

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 27

Aðgreind reikningsskil

MARKMIÐ

- 1 Markmið þessa staðals er að lýsa kröfum um reikningshald og upplýsingagjöf við fjárfestingar í dótturfélögum, samrekstri og hlutdeildarfélögum þegar eining gerir aðgreind reikningsskil.

GILDISSVIÐ

- 2 Staðlinum skal beitt við færslu fjárfestinga í dótturfélögum, samrekstri og hlutdeildarfélögum þegar eining velur að setja fram aðgreind reikningsskil eða krafa er um það í reglum þarlendra yfirvalda.
- 3 Í þessum staðli er ekki mælt fyrir um hvaða einingar skuli leggja fram aðgreind reikningsskil. Hann gildir þegar eining gerir aðgreind reikningsskil sem eru í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla.

SKILGREININGAR

- 4 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Samstæðureikningsskil eru reikningsskil samstæðu þar sem framsetning eigna, skulda, eigin fjár, tekna, gjalda og sjóðstreymis móðurfélags og dótturfélaga þess er eins og um eina efnahagslega einingu væri að ræða.

Aðgreind reikningsskil eru reikningsskil sem móðurfélag (t.d. fjárfestir með yfirráð yfir dótturfélagi) leggur fram, eða fjárfestir með sameiginleg yfirráð, eða veruleg áhrif yfir félagi sem fjárfest er í, þar sem fjárfestingar eru færðar á kostnaðarverði eða í samræmi við IFRS-staðal 9, *fjármálagerningar*.

- 5 Eftirfarandi hugtök eru skilgreind í viðbæti A í IFRS-staðli 10, *samstæðureikningsskil*, viðbæti A í IFRS-staðli 11, *sameiginlegt fyrirkomulag* og 3. lið IAS-staðals 28, *fjárfestingar í hlutdeildarfélögum og samrekstri*:

- hlutdeildarfélag
- yfirráð yfir félagi sem fjárfest er í
- samstæða
- sameiginleg yfirráð
- samrekstur
- samrekstraradili
- móðurfélag
- veruleg áhrif
- dótturfélag.

- 6 Aðgreind reikningsskil eru reikningsskil sem eru sett fram til viðbótar samstæðureikningsskilum, eða til viðbótar við reikningsskil þar sem fjárfestingar í hlutdeildarfélögum eða samrekstri eru færðar með hlutdeildaraðferðinni, nema í þeim aðstæðum sem settar eru fram í 8. lið. Aðgreind reikningsskil þurfa ekki að vera í viðbæti við þau reikningsskil eða fylgja þeim.
- 7 Reikningsskil þar sem hlutdeildaraðferðinni er beitt eru ekki aðgreind reikningsskil. Á sama hátt eru reikningsskil einingar, sem ekki á dótturfélag, hlutdeild í hlutdeildarfélagi eða samrekstri, ekki aðgreind reikningsskil.
- 8 Eining, sem er undanþegin samstæðu í samræmi við a-lið 4. liðar í IFRS-staðli 10 eða því að nota hlutdeildaraðferð samkvæmt 17. lið IAS-staðals 28 (eins og honum var breytt 2011), getur sett fram aðgreind reikningsskil sem sín eina reikningsskil.

UNDIRBÚNINGUR AÐGREINDRA REIKNINGSSKILA

- 9 Aðgreind reikningsskil skulu gerð í samræmi við alla gildandi IFRS-staðla, að undanskildu því sem kveðið er á um í 10. lið.
- 10 Þegar eining gerir aðgreind reikningsskil skal hún gera grein fyrir fjárfestingum í dótturfélögum, samrekstri og hlutdeildarfélögum annað hvort:
- á kostnaðarverði eða
 - í samræmi við IFRS-staðal 9.

Einingin skal beita sömu reikningsskilum fyrir hvern fjárfestingarflokk. Fjárfestingar, sem færðar eru á kostnaðarverði, skulu færðar í samræmi við IFRS-staðal 5, *fastaffármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*, þegar þær eru skilgreindar í sölu (eða eru í ráðstöfunarflokki sem er flokkaður sem haldið til sölu). Mæti á fjárfestingum, sem færðar eru í samræmi við IFRS-staðal 9, er ekki breytt við slíkar aðstæður.

- 11 Velji eining, í samræmi við 18. lið IAS-staðals 28 (eins og honum var breytt 2011), að meta fjárfestingar sínar í hlutdeildarfélögum eða samrekstri á gangvirdi í gegnum rekstrarreikning í samræmi við IFRS-staðal 9, skal hún einnig færa þessar fjárfestingar á sama hátt í aðgreindum reikningsskilum sínum.
- 12 Eining skal færa arð frá dótturfélagi, samrekstri eða hlutdeildarfélagi í rekstrarreikning í aðgreindum reikningsskilum sínum þegar réttur til arðgreiðslunnar stofnast.
- 13 Þegar móðurfélag endurskipuleggur uppbyggingu samstæðu sinnar með því að koma á fót nýrri einingu sem móðurfélagi og eftirfarandi viðmiðanir eru uppfylltar:
- nýja móðurfélagið fær yfirtáð yfir gamla móðurfélaginu með því að gefa út eiginfjárgeminga í skiptum fyrir eiginfjárgeminga hins upphaflega móðurfélags,
 - eignir og skuldir nýju samstæðunnar og upphaflegu samstæðunnar eru þær sömu rétt fyrir og rétt eftir endurskipulagninguna og
 - eigendur upphaflega móðurfélagsins fyrir endurskipulagningu eiga sömu ótvíræðu og hlutfallslegu hagsmunu að gæta að því er varðar hreina eign upphaflegu samstæðunnar og nýju samstæðunnar rétt fyrir og rétt eftir endurskipulagninguna,
- og nýja móðurfélagið gerir grein fyrir fjárfestingum sínum í upphaflega móðurfélaginu í samræmi við a-lið 10. liðar í aðgreindum reikningsskilum sínum, skal nýja móðurfélagið meta kostnað á bókferðu verði síns hlutar af eigin fé sem fram kemur í aðgreindum reikningsskilum upphaflega móðurfélagsins daginn sem endurskipulagningin fer fram.
- 14 Á sama hátt gæti eining sem ekki er móðurfélag komið á fót nýrri einingu sem móðurfélagi sínu með þeim hætti sem uppfyllir viðmiðanirnar í 13. lið. Skilyrðin í 13. lið eiga jafnt við um slíka endurskipulagningu. Í þeim tilvikum eiga tilvísanir í „upphaflegt móðurfélag“ og „upphaflega samstæðu“ við um „upphaflega einingu“.

