

Indhold:[Standarden i hovedtræk](#)[Omfang](#)[Regnskabsmæssig behandling af virksomhedssammenslutninger](#)[Kostpris for en overtaget virksomhed](#)[Fordeling af kostpris på overtagne aktiver, forpligtelser og eventualforpligtelser](#)[Minoritetsinteresser](#)[Goodwill](#)[Negativ goodwill](#)[Efterfølgende reguleringer til overtagelsesbalancen](#)[Oplysningskrav](#)[Test for værdiforringelse efter den ajourførte IAS 36](#)[Indregning af immaterielle aktiver som separate aktiver](#)[Overgangsregler og ikrafttrædelsestidspunkt](#)[Førstegangsanvendelse af IFRS](#)[Kontakt og information](#)**Nyhedsbrev om IAS**

Ny IAS/IFRS om virksomhedssammenslutninger

April 2004

Den 31. marts 2004 offentliggjorde International Accounting Standards Board (IASB) den nye International Financial Reporting Standard (IFRS) om regnskabsmæssig behandling af virksomhedssammenslutninger (IFRS 3). Standarden betyder blandt andet, at sammenlægningsmetoden ikke længere må anvendes, at goodwill ikke længere må afskrives, men derimod skal testes for værdiforringelse mindst en gang årligt, og at mulighederne for indregning af omstruktureringssættelser begrænses væsentligt.

IFRS 3 træder i kraft med det samme, således at virksomhedssammenslutninger, hvor aftaledatoen er 31. marts 2004 eller senere, skal behandles i overensstemmelse med standardens bestemmelser.

Samtidig med offentliggørelsen af IFRS 3 følger afledte ændringer af standarderne om værdiforringelse af aktiver (IAS 36) samt immaterielle aktiver (IAS 38), herunder visse ændrede regler for nedskrivning af goodwill og forbud mod afskrivninger af immaterielle aktiver, der har ubestemmelig økonomisk levetid.

Standarden i hovedtræk

I forhold til den nuværende IAS 22, *Virksomhedssammenslutninger*, indeholder IFRS 3 en række væsentlige ændringer. Blandt de væsentligste er:

Væsentligste ændringer i IFRS 3

Metode	→	Overtagelsesmetoden skal altid anvendes
Overtagelsesbalance	→	Flere immaterielle aktiver og eventualforpligtelser skal indregnes i overtagelsesbalancen
Goodwill	→	Må ikke afskrives, men skal testes for værdiforringelse
Negativ goodwill	→	Skal indregnes direkte i resultatopgørelsen
Omkostninger til omstrukturering af overtaget virksomhed	→	Kan alene indregnes, hvis forpligtelse for overtagne virksomhed på overtagelsestidspunktet

1. Alle virksomhedssammenslutninger, der er omfattet af IFRS 3, skal behandles i overensstemmelse med **overtagelsesmetoden**. Sammenlægningsmetoden er ikke længere tilladt.
2. Den overtagende virksomhed skal indregne alle den overtagne virksomheds identificerbare aktiver, forpligtelser og **eventualforpligtelser i overtagelsesbalancen til dagsværdi**, hvis en række nærmere betingelser er opfyldt på overtagelsestidspunktet. Dette betyder tillige, at **minoritetsinteresser i den overtagne virksomhed skal måles til dagsværdi**. Den anden tilfaldte metode fra IAS 22, hvorefter alene den overtagende virksomheds forholdsvis andel af nettoaktiverne skulle måles til dagsværdi, må ikke længere anvendes. Endvidere kræver IFRS 3 **flere immaterielle aktiver indregnet som særskilte aktiver i overtagelsesbalancen**.
3. **Goodwill må ikke afskrives**, men skal minimum **en gang årligt testes for værdiforringelse** i overensstemmelse med IAS 36. Nedskrivningstesten skal udføres oftere, hvis der identificeres forhold, der kunne indikere værdiforringelse i løbet af året.
4. Hvis dagsværdien af de overtagne aktiver, forpligtelser og eventualforpligtelser overstiger kostprisen (og der herved opstår såkaldt **negativ goodwill**), skal den overtagende virksomhed re-vurdere de overtagne aktiver, forpligtelser og eventualforpligtelser. Hvis dagsværdien af nettoaktiverne herefter fortsat overstiger kostprisen, skal det overskydende beløb **indregnes i resultatopgørelsen med det samme**.
5. **Omstruktureringshensættelser** må alene indregnes, hvis der på overtagelsestidspunktet eksisterer en forpligtelse i den overtagne virksomhed, der opfylder betingelserne i henhold til IAS 37.

