringer i målingsperioden i samsvar med nr. 45–49. Endringer som er en følge av hendelser etter overtakelsestidspunktet, som det å oppfylle et resultatmål, oppnå en nærmere angitt aksjekurs eller nå en nærmere angitt milepæl i et forsknings- og utviklingsprosjekt, er imidlertid ikke justeringer i målingsperioden. Det overtakende foretaket skal regnskapsføre endringer i den virkelige verdien av betinget vederlag som ikke er justeringer i målingsperioden på følgende måte:
- a) Betinget vederlag klassifisert som egenkapital skal ikke måles på nytt, og dets etterfølgende oppgjør skal regnskapsføres innenfor egenkapitalen.

- b) Betinget vederlag klassifisert som en eiendel eller en forpliktelse som
 - i) er et finansielt instrument og faller inn under virkeområdet for IAS 39, skal måles til virkelig verdi, med eventuelle tilknyttede gevinster eller tap innregnet enten i resultatet eller i andre inntekter og kostnader i samsvar med nevnte IFRS,
 - ii) ikke faller inn under virkeområdet for IAS 39, skal regnskapsføres i samsvar med IAS 37 eller andre relevante IFRS-er.

OPPLYSNINGER

- 59. **Det overtakende foretaket skal gi opplysninger som setter brukere av dets finansregnskap i stand til å evaluere arten og den finansielle virkningen av en virksomhetssammenslutning som er gjennomført enten**
 - a) i løpet av inneværende rapporteringsperiode, eller
 - b) etter slutten av rapporteringsperioden, men før finansregnskapet godkjennes for offentliggjøring.
- 60. For å oppfylle formålet i nr. 59 skal det overtakende foretaket gi de opplysningene som er omhandlet i B64-B66.
- 61. **Det overtakende foretaket skal gi opplysninger som setter brukere av dets finansregnskap i stand til å evaluere de finansielle virkningene av justeringer innregnet i inneværende rapporteringsperiode som gjelder virksomhetssammenslutninger som fant sted i denne perioden eller i tidligere rapporteringsperioder.**
- 62. For å oppfylle formålet i nr. 61 skal det overtakende foretaket gi de opplysningene som er omhandlet i B67.
- 63. Dersom de særlige opplysningene som kreves av denne og andre IFRS-er, ikke oppfyller formålene fastsatt i nr. 59 og 61, skal det overtakende foretaket gi alle ytterligere opplysninger som er nødvendige for at disse formålene oppfylles.

IKRAFTTREDELSE OG OVERGANGSBESTEMMELSER

Ikrafttredelse

- 64. Denne IFRS får fremadrettet anvendelse på virksomhetssammenslutninger der overtakelsestidspunktet er senere enn eller lik begynnelsen av den første årsrapportingsperioden som begynner 1. juli 2009 eller senere. Tidligere anvendelse er tillatt. Et foretak skal imidlertid bare anvende denne IFRS ved begynnelsen av en årsrapportingsperiode som begynner 30. juni 2007 eller senere. Dersom et foretak anvender denne IFRS for 1. juli 2009, skal det opplyse om dette og samtidig anvende IAS 27 (endret av IASB International Accounting Standards Board i 2008).

Overgangsbestemmelser

- 65. Eiendeler og forpliktelser som oppstod av virksomhetssammenslutninger der overtakelsestidspunktet var tidligere enn tidspunktet for anvendelse av denne IFRS, skal ikke justeres ved anvendelsen av denne IFRS.
- 66. Et foretak, for eksempel et gjensidig foretak, som ennå ikke anvender IFRS 3 og har én eller flere virksomhetssammenslutninger som ble regnskapsført ved hjelp av oppkjøpsmetoden, skal anvende overgangsbestemmelsene i B68 og B69.

Inntektsskatt

- 67. For virksomhetssammenslutninger der overtakelsestidspunktet var tidligere enn tidspunktet for anvendelse av denne IFRS, skal det overtakende foretaket anvende kravene i nr. 68 i IAS 12, endret av denne IFRS, fremadrettet. Det vil si at det overtakende foretaket ikke skal justere regnskapsføringen av tidligere virksomhetssammenslutninger for tidligere innregnede endringer i innregnede eiendeler ved utsatt skatt. Men fra det tidspunkt da denne IFRS får anvendelse, skal det overtakende foretaket innregne som en justering i resultatet (eller, dersom IAS 12 krever dette, utenfor resultatet), endringer i innregnede eiendeler ved utsatt skatt.

OPPHEVING AV IFRS 3 (2004)

- 68. Denne IFRS erstatter IFRS 3: «Virksomhetssammenslutninger» (utgitt i 2004).

Vedlegg A

Definisjoner

Dette vedlegg er en integrert del av denne IFRS.

overtatt foretak	Den eller de virksomhetene som det overtakende foretaket oppnår kontroll over ved en virksomhetssammenslutning .
overtakende foretak	Foretaket som oppnår kontroll over det overtatte foretaket .
overtakelsestidspunkt	Tidspunktet da det overtakende foretaket faktisk oppnår kontroll over det overtatte foretaket .
virksomhet	Et integrert sett av aktiviteter og eiendeler som kan utføres og styres med henblikk på å frambringe en avkastning i form av utbytte, lavere utgifter eller andre økonomiske fordeler direkte til investorer eller andre eiere, medlemmer eller deltakere.
virksomhetssammen-slutning	En transaksjon eller annen hendelse der et overtakende foretak oppnår kontroll over én eller flere virksomheter . Transaksjoner som enkelte ganger vises til som «virkelige fusjoner» eller «fusjoner mellom likestilte», er også virksomhetssammenslutninger slik dette begrepet er benyttet i denne IFRS.
betinget vederlag	Vanligvis en plikt for det overtakende foretaket til å overføre ytterligere eiendeler eller egenkapitalinteresser til de tidligere eierne av et overtatt foretak som del av et bytte for kontroll over det overtatte foretaket dersom nærmere angitte framtidige hendelser skjer eller vilkår blir oppfylt. Betinget vederlag kan imidlertid også gi det overtakende foretaket rett til avkastning av tidligere overført vederlag dersom nærmere bestemte vilkår blir oppfylt.
kontroll	Makt til å styre de finansielle og driftsmessige prinsippene for et foretak eller en virksomhet i den hensikt å oppnå fordeler av foretakets eller virksomhetens aktiviteter.
egenkapitalinteresser	Med henblikk på denne IFRS blir <i>egenkapitalinteresser</i> brukt i vid betydning som eierandeler i investoreide foretak samt eier-, medlems- eller deltakerinteresser i gjensidige foretak .
virkelig verdi	Det beløp en eiendel kan omsettes for eller en forpliktelse gjøres opp med i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte, frivillige parter.
goodwill	En eiendel som representerer framtidige økonomiske fordeler som oppstår av andre eiendeler som anskaffes ved en virksomhetssammenslutning og som ikke kan identifiseres enkeltvis og innregnes separat.
identifiserbar	En eiendel er <i>identifiserbar</i> dersom den enten <ol style="list-style-type: none">er utskillbar, dvs. kan skilles ut fra eller deles fra foretaket og selges, overføres, lisensieres, leies ut eller byttes, enten separat eller sammen med en tilknyttet kontrakt, identifiserbar eiendel eller forpliktelse, uansett om foretaket har til hensikt å gjøre dette eller ikke, elleroppstår av kontraktsregulerte eller andre juridiske rettigheter, uansett om disse rettighetene er overførbare eller utskillbare fra foretaket eller fra andre rettigheter og plikter.
immateriell eiendel	En identifiserbar, ikke-monetær eiendel uten fysisk substans.
gjensidig foretak	Et foretak som ikke er eid av investorer og som gir utbytte, lavere utgifter eller andre økonomiske fordeler direkte til sine eiere , medlemmer eller deltakere. For eksempel er et gjensidig forsikringsselskap, en kredittforening og et samvirkeforetak alle gjensidige foretak.
ikke-kontrollerende eierinteresse	Egenkapitalen i et datterforetak som ikke kan henføres, direkte eller indirekte, til et morforetak.
eiere	Med henblikk på denne IFRS blir <i>eiere</i> brukt i vid betydning til å omfatte innehavere av egenkapitalinteresser i investoreide foretak og eiere av og medlemmer eller deltakere i gjensidige foretak .

*Vedlegg B***Veiledning i anvendelse**

Dette vedlegg er en integrert del av denne IFRS.

VIRKSOMHETSSAMMENSLUTNINGER SOM OMFATTER FORETAK UNDER SAMME KONTROLL (ANVENDELSE AV NR. 2 C))

- B1 Denne IFRS får ikke anvendelse på en virksomhetssammenslutning av foretak eller virksomheter under samme kontroll. En virksomhetssammenslutning som omfatter foretak eller virksomheter under samme kontroll, er en virksomhetssammenslutning der alle de sammensluttende foretakene eller virksomhetene kontrolleres av samme øverste part eller parter både før og etter sammenslutningen, og der denne kontrollen ikke er midlertidig.
- B2 En gruppe av enkeltpersoner skal anses for å kontrollere et foretak når disse, som en følge av kontraktsregulerte ordninger, samlet har makt til å styre foretakets finansielle og driftsmessige prinsipper slik at de kan oppnå fordeler av foretakets aktiviteter. En virksomhetssammenslutning faller derfor utenfor virkeområdet for denne IFRS når den samme gruppen av enkeltpersoner, som en følge av kontraktsregulerte ordninger, samlet har overordnet makt til å styre de finansielle og driftsmessige prinsippene til hvert av de sammensluttende foretakene slik at de kan oppnå fordeler av deres aktiviteter, og denne overordnede makten ikke er midlertidig.
- B3 Et foretak kan kontrolleres av en enkeltperson eller av en gruppe enkeltpersoner som opptre samlet etter en kontraktsregulert ordning, og denne personen eller gruppen av personer er ikke nødvendigvis underlagt kravene om finansiell rapportering i IFRS-er. Det er derfor ikke nødvendig for sammensluttende foretak å omfattes som del av det samme konsernregnskapet for at en virksomhetssammenslutning skal anses som en sammenslutning som involverer foretak under samme kontroll.
- B4 Omfanget av ikke-kontrollerende eierinteresser i hvert av de sammensluttende foretakene før og etter virksomhetssammenslutningen er ikke relevant for å avgjøre om sammenslutningen omfatter foretak under samme kontroll. Tilsvarende er det faktum at ett av de sammensluttende foretakene er et datterforetak som er utelatt fra konsernregnskapet, ikke relevant for å avgjøre hvorvidt en sammenslutning omfatter foretak under samme kontroll.

IDENTIFISERING AV EN VIRKSOMHETSSAMMENSLUTNING (ANVENDELSE AV NR. 3)

- B5 Denne IFRS definerer en virksomhetssammenslutning som en transaksjon eller annen hendelse der et overtakende foretak oppnår kontroll over én eller flere virksomheter. Et overtakende foretak kan oppnå kontroll over et overtatt foretak på en rekke måter, for eksempel
- ved å overføre kontanter, kontantekvivalenter eller andre eiendeler (herunder nettoeiendeler som utgjør en virksomhet),
 - ved å pådra seg forpliktelser,
 - ved å utstede egenkapitalinteresser,
 - ved å gi flere enn én type vederlag, eller
 - uten å overføre vederlag, herunder utelukkende på grunnlag av en kontrakt (se nr. 43).
- B6 En virksomhetssammenslutning kan være strukturert på en rekke ulike måter som bestemmes av juridiske, skattemessige eller andre grunner, som omfatter, men ikke er begrenset til at
- én eller flere virksomheter blir datterforetak hos et overtakende foretak, eller nettoeiendelene i én eller flere virksomheter juridisk blir slått sammen med det overtakende foretaket,
 - ett sammensluttende foretak overfører sine nettoeiendeler, eller dets eiere overfører sine egenkapitalinteresser, til et annet sammensluttende foretak eller dets eiere,
 - alle de sammensluttende foretakene overfører sine nettoeiendeler, eller eierne av disse foretakene overfører sine egenkapitalinteresser, til et nydannet foretak (noen ganger vist til som en «roll-up» eller «put-together»-transaksjon), eller
 - en gruppe tidligere eiere av ett av de sammensluttende foretakene oppnår kontroll over det sammensluttede foretaket.

DEFINISJON AV EN VIRKSOMHET (ANVENDELSE AV NR. 3)

- B7 En virksomhet består av innsatsfaktorer og prosesser som anvendes på disse innsatsfaktorene og som har evne til å skape produkter. Selv om virksomheter normalt har produkter, kreves det ingen produkter for at et integrert sett skal kvalifisere som en virksomhet. De tre elementene i en virksomhet er definert på følgende måte:

- a) **Innsatsfaktor:** Enhver økonomisk ressurs som har evne til å skape produkter når én eller flere prosesser anvendes på den. Eksempler på dette omfatter anleggsmidler (herunder immaterielle eiendeler eller rett til å bruke anleggsmidler), intellektuell kapital, evne til å oppnå tilgang til nødvendige materialer eller retter samt ansatte.
- b) **Prosess:** Alle systemer, standarder, protokoller, konvensjoner eller regler som, når de anvendes på én eller flere innsatsfaktorer, skaper eller har evne til å skape produkter. Eksempler på dette omfatter strategiske ledelsesprosesser, operasjonelle prosesser og ressursstyringsprosesser. Slike prosesser er vanligvis dokumentert, men en organisert arbeidsstyrke som har nødvendige ferdigheter og erfaring og som følger regler og konvensjoner, kan stå for de nødvendige prosessene som har mulighet til anvendes på innsatsfaktorer for å skape produkter. (Regnskapsføring, fakturering, lønn og andre administrative systemer er vanligvis ikke prosesser som benyttes til skape produkter.)
- c) **Produkt:** Resultatet av innsatsfaktorer og prosesser anvendt på disse innsatsfaktorene som gir eller har mulighet til å gi en avkastning i form av utbytte, lavere utgifter eller andre økonomiske fordeler direkte til investorer eller andre eiere, medlemmer eller deltakere.
- B8 For å kunne utføres og styres for de definerte formålene krever et integrert sett av aktiviteter og eiendeler to grunnleggende elementer — innsatsfaktorer og prosesser anvendt på disse innsatsfaktorene, som sammen blir eller vil bli brukt til å skape produkter. En virksomhet trenger imidlertid ikke omfatte alle de innsatsfaktorene eller prosessene som selgeren benyttet til å drive vedkommende virksomhet dersom markedsdeltakere er i stand til å overta virksomheten og fortsette å skape produkter, for eksempel ved å integrere virksomheten i egne innsatsfaktorer og prosesser.
- B9 Arten av elementene i en virksomhet varierer etter næringssektor og etter strukturen til et foretaks operasjoner (aktiviteter), herunder foretakets utviklingstrinn. Etablerte virksomheter har ofte mange ulike typer innsatsfaktorer, prosesser og produkter, mens nye virksomheter ofte bare har noen få innsatsfaktorer og prosesser og noen ganger bare ett produkt. Nesten alle virksomheter har også forpliktelser, men en virksomhet trenger ikke ha forpliktelser.
- B10 Det kan være at et integrert sett av aktiviteter og eiendeler på utviklingsstadiet ikke har noen produkter. I slike tilfeller bør det overtakende foretaket vurdere andre faktorer for å avgjøre om det integrerte settet er en virksomhet. Disse faktorene inkluderer, men er ikke begrenset til, hvorvidt det integrerte settet
- har påbegynt sine planlagte hovedaktiviteter,
 - har ansatte, intellektuell kapital og andre innsatsfaktorer, samt prosesser som vil kunne anvendes på disse innsatsfaktorene,
 - følger en produksjonsplan for å produsere produkter, og
 - vil kunne oppnå tilgang til kunder som vil kjøpe produktene.

