

Commission Regulation (EC) No 707/2004 of 6 April 2004 amending Regulation (EC) No 1725/2003 adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council

KOMMISJONSFORORDNING (EF) nr. 707/2004

av 6. april 2004

om endring av forordning (EF) nr. 1725/2003 om vedtakelse av visse internasjonale regnskapsstandarder i samsvar med europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002

KOMMISJONEN FOR DE EUROPEISKE FELLESSKAP —

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) 29. september 2003 vedtok Kommisjonen forordning (EF) nr. 1725/2003⁽²⁾, som godkjenner tolkningene vedtatt av Den faste tolkningskomité (SIC). En av disse tolkningene er SIC-8: «Førstegangsanvendelse av IAS som hovedgrunnlag for regnskapsføring». I samsvar med denne tolkning skal et foretak, når de internasjonale regnskapsstandardene første gang anvendes fullt ut som hovedgrunnlag for regnskapsføring, utarbeide og presentere sitt finansregnskap som om regnskapet alltid hadde vært utarbeidet i samsvar med de standarder og tolkninger som var gjeldende på tidspunktet for førstegangsanvendelse. Derfor kreves det tilbakevirkende anvendelse innenfor de fleste regnskapsområder.
- 2) For å lette overgangen til internasjonale regnskapsstandarder og internasjonale standarder for finansiell rapportering (IAS/IFRS) vedtok IASB (International Accounting Standards Board) 19. juni 2003 at SIC-8 erstattes med IFRS 1: «Førstegangsanvendelse av internasjonale standarder for finansiell rapportering». I samsvar med IFRS 1 skal et foretak som anvender internasjonale regnskapsstandarder første gang, overholde samtlige standarder og tolkninger som var gjeldende på tidspunktet for førstegangsanvendelse. På samme måte som SIC-8 krever også IFRS 1 tilbakevirkende anvendelse på de fleste regnskapsområder. IFRS 1 tillater imidlertid at det på særskilte områder gis begrensede unntak fra dette kravet av praktiske grunner, eller dersom utgiftene som pådras i forbindelse med overholdelse av standardene, sannsynligvis vil være større enn fordelene for finansregnskapets brukere.
- 3) Med IFRS 1 bør det være mulig å oppnå sammenlignbarhet over tid, både mellom finansregnskap som utarbeides i samsvar med IFRS av en førstegangsbruker, og mellom finansregnskapet til forskjellige foretak som anvender IFRS første gang på et gitt tidspunkt, fordi både aktuelle tall og sammenligningstall bygger på den samme standardserien som var gjeldende da IAS ble anvendt første gang. Sammenlignbarhet mellom førstegangsbrukere og foretak som allerede anvender IFRS, kommer imidlertid

⁽¹⁾ EFT L 243 av 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ EUT L 261 av 13.10.2003, s. 1.

i annen rekke ettersom antallet førstegangsbrukere i 2005 vil være langt høyere enn de 200-300 EU-foretakene som allerede anvender IAS/IFRS.

- 4) Samråd med tekniske sakkyndige på området bekrefter at den aktuelle internasjonale standard for finansiell rapportering oppfyller kriteriene for vedtakelse fastsatt i artikkel 3 i forordning (EF) nr. 1606/2002, særlig kravet om at den skal være i den europeiske offentlighetens interesse.
- 5) Forordning (EF) nr. 1725/2003 bør derfor endres.
- 6) Tiltakene fastsatt i denne forordning er i samsvar med uttalelse fra Komiteen for regnskapsregulering —

VEDTATT DENNE FORORDNING:

Artikkel 1

I vedlegget til forordning (EF) nr. 1725/2003 erstattes SIC-8: «Førstegangsanvendelse av IAS som hovedgrunnlag for regnskapsføring» med teksten i vedlegget til denne forordning.

Artikkel 2

Denne forordning trer i kraft den 20. 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, 6. april 2004.

For Kommisjonen

Frederik BOLKESTEIN

Medlem av Kommisjonen

VEDLEGG

«IFRS 1 — Førstegangsanvendelse av internasjonale standarder for finansiell rapportering

IFRS 1: «Førstegangsanvendelse av internasjonale standarder for finansiell rapportering» er fastsatt i nr. 1–47 og vedlegg A–C. Alle numrene har like stor gyldighet. Numre i uthevet skrift angir hovedprinsippene. Begreper definert i vedlegg A står i kursiv første gang de forekommer i standarden. Definisjoner av andre begreper finnes i «Ordlister for internasjonale standarder for finansiell rapportering». IFRS 1 skal leses i sammenheng med standardens formål og «Grunnlag for konklusjoner», «Forord til internasjonale standarder for finansiell rapportering» og «Ramme for utarbeiding og presentasjon av finansregnskap». Disse gir et grunnlag for å velge og anvende regnskapsprinsipper i fravær av en eksplisitt veiledning.

