

KOMMISJONSFORORDNING (EF) nr. 1136/2009

2015/EØS/36/27

av 25. november 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. 1(*)

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) 27. november 2008 kunngjorde IASB (International Accounting Standards Board) internasjonal standard for finansiell rapportering (IFRS) nr. 1: «Førstegangsanvendelse av internasjonale standarder for finansiell rapportering», heretter kalt «den omarbeidede IFRS 1». Den omarbeidede IFRS 1 erstatter den eksisterende IFRS 1 for å gjøre IFRS 1 enklere å anvende og endre i framtiden. Den omarbeidede IFRS 1 fjerner også visse foreldede retningslinjer fra standarden og inneholder mindre endringer av ordlyden. De nåværende kravene endres imidlertid ikke.
- 3) Samråd med gruppen av teknisk sakkyndige (TEG) innenfor EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) bekrefter at den omarbeidede IFRS 1 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) Forordning (EF) nr. 1126/2008 bør derfor endres.
- 5) 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 endres IFRS 1: «Førstegangsanvendelse av internasjonale standarder for finansiell rapportering» til IFRS 1: «Førstegangsanvendelse av internasjonale standarder for finansiell rapportering (omarbeidet i 2008)», som fastsatt i vedlegget til denne forordning.

Artikkel 2

Alle selskaper skal anvende IFRS 1 som fastsatt i vedlegget til denne forordning, senest fra første dag i det første regnskapsåret som begynner etter 31. desember 2009.

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, 25. november 2009.

For Kommisjonen

Charlie McCREEVY

Medlem av Kommisjonen

(*) Denne fellesskapsrettsakten, kunngjort i EUT L 311 av 26.11.2009, s. 6, er omhandlet i EØS-komiteens beslutning nr. 94/2010 av 2. juli 2010 om endring av EØS-avtalens vedlegg XXII (Selskapsrett), se EØS-tillegget til *Den europeiske unions tidende* nr. 59 av 21.10.2010, s. 20.

⁽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.

VEDLEGG

INTERNASJONALE REGNSKAPSSTANDARDER

<i>IFRS 1</i>	<i>Førstegangsanvendelse av internasjonale standarder for finansiell rapportering</i>
---------------	---

INTERNASJONAL STANDARD FOR FINANSIELL RAPPORTERING 1***Førstegangsanvendelse av internasjonale standarder for finansiell rapportering***

FORMÅL

- 1 Formålet med denne IFRS er å sikre at et foretaks *første IFRS-finansregnskap*, samt foretakets delårsrapporter for den del av perioden som omfattes av dette finansregnskapet, inneholder opplysninger av høy kvalitet som
 - a) er oversiktlige for brukere og sammenlignbare for alle periodene som presenteres,
 - b) utgjør et egnet utgangspunkt for regnskapsføring i samsvar med *internasjonale standarder for finansiell rapportering (IFRS-er)*, og
 - c) kan framskaffes uten at kostnadene overstiger nytten.

VIRKEOMRÅDE

- 2 Et foretak skal anvende denne IFRS på
 - a) sitt første IFRS-finansregnskap, og
 - b) alle eventuelle delårsrapporter som det presenterer i samsvar med IAS 34: «Delårsrapportering» for den del av perioden som omfattes av foretakets første IFRS-finansregnskap.
- 3 Et foretaks første IFRS-finansregnskap er det første årsregnskapet der foretaket anvender IFRS-er ved å gi en eksplisitt og uforbeholden erklæring om at finansregnskapet er i samsvar med IFRS-er. Finansregnskap i samsvar med IFRS-er betyr foretakets første IFRS-finansregnskap dersom foretaket for eksempel
 - a) har presentert sitt seneste finansregnskap
 - i) i henhold til nasjonale krav som ikke i alle henseender er i samsvar med IFRS-er,
 - ii) i alle henseender i samsvar med IFRS-er, bortsett fra at finansregnskapet ikke inneholder en eksplisitt og uforbeholden erklæring om at det er i samsvar med IFRS-er,
 - iii) med en eksplisitt erklæring om samsvar med noen, men ikke alle IFRS-er,
 - iv) i henhold til nasjonale krav som ikke er i samsvar med IFRS-er, men der det er benyttet enkeltstående IFRS-er til regnskapsføring av poster som det ikke fantes nasjonale krav for, eller
 - v) i henhold til nasjonale krav, med en avstemming av enkelte beløp til de beløp som ble fastsatt i henhold til IFRS-er,
 - b) har utarbeidet finansregnskap i henhold til IFRS-er bare for intern bruk, uten å gjøre det tilgjengelig for foretakets eiere eller andre eksterne brukere,
 - c) har utarbeidet en rapporteringspakke i henhold til IFRS-er for konsolideringsformål, uten å utarbeide et fullstendig sett av finansregnskaper slik det er definert i IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap (revidert i 2007)», eller
 - d) ikke har presentert finansregnskap for tidligere regnskapsperioder.
- 4 Denne standard kommer til anvendelse når et foretak første gang anvender IFRS-er. Den kommer for eksempel ikke til anvendelse når et foretak
 - a) slutter å presentere finansregnskap i henhold til nasjonale krav, og foretaket tidligere har presentert dette samt et annet sett av finansregnskaper som inneholdt en eksplisitt og uforbeholden erklæring om samsvar med IFRS-er,
 - b) har presentert finansregnskap foregående år i henhold til nasjonale krav, og dette finansregnskapet inneholdt en eksplisitt og uforbeholden erklæring om samsvar med IFRS-er, eller
 - c) har presentert finansregnskap foregående år som inneholdt en eksplisitt og uforbeholden erklæring om samsvar med IFRS-er, selv om revisorene i sin revisjonsberetning har tatt forbehold om dette finansregnskapet.

- 5 Denne standard kommer ikke til anvendelse på endringer i regnskapsprinsipper foretatt av et foretak som allerede anvender IFRS-er. Slike endringer er underlagt
- a) krav som gjelder endringer i regnskapsprinsipper i IAS 8: «Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil», og
 - b) særlige overgangsbestemmelser i andre IFRS-er.

INNREGNING OG MÅLING

IFRS-åpningsbalanse

- 6 Et foretak skal utarbeide en *IFRS-åpningsbalanse* på *tidspunktet for overgang til IFRS-er*. Dette er utgangspunktet for foretakets regnskapsføring i henhold til IFRS-er.

Regnskapsprinsipper

- 7 **Et foretak skal benytte de samme regnskapsprinsippene i sin IFRS-åpningsbalanse og i alle perioder som presenteres i foretakets første IFRS-finansregnskap. Disse regnskapsprinsippene skal være i samsvar med alle IFRS-er som er trådt i kraft ved utgangen av den første IFRS-rapporteringsperioden, bortsett fra i de tilfeller som framgår av nr. 13–19 og vedlegg B-E.**
- 8 Et foretak skal ikke anvende ulike versjoner av IFRS-er som har vært i kraft tidligere. Et foretak kan anvende en ny IFRS som ennå ikke er påbudt dersom den aktuelle standarden tillater tidligere anvendelse.