Ikke alle disse faktorene må være til stede for et bestemt integrert sett av aktiviteter og eiendeler på utviklingstrinnet for å oppfylle vilkårene for å være en virksomhet.

- B11 Å avgjøre om et bestemt sett av eiendeler og aktiviteter er en virksomhet bør være basert på om det integrerte settet er i stand til å utføres og styres som en virksomhet av en markedsdeltaker. Når det derfor skal evalueres hvorvidt et bestemt sett er en virksomhet, er det ikke relevant om en selger drev settet som en virksomhet eller om det overtakende foretaket har til hensikt å drive settet som en virksomhet.
- B12 I mangel av bevis på det motsatte skal et bestemt sett av eiendeler og aktiviteter der det foreligger goodwill, antas å være en virksomhet. En virksomhet trenger imidlertid ikke ha goodwill.

IDENTIFISERING AV DET OVERTAKENDE FORETAKET (ANVENDELSE AV NR. 6 OG 7)

- B13 Veiledningen i IAS 27: «Konsernregnskap og separat finansregnskap» skal benyttes til å identifisere det overtakende foretaket — det foretaket som oppnår kontroll over det overtatte foretaket. Dersom en virksomhetssammenslutning har skjedd, men anvendelsen av veiledningen i IAS 27 ikke klart indikerer hvilket av de sammensluttende foretakene som er det overtakende foretaket, skal faktorene i B14—B18 tas hensyn til ved denne avgjørelsen.
- B14 I en virksomhetssammenslutning som i hovedsak gjennomføres ved overføring av kontanter eller andre eiendeler eller ved at det påløper forpliktelser, er det overtakende foretaket vanligvis det foretaket som overfører kontantene eller andre eiendeler eller pådrar seg forpliktelsene.

- B15 I en virksomhetssammenslutning som i hovedsak gjennomføres ved et bytte av egenkapitalinteresser, er det overtakende foretaket vanligvis det foretaket som utsteder egenkapitalinteressene. Men i enkelte virksomhetssammenslutninger, vanligvis kalt «omvendte overtakelser», er det utstedende foretaket det overtatte foretaket. B19–B27 gir veiledning om regnskapsføring av omvendte overtakelser. Andre relevante fakta og omstendigheter skal også tas i betraktning ved identifisering av det overtakende foretaket i en virksomhetssammenslutning som gjennomføres ved bytte av egenkapitalinteresser, herunder følgende:
- De relative stemmerettene i det sammensluttede foretaket etter virksomhetssammenslutningen* — Det overtakende foretaket er vanligvis det sammensluttede foretaket hvis eiere som gruppe beholder eller mottar den største andelen av stemmerettene i det sammensluttede foretaket. Når det tas avgjørelse om hvilken gruppe eiere som beholder eller får den største andelen av stemmerettene, skal et foretak vurdere om det foreligger noen uvanlige eller særlige stemmeordninger og opsjoner, verdipapirer med kjøpsrett eller konvertible verdipapirer.
 - Det foreligger en stor ikke-kontrollerende eierinteresse med hensyn til stemmeretter i det sammensluttede foretaket dersom ingen andre eiere eller organisert gruppe av eiere har en betydelig stemmeinteresse* — Det overtakende foretaket er vanligvis det sammensluttede foretaket hvis enkeltstående eier eller organisert gruppe av eiere innehar den største ikke-kontrollerende eierinteressen med hensyn til stemmeretter i det sammensluttede foretaket.
 - Sammensetningen av styringsorganet i det sammensluttede foretaket* — Det overtakende foretaket er vanligvis det sammensluttede foretaket hvis eiere har mulighet til å velge eller utpeke eller fjerne et flertall av medlemmene i styringsorganet til det sammensluttede foretaket.
 - Sammensetningen av den øverste ledelsen i det sammensluttede foretaket* — Det overtakende foretaket er vanligvis det sammensluttede foretaket hvis (tidligere) ledelse dominerer ledelsen i det sammensluttede foretaket.
 - Vilkårene for bytte av egenkapitalinteresser* — Det overtakende foretaket er vanligvis det sammensluttede foretaket som betaler en overkurs over virkelig verdi av egenkapitalinteressene før virksomhetssammenslutningen til det eller de andre sammensluttede foretakene.
- B16 Det overtakende foretaket er vanligvis det sammensluttede foretaket hvis relative størrelse (for eksempel målt i eiendeler, inntekt eller overskudd) er betydelig større enn den målte relative størrelsen på det eller de andre sammensluttede foretakene.
- B17 I en virksomhetssammenslutning som omfatter flere enn to foretak, skal avgjørelsen av hvilket foretak som er det overtakende foretaket blant annet omfatte en vurdering av hvilket av de sammensluttede foretakene som tok initiativ til virksomhetssammenslutningen, samt til den relative størrelsen på de sammensluttede foretakene.
- B18 Et nytt foretak som dannes for å gjennomføre en virksomhetssammenslutning, er ikke nødvendigvis det overtakende foretaket. Dersom et nytt foretak dannes for å utstede egenkapitalinteresser med henblikk på å gjennomføre en virksomhetssammenslutning, skal ett av de sammensluttede foretakene som eksisterte før sammenslutningen, identifiseres som det overtakende foretaket ved at veiledningen i B13-B17 anvendes. I motsatt fall kan et nytt foretak som overfører kontanter eller andre eiendeler eller pådrar seg forpliktelser som vederlag, være det overtakende foretaket.

OMVENDTE OVERTAKELSER

- B19 En omvendt overtakelse skjer når det foretaket som utsteder verdipapirer (det juridiske overtakende foretaket) for regnskapsformål blir identifisert som det overtatte foretaket på grunnlag av veiledningen i B13–B18. Foretaket hvis egenkapitalinteresser blir overtatt (det juridiske overtatte foretaket), må for regnskapsformål være det overtakende foretaket for at transaksjonen skal anses som en omvendt overtakelse. For eksempel skjer omvendte overtakelser noen ganger når et ikke-børsnotert foretak ønsker å bli et børsnotert foretak, men ikke ønsker å registrere sine egne aksjer. For å få til dette vil det ikke-børsnoterte foretaket ordne det slik at et børsnotert foretak overtar dets egenkapitalinteresser i bytte mot egenkapitalinteressene i det det børsnoterte foretaket. I dette eksempelet er det børsnoterte foretaket **det juridiske overtakende foretaket** fordi det utstedte sine egenkapitalinteresser, og det ikke-børsnoterte foretaket er **det juridiske overtatte foretaket** fordi dets egenkapitalinteresser ble overtatt. Anvendelsen av veiledningen i B13–B18 fører imidlertid til en identifisering av
- det børsnoterte foretaket som **det overtatte foretaket** for regnskapsformål (det regnskapsmessig sett overtatte foretaket), og
 - det ikke-børsnoterte foretaket som **det overtakende foretaket** for regnskapsformål (det regnskapsmessig sett overtakende foretaket).

Det regnskapsmessig sett overtatte foretaket må oppfylle definisjonen av en virksomhet for at transaksjonen kan bli regnskapsført som en omvendt overtakelse, og alle innregnings- og målingsprinsippene i denne IFRS, herunder kravet om å innregne goodwill, får anvendelse.

Måling av det overførte vederlaget

- B20 I en omvendt overtakelse utsteder det regnskapsmessig sett overtakende foretaket vanligvis ikke noe vederlag for det overtatte foretaket. I stedet utsteder vanligvis det regnskapsmessig sett overtatte foretaket sine egne aksjer til eierne av det regnskapsmessig sett overtakende foretaket. Derfor er virkelig verdi på overtakelsestidspunktet for vederlaget overført av det regnskapsmessig sett overtakende foretaket for dets interesse i det regnskapsmessig sett overtatte foretaket, basert på antallet egenkapitalinteresser som det juridiske datterforetaket ville ha måttet utstede for å gi eierne av det juridiske morforetaket den samme prosentandel av egenkapitalinteresse i det sammensluttede foretaket som følger av den omvendte overtakelsen. Den virkelige verdien av antallet egenkapitalinteresser som er beregnet på denne måten, kan benyttes som den virkelige verdien av vederlag som er overført i bytte mot det overtatte foretaket.

Utarbeiding og presentasjon av konsernregnskap

- B21 Konsernregnskap som er utarbeidet etter en omvendt overtakelse, skal utgis i det juridiske morforetakets navn (det regnskapsmessig sett overtatte foretaket), men beskrives i notene som en fortsettelse av finansregnskapet til det juridiske datterforetaket (dvs. det regnskapsmessig sett overtakende foretaket), med én justering, som er å justere med tilbakevirkende kraft den selskapsrettslige egenkapitalen til det regnskapsmessig sett overtakende foretaket til å gjenspeile den selskapsrettslige egenkapitalen til det regnskapsmessig sett overtatte foretaket. Denne justeringen kreves for å gjenspeile kapitalen til det juridiske morforetaket (det regnskapsmessig sett overtatte foretaket). Sammenligningsinformasjon presentert i disse konsernregnskapene blir også justert med tilbakevirkende kraft for å gjenspeile den selskapsrettslige egenkapitalen til det juridiske morforetaket (det regnskapsmessig sett overtatte foretaket).
- B22 Ettersom konsernregnskapet utgjør en fortsettelse av det juridiske datterforetakets finansregnskap, unntatt når det gjelder dets kapitalstruktur, gjenspeiler konsernregnskapet
- det juridiske datterforetakets eiendeler og forpliktelser (det regnskapsmessig sett overtakende foretaket), innregnet og målt til deres balanseførte verdi før virksomhetssammenslutningen,
 - det juridiske morforetakets eiendeler og forpliktelser (det regnskapsmessig sett overtatte foretaket), innregnet og målt i samsvar med denne IFRS,
 - den opptjente egenkapitalen og andre egenkapitalposter hos det juridiske datterforetaket (det regnskapsmessig sett overtakende foretaket) før virksomhetssammenslutningen,
 - beløpet som er innregnet som utstedte egenkapitalinstrumenter i konsernregnskapet, fastsatt ved å legge sammen den utstedte egenkapitalinteressen til det juridiske datterforetaket (det regnskapsmessig sett overtakende foretaket) som er utestående umiddelbart før virksomhetssammenslutningen, og den virkelige verdien av det juridiske morforetaket (det regnskapsmessig sett overtatte foretaket), fastsatt i samsvar med denne IFRS. Egenkapitalstrukturen (dvs. antallet og arten av utstedte egenkapitalinteresser) gjenspeiler imidlertid egenkapitalstrukturen i det juridiske morforetaket (det regnskapsmessig sett overtatte foretaket), herunder egenkapitalinteressene som er utstedt av det juridiske morforetaket for å gjennomføre sammenslutningen. På samme måte blir egenkapitalstrukturen til det juridiske datterforetaket (det regnskapsmessig sett overtakende foretaket) omarbeidet ved hjelp av bytteforholdet fastsatt i overtakelsesavtalen for å gjenspeile antallet aksjer i det juridiske morforetaket (det regnskapsmessig sett overtatte foretaket) som ble utstedt i den omvendte overtakelsen,
 - den ikke-kontrollerende eierinteressens forholdsmessige andel av balanseførte beløp for opptjent egenkapital og andre egenkapitalinteresser fra før virksomhetssammenslutningen for det juridiske datterforetaket (det regnskapsmessig sett overtakende foretaket), som omhandlet i B23 og B24.

Ikke-kontrollerende eierinteresser

- B23 Ved en omvendt overtakelse forekommer det at noen av eierne av det juridiske overtatte foretaket (det regnskapsmessig sett overtakende foretaket) ikke bytter sine egenkapitalinteresser mot egenkapitalinteresser i det juridiske morforetaket (det regnskapsmessig sett overtatte foretaket). Disse eierne blir behandlet som en ikke-kontrollerende eierinteresse i konsernregnskapet etter den omvendte overtakelsen. Dette skyldes at de eierne av det juridiske overtatte foretaket som ikke bytter sine egenkapitalinteresser mot egenkapitalinteresser i det juridiske overtakende foretaket, bare har en interesse i resultatene og nettoeiendelene i det juridiske overtatte foretaket — ikke i det sammensluttede foretakets resultater og nettoeiendeler. Motsatt, og selv om det juridiske overtakende foretaket er det regnskapsmessig sett overtatte foretaket, har eierne av det juridiske overtakende foretaket en interesse i det sammensluttede foretakets resultater og nettoeiendeler.
- B24 Eiendelene og forpliktelsene til det juridiske overtatte foretaket måles og innregnes i konsernregnskapet til balanseførte beløp fra før virksomhetssammenslutningen (se nr. B22 a)). I en omvendt overtakelse vil derfor den ikke-kontrollerende eierinteressen gjenspeile de ikke-kontrollerende aksjeeierne forholdsmessige interesse i det juridiske overtatte foretakets balanseførte beløp før virksomhetssammenslutningen for nettoeiendeler, selv om de ikke-kontrollerende eierinteressene i andre overtakelser blir målt til virkelig verdi på overtakelsestidspunktet.

Resultat per aksje

- B25 Som nevnt i B22 c) gjenspeiler egenkapitalstrukturen i konsernregnskapet etter en omvendt overtakelse, egenkapitalstrukturen i det juridiske morforetaket (det regnskapsmessig sett overtatte foretaket), herunder de egenkapitalinstrumentene som er utstedt av det juridiske overtakende foretaket for å gjennomføre virksomhetssammenslutningen.
- B26 Ved beregning av veid gjennomsnittlig antall ordinære utestående aksjer (nevneren i beregningen av resultat per aksje) i løpet av perioden da den omvendte overtakelsen finner sted,
- skal antallet ordinære utestående aksjer fra begynnelsen av denne perioden fram til overtakelsestidspunktet, beregnes på grunnlag av det veide gjennomsnittlige antallet ordinære aksjer i det juridiske overtatte foretaket (det regnskapsmessig sett overtakende foretaket) som er utestående i løpet av perioden, multiplisert med bytteforholdet fastsatt i sammenslutningsavtalen, og
 - skal antallet ordinære utestående aksjer fra overtakelsestidspunktet fram til slutten av denne perioden, være det faktiske antallet ordinære aksjer i det juridiske overtakende foretaket (det regnskapsmessig sett overtatte foretaket), som er utestående i perioden.
- B27 Basisresultatet per aksje for hver sammenligningsperiode forut for overtakelsestidspunktet som er presentert i konsernregnskapet etter en omvendt overtakelse, skal beregnes ved å dividere
- resultatet i det juridiske overtatte foretaket som er henførbart til ordinære aksjeeiere i hver av disse periodene med
 - det juridiske overtatte foretakets historisk veide gjennomsnittlige antall ordinære aksjer som er utestående, multiplisert med bytteforholdet fastsatt i overtakelsesavtalen.