INNLEDNING

Grunner for publisering av IFRS 1

- IN1. Denne internasjonale standard for finansiell rapportering erstatter SIC-8: «Førstegangsanvendelse av IAS som hovedgrunnlag for regnskapsføring». Styret har utarbeidet denne standard for å ta opp følgende spørsmål:
- a) Enkelte aspekter ved kravet i SIC-8 om full tilbakevirkende anvendelse medførte kostnader som oversteg den sannsynlige nytten for brukere av finansregnskap. Videre, og selv om SIC-8 ikke krevde tilbakevirkende anvendelse der dette ikke ville være praktisk mulig, gav den ingen forklaring på hvorvidt en førstegangsbruker skal tolke «ikke praktisk mulig» som en stor eller en liten hindring, og den angav heller ikke noen spesiell regnskapsmessig behandling i tilfeller der dette ikke er praktisk mulig.
 - b) SIC-8 kunne kreve at en førstegangsbruker skulle anvende to forskjellige versjoner av en standard dersom en ny versjon ble innført i løpet av de regnskapsperiodene som var omfattet av det aktuelle foretakets første finansregnskap utarbeidet i henhold til internasjonale regnskapsstandarder, og den nye versjonen forbød tilbakevirkende anvendelse.
 - c) SIC-8 angav ikke tilstrekkelig tydelig hvorvidt en førstegangsbruker skal benytte senere kunnskap ved anvendelse av innregnings- og målingsavgjørelser med tilbakevirkende kraft.
 - d) Det har vært en viss tvil om hvordan SIC-8 og de særlige overgangsbestemmelsene i de enkelte standardene påvirker hverandre.

Hovedtrekk ved IFRS 1

- IN2. IFRS 1 kommer til anvendelse når et foretak første gang anvender IFRS ved at den gir en eksplisitt og uforbeholden erklæring om overensstemmelse med de nevnte standardene.
- IN3. Generelt krever IFRS 1 at et foretak skal opptre i overensstemmelse med hver enkelt IFRS-standard som er trådt i kraft på rapporteringstidspunktet for foretakets første IFRS-finansregnskap. IFRS 1 krever særlig at et foretak gjør følgende i den IFRS-åpningsbalanse som foretaket utarbeider som utgangspunkt for sin regnskapsføring i henhold til IFRS:
- a) innregner alle eiendeler og forpliktelser som IFRS krever innregnet,
 - b) ikke innregner poster som eiendeler eller forpliktelser dersom IFRS ikke tillater slik innregning,
 - c) omklassifiserer 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, og
 - d) anvender IFRS ved måling av alle innregnede eiendeler og forpliktelser.
- IN4. IFRS 1 tillater begrensede unntak fra disse kravene på særlige områder der kostnadene ved å etterleve kravene sannsynligvis vil overstige nytten for brukere av finansregnskap. IFRS 1 forbyr også tilbakevirkende anvendelse av IFRS på enkelte områder, særlig i tilfeller der tilbakevirkende anvendelse ville kreve skjønn fra ledelsens side om tidligere forhold etter at utfallet av en bestemt transaksjon allerede er kjent.
- IN5. IFRS 1 krever opplysninger som forklarer hvordan overgangen fra tidligere nasjonale regnskapsprinsipper til IFRS har påvirket foretakets rapporterte finansielle stilling, finansielle inntjening og kontantstrømmer.
- IN6. Det kreves at et foretak anvender IFRS 1 dersom foretakets første finansregnskap i henhold til IFRS omfatter en periode som begynner 1. januar 2004 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

Endringer i forhold til tidligere krav

- IN7. På samme måte som SIC-8, krever IFRS 1 tilbakevirkende anvendelse på de fleste områder. Til forskjell fra SIC-8
- a) omfatter IFRS 1 spesifikke unntak for å unngå kostnader som med sannsynlighet vil overstige nytten for brukere av finansregnskap, samt et lite antall andre unntak som har praktiske årsaker,
 - b) gjør IFRS 1 det klart at et foretak skal anvende den siste versjonen av IFRS,
 - c) klargjør IFRS 1 forholdet mellom estimater i henhold til IFRS for en førstegangsbruker, og de estimatene som førstegangsbrukeren gjorde for samme dag i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper,

- d) angir IFRS 1 at overgangsbestemmelsene i andre IFRS-standarder ikke kommer til anvendelse for en førstegangsbruker,
- e) krever IFRS 1 bedre opplysninger om overgangen til IFRS.

INTERNASJONAL STANDARD FOR FINANSIELL RAPPORTERING 1

Førstegangsanvendelse av internasjonale standarder for finansiell rapportering

FORMÅL

1. Formålet med IFRS 1 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 henhold til *internasjonale standarder for finansiell rapportering (IFRS)*, og
 - c) kan framskaffes uten at kostnadene overstiger nytten for brukere.

