

## Udkast til ændring af IFRS 3, *Business Combination* og IFRS 11, *Joint Arrangements*

IASB har den 28. juni 2016 udsendt udkast til ændring af IFRS 3, *Business Combinations* og IFRS 11, *Joint Arrangements*. Ændringerne vedrører dels definitionen af en virksomhed (*business*) og dels den regnskabsmæssige behandling af tidligere ejerandele (previously held interests) i de tilfælde, hvor der opnås kontrol eller fælles kontrol over en fællesledet aktivitet (*joint operation*).

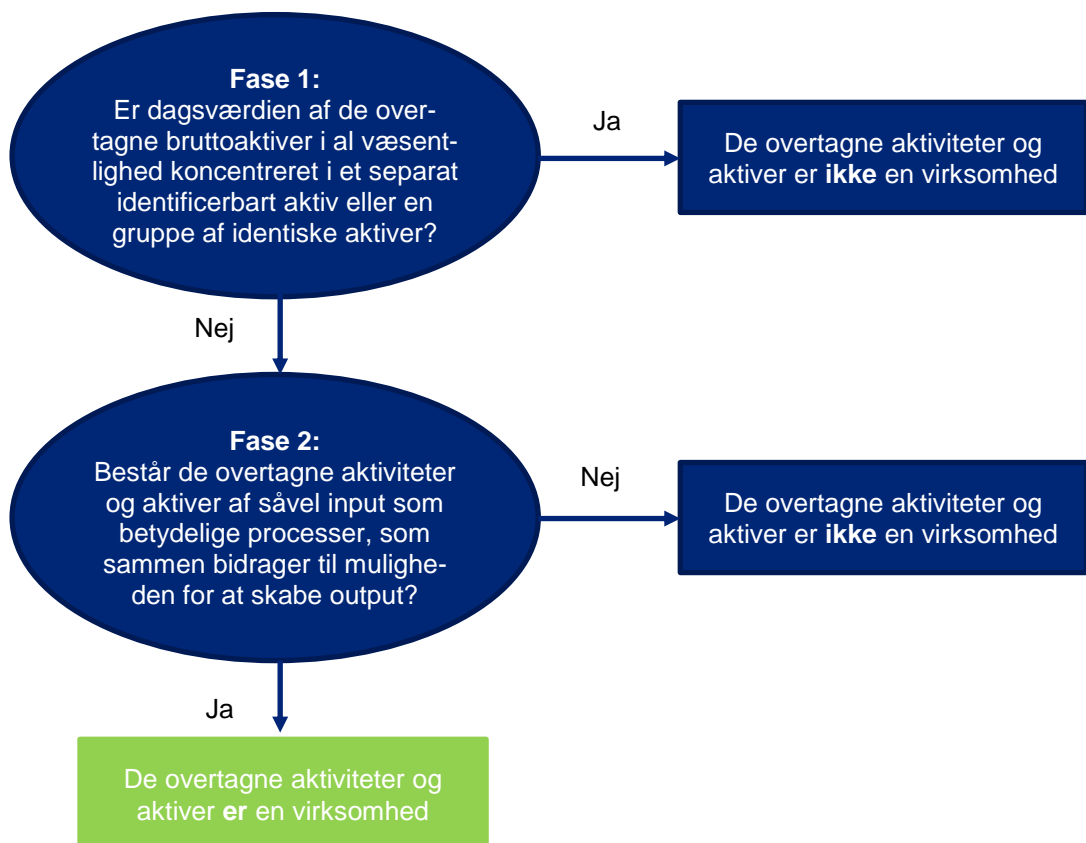
IASB foreslår følgende ændringer:

### Definition af en virksomhed

Med det formål at give yderligere vejledning i vurderingen af, om der er tale om erhvervelse af henholdsvis en virksomhed (*business*) eller et enkeltstående aktiv (eller en gruppe af aktiver), foreslår IASB at følgende præciseres i implementeringsvejledningen til IFRS 3:

En virksomhed består af ressourcer (input) og betydelige processer, hvor processerne ved anvendelse af ressourcerne kan bidrage til at skabe output i form af varer, serviceydelser eller finansielt afkast (fx udbytte eller rente). En virksomhed skal ikke nødvendigvis omfatte alle de ressourcer og processer, som sælgeren anvendte i driften af virksomheden og skal heller ikke nødvendigvis omfatte et output.

IASB foreslår, at vurderingen af, hvorvidt køberen overtager en virksomhed eller et aktiv/en gruppe af aktiver opdeles i to faser.



Hvis dagsværdien af alle overtagne bruttoaktiver, inklusiv aktiver som ikke indregnes i balancen (fx arbejdsstyrke, goodwill og andre ikke identificerbare immaterielle aktiver) i al væsentlighed er koncentreret i et enkelt identificerbart aktiv eller en gruppe af ens identificerbare aktiver, er der ikke tale om køb af en virksomhed.