Udsendelsen af IFRS 3 markerer afslutningen af første fase af IASB's projekt om virksomhedssammenslutninger. Anden fase indeholder på nuværende tidspunkt tre problemstillinger, hvor der for øjeblikket alene arbejdes med den første:

- udvalgte problemstillinger i relation til anvendelse af overtagelsesmetoden,
- sammenslutninger under samme parts bestemmende indflydelse, og
- omvurdering af begge sammensluttede virksomheder til dagsværdi.

Omfang

IFRS 3 definerer en virksomhedssammenslutning som en sammenslutning af to eller flere separate virksomheder til én økonomisk enhed. Standarden kræver, at overtagelsesmetoden anvendes for alle sådanne transaktioner, medmindre sammenslutningen ikke er omfattet af IFRS 3.

IFRS 3 anvendes eksempelvis ved køb af kapitalandele, hvorved der etableres et moder-/datterselskabsforhold, ved køb af nettoaktiver fra en anden virksomhed (aktivitet), herunder apportindskud, ved selskabsretlige fusioner samt ved aktieombytninger.

Standarden omhandler ikke nedenstående, der således ikke nødvendigvis skal behandles i overensstemmelse med overtagelsesmetoden:

1. Sammenslutninger med henblik på etablering af joint venture.
2. Sammenslutninger under samme parts bestemmende indflydelse, eksempelvis søsterselskaber.
3. Sammenslutninger af en eller flere virksomheder, der ikke traditionelt er investorejede, men som tilbyder lavere omkostninger eller andre økonomiske fordele direkte eller indirekte til dens deltagere, eksempelvis gensidige forsikringsselskaber eller kooperative virksomheder.
4. Sammenslutninger af virksomheder via kontraktmæssig aftale, hvor der ikke sker nogen udveksling af ejerandele.

De to sidstnævnte er principielt omfattet af IFRS 3. IASB har dog besluttet, at sådanne transaktioner ikke nødvendigvis skal behandles efter overtagelsesmetoden før der foreligger specifikke retningslinier herfor. IASB har på sine bestyrelsesmøder i februar og marts 2004 behandlet et foreløbig udkast hertil, der vil blive indarbejdet i IFRS 3 ved en ajourføring inden 2005.

Regnskabsmæssig behandling af virksomhedssammenslutninger

IAS 22 tillod sammenlægningsmetoden anvendt ved virksomhedssammenslutninger i de sjældne tilfælde, hvor der ikke kunne identificeres en overtagende virksomhed. Tilsvarende bestemmelser findes i Regnskabsvejledning 18, *Virksomhedssammenslutninger*, samt i årsregnskabsloven. IFRS 3 afskaffer sammenlægningsmetoden som alternativ. Koncerninterne virksomhedssammenslutninger er imidlertid ikke omfattet af IFRS 3, hvorfor sammenlægningsmetoden indtil videre fortsat kan anvendes for sådanne sammenslutninger.

Overtagelsesmetoden

Den overtagende part indregner fra overtagelsestidspunktet den overtagne virksomheds driftsresultat i resultatopgørelsen og den overtagne virksomheds identificerbare aktiver, forpligtelser og eventualforpligtelser indregnes i balancen målt til dagsværdi tillagt eventuel goodwill.

Sammenlægningsmetoden

Regnskabsposterne i de sammensluttede virksomheder sammenlægges som om virksomhederne havde været sammensluttet fra begyndelsen af det tidligst præsenterede regnskabsår i årsregnskabet. Eventuel forskel mellem udstedt vederlag og regnskabsmæssig indre værdi indregnes direkte på egenkapitalen.

IFRS 3 kræver, at der altid identificeres en overtagende part ved virksomhedssammenslutninger. Den overtagende part er den virksomhed, der opnår bestemmende indflydelse (kontrol) over den sammensluttede virksomhed. IFRS 3 indeholder omfattende vejledning til fastlæggelse af, hvilken virksomhed, der anses som værende den overtagende, og præciserer blandt andet, at den part, der regnskabsmæssigt anses som værende den overtagende, kan være forskellig fra den i juridisk forstand overtagende part.