BIRTING UPPLÝSINGA

- 15 Eining skal beita öllum gildandi IFRS-stöðlum við veitingu upplýsinga í aðgreindum reikningsskilum sínum, þ.m.t. kröfunum í 16. og 17. lið.
- 16 Þegar móðurfélag, í samræmi við a-lið 4. liðar í IFRS-staðli 10, velur að gera ekki samstæðureikningsskil og ákveður þess í stað að gera aðgreind reikningsskil, skal hún, í aðgreindu reikningsskilunum, leggja fram upplýsingar um:
- þá staðreynd að reikningsskilin eru aðgreind reikningsskil, að notuð hafi verið undanþága frá samstæðureikningsskilum, heiti félagsins og höfuðstíðvar (og landið þar sem það var stofnað, ef það er annað) einingarinnar sem hefur sett fram reikningsskil, til afnota fyrir almenning, sem fylgja IFRS-stöðlum ásamt heimilisfangi þar sem hægt er að fá þessi samstæðureikningsskil,
 - skrá yfir mikilvægar fjárfestingar í dótturfélögum, samrekstri og hlutdeildarfélögum, þ.m.t.:
 - heiti félaganna sem fjárfest er í,

- ii. höfuðstöðvar (og landið þar sem þau voru stofnuð, ef það er annað) félaganna sem fjárfest er í,
 - iii. hlutfall eignarhluta (og hlutfall atkvæðisréttar, ef það er annað) sem haldið er í félögum sem fjárfest er í.
- c) lýsingu á aðferðinni sem notuð er til að færa fjárfestingarnar sem skráðar eru undir b-lið.
- 17 Þegar móðurfélag, (fyrir utan móðurfélag sem fellur undir 16. lið) eða fjárfestir hefur sameiginleg yfirráð eða veruleg áhrif yfir félagi sem fjárfest er í, gerir aðgreind reikningsskil, skal móðurfélagið eða fjárfestirinn auðkenna reikningsskilin sem gerð voru, í samræmi við IFRS-staðal 10, IFRS-staðal 11 eða IAS-staðal 28 (eins og honum var breytt 2011) sem tengjast þeim. Móðurfélagið eða fjárfestirinn skal einnig, í aðgreindu reikningsskilunum, veita upplýsingar um:
- a) að reikningsskilin eru aðgreind reikningsskil og ástæður þess að reikningsskilin eru gerð, ef ekki er gerð krafa um þau í lögum,
 - b) skrá yfir mikilvægar fjárfestingar í dótturfélögum, samrekstri og hlutdeildarfélögum, þ.m.t.:
 - i. heiti félaganna sem fjárfest er í,
 - ii. höfuðstöðvar (og landið þar sem þau voru stofnuð, ef það er annað) félaganna sem fjárfest er í,
 - iii. hlutfall eignarhluta (og hlutfall atkvæðisréttar, ef það er annað) sem haldið er í félögum sem fjárfest er í,
 - c) lýsingu á aðferðinni sem notuð er til að færa fjárfestingarnar sem skráðar eru undir b-lið.

Móðurfélagið eða fjárfestirinn skal einnig auðkenna reikningsskilin sem gerð voru í samræmi við IFRS-staðal 10, IFRS-staðal 11 eða IAS-staðal 28 (eins og honum var breytt 2011) sem tengjast þeim.

GILDISTÖKUDAGUR OG BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

- 18 Eining skal beita þessum staðli að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2013 eða síðar. Heimilt er að taka breytingamar upp fyrr. Beiti eining þessum staðli fyrr, skal hún greina frá því og beita samtímis IFRS-staðli 10, IFRS-staðli 11, IFRS-staðli 12, *upplýsingagjöfum hagsnumi í döðrum einingum* og IAS-staðli 28 (eins og honum var breytt 2011).

Tilvísanir í IFRS-staðal 9

- 19 Beiti eining þessum staðli þó hún beiti ekki enn IFRS-staðli 9 ber að lesa tilvísun í IFRS-staðal 9 sem tilvísun í IAS-staðal 39, *fjármálagerningar: færsla og mat*.

AFTURKÖLLUN IAS-STADALS 27 (2008)

- 20 Þessi staðall er gefinn út á sama tíma og IFRS-staðall 10. Saman koma þessir tveir IFRS-staðlar í stað IAS-staðals 27, *samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil* (eins og honum var breytt 2008).

