

KOMMISSIONENS FORORDNING (EF) Nr. 1136/2009

af 25. november 2009

om ændring af forordning (EF) nr. 1126/2008 om vedtagelse af visse internationale regnskabsstandarde i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 for så vidt angår International Financial Reporting Standard (IFRS) 1

(EØS-relevant tekst)

KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER HAR —

under henvisning til traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab,

under henvisning til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 af 19. juli 2002 om anvendelse af internationale regnskabsstandarde ⁽¹⁾, særlig artikel 3, stk. 1, og

ud fra følgende betragtninger:

- (1) Ved Kommissionens forordning (EF) nr. 1126/2008 ⁽²⁾ blev der vedtaget visse internationale standarder og fortolkningsbidrag, der eksisterede pr. 15. oktober 2008.
- (2) Den 27. november 2008 offentliggjorde International Accounting Standards Board (IASB) IFRS 1, *Førstegangsanvendelse af IFRS* (herefter benævnt »den omarbejdede IFRS 1«). Den omarbejdede IFRS 1 erstatter den nugældende IFRS 1 for at gøre det nemmere at anvende og ændre IFRS 1 i fremtiden. I den omarbejdede IFRS 1 er der fjernet visse forældede overgangsretningslinjer, og der er foretaget mindre ændringer af ordlyden. De nugældende krav er ikke ændret.
- (3) Høringen af Den Tekniske Ekspertgruppe (TEG) under European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) bekræfter, at den omarbejdede IFRS 1 opfylder de tekniske kriterier for vedtagelse som omhandlet i artikel 3, stk. 2, i forordning (EF) nr. 1606/2002. I overensstemmelse med Kommissionens afgørelse 2006/505/EF af 14. juli 2006 om oprettelse af en under-

søgelsesgruppe for rådgivning om regnskabsstandarde, som skal rådgive Kommissionen om objektiviteten og neutraliteten af udtalelser fra European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) ⁽³⁾, behandlede undersøgelsesgruppen for rådgivning om regnskabsstandarde EFRAG's udtalelse om godkendelse og meddelte Kommissionen, at den var afbalanceret og objektiv.

- (4) Forordning (EF) nr. 1126/2008 bør derfor ændres i overensstemmelse hermed.
- (5) Foranstaltningerne i denne forordning er i overensstemmelse med udtalelse fra Regnskabskontroludvalget —

UDSTEDT FØLGENDE FORORDNING:

Artikel 1

I bilaget til forordning (EF) nr. 1126/2008 erstattes IFRS 1, *Førstegangsanvendelse af IFRS* af IFRS 1, *Førstegangsanvendelse af IFRS* (omarbejdet i 2008) som angivet i bilaget til denne forordning.

Artikel 2

Virksomhederne anvender IFRS 1 som angivet i bilaget til denne forordning senest fra den dato, der indleder deres første regnskabsår efter den 31. december 2009.

Artikel 3

Denne forordning træder i kraft på tredjedagen efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende*.

Denne forordning er bindende i alle enkeltheder og gælder umiddelbart i hver medlemsstat.

Udfærdiget i Bruxelles, den 25. november 2009.

På Kommissionens vegne

Charlie McCREEVY

Medlem af Kommissionen

⁽¹⁾ EFT L 243 af 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ EUT L 320 af 29.11.2008, s. 1.

⁽³⁾ EUT L 199 af 21.7.2006, s. 33.

BILAG

INTERNATIONALE REGNSKABSSTANDARDE

IFRS 1	Førstegangsanvendelse af IFRS
--------	-------------------------------

IFRS 1**Førstegangsanvendelse af IFRS****FORMÅL**

- 1 Formålet med denne IFRS er at sikre, at en virksomheds *første IFRS-årsregnskab* samt delårsregnskabet for den del af perioden, som dækkes af årsregnskabet, indeholder oplysninger af høj kvalitet, som:
 - (a) er gennemsigtige for regnskabsbrugere og sammenlignelige over alle præsenterede perioder
 - (b) giver et passende afsæt for den regnskabsmæssige behandling i overensstemmelse med *IFRS-standarderne* og
 - (c) kan tilvejebringes, uden at omkostningerne derved overstiger fordelene.

ANVENDELSESOMRÅDE

- 2 Virksomheden skal anvende denne standard i:
 - (a) sit første IFRS-årsregnskab og
 - (b) eventuelle delårsregnskaber, som virksomheden fremlægger i overensstemmelse med IAS 34 *Præsentation af delårsregnskaber* for så vidt angår den del af perioden, som dækkes af det første IFRS-årsregnskab.
- 3 En virksomheds første IFRS-årsregnskab er det første årsregnskab, hvor virksomheden anvender IFRS ved at afgive en udtrykkelig og uforbeholden erklæring i årsregnskabet om, at årsregnskabet er aflagt i overensstemmelse med IFRS. Årsregnskaber aflagt i overensstemmelse med IFRS er virksomhedens første IFRS-årsregnskab, hvis virksomheden eksempelvis:
 - (a) aflagde sit seneste tidligere årsregnskab:
 - (i) i overensstemmelse med nationale krav, som ikke var i overensstemmelse med IFRS i alle henseender
 - (ii) i overensstemmelse med IFRS i alle henseender, bortset fra, at årsregnskabet ikke indeholdt en udtrykkelig og uforbeholden erklæring om, at det var i overensstemmelse med IFRS
 - (iii) med en udtrykkelig erklæring om, at det var i overensstemmelse med visse, men ikke alle IFRS-standarder
 - (iv) i overensstemmelse med nationale krav, som ikke var i overensstemmelse med IFRS, hvor enkelte IFRS-standarder blev anvendt til at redegøre for poster, for hvilke der ikke eksisterede nationale krav, eller
 - (v) i overensstemmelse med nationale krav med en afstemning af visse beløb i forhold til de beløb, som fastsættes i overensstemmelse med IFRS
 - (b) udarbejdede årsregnskabet i overensstemmelse med IFRS udelukkende til internt brug uden at gøre årsregnskabet tilgængeligt for virksomhedens ejere eller andre eksterne regnskabsbrugere
 - (c) udarbejdede en samlet regnskabsaflæggelse i overensstemmelse med IFRS af konsolideringsmæssige hensyn uden at udarbejde et fuldstændigt årsregnskab som defineret i IAS 1 *Præsentation af årsregnskaber* (ajourført 2007), eller
 - (d) ikke aflagde årsregnskab for tidligere perioder.
- 4 Denne IFRS er gældende, når en virksomhed begynder at anvende IFRS for første gang. Den er f.eks. ikke gældende, når en virksomhed:
 - (a) ophører med at aflægge årsregnskab i overensstemmelse med nationale krav, hvor virksomheden tidligere har aflagt årsregnskabet sammen med et andet årsregnskab, som indeholdt en udtrykkelig og uforbeholden erklæring om overensstemmelse med IFRS
 - (b) aflagde sidste års årsregnskab i overensstemmelse med nationale krav, og dette årsregnskab indeholdt en udtrykkelig og uforbeholden erklæring om overensstemmelse med IFRS, eller
 - (c) aflagde sidste års årsregnskab med en udtrykkelig og uforbeholden erklæring om, at årsregnskabet var i overensstemmelse med IFRS på trods af en revisionspåtegning med forbehold, for så vidt angik dette årsregnskab.

- 5 Denne IFRS gælder ikke for ændringer i anvendt regnskabspraksis, som foretages af en virksomhed, der allerede anvender IFRS. Sådanne ændringer vedrører:

- (a) krav om ændringer i anvendt regnskabspraksis i IAS 8 *Anvendt regnskabspraksis, ændringer i regnskabsmæssige skøn og fejl* og
- (b) særlige overgangskrav i andre IFRS-standarder.

INDREGNING OG MÅLING

IFRS-åbningsopgørelse af finansiell stilling

- 6 En virksomhed skal udarbejde og præsentere en *IFRS-åbningsopgørelse af finansiell stilling* på tidspunktet for overgangen til IFRS. Den danner udgangspunkt for den regnskabsmæssige behandling i overensstemmelse med IFRS.

