

## VERORDENING (EG) Nr. 707/2004 VAN DE COMMISSIE

van 6 april 2004

**tot wijziging van Verordening (EG) nr. 1725/2003 tot goedkeuring van bepaalde internationale standaarden voor jaarrekeningen overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad**

DE COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN,

Gelet op het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap,

Gelet op Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen<sup>(1)</sup>, en met name op artikel 3, lid 1,

Overwegende hetgeen volgt:

(1) Op 29 september 2003 heeft de Commissie Verordening (EG) nr. 1725/2003<sup>(2)</sup> vastgesteld op grond waarvan interpretaties van het Standing Interpretation Committee (SIC) worden goedgekeurd. Een van deze interpretaties is SIC-8 „Eerste toepassing van International Accounting Standards als primaire grondslag voor de financiële verslaggeving”. In deze interpretatie wordt gesteld dat wanneer international accounting standards (IAS) voor het eerst volledig worden toegepast als de primaire grondslag voor de financiële verslaggeving, de jaarrekening van een onderneming moet worden opgesteld en gepresenteerd alsof de jaarrekening altijd al was opgesteld in overeenstemming met de standaarden en interpretaties die van kracht zijn voor de periode waarin ze voor het eerst worden toegepast. Op de meeste gebieden van de financiële verslaggeving is derhalve retroactieve toepassing vereist.

(2) Om de overgang naar international accounting standards en international financial reporting standards (IAS/IFRS) te vergemakkelijken, heeft de International Accounting Standards Board (IASB) op 19 juni 2003 besloten SIC-8 te vervangen door IFRS 1: „Eerste toepassing van International Financial Reporting Standards”. Volgens IFRS 1 moet een onderneming die voor het eerst IAS toepast, alle standaarden en interpretaties naleven die van kracht zijn voor de periode waarin ze voor het eerst worden toegepast. Net als SIC-8 schrijft IFRS 1 derhalve op de meeste gebieden van de financiële verslaggeving retroactieve toepassing voor. Op specifieke gebieden voorziet IFRS 1 evenwel in beperkte vrijstellingen van deze verplichting, met name om praktische redenen of wanneer het zeer waarschijnlijk is dat de kosten om aan deze verplichting te voldoen, het nut voor de gebruikers van de jaarrekening overtreffen.

(3) Op termijn moet IFRS 1 vergelijkingen mogelijk maken, zowel tussen de gegevens vervat in conform de IFRS opgestelde jaarrekeningen van een onderneming die voor het eerst IFRS toepast, als tussen de jaarrekeningen van verschillende ondernemingen die op een bepaalde datum voor het eerst IFRS toepassen, doordat zowel de actuele als de vergelijkende cijfers zijn opgesteld op basis van dezelfde reeks standaarden die bestond op het moment dat voor het eerst IAS werden toegepast. Het mogelijk maken van vergelijkingen tussen jaarrekeningen van ondernemingen die voor het eerst IFRS toepassen en jaarrekeningen van ondernemingen die reeds IFRS toepassen, is echter een secundaire doelstelling, aangezien het aantal ondernemingen dat in 2005 voor het eerst IAS/IFRS toepast, vele malen hoger zal liggen dan de 200 à 300 EU-ondernemingen die dat reeds doen.

(4) De raadpleging van technische deskundigen terzake heeft uitgewezen dat de international financial reporting standard in kwestie voldoet aan de in artikel 3 van Verordening (EG) nr. 1606/2002 neergelegde criteria voor de goedkeuring ervan, en met name aan de eis dat hij het Europees openbaar belang moet dienen.

(5) Verordening (EG) nr. 1725/2003 dient derhalve dienovereenkomstig te worden aangepast.

(6) De in deze verordening vervatte maatregelen zijn in overeenstemming met het advies van het Regelgevend Comité voor financiële verslaggeving,

HEEFT DE VOLGENDE VERORDENING VASTGESTELD:

*Artikel 1*

In de bijlage bij Verordening (EG) nr. 1725/2003 wordt SIC-8 „Eerste toepassing van International Accounting Standards” als primaire grondslag voor de financiële verslaggeving vervangen door de tekst die in de bijlage bij deze verordening is opgenomen.

*Artikel 2*

Deze verordening treedt in werking op de twintigste dag volgende op die van haar bekendmaking in het *Publicatieblad van de Europese Unie*.

<sup>(1)</sup> PB L 243 van 11.9.2002, blz. 1.

<sup>(2)</sup> PB L 261 van 13.10.2003, blz. 1.

Deze verordening is verbindend in al haar onderdelen en is rechtstreeks toepasselijk in elke lidstaat.

Gedaan te Brussel, 6 april 2004.

*Voor de Commissie*  
Frederik BOLKESTEIN  
*Lid van de Commissie*

---

## BIJLAGE

**„IFRS 1 — Eerste toepassing van International Financial Reporting Standards**

International Financial Reporting Standard 1 „Eerste toepassing van International Financial Reporting Standards” (IFRS 1) wordt uiteengezet in de alinea's 1 tot en met 47 en in de bijlagen A tot en met C. Alle alinea's hebben dezelfde status. Vetgedrukte alinea's bevatten de belangrijkste principes. De in bijlage A gedefinieerde begrippen zijn bij het eerste gebruik in de standaard cursief weergegeven. Definities van andere begrippen zijn vermeld in de Woordenlijst voor International Financial Reporting Standards. IFRS 1 dient te worden gelezen in de context van het doel van de standaard en de Overwegingen bij totstandkoming, het Voorwoord bij de International Financial Reporting Standards, en het „Raamwerk voor de opstelling en presentatie van jaarrekeningen”. Bij afwezigheid van een expliciete leidraad vormen deze tevens een basis voor de selectie en toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving.