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALLI, IAS-STADALL 28

Fjárfestingar í hlutdeildarfélögum og samrekstri

MARKMIÐ

- 1 Markmið þessa stadals er að lýsa færslu fjárfestinga í hlutdeildarfélögum og setja fram kröfur um beiðingu á hlutdeildaraðferðinni við færslu fjárfestinga í hlutdeildarfélögum og samrekstri.

GILDISSVIÐ

- 2 Þessum staðli skal heiða af öllum einingum sem eru fjárfestar með sameiginleg yfirráð eða veruleg áhrif yfir félagi sem fjárfest er í.

SKILGREININGAR

- 3 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Hlutdeildarfélag er eining þar sem fjárfestir hefur veruleg áhrif.

Samsteðureikningsskil eru reikningsskil samstæðu þar sem framsetning eigna, skulda, eigin fjár, tekna, gjalda og sjóðstreymis móðurfélags og dótturfélaga hennar eru eins og um eina efnahagslega einingu væri að ræða.

Hlutdeildaraðferð er reikningsskilaaðferð þar sem fjárfesting er upphallega færð á kostnaðarverði og fjárhæðin síðan leiðrétt vegna breytingar á hlut fjárfestis í hreinum eignum einingar, sem fjárfest er í, eftir kaup. Hlutar fjárfestisins í hagnaði eða tapi félagsins, sem fjárfest er í, er innifalinn í hagnaði eða tapi fjárfestisins þannur heildaraðkomu fjárfestisins felur í sér hlut hans í annarri heildaraðkomu félagsins sem fjárfest er í.

Sameiginlegt fyrirkomulag er fyrirkomulag þar sem tveir eða fleiri aðilar hafa sameiginleg yfirráð.

Sameiginleg yfirráð er sanningsbundin skipting á stjórnun fyrirkomulags, sem er aðeins fyrir hendi þegar ákvarðanir varðandi viðkomandi starfsemi krefjast einróma samþykkis aðilanna sem deila yfirráðunum.

Samrekstur er sameiginlegt fyrirkomulag þar sem aðilar sem hafa sameiginleg yfirráð yfir fyrirkomulaginu hafa rétt til hreinna eigna fyrirkomulagsins.

Samrekstraradili er aðili að samrekstri sem hefur sameiginleg yfirráð yfir þeim samrekstri.

Veruleg áhrif eru ákvörðunarréttur til þátttöku í ákvörðunum um mótun fjárhags- og rekstrarstefnu einingar, sem fjárfest er í, en eru ekki yfirráð eða sameiginleg yfirráð yfir þessari stefnumótun.

- 4 Eftirfarandi hugtök eru skilgreind í 4. lið í IAS-staðli 27, *adgreind reikningsskil* og í viðbæti A í IFRS-staðli 10, *samsteðureikningsskil* og eru notað í þessum staðli í þeim merkingum sem tilgreindar eru í þeim IFRS-stöðlum sem þau eru skilgreind í:

- yfirráð yfir félagi sem fjárfest er í
- samstæða
- móðurfélag
- adgreind reikningsskil
- dótturfélag.

VERULEG ÁHRIF

- 5 Ef eining hefur 20% atkvæðisrétt eða meira, beint eða óbeint (t.d. í gegnum dótturfélög), í félaginu sem fjárfest er í, er gert ráð fyrir að einingin hafi veruleg áhrif nema hægt sé að sýna fram á með skýrum hætti að svo sé ekki. Ef einingin hefur á hinn bóginn minna en 20% atkvæðisrétt beint eða óbeint (t.d. í gegnum dótturfélög) í félaginu sem fjárfest er í, er gert ráð fyrir að einingin hafi ekki veruleg áhrif nema hægt sé að sýna fram á með skýrum hætti að svo sé. Þótt annar fjárfestir eigi verulegan hlut eða meirihluta þá útilokar það ekki einingu frá því að hafa veruleg áhrif.

- 6 Einn eða fleiri af eftirfarandi þáttum bera alla jafna vitni um veruleg áhrif einingar:
 - a) fulltrúi í stjórn félags eða í sambærilegri stjórnareiningu innan félagsins, sem fjárfest var í,
 - b) þátttaka í ákvarðanatökuférlí, þ.m.t. þátttaka í ákvörðunum um arð eða aðra úthlutun,
 - c) mikilvæg viðskipti milli einingarinnar og félagsins sem fjárfest er í,
 - d) innbyrðis skipti á stjórnendum eða
 - e) útygun nauðsynlegra, tæknilegra upplýsinga.
- 7 Eining getur átt kaupheimild í hlutabréfum, kauprétt á hlutabréfum, skulda- eða eiginfjárgerninga, sem er hægt að breyta í almenn hlutabréf, eða átt sambærilega gerninga sem hugsanlega geta, ef þeir eru nýttir eða þeim breytt, gefið einingunni aukinn atkvæðisrétt eða minnkað atkvæðisrétt annars aðila í fjárhags- og rekstrarstefnu annarrar einingar (þ.e. mögulegur atkvæðisréttur). Kannad er hvort um sé að ræða mögulegan atkvæðisrétt sem er nýtanlegur eða breytanlegur eins og er, þ.m.t. mögulegur atkvæðisréttur sem aðrar einingar eiga, og áhrif slíks atkvæðisréttar, þegar metið er hvort eining hefur veruleg áhrif. Mögulegur atkvæðisréttur verður ekki nýttur eða breytt eins og er, t.d. þegar ekki er unnt að nýta hann eða breyta fyrir en á tilteknum degi í framtíðinni, eða þegar tiltekinn atburður á sér stað í framtíðinni.
- 8 Þegar einingin metur hvort mögulegur atkvæðisréttur stuðli að verulegum áhrifum kannar hún allar staðreyndir og aðstæður (þ.m.t. skilmálarir fyrir nýtingu mögulegs atkvæðisréttar og aðrar samningsbundnar skyldur, saman eða hverja fyrir sig) sem hafa áhrif á mögulegan rétt, að undanskilinni fyrirretlun stjórnenda og fjárhagslegri getu til að nýta réttinn eða breyta þessum mögulega rétti.
- 9 Eining glatar verulegum áhrifum yfir einingu, sem hún hefur fjárfest í, þegar hún missir ákvörðunarréttinn til þátttöku í ákvörðunum um mótlun fjárhags- og rekstrarstefnu þessarar einingar, sem hún hefur fjárfest í. Tap á verulegum áhrifum getur átt sér stað með eða án breytinga á fullu eða hlutfallslegu eignarhaldi. Það getur t.d. gerst þegar hlutdeildarfélag fer undir stjórn hins opinbera, dómstóla, stjórnsýsluadila eða eftirlitsadila. Það getur einnig verið afleiðing samningsbundins fyrirkomulags.