Regnskabspraksis

- 7 **Virksomheder skal anvende samme regnskabspraksis i IFRS-åbningsopgørelsen af finansiell stilling og for alle perioder, som præsenteres i det første IFRS-årsregnskab. Den anvendte regnskabspraksis skal være i overensstemmelse med alle IFRS-standarder, som er gældende ved afslutningen af virksomhedens første IFRS-regnskabsår, undtagen som angivet i afsnit 13–19 og Appendiks B–E.**
- 8 En virksomhed må ikke anvende forskellige udgaver af IFRS-standarder, som har været gældende på tidligere tidspunkter. En virksomhed kan anvende en ny IFRS, som endnu ikke er obligatorisk, hvis tidligere anvendelse tillades.

Eksempel: Konsekvent anvendelse af den seneste udgave af IFRS-standarderne

Baggrund

Virksomhed A's første IFRS-regnskabsår afsluttes 31. december 20X5. Virksomhed A beslutter, at sammenligningstal kun præsenteres for et enkelt år i dette årsregnskab (se afsnit 21). Derfor sker virksomhedens overgang til IFRS ved regnskabsårets begyndelse den 1. januar 20X4 (eller tilsvarende ved regnskabsårets slutning den 31. december 20X3). Virksomhed A præsenterede sit årsregnskab i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper årligt pr. den 31. december hvert år frem til og med 31. december 20X4.

Anvendelse af krav

Det kræves, at virksomhed A anvender de IFRS-standarder, som er gældende for regnskabsår, der slutter 31. december 20X5, når den:

- (a) udarbejder og præsenterer sin IFRS-åbningsopgørelse af finansiell stilling pr. 1. januar 20X4, og
- (b) udarbejder og præsenterer sin opgørelse af finansiell stilling for 31. december 20X5 (herunder sammenligningstal for 20X4), totalindkomstopgørelse, egenkapitalopgørelse og opgørelse af pengestrømme for regnskabsåret 20X5 (herunder sammenligningstal for 20X4) og andre oplysninger (herunder sammenligningstal for 20X4).

Hvis en ny IFRS-standard endnu ikke er obligatorisk, men tillader tidligere anvendelse, er det tilladt, men ikke påkrævet, for virksomhed A at anvende den pågældende IFRS-standard i det første IFRS-årsregnskab.

- 9 Overgangsbestemmelserne i de øvrige IFRS-standarder finder anvendelse på ændringer i anvendt regnskabspraksis, som foretages af en virksomhed, der allerede anvender IFRS-standarderne. De finder ikke anvendelse på overgangen til IFRS-standarderne for *virksomheder, som anvender IFRS for første gang*, jf. dog Appendiks B–E.
- 10 En virksomhed skal, jf. dog afsnit 13–19 og Appendiks B–E, i sin IFRS-åbningsopgørelse af finansiell stilling:
- (a) indregne alle aktiver og forpligtelser, som kræves indregnet i henhold til IFRS,
 - (b) ikke indregne poster som aktiver eller forpligtelser, hvis IFRS ikke tillader en sådan indregning,
 - (c) omklassificere poster, som er indregnet i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper som én type aktiv, forpligtelse eller egenkapitalelement, men som er en anden type aktiv, forpligtelse eller egenkapitalelement i overensstemmelse med IFRS, og
 - (d) anvende IFRS til måling af alle indregnede aktiver og forpligtelser.

- 11 Den regnskabspraksis, som en virksomhed anvender i sin IFRS-åbningsopgørelse af finansiell stilling, kan være forskellig fra den, som virksomheden anvendte på samme dato ved anvendelse af de tidligere regnskabsprincipper. De reguleringer, der er en følge heraf, skyldes begivenheder og transaktioner, der ligger forud for tidspunktet for overgangen til IFRS. Derfor skal en virksomhed indregne disse reguleringer direkte i det overførte resultat (eller, hvis dette er relevant, en anden egenkapitalkategori) på tidspunktet for overgangen til IFRS.
- 12 IFRS 1 indfører to kategorier af undtagelser fra princippet om, at en virksomheds IFRS-åbningsopgørelse af finansiell stilling skal være i overensstemmelse med alle IFRS-regler:
- (a) Appendiks B forbyder anvendelse med tilbagevirkende kraft af visse aspekter af andre standarder.
- (b) Appendiks C–E tillader undtagelser fra visse krav i andre IFRS-standarder.

Undtagelser fra anvendelsen med tilbagevirkende kraft af andre IFRS-standarder

- 13 Denne standard forbyder anvendelse med tilbagevirkende kraft af visse aspekter af andre standarder. Disse undtagelser er beskrevet i afsnit 14–17 samt i Appendiks B.

Skøn

- 14 **En virksomheds skøn i overensstemmelse med IFRS på tidspunktet for overgangen til IFRS skal være i overensstemmelse med de skøn, som er foretaget for samme dato i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper (efter regulering af hensyn til eventuelle forskelle i anvendt regnskabspraksis), medmindre det objektivt kan dokumenteres, at disse skøn er forkerte.**
- 15 En virksomhed kan modtage oplysninger efter tidspunktet for overgangen til IFRS om skøn, som den har foretaget i henhold til tidligere regnskabsprincipper. I overensstemmelse med afsnit 14 skal virksomheden behandle modtagelsen af disse oplysninger på samme måde som ikke-regulerende begivenheder efter regnskabsårets slutning i overensstemmelse med IAS 10 *Begivenheder efter regnskabsårets slutning*. Antages det f.eks., at datoen for en virksomheds overgang til IFRS er 1. januar 20X4, og at nye oplysninger den 15. juli 20X4 kræver en ændring af det estimat, som er foretaget i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper pr. 31. december 20X3, skal disse nye oplysninger ikke afspejles i virksomhedens IFRS-åbningsopgørelse af finansiell stilling (medmindre skønnene kræver regulering af hensyn til eventuelle forskelle i anvendt regnskabspraksis, eller det objektivt kan dokumenteres, at skønnene er forkerte). Virksomheden skal i stedet vise de nye oplysninger i resultatet (eller eventuelt øvrig totalindkomst) for det år, der afsluttes 31. december 20X4.
- 16 Det kan være nødvendigt for en virksomhed at foretage skøn i overensstemmelse med IFRS på tidspunktet for overgangen til IFRS, som ikke var påkrævede på denne dato i henhold til de tidligere regnskabsprincipper. For at skabe konsekvens i forhold til IAS 10 skal disse skøn i overensstemmelse med IFRS afspejle de forhold, som eksisterede på tidspunktet for overgangen til IFRS. Navnlig gælder det, at skøn på tidspunktet for overgangen til IFRS af markedspriser, renter eller valutakurser skal afspejle markedsforholdene på den pågældende dato.
- 17 Afsnit 14–16 gælder for IFRS-åbningsopgørelsen af finansiell stilling. De samme afsnit gælder også for en sammenlignelig periode, der præsenteres i virksomhedens første IFRS-årsregnskab. Her gælder det, at referencer til datoen for overgangen til IFRS erstattes med referencer til udløbet af den sammenlignelige periode.

Undtagelse fra andre IFRS-standarder

- 18 En virksomhed kan vælge at anvende en eller flere af de undtagelser, der er indeholdt i Appendiks C–E. En virksomhed må ikke anvende disse undtagelser ved analogi i forhold til andre poster.
- 19 Visse af undtagelserne i Appendiks C–E vedrører *dagsværdi*. Ved opgørelsen af dagsværdi i overensstemmelse med denne standard skal virksomheden anvende definitionen på dagsværdi i Appendiks A og en eventuel mere konkret vejledning i andre IFRS-standarder vedrørende opgørelse af dagsværdi for de pågældende aktiver eller forpligtelser. Disse dagsværdier skal afspejle de forhold, som fandtes på den dato, de blev fastlagt for.

PRÆSENTATION OG OPLYSNING

- 20 Denne standard indeholder ikke undtagelser fra præsenterings- og oplysningskravene i andre IFRS-standarder.