Overtagelsestidspunktet er i IFRS 3 - i lighed med IAS 22 - defineret som det tidspunkt, hvor den overtagende virksomhed reelt set opnår kontrol over den overtagne virksomhed.

Kostpris for en overtaget virksomhed

Kostprisen for den overtagne virksomhed er det erlagte vederlag i form af kontant betaling, udskudte betalinger, overdragelse af finansielle aktiver eller andre aktiver, påtagelse af forpligtelser samt udstedelse af egenkapitalinstrumenter. Hertil lægges de omkostninger, der direkte kan henføres til virksomhedssammenslutningen. Såvel aktiver, forpligtelser som egenkapitalinstrumenter måles til dagsværdi på overdragelsestidspunktet.

Overdragelsestidspunkt – enkelt transaktion

Hvis en virksomhedssammenslutning gennemføres via en enkelt overdragelsestransaktion, svarer overdragelsestidspunktet til tidspunktet, hvor den overtagende virksomhed reelt set opnår kontrol over den overtagne virksomhed.

Overdragelsestidspunkt – flere transaktioner

Hvis en virksomhedssammenslutning derimod omfatter mere end én overdragelsestransaktion, eksempelvis ved successive aktiekøb, er overdragelsestidspunktet det tidspunkt, hvor den enkelte investering indregnes i den overtagende virksomheds regnskab. Overtagelsestidspunktet er stadig tidspunktet, hvor den overtagende virksomhed reelt set opnår kontrol over den overtagne virksomhed.

Fordeling af kostpris på overtagne aktiver, forpligtelser og eventualforpligtelser

På overtagelsestidspunktet skal den overtagende virksomhed fordele kostprisen ud på de overtagne, identificerbare aktiver, forpligtelser og eventualforpligtelser ved at indregne disse til dagsværdi i overtagelsesbalancen. Dette gælder uanset om disse komponenter tidligere har været indregnet i den overtagne virksomheds balance eller ej.

Indregning i overtagelsesbalance	
Aktiver, forpligtelser og eventualforpligtelser skal indregnes i overtagelsesbalancen, hvis de opfylder følgende kriterier:	
Immaterielle aktiver	Hvis de opfylder definitionen på immaterielle aktiver i IAS 38, det vil sige, at de er: • særskilt identificerbare, • under virksomhedens kontrol, og • kilde til fremtidige økonomiske fordele (antages altid at være tilfældet i en virksomhedssammenslutning). Derudover skal dagsværdien kunne måles pålideligt.
Øvrige aktiver	Hvis det er sandsynligt, at aktivet vil frembringe økonomiske fordele, og dagsværdien kan måles pålideligt.
Eventualforpligtelser	Hvis dagsværdien kan måles pålideligt.
Øvrige forpligtelser	Hvis det er sandsynligt, at afregning af forpligtelsen vil medføre afståelse af økonomiske fordele, og dagsværdien kan måles pålideligt.

IFRS 3 bestemmer, at flere immaterielle aktiver indregnes som særskilte aktiver, idet sandsynlighedskriteriet (forventningen om fremtidige økonomiske fordele) tolkes lempeligere for immaterielle aktiver

overtaget ved virksomhedssammenslutninger. Dette betyder blandt andet, at et igangværende forsknings- og udviklingsprojekt i den overtagne virksomhed skal indregnes som et særskilt immaterielt aktiv i overtagelsesbalancen, uanset:

- at de afholdte omkostninger skulle have været resultatført, hvis de havde været afholdt af den overtagende virksomhed selv, og
- at projekterne ikke tidligere var indregnet i den overtagne virksomheds balance.

En virksomheds medarbejderstab vil dog fortsat ikke kunne indregnes som et særskilt aktiv, da virksomheden typisk ikke har tilstrækkelig kontrol over de økonomiske fordele, som en dygtig medarbejderstab frembringer.