HLUTDEILDARÁÐFERÐ

- 10 Samkvæmt hlutdeildaráðferðinni er fjárfesting í hlutdeildarfélagi eða samrekstri upphaflega færð á kostnaðarverði og bókfært verð er hækkad eða lækkað til að færa hlutdeild fjárfestis í hagnaði eða tapi félagsins sem fjárfest er í, eftir yfirtökudag. Hlutur fjárfestisins í hagnaði eða tapi félagsins, sem fjárfest er í, kemur fram í rekstrarreikningi fjárfestisins. Úthlutanir frá einingunni, sem fjárfest er í, lækka bókfært verð fjárfestingarinnar. Leiðréttingar á bókfærðu verði kunna einnig að vera nauðsynlegar vegna breytinga á hlutfallslegri eign fjárfestisins í einingunni sem fjárfest er í, sem stafa af breytingum á annarri heildarafkomu félags sem fjárfest er í. Til slíkra breytinga teljast þær breytingar sem stafa af endurmati á varanlegum rekstrarfjármunum og af gengismun. Hlutur fjárfestisins í þessum breytingum er færður í aðra heildarafkomu fjárfestisins (sjá IAS-staðal 1, *framsetning reikningsskila*).
- 11 Færsla tekna á grundvelli móttækinnna úthlutana getur verið ófullnægjandi mælikvarði á tekjur fjárfestis af fjárfestingu í hlutdeildarfélagi eða samrekstri vegna þess að móttöknu útgreiðslum kunna að eiga lítið skylt við árangur hlutdeildarfélagins eða samrekstursins. Vegna þess að fjárfestirinn hefur sameiginleg yfirráð yfir eða veruleg áhrif í félaginu sem fjárfest er í, á fjárfestirinn hlutdeild í árangri hlutdeildarfélagins eða samrekstursins og þar með arðsemi fjárfestingar sinnar. Fjárfestirinn færir þessa hlutdeild með því að auka umfang reikningsskila sinna þannig að þau taki til hlutar hans af hagnaði eða tapi slíks félags sem fjárfest er í. Með beitingu hlutdeildaráðferðarinnar fást því reikningsskil sem veita betri upplýsingar um hreinar eignir og hagnað eða tap fjárfestisins.
- 12 Þegar mögulegur atkvæðisréttur, eða aðrar afleiður sem fela í sér mögulegan atkvæðisrétt er til staðar er hlutdeild einingar í hlutdeildarfélagi eða samrekstri einungis ákvörðud á grundvelli eignarhlutar og endurspeglar ekki hugsanlega beitingu eða breytingu mögulegs atkvæðisréttar og annarra afleiðugerninga, nema ákvæði 13. liðar gildi.
- 13 Við ákveðnar aðstæður hefur eining í raun og veru núverandi eignarhald sem leiðir af viðskiptum sem veitir einingunni eins og er aðgang að hagnaðinum sem tengist eignarhluta. Þegar svo háttar til skal ákvarða hlutinn, sem ráðstafað er til einingarinnar með tilliti til endanlegrar beilingar mögulegs atkvæðisréttar og annarra afleiðugerninga sem veita einingunni eins og er aðgang að hagnaðinum.
- 14 IFRS-staðal 9, *fjármálagerningar* gildir ekki um hlutdeild í hlutdeildarfélögum og samrekstri sem er færð með hlutdeildaráðferðinni. Þegar gerningar sem fela í sér mögulegan atkvæðisrétt veita eins og er aðgang að hagnaðinum sem tengist eignarhluta í hlutdeildarfélagi eða samrekstri, falla gerningarnir ekki undir IFRS-staðal 9. Í öllum öðrum tilvikum skal skrá gerninga sem fela í sér mögulegan atkvæðisrétt í hlutdeildarfélagi eða samrekstri í samræmi við IFRS-stadal 9.

- 15 Ef fjárfesting eða hluti fjárfestingar í hlutdeildarfélagi eða samrekstri er flokkaður undir haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*, skal flokka fjárfestinguna eða eftirstæða hagsmunir í fjárfestingunni, sem ekki er flokkuð undir haldið til sölu, undir fastafjármuni.

BEITING HLUTDEILDARAÐFERÐARINNAR

- 16 Eining með sameiginleg yfirráð, eða veruleg áhrif yfir félagi sem fjárfest er í skal færa fjárfestingu sína í hlutdeildarfélagi eða samrekstri með hlutdeildaraðferð, nema ef fjárfestingin uppfyllir kröfur um undanþágur í samræmi við liði 17–19.