Sammenligningstal

- 21 For at overholde IAS 1 skal en virksomheds første IFRS-årsregnskab indeholde mindst tre opgørelser af finansiell stilling, to totalindkomstopgørelser, to separate resultatopgørelser (hvis sådanne præsenteres), to opgørelser af pengestrømme og to egenkapitalopgørelser med tilhørende noter, herunder sammenligningstal.

Sammenligningstal og historiske sammendrag, der ikke udarbejdes i henhold til IFRS

- 22 Nogle virksomheder præsenterer historiske sammendrag af udvalgte data for perioder, der ligger forud for den første periode, for hvilken virksomheden præsenterer fyldestgørende sammenligningstal i overensstemmelse med IFRS. Denne IFRS kræver ikke, at disse sammendrag er i overensstemmelse med kravene om indregning og måling i IFRS. Endvidere præsenterer visse virksomheder både de sammenligningstal, der kræves i overensstemmelse med virksomhedens tidligere regnskabsprincipper og de sammenligningstal, som kræves af IAS 1. I alle årsregnskaber, der indeholder historiske sammendrag eller sammenligningstal i overensstemmelse med tidligere regnskabsprincipper, skal virksomheden:
- (a) markere oplysninger udarbejdet i henhold til tidligere regnskabsprincipper på en klar og forståelig måde, så det fremgår, at de ikke er udarbejdet i overensstemmelse med IFRS, og
 - (b) oplyse hvilke primære reguleringer, der skal foretages for at opnå overensstemmelse med IFRS. Det er ikke nødvendigt, at virksomheden sætter tal på disse reguleringer.

Forklaring af overgangen til IFRS

- 23 **En virksomhed skal gøre rede for, hvordan overgangen fra de tidligere regnskabsprincipper til IFRS har påvirket virksomhedens finansielle stilling, indtjening og pengestrømme.**

Afstemninger

- 24 For at opfylde kravene i afsnit 23 skal virksomhedens første IFRS-årsregnskab indeholde:
- (a) afstemninger af den egenkapital, den har rapporteret i overensstemmelse med tidligere regnskabsprincipper i forhold til egenkapitalen i overensstemmelse med IFRS for følgende to datoer:
 - (i) tidspunktet for overgangen til IFRS og
 - (ii) afslutningen af den sidste periode, som præsenteres i virksomhedens seneste årsregnskab aflagt i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper
 - (b) en afstemning til den samlede totalindkomst i overensstemmelse med IFRS for den sidste periode i virksomhedens seneste årsregnskab. Udgangspunktet for denne afstemning skal være den samlede totalindkomst i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper for den samme periode eller, hvis virksomheden ikke aflagde en sådan samlet opgørelse, resultatet i henhold til de tidligere regnskabsprincipper.
 - (c) i det omfang virksomheden indregnede eller tilbageførte tab ved værdiforringelse for første gang ved udarbejdelsen af sin IFRS-åbningsopgørelse af finansiell stilling, de oplysninger, som ville være påkrævet i henhold til IAS 36 *Værdiforringelse af aktiver*, hvis virksomheden havde indregnet disse tab ved værdiforringelse eller tilbageførsler i den periode, som indledtes med datoen for overgangen til IFRS.
- 25 De nødvendige afstemninger i medfør af afsnit 24 a) og b) skal være tilstrækkeligt detaljerede til at give regnskabsbrugerne en forståelse af de væsentlige reguleringer af opgørelsen af finansiell stilling og totalindkomstopgørelsen. Hvis en virksomhed har præsenteret en opgørelse af pengestrømme i henhold til tidligere regnskabsprincipper, skal den ligeledes gøre rede for de væsentligste reguleringer i opgørelsen af pengestrømme.
- 26 Hvis en virksomhed bliver opmærksom på fejl begået i henhold til de tidligere regnskabsprincipper, skal de afstemninger, som kræves i afsnit 24 a) og b), sondre mellem korrektion af disse fejl og ændringer i den anvendte regnskabspraksis.
- 27 IAS 8 beskæftiger sig ikke med ændringer i anvendt regnskabspraksis, som optræder, når en virksomhed anvender IFRS for første gang. Derfor finder kravene i IAS 8 om oplysninger om ændringer i anvendt regnskabspraksis ikke anvendelse på virksomhedens første IFRS-årsregnskab.
- 28 Hvis en virksomhed ikke har aflagt årsregnskab for tidligere perioder, skal det første IFRS-årsregnskab oplyse herom.

Klassifikation af finansielle aktiver eller finansielle forpligtelser

- 29 Det er tilladt for virksomheden at klassificere tidligere indregnede finansielle aktiver eller finansielle forpligtelser som finansielle aktiver eller finansielle forpligtelser til dagsværdi gennem resultatet eller at klassificere finansielle aktiver som disponible for salg i overensstemmelse med afsnit D19. Virksomheden skal oplyse om dagsværdien af eventuelle finansielle aktiver eller finansielle forpligtelser, som er klassificeret til hver kategori, på tidspunktet for klassifikationen samt om klassifikationen og den regnskabsmæssige værdi i de tidligere årsregnskaber.

Anvendelse af dagsværdi som fastsat kostpris

- 30 Hvis en virksomhed i sin IFRS-åbningsopgørelse af finansiell stilling anvender dagsværdien som *fastsat kostpris* for et materielt anlægsaktiv, en investeringsejendom eller et immaterielt aktiv (se afsnit D5 og D7), skal virksomhedens første IFRS-årsregnskab oplyse følgende for hver regnskabspost i IFRS-åbningsopgørelsen af finansiell stilling:

- (a) den beløbsmæssige størrelse af disse dagsværdier og
- (b) den samlede regulering af den regnskabsmæssige værdi, der er rapporteret i henhold til tidligere regnskabsprincipper.

Anvendelse af fastsat kostpris på investeringer i dattervirksomheder, fælles kontrollerede virksomheder og associerede virksomheder

- 31 Ligeledes, såfremt en virksomhed i sin IFRS-åbningsopgørelse af finansiell stilling anvender fastsat kostpris til måling af en investering i en dattervirksomhed, fælles kontrolleret virksomhed eller associeret virksomhed i sit separate årsregnskab (se afsnit D15), skal virksomheden i sit første separate IFRS-årsregnskab oplyse:

- (a) den samlede fastsatte kostpris af de investeringer, for hvilke den fastsatte kostpris er den regnskabsmæssige værdi i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper,
- (b) den samlede fastsatte kostpris af de investeringer, for hvilke den fastsatte kostpris er dagsværdien og
- (c) den samlede regulering af den regnskabsmæssige værdi, der er rapporteret i henhold til tidligere regnskabsprincipper.

Præsentation af delårsregnskab

- 32 For at opfylde kravene i afsnit 23 skal virksomheden, hvis den præsenterer et delårsregnskab i overensstemmelse med IAS 34 for en del af den periode, som dækkes af det første IFRS-årsregnskab, opfylde følgende krav ud over de i IAS 34 nævnte:

- (a) Hvert delårsregnskab skal, hvis virksomheden præsenterede et delårsregnskab for en sammenlignelig periode af det umiddelbart forudgående regnskabsår, indeholde:
 - (i) en afstemning af egenkapitalen i overensstemmelse med tidligere regnskabsprincipper ved udgangen af den sammenlignelige delårsperiode i forhold til egenkapitalen i henhold til IFRS på samme dato, og
 - (ii) en afstemning til den samlede totalindkomst i overensstemmelse med IFRS for den pågældende sammenlignelige delårsperiode (aktuel og år-til-dato). Udgangspunktet for denne afstemning skal være den samlede totalindkomst i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper for denne periode eller, hvis virksomheden ikke aflagde en sådan samlet opgørelse, resultatet i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper.
- (b) Ud over de under punkt a) krævede afstemninger skal virksomhedens første delårsregnskab i overensstemmelse med IAS 34 for en del af den periode, som dækkes af det første IFRS-årsregnskab, indeholde de afstemninger, som er beskrevet i afsnit 24 a) og b) (suppleret med yderligere oplysninger, som kræves i afsnit 25 og 26), eller en krydshenvisning til et andet offentligt dokument, som indeholder disse afstemninger.