VIRKEOMRÅDE

2. Et foretak skal anvende denne standard på
 - a) sitt første IFRS-finansregnskap, og
 - b) alle eventuelle delårsrapporter som det presenterer i henhold til 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 ved å gi en eksplisitt og uforbeholden erklæring om at finansregnskapet er i overensstemmelse med IFRS. Finansregnskap i henhold til IFRS 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 overensstemmelse med IFRS,
 - ii) i alle henseender i overensstemmelse med IFRS, bortsett fra at finansregnskapet ikke inneholdt en eksplisitt og uforbeholden erklæring om at det er i overensstemmelse med IFRS,
 - iii) med en eksplisitt erklæring om overensstemmelse med noen, men ikke alle IFRS-standarder,

- iv) i henhold til nasjonale krav som ikke er i overensstemmelse med IFRS, men der det er benyttet enkeltstående IFRS-standarder 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,
- b) har utarbeidet finansregnskap i henhold til IFRS 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 for konsolideringsformål, uten å utarbeide et fullstendig sett av finansregnskaper slik det er definert i IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap», eller
 - d) ikke har presentert finansregnskap for tidligere regnskapsperioder.
4. Denne standard kommer til anvendelse når et foretak første gang anvender IFRS. 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 disse samt et annet sett av finansregnskaper som inneholdt en eksplisitt og uforbeholden erklæring om overensstemmelse med IFRS,
 - b) har presentert finansregnskap foregående år i henhold til nasjonale krav, og dette finansregnskapet inneholdt en eksplisitt og uforbeholden erklæring om overensstemmelse med IFRS, eller
 - c) har presentert finansregnskap foregående år som inneholdt en eksplisitt og uforbeholden erklæring om overensstemmelse med IFRS, 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. Slike endringer er underlagt
- a) krav vedrørende endringer i regnskapsprinsipper i IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper», og
 - b) særlige overgangsbestemmelser i andre IFRS-standarder.

INNREGNING OG MÅLING

IFRS-åpningsbalanse

6. Et foretak skal utarbeide en *IFRS-åpningsbalanse* på tidspunktet for overgang til IFRS. Dette er utgangspunktet for foretakets regnskapsføring i henhold til IFRS. Det kreves ikke at et foretak presenterer sin IFRS-åpningsbalanse i sitt første IFRS-finansregnskap.

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 overensstemmelse med alle IFRS-standarder som er trådt i kraft på rapporteringstidspunktet for foretakets første IFRS-finansregnskap, bortsett fra i de tilfeller som framgår av nr. 13–34.

8. Et foretak skal ikke anvende ulike versjoner av IFRS som har vært i kraft tidligere. Et foretak kan anvende en ny IFRS-standard som ennå ikke er påbudt dersom standarden tillater tidligere anvendelse.

Eksempel: Konsistent anvendelse av de nyeste versjonene av IFRS

BAKGRUNN

Rapporteringstidspunkt for foretak As første IFRS-finansregnskap er 31. desember 2005. Foretak A bestemmer at i dette finansregnskapet skal det bare presenteres sammenligningsinformasjon for ett år (se nr. 36). Foretakets tidspunkt for overgang til IFRS er derfor ved igangsetting av foretakets aktiviteter 1. januar 2004 (eller tilsvarende ved avslutningen av foretakets aktiviteter 31. desember 2003). Foretak A presenterte den 31. desember hvert år og fram til og med 31. desember 2004 sitt finansregnskap i henhold til sine *tidligere nasjonale regnskapsprinsipper*.

ANVENDELSE AV KRAV

Det kreves at foretak A anvender de IFRS-standarder som er i kraft for perioder som avsluttes 31. desember 2005 ved

- a) utarbeidelse av foretakets IFRS-åpningsbalanse 1. januar 2004, og
- b) utarbeidelse og presentasjon av foretakets balanse 31. desember 2005 (herunder sammenligningstall for 2004), resultatregnskap, oppstilling av endringer i egenkapital og kontantstrømoppstilling for året fram til 31. desember 2005 (herunder sammenligningstall for 2004) og opplysninger (herunder sammenligningsinformasjon for 2004).

Dersom en ny IFRS-standard 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-standarder kommer til anvendelse på endringer i regnskapsprinsipper foretatt av et foretak som allerede benytter IFRS. De kommer ikke til anvendelse for en *førstegangsbrukers* overgang til IFRS, bortsett fra slik det er angitt i nr. 27–30.
10. Bortsett fra i de tilfeller som er beskrevet i nr. 13–34, skal et foretak i sin IFRS-åpningsbalanse
- a) innregne alle eiendeler og forpliktelser som IFRS krever innregnet,
 - b) ikke innregne poster som eiendeler eller forpliktelser dersom IFRS ikke tillater slik innregning,