Eksempel: Konsistent anvendelse av de nyeste versjonene av IFRS-er

Bakgrunn

Slutten av foretak As første IFRS-rapporteringsperiode er 31. desember 20X5. Foretak A bestemmer at i dette finansregnskapet skal det presenteres sammenligningsinformasjon for bare ett år (se nr. 21). Foretakets tidspunkt for overgang til IFRS-er er derfor ved igangsetting av foretakets aktiviteter 1. januar 20X4 (eller tilsvarende ved avslutningen av foretakets aktiviteter 31. desember 20X3). Foretak A presenterte 31. desember hvert år og fram til og med 31. desember 20X4 sitt finansregnskap i henhold til sine tidligere nasjonale regnskapsprinsipper.

Anvendelse av krav

Det kreves at foretak A anvender de IFRS-er som er i kraft for perioder som avsluttes 31. desember 20X5 ved

- a) utarbeidelse og presentasjon av foretakets IFRS-åpningsbalanse 1. januar 20X4, og
- b) utarbeiding og presentasjon av foretakets balanseoppstilling for 31. desember 20X5 (herunder sammenligningstall for 20X4), oppstilling over totalresultat, oppstilling over endringer i egenkapital og oppstilling over kontantstrømmer for året fram til 31. desember 20X5 (herunder sammenligningstall for 20X4) og opplysninger (herunder sammenligningsinformasjon for 20X4).

Dersom en ny IFRS ennå ikke er påbudt, men tillater tidligere anvendelse, tillates foretak A, men pålegges ikke, å anvende den aktuelle standarden på foretakets første IFRS-finansregnskap.

- 9 Overgangsbestemmelsene i andre IFRS-er kommer til anvendelse på endringer i regnskapsprinsipper foretatt av et foretak som allerede benytter IFRS-er, men de kommer ikke til anvendelse for en *førstegangsbrukers* overgang til IFRS-er, bortsett fra slik det er angitt i vedlegg B-E.
- 10 Bortsett fra i de tilfeller som er beskrevet i nr. 13–19 og i vedlegg B-E, skal et foretak i sin IFRS-åpningsbalanse
- a) innregne alle eiendeler og forpliktelses som IFRS-er krever innregnet,
 - b) ikke innregne poster som eiendeler eller forpliktelses dersom IFRS-er ikke tillater slik innregning,
 - c) omklassifisere poster som foretaket har innregnet i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper som én type eiendel, forpliktelse eller bestanddel av egenkapitalen, men som er en annen type eiendel, forpliktelse eller bestanddel av egenkapitalen i henhold til IFRS-er, og
 - d) anvende IFRS-er ved måling av alle innregnede eiendeler og forpliktelses.

- 11 Regnskapsprinsippene som et foretak benytter i sin IFRS-åpningsbalanse, kan skille seg fra tidligere nasjonale regnskapsprinsipper som ble benyttet for samme tidspunkt. Justeringene som følger av dette, oppstår av hendelser og transaksjoner før tidspunktet for overgang til IFRS-er. Et foretak skal derfor innregne disse justeringene direkte i oppjønt egenkapital (eller eventuelt i en annen egenkapitalkategori) på tidspunktet for overgang til IFRS-er.
- 12 Denne standard fastsetter to kategorier av unntak fra prinsippet om at et foretaks IFRS-åpningsbalanse skal være i samsvar med hver enkelt IFRS:
 - a) Vedlegg B forbyr tilbakevirkende anvendelse av enkelte bestemmelser i andre IFRS-er.
 - b) Vedlegg C-E gir unntak fra enkelte krav i andre IFRS-er.

Unntak fra kravet om tilbakevirkende anvendelse av andre IFRS-er

- 13 Denne standard forbyr tilbakevirkende anvendelse av enkelte bestemmelser i andre IFRS-er. Disse unntakene er fastsatt i nr. 14–17 og i vedlegg B.

Estimater

- 14 **Et foretaks estimater i henhold til IFRS-er på tidspunktet for overgang til IFRS-er skal stemme overens med estimater som er foretatt for samme tidspunkt i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper (etter justering for å gjenspeile en eventuell forskjell i regnskapsprinsipper), med mindre det foreligger objektiv dokumentasjon om at disse estimatene var feil.**
- 15 Et foretak kan motta opplysninger etter tidspunktet for overgang til IFRS-er om estimater som det hadde foretatt i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper. I henhold til nr. 14 skal et foretak behandle mottak av slike opplysninger på samme måte som hendelser etter rapporteringsperioden som det ikke skal tas hensyn til i henhold til IAS 10: «Hendelser etter rapporteringsperioden». Et eksempel på dette er at et foretaks tidspunkt for overgang til IFRS-er er 1. januar 20X4, og nye opplysninger av 15. juli 20X4 krever endring av et estimat foretatt 31. desember 20X3 i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper. Foretaket skal ikke gjenspeile de nye opplysningene i sin IFRS-åpningsbalanse (med mindre estimatene trenger justering for eventuelle forskjeller i regnskapsprinsipper eller det foreligger objektiv dokumentasjon om at disse estimatene var feil). Foretaket skal i stedet gjenspeile disse nye opplysningene i resultatet (eller eventuelt i andre inntekter og kostnader) for året som ble avsluttet 31. desember 20X4.
- 16 Et foretak kan ha behov for å foreta estimater i henhold til IFRS-er på tidspunktet for overgang til IFRS-er som ikke var påkrevd på samme tidspunkt i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper. For å oppnå samsvar med IAS 10 skal estimatene i henhold til IFRS-er gjenspeile forhold som forelå på tidspunktet for overgang til IFRS-er. Særlig skal estimater på tidspunktet for overgang til IFRS-er for markedspriser, rentesatser eller valutakurser gjenspeile markedsforholdene på dette tidspunktet.
- 17 Nr. 14–16 kommer til anvendelse på IFRS-åpningsbalanse. De kommer også til anvendelse på en sammenligningsperiode presentert i et foretaks første IFRS-finansregnskap, der henvisningene til tidspunktet for overgang til IFRS-er blir erstattet med henvisninger til avslutningen av den aktuelle sammenligningsperioden.

Unntak fra andre IFRS-er

- 18 Et foretak kan velge å benytte ett eller flere av unntakene i vedlegg C-E. Et foretak skal ikke anvende disse unntakene analogt på andre poster.
- 19 Enkelte unntak i vedlegg C-E viser til *virkelig verdi*. Ved fastsettelse av virkelige verdier i samsvar med denne standard 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.

PRESENTASJON OG OPPLYSNINGER

- 20 Denne standard inneholder ingen unntak fra kravene til presentasjon og opplysninger i andre IFRS-er.

Sammenligningsinformasjon

- 21 For å overholde IAS 1 skal et foretaks første IFRS-finansregnskap minst inneholde tre balanseoppstillinger, to oppstillinger over totalresultatet, to separate resultatregnskaper (dersom disse presenteres), to oppstillinger over kontantstrømmer og to oppstillinger over endringer i egenkapital, samt tilhørende noter, herunder sammenligningsinformasjon.