- 33 IAS 34 kræver minimumsoplysninger, som baseres på en antagelse om, at brugere af delårsregnskaber også har adgang til det seneste årsregnskab. IAS 34 kræver dog ligeledes, at virksomheden giver oplysning om »begivenheder eller transaktioner, som er væsentlige for en forståelse af den aktuelle delårsperiode«. Hvis en virksomhed, der anvender IFRS for første gang, ikke i sit seneste årsregnskab i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper har givet oplysninger, som er væsentlige for forståelsen af den aktuelle delårsperiode, skal dens delårsregnskab derfor give disse oplysninger eller omfatte en krydshenvisning til et andet offentligt dokument, som indeholder disse oplysninger.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

- 34 En virksomhed skal anvende denne IFRS, hvis virksomhedens første IFRS-årsregnskab dækker en periode, der begynder den 1. juli 2009 eller derefter. Det er tilladt at anvende standarden for dette tidspunkt.
- 35 Virksomheder skal anvende ændringerne i afsnit D1 n) og D23 på regnskabsår, der begynder 1. juli 2009 eller derefter. Hvis en virksomhed anvender IAS 23 *Lånomkostninger* (ajourført 2007) for et tidligere regnskabsår, skal ændringerne anvendes for dette tidligere regnskabsår.

- 36 IFRS 3 *Virksomhedssammenslutninger* (ajourført 2008) ændrede afsnit 19, C1 og C4 f) og g). Hvis en virksomhed anvender IFRS 3 (ajourført 2008) for et tidligere regnskabsår, skal ændringerne anvendes for dette tidligere regnskabsår.
- 37 IAS 27 *Koncernregnskaber og separate årsregnskaber* (ændret 2008) ændrede afsnit 13 og B7. Hvis en virksomhed anvender IAS 27 (ændret 2008) for et tidligere regnskabsår, skal ændringerne anvendes for dette tidligere regnskabsår.
- 38 *Kostprisen for en investering i en dattervirksomhed, en fælles kontrolleret virksomhed eller en associeret virksomhed* (ændringer til IFRS 1 og IAS 27), udstedt i maj 2008, tilføjede afsnit 31, D1 g), D14 og D15. Virksomheden skal anvende disse afsnit for regnskabsår, som begynder 1. juli 2009 eller derefter. Det er tilladt at anvende standarden før dette tidspunkt. Hvis en virksomhed anvender disse afsnit for et tidligere regnskabsår, skal den give oplysning om dette.
- 39 Afsnit B7 blev ændret af *Forbedringer til IFRS*, udstedt i maj 2008. Virksomheden skal anvende disse ændringer for regnskabsår, som begynder 1. juli 2009 eller derefter. Hvis en virksomhed anvender IAS 27 (ændret 2008) for et tidligere regnskabsår, skal ændringerne anvendes for dette tidligere regnskabsår.

OPHÆVELSE AF IFRS 1 (UDGIVET 2003)

- 40 Denne standard erstatter IFRS 1 (udstedt i 2003 og ændret i maj 2008).

Appendiks A

Definerede termer

Dette appendiks er en integreret del af standarden.

tidspunkt for overgang til IFRS	Starten på den første periode, hvor en virksomhed præsenterer fyldestgørende sammenligningstal i henhold til IFRS i sit første IFRS-årsregnskab .
fastsat kostpris	Et beløb, som anvendes i stedet for kostprisen eller kostprisen med fradrag af afskrivninger på en given dato. Efterfølgende afskrivning forudsætter, at virksomheden oprindeligt havde indregnet aktivet eller forpligtelsen på denne dato, og at kostprisen var lig den fastsatte kostpris.
dagsværdi	Det beløb, et aktiv kan omsættes til, eller en forpligtelse kan indfries til, ved en handel mellem kvalificerede, villige, indbyrdes uafhængige parter.
første IFRS-årsregnskab	Det første årsregnskab, hvor en virksomhed anvender IFRS ved afgivelse af en udtrykkelig og uforbeholden erklæring om overensstemmelse med IFRS.
første IFRS-regnskabsår	Den seneste regnskabsperiode, der dækkes af en virksomheds første IFRS-årsregnskab .
virksomhed, som anvender IFRS for første gang	En virksomhed, som aflægger sit første IFRS-årsregnskab .
Internationale regnskabsstandarder (IFRS)	Standarder og fortolkninger tiltrådt af IASB (International Accounting Standards Board). Disse omfatter følgende: a) IFRS, b) IAS og c) Fortolkningsbidrag udarbejdet af International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) eller den tidligere Standing Interpretations Committee (SIC).
IFRS-åbningsopgørelse af finansiell stilling	En virksomheds opgørelse af finansiell stilling på tidspunktet for overgangen til IFRS .
tidligere (almindeligt anerkendte) regnskabsprincipper	Det regnskabsmæssige grundlag, som en virksomhed, der anvender IFRS for første gang , anvendte umiddelbart før anvendelsen af IFRS.

Appendiks B

Undtagelser fra anvendelse med tilbagevirkende kraft af andre IFRS-standarder

Dette appendiks er en integreret del af standarden.

B1 Virksomheder skal anvende følgende undtagelser:

- (a) ophør af indregning af finansielle aktiver og finansielle forpligtelser (afsnit B2 og B3)
- (b) regnskabsmæssig sikring (afsnit B4-B6) og
- (c) Minoritetsinteresser (afsnit B7).

Ophør af indregning af finansielle aktiver og finansielle forpligtelser

B2 Bortset fra det i afsnit B3 tilladte skal en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, anvende kravene om ophør af indregning i IAS 39 *Finansielle instrumenter: Indregning og måling* fremadrettet på transaktioner, som finder sted 1. januar 2004 eller derefter. Med andre ord må en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, og som har ophørt med indregning af ikke-afledte finansielle aktiver eller ikke-afledte finansielle forpligtelser i overensstemmelse med tidligere regnskabsprincipper som følge af en transaktion, som fandt sted før 1. januar 2004, ikke indregne disse aktiver og forpligtelser i overensstemmelse med IFRS (medmindre de opfylder kriterierne for indregning som følge af en senere transaktion eller begivenhed).

B3 Uanset indholdet i afsnit B2 kan de i IAS 39 anførte krav om ophør af indregning anvendes med tilbagevirkende kraft fra et tidspunkt efter virksomhedens eget valg, forudsat at de oplysninger, som kræves for at anvende IAS 39 på finansielle aktiver og finansielle forpligtelser, som ikke længere indregnes som følge af tidligere transaktioner, var indhentet på tidspunktet for den første regnskabsmæssige behandling af disse transaktioner.

Regnskabsmæssig sikring

B4 I henhold til IAS 39 skal en virksomhed på tidspunktet for overgangen til IFRS:

- (a) måle alle afledte finansielle instrumenter på grundlag af dagsværdien og
- (b) udligne alle udskudte tab og gevinster på afledte finansielle instrumenter, der i overensstemmelse med tidligere regnskabsprincipper blev indregnet som aktiver eller forpligtelser.

B5 En virksomhed skal ikke i sin IFRS-åbningsopgørelse af finansiell stilling afspejle sikringsforhold, som ikke opfylder kravene til regnskabsmæssig sikring i henhold til IAS 39 (f.eks. mange sikringsforhold, hvor sikringsinstrumentet er et kontantinstrument eller en solgt option, eller hvor den sikrede post er en nettoposition, eller hvor sikringen omfatter renterisiko på en hold-til-udløb-investering). Såfremt en virksomhed imidlertid har klassificeret en nettoposition som en sikret post i overensstemmelse med tidligere regnskabsprincipper, kan den klassificere en særskilt post i denne nettoposition som en sikret post i overensstemmelse med IFRS, forudsat at virksomheden ikke gør dette senere end tidspunktet for overgangen til IFRS.