- c) omklassifisere poster som foretaket har innregnet i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper som én type eiendel, forpliktelsesdel eller bestanddel av egenkapitalen, men som er en annen type eiendel, forpliktelse eller bestanddel av egenkapitalen i henhold til IFRS, og
 - d) anvende IFRS ved måling av alle innregnede eiendeler og forpliktelser.
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. Et foretak skal derfor innregne disse justeringene direkte i opptjent egenkapital (eller eventuelt i en annen egenkapitalkategori) på tidspunktet for overgang til IFRS.
12. Denne standard oppstiller to kategorier av unntak fra prinsippet om at et foretaks IFRS-åpningsbalanse skal være i overensstemmelse med hver enkelt standard:
- a) Nr. 13–25 gir unntak fra enkelte krav i andre IFRS-standarder.
 - b) Nr. 26–34 forbyr tilbakevirkende anvendelse av enkelte bestemmelser i andre IFRS-standarder.

Unntak fra andre IFRS-standarder

13. Et foretak kan velge å benytte ett eller flere av følgende unntak:
- a) virksomhetssammenslutninger (nr. 15),
 - b) *virkelig verdi* eller verdiregulering som *estimert anskaffelseskost* (nr. 16–19),
 - c) ytelser til ansatte (nr. 20),
 - d) kumulative omregningsforskjeller (nr. 21 og 22),
 - e) sammensatte finansielle instrumenter (nr. 23), og
 - f) eiendeler og forpliktelser i datterforetak, tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet (nr. 24 og nr. 25).

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

14. Noen unntak nedenfor viser til *virkelig verdi*. IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» forklarer hvordan den virkelige verdien av identifiserbare eiendeler og forpliktelser anskaffet i en virksomhetssammenslutning skal fastsettes. Et foretak skal anvende disse forklaringene ved fastsettelse av virkelige verdier i henhold til denne standard, med mindre en annen IFRS-standard inneholder mer spesifikk veiledning om 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.

Virksomhetssammenslutninger

15. Et foretak skal anvende kravene i vedlegg B på virksomhetssammenslutninger som foretaket har innregnet før tidspunktet for overgang til IFRS.

Virkelig verdi eller verdiregulering som estimert anskaffelseskost

16. Et foretak kan velge å måle en enhet av eiendom, anlegg og utstyr på tidspunktet for overgang til IFRS til enhetens virkelige verdi, og benytte denne virkelige verdien som estimert anskaffelseskost på dette tidspunkt.
17. 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 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, justert for å gjenspeile for eksempel endringer i en generell eller spesifikk prisindeks.
18. Alternativene i nr. 16 og 17 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: «Immaterielle eiendeler» (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.

19. 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, så som privatisering eller første gang de børsnoteres. Foretaket kan benytte slike hendelsesdrevne målinger av virkelig verdi som estimert anskaffelseskost for IFRS på tidspunktet for denne målingen.

Ytelser til ansatte

20. I henhold til IAS 19: «Ytelser til ansatte» kan et foretak velge å benytte en «korridor metode» som lar enkelte aktuarielle gevinster og tap være uinnregnet. Tilbakevirkende anvendelse av denne metoden krever at et foretak skiller de kumulative aktuarielle gevinstene og tapene fra pensjonsordningens begynnelse og fram til tidspunktet for overgang til IFRS i en innregnet og en uinnregnet del. En førstegangsbruker kan imidlertid velge å innregne alle kumulative aktuarielle gevinster

og tap på tidspunktet for overgang til IFRS, selv om den benytter «korridormetoden» for senere aktuarielle gevinster og tap. Dersom en førstegangsbruker benytter dette alternativet, skal det anvendes på alle pensjonsordninger.

Kumulative omregningsforskjeller

21. IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer» krever at et foretak
 - a) klassifiserer enkelte omregningsforskjeller som en separat bestanddel av egenkapitalen, og
 - b) ved avhending av en utenlandsk virksomhet overfører den kumulative omregningsforskjellen for den utenlandske virksomheten (eventuelt medregnet gevinster og tap på tilknyttet sikring) til resultatregnskapet som en del av gevinsten eller tapet ved avhendingen.

22. Det kreves imidlertid ikke at en førstegangsbruker skal etterkomme kravene for kumulative omregningsforskjeller som forelå på tidspunktet for overgang til IFRS. 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, og
 - b) gevinsten eller tapet på en senere avhending av en utenlandsk virksomhet skal utelukke omregningsforskjeller som oppstod før tidspunktet for overgang til IFRS, og skal ta med senere omregningsforskjeller.

Sammensatte finansielle instrumenter

23. IAS 32: «Finansielle instrumenter – opplysninger og 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 IFRS 1 imidlertid ikke å atskille disse to delene dersom forpliktelsesdelen ikke lenger er utestående på tidspunktet for overgang til IFRS.