Sammenligningsinformasjon og historiske sammendrag som ikke utarbeides i henhold til IFRS-er

- 22 Enkelte foretak presenterer historiske sammendrag av utvalgte data for perioder forut for den første perioden som de presenterer fullstendig sammenligningsinformasjon i henhold til IFRS-er for. Denne standard krever ikke slike sammendrag for at den skal være i samsvar med kravene til innregning og måling i IFRS-er. Videre presenterer enkelte foretak sammenligningsinformasjon i samsvar med tidligere nasjonale regnskapsprinsipper, samt den sammenligningsinformasjonen som kreves av IAS 1. I alle finansregnskaper som inneholder historiske sammendrag eller sammenligningsinformasjon i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper, skal et foretak
- a) tydelig angi at opplysninger i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper ikke er utarbeidet i henhold til IFRS-er, og
 - b) opplyse om arten av de viktigste justeringene som ville ha ført til samsvar med IFRS-er. Et foretak trenger ikke kvantifisere disse justeringene.

Forklaring på overgang til IFRS-er

- 23 **Et foretak skal forklare hvordan overgangen fra tidligere nasjonale regnskapsprinsipper til IFRS-er har påvirket foretakets rapporterte finansielle stilling, finansielle inntjening og kontantstrømmer.**

Avstemminger

- 24 For å være i samsvar med nr. 23 skal et foretaks første IFRS-finansregnskap inneholde
- a) Avstemminger av foretakets egenkapital rapportert i samsvar med tidligere nasjonale regnskapsprinsipper mot foretakets egenkapital i henhold til IFRS-er for begge de følgende tidspunktene:
 - i) tidspunktet for overgang til IFRS-er, og
 - ii) utgangen av den siste perioden som ble presentert i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper i foretakets siste årsregnskap.
 - b) En avstemming til foretakets totalresultat i henhold til IFRS-er for den siste perioden i foretakets siste årsregnskap. Utgangspunktet for denne avstemmingen skal være totalresultatet i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper for den samme perioden eller, dersom et foretak ikke rapporterte noe slikt totalresultat, resultatet i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper.
 - c) Dersom foretaket første gang har innregnet eller reversert eventuelle tap ved verdifall ved utarbeidingen av sin IFRS-åpningsbalanse, de opplysningene som IAS 36: «Verdifall på eiendeler» ville ha krevd dersom foretaket hadde innregnet disse tapene ved verdifall eller reverseringene i den perioden som begynner med tidspunktet for overgang til IFRS-er.
- 25 De avstemmingene som kreves av nr. 24 a) og b), skal inneholde tilstrekkelige detaljer til å sette brukere i stand til å forstå de vesentligste justeringene i balanseoppstillingen og i oppstillingen over totalresultatet. Dersom et foretak presenterte en oppstilling over kontantstrømmer i henhold til sine tidligere nasjonale regnskapsprinsipper, skal det også forklare de vesentligste justeringene av oppstillingen over kontantstrømmer.
- 26 Dersom et foretak blir oppmerksom på feil som er gjort i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper, skal avstemmingen som kreves av nr. 24 a) og b), skille ut opprettingen av disse feilene fra endringer i regnskapsprinsipper.
- 27 IAS 8 omhandler ikke endringer i regnskapsprinsipper som skjer når et foretak anvender IFRS-er første gang. Derfor gjelder ikke kravene i IAS 8 om opplysninger om endringer i regnskapsprinsipper for et foretaks første IFRS-finansregnskap.
- 28 Dersom et foretak ikke har presentert noe finansregnskap for tidligere perioder, skal foretakets første IFRS-finansregnskap opplyse om dette.

Øremerking av finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelser

- 29 Det er tillatt for et foretak å øremerke en tidligere innregnet finansiell eiendel eller finansiell forpliktelse som finansiell eiendel eller finansiell forpliktelse til virkelig verdi over resultatet, eller en finansiell eiendel som tilgjengelig for salg i samsvar med D19. Foretaket skal på tidspunktet for øremerkingen opplyse om den virkelige verdien av de finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelser som er øremerket i hver kategori, samt deres klassifisering og balanseførte verdi i tidligere finansregnskap.

Bruk av virkelig verdi som estimert anskaffelseskost

- 30 Dersom et foretak i sin IFRS-åpningsbalanse bruker virkelig verdi som *estimert anskaffelseskost* for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr, en investeringseiendom eller en immateriell eiendel (se D5 og D7), skal foretakets IFRS-finansregnskap for hver post i IFRS-åpningsbalansen opplyse om
- det samlede beløpet for disse virkelige verdiene, og
 - de samlede justeringene av de balanseførte verdiene som var rapportert i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper.

Bruk av estimert anskaffelseskost for investeringer i datterforetak, felleskontrollerte foretak og tilknyttede foretak

- 31 Dersom et foretak i sin IFRS-åpningsbalanse bruker estimert anskaffelseskost for en investering i et datterforetak, felleskontrollert foretak eller tilknyttet foretak i sitt separate finansregnskap (se D15), skal foretaket i sitt første separate IFRS-regnskap opplyse om
- samlet estimert anskaffelseskost for de investeringene der estimert anskaffelseskost tilsvarer investeringenes balanseførte verdi i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper,
 - samlet estimert anskaffelseskost for disse investeringene der estimert anskaffelseskost er lik virkelig verdi, og
 - de samlede justeringene av de balanseførte verdiene som var rapportert i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper.

Delårsrapporter

- 32 Dersom et foretak presenterer en delårsrapport i henhold til IAS 34 for en del av perioden som omfattes av foretakets første IFRS-finansregnskap, skal foretaket, for å være i samsvar med nr. 23, oppfylle følgende krav i tillegg til kravene i IAS 34:
- Hver slik delårsrapport skal, dersom foretaket presenterte en delårsrapport for den sammenlignbare delårsperioden i det umiddelbart foregående regnskapsåret, inneholde avstemminger av
 - foretakets egenkapital i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper ved avslutningen av den sammenlignbare delårsperioden mot foretakets egenkapital i henhold til IFRS-er på dette tidspunktet, og
 - en avstemming til dets totalresultat i henhold til IFRS-er for denne sammenlignbare delårsperioden (inneværende og hittil i år). Utgangspunktet for denne avstemmingen skal være totalresultatet i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper for den aktuelle perioden eller, dersom et foretak ikke har rapportert noe slikt totalresultat, resultatet i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper.
 - I tillegg til de avstemmingene som kreves av bokstav a), skal et foretaks første delårsrapport i henhold til IAS 34 for den delen av perioden som omfattes av foretakets første IFRS-finansregnskap, omfatte de avstemmingene som er beskrevet i nr. 24 a) og b) (supplert av de detaljopplysningene som kreves av nr. 25 og 26), eller en krysshenvisning til et annet offentliggjort dokument som inneholder disse avstemmingene.
- 33 IAS 34 setter opp minstekrav til opplysninger som er basert på forutsetningen om at brukere av delårsrapporten også har tilgang til det siste årsregnskapet. IAS 34 krever imidlertid også at et foretak opplyser om «eventuelle hendelser eller transaksjoner som er vesentlige for å forstå inneværende delårsperiode». Dersom en førstegangsbruker i sitt siste årsregnskap i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper ikke har gitt opplysninger som er vesentlige for en forståelse av gjeldende delårsperiode, skal foretakets delårsrapport gi disse opplysningene, eller inneholde en krysshenvisning til et annet offentliggjort dokument som inneholder disse opplysningene.