Undanþága frá heitingu hlutdeildaraðferðarinnar

- 17 Eining þarf ekki að beita hlutdeildaraðferðinni á fjárfestingu sína í hlutdeildarfélagi eða samrekstri ef einingin er móðurfélag sem er undanþegið kröfunni um að gera samstæðureikningsskil, þar sem hún fellur undir undanþáguna í a-lið 4. liðar í IFRS-staðli 10, eða ef allt eftirfarandi á við:

- a) einingin er dótturfélag, sem er að öllu leyti í eigu eins dótturfélags, eða er að hluta til í eigu annarrar einingar og annarra eigenda, þ.m.t. þeir sem ekki hafa með öðrum hætti atkvæðisrétt og hafa fengið upplýsingar um og ekki andmælt því að einingin beiti ekki hlutdeildaraðferðinni,
- b) að engin viðskipti séu með skulda- eða eiginfjárgæringa einingarinnar á almennum markaði (innendum eða erlendum kauphöllum eða opnum tilboðsmarkaði, þ.m.t. stað- og svæðisbundnir markaðir),
- c) að einingin hafi ekki lagt inn né sé að leggja inn reikningsskil sín hjá verðbréfaeftirlitsstofnun eða annarri eftirlitsstofnun í þeim tilgangi að gefa út flokk verðbréfa á almennum markaði,
- d) að endanlega móðurfélagið eða eitthvert millistigsmóðurfélag einingarinnar leggi fram samstæðureikningsskil, sem samræmast IFRS-stöðlum og eru tiltek almenningi og honum til afnota.

- 18 Þegar fjárfesting í hlutdeildarfélagi eða samrekstri er haldið af, eða haldið með óbeinum hætti í gegnum einingu sem er áhættufjármagnsfyrirtæki, verðbréfasjóður, fjárhaldssjóður eða sambærileg eining, þ.m.t. fjárfestingartengdir tryggingsjóðir, getur einingin valið að meta fjárfestingar sínar í þeim hlutdeildarfélagum og samrekstri á gangvirði í gegnum rekstrarreikning í samræmi við IFRS-staðal 9.

- 19 Þegar eining á fjárfestingu í hlutdeildarfélagi, og hluta hennar er haldið með óbeinum hætti í gegnum einingu sem er áhættufjármagnsfyrirtæki, verðbréfasjóður, fjárhaldssjóður eða sambærileg eining, þ.m.t. fjárfestingartengdir tryggingsjóðir, getur einingin valið að meta þann hluta fjárfestingarinnar í hlutdeildarfélaginu á gangvirði í gegnum rekstrarreikning í samræmi við IFRS-staðal 9, óháð því hvort áhættufjármagnsfyrirtæki, verðbréfasjóður, fjárhaldssjóður eða sambærileg eining, þ.m.t. fjárfestingartengdir tryggingsjóðir, hafi veruleg áhrif yfir þeim hluta fjárfestingarinnar. Velji eining það, skal hún beita hlutdeildaraðferðinni á eftirstandandi hlut fjárfestingar hennar í hlutdeildarfélagi sem ekki er haldið í gegnum áhættufjármagnsfyrirtæki, verðbréfasjóð, fjárhaldssjóð eða sambærilega einingu, þ.m.t. fjárfestingartengda tryggingsjóði.

Flökkunin haldið til sölu

- 20 Eining skal beita IFRS-staðli 5 á fjárfestingu, eða hluta fjárfestingar í hlutdeildarfélagi eða samrekstri sem uppfyllir viðmiðið að vera flokkuð sem, haldið til sölu. Eftirstandandi hluti fjárfestingar í hlutdeildarfélagi eða samrekstri sem ekki hefur verið flokkaður sem haldið til sölu, skal færður með hlutdeildaraðferð þar til hlutnum sem flokkaður er sem haldið til sölu hefur verið ráðstafað. Eftir að ráðstöfun hefur farið fram, skal eining færa alla eftirstandandi hluti í hlutdeildarfélaginu eða samrekstrinum í samræmi við IFRS-staðal 9 nema eftirstandandi hluturinn haldi áfram að vera hlutdeildarfélag eða samrekstur, en í því tilviki skal einingin nota hlutdeildaraðferð.