Eiendeler og forpliktelser i datterforetak, tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet

24. Dersom et datterforetak er førstegangsbruker på et senere tidspunkt enn dets morforetak, skal datterforetaket i sitt separate finansregnskap måle foretakets eiendeler og forpliktelser til enten
 - a) de balanseførte verdiene som ville blitt tatt med i morforetakets konsernregnskap, basert på tidspunktet da morforetaket gikk over til IFRS, dersom ingen justeringer var blitt foretatt for konsolideringsprinsipper og for virkningene av virksomhetssammenslutningen der morforetaket overtok datterforetaket, eller

- b) de balanseførte verdiene som ellers kreves av denne standard, basert på tidspunktet da datterforetaket gikk over til IFRS. 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,
 - ii) når regnskapsprinsippene som ble benyttet i datterforetakets finansregnskap, er forskjellige fra prinsippene i konsernregnskapet. Datterforetaket kan for eksempel benytte anbefalt metode i IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr», mens konsernet kan benytte tillatte alternativ metode.

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

25. Dersom et foretak er førstegangsbruker på et senere tidspunkt enn foretakets datterforetak (eller tilknyttede foretak eller felleskontrollert virksomhet), skal foretaket i sitt konsernregnskap måle eiendelene og forpliktelsene til datterforetaket (eller det tilknyttede foretaket eller den felleskontrollert virksomheten) til den samme balanseførte verdi som i det separate finansregnskapet til datterforetaket (eller det tilknyttede foretaket eller den felleskontrollert 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 er 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, unntatt for konsolideringsjusteringer.

Unntak fra tilbakevirkende anvendelse av andre IFRS-standarder

26. Denne standard forbyr tilbakevirkende anvendelse av enkelte aspekter ved andre IFRS-standarder som gjelder
- a) fraregning av finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser (nr. 27),
 - b) regnskapsføring av sikring (nr. 28–30), og
 - c) estimer (nr. 31–34).

Fraregning av finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser

27. En førstegangsbruker skal anvende fraregningskravene i IAS 39: «Finansielle instrumenter – innregning og måling» fra og med ikrafttredelsesdagen for IAS 39. Med andre ord, en førstegangsbruker som har fraregnet finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelser i henhold til sine tidligere nasjonale regnskapsprinsipper i et regnskapsår som begynner før 1. januar 2001, skal ikke innregne disse eiendelene og forpliktelsene i henhold til IFRS (med mindre de oppfyller kravene til innregning som resultat av en senere transaksjon eller hendelse). En førstegangsbruker skal imidlertid

- a) innregne alle derivater og andre interesser, for eksempel betjeningsrettigheter eller –forpliktelser som er beholdt etter fraregningstransaksjonen og som fremdeles fantes på tidspunktet for overgang til IFRS, og
- b) konsolidere alle enheter for særskilte formål (Special Purpose Entities - SPE) som den kontrollerer på tidspunktet for overgang til IFRS, selv disse enhetene fantes før tidspunktet for overgang til IFRS eller innehar finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelser som ble fraregnet i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper.

Regnskapsføring av sikring

28. Slik det kreves av IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling» skal et foretak på tidspunktet for overgang til IFRS
- 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.
29. Et foretak skal i sin IFRS-åpningsbalanse ikke gjenspeile et sikringsforhold av en type som ikke kvalifiserer til regnskapsføring av sikring 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 har angitt en nettoposisjon som en sikret post i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper, kan den angi en enkeltpost innenfor nettoposisjonen som en sikret post i henhold til IFRS, forutsatt at den ikke gjør dette senere enn på tidspunktet for overgang til IFRS.
30. Et foretak skal anvende overgangsbestemmelsene i IAS 39 på alle andre sikringsforhold som forelå på tidspunktet for overgang til IFRS.

Estimater

31. **Et foretaks estimater i henhold til IFRS på tidspunktet for overgang til IFRS skal være i overensstemmelse 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.**
32. Et foretak kan motta opplysninger etter tidspunktet for overgang til IFRS om estimater som det hadde foretatt i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper. I henhold til nr. 31 skal et foretak behandle mottak av slike opplysninger på samme måte som hendelser etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til i henhold til IAS 10: «Hendelser etter balansedagen». Et eksempel på dette er at et foretaks tidspunkt for overgang til IFRS er 1. januar 2004, og nye opplysninger av 15. juli 2004 krever endring av et estimat foretatt 31. desember 2003 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 sitt resultatregnskap (eller eventuelle andre endringer i egenkapitalen) for året som ble avsluttet 31. desember 2004.

33. Et foretak kan ha behov for å foreta estimater i henhold til IFRS på tidspunktet for overgang til IFRS 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 gjenspeile forhold som forelå på tidspunktet for overgang til IFRS. Særlig skal estimater på tidspunktet for overgang til IFRS for markedspriser, rentesatser eller valutakurser gjenspeile markedsforholdene på dette tidspunktet.
34. Nr. 31–33 kommer til anvendelse på IFRS-åpningsbalansen. De kommer også til anvendelse på en sammenlignbar periode presentert i et foretaks første IFRS-finansregnskap, der henvisningene til tidspunktet for overgang til IFRS blir erstattet med henvisninger til avslutningen av den sammenlignbare perioden.