## INLEIDING

**Redenen voor het uitbrengen van IFRS 1**

IN1 IFRS 1 vervangt SIC-8 „Eerste toepassing van International Accounting Standards als primaire grondslag voor de financiële verslaggeving”. De Board heeft deze IFRS ontwikkeld om tegemoet te komen aan de volgende zaken:

- a) Een aantal aspecten van de door SIC-8 voorgeschreven volledige retroactieve toepassing bracht kosten met zich die het nut dat de gebruikers van jaarrekeningen hieraan zouden ontleen, overtroffen. Bovendien werd, ondanks het feit dat SIC-8 geen retroactieve toepassing voorschreef als dit onuitvoerbaar zou zijn, in SIC-8 niet duidelijk of een eerste toepasser onuitvoerbaarheid als een hoge of een lage drempel zou moeten interpreteren. Evenmin werd in SIC-8 uitgelegd hoe bij onuitvoerbaarheid moest worden gehandeld.
- b) Op grond van SIC-8 zou een eerste toepasser verplicht kunnen zijn om twee verschillende versies van een standaard toe te passen, indien er gedurende de periode waarop de eerste in overeenstemming met IAS opgestelde jaarrekening betrekking heeft een nieuwe versie zou worden ingevoerd, en de nieuwe versie retroactieve toepassing zou verbieden.
- c) In SIC-8 werd niet duidelijk uiteengezet of een eerste toepasser achteraf opgedane kennis met terugwerkende kracht zou moeten verwerken bij opname en waardering van de diverse posten in de balans.
- d) Er bestond onduidelijkheid over de wijze waarop SIC-8 zich verhoudt tot specifieke overgangsbepalingen in individuele standaarden.

**Belangrijkste kenmerken van IFRS 1**

IN2 IFRS 1 dient te worden toegepast wanneer een entiteit voor het eerst de IFRSs toepast, door middel van een expliciete en onvoorwaardelijke overeenstemmingsverklaring met IFRSs.

IN3 IFRS 1 vereist over het algemeen dat de eerste IFRS-jaarrekening van een entiteit wordt opgesteld in overeenstemming met alle IFRSs die op de verslagdatum van deze jaarrekening van kracht zijn. IFRS 1 eist voorts dat de IFRS-openingsbalans van een entiteit aan de volgende eisen voldoet:

- a) opname in de balans van alle activa en passiva waarvan opname op grond van de IFRSs is vereist;
- b) geen opname in de balans van activa en passiva indien opname volgens de IFRSs niet is toegestaan;
- c) herclassificatie van posten die volgens de voorheen toegepaste GAAP tot een bepaalde categorie activa of passiva of tot een eigenvermogenscomponent behoorden, maar volgens de IFRSs tot een andere categorie activa of passiva of tot een andere eigen-vermogenscomponent behoren, en
- d) toepassing van de IFRSs bij de waardering van alle in de balans opgenomen activa en passiva.

IN4 IFRS 1 voorziet in beperkte vrijstellingen ten aanzien van deze vereisten; deze vrijstellingen gelden voor specifieke onderdelen waarbij de kosten van het aan de vereisten voldoen waarschijnlijk het nut voor de gebruikers van de jaarrekening zouden overtreffen. Tevens staat IFRS 1 niet toe dat op sommige onderdelen IFRSs met terugwerkende kracht worden toegepast, in het bijzonder wanneer retroactieve toepassing oordeelsvorming door het management zou vereisen met betrekking tot omstandigheden in het verleden waarbij de uitkomsten van een bepaalde transactie reeds bekend zijn.

IN5 IFRS 1 schrijft voor dat informatie wordt verschaft over de invloed van de overgang van de voorheen toegepaste GAAP naar de IFRSs op de door de entiteit gerapporteerde financiële positie, resultaten en kasstromen.

IN6 Een entiteit is verplicht IFRS 1 toe te passen als de eerste IFRS-jaarrekening betrekking heeft op een periode die aanvangt op of na 1 januari 2004. Eerdere toepassing wordt aangemoedigd.

**Wijzigingen ten opzichte van vorige vereisten**

IN7 IFRS 1 schrijft, net als SIC-8, op de meeste gebieden retroactieve toepassing voor. In tegenstelling tot SIC-8:

- a) bevat IFRS 1 doelgerichte vrijstellingen ter voorkoming van kosten die waarschijnlijk het nut voor de gebruikers van de jaarrekening zouden overtreffen, en een klein aantal andere praktische vrijstellingen;
- b) verduidelijkt IFRS 1 dat een entiteit de laatste versie van de IFRSs toepast;
- c) verduidelijkt IFRS 1 hoe een eerste toepasser schattingen die overeenkomstig de IFRSs zijn gemaakt in verhouding staan tot schattingen die de entiteit destijds overeenkomstig de voorheen toegepaste GAAP maakte;
- d) vermeldt IFRS 1 dat de overgangsbepalingen in andere IFRSs niet gelden voor een eerste toepasser;
- e) schrijft IFRS 1 uitgebreide informatieverschaffing voor over de overgang naar de IFRSs.

## INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 1

**Eerste toepassing van International Financial Reporting Standards**

## DOEL

1. Het doel van IFRS 1 is om ervoor te zorgen dat de „eerste IFRS-jaarrekening” van een entiteit, en haar tussentijdse financiële verslagen over dezelfde periode waarop deze jaarrekening betrekking heeft, kwalitatief hoogwaardige informatie bevatten die:
  - a) transparant is voor gebruikers en voor alle gepresenteerde perioden vergelijkbaar is;
  - b) een geschikt uitgangspunt vormt voor verslaggeving volgens de „International Financial Reporting Standards (IFRSs)”, en
  - c) kan worden opgesteld tegen kosten die het nut voor de gebruikers niet overtreffen.

## TOEPASSINGSGEBIED

2. Entiteiten dienen IFRS 1 toe te passen op:
  - a) de eerste IFRS-jaarrekening; en
  - b) eventuele tussentijdse financiële verslagen die ingevolge IAS 34 „Tussentijdse financiële verslaggeving” worden opgesteld over de periode waarop de eerste IFRS-jaarrekening betrekking heeft.
3. De eerste IFRS-jaarrekening van een entiteit is de eerste jaarrekening waarin de entiteit de IFRSs toepast, door middel van de opname in deze jaarrekening van een expliciete en onvoorwaardelijke overeenstemmingsverklaring met IFRSs. Een volgens de IFRSs opgestelde jaarrekening is de eerste IFRS-jaarrekening van een entiteit indien de entiteit bijvoorbeeld:
  - a) de meest recente eraan voorafgaande jaarrekening:
    - i) overeenkomstig nationale vereisten heeft gepresenteerd die niet in alle opzichten aan de IFRSs voldoen;
    - ii) in alle opzichten in overeenstemming met de IFRSs heeft gepresenteerd, behalve dat de jaarrekening niet een expliciete en onvoorwaardelijke verklaring bevatte dat deze in overeenstemming met de IFRSs was opgesteld;
    - iii) heeft gepresenteerd met daarin een expliciete overeenstemmingsverklaring met sommige, maar niet alle, IFRSs;
    - iv) overeenkomstig nationale vereisten heeft gepresenteerd die niet in overeenstemming zijn met de IFRSs, waarbij een aantal individuele IFRSs wordt gebruikt om posten te verantwoorden waarvoor geen nationale vereisten bestonden; of
    - v) volgens nationale vereisten heeft opgesteld met een aansluiting tussen een aantal bedragen en de bedragen volgens de IFRSs;
  - b) uitsluitend voor intern gebruik een jaarrekening volgens de IFRSs heeft opgesteld, zonder deze beschikbaar te stellen aan de eigenaren van de entiteit of aan andere externe gebruikers;

- c) voor consolidatiedoelinden een rapportageset volgens de IFRSs heeft opgesteld zonder een volledige jaarrekening, zoals gedefinieerd in IAS 1 „Presentatie van de jaarrekening”, op te stellen; of
- d) geen jaarrekening over vorige perioden heeft gepresenteerd.
4. IFRS 1 geldt voor situaties waarin een entiteit voor het eerst de IFRSs toepast. IFRS 1 geldt niet wanneer een entiteit bijvoorbeeld:
- a) de presentatie van de jaarrekening volgens nationale vereisten beëindigt, waarbij naast deze jaarrekening voorheen een andere jaarrekening werd gepresenteerd die een expliciete en onvoorwaardelijke overeenstemmingsverklaring met IFRSs bevatte;
- b) in het vorige jaar een jaarrekening volgens nationale vereisten presenteerde en deze jaarrekening een expliciete en onvoorwaardelijke overeenstemmingsverklaring met IFRSs bevatte, of
- c) in het vorige jaar een jaarrekening presenteerde die een expliciete en onvoorwaardelijke overeenstemmingsverklaring met IFRSs bevatte, zelfs als de accountant bij deze jaarrekening een accountantsverklaring met beperking heeft afgegeven.
5. IFRS 1 geldt niet voor wijzigingen in de grondslagen voor financiële verslaggeving die een entiteit die reeds de IFRSs toepast, aanbrengt. Dergelijke veranderingen worden behandeld in:
- a) de vereisten inzake wijzigingen in de grondslagen voor financiële verslaggeving volgens IAS 8 „Nettowinst of -verlies over de periode, fundamentele fouten en wijzigingen in de grondslagen voor financiële verslaggeving”, en
- b) specifieke overgangsbepalingen in andere IFRSs.

#### OPNAME EN WAARDERING

#### IFRS-openingsbalans

6. Een entiteit dient een „IFRS-openingsbalans op te stellen op de overgangdatum naar IFRSs”. Deze vormt het uitgangspunt voor de verslaggeving volgens de IFRSs. Een entiteit hoeft haar IFRS-openingsbalans niet in haar eerste IFRS-jaarrekening op te nemen.

#### Grondslagen voor financiële verslaggeving

7. **Een entiteit dient in haar IFRS-openingsbalans en voor alle perioden waarover in haar eerste IFRS-jaarrekening wordt gerapporteerd dezelfde grondslagen voor financiële verslaggeving te gebruiken. Deze grondslagen voor financiële verslaggeving dienen in overeenstemming te zijn met iedere IFRS die op de verslagdatum voor de eerste IFRS-jaarrekening van kracht is, met uitzondering van de in de alinea's 13 tot en met 34 vermelde vrijstellingen.**
8. Een entiteit dient geen afwijkende versies van IFRSs toe te passen die op een eerder tijdstip van kracht waren. Een entiteit mag een nieuwe IFRS toepassen die nog niet verplicht is, indien deze eerdere toepassing toestaat.