IKRAFTTREDELSE

- 34 Et foretak skal anvende IFRS 1 dersom foretakets første IFRS-finansregnskap omfatter en periode som begynner 1. juli 2009 eller senere. Tidligere anvendelse er tillatt.
- 35 Et foretak skal anvende endringene i D1 n) og D23 på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. juli 2009 eller senere. Dersom et foretak anvender IAS 23: «Låneutgifter» (endret i 2007) på en tidligere periode, får endringene anvendelse på den tidligere perioden.

- 36 IFRS 3: «Virksomhetssammenslutninger» (revidert i 2008) endret nr. 19, C1 og C4 f) og g). Dersom et foretak anvender IFRS 3 (revidert i 2008) på en tidligere periode, får endringene også anvendelse på den tidligere perioden.
- 37 IAS 27: «Konsernregnskap og separat finansregnskap» (endret i 2008) endret nr. 13 og B7. Dersom et foretak anvender IAS 27 (endret i 2008) på en tidligere periode, får endringene anvendelse på den tidligere perioden.
- 38 Ved «Anskaffelseskost for en investering i et datterforetak, felleskontrollert foretak eller tilknyttet foretak» (endringer av IFRS 1 og IAS 27), utstedt i mai 2008, ble nr. 31, D1 g), D14 og D15 tilføyd. Et foretak skal anvende disse numrene på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. juli 2009 eller senere. Tidligere anvendelse er tillatt. Dersom et foretak anvender numrene på en tidligere periode, skal foretaket opplyse om dette.
- 39 B7 ble endret ved «Forbedringer av IFRS-er», utstedt i mai 2008. Et foretak skal anvende disse endringene på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. juli 2009 eller senere. Dersom et foretak anvender IAS 27 (endret i 2008) på en tidligere periode, får endringene anvendelse på den tidligere perioden.

OPPHEVING AV IAS 1 (UTGITT 2003)

- 40 Denne IFRS erstatter IFRS 1 (utgitt i 2003 og endret i mai 2008).

Vedlegg A

Definisjoner

Dette vedlegg er en integrert del av denne IFRS.

Tidspunkt for overgang til IFRS-er	Begynnelsen av den tidligste perioden da et foretak presenterer fullstendig sammenligningsinformasjon i henhold til IFRS-er i sitt første IFRS-finansregnskap .
Estimert anskaffelseskost	Et beløp brukt som et surrogat for anskaffelseskost eller avskrevet anskaffelseskost på et gitt tidspunkt. Påfølgende avskrivning forutsetter at foretaket i utgangspunktet hadde innregnet eiendelen eller forpliktelsen på det gitte tidspunktet, og at dens anskaffelseskost var lik estimert anskaffelseskost.
Virkelig verdi	Det beløp en eiendel kan omsettes for eller en forpliktelse gjøres opp med i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte, villige parter.
Første IFRS-finansregnskap	Det første årsregnskapet der et foretak anvender internasjonale standarder for finansiell rapportering (IFRS-er) ved å gi en eksplisitt og uforbeholden erklæring om samsvar med disse standardene.
Første IFRS-rapporteringsperiode	Den seneste rapporteringsperioden som omfattes av foretakets første IFRS-finansregnskap .
Førstegangsbruker	Et foretak som presenterer sitt første IFRS-finansregnskap .
Internasjonale standarder for finansiell rapportering (IFRS-er)	Standarder og tolkninger vedtatt av IASB (International Accounting Standards Board). Disse omfatter <ul style="list-style-type: none"> a) internasjonale standarder for finansiell rapportering, b) internasjonale regnskapsstandarder, og c) tolkninger utarbeidet av Den internasjonale tolkningskomité for finansiell rapportering (IFRIC) eller dens forgjenger, Den faste tolkningskomité (SIC).
IFRS-åpningsbalanse	Et foretaks balanseoppstilling på tidspunktet for overgang til IFRS-er .
Tidligere nasjonale regnskapsprinsipper	Grunnlaget for regnskapsføring som en førstegangsbruker benyttet umiddelbart før anvendelse av IFRS-er.

*Vedlegg B***Unntak fra kravet om tilbakevirkende anvendelse av andre IFRS-er**

Dette vedlegg er en integrert del av denne IFRS.

B1 Et foretak skal anvende følgende unntak:

- a) fraregning av finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser (nr. B2 og B3),
- b) regnskapsføring av sikring (nr. B4-B6), og
- c) ikke-kontrollerende eierinteresser (nr. B7).

Fraregning av finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser

B2 Bortsett fra i de tilfeller som tillates av B3, skal en førstegangsbruker anvende fraregningskravene i IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling» fremadrettet for transaksjoner som skjer 1. januar 2004 eller senere. Med andre ord, dersom en førstegangsbruker har fraregnet ikke-derivative finansielle eiendeler eller ikke-derivative finansielle forpliktelser i henhold til sine tidligere nasjonale regnskapsprinsipper som følge av transaksjoner som skjedde før 1. januar 2004, skal førstegangsbrukeren ikke innregne disse eiendelene og forpliktelsene i henhold til IFRS-er (med mindre de oppfyller kravene til innregning som følge av en senere transaksjon eller hendelse).

B3 Uavhengig av B2 kan et foretak anvende fraregningskravene i IAS 39 med tilbakevirkende kraft fra et tidspunkt som foretaket selv velger, forutsatt at den informasjonen som er nødvendig for anvendelse av IAS 39 på finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser som er fraregnet som en følge av tidligere transaksjoner, ble gitt på tidspunktet da disse transaksjonene opprinnelig ble regnskapsført.

Sikringsbokføring

B4 Et foretak skal, slik det kreves av IAS 39, på tidspunktet for overgang til IFRS-er

- a) måle alle derivater til virkelig verdi, og
- b) eliminere alle utsatte tap og gevinster som oppstår av derivater som har vært rapportert i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper, som om de var eiendeler eller forpliktelser.

B5 Et foretak skal i sin IFRS-åpningsbalanse ikke gjenspeile et sikringsforhold av en type som ikke kvalifiserer til sikringsbokføring i henhold til IAS 39 (for eksempel mange sikringsforhold der sikringsinstrumentet er et kontantinstrument eller en utstedt opsjon, der det sikrede elementet er en nettoposisjon eller der sikringen dekker renterisiko i en «holde-til-forfall»-investering). Dersom et foretak imidlertid har øremerket en nettoposisjon som en sikret post i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper, kan foretaket øremerke en enkeltpost innenfor denne nettoposisjonen som en sikret post i samsvar med IFRS-er, forutsatt at foretaket ikke gjør dette senere enn på tidspunktet for overgang til IFRS-er.

B6 Dersom et foretak før tidspunktet for overgang til IFRS-er hadde øremerket en transaksjon som sikring, men sikringen ikke oppfyller betingelsene for sikringsbokføring i IAS 39, skal foretaket anvende nr. 91 og nr. 101 i IAS 39 for å avslutte sikringsbokføringen. Transaksjoner inngått før tidspunktet for overgang til IFRS-er skal ikke øremerkes med tilbakevirkende kraft som sikringer.