Identificerbare immaterielle aktiver

Et immaterielt aktiv opfylder kriteriet om identificerbarhed, hvis:

- a) det kan adskilles eller udskilles fra virksomheden som helhed og sælges, overføres, licenseres, udlejes eller udveksles, enten særskilt eller sammen med en tilknyttet kontrakt, aktiv eller forpligtelser, eller
- b) det er et aktiv i kraft af kontraktmæssige eller andre juridiske rettigheder, uanset om disse rettigheder kan overdrages til andre eller adskilles fra virksomheden eller fra andre rettigheder og forpligtelser.

I et appendiks til IFRS 3 er der givet en række yderligere eksempler på **forskellige immaterielle aktiver**, som IASB vurderer bør indregnes som særskilte aktiver i overtagelsesbalancen. Blandt andre skal følgende eksempler på immaterielle aktiver indregnes, hvis de er erhvervet ved en virksomhedssammenslutning:

Typen af immaterielle aktiver	Eksempler
Marketingrelaterede	• Varemærker, domæne navne på Internettet, unikke designs (eksempelvis farve, form eller indpakning), avisshoveder og konkurrenceklausuler.
Kunderrelaterede	• Kundelister, fremtidige ordrer eller produktionsaftaler, kundeaftaler og ikkekontraktbaserede kunderelationer.
Kunstrelaterede	• Ophavsrettigheder til eksempelvis skuespil, operaer, balletter, bøger, blade, aviser, musik, film, fotografier, videoer og andre audiovisuelle materialer.
Kontraktbaserede	• Licenser, royaltyaftaler, service- eller leverandørkontrakter, leasingaftaler, byggetilladelser, franchiseaftaler, drifts- eller udsendelsesrettigheder indenfor tv og radio samt visse ansættelseskontrakter, hvis de er fordelagtige for arbejdsgiveren.
Teknologibaserede	• Patentrettigheder, computer-software, ikke-patenteret teknologi, databaser og forretningshemmeligheder.

IFRS 3 skærper bestemmelserne om indregning af **omkostninger til planlagte omstruktureringer**, således at omstruktureringsomkostninger alene kan indregnes, hvis de på overtagelsestidspunktet udgør en forpligtelse for den overtagne virksomhed i henhold til bestemmelserne i IAS 37.

Som noget nyt i forhold til IAS 22 kræves **eventualforpligtelser** indregnet i overtagelsesbalancen, hvis dagsværdien kan måles pålideligt. Det indregnede beløb skal baseres på det beløb, som en tredjemand ville kræve som vederlag for at påtage sig forpligtelsen. Ved fastlæggelse heraf skal virksomheden blandt andet tage hensyn til sandsynligheden for forskellige udfald af forpligtelsen, frem for alene at basere opgørelsen på det ene udfald, der er mest sandsynligt. Hvis det eksempelvis samlet set vurderes 20% sandsynligt, at forpligtelsen vil skulle afregnes, skal alene 20% af forpligtelsen indregnes.

Forskellen mellem kostprisen for virksomhedssammenslutningen og summen af de overtagne nettoaktiver målt til dagsværdi skal behandles som goodwill eller negativ goodwill.

Minoritetsinteresser

IFRS 3 indeholder alene én metode for opgørelse af minoritetsinteressernes andel af nettoaktiverne i en virksomhedssammenslutning. IFRS 3 viderefører IAS 22's tilladte alternativ, hvorefter minoritetsinteressernes andel af nettoaktiverne opgøres på baggrund af nettoaktivernes dagsværdi. Hovedreglen i IAS 22, hvorefter alene den overtagne andel af nettoaktiverne måles til dagsværdi, og minoritetsinteressernes andel måles til den regnskabsmæssige værdi før sammenslutningen, er således ikke længere tilladt.

Goodwill

IFRS 3 kræver, at den overtagende virksomhed indregner goodwill erhvervet ved en virksomhedssammenslutning som et aktiv. Aktivets måles ved første indregning til kostpris, svarende til det beløb, hvormed den opgjorte kostpris for virksomhedsovertagelsen overstiger dagsværdien af de overtagne aktiver, forpligtelser og eventualforpligtelser.

Efter første indregning måles goodwill fortsat til kostpris, men skal minimum en gang årligt testes for værdiforringelse og eventuelt nedskrives i henhold til IAS 36. Dette er en væsentlig ændring i forhold til IAS 22, som krævede goodwill afskrevet over den forventede økonomiske levetid.