PRESENTASJON OG OPPLYSNINGER

35. IFRS 1 inneholder ingen unntak fra kravene til presentasjon og opplysninger i andre IFRS-standarder.

Sammenligningsinformasjon

36. For å være i overensstemmelse med IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap» skal et foretaks første IFRS-finansregnskap inneholde minst ett års sammenligningsinformasjon i henhold til IFRS.
37. Enkelte foretak presenterer historiske sammendrag av utvalgte data for perioder forut for den første perioden der de presenterer fullstendig sammenligningsinformasjon i henhold til IFRS. IFRS 1 krever ikke slike sammendrag for at den skal være i overensstemmelse med kravene til innregning og måling i IFRS. Videre presenterer enkelte foretak sammenligningsinformasjon i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper, samt den sammenligningsinformasjonen som krevdes 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, og
 - b) opplyse om arten av de viktigste justeringene som ville ha ført til overensstemmelse med IFRS. Et foretak trenger ikke kvantifisere disse justeringene.

Forklaring på overgang til IFRS

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

Avstemminger

39. For å være i overensstemmelse med nr. 38 skal et foretaks første IFRS-finansregnskap inneholde
- a) avstemminger av foretakets egenkapital rapportert i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper mot foretakets egenkapital i henhold til IFRS for begge de følgende tidspunkter:
 - i) tidspunktet for overgang til IFRS, og
 - ii) slutten på den siste perioden som ble presentert i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper i foretakets siste årsregnskap,
 - b) en avstemming av foretakets resultat rapportert i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper for den siste perioden i foretakets siste årsregnskap mot dens resultat i henhold til IFRS for den samme perioden, og
 - c) dersom foretaket første gang har innregnet eller reversert eventuelle tap ved verdifall ved utarbeidelsen 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 IFRS.
40. De avstemmingene som kreves av nr. 39 bokstav a) og b), skal inneholde tilstrekkelige detaljer til at brukere settes i stand til å forstå de vesentligste justeringene i balansen og resultatregnskapet. Dersom et foretak presenterte en kontantstrømoppstilling i henhold til sine tidligere nasjonale regnskapsprinsipper, skal det også forklare de vesentligste justeringene av kontantstrømoppstillingen.
41. Dersom et foretak blir oppmerksom på feil som er gjort i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper, skal avstemmingen som kreves av nr. 39 bokstav a) og b), skille ut opprettingen av disse feilene fra endringer i regnskapsprinsipper.
42. IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper» omhandler ikke endringer i regnskapsprinsipper som skjer når et foretak anvender IFRS første gang. Derfor gjelder ikke kravene i IAS 8 om opplysninger om endringer i regnskapsprinsipper for et foretaks første IFRS-finansregnskap.
43. Dersom et foretak ikke har presentert noe finansregnskap for tidligere perioder, skal foretakets første IFRS-finansregnskap opplyse om dette.

Bruk av virkelig verdi som estimert anskaffelseskost

44. 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 nr. 16 og 18), skal foretakets IFRS-finansregnskap for hver post i IFRS-åpningsbalansen opplyse om
- a) det samlede beløpet for disse virkelige verdiene, og

- b) de samlede justeringene av de balanseførte verdiene som var rapportert i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper.

Delårsrapporter

45. Dersom et foretak presenterer en delårsrapport i henhold til IAS 34: «Delårsrapportering» for en del av perioden som omfattes av foretakets første IFRS-finansregnskap, skal foretaket, for å være i overensstemmelse med nr. 38, oppfylle følgende krav i tillegg til kravene i IAS 34:
- a) hver slik delårsrapport skal, dersom foretaket presenterte en delårsrapport for den sammenlignbare delårsperioden i det umiddelbart foregående regnskapsåret, inneholde avstemminger av
 - i) foretakets egenkapital i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper ved avslutningen av den sammenlignbare delårsperioden mot foretakets egenkapital i henhold til IFRS på dette tidspunktet, og
 - ii) foretakets resultat i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper for den sammenlignbare delårsperioden (inneværende og år-til-dato) mot foretakets resultat i henhold til IFRS for denne perioden.
 - b) 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. 39 bokstav a) og b) (supplert av de detaljopplysningene som kreves av nr. 40 og 41), eller en krysshenvisning til et annet offentliggjort dokument som inneholder disse avstemmingene.
46. 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 dette foretakets delårsrapport gi disse opplysningene, eller inneholde en krysshenvisning til et annet offentliggjort dokument som inneholder disse opplysningene.