#### Voorbeeld: Consistente toepassing van de meest recente versie van IFRSs

##### ACHTERGROND

De verslagdatum voor de eerste IFRS-jaarrekening van entiteit A is 31 december 2005. Entiteit A besluit in deze jaarrekening voor slechts één jaar vergelijkende informatie te presenteren (zie alinea 36). De overgangdatum naar IFRSs komt derhalve overeen met de aanvang van de bedrijfsactiviteiten op 1 januari 2004 (oftewel het einde van de bedrijfsactiviteiten op 31 december 2003). Entiteit A heeft elk jaar tot en met 31 december 2004 een jaarrekening gepresenteerd overeenkomstig de voorheen toegepaste GAAP.

##### TOEPASSING VAN VEREISTEN

Entiteit A is verplicht om de IFRSs toe te passen die van kracht zijn voor perioden eindigend op 31 december 2005, bij:

- a) het opstellen van de IFRS-openingsbalans op 1 januari 2004, en
- b) het opstellen en presenteren van de balans op 31 december 2005 (met inbegrip van vergelijkende bedragen voor 2004), de winst-en-verliesrekening, het mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het kasstroomoverzicht over het jaar tot en met 31 december 2005 (met inbegrip van vergelijkende bedragen over 2004) en toelichtingen (met inbegrip van vergelijkende informatie over 2004).

Indien een nieuwe IFRS nog niet verplicht is, maar deze eerdere toepassing toestaat, mag entiteit A in haar eerste IFRS-jaarrekening die IFRS toepassen, maar zij is hiertoe niet verplicht.

9. De overgangsbepalingen in andere IFRSs gelden voor wijzigingen in de grondslagen voor financiële verslaggeving die worden aangebracht door een entiteit die reeds IFRSs toepast; zij gelden niet voor de eerste toepassing van de IFRSs door een eerste toepasser, met uitzondering van het vermeldde in de alinea's 27 tot en met 30.
10. Behoudens hetgeen bepaald is in de alinea's 13 tot en met 34 dient een entiteit in haar IFRS-openingsbalans:
  - a) alle activa en passiva op te nemen waarvan opname volgens de IFRSs is vereist;
  - b) opname van activa en passiva achterwege te laten indien opname volgens de IFRSs niet is toegestaan;
  - c) posten te herclassificeren die volgens de voorheen toegepaste GAAP tot een bepaalde categorie activa of passiva of tot een eigenvermogenscomponent behoorden, maar volgens de IFRSs tot een andere categorie activa of passiva of tot een andere eigenvermogenscomponent behoren, en
  - d) de IFRSs toe te passen bij de waardering van alle in de balans opgenomen activa en passiva.
11. De grondslagen voor financiële verslaggeving die een entiteit in haar IFRS-openingsbalans gebruikt, kunnen afwijken van de grondslagen die zij op dezelfde datum gebruikte toen zij de voorheen toegepaste GAAP hanteerde. De resulterende aanpassingen vloeien voort uit gebeurtenissen en transacties vóór de overgangsdatum naar IFRSs. Een entiteit dient derhalve deze aanpassingen direct in de post ingehouden winsten (of, indien van toepassing, een andere categorie van het eigen vermogen) op de overgangsdatum naar IFRSs te verwerken.
12. In IFRS 1 worden twee categorieën uitzonderingen gegeven op het principe dat de IFRS-openingsbalans van een entiteit geheel in overeenstemming dient te zijn met iedere IFRS:
  - a) in de alinea's 13 tot en met 25 worden vrijstellingen gegeven ten aanzien van een aantal in andere IFRSs opgenomen vereisten;
  - b) op grond van de alinea's 26 tot en met 34 is retroactieve toepassing van enkele aspecten van andere IFRSs niet toegestaan.

#### **Vrijstellingen van andere IFRSs**

13. Een entiteit kan een beroep doen op een of meer van de volgende vrijstellingen:
  - a) bedrijfscombinaties (alinea 15);
  - b) „reële waarde” of „geherwaardeerde waarde” als veronderstelde kostprijs (alinea's 16 tot en met 19);
  - c) personeelsbeloningen (alinea 20);
  - d) cumulatieve omrekeningsverschillen (alinea's 21 en 22);
  - e) samengestelde financiële instrumenten (alinea's 23), en
  - f) activa en passiva van dochterondernemingen, geassocieerde deelnemingen en joint ventures (alinea's 24 en 25).

Een entiteit dient deze vrijstellingen niet naar analogie op andere posten toe te passen.
14. In sommige hieronder vermelde vrijstellingen wordt naar de reële waarde verwezen. In IAS 22 „Bedrijfscombinaties” wordt uiteengezet hoe de reële waarde van in het kader van een bedrijfscombinatie verkregen identificeerbare activa en passiva wordt bepaald. Een entiteit dient deze bepalingen toe te passen bij de bepaling van de reële waarden op basis van IFRS 1, tenzij een andere IFRS een meer specifieke leidraad voor de bepaling van de reële waarde van de desbetreffende actief- of passiefpost bevat. Deze reële waarden dienen de situatie te weerspiegelen op de datum waarop de reële waarden werden bepaald.

#### **Bedrijfscombinaties**

15. Een entiteit dient de vereisten in bijlage B toe te passen op bedrijfscombinaties die de entiteit vóór de overgangsdatum naar IFRSs heeft verwerkt.