Negativ goodwill

Såfremt dagsværdien af overtagne aktiver, forpligtelser og eventualforpligtelser overstiger kostprisen for virksomhedssammenslutningen (også kaldet negativ goodwill), skal den overtagende virksomhed revurdere de opgjorte dagsværdier samt den opgjorte kostpris. Hvis dagsværdien af de overtagne aktiver, forpligtelser og eventualforpligtelser efter revurderingen fortsat overstiger kostprisen, skal forskellen indregnes i resultatopgørelsen som en indtægt med det samme.

Dette er en væsentlig ændring i forhold til IAS 22, hvorefter negativ goodwill skal behandles efter et mere kompliceret regelsæt.

Efterfølgende reguleringer til overtagelsesbalancen

Hvis den overtagende virksomhed kun foreløbigt har kunnet opgøre dagsværdierne i overtagelsesbalancen, og denne efterfølgende erfarer, at et aktiv, en forpligtelse eller en eventualforpligtelse ikke er indregnet eller målt korrekt på overtagelsestidspunktet, skal goodwill (og negativ goodwill) kun reguleres, hvis ændringen bliver kendt inden for ét år efter overtagelsestidspunktet. Sker den regulerende begivenhed på et senere tidspunkt, skal reguleringen føres i resultatopgørelsen som en indtægt eller en omkostning. I forhold til IAS 22 er reguleringsperioden forkortet.

Oplysningskrav

Den overtagende virksomhed skal give oplysninger, der muliggør regnskabsbrugers vurdering af arten og konsekvensen af virksomhedssammenslutninger i løbet af regnskabsåret og i perioden efter regnskabsårets udløb.

Derudover skal den overtagende virksomhed give oplysninger, som muliggør regnskabsbrugers vurdering af eventuelle gevinster, tab eller korrektioner og andre reguleringer, der vedrører regnskabsårets eller tidligere regnskabsårs virksomhedssammenslutninger, samt eventuelle ændringer i den regnskabsmæssige værdi af goodwill i løbet af regnskabsåret.

IFRS 3 indeholder detaljerede retningslinier for udfyldelse af disse generelle oplysningskrav.

For regnskabsårets virksomhedssammenslutninger skal oplyses om:

- navn på og beskrivelse af den overtagne virksomhed,
- overtagelsestidspunkt,
- kostprisen og hvordan den er sammensat,
- andelen af overtagne stemmeberettigede egenkapitalinstrumenter,
- ophørende aktiviteter som følge af sammenslutningen,
- resultatført negativ goodwill, og
- beskrivelse af de faktorer, der har bidraget til eventuel opgjort goodwill eller negativ goodwill.

Medmindre det ikke er praktisk muligt, skal endvidere oplyses om:

- de opgjorte dagsværdier for aktiver, forpligtelser og eventualforpligtelser på overtagelsestidspunktet og deres regnskabsmæssige værdier i henhold til IFRS umiddelbart før virksomhedssammenslutningen,
- den omsætning og det resultat, som de sammensluttede virksomheder ville have udvist, hvis de havde været sammensluttet fra begyndelsen af regnskabsåret, og
- beløbsangivelse af den overtagne virksomheds resultat fra overtagelsestidspunktet.

Hvis der er tale om flere uvæsentlige virksomhedssammenslutninger, kan oplysningerne gives samlet.

Test for værdiforringelse efter den ajourførte IAS 36

For at kunne vurdere om goodwill opstået ved en virksomhedssammenslutning er værdiforringet, skal goodwillbeløbet henføres til en pengestrømsfrembringende enhed (cash generating unit), eksempelvis et datterselskab, en division eller et segment.

Med henblik på at kunne fastlægge, hvorvidt der skal ske nedskrivning af goodwill, skal genindvindingsværdien af den pågældende enhed opgøres og sammenholdes med dens regnskabsmæssige værdi, inklusiv den goodwill, der er henført til enheden. Genindvindingsværdien er det højeste beløb af kapitalværdien og dagsværdi fratrasket salgsomkostninger. Hvis den ene af disse beløb er større end den regnskabsmæssige værdi, er det ikke nødvendigt at beregne det andet beløb.