IKRAFTTREDELSE

47. Et foretak skal anvende IFRS 1 dersom foretakets første IFRS-finansregnskap omfatter en periode som begynner 1. januar 2004 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom et foretaks første IFRS-finansregnskap gjelder for en periode som begynner før 1. januar 2004, og foretaket anvender IFRS 1 istedenfor SIC-8: «Førstegangsanvendelse av IAS som hovedgrunnlag for regnskapsføring», skal det opplyse om dette.

Vedlegg A

Definisjoner

Dette vedlegg er en integrert del av IFRS 1.

| | |
|--|--|
| «Tidspunkt for overgang til IFRS» | Begynnelsen av den tidligste perioden der et foretak presenterer fullstendig sammenligningsinformasjon i henhold til IFRS 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 innfris til i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte, frivillige parter. |
| «Første IFRS-finansregnskap» | Det første årsregnskapet der et foretak anvender internasjonale standarder for finansiell rapportering (IFRS) ved å gi en eksplisitt og uforbeholden erklæring om overensstemmelse med disse standardene. |
| «Førstegangsbruker» | Et foretak som presenterer sitt første IFRS-finansregnskap. |
| «Internasjonale standarder for finansiell rapportering (IFRS)» | Standarder og tolkninger vedtatt av Styret for internasjonale regnskapsstandarder (IASB). 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 tidligere, av Den faste tolkningskomité (SIC), og vedtatt av IASB. |
| «IFRS-åpningsbalanse» | Et foretaks åpningsbalanse (offentliggjort eller ikke offentliggjort) på tidspunktet for overgang til IFRS. |
| «Tidligere nasjonale regnskapsprinsipper» | Grunnlaget for regnskapsføring som en førstegangsbruker benyttet umiddelbart før anvendelse av IFRS. |
| «Rapporteringstidspunkt» | Avslutningen av den seneste perioden som omfattes av finansregnskapet eller av en delårsrapport. |

Vedlegg B

Virksomhetssammenslutninger

Dette vedlegg er en integrert del av IFRS 1.

- B1. En førstegangsbruker kan velge ikke å anvende IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» med tilbakevirkende kraft på tidligere virksomhetssammenslutninger (virksomhetssammenslutninger som skjedde før tidspunktet for overgang til IFRS). Men dersom en førstegangsbruker omregner en virksomhetssammenslutning slik at den blir i overensstemmelse med IAS 22, skal alle senere virksomhetssammenslutninger omregnes. En førstegangsbruker som velger å omregne en virksomhetssammenslutning som fant sted 30. juni 2002, skal for eksempel omregne alle virksomhetssammenslutninger som fant sted mellom 30. juni 2002 og tidspunktet for overgang til IFRS.
- B2. Dersom en førstegangsbruker ikke anvender IAS 22 med tilbakevirkende kraft på en tidligere virksomhetssammenslutning, får dette følgende konsekvenser for virksomhetssammenslutningen:
- a) Førstegangsbrukeren skal beholde den samme klassifiseringen (som en overtakelse foretatt av den juridiske overtakeren, en omvendt overtakelse foretatt av det juridisk overtatte foretaket eller en sammenslåing av andeler) som i sitt forrige finansregnskap i henhold til nasjonale regnskapsprinsipper.
 - b) Førstegangsbrukeren skal på tidspunktet for overgang til IFRS innregne alle eiendeler og forpliktelser som ble anskaffet eller pådratt i en tidligere virksomhetssammenslutning, bortsett fra
 - i) enkelte finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser som er fraregnet i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper (se nr. 27), og
 - ii) eiendeler, herunder goodwill, og forpliktelser som ikke ble innregnet i overtakers konsernregnskap i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper, og som heller ikke ville kvalifisere til innregning i henhold til IFRS i det overtatte foretakets separate balanse (se nr. B2 bokstav f)–i)).

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 nr. B2 bokstav g) i)).
 - c) 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. Førstegangsbrukeren skal regnskapsføre endringer som følger av dette på følgende måte:
 - i) Førstegangsbrukeren kan ha klassifisert en tidligere virksomhetssammenslutning som en overtakelse, og innregnet som

immateriell eiendel 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 minoritetsinteresser) som en del av goodwill (med mindre goodwill er trukket direkte fra egenkapitalen i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper, se nr. B2 bokstav g) i) og B2 bokstav i)).