INNREGNING AV SÆRLIGE ANSKAFFEDE EIENDELER OG OVERTATTE FORPLIKTELSE (ANVENDELSE AV NR. 10–13)**Operasjonelle leieavtaler**

- B28 Det overtakende foretaket skal ikke innregne noen eiendeler eller forpliktelser knyttet til en operasjonell leieavtale der det overtatte foretaket er leietaker, bortsett fra i tilfeller der dette kreves av B29 og B30.
- B29 Det overtakende foretaket skal avgjøre hvorvidt vilkårene i hver enkelt operasjonelle leieavtale der det overtatte foretaket er leietaker, er gunstige eller ugunstige. Det overtakende foretaket skal innregne en immateriell eiendel dersom vilkårene i en operasjonell leieavtale er gunstige i forhold til markedsvilkårene og en forpliktelse dersom vilkårene er ugunstige i forhold til markedsvilkårene. B42 gir veiledning om måling av virkelig verdi på overtakelsestidspunktet for eiendeler som er underlagt operasjonelle leieavtaler der det overtatte foretaket er utleier.
- B30 En identifiserbar immateriell eiendel kan være tilknyttet en operasjonell leieavtale, som kan dokumenteres med markedsdeltakers vilje til å betale en pris for leieavtalen, selv om det er på markedsvilkår. For eksempel kan leie av utganger («gates») i en lufthavn eller et detaljhandlområde i et sentralt kjøpesenter gi adgang til et marked eller andre framtidige økonomiske fordeler som oppfyller vilkårene for identifiserbare immaterielle eiendeler, for eksempel som et kundeforhold. I en slik situasjonen skal det overtakende foretaket innregne det eller de tilknyttede identifiserbare immaterielle eiendelene i samsvar med B31.

Immaterielle eiendeler

- B31 Det overtakende foretaket skal innregne, atskilt fra goodwill, de identifiserbare immaterielle eiendelene som er anskaffet ved en virksomhetssammenslutning. En immateriell eiendel er identifiserbar dersom den enten oppfyller kriteriet for utskillelse eller det kontraktsrettslige kriteriet.
- B32 En immateriell eiendel som oppfyller det kontraktsrettslige kriteriet, er identifiserbar selv om eiendelen ikke er overførbart eller kan skilles ut fra det overtatte foretaket eller fra andre rettigheter og plikter. Eksempler:
- Et overtatt foretak leier et produksjonsanlegg i henhold til en operasjonell leieavtale som inneholder vilkår som er gunstige i forhold til markedets vilkår. Vilråene i leieavtalen forbyr eksplisitt overføring av leieavtalen (enten ved salg eller framleie). Beløpet som representerer det gunstige ved vilråene i leieavtalen sammenlignet med vilråene i gjeldende markedstransaksjoner for samme eller lignende poster, er en immateriell eiendel som oppfyller det kontraktsrettslige kriteriet for innregning atskilt fra goodwill, selv om det overtakende foretaket ikke kan selge eller på annen måte overføre leieavtalekontrakten.
 - Et overtatt foretak eier og driver et kjernekraftverk. Lisensen til å drive dette kraftverket er en immateriell eiendel som oppfyller det kontraktsrettslige kriteriet for innregning atskilt fra goodwill, selv om det overtakende foretaket ikke kan selge eller overføre den atskilt fra det overtatte kraftverket. Et overtakende foretak kan innregne den virkelige verdien av driftslisensen og den virkelige verdien av kraftverket som én enkelt eiendel for finansielle rapporteringsformål dersom disse eiendelene har samme utnyttbare levetid.

- c) Et overtatt foretak eier et teknologisk patent. Foretaket har lisensiert dette patentet til andre og gitt dem eksklusiv bruksrett utenfor det innenlandske markedet, og mottar til gjengjeld en nærmere angitt prosentandel av framtidig utenlandsk inntekt. Både det teknologiske patentet og den tilknyttede lisensavtalen oppfyller det kontraktsrettslige kriteriet for innregning atskilt fra goodwill, selv om et salg eller bytte av patentet og den tilknyttede lisensavtalen hver for seg ikke ville være gjennomførbart i praksis.
- B33 Kriteriet for utskillelse betyr at en overtatt immateriell eiendel kan skilles ut fra eller deles fra det overtatte foretaket og selges, overføres, lisensieres, leies ut eller byttes, enten separat eller sammen med en tilknyttet kontrakt, identifiserbar eiendel eller forpliktelse. En immateriell eiendel som det overtakende foretaket vil kunne selge, lisensiere eller på annen måte bytte mot noe annet av verdi, oppfyller kriteriet for utskillelse selv om det overtakende foretaket ikke har til hensikt å selge, lisensiere eller på annen måte bytte denne eiendelen. En overtatt immateriell eiendel oppfyller kriteriet for utskillelse dersom det kan dokumenteres transaksjoner for denne typen eiendel eller en eiendel av lignende type, selv om disse transaksjonene skjer sjeldent og uansett om det overtakende foretaket er involvert i dem eller ikke. Kunde- og abonnentslister blir for eksempel ofte lisensiert, og oppfyller dermed kriteriet for utskillelse. Selv om et overtatt foretak mener at dets kundelister har egenskaper som er forskjellige fra andre kundelister, betyr det faktum at kundelister generelt ofte blir lisensiert, at den overtatte kundelisten oppfyller kriteriet for utskillelse. En kundeliste som er overtatt ved en virksomhetssammenslutning, vil imidlertid ikke oppfylle kriteriet for utskillelse dersom vilkårene for taushetsplikt eller andre avtaler forbyr et foretak å selge, leie eller på annen måte bytte informasjon om sine kunder.
- B34 En immateriell eiendel som ikke er utskillbar alene fra det overtatte foretaket eller sammensluttede foretaket, oppfyller kriteriet for utskillelse dersom den kan skilles ut i kombinasjon med en tilknyttet kontrakt, identifiserbar eiendel eller forpliktelse. Eksempler:
- Markedsdeltakere bytter innskuddsforpliktelser og immaterielle eiendeler i tilknyttede innskyterforhold i observerbare transaksjoner. Derfor bør det overtakende foretaket innregne immaterielle eiendeler i tilknyttede innskyterforhold atskilt fra goodwill.
 - Et overtatt foretak eier et registrert varemerke samt dokumentert, men ikke-patentert teknisk sakkunnskap som benyttes til framstilling av det varemerkede produktet. For å overføre eierskap av et varemerke må eieren også overføre alt annet som er nødvendig for at den nye eieren skal kunne framstille et produkt eller yte en tjeneste som ikke kan skilles fra det produktet eller den tjenesten som ble framstilt eller ytt av den tidligere eieren. Fordi den ikke-patenterte tekniske sakkunnskapen må skilles fra det overtatte foretaket eller det sammensluttede foretaket og selges dersom det tilknyttede varemerket selges, oppfyller den kriteriet for utskillelse.

Tilbakekjøpte rettigheter

- B35 Som del av en virksomhetssammenslutning kan et overtakende foretak kjøpe tilbake en rettighet som det tidligere hadde innvilget det overtatte foretaket, om å bruke én eller flere av det overtakende foretakets innregnede eller ikke-innregnede eiendeler. Eksempler på slike rettigheter omfatter en rett til å bruke det overtakende foretakets handelsnavn under en franchiseavtale eller en rett til å bruke det overtakende foretakets teknologi under en teknologilisensieringsavtale. En tilbakekjøpt rettighet er en identifiserbar immateriell eiendel som det overtakende foretaket innregner atskilt fra goodwill. Nr. 29 gir veiledning om måling av en tilbakekjøpt rettighet, og nr. 55 gir veiledning om etterfølgende regnskapsføring av en tilbakekjøpt rettighet.
- B36 Dersom kontraktsvilkårene fører til at en tilbakekjøpt rettighet er gunstig eller ugunstig i forhold til vilkårene i løpende markedstransaksjoner for den samme eller for lignende poster, skal det overtakende foretaket innregne en gevinst eller et tap ved oppgjør. B52 gir veiledning om måling av slik gevinst eller slikt tap ved oppgjør.

Samlet arbeidsstyrke og andre poster som ikke er identifiserbare

- B37 Det overtakende foretaket tar inn i goodwill verdien av en overtatt immateriell eiendel som ikke er identifiserbar på overtakelsestidspunktet. Et overtakende foretak kan for eksempel henføre en verdi til eksistensen av en samlet arbeidsstyrke, som er en eksisterende gruppe ansatte som gjør at det overtakende foretaket kan fortsette å drive en overtatt virksomhet fra overtakelsestidspunktet. En samlet arbeidsstyrke representerer ikke den intellektuelle kapitalen til den faglærte arbeidsstyrken — den (ofte spesialiserte) kunnskapen og erfaringen som ansatte hos et overtatt foretak bringer inn i arbeidet. Fordi den samlede arbeidsstyrken ikke er en identifiserbar eiendel som skal innregnes atskilt fra goodwill, blir enhver verdi som henføres til denne, tatt inn i goodwill.
- B38 Det overtakende foretaket tar også inn i goodwill alle verdier som er henførbare til poster som ikke oppfyller vilkårene for eiendeler på overtakelsestidspunktet. For eksempel kan det overtakende foretaket henføre en verdi til potensielle kontrakter som det overtatte foretaket er i forhandling om med mulige nye kunder på overtakelsestidspunktet. Fordi disse potensielle kontraktene ikke i seg selv er eiendeler på overtakelsestidspunktet, skal det overtakende foretaket ikke innregne dem atskilt fra goodwill. Det overtakende foretaket bør ikke deretter omklassifisere verdien av disse kontraktene fra goodwill for hendelser som skjer etter overtakelsestidspunktet. Det overtakende foretaket bør imidlertid vurdere fakta og omstendigheter omkring hendelser som skjer kort tid etter overtakelsen for å avgjøre om det forelå en atskilt innregnbar immateriell eiendel på overtakelsestidspunktet.

- B39 Etter førstegangsinnregningen skal et overtakende foretak regnskapsføre immaterielle eiendeler som er anskaffet ved en virksomhetssammenslutning i samsvar med bestemmelsene i IAS 38: «Immaterielle eiendeler». Men som beskrevet i nr. 3 i IAS 38 er regnskapsføringen av enkelte overtatte immaterielle eiendeler etter førstegangsinnregning fastsatt av andre IFRS-er.
- B40 Kriteriene for identifiserbarhet avgjør hvorvidt en immateriell eiendel skal innregnes atskilt fra goodwill. Men kriteriene gir verken veiledning om måling av den virkelige verdien av en immateriell eiendel eller begrenser forutsetningene som benyttes ved estimering av den virkelige verdien av en immateriell eiendel. For eksempel vil det overtakende foretaket ta hensyn til forutsetninger som markedsdeltakere vil ta i betraktning, så som forventninger om framtidige kontraktsfornyelser, ved målingen av virkelig verdi. Det er ikke nødvendig at fornyelsene selv oppfyller kriteriene for identifiserbarhet. (Se likevel nr. 29, som fastsetter et unntak for prinsippet om måling av virkelig verdi for tilbakekjøpte rettigheter som er innregnet ved en virksomhetssammenslutning.) Nr. 36 og 37 i IAS 38 gir veiledning om hvordan det kan avgjøres hvorvidt immaterielle eiendeler bør sammenslutes i en enkelt regnskapsenhet med andre immaterielle eller materielle eiendeler.

MÅLING AV DEN VIRKELIGE VERDIEN AV SÆRLIGE IDENTIFISERBARE EIENDELER OG EN IKKE-KONTROLLERENDE EIERINTERESSE I ET OVERTATT FORETAK (ANVENDELSE AV NR. 18 OG 19)

Eiendeler med usikre kontantstrømmer (fradrag)

- B41 Det overtakende foretaket skal ikke innregne et separat fradrag fra overtakelsestidspunktet for eiendeler som er anskaffet ved en virksomhetssammenslutning som blir målt til virkelig verdi på overtakelsestidspunktet, fordi virkningene av usikkerhet omkring framtidige kontantstrømmer er inkludert i målingen av virkelig verdi. Fordi denne IFRS for eksempel krever at det overtakende foretaket måler overtatte fordringer, herunder lån, til virkelig verdi på overtakelsestidspunktet, skal det overtakende foretaket ikke innregne et separat fradrag for de kontraktregulerte kontantstrømmene som må anses for å ikke kunne gjenvinnes på dette tidspunktet.

Eiendeler underlagt operasjonelle leieavtaler der det overtatte foretaket er utleier

- B42 Ved måling til virkelig verdi på overtakelsestidspunktet av en eiendel, for eksempel en bygning eller et patent som er underlagt en operasjonell leieavtale der det overtatte foretaket er utleier, skal det overtakende foretaket ta hensyn til vilkårene i leieavtalen. Med andre ord, det overtakende foretaket skal ikke innregne en atskilt eiendel eller forpliktelse dersom vilkårene i en operasjonell leieavtale enten er gunstige eller ugunstige når de sammenlignes med de markedsvilkår som B29 krever for leieavtaler der det overtatte foretaket er leietaker.

Eiendeler som det overtakende foretaket har til hensikt ikke å bruke eller å bruke på en annen måte enn andre markedsdeltakere ville ha brukt eiendelene

- B43 Av konkurransemessige eller andre grunner kan det overtakende foretaket ha til hensikt ikke å bruke en overtatt eiendel, for eksempel en immateriell eiendel tilknyttet forskning og utvikling, eller det kan ha til hensikt å bruke eiendelen på en annen måte enn den måten andre markedsdeltakere ville brukt eiendelen på. Ikke desto mindre skal det overtakende foretaket måle eiendelen til dens virkelige verdi fastsatt i samsvar med dens bruk av andre markedsdeltakere.

Ikke-kontrollerende eierinteresser i et overtatt foretak

- B44 Denne IFRS gjør det mulig for det overtakende foretaket å måle en ikke-kontrollerende eierinteresse i det overtatte foretaket til dens virkelige verdi på overtakelsestidspunktet. Noen ganger vil et overtakende foretak kunne måle virkelig verdi på overtakelsestidspunktet for en ikke-kontrollerende eierinteresse på grunnlag av aktive markedspriser på aksjer som ikke holdes av det overtakende foretaket. I andre situasjoner vil imidlertid en aktiv markedspris for aksjene ikke være tilgjengelig. I slike situasjoner vil det overtakende foretaket måle den virkelige verdien av den ikke-kontrollerende eierinteressen ved hjelp av andre verdsettelsesmetoder.
- B45 De virkelige verdiene per aksje av det overtakende foretakets interesse i det overtatte foretaket og av den ikke-kontrollerende eierinteressen kan være forskjellige. Den viktigste forskjellen er trolig at det tas inn en kontrollpremie i den virkelige verdien per aksje av det overtakende foretakets interesse i det overtatte foretaket eller i motsatt fall, at det tas inn en lavere verdifastsettelse for manglende kontroll (også kalt som en minoritetsrabatt) i den virkelige verdien per aksje av den ikke-kontrollerende eierinteressen.