#### **Reële waarde of geherwaardeerde waarde als veronderstelde kostprijs**

16. Een entiteit mag ervoor kiezen een materieel vast actief op de overgangsdatum naar IFRSs tegen reële waarde te waarderen en deze reële waarde als veronderstelde kostprijs op dat moment te hanteren.
17. Een eerste toepasser mag ervoor kiezen om voor een materieel vast actief gebruik te maken van een geherwaardeerde waarde overeenkomstig een voorheen toegepaste GAAP, die op of voor de overgangsdatum naar IFRSs is bepaald, indien de geherwaardeerde waarde op het moment van de herwaardering, globaal vergelijkbaar was met:
  - a) de reële waarde, of
  - b) de kostprijs (minus cumulatieve afschrijvingen) volgens de IFRSs, aangepast in verband met bijvoorbeeld veranderingen in een algemene of specifieke prijsindex.
18. De in de alinea's 16 en 17 vermelde keuzemogelijkheden bestaan ook voor:
  - a) vastgoedbeleggingen, indien een entiteit ervoor kiest het kostprijsmodel in IAS 40 „Vastgoedbeleggingen” te gebruiken, en

- b) immateriële activa waarbij wordt voldaan aan:
- de opnamecriteria in IAS 38 „Immateriële activa” (met inbegrip van de betrouwbare bepaling van de oorspronkelijke kostprijs), en
  - de criteria in IAS 38 voor herwaardering (met inbegrip van het bestaan van een actieve markt).

Een entiteit dient deze keuzemogelijkheden niet voor andere activa of passiva te gebruiken.

19. Een eerste toepasser kan voor (een deel van) zijn activa en passiva op basis van een voorheen toegepaste GAAP een veronderstelde kostprijs hebben vastgesteld die is gebaseerd op een waardering tegen reële waarde op één bepaalde datum, vanwege een gebeurtenis zoals een privatisering of een beursintroductie. De entiteit mag dergelijke gebeurtenisafhankelijke waarderings tegen reële waarde hanteren als veronderstelde kostprijs voor IFRSs op de datum van deze waardering.

#### **Personeelsbeloningen**

20. Een entiteit mag ingevolge IAS 19 „Personeelsbeloningen” een „bandbreedte”-benadering hanteren waarbij sommige actuariële winsten en verliezen niet worden verwerkt. Voor de retroactieve toepassing van deze benadering dient een entiteit de cumulatieve actuariële winsten en verliezen sinds de aanvang van de regeling tot de overgangsdatum naar IFRSs te splitsen in een verwerkt deel en een niet-verwerkt deel. Een eerste toepasser mag er echter voor kiezen om alle cumulatieve actuariële winsten en verliezen op de overgangsdatum naar IFRSs te verwerken, zelfs indien hij voor latere actuariële winsten en verliezen de bandbreedtebenadering hanteert. Indien een eerste toepasser hiervoor kiest, dient hij deze benadering voor alle regelingen toe te passen.

#### **Cumulatieve omrekeningsverschillen**

21. IAS 21 „De gevolgen van wisselkoerswijzigingen” schrijft voor dat een entiteit:
- sommige omrekeningsverschillen rubriceert als een afzonderlijke component van het eigen vermogen, en
  - bij afstoting van een buitenlandse activiteit de cumulatieve omrekeningsverschillen voor deze buitenlandse activiteit (indien van toepassing inclusief winsten en verliezen op hiermee samenhangende afdekkingstransacties) als onderdeel van de winst of het verlies bij afstoting naar de winst-en-verliesrekening worden overgebracht.
22. Een eerste toepasser hoeft echter ten aanzien van cumulatieve omrekeningsverschillen die op de overgangsdatum naar IFRSs bestonden, niet aan deze vereisten te voldoen. Indien een eerste toepasser gebruikmaakt van deze vrijstelling:
- worden de cumulatieve omrekeningsverschillen voor alle buitenlandse activiteiten op de overgangsdatum naar IFRSs geacht nihil te zijn, en
  - omvat de winst of het verlies bij afstoting van een buitenlandse activiteit geen omrekeningsverschillen die vóór de overgangsdatum naar IFRSs zijn ontstaan, maar wel de omrekeningsverschillen die na de overgangsdatum zijn ontstaan.

#### **Samengestelde financiële instrumenten**

23. IAS 32 „Financiële instrumenten: informatieverstopping en presentatie” schrijft voor dat een entiteit een samengesteld instrument bij uitgifte splitst in een afzonderlijke vreemdvermogenscomponent en een eigenvermogenscomponent. Als de vreemdvermogenscomponent niet meer uitstaat, houdt retroactieve toepassing van IAS 32 in dat twee separate posten in het eigen vermogen worden onderscheiden. De eerste post wordt opgenomen in ingehouden winsten en heeft betrekking op de cumulatieve opgelopen rente op de vreemdvermogenscomponent. Het tweede deel betreft de oorspronkelijke eigenvermogenscomponent. Op grond van IFRS 1 is een eerste toepasser niet verplicht deze beide delen te onderscheiden indien de vreemdvermogenscomponent op de overgangsdatum naar IFRSs niet meer uitstaat.

#### **Activa en passiva van dochterondernemingen, geassocieerde deelnemingen en joint ventures**

24. Als een dochteronderneming voor het eerst de IFRSs toepast op een latere datum dan de moedermaatschappij dient de dochteronderneming in de enkelvoudige jaarrekening haar activa en passiva te waarderen op:
- de boekwaarden die op basis van de overgangsdatum naar IFRSs van de moedermaatschappij in de geconsolideerde jaarrekening van de moedermaatschappij zouden worden verwerkt, indien er geen aanpassingen zouden worden aangebracht in verband met consolidatieprocedures en de gevolgen van de bedrijfscombinatie waarin de moedermaatschappij de dochteronderneming heeft verworven, of
  - de boekwaarden die door de overige bepalingen van IFRS 1 worden voorgeschreven, op basis van de overgangsdatum naar IFRSs van de dochteronderneming. Deze boekwaarden zouden kunnen afwijken van de bij onder a) beschreven waarde:
    - indien de vrijstellingen in IFRS 1 leiden tot een waardering die afhankelijk is van de overgangsdatum naar IFRSs.