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

Notkun hlutdeildaraðferðarinnar hætt

- 22 Eining skal hætta að nota hlutdeildaraðferðina frá þeim degi sem fjárfesting hennar er ekki lengur hlutdeildarfélag eða samrekstur sem hér segir:
- a) ef fjárfestingin verður dótturfélag, skal einingin færa fjárfestingu sína í samræmi við IFRS-staðal 3, *samninging fyrirtekja* og IFRS-staðal 10,
 - b) ef eftirstandandi hlutdeild í fyrrum hlutdeildarfélagi eða samrekstri er fjáreign, skal einingin meta eftirstandandi hlutdeild á gangvirði. Líta skal á gangvirði eftirstandandi hlutdeildar sem gangvirði hennar við upphafsferðina sem fjáreign í samræmi við IFRS-staðal 9. Einingin skal færa allan mun á eftirfarandi í rekstrarreikning:
 - i. gangvirði allrar hlutdeildar, sem haldið er eftir, og alls ávinnings af ráðstöfun hluta hlutdeildarinnar í hlutdeildarfélaginu eða samrekstrinum og
 - ii. bókfærðu verði fjárfestingarinnar daginn sem hætt var að nota hlutdeildaraðferðina,
 - c) ef eining hættir notkun hlutdeildaraðferðarinnar, skal einingin gera grein fyrir öllum fjárhæðum sem færðar eru í aðra heildarafkomu í tengslum við þá fjárfestingu á sama grundvelli og krafist væri ef félagið sem fjárfest er í hefði ráðstafað beint tengdum eignum eða skuldum.
- 23 Ef ágóði eða tap, sem félagið sem fjárfest er í færði áður í aðrar heildartekjur, er endurflokkað og fært í rekstrarreikning við ráðstöfun tengdra eigna og skulda endurflokkar einingin af þeim sökum ágóðanna eða tapið úr eigin fé og yfir í rekstrarreikning (sem endurflokkunarleiðréttingu) þegar hún hættir að nota hlutdeildaraðferðina. Ef, t.d. hlutdeildarfélag eða samrekstur á uppsafnaðan gengismun sem tengist erlendum rekstri og einingin hættir að nota hlutdeildaraðferðina, skal hún endurflokka hagnað og tap, sem áður var flokkað í aðra heildarafkomu í tengslum við erlendan rekstur, í rekstrarreikning.
- 24 Þegar fjárfesting í hlutdeildarfélagi verður fjárfesting í samrekstri, eða fjárfesting í samrekstri verður fjárfesting í hlutdeildarfélagi, beitir einingin áfram hlutdeildaraðferðinni og endurnetur ekki eftirstandandi hlutdeild.

Breytingar á eignarhaldi

- 25 Þegar eignarhlutur einingar í hlutdeildarfélagi eða samrekstri minnkar, en einingin beitir áfram hlutdeildaraðferðinni, skal einingin endurflokka í rekstrarreikning, hlutfall hagnaðar eða taps, sem áður var flokkað í aðra heildarafkomu, í tengslum við minnkunina á eignarhlutanum ef þess verður krafist að hagnaður eða tap verði endurflokkað í rekstrarreikning við ráðstöfun á tengdum eignum eða skuldum.

Aðferðir í tengslum við hlutdeildaraðferðina

- 26 Mörgum þeirra aðferða, sem eiga við þegar hlutdeildaraðferðinni er beitt, svipar til aðferða við gerð samstæðureikningsskila sem lýst er í IFRS-staðli 10. Þar að auki eru þau hugtök, sem liggja til grundvallar þeim aðferðum sem notaðar eru við færslu á yfirtöku á dótturfélagi, einnig teknar upp við færslu vegna fjárfestingar í hlutdeildarfélagi eða samrekstri.
- 27 Hluttur samstæðu í hlutdeildarfélagi eða samrekstri er samanlögð eignarhlutdeild móður- og dótturfélaga í því hlutdeildarfélagi eða samrekstri. Lítið er framhjá eignarhlutdeild samstæðunnar í öðrum hlutdeildarfélagum eða samrekstri að því er þetta varðar. Þegar hlutdeildarfélag eða samrekstur sem á dótturfélag, hlutdeildarfélag eða samrekstur, beitir hlutdeildaraðferðinni er tekið tillit til hagnaðar eða taps, heildarafkomu og hreinna eigna og fært í reikningsskilum hlutdeildarfélagsins eða samrekstursins (þ.m.t. hluttur hlutdeildarfélagsins eða samrekstursins í hagnaði eða tapi, heildarafkomu og hreinum eignum eigin hlutdeildarféлага og samrekstrar), að loknum nauðsynlegum leiðréttingum sem gera kleift að nota samræmdar reikningsskilaaðferðir (sjá 35. og 36. lið).