Ikke-kontrollerende eierinteresser

B7 En førstegangsbruker skal anvende følgende krav i IAS 27 (endret i 2008) fremadrettet fra tidspunktet for overgang til IFRS-er:

- a) kravet i nr. 28 om at totalresultatet henføres til morforetakets eiere og til de ikke-kontrollerende eierinteressene, selv om dette medfører et underskudd hos de ikke-kontrollerende eierinteressene,
- b) kravene i nr. 30 og 31 om regnskapsføring av endringer i morforetakets eierandel i et datterforetak som ikke medfører tap av kontroll, og
- c) kravene i nr. 34–37 om regnskapsføring av tap av kontroll over et datterforetak, og de tilknyttede kravene i nr. 8A i IFRS 5: «Anleggsmidler holdt for salg og avvirket virksomhet».

Dersom en førstegangsbruker velger å anvende IFRS 3 (revidert i 2008) med tilbakevirkende kraft på tidligere virksomhetssammenslutninger, skal førstegangsbrukeren også anvende IAS 27 (endret i 2008) i samsvar med C1 i denne IFRS.

*Vedlegg C***Unntak for virksomhetssammenslutninger**

Dette vedlegg er en integrert del av denne IFRS. Et foretak skal anvende kravene nedenfor på virksomhetssammenslutninger som foretaket har innregnet før tidspunktet for overgang til IFRS-er.

- C1 En førstegangsbruker kan velge ikke å anvende IFRS 3 (revidert i 2008) med tilbakevirkende kraft på tidligere virksomhetssammenslutninger (virksomhetssammenslutninger som skjedde før tidspunktet for overgang til IFRS-er). Men dersom en førstegangsbruker omarbeider en virksomhetssammenslutning for at den skal være i samsvar med IFRS 3 (revidert i 2008), skal førstegangsbrukeren omregne alle senere virksomhetssammenslutninger og dessuten anvende IAS 27 (endret i 2008) fra samme tidspunkt. En førstegangsbruker som for eksempel velger å omregne en virksomhetssammenslutning som fant sted 30. juni 20X6, skal 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.
- C2 Et foretak trenger ikke å anvende IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer» med tilbakevirkende kraft på reguleringer av virkelig verdi og goodwill som stammer fra virksomhetssammenslutninger som fant sted før tidspunktet for overgang til IFRS-er. Dersom foretaket ikke anvender IAS 21 med tilbakevirkende kraft på disse reguleringene av virkelig verdi og goodwill, skal foretaket behandle dem som eiendeler og forpliktelser i foretaket i stedet for som eiendeler og forpliktelser i det overtatte foretaket. Disse reguleringene av goodwill og virkelig verdi er derfor enten allerede uttrykt i foretakets funksjonelle valuta, eller de er ikke-monetære poster i utenlandsk valuta, som skal rapporteres med den valutakurs som ble anvendt i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper.
- C3 Et foretak kan anvende IAS 21 med tilbakevirkende kraft på reguleringer av virkelig verdi og goodwill som stammer fra enten
- alle virksomhetssammenslutninger som fant sted før tidspunktet for overgang til IFRS-er, eller
 - alle virksomhetssammenslutninger som foretaket velger å omarbeide for å oppnå samsvar med IFRS 3, som tillatt etter C1 ovenfor.
- C4 Dersom en førstegangsbruker ikke anvender IFRS 3 med tilbakevirkende kraft på en tidligere virksomhetssammenslutning, får dette følgende konsekvenser for virksomhetssammenslutningen:
- Førstegangsbrukeren skal beholde den samme klassifiseringen (som en overtakelse foretatt av det juridisk overtakende foretaket, en omvendt overtakelse foretatt av det juridisk overtatte foretaket eller en sammenslåing av andeler) som i sitt forrige finansregnskap i henhold til nasjonale regnskapsprinsipper.
 - Førstegangsbrukeren skal på tidspunktet for overgang til IFRS-er innregne alle eiendeler og forpliktelser som denne har anskaffet eller overtatt ved en tidligere virksomhetssammenslutning, bortsett fra
 - enkelte finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser som er fraregnet i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper (se nr. B2), og
 - eiendeler, herunder goodwill, og forpliktelser som ikke ble innregnet i det overtakende foretakets konsoliderte balanseoppstilling i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper, og som heller ikke ville kvalifisere til innregning i henhold til IFRS-er i det overtatte foretakets separate balanseoppstilling (se f)–i) nedenfor).Førstegangsbrukeren skal innregne en eventuell endring ved å justere opptjent egenkapital (eller eventuelt en annen kategori av egenkapital), med mindre endringen er resultat av innregning av en immateriell eiendel som tidligere inngikk i goodwill (se g) i) nedenfor).
 - Førstegangsbrukeren skal fra sin IFRS-åpningsbalanse utelukke alle poster innregnet i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper som ikke kvalifiserer til innregning som eiendel eller forpliktelse i henhold til IFRS-er. Førstegangsbrukeren skal regnskapsføre endringer som følger av dette på følgende måte:
 - Førstegangsbrukeren kan ha klassifisert en tidligere virksomhetssammenslutning som en overtakelse, og som immateriell eiendel innregnet en post som ikke kvalifiserer til innregning som eiendel i henhold til IAS 38: «Immaterielle eiendeler». Førstegangsbrukeren skal omklassifisere denne posten (og eventuell tilknyttet utsatt skatt samt ikke-kontrollerende eierinteresser) som en del av goodwill (med mindre goodwill er trukket direkte fra egenkapitalen i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper, se bokstav g) i) og i) nedenfor).
 - Førstegangsbrukeren skal innregne alle andre endringer som følger av dette i opptjent egenkapital⁽¹⁾.
 - IFRS-er krever etterfølgende måling av enkelte eiendeler og forpliktelser på et grunnlag som ikke er basert på opprinnelig anskaffelseskost, for eksempel virkelig verdi. Førstegangsbrukeren skal måle disse eiendelene og forpliktelsene på dette grunnlaget i sin IFRS-åpningsbalanse, selv om de ble anskaffet eller overtatt ved en tidligere virksomhetssammenslutning. Førstegangsbrukeren skal innregne eventuelle endringer som følger av dette i den balanseførte verdien ved å justere opptjent egenkapital (eller eventuelt en annen kategori av egenkapital), og ikke goodwill.

⁽¹⁾ Slike endringer omfatter omklassifiseringer fra eller til immaterielle eiendeler dersom goodwill ikke ble innregnet som eiendel i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper. Denne situasjonen oppstår dersom foretaket i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper: a) trakk goodwill direkte fra egenkapitalen, eller b) ikke behandlet virksomhetssammenslutningen som en overtakelse.