MÅLING AV GOODWILL ELLER EN GEVINST FRA ET KJØP PÅ GUNSTIGE VILKÅR.**Måling av virkelig verdi på overtakelsestidspunktet av det overtakende foretakets interesse i det overtatte foretaket ved hjelp av verdsettingsmetoder (anvendelse av nr. 33)**

- B46 I en virksomhetssammenslutning som er gjennomført uten overføring av vederlag, må det overtakende foretaket sette inn virkelig verdi på overtakelsestidspunktet av sin interesse i det overtatte foretaket istedenfor virkelig verdi på overtakelsestidspunktet av det overførte vederlaget for å måle goodwill eller en gevinst fra et kjøp på gunstige vilkår (se nr. 32–34). Det overtakende foretaket bør måle virkelig verdi på overtakelsestidspunktet av sin interesse i det overtatte foretaket ved hjelp av én eller flere verdsettingsmetoder som er relevante under omstendighetene og som det finnes tilstrekkelige data tilgjengelig for. Dersom flere verdsettingsmetoder blir benyttet, bør det overtakende foretaket evaluere resultatene av metodene, idet det tas hensyn til relevans og pålitelighet for de verdiene som benyttes, samt omfanget av tilgjengelige data.

Særlige hensyn ved anvendelse av overtakelsesmetoden på sammenslutninger av gjensidige foretak (anvendelse av nr. 33)

- B47 Når to gjensidige foretak sammensluttes, kan det være at den virkelige verdien av egenkapital- eller medlemsinteressene i det overtatte foretaket (eller den virkelige verdien av det overtatte foretaket) kan måles på en mer pålitelig måte enn den virkelige verdien av medlemsinteressene som er overført av det overtakende foretaket. I en slik situasjon krever nr. 33 at det overtakende foretaket fastsetter beløpet for goodwill ved hjelp av den virkelige verdien på overtakelsestidspunktet av det overtatte foretakets egenkapitalinteresser istedenfor virkelig verdi på overtakelsestidspunktet av det overtakende foretakets egenkapitalinteresser overført som vederlag. I tillegg skal det overtakende foretaket i en sammenslutning av gjensidige foretak innregne det overtatte foretakets nettoeiendeler som et direkte tillegg til kapital eller egenkapital i sin balanseoppstilling, ikke som et tillegg til kapital eller egenkapital, som stemmer overens med den måten andre typer foretak anvender overtakelsesmetoden på.
- B48 Selv om de på mange måter ligner andre virksomheter, har gjensidige foretak vesensforskjellige egenskaper som i hovedsak oppstår fordi deres medlemmer er både kunder og eiere. Medlemmer av gjensidige foretak forventer generelt å motta fordeler for sitt medlemskap, ofte i form av reduserte priser på varer og tjenester eller eierutbytte. Andelen av eierutbytte fordelt på hvert medlem er ofte basert på omfanget av medlemmets handel med det gjensidige foretaket i løpet av året.
- B49 En måling av virkelig verdi av et gjensidig foretak bør omfatte de forutsetningene markedsdeltakere ville ha om framtidige medlemsfordeler samt eventuelle andre relevante forutsetninger som markedsdeltakere legger til grunn om det gjensidige foretaket. En estimert kontantstrømmodell kan for eksempel benyttes til å fastsette den virkelige verdien av et gjensidig foretak. Kontantstrømmer som benyttes som innsatsfaktorer i modellen, bør være basert på de forventede kontantstrømmene i det gjensidige foretaket, som med sannsynlighet gjenspeiler reduksjoner i medlemsfordeler, som reduserte priser på varer og tjenester.

AVGJØRELSE HVA SOM ER EN DEL AV VIRKSOMHETSSAMMENSLUTNINGSTRANSAKSJONEN (ANVENDELSE AV NR. 51 OG 52)

- B50 Det overtakende foretaket bør vurdere følgende faktorer, som verken er gjensidig utelukkende eller avgjørende hver for seg, for å avgjøre om en transaksjon er en del av byttet for det overtatte foretaket eller om transaksjonen er atskilt fra virksomhetssammenslutningen:
- Grunnene til transaksjonen** — En forståelse av grunnene til hvorfor partene i sammenslutningen (det overtakende foretaket og det overtatte foretaket og deres eiere, styremedlemmer og ledere — og deres agenter) inngikk i en bestemt transaksjon eller ordning, kan gi innsikt i om den er en del av det overførte vederlaget og de anskaffede eiendelene eller overtatte forpliktelsene. Dersom en transaksjon for eksempel i hovedsak er inngått til det overtakende foretakets eller det sammensluttede foretakets fordel, istedenfor i hovedsak til det overtatte foretakets eller dets tidligere eieres fordel før sammenslutningen, er det mindre trolig at denne andelen av transaksjonsprisen som blir betalt (og alle tilknyttede eiendeler eller forpliktelser), er en del av byttet for det overtatte foretaket. På samme måte vil det overtakende foretaket regnskapsføre denne andelen atskilt fra virksomhetssammenslutningen.
 - Hvem tok initiativet til transaksjonen** — En forståelse av hvem som tok initiativet til transaksjonen, kan også gi innsikt i om den er en del av byttet for det overtatte foretaket. En transaksjon eller annen hendelse som for eksempel ble initiert av det overtakende foretaket, kan være inngått med det formål å gi framtidige økonomiske fordeler til det overtakende foretaket eller sammensluttede foretaket, og der få eller ingen fordeler mottas av det overtatte foretaket eller dets tidligere eiere før sammenslutningen. På den annen side er det mindre sannsynlig at en transaksjon eller ordning som er initiert av det overtatte foretaket eller dets tidligere eiere, er til fordel for det overtakende foretaket eller det sammensluttede foretaket, og mer sannsynlig at den er en del av virksomhetssammenslutningstransaksjonen.

- c) **Tidspunktet for transaksjonen** — Tidspunktet for transaksjonen kan også gi innsikt i om den er del av byttet for det overtatte foretaket. En transaksjon for eksempel mellom det overtakende foretaket og det overtatte foretaket som finner sted i løpet av forhandlingene av vilkårene for en virksomhetssammenslutning, kan være inngått med tanke på at virksomhetssammenslutningen skal gi framtidige økonomiske fordeler for det overtakende foretaket eller det sammensluttede foretaket. Dersom dette er tilfellet, er det sannsynlig at det overtatte foretaket eller dets tidligere eiere før virksomhetssammenslutningen, mottar få eller ingen fordeler fra transaksjonen, bortsett fra de fordelene de får som del av det sammensluttede foretaket.

Faktisk oppgjør av et allerede eksisterende forhold mellom det overtakende foretaket og det overtatte foretaket i en virksomhetssammenslutning (anvendelse av nr. 52 a))

- B51 Det overtakende foretaket og det overtatte foretaket kan ha et forhold som forelå før de kom i tanke om virksomhetssammenslutningen, her kalt et «allerede eksisterende forhold». Et allerede eksisterende forhold mellom det overtakende foretaket og det overtatte foretaket kan være kontraktsregulert (for eksempel selger og kunde eller lisensgiver og lisenstaker) eller ikke-kontraktsregulert (for eksempel saksøker og saksøkt).
- B52 Dersom virksomhetssammenslutningen faktisk gjør opp et allerede eksisterende forhold, skal det overtakende foretaket innregne en gevinst eller et tap, målt på følgende måte:
- For et allerede eksisterende ikke-kontraktsregulert forhold (for eksempel en rettsak), virkelig verdi.
 - For et allerede eksisterende kontraktsregulert forhold, den minste verdien av i) og ii):
 - det beløpet som fra det overtakende foretakets synsvinkel gjør kontrakten gunstig eller ugunstig når den sammenlignes med vilkår for gjeldende markedstransaksjoner for den samme eller lignende poster. (En ugunstig kontrakt er en kontrakt som er ugunstig i forhold til gjeldende markedsvilkår. Det er ikke nødvendigvis en tapsbringende kontrakt der de uunngåelige utgiftene knyttet til oppfyllelse av pliktene i henhold til kontrakten overstiger de økonomiske fordelene som forventes mottatt i henhold til kontrakten.)
 - beløpet for eventuelle fastsatte oppgjørspolisjoner i kontrakten som er tilgjengelige for den motparten som kontrakten er ugunstig for.
- Dersom ii) er mindre enn i), inkluderes differansen som del av regnskapsføringen av virksomhetssammenslutningen.

Beløpet for innregnet gevinst eller tap kan delvis være avhengig av hvorvidt det overtakende foretaket tidligere hadde innregnet en tilknyttet eiendel eller forpliktelse, og den rapporterte gevinsten eller tapet kan derfor være forskjellig fra det beløpet som er beregnet ved anvendelse av kravene ovenfor.

- B53 Et allerede eksisterende forhold kan være en kontrakt som det overtakende foretaket innregner som en tilbakekjøpt rettighet. Dersom kontrakten inneholder vilkår som er gunstige eller ugunstige når de sammenlignes med prissetting for gjeldende markedstransaksjoner for de samme eller lignende poster, skal det overtakende foretaket innregne, atskilt fra virksomhetssammenslutningen, en gevinst eller et tap for faktisk oppgjør av kontrakten, målt i samsvar med B52.

Ordninger for betingede betalinger til ansatte eller selgende aksjeeiere (anvendelse av nr. 52 b))

- B54 Om ordninger for betingede betalinger til ansatte eller selgende aksjeeiere er betinget vederlag i virksomhetssammenslutningen eller er separate transaksjoner, avhenger av ordningenes art. En forståelse av grunnene til at overtakelsesavtalen inneholder en bestemmelse om betingede betalinger, hvem som tok initiativet til ordningen og når partene inngikk ordningen, kan være til hjelp når ordningens art skal vurderes.
- B55 Dersom det ikke er klart om en ordning for betalinger til ansatte eller selgende aksjeeiere er en del av byttet for det overtatte foretaket eller er en transaksjon atskilt fra virksomhetssammenslutningen, bør det overtakende foretaket vurdere følgende indikatorer:
- Fortsatt ansettelse* — Vilkårene for fortsatt ansettelse for de selgende aksjeeierne som dermed blir nøkkelpersonell, kan være en indikator på innholdet i en ordning for betinget vederlag. Relevante vilkår for fortsatt ansettelse kan omfattes av en ansettelsesavtale, overtakelsesavtale eller et annet dokument. En ordning for betinget vederlag der betalingene automatisk går tapt dersom ansettelsesforholdet opphører, er godtgjørelse for tjenester etter virksomhetssammenslutningen. Ordninger der de betingede betalingene ikke påvirkes av at ansettelsesforholdet opphører, kan indikere at de betingede betalingene er tilleggsvederlag istedenfor godtgjørelse.
 - Varighet av fortsatt ansettelse* — Dersom perioden for nødvendig ansettelse sammenfaller med eller er lengre enn perioden for den betingede betalingen, kan dette indikere at de betingede betalingene faktisk er godtgjørelse.
 - Nivå av godtgjørelse* — Situasjoner der annen godtgjørelse til ansatte enn de betingede betalingene holder et rimelig nivå sammenlignet med nivået for annet nøkkelpersonell i det sammensluttede foretaket, kan indikere at de betingede betalingene er tilleggsvederlag istedenfor godtgjørelse.

- d) *Direkte tilknyttede, tildelte betalinger til ansatte* — Dersom selgende aksjeeiere som ikke blir ansatte, mottar lavere betingede betalinger på per aksje-basis enn de selgende aksjeeierne som blir ansatte i det sammensluttede foretaket, kan dette indikere at tilleggsbeløpet for betingede betalinger til de selgende aksjeeierne som blir ansatte, er godtgjørelse.
- e) *Antall eide aksjer*— Det relative antallet av aksjer som eies av de selgende aksjeeierne som fortsetter som nøkkelpersonell, kan være en indikator på innholdet i ordningen for betinget vederlag. Dersom de selgende aksjeeierne som eide praktisk talt alle aksjene i det overtatte foretaket, for eksempel fortsetter som nøkkelpersonell, kan dette indikere at ordningen faktisk er en overskuddsdelingsordning som er ment å gi godtgjørelse for tjenester etter virksomhetssammenslutningen. Alternativt, dersom selgende aksjeeiere som fortsetter som nøkkelpersonell, bare eide et lite antall aksjer i det overtatte foretaket, og alle selgende aksjeeiere mottar det samme beløpet for betinget vederlag på per aksje-basis, kan dette indikere at de betingede betalingene er tilleggsvederlag. Eierandelene for overtakelse som holdes av parter som er tilknyttet selgende aksjeeiere som fortsetter som nøkkelpersonell, for eksempel familiemedlemmer, bør også tas i betraktning.
- f) *Binding til verdsettingen* — Dersom det første vederlaget som overføres på overtakelsestidspunktet, er basert på den lave enden av et utfallsområde som er fastsatt i verdsettingen av det overtatte foretaket, og den betingede formelen er knyttet til denne verdsettingsmetoden, kan dette antyde at de betingede betalingene er et tilleggsvederlag. Alternativt, dersom den betingede betalingsformelen er i samsvar med tidligere ordninger for overskuddsdeling, kan dette antyde at det reelle innholdet i ordningen er å sørge for godtgjørelse.
- g) *Formel for fastsettelse av vederlag* — Formelen som benyttes for å fastsette den betingede betalingen, kan være nyttig ved vurdering av innholdet i ordningen. Dersom en betinget betaling for eksempel fastsettes på grunnlag av et multiplum av resultatet, kan dette antyde atplikten er betinget vederlag i virksomhetssammenslutningen, og at formelen er ment å fastsette eller verifisere den virkelige verdien av det overtatte foretaket. I motsatt fall kan en betinget betaling som er en nærmere angitt prosentandel av resultatet, antyde atplikten til ansatte er en ordning for overskuddsdeling for å godtgjøre for tjenester som ansatte allerede har ytt.
- h) *Andre avtaler og spørsmål* — Vilkårene i andre ordninger med selgende aksjeeiere (for eksempel avtaler om ikke å konkurrere, gjensidig uoppfylte kontrakter, konsulentkontrakter og eiendomsleieavtaler) og den inntektskattmessige behandlingen av betingede betalinger kan antyde at betingede betalinger er henførbare til noe annet enn vederlag for det overtatte foretaket. I forbindelse med overtakelsen kan for eksempel det overtakende foretaket inngå en eiendomsleieavtaleordning med en betydelig selgende aksjeeier. Dersom de leiebetingene som er spesifisert i leiekontrakten, ligger betydelig under markedsleie, kan noen av eller alle de betingede betalingene til utleier (den selgende aksjeeieren) som kreves gjennom en separat ordning for betingede betalinger, i realiteten være betalinger for bruk av den leide eiendommen som det overtakende foretaket bør innregne atskilt i sitt finansregnskap etter virksomhetssammenslutningen. I motsatt fall, dersom leiekontrakten spesifiserer leiebetalinger som er i samsvar med markedets vilkår for den leide eiendommen, kan ordningen for betingede betalinger til de selgende aksjeeierne være betinget vederlag i virksomhetssammenslutningen.

Det overtakende foretakets aksjebaserte betalingstildeling byttet mot tildeling holdt av det overtatte foretakets ansatte (anvendelse av nr. 52 b))

B56 Et overtakende foretak kan bytte sine aksjebaserte betalingstildelinger (erstatningstildelinger) med tildelinger som innehas av ansatte hos det overtatte foretaket. Bytte av aksjeopsjoner eller andre aksjebaserte betalingstildelinger i tilknytning til en virksomhetssammenslutning blir regnskapsført som endringer av aksjebaserte betalingstildelinger i samsvar med IFRS 2: «Aksjebasert betaling». Dersom det overtakende foretaket er forpliktet til å erstatte det overtatte foretakets tildelinger, skal enten hele eller en andel av den markedsbaserte målingen av det overtakende foretakets erstatningstildeling inkluderes i måling av vederlaget som er overført ved virksomhetssammenslutningen. Det overtakende foretaket er forpliktet til å erstatte det overtatte foretakets tildelinger dersom det overtatte foretaket eller dets ansatte har mulighet til å tvinge gjennom dette. For å anvende dette kravet er for eksempel det overtakende foretaket forpliktet til å erstatte det overtatte foretakets tildelinger dersom dette kreves av

- a) vilkårene i overtakelsesavtalen,
- b) vilkårene i det overtatte foretakets tildelinger, eller
- c) relevante lover eller forskrifter.