B6 Hvis virksomheden forud for tidspunktet for overgangen til IFRS havde klassificeret en transaktion som en sikring, men sikringen ikke opfylder betingelserne for regnskabsmæssig sikring i IAS 39, skal virksomheden anvende afsnit 91 og 101 i IAS 39 for at bringe den regnskabsmæssige sikring til ophør. Transaktioner, som er indgået før tidspunktet for overgangen til IFRS, må ikke klassificeres som sikringer med tilbagevirkende kraft.

Minoritetsinteresser

B7 Ved første anvendelse af IAS 27 (ændret i 2008) skal følgende krav anvendes fremadrettet fra tidspunktet for overgangen til IFRS:

- (a) kravet i afsnit 28 om, at den samlede totalindkomst henføres til ejerne af modervirksomheden samt minoritetsinteresserne, selvom dette måtte betyde, at minoritetsinteresserne får en negativ saldo,
- (b) kravene i afsnit 30 og 31 om regnskabsmæssig behandling af ændringer i modervirksomhedens ejerandel af en dattervirksomhed, som ikke medfører tab af bestemmende indflydelse, og
- (c) kravene i afsnit 34-37 om regnskabsmæssig behandling af tab af bestemmende indflydelse på en dattervirksomhed og de dertil knyttede krav i afsnit 8A i IFRS 5 *Anlægsaktiver, der besiddes med henblik på salg og ophørte aktiviteter*.

Hvis en virksomhed, der anvender standarden for første gang, vælger at anvende IFRS 3 (ajourført 2008) med tilbagevirkende kraft for tidligere virksomhedssammenslutninger, skal den også anvende IAS 27 (ændret 2008) i overensstemmelse med afsnit C1 i denne standard.

Tillæg C

Undtagelser for virksomhedssammenslutninger

Dette appendiks er en integreret del af standarden. En virksomhed skal anvende følgende krav på virksomhedssammenslutninger, som virksomheden indregnede før tidspunktet for overgangen til IFRS.

- C1 En virksomhed, som anvender IFRS for første gang, behøver ikke at anvende IFRS 3 (ajourført 2008) med tilbagevirkende kraft for tidligere virksomhedssammenslutninger (virksomhedssammenslutninger før datoen for overgangen til IFRS). Hvis en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, tilpasser en virksomhedssammenslutning, så den overholder kravene i IFRS 3 (ajourført 2008), skal den imidlertid tilpasse alle senere virksomhedssammenslutninger og skal også anvende IAS 27 (ændret 2008) fra samme tidspunkt. Hvis en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, eksempelvis vælger at tilpasse en virksomhedssammenslutning, som fandt sted 30. juni 20X6, skal den tilpasse alle virksomhedssammenslutninger, som fandt sted mellem 30. juni 20X6 og tidspunktet for overgangen til IFRS, og den skal også anvende IAS 27 (ændret 2008) fra 30. juni 20X6.
- C2 Det er ikke nødvendigt for en virksomhed at anvende IAS 21 *Valutaomregning* med tilbagevirkende kraft for dagsværdireguleringer og goodwill hidrørende fra virksomhedssammenslutninger, der fandt sted før tidspunktet for overgangen til IFRS. Hvis en virksomhed ikke anvender IAS 21 med tilbagevirkende kraft for disse dagsværdireguleringer og goodwill, skal virksomheden behandle dem som aktiver og forpligtelser i virksomheden frem for som aktiver og forpligtelser i den overtagne virksomhed. Derfor er disse reguleringer af goodwill og dagsværdi enten allerede angivet i virksomhedens funktionelle valuta, eller de er ikke-monetære poster i fremmed valuta, som præsenteres ved anvendelse af den valutakurs, der blev anvendt i overensstemmelse med tidligere regnskabsprincipper.
- C3 En virksomhed kan anvende IAS 21 med tilbagevirkende kraft for dagsværdireguleringer og goodwill hidrørende fra enten:
- (a) alle virksomhedssammenslutninger, der fandt sted før tidspunktet for overgangen til IFRS, eller
 - (b) alle virksomhedssammenslutninger, som virksomheden vælger at tilpasse for at overholde bestemmelserne i IFRS 3, som det tillades i afsnit C1 ovenfor.
- C4 Såfremt en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, ikke anvender IFRS 3 med tilbagevirkende kraft for en tidligere virksomhedssammenslutning, har det følgende konsekvenser for virksomhedssammenslutningen:
- (a) Virksomheder, som anvender IFRS for første gang, skal anvende samme klassifikation (som enten en overtagelse foretaget af den juridiske erhverver, en omvendt virksomhedsovertagelse foretaget af den juridisk erhvervede virksomhed eller en virksomhedssammenlægning) som i det seneste årsregnskab i henhold til tidligere regnskabsprincipper.
 - (b) Virksomheder, som anvender IFRS for første gang, skal på tidspunktet for overgangen til IFRS indregne alle aktiver og forpligtelser, som blev overtaget i en tidligere virksomhedssammenslutning, undtagen:
 - (i) visse finansielle aktiver og finansielle forpligtelser, hvor indregning ophørte i overensstemmelse med tidligere regnskabsprincipper (se afsnit B2), og
 - (ii) aktiver, herunder goodwill, og forpligtelser, der ikke blev indregnet i den overtagende virksomheds konsoliderede opgørelse af finansiell stilling i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper, og som heller ikke ville opfylde kravene til indregning i overensstemmelse med IFRS i den overtagne virksomheds separate opgørelse af finansiell stilling se (f)–(i) nedenfor.
- Virksomheder, som anvender IFRS for første gang, skal indregne eventuelle efterfølgende ændringer ved at foretage regulering af det overførte resultat (eller eventuelt en anden egenkapitalkategori), medmindre ændringerne skyldes indregning af et immaterielt aktiv, som tidligere indgik i goodwill (se (g)(i) nedenfor).
- (c) Virksomheder, som anvender IFRS for første gang, skal i deres IFRS-åbningsopgørelse af finansiell stilling udelade eventuelle poster, som blev indregnet i overensstemmelse med tidligere regnskabsprincipper, men som ikke opfylder kravene til indregning som et aktiv eller en forpligtelse i henhold til IFRS. Den regnskabsmæssige behandling af den efterfølgende ændring skal være som følger:
 - (i) virksomheder, som anvender IFRS for første gang, kan have klassificeret en tidligere virksomhedssammenslutning som en overtagelse og indregnet en post som et immaterielt aktiv, selvom den ikke opfylder kravene til indregning som et aktiv i overensstemmelse med IAS 38 *Immaterielle aktiver*. Virksomheden skal omklassificere posten (samt eventuelt udskudt skat i forbindelse hermed og minoritetsinteresser) som en del af goodwill (medmindre goodwill blev trukket direkte fra egenkapitalen i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper, se (g)(i) og (ii)).
 - (ii) virksomheder, som anvender IFRS for første gang, skal indregne alle øvrige efterfølgende ændringer i det overførte resultat ⁽¹⁾.
 - (d) IFRS kræver efterfølgende måling af visse aktiver og forpligtelser på et grundlag, der ikke er baseret på den oprindelige kostpris som f.eks. dagsværdien. Virksomheder, som anvender IFRS for første gang, skal måle disse aktiver og forpligtelser på basis heraf i IFRS-åbningsopgørelsen af finansiell stilling, selvom aktiverne/forpligtelserne blev erhvervet i forbindelse med en tidligere virksomhedssammenslutning. Virksomheden skal indregne eventuelle efterfølgende ændringer i den regnskabsmæssige værdi ved at foretage regulering af det overførte resultat (eller eventuelt en anden egenkapitalkategori) i stedet for goodwill.

⁽¹⁾ Sådanne ændringer omfatter omklassificeringer fra eller til immaterielle aktiver, hvis goodwill ikke blev indregnet som et aktiv i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper. Dette opstår, hvis virksomheden i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper a) fratog goodwill direkte fra egenkapitalen eller b) ikke behandlede virksomhedssammenslutningen som en overtagelse.