Det præciseres, at følgende kombinationer af identificerbare aktiver ikke skal anses for et enkelt aktiv eller en gruppe af ensartede aktiver ved vurderingen i fase 1:

- materielle og immaterielle aktiver,
- forskellige grupper af materielle aktiver (fx varebeholdninger og produktionsudstyr)
- identificerbare immaterielle aktiver tilhørende forskellige grupper af immaterielle aktiver (fx kunde-relaterede immaterielle aktiver, varemærker og igangværende forskning og udvikling),
- finansielle aktiver og ikke-finansielle aktiver, samt
- forskellige grupper af finansielle aktiver (fx kontanter, tilgodehavender og børsnoterede værdipapirer)

Hvis det ikke, på baggrund af vurderingen i fase 1, kan konkluderes, at der ikke er tale om køb af en virksomhed, skal det i fase 2 vurderes, om de overtagne aktiviteter og aktiver består af såvel input som betydelige processer, som sammen bidrager til muligheden for at skabe output.

Ved vurderingen af, om overtagne processer er betydelige, skal der skelnes mellem køb, hvor de overtagne aktiviteter, på overtagelsestidspunktet, genererer output og køb, hvor der ikke genereres output.

**Hvis der genereres output** fra de overtagne aktiviteter og aktiver, skal disse anses for værende en virksomhed, hvis én af følgende betingelser er opfyldt:

- a. den overtagne proces kan sammen med overtaget input bidrage til, at der fortsat kan genereres output (også selvom der ikke overtages medarbejdere i transaktionen), og processen anses for værende unik eller sjælden, eller ikke kan erstattes uden betydelige omkostninger, ulejlighed eller forsinkelse; eller
- b. de overtagne aktiviteter og aktiver inkluderer overtagelse af en arbejdsstyrke med de nødvendige kvalifikationer og erfaring til at gennemføre de overtagne processer, som sammen med overtaget input er kritisk for, at der fortsat kan genereres output.

**Hvis der ikke genereres output** fra de overtagne aktiviteter og aktiver, skal disse anses for værende en virksomhed, hvis begge følgende betingelser er opfyldt:

- a. de overtagne aktiviteter og aktiver inkluderer overtagelse af en arbejdsstyrke med de nødvendige kvalifikationer og erfaring til at gennemføre de overtagne betydelige processer; og

- b. de overtagne betydelige processer er kritiske i forhold til muligheden for at udvikle eller konvertere andet erhvervet input til output. En proces er ikke kritisk, hvis den blot supplerer eller er ubetydelig i forhold til alle de processer, som er nødvendige for at generere output.

IASB foreslår desuden,

- at fjerne antagelsen om, at tilstedeværelsen af goodwill i en transaktion er en indikation på, at der er tale om køb af en virksomhed. Hvis goodwill udgør mere end et ubetydeligt beløb, kan det dog indikere, at de overtagne processer er betydelige
- at fjerne bestemmelsen om, at overtagne aktiviteter og aktiver er en virksomhed, hvis en markedsdeltager kan erstatte de manglende elementer i overdragelsen, og fortsætte med at generere output
- at præcisere, at en erhvervet kontrakt ikke udgør en betydelig proces, medmindre kontrakten giver virksomheden adgang til en organiseret arbejdsstyrke

Endelig foreslås der indarbejdet en række eksempler til illustration af de vurderinger der skal foretages i såvel fase 1 som fase 2.

### **Den regnskabsmæssig behandling af tidligere ejerandele**

IASB foreslår ændringer til IFRS 3 og implementeringsvejledningen til IFRS 11, hvor det præciseres at:

- erhvervelse af **kontrol** over en fællesledet aktivitet, der opfylder definitionen på en virksomhed, er en væsentlig økonomisk begivenhed, som medfører at tidligere ejede aktiver og forpligtelser i den fællesledede aktivitet skal gennåles til dagsværdi på det tidspunkt, hvor virksomheden opnår kontrol over den fællesledede aktivitet.
- erhvervelse af **fælles kontrol** over en fællesledet aktivitet, der opfylder definitionen på en virksomhed, er ikke en begivenhed, der berettiger til gennåling af tidligere ejede aktiver og forpligtelser i den fællesledede aktivitet.

### **Ikrafttrædelse**

IASB foreslår, at ændringerne skal anvendes for virksomhedssammenslutninger, hvor overtagelsesdatoen er efter ikrafttrædelsesdatoen. Tidligere anvendelse bliver muligt.

Læs mere i [IFRS in Focus, Juli 2016](#)

Læs udkastet på [IASBs hjemmeside](#)