- 28 Hagnaður og tap, sem rekja má til viðskipta „upp á við“ og „niður á við“ milli einingar (þ.m.t. dótturfélög hennar í samstöðunni) og hlutdeildarfélags eða samreksturs hennar, er aðeins fært í reikningsskilum einingarinnar að því marki sem nemur eignarhluta ótengdra fjárfesta í hlutdeildarfélaginu eða samrekstrinum. Viðskipti „upp á við“ eru t.d. sala á eignum frá hlutdeildarfélagi eða samreksturs til fjárfestisins. Viðskipti „niður á við“ eru t.d. sala eða framlagð á eignum frá fjárfesti til hlutdeildarfélags eða samreksturs hans. Hlut fjárfestisins, í hlutdeildarfélaginu eða samrekstrinum, í hagnaði eða tapi sem verður vegna þessara viðskipta er eytt.
- 29 Þegar viðskipti niður á við veita vísbendingar um lækku á hreinu söluvirði eignanna sem selja á eða leggja á til, eða um virðisrýmunartap þessara eigna, skal fjárfestirinn fara tapið að fullu. Þegar viðskipti upp á við veita vísbendingu um lækku á hreinu söluvirði eignanna sem kaupa á eða um virðisrýmunartap á þessum eignum skal fjárfestirinn fara sinn hluta af tapinu.
- 30 Framlag á ópeningalegri eign til hlutdeildarfélags eða samreksturs í skiptum fyrir eignarhlutdeild í hlutdeildarfélaginu eða samrekstrinum skal fært í samræmi við 28. lið, nema þegar framlagið er ekki viðskiptalegs eðlis, eins og hugtakið er lýst í IAS-staðli 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*. Ef framlagið er ekki viðskiptalegs eðlis, skal hagnaðurinn eða tapið teljast óinnleyst og er því ekki fært nema ákvæði 31. liðar eigi einnig við. Fella skal slíkan dulinn hagnað niður á móti færðu fjárfestingunni með hlutdeildaraðferðinni og hann skal ekki settur fram sem frestaður hagnaður eða tap í samstöðuefnahagsreikningi einingarinnar eða í efnahagsreikningi einingarinnar þar sem fjárfestingarnar eru færðar með hlutdeildaraðferðinni.
- 31 Ef eining fær peningalegar eða ópeningalegar eignir auk eignarhlutdeildar í hlutdeildarfélagi eða samrekstri, skal einingin fara að fullu í rekstrarreikning hluta þess hagnaðar eða taps sem verður vegna ópeningalegra framlaga er tengjast peningalegum eða ópeningalegum eignum sem hún fær.
- 32 Fjárfesting í hlutdeildarfélagi er færð með hlutdeildaraðferðinni frá þeim degi sem hún verður að hlutdeildarfélagi eða samrekstri. Við kaup á fjárfestingunni er allur mismunur á milli kostnaðarverðs fjárfestingarinnar og hlutar einingarinnar í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna og skulda félagsins sem fjárfest er í, færður eins og hér segir:
- a) viðskiptavild sem tengist hlutdeildarfélagi eða samrekstri er innifalin í bókfærðu verði fjárfestingarinnar. Afskrift þeirrar viðskiptavildar er ekki heimilud,
 - b) umframfjárhæð hluta einingarinnar í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna og skulda hlutdeildarfélagsins eða samrekstursins umfram kostnaðarverð fjárfestingarinnar er talin sem tekjur við ákvörðum hluta einingarinnar í hagnaði eða tapi hlutdeildarfélagsins eða samrekstursins á því tímabili sem ráðist er í fjárfestinguna.
- Videigandi leiðréttingar eru gerðar á hlut einingarinnar í hagnaði eða tapi hlutdeildarfélagsins eða samrekstursins eftir yfirtökuna t.d. til að gera grein fyrir afskriftum af afskrifanlegum eignum sem miðast við gangvirði þeirra á yfirtökudegi. Á sama hátt eru gerðar videigandi leiðréttingar á hlut einingarinnar í hagnaði eða tapi hlutdeildarfélagsins eða samrekstursins eftir yfirtökuna vegna virðisrýmunartaps sem fært er af hlutdeildarfélaginu t.d. viðskiptavild eða varanlegir rekstrarfjármunir.
- 33 Þegar eining notar hlutdeildaraðferðina notar hún nýjustu reikningsskil hlutdeildarfélagsins eða samrekstursins sem tiltek eru. Ef lok reikningsskilatímabils einingarinnar eru önnur en hlutdeildarfélags eða samreksturs gerir hlutdeildarfélagið eða samreksturinn reikningsskil sín til afnota fyrir eininguna og miðar við sömu dagsetningu og reikningsskil einingarinnar nema það sé ekki gerlegt.
- 34 Þegar reikningsskil hlutdeildarfélags eða samreksturs, sem eru notuð við heftingu hlutdeildaraðferðarinnar, í samræmi við 33. lið, eru miðuð við annan reikningsskiladag en reikningsskil einingarinnar skal gera leiðréttingar vegna áhrifa af verulegum viðskiptum eða atburðum sem verða milli þess dags og reikningsskiladags einingarinnar. Hvað sem öðru líður skal ekki muna meira en þremur mánuðum á lokum reikningsskilatímabils hlutdeildarfélagsins eða samrekstursins og lokum reikningsskilatímabils einingarinnar. Lengd reikningsskilatímabils og munur á lokum reikningsskilatímabils skal vera eins frá einu tímabili til annars.
- 35 Reikningsskil einingar skulu gerð með samræmdum reikningsskilatímabildum fyrir sams konar viðskipti og atburði við sambærilegar aðstæður.

- 36 Ef hlutdeildarfélag eða samreksstur notar aðrar reikningsskilaaðferðir en þær sem einingin notar fyrir sanis konar viðskipti og atburði við sambærilegar aðstæður skal gera leiðréttingar til að samræma reikningsskilareglur hlutdeildarfélagsins eða samreksstursins aðferðum einingarinnar þegar hún notar reikningsskil hlutdeildarfélagsins eða samreksstursins við beitingu hlutdeildaraðferðarinnar.
- 37 Ef í hlutdeildarfélagi eða samreksstri eru útstandandi forgangshlutir með uppsafnanlegan arðgreiðslurétt, sem eru í eigu annarra aðila en einingarinnar og flokkaðir sem eigin fé, reiknar einingin hlutdeild sína í hagnaði eða tapi eftir að tekið hefur verið tillit til arðs af slíkum hlutum, óháð því hvort tilkynnt hafi verið um að arður verði greiddur eða ekki.
- 38 Ef hlutur einingar í tapi hlutdeildarfélags eða samreksstri er jafnmikill eða meiri en eignarhluti hennar í hlutdeildarfélaginu eða samreksstrinum hættir einingin að færa sinn hlut í frekara tapi. Eignarhlutinn í hlutdeildarfélagi eða samreksstri er bókfært verð fjárfestingarinnar í hlutdeildarfélaginu eða samreksstrinum, sem ákvarðaður er með hlutdeildaraðferðinni ásamt hugsanlegri langtímahlutdeild sem í reynd myndar hluta hreinnar fjárfestingar fjárfestisins í hlutdeildarfélaginu eða samreksstrinum. Líður, sem er ekki ætlunin að gera upp og ólíklegt er að verði gerður upp í fyrirsjáanlegri framtíð, er til dæmis í eðli sínu aukning á fjárfestingu einingarinnar í því hlutdeildarfélagi eða samreksstri. Slíkir líðir geta verið forgangshlutir og langtímakröfur eða -lán en ekki viðskiptakröfur, viðskiptaskuldir eða langtímakröfur sem fullnægjandi veð er fyrir, s.s. veðlán. Tap, sem er fært með hlutdeildaraðferðinni í umframfjárfestingu einingarinnar í venjulegum hlutum, er jafnað á móti öðrum þáttum í eignarhlut einingarinnar í hlutdeildarfélagi eða samreksstri í öfugri forgangsröð þeirra (þ.e. forgangsröð við félagslíti).
- 39 Eftir að eignarhlutur einingarinnar hefur lækkað niður í núll er gerð grein fyrir viðbótartöpum og skuld er færð en aðeins að því marki sem einingin hefur stofnað til lagalegra eða ætlaðra skuldbindinga eða greitt fyrir hönd hlutdeildarfélagsins eða samreksstursins. Ef hlutdeildarfélagið eða samrekssturinn skilar síðar hagnaði byrjar einingin einungis aftur að færa sinn hlut í þeim hagnaði eftir að hagnadarhlutur hennar er orðinn jafnmikill og taphluturinn sem ekki var færður.