- (e) Umiddelbart efter virksomhedssammenslutningen skal den regnskabsmæssige værdi i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper for overtagne aktiver og forpligtelser i den pågældende virksomhedssammenslutning udgøres af den fastsatte kostpris i overensstemmelse med IFRS på den pågældende dato. Hvis IFRS kræver en kostprisbaseret måling af disse aktiver og forpligtelser på en senere dato, skal den fastsatte kostpris danne grundlag for den kostprisbaserede afskrivning fra datoen for virksomhedssammenslutningen.
- (f) Hvis et overtaget aktiv eller en overtaget forpligtelse i en tidligere virksomhedssammenslutning ikke blev indregnet i overensstemmelse med tidligere regnskabsprincipper, har det ikke en fastsat kostpris på nul i IFRS-åbningsopgørelsen af finansiell stilling. I stedet skal den overtagende virksomhed foretage indregning og måling i den konsoliderede opgørelse af finansiell stilling på samme grundlag, som IFRS-standarderne kræver for den overtagne virksomheds opgørelse af finansiell stilling. Følgende eksempler illustrerer dette: Hvis den overtagende virksomhed ikke i overensstemmelse med tidligere regnskabsprincipper havde aktiveret finansielle leasingkontrakter, som den havde erhvervet ved en tidligere virksomhedssammenslutning, skal virksomheden aktivere disse leasingkontrakter i sit konsoliderede årsregnskab, som det kræves af IAS 17 *Leasingkontrakter* for den overtagne virksomhed i dennes IFRS-åbningsopgørelse af finansiell stilling. Tilsvarende gælder det, at hvis den overtagende virksomhed ikke i overensstemmelse med tidligere regnskabsprincipper havde indregnet en eventualforpligtelse, der stadig eksisterer på tidspunktet for overgangen til IFRS-standarderne, skal den overtagende virksomhed indregne denne eventualforpligtelse pr. dette tidspunkt, medmindre IAS 37 *Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver* forbyder indregning i den overtagne virksomheds årsregnskab. Omvendt, hvis et aktiv eller en forpligtelse indgik i goodwill i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper, men ville være indregnet separat i henhold til IFRS 3, indgår dette aktiv eller denne forpligtelse i goodwill, medmindre IFRS kræver, at det indregnes i den overtagne virksomheds årsregnskab.
- (g) Den regnskabsmæssige værdi af goodwill i IFRS-åbningsopgørelsen af finansiell stilling svarer til den regnskabsmæssige værdi i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper på tidspunktet for overgangen til IFRS efter følgende to reguleringer:
- (i) Hvis det kræves i afsnit (c) i ovenfor, skal virksomheder, som anvender IFRS for første gang, øge den regnskabsmæssige værdi af goodwill, når virksomheden omklassificerer en post, som den indregnede som et immaterielt aktiv i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper. Tilsvarende gælder det, at hvis det i henhold til f) ovenfor kræves, at en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, skal indregne et immaterielt aktiv, som i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper indgik i goodwill, skal virksomheden reducere den regnskabsmæssige goodwill tilsvarende (og eventuelt regulere udskudt skat og minoritetsinteresser).
- (ii) Uanset om der er tegn på, at goodwill kan være værdiforringet, skal virksomheder, som anvender IFRS for første gang, anvende IAS 36 med henblik på at vurdere eventuel værdiforringelse af goodwill på datoen for overgangen til IFRS og ved indregning af et eventuelt tab som følge af værdiforringelsen i det overførte resultat (eller, hvis det kræves i IAS 36, i reserver for opskrivninger). Denne test for værdiforringelse skal ske på grundlag af forholdene på tidspunktet for overgangen til IFRS.
- (h) Der skal ikke foretages andre reguleringer af den regnskabsmæssige goodwill på tidspunktet for overgangen til IFRS. Virksomheder, som anvender IFRS for første gang, skal f.eks. ikke tilpasse den regnskabsmæssige goodwill:
- (i) for at udelukke forskning og udvikling under udførelse, som overtages i en virksomhedssammenslutning (medmindre det dertil knyttede immaterielle aktiv opfylder kravene til indregning i overensstemmelse med IAS 38 i den overtagne virksomheds opgørelse af finansiell stilling)
- (ii) for at regulere tidligere afskrivning af goodwill
- (iii) for at tilbageføre reguleringer af goodwill, som ikke tillades i henhold til IFRS 3, men som blev foretaget i overensstemmelse med tidligere regnskabsprincipper på grund af reguleringer af aktiver og forpligtelser fra datoen for virksomhedssammenslutningen og frem til tidspunktet for overgangen til IFRS.
- (i) Hvis en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, har indregnet goodwill i overensstemmelse med tidligere regnskabsprincipper som et fradrag i egenkapitalen:
- (i) skal virksomheden ikke indregne denne goodwill i sin IFRS-åbningsopgørelse af finansiell stilling. Endvidere skal virksomheden ikke omklassificere denne goodwill til resultatet, hvis den afhænder dattervirksomheden, eller hvis investeringen i dattervirksomheden værdiforringes.
- (ii) reguleringer som følge af en efterfølgende afklaring på en eventualpost, som påvirker købsprisen, skal indregnes i det overførte resultat.
- (j) En virksomhed, som anvender IFRS for første gang, har i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper muligvis ikke konsolideret en dattervirksomhed, som er erhvervet i en tidligere virksomhedssammenslutning (f.eks. fordi modervirksomheden ikke anså det for at være en dattervirksomhed i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper eller ikke har udarbejdet et konsolideret regnskab). Virksomheden skal regulere den regnskabsmæssige værdi af dattervirksomhedens aktiver og forpligtelser i forhold til den værdi, som IFRS kræver i dattervirksomhedens opgørelse af finansiell stilling. Den fastsatte kostpris for goodwill er lig med forskellen på tidspunktet for overgangen til IFRS mellem:

- (i) modervirksomhedens andel af den regulerede regnskabsmæssige værdi og
 - (ii) kostprisen i modervirksomhedens separate årsregnskab for investeringen i dattervirksomheden.
 - (k) Målingen af værdien af minoritetsinteresser og udskudt skat følger af målingen af værdien af de øvrige aktiver og forpligtelser. Derfor påvirker ovenstående reguleringer af indregnede aktiver og forpligtelser minoritetsinteresserne og den udskudte skat.
- C5 Undtagelsen for tidligere virksomhedssammenslutninger gælder også for tidligere overtagelser af investeringer i associerede virksomheder og kapitalandele i joint ventures. Endvidere gælder den dato, som vælges i henhold til afsnit C1, lige for alle typer af overtagelser.

Appendiks D

Undtagelser fra andre IFRS-standarder

Dette appendiks er en integreret del af standarden.

D1 En virksomhed kan vælge at anvende en eller flere af følgende undtagelser:

- (a) aktiebaseret vederlæggelse (afsnit D2 og D3)
- (b) forsikringskontrakter (afsnit D4)
- (c) dagsværdi eller omvurdering som fastsat kostpris (afsnit D5–D8)
- (d) leasingkontrakter (afsnit D9)
- (e) personaleydelse (afsnit D10 og D11)
- (f) akkumulerede omregningsforskelle (afsnit D12 og D13)
- (g) investeringer i dattervirksomheder, fælles kontrollerede virksomheder og associerede virksomheder (afsnit D14 og D15),
- (h) aktiver og forpligtelser i dattervirksomheder, associerede virksomheder og joint ventures (afsnit D16 og D17)
- (i) sammensatte finansielle instrumenter (afsnit D18)
- (j) klassifikation af tidligere indregnede finansielle instrumenter (afsnit D19)
- (k) måling af dagsværdien af finansielle aktiver eller finansielle forpligtelser ved første indregning (afsnit D20),
- (l) forpligtelser i forbindelse med at tage anlæg ud af drift, som er medtaget i kostprisen for materielle anlægsaktiver (afsnit D21)
- (m) finansielle aktiver eller immaterielle aktiver, der behandles regnskabsmæssigt i overensstemmelse med IFRIC 12 *Koncessionsaftaler* (afsnit D22), og
- (n) låneomkostninger (afsnit D23).