- ii) indien de door de dochteronderneming in de eigen jaarrekening gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving afwijken van de grondslagen die in de geconsolideerde jaarrekening worden toegepast. De dochteronderneming kan bijvoorbeeld de gebruikelijke verwerkingswijze in IAS 16 „Materiële vaste activa” hanteren, terwijl de groep de toegestane alternatieve verwerkingswijze hanteert.

Een soortgelijke keuze is mogelijk voor een geassocieerde deelneming of joint venture waarbij de eerste toepassing van de IFRSs later plaatsvindt dan bij een entiteit die invloed van betekenis daarin, respectievelijk gezamenlijke zeggenschap daarover, heeft.

25. Indien de eerste toepassing van de IFRSs door een entiteit echter later plaatsvindt dan door haar dochteronderneming (of geassocieerde deelneming of joint venture), dan dient de entiteit in haar geconsolideerde jaarrekening de activa en passiva van de dochteronderneming (of geassocieerde deelneming of joint venture) op dezelfde boekwaarde te waarderen als in de enkelvoudige jaarrekening van de dochteronderneming (of geassocieerde deelneming of joint venture), na verwerking van aanpassingen uit hoofde van de consolidatie, de toepassing van de vermogensmutatiemethode en de gevolgen van de bedrijfscombinatie waarin de entiteit de dochteronderneming heeft verworven. Evenzo geldt dat als de eerste toepassing van de IFRSs door een moedermaatschappij voor haar vennootschappelijke jaarrekening eerder of later geschiedt dan voor de geconsolideerde jaarrekening, de moedermaatschappij de activa en passiva in beide jaarrekeningen voor dezelfde bedragen dient op te nemen, waarbij rekening wordt gehouden met consolidatieaanpassingen.

#### **Uitzonderingen op de retroactieve toepassing van andere IFRSs**

26. IFRS 1 verbiedt retroactieve toepassing van een aantal bepalingen van andere IFRSs met betrekking tot:
- a) het niet langer in de balans opnemen van financiële activa en financiële verplichtingen (alinea 27);
  - b) hedge accounting (alinea's 28 tot en met 30), en
  - c) schattingen (alinea's 31 tot en met 34).

#### **Niet langer in de balans opnemen van financiële activa en financiële verplichtingen**

27. Een eerste toepasser dient de in IAS 39 „Financiële instrumenten: opname en waardering” opgenomen vereisten voor het niet langer in de balans opnemen van financiële activa en passiva prospectief toe te passen vanaf de ingangsdatum van IAS 39. Met andere woorden, als een eerste toepasser in een boekjaar dat aanving vóór 1 januari 2001 financiële activa of financiële verplichtingen overeenkomstig de voorheen toegepaste GAAP niet langer in de balans opnam, dient de entiteit deze activa en verplichtingen volgens de IFRSs niet in de balans op te nemen (tenzij deze als gevolg van een latere transactie of gebeurtenis voor opname in aanmerking komen). Echter, de eerste toepasser:
- a) dient alle derivaten en andere belangen, zoals servicing-rechten en servicing-verplichtingen, in de balans op te nemen, die na de transactie waarbij sprake is van niet langer opnemen van balansposities zijn behouden en die op de overgangsdatum naar IFRSs nog bestaan, en
  - b) dient alle „special purpose entities” (SPE's) te consolideren waarover hij op de overgangsdatum naar IFRSs overwegende zeggenschap heeft, zelfs indien de SPE's voor de overgangsdatum naar IFRSs bestonden, of financiële activa of financiële verplichtingen aanhouden die op basis van de voorheen toegepaste GAAP niet langer in de balans werden opgenomen.

#### **Hedge accounting**

28. Overeenkomstig IAS 39 „Financiële instrumenten: opname en waardering” dient een entiteit op de overgangsdatum naar IFRSs:
- a) alle derivaten tegen reële waarde te waarderen, en
  - b) alle uitgestelde winsten en verliezen op derivaten die overeenkomstig de voorheen toegepaste GAAP werden gerapporteerd alsof zij activa of verplichtingen waren, te elimineren.
29. Een entiteit dient in haar IFRS-openingsbalans geen hedge accounting toe te passen op afdekkingsrelaties die niet aan de voorwaarden voor verwerking op basis van hedge accounting volgens IAS 39 voldoen (bijvoorbeeld veel afdekkingsrelaties waarbij het afdekkingsinstrument een kasinstrument of een geschreven optie is; of waarbij de afgedekte positie een nettopositie is; of waarbij de afdekking het renterisico inzake een tot einde looptijd aangehouden belegging dekt). Indien echter een entiteit een nettopositie overeenkomstig de voorheen toegepaste GAAP als een afgedekte positie heeft aangemerkt, mag zij een individuele positie binnen deze nettopositie als een afgedekte positie volgens de IFRSs aanmerken, mits zij dit niet later doet dan de overgangsdatum naar IFRSs.
30. Een entiteit dient de overgangsbepalingen van IAS 39 toe te passen op alle overige afdekkingsrelaties die op de overgangsdatum naar IFRSs bestonden.