- e) Umiddelbart etter virksomhetssammenslutningen skal balanseført verdi i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper av eiendeler som er anskaffet og forpliktelse som er overtatt ved denne virksomhetssammenslutningen, være deres estimerte anskaffelseskost på det aktuelle tidspunktet i henhold til IFRS-er. Dersom IFRS-er krever at disse eiendelene og forpliktelsene måles til anskaffelseskost på et senere tidspunkt, skal estimert anskaffelseskost være grunnlaget for avskrivning eller amortisering basert på anskaffelseskost fra og med tidspunktet for virksomhetssammenslutningen.
- 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 balanse 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: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler» forbyr slik innregning i det overtatte foretakets finansregnskap. Motsatt gjelder at dersom en eiendel eller forpliktelse ble tatt inn i goodwill i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper, men ville ha vært innregnet separat i henhold til IFRS 3, blir denne eiendelen eller forpliktelsen værende i goodwill, med mindre IFRS-er krever innregning av denne i det overtatte foretakets finansregnskap.
- 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) Dersom det kreves av bokstav c) i) ovenfor, skal førstegangsbrukerne øke den balanseførte verdien av goodwill ved omklassifisering av en post som er innregnet som en immateriell eiendel i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper. Dersom bokstav f) ovenfor på samme måte krever at førstegangsbrukeren innregner en immateriell eiendel som var omfattet av innregnet goodwill i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper, skal førstegangsbrukeren redusere den balanseførte verdien av goodwill tilsvarende (og eventuelt justere utsatt skatt og ikke-kontrollerende eierinteresser).
- ii) Uansett om det foreligger en indikasjon på at goodwill kan ha hatt et verdifall eller ikke, skal førstegangsbrukeren anvende IAS 36 ved prøving av hvorvidt goodwill har vært utsatt for verdifall på tidspunktet for overgang til IFRS-er og ved innregning av eventuelle påfølgende tap ved verdifall i opptjent egenkapital (eller, dersom IAS 36 krever det, i verdireguleringsreserven). Testen for et eventuelt verdifall skal baseres på forhold som forelå på tidspunktet for overgang til IFRS-er.
- h) Ingen andre justeringer skal foretas i den balanseførte verdien av goodwill på tidspunktet for overgang til IFRS-er. Førstegangsbrukeren skal for eksempel ikke omregne den balanseførte verdien av goodwill
- i) for å utelukke løpende forskning og utvikling som ble overtatt i virksomhetssammenslutningen (med mindre den tilknyttede immaterielle eiendelen ville kvalifisert til innregning i henhold til IAS 38 i det overtatte foretakets balanseoppstilling),
- ii) for å justere tidligere avskrivning av goodwill,
- iii) for å reversere justeringer av goodwill som IFRS 3 ikke ville tillate, men som har vært gjort i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper på grunn av justeringer av eiendeler og forpliktelser mellom tidspunktet for virksomhetssammenslutningen og tidspunktet for overgang til IFRS-er.
- i) Dersom førstegangsbrukeren har innregnet goodwill i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper som fradrag i egenkapitalen,
- i) skal det ikke innregnes slik goodwill i IFRS-åpningsbalansen. Videre skal førstegangsbrukeren ikke omklassifisere slik goodwill til resultatet dersom datterforetaket avhendes, eller dersom investeringen i datterforetaket er utsatt for tap ved verdifall,
- ii) skal justeringer som skyldes en senere oppfyllelse av en betingelse som påvirker kjøpsvederlaget, innregnes i opptjent egenkapital.
- j) I henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper kan det forekomme at førstegangsbrukeren ikke har konsolidert et datterforetak som ble overtatt i en tidligere virksomhetssammenslutning (for eksempel fordi morforetaket ikke anså det som et datterforetak i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper, eller ikke utarbeidet konsernregnskap). Førstegangsbrukeren skal justere de balanseførte verdiene av datterforetakets eiendeler og forpliktelser til de beløpene som IFRS-er ville ha krevd i datterforetakets balanseoppstilling. Estimert anskaffelseskost for goodwill er lik differansen på tidspunktet for overgang til IFRS-er mellom

- i) morforetakets andel i disse justerte balanseførte verdiene, og
 - i) anskaffelseskost i morforetakets separate finansregnskap på dets investering i datterforetaket.
- k) Måling av ikke-kontrollerende eierinteresser og utsatt skatt følger av målingen av andre eiendeler og forpliktelser. Derfor vil justeringer av innregnede eiendeler og forpliktelser som nevnt ovenfor også påvirke ikke-kontrollerende eierinteresser og utsatt skatt.
- C5 Unntaket for tidligere virksomhetssammenslutninger kommer også til anvendelse på tidligere overtakelser av investeringer i tilknyttede foretak og av andeler i felleskontrollerte virksomheter. Videre gjelder tidspunktet valgt i C1 også for alle slike overtakelser.

Vedlegg D

Unntak fra andre IFRS-er

Dette vedlegg er en integrert del av denne IFRS.

- D1 Et foretak kan velge å benytte ett eller flere av følgende unntak:
- a) aksjebaserte betalingstransaksjoner (D2 og D3),
 - b) forsikringskontrakter (D4),
 - c) virkelig verdi eller verdiregulering som estimert anskaffelseskost (D5-D8),
 - d) leieavtaler (D9),
 - e) ytelser til ansatte (D10 og D11),
 - f) kumulative omregningsforskjeller (D12 og D13),
 - g) investeringer i datterforetak, felleskontrollerte foretak og tilknyttede foretak (D14 og D15),
 - h) eiendeler og forpliktelser i datterforetak, tilknyttede foretak og felleskontrollerte virksomheter (D16 og D17),
 - i) sammensatte finansielle instrumenter (D18),
 - j) øremerking av tidligere innregnede finansielle instrumenter (D19),
 - k) måling av finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelsers virkelige verdi ved førstegangsinnregning (D20),
 - l) stengningsforpliktelser inkludert i anskaffelseskost for eiendom, anlegg og utstyr (D21),
 - m) finansielle eiendeler eller immaterielle eiendeler regnskapsført i samsvar med IFRIC 12: «Tjenesteutsetningsordninger» (D22), og
 - n) låneutgifter (D23).

Et foretak skal ikke anvende disse unntakene analogt på andre poster.

Aksjebaserte betalingstransaksjoner

- D2 En førstegangsbruker oppfordres til, men er ikke pålagt, å anvende IFRS 2: «Aksjebasert betaling» på egenkapitalinstrumenter som ble tildelt 7. november 2002 eller tidligere. En førstegangsbruker oppfordres også til, men er ikke pålagt, å anvende IFRS 2 på egenkapitalinstrumenter tildelt etter 7. november 2002 og innvunnet tidligere enn det seneste av a) tidspunktet for overgang til IFRS-er, og b) 1. januar 2005. Dersom en førstegangsbruker imidlertid velger å anvende IFRS 2 på slike egenkapitalinstrumenter, kan førstegangsbrukeren gjøre dette dersom foretaket offentlig har kunngjort den virkelige verdien av disse egenkapitalinstrumentene, fastsatt på målingstidspunktet, slik det er definert i IFRS 2. For alle tildelinger av egenkapitalinstrumenter som IFRS 2 ikke har fått anvendelse på (for eksempel egenkapitalinstrumenter tildelt 7. november 2002 eller tidligere), skal en førstegangsbruker likevel gi de opplysningene som kreves av IFRS 2 nr. 44 og nr. 45. Dersom en førstegangsbruker endrer vilkårene eller betingelsene for en tildeling av egenkapitalinstrumenter som IFRS 2 ikke har fått anvendelse på, er foretaket ikke pålagt å anvende IFRS 2 nr. 26–29 dersom endringen skjedde før tidspunktet for overgang til IFRS-er.
- D3 En førstegangsbruker oppfordres til, men er ikke pålagt, å anvende IFRS 2 på forpliktelser som oppstår av aksjebaserte betalingstransaksjoner som ble gjort opp før tidspunktet for overgang til IFRS-er. En førstegangsbruker oppfordres også til, men er ikke pålagt, å anvende IFRS 2 på forpliktelser som ble gjort opp før 1. januar 2005. For forpliktelser der IFRS 2 kom til anvendelse, er en førstegangsbruker ikke pålagt å omarbeide sammenligningsinformasjon i den utstrekning slik informasjon gjelder en periode eller et tidspunkt før 7. november 2002.