En virksomhed må ikke anvende disse undtagelser ved analogi i forhold til andre poster.

Aktiebaseret vederlæggelse

- D2 Der tilskyndes til, men kræves ikke, at en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, anvender IFRS 2 *Aktiebaseret vederlæggelse* på egenkapitalinstrumenter, som blev tildelt 7. november 2002 eller før. Ligeledes tilskyndes der til, men kræves ikke, at en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, anvender IFRS 2 på egenkapitalinstrumenter, som blev tildelt efter 7. november 2002 og blev optjent før (a) tidspunktet for overgangen til IFRS eller (b) 1. januar 2005, alt efter hvad der måtte komme senest. Hvis en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, vælger at anvende IFRS 2 på sådanne egenkapitalinstrumenter, må virksomheden imidlertid udelukkende gøre dette, hvis den har offentliggjort dagsværdien af disse egenkapitalinstrumenter opgjort på målingstidspunktet som defineret i IFRS 2. For alle tildelinger af egenkapitalinstrumenter, som IFRS 2 ikke har været anvendt på (eksempelvis egenkapitalinstrumenter, som er tildelt 7. november 2002 eller før), skal en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, dog alligevel give de i afsnit 44 og 45 i IFRS 2 krævede oplysninger. Hvis en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, ændrer vilkårene eller betingelserne for en tildeling af egenkapitalinstrumenter, som IFRS 2 ikke har været anvendt på, kræves det ikke, at virksomheden anvender afsnit 26-29 i IFRS 2, hvis ændringen blev foretaget før overgangen til IFRS.
- D3 Der tilskyndes til, men kræves ikke, at en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, anvender IFRS 2 på forpligtelser hidrørende fra aktiebaseret vederlæggelse, som blev afregnet før overgangen til IFRS. Der tilskyndes til, men kræves ikke, at en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, anvender IFRS 2 på forpligtelser, som blev afregnet 1. januar 2005 eller før. Ved forpligtelser, som IFRS 2 finder anvendelse på, kræves det ikke, at en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, tilpasser sammenligningstal, i det omfang disse oplysninger er tilknyttet et regnskabsår eller et tidspunkt før 7. november 2002.

Forsikringskontrakter

- D4 En virksomhed, som anvender IFRS for første gang, kan anvende overgangsbestemmelserne i IFRS 4 *Forsikringskontrakter*. IFRS 4 begrænser muligheden for ændringer i regnskabspraksis for forsikringskontrakter, herunder ændringer, som er foretaget af en virksomhed, der anvender IFRS for første gang.

Dagsværdi eller omvurdering til fastsat kostpris

- D5 En virksomhed kan vælge at foretage måling af et materielt anlægsaktiv på tidspunktet for overgangen til IFRS på grundlag af aktivets dagsværdi og anvende denne dagsværdi som den fastsatte kostpris på den pågældende dato.
- D6 Virksomheder, som anvender IFRS for første gang, kan vælge at anvende en omvurdering af et materielt anlægsaktiv foretaget i overensstemmelse med tidligere regnskabsprincipper på eller før tidspunktet for overgangen til IFRS som fastsat kostpris på datoen for omvurderingen, hvis omvurderingen på datoen for omvurderingen i store træk var sammenlignelig med:
- (a) dagsværdi eller
 - (b) kostprisen eller kostprisen med fradrag af afskrivninger i overensstemmelse med IFRS, korrigeret med henblik på at afspejle f.eks. ændringer i et generelt eller specifikt prisindeks.
- D7 De valg, som beskrives i afsnit D5 og D6, kan også foretages for:
- (a) investeringsejendomme, hvis virksomheden vælger at anvende kostprismodellen i IAS 40 *Investeringsejendomme* og
 - (b) immaterielle aktiver som opfylder:
 - (i) indregningskriterierne i IAS 38 (herunder pålidelig måling af den oprindelige kostpris), og
 - (ii) kriterierne i IAS 38 vedrørende omvurdering (herunder tilstedeværelsen af et aktivt marked).

En virksomhed må ikke anvende disse valg for så vidt angår andre aktiver eller for forpligtelser.

- D8 En virksomhed, som anvender IFRS for første gang, kan have fastlagt den fastsatte kostpris i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper for visse eller alle aktiver og forpligtelser ved måling af disse på grundlag af dagsværdien på en bestemt dato som følge af en begivenhed, som f.eks. privatisering eller børsintroduktion. Virksomheden kan anvende denne form for begivenhedsspecifik måling af dagsværdien som fastsat kostpris, for så vidt angår IFRS på datoen for denne måling.

Leasingkontrakter

- D9 En virksomhed, som anvender IFRS for første gang, kan anvende overgangsbestemmelserne i IFRIC 4 *Vurdering af, om en aftale indeholder en leasingkontrakt*. Derfor kan en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, vurdere, om en aftale, som eksisterede på tidspunktet for overgangen til IFRS, indeholder en leasingkontrakt på baggrund af de foreliggende forhold og omstændigheder på det tidspunkt.

Personaleydelser

- D10 I overensstemmelse med IAS 19 *Personaleydelser* kan en virksomhed vælge at anvende »korridormetoden«, hvorved visse aktuarmæssige gevinster og tab ikke indregnes. Anvendelse af denne metode med tilbagevirkende kraft forudsætter, at virksomheden inddeler de akkumulerede aktuarmæssige gevinster og tab fra indførelsen af pensionsordningen og frem til tidspunktet for overgangen til IFRS i en indregnet og en ikke-indregnet del. En virksomhed, som anvender IFRS for første gang, kan imidlertid vælge at indregne alle akkumulerede aktuarmæssige gevinster og tab på tidspunktet for overgangen til IFRS, selv hvis den anvender korridormetoden for senere aktuarmæssige gevinster og tab. Hvis en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, benytter sig af denne mulighed, skal den anvende den for alle pensionsordninger.
- D11 En virksomhed kan oplyse de i IAS 19, afsnit 120A p) krævede beløb, da beløbene opgøres fremadrettet for hvert regnskabsår fra tidspunktet for overgangen til IFRS.

Akkumulerede omregningsforskelle

- D12 IAS 21 kræver, at virksomheden:
- (a) Indregner visse omregningsforskelle i øvrig totalindkomst og akkumulerer disse i et separat element af egenkapitalen, og
 - (b) ved afhændelse af en udenlandsk aktivitet omklassificerer den akkumulerede omregningsforskel for denne udenlandske aktivitet (herunder eventuelt gevinster og tab på sikring i forbindelse hermed) fra egenkapitalen til resultatet som en del af gevinsten eller tabet på afhændelsen.
- D13 Dog behøver en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, ikke at overholde disse kravene for akkumulerede omregningsforskelle, som eksisterede på tidspunktet for overgangen til IFRS. Hvis en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, benytter sig af undtagelsen:
- (a) anslås de akkumulerede omregningsforskelle for alle udenlandske aktiviteter til nul på tidspunktet for overgangen til IFRS, og

- (b) gevinsten eller tabet på en efterfølgende afhændelse af en udenlandsk aktivitet skal ikke omfatte de omregningsforskelle, som opstod før tidspunktet for overgangen til IFRS, men skal omfatte senere omregningsforskelle.

Investeringer i dattervirksomheder, fælles kontrollerede virksomheder og associerede virksomheder

D14 Når en virksomhed udarbejder et separat årsregnskab kræver IAS 27 (ændret 2008), at virksomheden regnskabsmæssigt behandler investeringer i dattervirksomheder, fælles kontrollerede virksomheder og associerede virksomheder enten:

- (a) til kostpris eller
- (b) i overensstemmelse med IAS 39.

D15 Såfremt en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, måler en sådan investering til kostpris i overensstemmelse med afsnit D14, skal den i den separate IFRS-åbningsopgørelse af finansiell stilling måle investeringen til et af følgende beløb:

- (a) kostprisen opgjort i overensstemmelse med IAS 27 eller
- (b) fastsat kostpris. Den fastsatte kostpris af en sådan investering skal udgøre dens:
 - (i) dagsværdi (opgjort i overensstemmelse med IAS 39) på tidspunktet for virksomhedens overgang til IFRS i det separate årsregnskab eller
 - (ii) regnskabsmæssige værdi i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper på det tidspunkt.