### Schattingen

31. **De schattingen die op de overgangsdatum naar IFRSs overeenkomstig de IFRSs zijn gemaakt, dienen in overeenstemming te zijn met de schattingen die op dezelfde datum zijn gemaakt op basis van de voorheen toegepaste GAAP (waarbij rekening wordt gehouden met aanpassingen in verband met eventuele verschillen in de grondslagen voor financiële verslaggeving), tenzij er objectieve aanwijzingen zijn dat deze schattingen onjuist waren.**
32. Een entiteit kan na de overgangsdatum naar IFRSs informatie over schattingen ontvangen die zij overeenkomstig de voorheen toegepaste GAAP had gemaakt. Ingevolge alinea 31 dient een entiteit de ontvangst van deze informatie op dezelfde wijze te behandelen als gebeurtenissen na balansdatum die geen nadere informatie geven over de feitelijke situatie op balansdatum overeenkomstig IAS 10 „Gebeurtenissen na balansdatum”. Ter illustratie een situatie waarin een entiteit als overgangsdatum naar IFRSs 1 januari 2004 hanteert en waarbij naar aanleiding van nieuwe informatie op 15 juli 2004 een schatting moet worden herzien die overeenkomstig de voorheen toegepaste GAAP op 31 december 2003 is gemaakt. De entiteit dient deze nieuwe informatie niet in haar IFRS-openingsbalans te verwerken (tenzij de schattingen in verband met eventuele verschillen in de grondslagen voor financiële verslaggeving moeten worden aangepast, of tenzij er objectieve aanwijzingen zijn dat de schattingen onjuist waren). De entiteit verwerkt in plaats daarvan deze nieuwe informatie in de winst-en-verliesrekening (of, indien van toepassing, in het eigen vermogen) over het verslagjaar 2004.
33. Het kan noodzakelijk zijn dat een entiteit op de overgangsdatum naar IFRSs schattingen volgens de IFRSs maakt die op basis van de voorheen toegepaste GAAP op dat moment niet noodzakelijk waren. In overeenstemming met IAS 10 wordt bij de schattingen ingevolge de IFRSs uitgegaan van de omstandigheden die zich op de overgangsdatum naar IFRSs voordeden. Met name bij schattingen die op de overgangsdatum naar IFRSs worden gemaakt ten aanzien van marktprijzen, rentetarieven of wisselkoersen wordt uitgegaan van de op deze datum aanwezige marktomstandigheden.
34. De alinea's 31 tot en met 33 hebben betrekking op de IFRS-openingsbalans. Zij gelden tevens voor de vergelijkende periode die in de eerste IFRS-jaarrekening van een eenheid wordt gepresenteerd. In dit geval dienen de verwijzingen naar de overgangsdatum naar IFRSs te worden vervangen door verwijzingen naar het einde van deze vergelijkende periode.

### PRESENTATIE EN INFORMATIEVERSCHAFFING

35. IFRS 1 bevat geen vrijstellingen voor de in andere IFRSs opgenomen vereisten inzake presentatie en informatiever-schaffing.

### Vergelijkende informatie

36. Om te voldoen aan IAS 1 „Presentatie van de jaarrekening” dient de eerste IFRS-jaarrekening van een entiteit ten minste vergelijkende informatie volgens IFRSs over één jaar te bevatten.
37. Sommige entiteiten presenteren historische overzichten van bepaalde gegevens met betrekking tot perioden die voorafgaan aan de eerste periode waarover volledige vergelijkende informatie overeenkomstig de IFRSs wordt verstrekt. Op grond van IFRS 1 is het niet vereist dat zulke overzichten aan de vereisten inzake opname en waardering volgens de IFRSs voldoen. Bovendien presenteren sommige entiteiten zowel vergelijkende informatie overeenkomstig de voorheen toegepaste GAAP als door IAS 1 voorgeschreven vergelijkende informatie. In een jaarrekening die historische overzichten of vergelijkende informatie bevat overeenkomstig de voorheen toegepaste GAAP:
- dient de entiteit op duidelijke wijze aan te geven dat de informatie die overeenkomstig de voorheen toegepaste GAAP is opgesteld niet in overeenstemming met de IFRSs is opgesteld, en
  - dient de entiteit informatie te verschaffen over de aard van de belangrijkste aanpassingen om te voldoen aan de IFRSs. Een entiteit hoeft deze aanpassingen niet te kwantificeren.

### Toelichting op de overgang naar IFRSs

38. **Een entiteit dient toe te lichten hoe de overgang van de voorheen toegepaste GAAP naar de IFRSs van invloed is geweest op de gerapporteerde financiële positie, resultaten en kasstromen.**

### Aansluitingen

39. Om aan alinea 38 te voldoen dient de eerste IFRS-jaarrekening van een entiteit het volgende te omvatten:
- aansluitingen van het gerapporteerde eigen vermogen volgens de voorheen toegepaste GAAP met het eigen vermogen volgens de IFRSs, voor de volgende twee tijdstippen:
    - de overgangsdatum naar IFRSs, en
    - het einde van de laatste periode die in de meest recente jaarrekening van de entiteit volgens de voorheen toegepaste GAAP werd gepresenteerd;
  - een aansluiting van de winst of het verlies volgens de voorheen toegepaste GAAP over de laatste periode in de meest recente jaarrekening van de entiteit met de winst of het verlies volgens de IFRSs over dezelfde periode, en
  - indien de entiteit bij de opstelling van de IFRS-openingsbalans voor het eerst bijzondere waardevermindingsverliezen heeft opgenomen of teruggenomen, de informatiever-schaffing die IAS 36 „Bijzondere waardevermindering van activa” zou voorschrijven als de entiteit deze (teruggenomen) bijzondere waardevermindingsverliezen had opgenomen in de periode die aanvangt op de overgangsdatum naar IFRSs.