I noen situasjoner kan det overtatte foretakets tildelinger utløpe som følge av en virksomhetssammenslutning. Dersom det overtakende foretaket erstatter disse tildelingene, selv om det ikke er forpliktet til det, skal hele den markedsbaserte målingen av erstatningstildelingene innregnes som godtgjørelsesutgifter i finansregnskapet etter virksomhetssammenslutningen. Det vil si at ingen av de markedsbaserte målingene av disse tildelingene skal inkluderes ved målingen av vederlaget som er overført i virksomhetssammenslutningen.

- B57 For å avgjøre hvilken andel av en erstatningstildeling som er en del av vederlaget som er overført for det overtatte foretaket, og hvilken andel som er godtgjørelse for tjenester etter sammenslutningen, skal det overtakende foretaket måle både erstatningstildelingen som gis av det overtakende foretaket og det overtatte foretakets tildeling på overtakelsestidspunktet i samsvar med IFRS 2. Den andelen av den markedsbaserte målingen av erstatningstildelingen som er en del av vederlaget som er overført i bytte for det overtatte foretaket, er lik den andelen av det overtatte foretakets tildeling som er henførbart til tjenester utført før virksomhetssammenslutningen.
- B58 Andelen av erstatningstildelingen som er henførbart til tjenester før sammenslutningen, er den markedsbaserte målingen av det overtatte foretakets tildeling, multiplisert med forholdstallet mellom den delen av innvinningsperioden som er fullført og den største av den samlede innvinningsperioden eller den opprinnelige innvinningsperioden for det overtatte foretakets tildeling. Innvinningsperioden er den perioden der alle de spesifiserte innvinningsbetingelsene skal oppfylles. Innvinningsbetingelser er definert i IFRS 2.
- B59 Andelen av en erstatningstildeling som er ikke-innvunnet og er henførbart til tjenester etter virksomhetssammenslutningen, og derfor innregnet som godtgjørelsesutgifter i finansregnskapet etter virksomhetssammenslutningen, er lik den samlede markedsbaserte målingen av erstatningstildelingen fratrukket det beløpet som er henførbart til tjenester før virksomhetssammenslutningen. Derfor henfører det overtakende foretaket alt overskytende av den markedsbaserte målingen av erstatningstildelingen over den markedsbaserte målingen av det overtatte foretakets tildeling for tjenester etter virksomhetssammenslutningen, og innregner det overskytende som godtgjørelsesutgifter i finansregnskapet etter virksomhetssammenslutningen. Det overtakende foretaket skal henføre en del av erstatningstildelingen til tjenester etter virksomhetssammenslutningen dersom det krever tjenester etter sammenslutningen, uansett om ansatte hadde ytt alle tjenestene som ble krevd for innvinning av deres tildeling i det overtatte foretaket før overtakelsestidspunktet, eller ikke.
- B60 Andelen av en erstatningstildeling som er ikke-innvunnet og er henførbart til tjenester før virksomhetssammenslutningen, samt den andelen som er henførbart til tjenester etter virksomhetssammenslutningen, skal gjenspeile det beste tilgjengelige estimatet av mengden av erstatningstildeling som forventes å innvinnes. Dersom den markedsbaserte målingen av den andelen av en erstatningstildeling som er henførbart til tjenester før virksomhetssammenslutningen for eksempel er lik VE 100, og det overtakende foretaket forventer at bare 95 prosent av tildelingen vil innvinnes, er beløpet som inkluderes i vederlaget som er overført i virksomhetssammenslutningen, lik VE 95. Endringer i det estimerte antallet erstatningstildeling som forventes å innvinnes, gjenspeiles i godtgjørelsesutgifter for periodene der endringen eller bortfallet skjer — ikke som justeringer av det vederlaget som ble overført i virksomhetssammenslutningen. På samme måte blir virkningene av andre hendelser, for eksempel endringer av eller det endelige utkommet av tildeling med inntjeningsbetingelser, som skjer etter overtakelsestidspunktet, regnskapsført i samsvar med IFRS 2 når det gjelder fastsettelse av godtgjørelsesutgifter for perioden da en hendelse skjer.
- B61 De samme kravene for fastsettelse av de andelen av en erstatningstildeling som er henførbart til tjenester før og etter virksomhetssammenslutningen, kommer til anvendelse uansett om en erstatningstildeling blir klassifisert som forpliktelse eller som et egenkapitalinstrument i samsvar med bestemmelsene i IFRS 2. Alle endringer i den markedsbaserte målingen av tildeling som er klassifisert som forpliktelser etter overtakelsestidspunktet, samt de tilknyttede inntektsskattmessige virkningene, blir innregnet i det overtakende foretakets finansregnskap etter virksomhetssammenslutningen i de(n) perioden(e) der endringene skjer.
- B62 De inntektsskattmessige virkningene av erstatningstildeling av aksjebaserte betalinger skal innregnes i samsvar med bestemmelsene i IAS 12: «Inntektsskatt».

ANDRE IFRS-ER SOM GIR VEILEDNING OM ETTERFØLGENDE MÅLING OG REGNSKAPSFØRING (ANVENDELSE AV NR. 54)

- B63 Eksempler på andre IFRS-er som gir veiledning om etterfølgende måling og regnskapsføring for anskaffede eiendeler og overtatte eller pålopte forpliktelser i en virksomhetssammenslutning:
- IAS 38 foreskriver regnskapsføringen av identifiserbare immaterielle eiendeler som er anskaffet ved en virksomhetssammenslutning. Det overtakende foretaket måler goodwill til det beløpet som er innregnet på overtakelsestidspunktet, med fradrag for eventuelle akkumulerte tap ved verdifall. IAS 36: «Verdifall på eiendeler» fastsetter regnskapsføring av tap ved verdifall.
 - IFRS 4: «Forsikringskontrakter» gir veiledning om den etterfølgende regnskapsføringen av en forsikringskontrakt som er overtatt ved en virksomhetssammenslutning.
 - IAS 12 foreskriver den etterfølgende regnskapsføringen av eiendeler (herunder ikke-innregnede eiendeler ved utsatt skatt) og forpliktelser ved utsatt skatt som er overtatt ved en virksomhetssammenslutning.
 - IFRS 2 gir veiledning om etterfølgende måling og regnskapsføring av den delen av aksjebasert betaling av erstatningstildeling som er utstedt av et overtakende foretak og er henførbart til ansattes framtidige tjenester.
 - IAS 27 (endret av International Accounting Standards Board i 2008) gir veiledning om regnskapsføring av endringer i et morforetaks eierinteresse i et datterforetak etter å ha oppnådd kontroll over dette.

OPPLYSNINGER (ANVENDELSE AV NR. 59 OG 61)

B64 For å oppfylle formålet i nr. 59 skal det overtakende foretaket opplyse om følgende for hver virksomhetssammenslutning som er gjennomført i løpet av rapporteringsperioden:

- a) navnet på og en beskrivelse av det overtatte foretaket,
- b) overtakelsestidspunktet,
- c) den prosentvise andelen av overtatte egenkapitalinteresser med stemmerett,
- d) de primære grunnene til virksomhetssammenslutningen og en beskrivelse av hvordan det overtakende foretaket oppnådde kontroll over det overtatte foretaket,
- e) en kvalitativ beskrivelse av de faktorene som utgjør innregnet goodwill, for eksempel forventede synergieffekter av å sammenslutte det overtatte foretaket og det overtakende foretaket, immaterielle eiendeler som ikke oppfyller vilkårene for separat innregning, eller andre faktorer,
- f) den virkelige verdien på overtakelsestidspunktet av det samlede vederlaget som er overført, samt virkelig verdi på overtakelsestidspunktet av hver vesentlig klasse av vederlag, som for eksempel
 - i) kontanter,
 - ii) andre materielle eller immaterielle eiendeler, herunder en virksomhet eller et datterforetak som tilhører det overtakende foretaket,
 - iii) påløpte forpliktelser, for eksempel en forpliktelse om betinget vederlag, og
 - iv) egenkapitalinteresser i det overtakende foretaket, herunder antallet instrumenter eller interesser som er utstedt eller kan utstedes, samt metoden for å fastsette den virkelige verdien av disse instrumentene eller interessene,
- g) for ordninger for betinget vederlag og eiendeler med rett til erstatning,
 - i) innregnet beløp på overtakelsestidspunktet,
 - ii) en beskrivelse av ordningen og grunnlaget for å fastsette beløpet for betalingen, og
 - iii) et estimat av utfallsrom (udiskontert) eller, dersom et utfallsrom ikke kan estimeres, dette faktum samt grunnene til at en rekke av utfall ikke kan estimeres. Dersom det høyeste beløpet for betalingen er ubegrenset, skal det overtakende foretaket opplyse om dette,
- h) for overtatte fordringer,
 - i) fordringenes virkelige verdi,
 - ii) brutto kontraktsregulerte fordringer, og
 - iii) det beste estimatet på overtakelsestidspunktet av de kontraktsregulerte kontantstrømmene som det ikke forventes blir oppgjort.

Opplysningene skal gis for hver vesentlig klasse av fordringer, for eksempel lån, direkte finansielle leieavtaler og alle andre klasser av fordringer,
- i) de beløpene som er innregnet på overtakelsestidspunktet for hver vesentlig klasse av anskaffede eiendeler og overtatte forpliktelser,
- j) for hver betinget forpliktelse som er innregnet i samsvar med nr. 23, de opplysningene som kreves i nr. 85 i IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler». Dersom en betinget forpliktelse ikke er innregnet fordi dens virkelige verdi ikke kan måles på en pålitelig måte, skal det overtakende foretaket gi følgende opplysninger:
 - i) de opplysningene som kreves av nr. 86 i IAS 37, og
 - ii) grunnene til at forpliktelsen ikke kan måles på en pålitelig måte,
- k) det samlede beløpet for goodwill som forventes å kunne være skattemessig fradragsberettiget,
- l) for transaksjoner som blir innregnet atskilt fra anskaffelse av eiendeler og overtakelse av forpliktelser i virksomhetssammenslutningen i samsvar med nr. 51,
 - i) en beskrivelse av hver transaksjon,
 - ii) hvordan det overtakende foretaket har regnskapsført hver transaksjon,
 - iii) hvilke beløp som er innregnet for hver transaksjon, og hvilken post i finansregnskapet hvert beløp er innregnet i, og
 - iv) dersom transaksjonen er det faktiske oppgjøret av et tidligere eksisterende forhold, hvilken metode som er benyttet for å fastsette oppgjørsbeløpet,

- m) opplysninger om atskilt innregnede transaksjoner som kreves av bokstav l), skal omfatte beløpet for utgifter i tilknytning til overtakelsen og atskilt fra dette, beløpet for disse utgiftene som er innregnet som kostnad, samt den eller de postene i oppstillingen over totalresultat der disse kostnadene er innregnet. Det skal også opplyses om beløpet for eventuelle utstedelsesutgifter som ikke er innregnet som kostnad, og hvordan de ble innregnet,
- n) i et kjøp på gunstige vilkår (se nr. 34–36),
- i) størrelsen på et eventuelt overskytende beløp som er innregnet i samsvar med nr. 34, og i hvilken post i oppstillingen over totalresultat det overskytende beløpet er innregnet, og
 - ii) en beskrivelse av grunnene til at transaksjonen førte til gevinst,
- o) for hver virksomhetssammenslutning der det overtakende foretaket innehar mindre enn 100 prosent av egenkapitalinteressene i det overtatte foretaket på overtakelsestidspunktet,
- i) beløpet for den ikke-kontrollerende eierinteressen i det overtatte foretaket som er innregnet på overtakelsestidspunktet, samt målingsgrunnlaget for dette beløpet, og
 - ii) for hver ikke-kontrollerende eierinteresse i et overtatt foretak som er målt til virkelig verdi, verdsettelsesmetodene og de viktigste dataene for denne modellen som er benyttet ved fastsettelse av denne verdien,
- p) i virksomhetssammenslutning som gjennomføres trinnvis,
- i) virkelig verdi på overtakelsestidspunktet av egenkapitalinteressen i det overtatte foretaket som holdes av det overtakende foretaket umiddelbart før overtakelsestidspunktet, og
 - ii) beløpet for eventuelle gevinster eller tap som er innregnet som et resultat av ny måling til virkelig verdi av egenkapitalinteressen i det overtatte foretaket som holdes av det overtakende foretaket for virksomhetssammenslutningen (se nr. 42), samt den posten i oppstillingen over totalresultat der denne gevinsten eller dette tapet er innregnet,
- q) følgende informasjon:
- i) beløpene for driftsinntekt og resultat i det overtatte foretaket etter overtakelsestidspunktet som er inkludert i konsernregnskapets oppstilling over totalresultat for rapporteringsperioden, og
 - ii) driftsinntekt og resultat i det sammensluttede foretaket for inneværende rapporteringsperiode som om overtakelsestidspunktet for alle virksomhetssammenslutningene som skjedde i løpet av året, hadde skjedd ved begynnelsen av årsrapporteringsperioden.

Dersom det ikke er praktisk mulig å gi noen av opplysningene som kreves av dette ledd, skal det overtakende foretaket opplyse om dette og gi en forklaring på hvorfor det ikke er praktisk mulig å gi disse opplysningene. I denne IFRS benyttes begrepet «ikke praktisk mulig» i samme betydning som IAS 8: «Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil».

- B65 For enkeltstående uvesentlige virksomhetssammenslutninger som skjer i løpet av rapporteringsperioden, og som sammen framstår som vesentlige, skal det overtakende foretaket gi samlet de opplysningene som kreves av B64 e)–q).
- B66 Dersom overtakelsestidspunktet for en virksomhetssammenslutning er etter utløpet av rapporteringsperioden, men før finansregnskapet blir godkjent for offentliggjøring, skal det overtakende foretaket gi de opplysningene som kreves av B64, med mindre første regnskapsføring av virksomhetssammenslutningen vil være ufullstendig på det tidspunktet da finansregnskapet blir godkjent for offentliggjøring. I denne situasjonen skal det overtakende foretaket beskrive hvilke opplysninger som ikke kunne gis og grunnene til at de ikke kunne gis.
- B67 For å oppfylle formålet i nr. 61 skal det overtakende foretaket opplyse om følgende for hver vesentlige virksomhetssammenslutning eller i samlet form for enkeltstående uvesentlige virksomhetssammenslutninger som sammen framstår som vesentlige:
- a) Dersom første regnskapsføring av en virksomhetssammenslutning er ufullstendig (se nr. 45) for bestemte eiendeler, forpliktelser, ikke-kontrollerende eierinteresser eller vederlagsposter, og beløpene som er innregnet i finansregnskapet for virksomhetssammenslutningen, dermed bare er foreløpig fastsatt,
 - i) grunnene til at første regnskapsføring av virksomhetssammenslutningen er ufullstendig,
 - ii) hvilke eiendeler, forpliktelser, egenkapitalinteresser eller vederlagsposter den første regnskapsføringen er ufullstendig for, og
 - iii) arten av og beløpet for eventuelle justeringer i en målingsperiode som er innregnet i løpet av rapporteringsperioden i samsvar med nr. 49.