En virksomhed, som anvender IFRS for første gang, kan vælge enten alternativ (i) eller (ii) til at måle sin investering i hver dattervirksomhed, fælles kontrollerede virksomhed og associerede virksomhed, som virksomheden vælger at måle til fastsat kostpris.

Aktiver og forpligtelser i dattervirksomheder, associerede virksomheder og joint ventures

D16 Hvis en dattervirksomhed anvender IFRS for første gang på et senere tidspunkt end modervirksomheden, skal dattervirksomheden i sit årsregnskab foretage en måling af sine aktiver og forpligtelser enten:

- (a) i form af de regnskabsmæssige værdier, som ville blive indregnet i modervirksomhedens konsoliderede årsregnskab, baseret på datoen for modervirksomhedens overgang til IFRS, såfremt der ikke blev foretaget reguleringer for konsolideringsprocedurer og for effekten af den virksomhedssammenslutning, inden for hvilken modervirksomheden erhvervede dattervirksomheden, eller
- (b) i form af de regnskabsmæssige værdier, som kræves i resten af denne standard, baseret på datoen for dattervirksomhedens overgang til IFRS. De regnskabsmæssige værdier kan være forskellige fra dem, som er beskrevet i a):
 - (i) hvis undtagelserne i denne standard resulterer i målinger, som afhænger af tidspunktet for overgangen til IFRS
 - (ii) hvis den anvendte regnskabspraksis i dattervirksomhedens årsregnskab er forskellig fra den, som anvendes i koncernregnskabet. Eksempelvis kan en dattervirksomhed anvende kostprismodellen i IAS 16 *Materielle anlægsaktiver*, mens koncernen kan anvende omvurderingsmodellen.

Et tilsvarende valg kan foretages for en associeret virksomhed eller et joint venture, som anvender IFRS for første gang på et senere tidspunkt end en virksomhed, som har væsentlig indflydelse på eller fælles kontrol over virksomheden.

D17 Hvis en virksomhed derimod anvender IFRS for første gang på et senere tidspunkt end en dattervirksomhed (eller en associeret virksomhed eller et joint venture), skal virksomheden i sit konsoliderede årsregnskab foretage en måling af dattervirksomhedens (eller den associerede virksomheds eller joint ventures) aktiver og forpligtelser på grundlag af de samme regnskabsmæssige værdier som i dattervirksomhedens (eller den associerede virksomheds eller joint ventures) årsregnskab, efter regulering for konsolidering og regnskabsmæssige egenkapitalreguleringer samt for effekten af virksomhedssammenslutningen, inden for hvilken virksomheden erhvervede dattervirksomheden. Tilsvarende gælder det, at hvis modervirksomheden anvender IFRS for første gang tidligere eller senere for det separate årsregnskab end for det konsoliderede årsregnskab, skal den foretage en måling af aktiver og forpligtelser på grundlag af de samme beløb i begge årsregnskaber, dog undtaget for konsolideringsmæssige reguleringer.

Sammensatte finansielle instrumenter

D18 IAS 32 *Finansielle instrumenter: Præsentation* kræver, at en virksomhed fra starten opdeler et sammensat finansielt instrument i separate forpligtelses- og egenkapitalelementer. Hvis forpligtelselementet ikke længere er udestående, medfører anvendelsen af IAS 32 med tilbagevirkende kraft en opdeling i to egenkapitalelementer. Det første element indgår i det overførte resultat og udgør den akkumulerede rente på det samlede forpligtelselement. Det andet element repræsenterer det oprindelige egenkapitalelement. I overensstemmelse med denne standard behøver en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, imidlertid ikke at adskille de to elementer, hvis forpligtelselementet ikke længere er udestående på tidspunktet for overgangen til IFRS.

Klassifikation af tidligere indregnede finansielle instrumenter

- D19 IAS 39 tillader, at et finansielt aktiv ved første indregning klassificeres som disponibelt for salg, eller at et finansielt instrument (forudsat at det opfylder visse kriterier) klassificeres som et finansielt aktiv eller en finansiell forpligtelse til dagsværdi med indregning i resultatopgørelsen. På trods af dette krav gælder der undtagelser i følgende tilfælde;
- (a) det er tilladt for en virksomhed at foretage en klassifikation som disponibel for salg på tidspunktet for overgangen til IFRS
 - (b) det er tilladt for en virksomhed på tidspunktet for overgangen til IFRS at klassificere alle finansielle aktiver eller finansielle forpligtelser til dagsværdi med indregning i resultatopgørelsen af ændringer i dagsværdi, forudsat at aktivet eller forpligtelsen opfylder kriterierne i afsnit 9 b) i), 9 b) ii) eller 11A i IAS 39 på det tidspunkt.

Måling af dagsværdien af finansielle aktiver eller finansielle forpligtelser ved første indregning

- D20 Uanset kravene i afsnit 7 og 9 kan virksomheden anvende kravene i sidste sætning af afsnit AG76 samt afsnit AG76A i IAS 39 på en af følgende måder:
- (a) fremadrettet på transaktioner, som er indgået efter 25. oktober 2002, eller
 - (b) fremadrettet på transaktioner, som er indgået efter 1. januar 2004.

Forpligtelser i forbindelse med at tage anlæg, som er medtaget i kostprisen for materielle anlægsaktiver, ud af drift

- D21 IFRIC 1 *Ændringer i eksisterende forpligtelser i forbindelse med at tage anlæg ud af drift, retablering samt tilsvarende forpligtelser* kræver, at bestemte ændringer i en forpligtelse i forbindelse med at tage anlæg ud af drift, en retableringsforpligtelse eller en tilsvarende forpligtelse lægges til eller trækkes fra kostprisen for det aktiv, forpligtelsen knytter sig til. Aktivets regulerede afskrivningsberettigede beløb afskrives derefter fremadrettet over den resterende brugstid. En virksomhed, som anvender IFRS for første gang, behøver ikke at overholde disse krav om ændringer i sådanne forpligtelser, som er foretaget før tidspunktet for overgangen til IFRS. Hvis en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, benytter sig af undtagelsen, skal den:
- (a) måle forpligtelsen på tidspunktet for overgangen til IFRS i overensstemmelse med IAS 37
 - (b) i det omfang forpligtelsen er omfattet af IFRIC 1, skønne det beløb, der ville have været medtaget i kostprisen for det aktiv, forpligtelsen knytter sig til, på det tidspunkt, hvor forpligtelsen opstod, ved at diskontere forpligtelsen til dette tidspunkt ved anvendelse af sit bedste skøn over den eller de historiske risikokorrigerede diskonteringsratser, som ville have været gældende for forpligtelsen i den mellemliggende periode, og
 - (c) beregne den akkumulerede afskrivning på dette beløb på tidspunktet for overgangen til IFRS på grundlag af det aktuelle skøn over aktivets brugstid og ved anvendelse af virksomhedens vedtagne afskrivningspraksis i overensstemmelse med IFRS-standarderne.

Finansielle aktiver eller immaterielle aktiver, der behandles regnskabsmæssigt i overensstemmelse med IFRIC 12

- D22 En virksomhed, som anvender IFRS for første gang, kan anvende overgangsbestemmelserne i IFRIC 12.

Låneomkostninger

- D23 En virksomhed, som anvender IFRS for første gang, kan anvende overgangsbestemmelserne i afsnit 27 og 28 i IAS 23 (ajourført 2007). I disse afsnit skal henvisninger til ikrafttrædelsestidspunktet fortolkes som 1. juli 2009 eller tidspunktet for overgangen til IFRS, alt efter hvad der kommer senest.

*Appendiks E***Midlertidige undtagelser fra IFRS-standarder**

Dette appendiks er en integreret del af standarden.

[Dette appendiks er forbeholdt eventuelle senere midlertidige undtagelser].