- ii) Førstegangsbrukeren skal innregne alle andre endringer som følger av dette i opptjent egenkapital⁽¹⁾.
- d) IFRS 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 overtatt eller pådratt i 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.
- e) Umiddelbart etter virksomhetssammenslutningen skal balanseført verdi i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper av anskaffede eiendeler og pådratte forpliktelser i denne virksomhetssammenslutningen, være deres estimerte anskaffelseskost på det aktuelle tidspunktet i henhold til IFRS. Dersom IFRS 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 anskaffet eiendel eller en pådratt forpliktelse i en tidligere virksomhetssammenslutning ikke ble innregnet i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper, har den ikke en estimert anskaffelseskost lik null i IFRS-åpningsbalansen. Overtakeren skal i stedet innregne og måle denne i sitt konsernregnskap på det grunnlag som IFRS ville kreve i det overtatte foretakets separate balanse. Dette kan illustreres på følgende måte: Dersom overtaker i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper ikke hadde balanseført finansielle leieavtaler som ble overtatt i en tidligere virksomhetssammenslutning, skal overtakeren kapitalisere disse leieavtalene i sitt konsernregnskap, slik IAS 17: «Leieavtaler» ville krevd at det overtatte foretaket gjør i sin separate IFRS-balanse. 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 IAS 22, blir denne eiendelen eller forpliktelsen værende i goodwill, med mindre IFRS krever innregning av denne i det overtatte foretakets separate finansregnskap.

⁽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.

- 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, etter følgende tre justeringer:
- i) Dersom det kreves av nr. B2 bokstav c) i) foran, skal førstegangsbrukerne øke den balanseførte verdien av goodwill ved omklassifisering av en post som er innregnet som immateriell eiendel i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper. Dersom nr. B2 bokstav f) 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 minoritetsinteresser).
 - ii) En betingelse som påvirker omfanget av kjøpsvederlaget for en tidligere virksomhetssammenslutning, kan ha blitt oppfylt før tidspunktet for overgang til IFRS. Dersom det kan foretas et pålitelig estimat av den betingede justeringen, og det er sannsynlig at den vil bli betalt, skal førstegangsbrukeren justere goodwill med dette beløpet. På samme måte skal førstegangsbrukeren justere den balanseførte verdien av goodwill dersom en tidligere innregnet betinget justering ikke lenger kan måles på en pålitelig måte, eller dersom det ikke lenger er sannsynlig at den blir betalt.
 - iii) Uansett om det foreligger en indikasjon på at goodwill kan ha hatt et verdifall eller ikke, skal førstegangsbrukeren anvende IAS 36: «Verdifall på eiendeler» ved prøving av hvorvidt goodwill har vært utsatt for verdifall på tidspunktet for overgang til IFRS 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.
- h) Ingen andre justeringer skal foretas i den balanseførte verdien av goodwill på tidspunktet for overgang til IFRS. 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 separate balanse),
 - ii) for å justere tidligere avskrivning av goodwill,
 - iii) for å reversere justeringer av goodwill som IAS 22 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.
- 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 overføre slik goodwill til resultatregnskapet

dersom datterforetaket avhendes, eller dersom investeringen i datterforetaket er utsatt for et 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 ville ha krevd i datterforetakets balanse. Estimert anskaffelseskost for goodwill er lik differansen på tidspunktet for overgang til IFRS mellom
- i) morforetakets andel i disse justerte balanseførte verdiene, og
 - ii) anskaffelseskost i morforetakets separate finansregnskap på dets investering i datterforetaket.
- k) Måling av minoritetsinteresser og utsatt skatt følger av målingen av andre eiendeler og forpliktelser. Derfor vil justeringer av innregnede eiendeler og forpliktelser også påvirke minoritetsinteresser og utsatt skatt.
- B3. Unntaket for tidligere virksomhetssammenslutninger kommer også til anvendelse på tidligere overtakelser av investeringer i tilknyttede foretak og av andeler i felleskontrollert virksomhet.
- B4. Videre gjelder det tidspunktet som er valgt i nr. B1, også for alle slike overtakelser.

*Vedlegg C***Endringer i andre IFRS-standarder**

Endringene i dette vedlegg trer i kraft for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2004 eller senere. Dersom et foretak anvender IFRS 1 for en tidligere periode, trår disse endringene i kraft for den tidligere perioden.

- C1 IFRS 1 erstatter SIC-8: «Førstegangsanvendelse av IAS som hovedgrunnlag for regnskapsføring».
- C2 IFRS 1 gjør følgende endring i nr. 172 bokstav h) i IAS 39: «Finansielle instrumenter – innregning og måling»:
- «h) dersom det har funnet sted en overføring til verdipapirer, en annen overføring eller annen fraregningstransaksjon før begynnelsen av det finansielle året da denne standard anvendes første gang, skal regnskapsføringen av denne transaksjonen ikke endres med tilbakevirkende kraft for å være i overensstemmelse med kravene i denne standard. Dette unntar imidlertid ikke en avhender fra kravene om å
 - i) innregne alle derivater og andre interesser, for eksempel betjeningsrettigheter eller -forpliktelser, som er beholdt etter transaksjonen, og som kvalifiserer til innregning i henhold til denne standard eller andre IFRS-standarder, og
 - ii) konsolidere alle enheter for særskilte formål som kontrolleres av avhenderen (se SIC-12: «Konsolidering — enheter for særskilte formål»).