- b) For hver rapporteringsperiode etter overtakelsestidspunktet og fram til foretaket innkasserer, selger eller på annen måte taper retten til en betinget vederlagseiendel, eller fram til foretaket gjør opp en betinget vederlagsforpliktelse eller forpliktelsen kanselleres eller utløper,
- i) alle endringer i de innregnede beløpene, herunder eventuelle differanser som oppstår ved oppjøret,
 - ii) alle endringer i utfallsrommet (udiskontert) og grunnene til disse endringene, og
 - iii) de verdsettelsesmetodene og de viktigste dataene for denne modellen som er benyttet til å måle betinget vederlag.
- c) For betingede forpliktelser som er innregnet ved en virksomhetssammenslutning, skal det overtakende foretaket gi de opplysningene som kreves av nr. 84 og 85 i IAS 37 for hver klasse av avsetninger.
- d) En avstemming av den balanseførte verdien av goodwill ved begynnelsen og slutten av rapporteringsperioden som hver for seg viser
- i) brutto balanseført verdi og akkumulerte tap ved verdifall ved rapporteringsperiodens begynnelse,
 - ii) ytterligere goodwill innregnet i løpet av rapporteringsperioden, unntatt goodwill som er inkludert i en avhendingsgruppe som ved overtakelsen oppfyller kriteriene for å bli klassifisert som holdt for salg i samsvar med IFRS 5: «Anleggsmidler holdt for salg og avvirket virksomhet»,
 - iii) justeringer som skyldes senere innregning av eiendeler ved utsatt skatt i løpet av rapporteringsperioden, i samsvar med nr. 67,
 - iv) goodwill inkludert i en avhendingsgruppe som er klassifisert som holdt for salg i samsvar med IFRS 5, og goodwill som er fraregnet i løpet av rapporteringsperioden uten tidligere å ha vært inkludert i en avhendingsgruppe som er klassifisert som holdt for salg,
 - v) tap ved verdifall som er innregnet i løpet av rapporteringsperioden i samsvar med IAS 36, (IAS 36 krever at det gis opplysninger om det gjenvinnbare beløpet og verdifall for goodwill i tillegg til dette kravet),
 - vi) netto valutakursdifferanser som har oppstått i løpet av rapporteringsperioden, i samsvar med IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer»,
 - vii) eventuelle andre endringer i balanseført verdi i løpet av rapporteringsperioden,
 - viii) brutto balanseført verdi og akkumulerte tap ved verdifall ved rapporteringsperiodens slutt.
- e) Beløpet for og en forklaring på eventuelle gevinster eller tap som er innregnet i inneværende periode som både
- i) gjelder de identifiserbare anskaffede eiendelene eller de overtatte forpliktelsene ved en virksomhetssammenslutning som ble gjennomført i inneværende eller en tidligere rapporteringsperiode, og
 - ii) er av en slik størrelse, art eller hyppighet at opplysninger om disse er relevante for forståelsen av det sammenslåtte foretakets finansregnskap.

OVERGANGSBESTEMMELSER FOR VIRKSOMHETSSAMMENSLUTNINGER SOM BARE INVOLVERER GJENSIDIGE FORETAK ELLER UTELUKKENDE SKJER PÅ GRUNNLAG AV EN KONTRAKT (ANVENDELSE AV NR. 66)

- B68 Nr. 64 fastsetter at denne IFRS får fremadrettet anvendelse på virksomhetssammenslutninger der overtakelsestidspunktet er senere enn eller lik begynnelsen av den første årsrapporteringsperioden som begynner 1. juli 2009 eller senere. Tidligere anvendelse er tillatt. Et foretak skal imidlertid bare anvende denne IFRS ved begynnelsen av en årsrapporteringsperiode som begynner 30. juni 2007 eller senere. Dersom et foretak anvender denne IFRS før dens ikrafttredelse, skal foretaket opplyse om dette og samtidig anvende IAS 27 (endret av International Accounting Standards Board i 2008).
- B69 Kravet om fremadrettet anvendelse av denne IFRS har følgende virkning for en virksomhetssammenslutning som bare involverer gjensidige foretak eller utelukkende skjer på grunnlag av en kontrakt dersom overtakelsestidspunktet for en slik virksomhetssammenslutning er tidligere enn anvendelsen av denne IFRS:
- a) *Klassifisering* — Et foretak skal fortsatt klassifisere den tidligere virksomhetssammenslutningen i samsvar med foretakets tidligere regnskapsprinsipper for slike sammenslutninger.
 - b) *Tidligere innregnet goodwill* — Ved begynnelsen av den første årsregnskapsperioden der denne IFRS får anvendelse skal den balanseførte verdien av goodwill som oppstår av den tidligere virksomhetssammenslutningen, være dens balanseførte verdi på dette tidspunktet i samsvar med foretakets tidligere regnskapsprinsipper. Ved fastsettelse av dette beløpet skal foretaket eliminere den balanseførte verdien av eventuelle akkumulerte avskrivninger av slik goodwill og den tilsvarende reduksjonen av goodwill. Ingen andre justeringer skal foretas i den balanseførte verdien av goodwill.

- c) *Goodwill tidligere innregnet som et fradrag i egenkapital* — Foretakets tidligere regnskapsprinsipper kan ha ført til at goodwill som oppstår av den tidligere virksomhetssammenslutningen blir innregnet som fradrag i egenkapitalen. I en slik situasjon skal foretaket ikke innregne slik goodwill som eiendel ved begynnelsen av den første årsregnskapsperioden der denne IFRS får anvendelse. Videre skal foretaket ikke innregne noen del av slik goodwill i resultatet når det avhender hele eller en del av virksomheten som slik goodwill er tilknyttet, eller når det oppstår verdifall på en kontantgenererende enhet som slik goodwill er tilknyttet.
- d) *Etterfølgende innregning av goodwill* — Fra begynnelsen av den første årsregnskapsperioden der denne IFRS får anvendelse skal et foretak slutte å avskrive slik goodwill fra den tidligere virksomhetssammenslutningen, og skal teste slik goodwill for tap ved verdifall i samsvar med IAS 36.
- e) *Tidligere innregnet negativ goodwill* — Et foretak som regnskapsførte den tidligere virksomhetssammenslutningen ved å anvende oppkjøpsmetoden, kan ha innregnet en periodiseringspost for en overskytende del av sin interesse i netto virkelig verdi av det overtatte foretakets identifiserbare eiendeler og forpliktelser over kostprisen til en slik interesse (noen ganger kalt negativ goodwill). I slike tilfeller skal et foretak fraregne den balanseførte verdien av en slik periodiseringspost ved begynnelsen av den første årsregnskapsperioden der denne IFRS får anvendelse, sammen med en tilsvarende justering av åpningssaldoen til opptjent egenkapital på dette tidspunktet.
-

*Vedlegg C***Endringer av andre IFRS-er**

Endringene i dette vedlegg skal anvendes på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1 januar 2005 eller senere. Dersom et foretak anvender denne IFRS på en tidligere periode, får disse endringene anvendelse på den tidligere perioden.

IFRS 1: «FØRSTEGANGSANVENDELSE AV INTERNASJONALE STANDARDER FOR FINANSIELL RAPPORTERING»

C1 I IFRS 1 gjøres følgende endringer:

Nr. 14 skal lyde:

«14. Noen unntak nedenfor henviser til virkelig verdi. Ved fastsettelse av virkelige verdier i samsvar med denne IFRS skal et foretak anvende definisjonen av virkelig verdi i vedlegg A og eventuell mer spesifikk veiledning i andre IFRS-er med hensyn til fastsettelse av virkelige verdier for den aktuelle eiendelen eller forpliktelsen. De virkelige verdiene skal gjenspeile forhold som forelå på tidspunktet som de ble fastsatt for.»

Nytt nr. 471 skal lyde:

«471 Ved IFRS 3 (revidert av International Accounting Standards Board i 2008) ble nr. 14, B1, B2 f) og B2 g) endret. Et foretak skal anvende disse endringene på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. juli 2009 eller senere. Dersom et foretak anvender IFRS 3 (revidert i 2008) på en tidligere periode, får endringene også anvendelse på den tidligere perioden.»

I vedlegg B skal B1, B2 f) og B2 g) lyde:

«B1 En førstegangsbruker kan velge ikke å anvende IFRS 3: «Virksomhetssammenslutninger» med tilbakevirkende kraft på tidligere virksomhetssammenslutninger (virksomhetssammenslutninger som skjedde før tidspunktet for overgang til IFRS-er). Men dersom en førstegangsbruker omregner en virksomhetssammenslutning slik at den blir i overensstemmelse med IFRS 3, skal førstegangsbrukeren omregne alle senere virksomhetssammenslutninger og dessuten anvende IAS 27 (endret av International Accounting Standards Board i 2008) fra samme tidspunkt. En førstegangsbruker som velger å omregne en virksomhetssammenslutning som fant sted 30. juni 20X6, skal for eksempel omregne alle virksomhetssammenslutninger som fant sted mellom 30. juni 20X6 og tidspunktet for overgang til IFRS-er, og skal dessuten anvende IAS 27 (endret i 2008) fra 30. juni 20X6.

B2 f) Dersom en eiendel som ble anskaffet eller en forpliktelse som ble overtatt ved en tidligere virksomhetssammenslutning, ikke ble innregnet i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper, har den ikke en estimert anskaffelseskost lik null i sin IFRS-åpningsbalanse. Det overtakende foretaket skal i stedet innregne og måle denne i sin konsoliderte balanseoppstilling på det grunnlag som IFRS-er ville kreve i det overtatte foretakets balanseoppstilling. Eksempel: Dersom det overtakende foretaket i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper ikke hadde kapitalisert finansielle leieavtaler som ble overtatt i en tidligere virksomhetssammenslutning, skal det overtakende foretaket kapitalisere disse leieavtalene i sitt konsernregnskap, slik IAS 17: «Leieavtaler» ville krevd at det overtatte foretaket gjør i sin IFRS-balanseoppstilling. Dersom det overtakende foretaket i henhold til sine tidligere nasjonale regnskapsprinsipper ikke hadde innregnet en betinget forpliktelse som fremdeles foreligger på tidspunktet for overgang til IFRS-er, skal det overtakende foretaket på samme måte innregne denne betingede forpliktelsen på dette tidspunktet, med mindre IAS 37 forbyr slik innregning i det overtatte foretakets finansregnskap. Motsatt gjelder ...

B2 g) Den balanseførte verdien av goodwill i IFRS-åpningsbalansen skal være dens balanseførte verdi i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper på tidspunktet for overgang til IFRS-er, etter følgende to justeringer:

i) ...

ii) [opphevet]

iii) uansett ...»

IFRS 2: «AKSJEBASERT BETALING»

C2 I IFRS 2 gjøres følgende endringer:

Nr. 5 skal lyde:

«5. Som nevnt i nr. 2 får denne IFRS ... Tilsvarende skal oppsigelse, utskiftning eller annen endring av *aksjebaserte betalingsordninger* på grunn av en virksomhetssammenslutning eller annen omstrukturering av egenkapital, regnskapsføres i samsvar med denne IFRS. IFRS 3 gir veiledning om fastsettelse av hvorvidt egenkapitalinstrumenter som er utstedt ved en virksomhetssammenslutning, er en del av overført vederlag i bytte for kontroll over det overtatte foretaket (og derfor faller inn under virkeområdet for IFRS 3), eller er en motytelse for fortsatt tjeneste som innregnes i perioden etter virksomhetssammenslutningen (og derfor faller inn under virkeområdet for denne IFRS).»

Nytt nr. 61 skal lyde:

- «61. Ved IFRS 3 (revidert av International Accounting Standards Board i 2008) ble nr. 5 endret. Et foretak skal anvende denne endringen på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. juli 2009 eller senere. Dersom et foretak anvender IFRS 3 (revidert i 2008) på en tidligere periode, får endringen anvendelse på den tidligere perioden.»

IFRS 7: «FINANSIELLE INSTRUMENTER: OPPLYSNINGER»

C3 I IFRS 7 gjøres følgende endringer:

Nr. 3 c) oppheves.

Nytt nr. 44B skal lyde:

- «44B Ved IFRS 3 (revidert av International Accounting Standards Board i 2008) ble nr. 3 c) opphevet. Et foretak skal anvende denne endringen på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. juli 2009 eller senere. Dersom et foretak anvender IFRS 3 (revidert i 2008) på en tidligere periode, får endringen anvendelse på den tidligere perioden.»

IAS 12: «INNTEKTSSKATT»

C4 I IAS 12 gjøres følgende endringer:

Tredje ledd under «**Formål**» skal lyde:

«Formål

Denne standard På samme måte påvirker innregningen av eiendeler og forpliktelse ved utsatt skatt i en virksomhetssammenslutning beløpet for goodwill som oppstår i virksomhetssammenslutningen eller beløpet for gevinst fra et kjøp på gunstige vilkår som innregnes.»

Nr. 18, 19, 21–22 og 26 skal lyde:

- «18. Midlertidige forskjeller oppstår også når
- de identifiserbare eiendelene som er anskaffet og forpliktelsene som er overtatt ved en virksomhetssammenslutning, blir innregnet til deres virkelige verdier i samsvar med IFRS 3: «Virksomhetssammenslutninger», men uten at en tilsvarende skattemessig justering foretas (se nr. 19),
 - ...
- Virksomhetssammenslutninger*
19. Med begrensede unntak blir de identifiserbare eiendelene som er anskaffet og forpliktelsene som er overtatt ved en virksomhetssammenslutning, innregnet til deres virkelige verdier på overtakelsestidspunktet. Midlertidige forskjeller ...
- Goodwill*
21. Goodwill som oppstår i en virksomhetssammenslutning, måles som det overskytende av a) i forhold til b) nedenfor:
- Summen av
 - overført vederlag målt i samsvar med IFRS 3, som generelt krever virkelig verdi på overtakelsestidspunktet,
 - beløpet for en eventuell ikke-kontrollerende eierinteresse i det overtatte foretaket som er innregnet i samsvar med IFRS 3, og
 - i en virksomhetssammenslutning som gjennomføres trinnvis, virkelig verdi på overtakelsestidspunktet av det overtakende foretakets tidligere holdte egenkapitalinteresse i det overtatte foretaket.
 - Nettoverdien av beløpene på overtakelsestidspunktet av de identifiserbare anskaffede eiendelene og overtatte forpliktelsene målt i samsvar med IFRS 3.

Mange skattemyndigheter ...