Virðisrýmunartap

- 40 Eftir að hlutdeildaraðferðinni hefur verið beitt, þ.m.t. færslur á tapi hlutdeildarfélagsins eða samreksstursins í samræmi við 38. lið, beitir einingin IAS-staðli 39, fjármálagervingar: færsla og mat til að ákvarða hvort nauðsynlegt er að færa virðisrýmunartap til viðbótar, að því er varðar hreina fjárfestingu í hlutdeildarfélaginu eða samreksstrinum.
- 41 Einingin beitir einnig kröfum IAS-staðals 39 til að ákvarða hvort eitthvert virðisrýmunartap til viðbótar sé fært, að því er varðar eignarhlut einingarinnar í hlutdeildarfélaginu eða samreksstrinum, sem er ekki hluti af hreinu fjárfestingunni, og hversu hátri fjárhæð það virðisrýmunartap nemur.
- 42 Vegna þess að viðskiptavild, sem myndar hluta af bókfærðri fjárhæð fjárfestingar í hlutdeildarfélagi eða samreksstri, er ekki færð sérstaklega er ekki prófað sérstaklega hvort virðisrýmunartap hafi orðið á viðskiptavild sem er í IAS-staðli 36, *virðisrýmun eigna*. Þess í stað er prófað samkvæmt IAS-staðli 36 hvort virði allrar bókfærðrar fjárhæðar fjárfestingarinnar hafi rýrnað sem ein eign með því að bera saman endurheimtanlega fjárhæð hennar (húð herra af notkunarvirði og gangvirði) að frádrægnu kostnaði við sölu) við bókfærða fjárhæð hennar þegar beiting á IAS-staðli 39 bendir til þess að virði fjárfestingarinnar hafi rýrnað. Virðisrýmunartapi, sem er fært við þær kringumstæður, er ekki útteilt á neina eign, þ.m.t. viðskiptavild, sem myndar hluta af bókfærðu verði fjárfestingarinnar í hlutdeildarfélaginu eða samreksstrinum. Til samræmis við það er bakfærsla á því virðisrýmunartapi færð í samræmi við IAS-staðal 36 að því marki að endurheimtanleg fjárhæð fjárfestingarinnar eykst síðar. Við ákvörðun á notkunarvirði fjárfestingarinnar metur eining:
- hlut sinn í núvirði áætlaðs sjóðstreymis í framtíð, sem búist er við að hlutdeildarfélagið eða samrekssturinn muni skila, þ.m.t. sjóðstreymi vegna rekstrar hlutdeildarfélagsins eða samreksstursins og ágóða af endanlegri ráðstöfun fjárfestingarinnar, eða
 - núvirði áætlaðs framtíðarsjóðstreymis sem búist er við að verði til vegna arðgreiðslna af fjárfestingunni og endanlegrar ráðstöfunar hennar.

Með því að nota viðeigandi forsendur gefa báðar aðferðir sömu niðurstöðu.

- 43 Endurheimtanleg fjárhæð fjárfestingar í hlutdeildarfélagi eða samreksstri er metin fyrir hvert hlutdeildarfélag eða samreksstur, nema hlutdeildarfélagið eða samrekssturinn skapi ekki innstreymi handbærs fjár með áframhaldandi rekstri sem er að stórum hluta óháð öðrum eignum einingarinnar.

AÐGREIND REIKNINGSSKIL

- 44 Fjárfestingu í hlutdeildarfélagi eða samreksri skal færa í aðgreind reikningsskil einingar í samræmi við 10. lið í IAS-staðli 27 (eins og honum var breytt 2011).

GILDISTÓKUDAGUR OG BRÁÐABIRGDAÁKVÆÐI

- 45 Eining skal beita þessum staðli að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2013 eða síðar. Heimilt er að taka breytingarnar upp fyrr. Beiti eining þessum IFRS-staðli fyrr, skal hún greina frá því og beita samtímis IFRS-staðli 10, IFRS-staðli 11, *sameiginlegt fyrirkomulag*, IFRS-staðli 12, *upplýsingagjöf um hagsmunir í öðrum einingum* og IAS-staðli 27 (eins og honum var breytt 2011).

Tilvísanir í IFRS-staðal 9

- 46 Beiti eining þessum IFRS-staðli þó hún beiti ekki enn IFRS-staðli 9 ber að lesa tilvísanirnar í IFRS-staðal 9 sem tilvísanir í IAS-staðal 39.

AFTURKÖLLUN IAS-STADALS 28 (2003)

- 47 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 28, *fjárfestingar í hlutdeildarfélagum* (endurskodaður 2003).