Genindvindingsværdi	
Det højeste beløb af en pengestrømsfrembringende enheds kapitalværdi og dagsværdi fratrasket salgsomkostninger.	
Kapitalværdi Nutidsværdien af de skønnede fremtidige pengestrømme, der forventes fra fortsat anvendelse af den pengestrømsfrembringende enhed samt ved afhændelse.	Dagsværdi fratrasket salgsomkostninger Det beløb, som kan opnås ved salg af den pengestrømsfrembringende enhed i en handel mellem kvalificerede, villige og indbyrdes uafhængige parter, med fradrag af afhændelsesomkostninger.

Da det sjældent er muligt at opgøre dagsværdien for en pengestrømsfrembringende enhed, vil genindvindingsværdien i praksis typisk blive opgjort med udgangspunkt i kapitalværdien. Forventninger til pengestrømmene skal baseres på de seneste ledelsesgodkendte budgetter/forventninger. Pengestrømmene må ikke inkludere ind- og udbetalinger vedrørende fremtidige omstruktureringer og anlægsinvesteringer, der forbedrer enhedens ydeevne. Fremtidige udbetalinger til vedligeholdelsesinvesteringer, der opretholder samme ydeevne for enheden, skal derimod medtages i beregningen.

Hvis genindvindingsværdien er mindre end den regnskabsmæssige værdi af den pengestrømsfrembringende enhed, skal der nedskrives. Nedskrivningen henføres først til goodwill. Resterende nedskrivning fordeles herefter på de øvrige aktiver i enheden.

At nedskrivningen først skal henføres til goodwill er en ændring i forhold til udkastet med ændringer til IAS 36, hvorefter nedskrivningen skulle fordeles efter en anden og mere kompliceret metode.

Indregning af immaterielle aktiver som separate aktiver

Ændringerne til IAS 38 understøtter udgangspunktet i IFRS 3 om, at immaterielle aktiver erhvervet via virksomhedssammenslutninger i højere grad end tidligere skal indregnes og behandles som særskilte aktiver.

Efter første indregning giver den ændrede IAS 38 fortsat to alternative metoder til måling af immaterielle aktiver - kostpris eller omvurdering til dagsværdi. Da sidstnævnte alternativ forudsætter eksistensen af et aktivt marked for handel med de pågældende immaterielle aktiver, vil dette alternativ kun yderst sjældent være aktuelt.

Uanset valg af målemetode ovenfor, skal der som noget nyt skelnes mellem immaterielle aktiver, der har en begrænset økonomisk levetid, og aktiver, der har en ubestemmelig økonomisk levetid. Førstnævnte kategori af immaterielle aktiver skal som hidtil afskrives over den vurderede økonomiske levetid. Sidstnævnte kategori skal ikke afskrives, men årligt testes for værdiforringelse i henhold til den ajourførte IAS 36.

Ubestemmelig økonomisk levetid

Et immaterielt aktiv skal anses for at have en ubestemmelig økonomisk levetid, når der efter en nøje analyse af alle relevante faktorer ikke kan forudses en begrænsning af den periode, hvori aktivet vil kunne generere positive pengestrømme til virksomheden.

Den ændrede IAS 38 indeholder ikke længere nogen forudsætningsvis maksimal afskrivningsperiode for immaterielle aktiver på 20 år. Immaterielle aktiver, der er aktiver i kraft af kontraktmæssige eller andre juridiske rettigheder, kan dog ikke afskrives over en længere periode end disse rettigheder, medmindre rettighederne kan fornyes, og det er dokumenterbart, at virksomheden vil kunne forny rettighederne uden væsentlige omkostninger.

Overgangsregler og ikrafttrædelsestidspunkt

Som angivet træder IFRS 3 i kraft for virksomhedssammenslutninger, der er aftalt den 31. marts 2004 eller senere. Virksomhederne kan vælge at anvende bestemmelserne i IFRS 3 for virksomhedssammenslutninger aftalt før dette tidspunkt, hvis de nødvendige oplysninger allerede var fremskaffet på det oprindelige indregningstidspunkt, og hvis virksomhederne samtidig anvender bestemmelserne i de ajourførte IAS 36 og IAS 38.

Tidspunkt for aftale om virksomhedssammenslutning

Aftaletidspunktet er det tidspunkt, hvor der er indgået en reel aftale mellem parterne, og hvis der er tale om børsnoterede virksomheder kræves det, at aftalen er meddelt til offentligheden. Ved en fjendtlig overtagelse anses en reel aftale tidligst for at være indgået på den dato, hvor en så stor andel af den overtagne virksomheds ejere har accepteret den overtagende virksomheds tilbud, at den overtagende virksomhed vil opnå kontrol.