- 21A Etterfølgende reduksjoner i en forpliktelse ved utsatt skatt som ikke innregnes fordi den oppstår ved førstegangsinnregning av goodwill, anses også for å ha oppstått ved førstegangsinnregningen av goodwill, og innregnes derfor ikke i henhold til nr. 15 a). Dersom et foretak i en virksomhetssammenslutning for eksempel innregner goodwill på VE 100, men en skattemessig verdi lik null, forbyr nr. 15 a) at foretaket innregner den forpliktelsen ved utsatt skatt som følger av dette. Dersom foretaket senere innregner et tap ved verdifall på VE 20 for denne goodwillen, reduseres beløpet for den skatteøkende midlertidige forskjellen tilknyttet goodwillen fra VE 100 til VE 80, noe som medfører en reduksjon i verdien av den uinnregnede forpliktelsen ved utsatt skatt. Denne reduksjonen i verdien av den uinnregnede forpliktelsen ved utsatt skatt anses også for å være tilknyttet førstegangsinnregningen av goodwillen, og det er derfor forbudt å innregne den i henhold til nr. 15 a).
- 21B Forpliktelser ved utsatt skatt for skatteøkende midlertidige forskjeller knyttet til goodwill innregnes imidlertid i den utstrekning de ikke oppstår ved førstegangsinnregning av goodwill. Dersom et foretak i en virksomhetssammenslutning for eksempel innregner goodwill til VE 100 som er skattemessig fradragsberettiget til en sats på 20 prosent per år fra overtakelsesåret, er goodwillens skattemessige verdi VE 100 ved førstegangsinnregning og VE 80 ved slutten av overtakelsesåret. Dersom den balanseførte verdien av goodwill ved slutten av overtakelsesåret holder seg uendret på VE 100, oppstår det en skatteøkende midlertidig forskjell på VE 20 ved slutten av året. Ettersom ...

Førstegangsinnregning av en eiendel eller forpliktelse

22. En midlertidig forskjell kan oppstå ved førstegangsinnregning av en eiendel eller forpliktelse, for eksempel dersom en del av eller hele anskaffelseskost for en eiendel ikke vil være skattemessig fradragsberettiget. Metoden for regnskapsføring av en slik midlertidig forskjell avhenger av arten av den transaksjonen som førte til førstegangsinnregning av eiendelen eller forpliktelsen:
- a) I en virksomhetssammenslutning innregner et foretak alle forpliktelser eller eiendeler ved utsatt skatt, og dette påvirker beløpet for goodwill eller gevinst fra kjøp på gunstige vilkår (se nr. 19),
- b) ...
26. Nedenfor følger eksempler på skattereduserende midlertidige forskjeller som fører til eiendeler ved utsatt skatt:
- a) ...
- c) Med begrensede unntak innregner et foretak de identifiserbare anskaffede eiendelene og overtatte forpliktelsene ved en virksomhetssammenslutning til deres virkelige verdier på overtakelsestidspunktet. Når en overtatt forpliktelse innregnes på overtakelsestidspunktet, men de tilknyttede kostnadene ikke kommer til fradrag ved beregning av skattepliktige inntekter før i en senere periode, oppstår det en skattereduserende midlertidig forskjell som medfører en eiendel ved utsatt skatt. En eiendel ved utsatt skatt oppstår også når den virkelige verdien av en identifiserbar eiendel som er anskaffet, er mindre enn dens skattemessige verdi. I begge tilfeller vil den medførende forpliktelsen ved utsatt skatt påvirke goodwill (se nr. 66).
- d) ...»

Etter nr. 31 skal ny overskrift og nytt nr. 32A lyde:

«32. [Opphevet]

Goodwill

- 32A Dersom den balanseførte verdien av goodwill som oppstår ved en virksomhetssammenslutning, er mindre enn dens skattemessige verdi, fører denne differansen til en eiendel ved utsatt skatt. Eiendelen ved utsatt skatt som oppstår av førstegangsinnregningen av goodwill, skal innregnes som en del av regnskapsføringen av en virksomhetssammenslutning i den utstrekning det er sannsynlig at skattepliktig inntekt vil være tilgjengelig og som den skattereduserende midlertidige forskjellen kan benyttes mot.»

Nr. 66-68 skal lyde:

«Utsatt skatt som følge av en virksomhetssammenslutning

66. Som forklart i nr. 19 og 26 c) kan det oppstå midlertidige forskjeller i en virksomhetssammenslutning. I samsvar med IFRS 3 innregner et foretak alle resulterende eiendeler (i den utstrekning de oppfyller kriteriene for innregning i nr. 24) eller forpliktelser ved utsatt skatt som identifiserbare eiendeler og forpliktelser på overtakelsestidspunktet. Følgelig påvirker slike eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt beløpet for goodwill eller gevinst fra kjøp på gunstige vilkår som foretaket innregner. I samsvar med nr. 15 a) skal et foretak imidlertid ikke innregne forpliktelser ved utsatt skatt som oppstår ved førstegangsinnregning av goodwill.

67. Som resultat av en virksomhetssammenslutning kan sannsynligheten for realisering av det overtakende foretakets eiendel ved utsatt skatt fra før overtakelsen endre seg. Et overtakende foretak kan vurdere at det er sannsynlig at det vil kunne gjenvinne sin egen eiendel ved utsatt skatt som ikke ble innregnet før virksomhetssammenslutningen fant sted. Det overtakende foretak kan for eksempel benytte fordelene av sine utnyttede skattemessige underskudd mot framtidig skattepliktig inntekt i det overtatte foretaket. Alternativt, og som resultat av virksomhetssammenslutningen, kan det være at det ikke lenger er sannsynlig at framtidig skattepliktig inntekt vil tillate at eiendelen ved utsatt skatt kan gjenvinnes. I slike tilfeller innregner det overtakende foretaket en endring i eiendelen ved utsatt skatt i perioden da virksomhetssammenslutningen finner sted, men inkluderer den ikke som en del av regnskapsføringen av virksomhetssammenslutningen. Det overtakende foretaket tar derfor ikke hensyn til dette ved måling av goodwill eller ved et kjøp på gunstige vilkår som det innregner i virksomhetssammenslutningen.
68. Den mulige fordelene for et overtatt foretaks overføring av et skattemessig underskudd eller andre eiendeler ved utsatt skatt vil muligens ikke oppfylle kriteriene for separat innregning ved førstegangsinnregning av en virksomhetssammenslutning, men kan realiseres senere.

Et foretak skal innregne overtatte fordeler ved utsatt skatt som det realiserer etter virksomhetssammenslutningen på følgende måte:

- a) Overtatte fordeler ved utsatt skatt innregnet innenfor målingsperioden og som er en følge av nye opplysninger om fakta og omstendigheter som forelå på overtakelsestidspunktet, skal anvendes til å redusere den balanseførte verdien av eventuell goodwill som er knyttet til denne overtakelsen. Dersom den balanseførte verdien av slik goodwill er lik null, skal eventuelle gjenværende fordeler ved utsatt skatt innregnes i resultatet.
- b) Alle andre overtatte fordeler ved utsatt skatt som realiseres, skal innregnes i resultatet (eller, dersom denne standard krever det, utenom resultatet).»

Eksempelet etter nr. 68 oppheves.

Nr. 81 skal lyde:

«81. Følgende skal det også opplyses om separat:

- a)...
- h) når det gjelder avviklet virksomhet, kostnad ved skatt som gjelder
- i) gevinst eller tap ved avviklingen, og
- ii) resultatet av den avviklede virksomhetens ordinære virksomhet i perioden, sammen med tilsvarende beløp for hver foregående regnskapsperiode som presenteres,
- i) omfanget av skattemessige konsekvenser av utbytte til aksjeeiere i foretaket som ble foreslått eller besluttet før finansregnskapet ble godkjent for offentliggjøring, men som ikke er innregnet som forpliktelse i finansregnskapet,
- j) dersom en virksomhetssammenslutning der foretaket er det overtakende foretaket, fører til en endring i det beløpet som er innregnet for foretakets eiendeler ved utsatt skatt fra før overtakelsen (se nr. 67), beløpet for denne endringen, og
- k) dersom fordelene ved utsatt skatt som er overtatt ved en virksomhetssammenslutning, ikke blir innregnet på overtakelsestidspunktet, men innregnes etter overtakelsestidspunktet (se nr. 68), en beskrivelse av den hendelsen eller endringen i omstendigheter som var årsak til at fordelene ved utsatt skatt ble innregnet.»

Nye nr. 93-95 skal lyde:

- «93. Nr. 68 skal anvendes fremadrettet fra ikrafttreddelsen av IFRS 3 (revidert av International Accounting Standards Board i 2008) for innregning av eiendeler ved utsatt skatt som blir anskaffet ved en virksomhetssammenslutning.
94. Foretakene skal derfor ikke endre regnskapsføringen av tidligere virksomhetssammenslutninger dersom skattemessige fordeler ikke har oppfylt kriteriene for separat innregning fra overtakelsestidspunktet og blir innregnet etter overtakelsestidspunktet, med mindre fordelene blir innregnet innenfor målingsperioden og er et resultat av nye opplysninger om fakta og omstendigheter som forelå på overtakelsestidspunktet. Andre skattemessige fordeler skal innregnes i resultatet (eller, dersom denne standard krever det, utenom resultatet).
95. Ved IFRS 3 (revidert av International Accounting Standards Board i 2008) ble nr. 21 og 67 endret og nr. 32A og 81 j) og k) tilføyd. Et foretak skal anvende disse endringene på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. juli 2009 eller senere. Dersom et foretak anvender IFRS 3 (revidert i 2008) på en tidligere periode, får endringene også anvendelse på den tidligere perioden.»

IAS 16: «EIENDOM, ANLEGG OG UTSTYR»

C5 I IAS 16 nr. 44 gjøres følgende endringer:

«44. Et foretak fordeler det beløpet som ble førstegangsinnregnet for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr til dets betydelige enkeltdele, og avskriver hver slik enkeltdele separat. Det kan for eksempel være hensiktsmessig å avskrive flyskroget og motorene til et luftfartøy separat, enten det er eid eller underlagt en finansiell leieavtale. Dersom et foretak på samme måte overtar eiendom, anlegg og utstyr som er underlagt en operasjonell leieavtale der foretaket er utleier, kan det være hensiktsmessig å atskilt avskrive beløp som gjenspeiles i kostprisen til den enheten som er henførbare til gunstige eller ugunstige leieavtlevilkår i forhold til markedets vilkår.»

Nytt nr. 81C skal lyde:

«81C Ved IFRS 3: «Virksomhetssammenslutninger» (revidert av International Accounting Standards Board i 2008) ble nr. 44 endret. Et foretak skal anvende denne endringen på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. juli 2009 eller senere. Dersom et foretak anvender IFRS 3 (revidert i 2008) på en tidligere periode, får endringen anvendelse på den tidligere perioden.»

IAS 28: «INVESTERINGER I TILKNYTTETE FORETAK»

C6 I IAS 28 nr. 23 gjøres følgende endringer:

«23. En investering i et tilknyttet foretak regnskapsføres ved bruk av egenkapitalmetoden fra tidspunktet da foretaket blir til et tilknyttet foretak. Ved overtakelsen av investeringen regnskapsføres en eventuell forskjell mellom investeringens anskaffelseskost og investors andel av netto virkelig verdi av det tilknyttede foretakets identifiserbare eiendeler og forpliktelser som følger:

- a) Goodwill som gjelder et tilknyttet foretak, inkluderes i investeringens balanseførte verdi. Avskrivning av slik goodwill er ikke tillatt.
- b) Et eventuelt overskytende av den netto virkelige verdien av investors andel av det tilknyttede foretakets identifiserbare eiendeler og forpliktelser i forhold til investeringens anskaffelseskost, skal inkluderes som inntekt ved beregning av investors andel av det tilknyttede foretakets resultat i perioden da investeringen anskaffes.

Hensiktsmessige ...»

IAS 32: «FINANSIELLE INSTRUMENTER — PRESENTASJON»

C7 I IAS 32 gjøres følgende endringer:

Nr. 4 c) oppheves.

Nytt nr. 97B skal lyde:

«97B Ved IFRS 3 (revidert av International Accounting Standards Board i 2008) ble nr. 4 c) opphevet. Et foretak skal anvende denne endringen på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. juli 2009 eller senere. Dersom et foretak anvender IFRS 3 (revidert i 2008) på en tidligere periode, får endringen anvendelse på den tidligere perioden.»

IAS 33: «RESULTAT PER AKSJE»

C8 I IAS 33 skal nr. 22 lyde:

«22. Ordinære aksjer utstedt som en del av overført vederlag i en virksomhetssammenslutning blir inkludert i det veide gjennomsnittlige antallet aksjer fra og med overtakelsestidspunktet. Dette skyldes at det overtakende foretaket inkorporerer det overtatte foretakets resultat i sin oppstilling over totalresultatet fra dette tidspunktet.»

IAS 34: «DELÅRSRAPPORTERING»

C9 I IAS 34 gjøres følgende endringer:

Nr. 16 i) skal lyde:

«i) virkningen av endringer i foretakets sammensetning i løpet av delårsperioden, herunder virksomhetssammenslutninger, oppnådd eller tapt kontroll over datterforetak og langsiktige investeringer, omstruktureringer og avviklet virksomhet. Med hensyn til virksomhetssammenslutninger skal foretaket gi de opplysningene som kreves av IFRS 3: «Virksomhetssammenslutninger», og»

Nytt nr. 48 skal lyde:

- «48. **Ved IFRS 3 (revidert av International Accounting Standards Board i 2008) ble nr. 16 i) endret. Et foretak skal anvende denne endringen på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. juli 2009 eller senere. Dersom et foretak anvender IFRS 3 (revidert i 2008) på en tidligere periode, får endringen anvendelse på den tidligere perioden.»**

IAS 36: «VERDIFALL PÅ EIENDELER»

C10 I IAS 36 gjøres følgende endringer:

I nr. 6 oppheves definisjonen av «avtaletidspunkt».

Nr. 65 skal lyde:

- «65. I nr. 66–108 og vedlegg C angis kravene for identifisering av den kontantgenererende enhet som en eiendel tilhører, samt fastsettelse av den balanseførte verdien av og innregning av tap ved verdifall for kontantgenererende enheter og goodwill.»

Nr. 81 og 85 skal lyde:

- «81. Goodwill som er innregnet ved en virksomhetssammenslutning, er en eiendel som representerer de framtidige økonomiske fordelene som oppstår av andre eiendeler som er anskaffet ved en virksomhetssammenslutning, og som ikke blir identifisert enkeltvis og innregnet separat. Goodwill genererer ikke kontantstrømmer uavhengig av andre eiendeler eller grupper av eiendeler, og bidrar ofte til kontantstrømmene til flere kontantgenererende enheter. Enkelte ganger kan goodwill ikke fordeles på et ikke-vilkårlig grunnlag på enkeltstående kontantgenererende enheter, men bare på grupper av kontantgenererende enheter. Som et resultat av dette omfatter det laveste nivået innenfor enheten der goodwill blir overvåket for interne ledelsesformål, en rekke kontantgenererende enheter som goodwill er tilknyttet, men som goodwill ikke kan fordeles på. Henvisingene i nr. 83–99 og vedlegg C til en «kontantgenererende enhet» som goodwill er fordelt på, skal også leses som henvisninger til en «gruppe av kontantgenererende enheter» som goodwill er fordelt på.»

- «85. I samsvar med IFRS 3: «Virksomhetssammenslutninger», og dersom en virksomhetssammenslutning første gang regnskapsføres foreløpig ved utgangen av perioden da sammenslutningen ble gjennomført, skal det overtakende foretaket

- a) regnskapsføre sammenslutningen med disse foreløpige verdiene, og
- b) innregne eventuelle justeringer av disse foreløpige verdiene som resultat av at første regnskapsføring fullføres innenfor målingsperioden, som ikke skal overstige tolv måneder regnet fra overtakelsestidspunktet.