Forsikringskontrakter

- D4 En førstegangsbruker kan anvende overgangsbestemmelsene i IFRS 4: «Forsikringskontrakter». IFRS 4 begrenser endringer i regnskapsprinsipper for forsikringskontrakter, herunder endringer som foretas av en førstegangsbruker.

Virkelig verdi eller verdiregulering som estimert anskaffelseskost

- D5 Et foretak kan velge å måle en enhet av eiendom, anlegg og utstyr på tidspunktet for overgang til IFRS-er til enhetens virkelige verdi, og benytte denne virkelige verdien som estimert anskaffelseskost på dette tidspunktet.
- D6 En førstegangsbruker kan velge å benytte et tidligere nasjonalt regnskapsprinsipp for verdiregulering av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr på eller før tidspunktet for overgang til IFRS-er som estimert anskaffelseskost på verdireguleringstidspunktet, dersom verdireguleringen på verdireguleringstidspunktet i hovedtrekk var sammenlignbar med
- a) virkelig verdi, eller
 - b) anskaffelseskost eller avskrevet anskaffelseskost i henhold til IFRS-er, justert for å gjenspeile for eksempel endringer i en generell eller spesifikk prisindeks.
- D7 Alternativene i D5 og D6 er også tilgjengelige for
- a) investeringseiendom, dersom et foretak velger å benytte anskaffelseskostmodellen i IAS 40: «Investeringseiendom», og
 - b) immaterielle eiendeler som oppfyller
 - i) innregningskriteriene i IAS 38 (herunder pålitelig måling av opprinnelig anskaffelseskost), og
 - ii) kriteriene i IAS 38 for verdiregulering (herunder forekomsten av et aktivt marked).

Et foretak skal ikke benytte disse alternativene for andre eiendeler eller for forpliktelser.

- D8 En førstegangsbruker kan ha fastsatt en estimert anskaffelseskost i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper for noen av eller alle sine eiendeler og forpliktelser ved å måle dem til virkelig verdi på et bestemt tidspunkt på grunn av en hendelse, som for eksempel en privatisering eller første gang de børsnoteres. Foretaket kan benytte slike hendelsesdrevne målinger av virkelig verdi som estimert anskaffelseskost for IFRS-er på tidspunktet for denne målingen.

Leieavtaler

- D9 En førstegangsbruker kan anvende overgangsbestemmelsene i IFRIC 4: «Fastsettelse av hvorvidt en avtale inneholder en leieavtale». En førstegangsbruker kan derfor, på grunnlag av de foreliggende fakta og omstendigheter på dette tidspunktet, fastsette hvorvidt en avtale som foreligger på tidspunktet for overgang til IFRS-er, inneholder en leieavtale.

Ytelser til ansatte

- D10 I henhold til IAS 19: «Ytelser til ansatte» kan et foretak velge å benytte en «korridormetode» som lar enkelte aktuariemessige gevinster og tap være uinnregnet. Tilbakevirkende anvendelse av denne metoden krever at et foretak skiller de kumulative aktuariemessige gevinstene og tapene fra pensjonsordningens begynnelse og fram til tidspunktet for overgang til IFRS-er i en innregnet og en uinnregnet del. En førstegangsbruker kan imidlertid velge å innregne alle kumulative aktuariemessige gevinster og tap på tidspunktet for overgang til IFRS-er, selv om den benytter «korridormetoden» for senere aktuariemessige gevinster og tap. Dersom en førstegangsbruker benytter dette alternativet, skal det anvendes på alle pensjonsordninger.
- D11 Et foretak kan opplyse om de beløpene som kreves av nr. 120A p) i IAS 19 som de beløp som er beregnet fremadrettet for hver regnskapsperiode regnet fra tidspunktet for overgang til IFRS-er.

Kumulative omregningsforskjeller

- D12 IAS 21 krever at et foretak
- a) innregner enkelte omregningsforskjeller i andre inntekter og kostnader og akkumulerer disse i en separat bestanddel av egenkapitalen, og
 - b) ved avhending av en utenlandsk virksomhet omklassifiserer den kumulative omregningsforskjellen for den utenlandske virksomheten (eventuelt medregnet gevinster og tap på tilknyttet sikring) fra egenkapitalen til resultatet som en del av gevinst eller tap ved avhendingen.
- D13 Det kreves imidlertid ikke at en førstegangsbruker etterkommer kravene for kumulative omregningsforskjeller som forelå på tidspunktet for overgang til IFRS-er. Dersom en førstegangsbruker benytter seg av dette unntaket,
- a) blir de kumulative omregningsforskjellene for alle utenlandske virksomheter estimert til å være lik null på tidspunktet for overgang til IFRS-er, og

- b) gevinsten eller tapet på en senere avhending av en utenlandsk virksomhet skal utelukke omregningsforskjeller som oppstod før tidspunktet for overgang til IFRS-er, og skal ta med senere omregningsforskjeller.

Investeringer i datterforetak, felleskontrollerte foretak og tilknyttede foretak

D14 Når et foretak utarbeider separat finansregnskap, krever IAS 27 (endret i 2008) at foretaket regnskapsfører sine investeringer i datterforetak, felleskontrollerte foretak og tilknyttede foretak, enten

- a) til anskaffelseskost, eller
b) i samsvar med IAS 39.

D15 Dersom en førstegangsbruker måler en slik investering til anskaffelseskost i samsvar med D14, skal førstegangsbrukeren måle denne investeringen til ett av følgende beløp i sin separate IFRS-åpningsbalanse:

- a) anskaffelseskost fastsatt i samsvar med IAS 27, eller
b) estimert anskaffelseskost. Estimert anskaffelseskost for en slik investering skal være
- i) investeringens virkelige verdi (fastsatt i samsvar med IAS 39) på tidspunktet for foretakets overgang til IFRS-er i foretakets separate finansregnskap, eller
- ii) investeringens balanseførte verdi i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper på det aktuelle tidspunktet.

En førstegangsbruker kan velge enten i) eller ii) ovenfor til å måle sin investering i hvert enkelt datterforetak, felleskontrollert foretak eller tilknyttet foretak dersom førstegangsbrukeren velger å måle investeringen til estimert anskaffelseskost.