Hvis en virksomhed i balancen har indregnet goodwill fra virksomhedssammenslutninger aftalt før 31. marts 2004, skal den:

1. ophøre med at afskrive goodwillen fra og med det første regnskabsår, der begynder efter 31. marts 2004,
2. modregne de akkumulerede goodwillafskrivninger i kostprisen for goodwill fra det tidspunkt, hvor afskrivningerne ophører, således at kostprisen for goodwillen svarer til den regnskabsmæssige værdi ved udgangen af det foregående regnskabsår, og
3. teste den regnskabsmæssige værdi af goodwillen for værdiforringelse i overensstemmelse med IAS 36 fra og med begyndelsen af det regnskabsår, hvor afskrivningerne ophører.

Eksempel

En virksomhed har kalenderåret som regnskabsår. Virksomheden overtog i begyndelsen af regnskabsåret 2001 en anden virksomhed, hvor der blev opgjort og indregnet en goodwill på 50 mio. kr. efter bestemmelserne i IAS 22. Det blev vurderet, at goodwillen havde en økonomisk levetid på 10 år. Ved udgangen af 2004 vil den regnskabsmæssige værdi af goodwillen således være 30 mio. kr.

Regnskabsåret 2005 er det første regnskabsår, der begynder efter 31. marts 2004, og virksomheden skal derfor ophøre med at afskrive på goodwillen fra og med 1. januar 2005. Anlægsnoten for den indregnede goodwill ændres således pr. 1. januar 2005:

	<u>31.12.2004</u>	<u>01.01.2005</u>
Kostpris 01.01.	50.000.000	30.000.000
Kostpris 31.12.	50.000.000	30.000.000
Akkumulerede afskrivninger 01.01.	15.000.000	-
Årets afskrivninger	5.000.000	-
Akkumulerede afskrivninger 31.12.	20.000.000	-
Regnskabsmæssig værdi	30.000.000	30.000.000

Pr. 1. januar 2005 skal virksomheden teste goodwillen for værdiforringelse i henhold til IAS 36 og indregne eventuelle nedskrivninger i resultatopgørelsen.

Hvis en virksomhed har indregnet negativ goodwill i balancen fra virksomhedssammenslutninger aftalt før 31. marts 2004, skal denne negative goodwill udlignes ved indregning direkte på egenkapitalen primo det regnskabsår, der begynder umiddelbart efter 31. marts 2004. For virksomheder med kalenderåret som regnskabsår vil det sige pr. 1. januar 2005.

Førstegangsanvendelse af IFRS

En virksomhed, der efter 31. marts 2004 for første gang skal aflægge koncernregnskab efter IAS/IFRS, skal anvende IFRS 3 fra åbningsbalancedatoen, det vil sige fra begyndelsen af det tidligste regnskabsår, for hvilket der medtages sammenligningstal. For de danske børsnoterede virksomheder, der overgår til regnskabsaflægelse efter IAS/IFRS for kalenderåret 2005, vil det sige 1. januar 2004.

Virksomheden kan i henhold til IFRS 1, Førstegangsanvendelse af IFRS, vælge at behandle tidligere virksomhedssammenslutninger med tilbagevirkende kraft i henhold til IFRS 3 eller i henhold til et særligt regelsæt, som er beskrevet i appendiks B til IFRS 1. Anvendelse af IFRS 3 med tilbagevirkende kraft kan være vanskeligt, og i visse tilfælde umuligt, for virksomhedssammenslutninger af ældre dato, og det bør derfor overvejes om IFRS 3 kan anvendes med tilstrækkelig pålidelighed for alle virksomhedssammenslutninger.

Virksomheden kan frit fastsætte en dato, fra hvilket tidspunkt alle virksomhedssammenslutninger behandles i overensstemmelse med IFRS 3, dog senest fra og med åbningsbalancedatoen (1. januar 2004 ved kalenderårsregnskab). Virksomhedssammenslutninger før denne dato skal behandles i overensstemmelse med det særlige regelsæt.