Under slike omstendigheter kan det også hende at det ikke er mulig å fullføre førstegangsfordeling av goodwill som er innregnet ved virksomhetssammenslutningen, før utgangen av årsperioden da sammenslutningen faktisk ble gjennomført. I slike tilfeller skal foretaket gi de opplysningene som kreves av nr. 133.»

Etter nr. 90 tilføyes ny overskrift, og nr. 91-95 oppheves.

Nr. 138 oppheves.

Nr. 139 skal lyde:

«139. **Et foretak skal anvende denne standard**

a)...»

Nytt nr. 140B skal lyde:

- «140B Ved IFRS 3 (revidert av International Accounting Standards Board i 2008) ble nr. 65, 81, 85 og 139 endret, nr. 91-95 og 138 opphevet og vedlegg C tilføyd. Et foretak skal anvende disse endringene på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. juli 2009 eller senere. Dersom et foretak anvender IFRS 3 (revidert i 2008) på en tidligere periode, får endringene også anvendelse på den tidligere perioden.»

Et nytt vedlegg (vedlegg C) tilføyes som beskrevet nedenfor. Dette inkorporerer kravene i de opphevede nr. 91–95.

«Vedlegg C

Dette vedlegg er en integrert del av denne standard.

Testing for tap ved verdifall av kontantgenererende enheter med goodwill og ikke-kontrollerende eierinteresser

C1 I samsvar med IFRS 3 (revidert av International Accounting Standards Board i 2008) skal det overtakende foretaket måle og innregne goodwill fra overtakelsestidspunktet som det overskytende av a) i forhold til b) nedenfor:

- a) Summen av
 - i) overført vederlag, målt i samsvar med IFRS 3, som generelt krever virkelig verdi på overtakelsestidspunktet,
 - ii) beløpet for en eventuelle ikke-kontrollerende eierinteresser i det overtatte foretaket, målt i samsvar med IFRS 3, og
 - iii) i en virksomhetssammenslutning som gjennomføres trinnvis, virkelig verdi på overtakelsestidspunktet av det overtakende foretakets tidligere holdte egenkapitalinteresse i det overtatte foretaket.
- b) Nettoverdien av beløpene på overtakelsestidspunktet av de identifiserbare anskaffede eiendelene og de overtatte forpliktelsene målt i samsvar med IFRS 3.

Fordeling av goodwill

C2 Nr. 80 i denne standard krever at goodwill anskaffet ved en virksomhetssammenslutning fordeles på hver av det overtakende foretakets kontantgenererende enheter eller grupper av kontantgenererende enheter som forventes å nyte godt av synergieffektene av sammenslutningen, uansett om andre av det overtatte foretakets eiendeler eller forpliktelser er fordelt på disse enhetene eller gruppene av enheter. Det er mulig at enkelte av synergieffektene som følger av en virksomhetssammenslutning, vil bli tildelt en kontantgenererende enhet der den ikke-kontrollerende eierinteressen ikke har noen interesse.

Testing for tap ved verdifall

- C3 Testing for verdifall innebærer en sammenligning mellom det gjenvinnbare beløpet til en kontantgenererende enhet og den kontantgenererende enhetens balanseførte verdi.
- C4 Dersom et foretak måler ikke-kontrollerende eierinteresser som dets forholdsmessige interesse i de netto identifiserbare eiendelene til et datterforetak på overtakelsestidspunktet, i stedet for til virkelig verdi, blir goodwill som er henførbart til ikke-kontrollerende eierinteresser, inkludert i det gjenvinnbare beløpet for den tilknyttede kontantgenererende enheten, men blir ikke innregnet i morforetakets konsernregnskap. Som en følge av dette skal et foretak regne om balanseført verdi av goodwill tildelt enheten, slik at den omfatter goodwill som er henførbart til den ikke-kontrollerende eierinteressen. Denne justerte balanseførte verdien blir deretter sammenlignet med enhetens gjenvinnbare beløp for å beregne om den kontantgenererende enheten har falt i verdi.

Fordeling av et tap ved verdifall

- C5 Nr. 104 krever at identifiserte tap ved verdifall skal fordeles ved først å redusere den balanseførte verdien av goodwill som er tildelt enheten, og deretter til enhetens andre eiendeler proratarisk i henhold til den balanseførte verdien av hver eiendel i enheten.
- C6 Dersom et datterforetak, eller en del av et datterforetak, med en ikke-kontrollerende eierinteresse selv er en kontantgenererende enhet, blir tapet ved verdifall fordelt mellom morforetaket og den ikke-kontrollerende eierinteressen på samme grunnlag som overskudd eller underskudd blir fordelt.
- C7 Dersom et datterforetak, eller en del av et datterforetak, med en ikke-kontrollerende eierinteresse er en del av en større kontantgenererende enhet, blir tap ved verdifall for goodwill fordelt på de delene av den kontantgenererende enheten som har en ikke-kontrollerende eierinteresse og de delene som ikke har det. Tapene ved verdifall bør fordeles på delene av den kontantgenererende enheten på grunnlag av
 - a) i den utstrekning tapet ved verdifall er knyttet til goodwill i den kontantgenererende enheten, de relative balanseførte verdiene av slik goodwill i de enkelte delene før verdifallet, og
 - b) i den utstrekning tapet ved verdifall er knyttet til identifiserbare eiendeler i den kontantgenererende enheten, de relative balanseførte verdiene av de netto identifiserbare eiendelene i de enkelte delene før verdifallet. Alle slike verdifall fordeles proratarisk på eiendelene i delene av hver enhet på grunnlag av den balanseførte verdien av hver eiendel i vedkommende del.

For de delene som har en ikke-kontrollerende eierinteresse, blir tapet ved verdifall fordelt på morforetaket og den ikke-kontrollerende eierinteressen på samme grunnlag som resultatet fordeles.

- C8 Dersom et tap ved verdifall som er henførbart til en ikke-kontrollerende eierinteresse, er knyttet til goodwill som ikke er innregnet i morforetakets konsernregnskap (se C4), blir dette verdifallet ikke innregnet som et tap ved verdifall på goodwill. I slike tilfeller innregnes bare det tapet ved verdifall som er tilknyttet goodwill som blir tildelt morforetaket, som et tap ved verdifall på goodwill.

C9 *Illustrative Example* nr. 7 viser testing for verdifall av en ikke-heleid kontantgenererende enhet med goodwill.»

IAS 37: «AVSETNINGER, BETINGEDE FORPLIKTELSER OG BETINGEDE EIENDELER»

C11 I IAS 37 nr. 5 gjøres følgende endringer:

«5. Der en annen standard omhandler en særlig type avsetning, betinget forpliktelse eller betinget eiendel, skal et foretak anvende den relevante standarden istedenfor denne standard. Enkelte typer avsetninger er for eksempel omhandlet i standarder om

a) anleggskontrakter (se IAS 11: «Anleggskontrakter»),

...»

IAS 38: «IMMATERIELLE EIENDELER»

C12 I IAS 38 gjøres følgende endringer:

I nr. 8 oppheves definisjonen av «avtaletidspunkt».

Nr. 11, 12, 25 og 33–35 skal lyde:

«11. Definisjonen av en immateriell eiendel krever at en immateriell eiendel skal kunne identifiseres og skilles fra goodwill. Goodwill innregnet i en virksomhetssammenslutning er en eiendel som representerer de framtidige økonomiske fordelene som oppstår av andre eiendeler som er anskaffet ved en virksomhetssammenslutning, og som ikke blir identifisert enkeltvis og innregnet separat. De framtidige økonomiske fordelene kan være et resultat av synergi mellom de identifiserbare eiendelene som anskaffes eller fra eiendeler som enkeltvis ikke kvalifiserer for innregning i finansregnskapet.

12. En eiendel er identifiserbar dersom den enten

a) er utskillbar, dvs. kan skilles ut fra eller deles fra foretaket og selges, overføres, lisensieres, leies ut eller byttes, enten separat eller sammen med en tilknyttet kontrakt, identifiserbar eiendel eller forpliktelse, uansett om foretaket har til hensikt å gjøre dette eller ikke, eller

b) oppstår av kontraktsregulerte eller andre juridiske rettigheter, uansett om disse rettighetene er overførbare eller kan skilles ut fra foretaket eller fra andre rettigheter og plikter.»

«25. Normalt vil den prisen et foretak betaler for å overta en immateriell eiendel separat, gjenspeile forventninger om sannsynligheten for at de forventede framtidige økonomiske fordelene som ligger i eiendelen, vil tilflyte foretaket. Med andre ord forventer foretaket at økonomiske fordeler skal tilflyte foretaket, selv om det er usikkerhet omkring tidspunktet eller beløpet for denne inngående strømmen. Derfor anses sannsynlighetskriteriet for innregning i nr. 21 a) alltid for å være oppfylt for separat anskaffede immaterielle eiendeler.»

«33. Dersom en immateriell eiendel blir anskaffet ved en virksomhetssammenslutning, er anskaffelseskost for den immaterielle eiendelen i henhold til IFRS 3: «Virksomhetssammenslutninger» dens virkelige verdi på overtakelsestidspunktet. En immateriell eiendels virkelige verdi gjenspeiler forventninger om sannsynligheten for at de framtidige økonomiske fordelene som ligger i eiendelen, vil tilflyte foretaket. Med andre ord forventer foretaket at økonomiske fordeler skal tilflyte foretaket, selv om det er usikkerhet omkring tidspunktet eller beløpet for denne inngående strømmen. Derfor anses sannsynlighetskriteriet for innregning i nr. 21 a) alltid for å være oppfylt for immaterielle eiendeler som er anskaffet ved en virksomhetssammenslutning. Dersom en eiendel som er overtatt ved en virksomhetssammenslutning, er utskillbar eller oppstår av kontraktsregulerte eller andre juridiske rettigheter, foreligger det tilstrekkelig informasjon til at eiendelens virkelige verdi kan måles på en pålitelig måte. Derfor anses kriteriet for pålitelig måling i nr. 21 b) alltid for å være oppfylt for immaterielle eiendeler som er anskaffet ved en virksomhetssammenslutning.

34. I samsvar med denne standard og IFRS 3 (revidert av International Accounting Standards Board i 2008) innregner et overtakende foretak på overtakelsestidspunktet og atskilt fra goodwill en immateriell eiendel fra det overtatte foretaket, uansett om eiendelen har vært innregnet av det overtatte foretaket for virksomhetssammenslutningen. Dette betyr at det overtakende foretaket innregner som en eiendel atskilt fra goodwill, et løpende forsknings- og utviklingsprosjekt i det overtatte foretaket dersom prosjektet oppfyller definisjonen av en immateriell eiendel. Et løpende forsknings- og utviklingsprosjekt i det overtatte foretaket oppfyller definisjonen av en immateriell eiendel når eiendelen

- a) oppfyller definisjonen av en eiendel, og
- b) er identifiserbar, dvs. kan skilles ut eller oppstår av kontraktsregulerte eller andre juridiske rettigheter.

Måling av virkelig verdi av en immateriell eiendel anskaffet ved en virksomhetssammenslutning

35. Dersom en immateriell eiendel som er overtatt ved en virksomhetssammenslutning, er utskillbar eller oppstår av kontraktsregulerte eller andre juridiske rettigheter, foreligger det tilstrekkelig informasjon til at eiendelens virkelige verdi kan måles på en pålitelig måte. Når det for de estimatene som benyttes til å måle en immateriell eiendels virkelige verdi, er en rekke mulige utfall med ulike grader av sannsynlighet, skal denne usikkerheten tas med i målingen av eiendelens virkelige verdi.»

Nr. 38 oppheves.

Nr. 68 skal lyde:

«68. Utgifter til en immateriell enhet skal innregnes som kostnad når de påløper, med mindre

- a) de utgjør en del av anskaffelseskost for en immateriell eiendel som oppfyller innregningskriteriene (se nr. 18–67), eller
- b) eiendelen er anskaffet ved en virksomhetssammenslutning og kan ikke innregnes som immateriell eiendel. Dersom det siste er tilfellet, utgjør den en del av beløpet som foretaket innregner som goodwill på overtakelsestidspunktet (se IFRS 3).»

Nr. 94 skal lyde:

- «94. En immateriell eiendels utnyttbare levetid som oppstår av kontraktsregulerte eller andre juridiske rettigheter, skal ikke overstige perioden for de kontraktsregulerte rettighetene eller andre juridiske rettigheter, men kan være kortere enn disse, avhengig av lengden på perioden da foretaket forventer å bruke eiendelen. Dersom de kontraktsregulerte rettighetene eller andre juridiske rettigheter er overdratt for en avgrenset periode som kan fornyes, skal den immaterielle eiendelens utnyttbare levetid bare omfatte fornyelsesperioden(e) dersom det kan dokumenteres at fornyelse fra foretakets side kan skje uten betydelige utgifter. Den utnyttbare levetiden til en tilbakekjøpt rettighet som er innregnet som immateriell eiendel i en virksomhetssammenslutning, er den gjenværende kontraktsperioden til den kontrakten der rettigheten ble tildelt, og skal ikke omfatte fornyelsesperioder.»

Nytt nr. 115A skal lyde:

- «115A Når det gjelder en tilbakekjøpt rettighet i en virksomhetssammenslutning, og dersom denne rettigheten senere blir utstedt på nytt (solgt) til tredjemann, skal en eventuell balanseført verdi benyttes til å fastsette gevinst eller tap ved nytstedelse.»

Nr. 129 oppheves.

Nr. 130 skal lyde:

«130. Et foretak skal anvende denne standard

- a)...»

Nytt nr. 130C skal lyde:

- «130C Ved IFRS 3 (revidert av International Accounting Standards Board i 2008) ble nr. 12, 33-35, 68, 94 og 130 endret, nr. 38 og 129 opphevet og nr. 115A tilføyd. Et foretak skal anvende disse endringene fremadrettet på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. juli 2009 eller senere. Beløp som er innregnet for immaterielle eiendeler og goodwill i tidligere virksomhetssammenslutninger skal derfor ikke justeres. Dersom et foretak anvender IFRS 3 (revidert i 2008) på en tidligere periode, får endringene også anvendelse på den tidligere perioden.»

IAS 39: «FINANSIELLE INSTRUMENTER — INNREGNING OG MÅLING»

C13 I IAS 39 gjøres følgende endringer:

Nr. 2 f) oppheves.

Nytt nr. 103D skal lyde:

«103D Ved IFRS 3 (revidert av International Accounting Standards Board i 2008) ble nr. 2 f) opphevet. Et foretak skal anvende denne endringen på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. juli 2009 eller senere. Dersom et foretak anvender IFRS 3 (revidert i 2008) på en tidligere periode, får endringen anvendelse på den tidligere perioden.»

IFRIC 9: «REVURDERING AV INNEBYGDE DERIVATER»

C14 I IFRIC 9 nr. 5 skal ny fotnote lyde:

«5. Denne tolkning omhandler ikke overtakelse av kontrakter med innebygde derivater i virksomhetssammenslutninger, og heller ikke eventuell revurdering av slike kontrakter på overtakelsestidspunktet(*)».

(*) IFRS 3 (revidert av International Accounting Standards Board i 2008) omhandler overtakelse av kontrakter med innebygde derivater i virksomhetssammenslutninger.»