Eiendeler og forpliktelser i datterforetak, tilknyttede foretak og felleskontrollerte virksomheter

D16 Dersom et datterforetak blir førstegangsbruker på et senere tidspunkt enn sitt morforetak, skal datterforetaket i sitt finansregnskap måle foretakets eiendeler og forpliktelser til enten

- a) de balanseførte verdiene som ville blitt tatt med i morforetakets konsernregnskap, basert på tidspunktet for morforetakets overgang til IFRS-er, dersom ingen justeringer var blitt foretatt av hensyn til konsolideringsprinsipper og for virkningene av virksomhetssammenslutningen der morforetaket overtok datterforetaket, eller
- b) de balanseførte verdiene som ellers kreves av denne standard, basert på tidspunktet for datterforetakets overgang til IFRS-er. Disse balanseførte verdiene kan være forskjellige fra dem som er beskrevet under bokstav a)
- i) når unntakene i denne standard fører til målinger som er avhengige av tidspunktet for overgang til IFRS-er,
- ii) når regnskapsprinsippene som ble benyttet i datterforetakets finansregnskap, er forskjellige fra regnskapsprinsippene i konsernregnskapet. Datterforetaket kan for eksempel som sitt regnskapsprinsipp benytte anskaffelseskostmodellen i IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr», mens konsernet kan benytte verdireguleringsmodellen.

Et lignende valg er mulig for et tilknyttet foretak eller en felleskontrollert virksomhet som blir førstegangsbruker på et senere tidspunkt enn et foretak som har betydelig innflytelse på eller felles kontroll over foretaket.

D17 Dersom et foretak blir førstegangsbruker på et senere tidspunkt enn foretakets datterforetak (eller tilknyttede foretak eller felleskontrollerte virksomhet), skal foretaket i sitt konsernregnskap måle eiendelene og forpliktelsene til datterforetaket (eller det tilknyttede foretaket eller den felleskontrollerte virksomheten) til de samme balanseførte verdiene som i finansregnskapet til datterforetaket (eller det tilknyttede foretaket eller den felleskontrollerte virksomheten), etter å ha justert for konsoliderings- og egenkapitaljusteringer og for virkningene av virksomhetssammenslutningen der foretaket overtok datterforetaket. På samme måte skal et morforetak som blir førstegangsbruker for sitt separate finansregnskap på et tidligere eller senere tidspunkt enn for sitt konsernregnskap, måle sine eiendeler og forpliktelser til de samme beløpene i begge finansregnskapene, med unntak for konsolideringsjusteringer.

Sammensatte finansielle instrumenter

D18 IAS 32: «Finansielle instrumenter — presentasjon» krever at et foretak fra starten av deler opp et sammensatt finansielt instrument i separate forpliktelses- og egenkapitaldeler. Dersom forpliktelsesdelen ikke lenger er utestående, innebærer en tilbakevirkende anvendelse av IAS 32 at to deler av egenkapitalen skilles ut. Den første delen er i opptjent egenkapital, og representerer kumulativ samlet rente påløpt på forpliktelsesdelen. Den andre delen representerer den opprinnelige egenkapitaldelen. En førstegangsbruker trenger i henhold til denne standard imidlertid ikke å atskille disse to delene dersom forpliktelsesdelen ikke lenger er utestående på tidspunktet for overgang til IFRS-er.

Øremerking av tidligere innregnede finansielle instrumenter

D19 IAS 39 tillater at en finansiell eiendel ved førstegangsinnregning øremerkes som tilgjengelig for salg, eller at et finansielt instrument (forutsatt at det oppfyller visse kriterier) øremerkes som finansiell eiendel eller finansiell forpliktelse til virkelig verdi over resultatet. Til tross for dette kravet kan unntak anvendes i følgende tilfeller:

- a) Det er tillatt for et foretak å øremerke en finansiell eiendel som tilgjengelig for salg på tidspunktet for overgang til IFRS-er.
- b) Det er tillatt for et foretak på tidspunktet for overgang til IFRS-er å øremerke enhver finansiell eiendel eller finansiell forpliktelse til virkelig verdi over resultatet, forutsatt at eiendelen eller forpliktelsen på det aktuelle tidspunktet oppfyller kriteriene i nr. 9 b) i), nr. 9 b) ii) eller nr. 11A i IAS 39.

Måling av finansielle eiendelers eller finansielle forpliktelsers virkelige verdi ved førstegangsinnregning

D20 Uavhengig av kravene i nr. 7 og 9 kan et foretak anvende kravene i IAS 39 AG76 siste punktum og i AG76A enten

- a) fremadrettet på transaksjoner inngått etter 25. oktober 2002, eller
- b) fremadrettet på transaksjoner inngått etter 1. januar 2004.

Stengningsforpliktelser inkludert i anskaffelseskost for eiendom, anlegg og utstyr

D21 IFRIC 1: «Endringer i eksisterende stengnings- og rehabiliteringsforpliktelser og tilsvarende forpliktelser» krever nærmere spesifiserte endringer i stengnings- og rehabiliteringsforpliktelser eller tilsvarende forpliktelser som skal legges til eller trekkes fra anskaffelseskost for den tilknyttede eiendelen, og eiendelens justerte avskrivbare beløp blir deretter avskrevet framover over eiendelens gjenværende utnyttbare levetid. Det kreves ikke at en førstegangsbruker etterkommer disse kravene for endringer i slike forpliktelser som skjedde før tidspunktet for overgang til IFRS-er. Dersom en førstegangsbruker benytter seg av dette unntaket, skal førstegangsbrukeren

- a) måle forpliktelsen på tidspunktet for overgang til IFRS-ene i samsvar med IAS 37,
- b) estimere, i den utstrekning forpliktelsen faller inn under virkeområdet for IFRIC 1, det beløpet som ville vært inkludert i anskaffelseskost for den tilknyttede eiendelen da forpliktelsen oppstod første gang, ved å diskontere forpliktelsen til dette tidspunktet ved å benytte det best mulige estimatet for de(n) historiske risikojusterte diskonteringsrenten(e) som ville vært gjeldende for denne forpliktelsen over den mellomliggende perioden, og
- c) beregne den akkumulerte avskrivningen for dette beløpet på tidspunktet for overgang til IFRS-er, på grunnlag av det gjeldende estimatet av eiendelens utnyttbare levetid og ved hjelp av det avskrivningsprinsippet som foretaket har vedtatt i henhold til IFRS-ene.

Finansielle eiendeler eller immaterielle eiendeler som regnskapsføres i samsvar med IFRIC 12

D22 En førstegangsbruker kan anvende overgangsbestemmelsene i IFRIC 12.

Låneutgifter

D23 En førstegangsbruker kan anvende overgangsbestemmelsene fastsatt i nr. 27 og 28 i IAS 23 (revidert i 2007). I disse numrene skal henvisninger til ikrafttredelsestidspunktet forstås som 1. juli 2009 eller tidspunktet for overgang til IFRS-er, avhengig av hvilket tidspunkt som inntreffer senest.

*Vedlegg E***Kortsiktige unntak fra IFRS-er**

Dette vedlegg er en integrert del av denne IFRS.

[Dette vedlegg er reservert for mulige framtidige kortsiktige unntak].