Vælger virksomheden åbningsbalancedatoen som skæringsdato betyder dette, at afskrivninger på goodwill foretaget i henhold til dansk regnskabsregulering i koncernregnskabet for 2004 skal tilbageføres i koncernregnskabet for 2005 via åbningsegenkapitalen pr. 1. januar 2004. Sammenligningstallene for 2004 skal ændres tilsvarende. Endvidere skal der foretages nedskrivningstest af goodwill pr. 1. januar 2004 i henhold til den ajourførte IAS 36. Effekten af eventuelle nedskrivninger som følge heraf skal indregnes på egenkapitalen i åbningsbalancen pr. 1. januar 2004. Virksomhedssammenslutninger, hvor aftaledatoen ligger i 2004 og 2005, skal behandles i henhold til IFRS 3.

Hvis virksomheden derimod vælger at anvende IFRS 3 for samtlige virksomhedssammenslutninger efter 1. januar 2002 - svarende til ikrafttrædelsestidspunktet for Regnskabsvejledning 18 og den nye årsregnskabslov - skal de ajourførte IAS 36 og IAS 38 også anvendes med tilbagevirkende kraft fra samme tidspunkt.

Ovenstående betyder, at virksomheden – udover afskrivninger på goodwill for 2004 vedrørende alle virksomhedssammenslutninger – tillige skal tilbageføre afskrivningerne foretaget efter dansk regnskabsregulering i 2002 og 2003 vedrørende virksomhedssammenslutninger, hvor aftaledatoen ligger efter 1. januar 2002. Dette kræver dog, at nedenstående forudsætninger for disse virksomhedssammenslutninger alle er opfyldt:

- at virksomheden allerede er i besiddelse af de nødvendige oplysninger til at anvende overtagelsesmetoden i henhold IFRS 3 med tilbagevirkende kraft,
- at der foretages en ny opgørelse af kostprisen for den overtagne virksomhed,
- at der foretages en ny fordeling af kostprisen på overtagelsestidspunktet, herunder revurdering af oprindelige "dagsværdier" fastsat på overtagelsestidspunktet og indregning af eventualforpligtelser,
- at der foretages særskilt indregning af eventuelle immaterielle aktiver, der kræves adskilt fra goodwill efter IFRS 3 og den ajourførte IAS 38, og særskilt afskrives på disse, hvis de har en begrænset økonomisk levetid, og
- at der foretages nedskrivningstest af goodwill årligt fra og med 1. januar 2002 og at eventuelle nedskrivninger i perioden fra 1. januar 2002 til 31. december 2003 føres på egenkapitalen pr. 1. januar 2004.

Uanset ovenstående overgangsregler skal virksomheder, der aflægger koncernregnskabet i henhold til IFRS for første gang, gennemgå indregnede aktiver og forpligtelser fra tidligere virksomhedssammenslutninger for at sikre, at de på åbningsbalancedatoen overholder indregnings- og målebestemmelserne i IFRS. Dette indebærer, at negativ goodwill udlignes ved indregning direkte på egenkapitalen på åbningsbalancedatoen (1. januar 2004).

Medfører dette ændringer i forhold til hidtidig regnskabspraksis, skal effekten føres direkte på egenkapitalen i åbningsbalancen. Der skal ikke foretages korrektion af den tidligere opgjorte goodwill, bortset fra ændringer foranlediget af indregning (og ophør af indregning) af immaterielle aktiver samt ændringer i vederlaget for den overtagne virksomhed.

Kontakt og information

Har du spørgsmål eller kommentarer til dette nyhedsbrev, er du velkommen til at kontakte din daglige Deloitte revisor eller Deloitte's Faggruppe for Revision og Regnskab, REVREGN, på telefon 3376 3780 eller 3376 3810.

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu

Copyright ©2003 by Deloitte Touche Tohmatsu. All rights reserved. Deloitte Touche Tohmatsu is a Swiss Verein (association), and, as such, neither Deloitte Touche Tohmatsu nor any of its member firms has any liability for each other's acts or omissions. Each of the member firms is a separate and independent legal entity operating under the names "Deloitte," "Deloitte & Touche," "Deloitte Touche Tohmatsu," or other related names. The services described herein are provided by the member firms and not by the Deloitte Touche Tohmatsu Verein. Not all services are provided by all member firms.