40. De ingevolge alinea 39, onder a) en b), vereiste aansluitingen dienen gebruikers voldoende inzicht te verschaffen in de materiële aanpassingen in de balans en de winst-en- verliesrekening. Als een entiteit een kasstroomoverzicht volgens de voorheen toegepaste GAAP presenteerde, dient zij tevens de materiële aanpassingen in het kasstroomoverzicht toe te lichten.
41. Indien een entiteit bij de voorheen toegepaste GAAP fouten ontdekt, wordt in de aansluitingen ingevolge alinea 39, onder a) en b) onderscheid gemaakt tussen de correctie van deze fouten en wijzigingen in de grondslagen voor financiële verslaggeving.
42. IAS 8 „Nettowinst of -verlies over de periode, fundamentele fouten en wijzigingen in de grondslagen voor financiële verslaggeving” behandelt geen wijzigingen in de grondslagen voor financiële verslaggeving die optreden wanneer een entiteit voor het eerst de IFRSs toepast. De vereisten van IAS 8 inzake informatievervalsing over wijzigingen in de grondslagen voor financiële verslaggeving gelden derhalve niet voor de eerste IFRS-jaarrekening van een entiteit.
43. Indien een entiteit over voorgaande perioden geen jaarrekening presenteerde, dient dit feit in de eerste IFRS-jaarrekening te worden vermeld.

#### **Gebruik van reële waarde als veronderstelde kostprijs**

44. Als een entiteit in haar IFRS-openingsbalans bij een materieel vast actief, een vastgoedbelegging of een immaterieel actief gebruikmaakt van de reële waarde als veronderstelde kostprijs (zie de alinea's 16 en 18), dan dient in de eerste IFRS-jaarrekening van de entiteit voor iedere post in de IFRS-openingsbalans te worden vermeld:
  - a) het totaal van deze reële waarden, en
  - b) de totale aanpassing van de gerapporteerde boekwaarden volgens de voorheen toegepaste GAAP.

#### **Tussentijdse financiële verslagen**

45. Om te voldoen aan alinea 38 dient een entiteit die over een gedeelte van de periode waarop haar eerste IFRS-jaarrekening betrekking heeft, een tussentijds financieel verslag overeenkomstig IAS 34 „Tussentijdse financiële verslaggeving” presenteert, in aanvulling op de vereisten in IAS 34 aan de volgende vereisten te voldoen:
  - a) Ieder dergelijk tussentijds financieel verslag bevat, als de entiteit een tussentijds financieel verslag over de vergelijkbare tussentijdse periode van het onmiddellijk daaraan voorafgaande verslagjaar presenteerde, aansluitingen tussen:
    - i) het eigen vermogen volgens de voorheen toegepaste GAAP aan het einde van deze vergelijkbare tussentijdse periode en het eigen vermogen volgens de IFRSs op hetzelfde tijdstip, en
    - ii) de winst of het verlies volgens de voorheen toegepaste GAAP over deze vergelijkbare tussentijdse periode (lopende periode en cumulatief voor het lopende jaar) en de winst of het verlies volgens de IFRSs over deze periode.
  - b) Naast de op grond van onder a) voorgeschreven aansluitingen omvat het eerste tussentijdse financieel verslag volgens IAS 34 over een gedeelte van de periode waarop de eerste IFRS-jaarrekening betrekking heeft de in alinea 39, onder a) en b), beschreven aansluitingen (aangevuld met de ingevolge de alinea's 40 en 41 vereiste informatie), of een verwijzing naar een ander gepubliceerd document waarin deze aansluitingen zijn opgenomen.
46. IAS 34 vereist minimale informatievervalsing, die is gebaseerd op de veronderstelling dat gebruikers van de tussentijdse financiële verslagen tevens toegang tot de meest recente jaarrekening hebben. Volgens IAS 34 dient een entiteit echter tevens melding te maken van „gebeurtenissen of transacties die van wezenlijk belang zijn om inzicht in de lopende tussentijdse periode te verkrijgen”. Een eerste toepasser dient derhalve, indien hij in zijn meest recente jaarrekening volgens de voorheen toegepaste GAAP geen informatie heeft verschaft die van materiële betekenis is om inzicht te verkrijgen in de lopende tussentijdse periode, in zijn tussentijdse financieel verslag deze informatie te verschaffen, of te verwijzen naar een ander gepubliceerd document waarin deze informatie is opgenomen.

#### **INGANGSDATUM**

47. Een entiteit dient IFRS 1 toe te passen als de eerste IFRS-jaarrekening betrekking heeft op een periode die aanvangt op of na 1 januari 2004. Eerdere toepassing wordt aangemoedigd. Als de eerste IFRS-jaarrekening van een entiteit betrekking heeft op een periode die aanvangt vóór 1 januari 2004, en de entiteit IFRS 1 toepast in plaats van SIC-8 „Eerste toepassing van International Accounting Standards als primaire grondslag voor de financiële verslaggeving”, dan dient dit feit te worden vermeld.

## Bijlage A

## Definities

Deze bijlage maakt integraal deel uit van IFRS 1.

Overgangsdatum naar IFRSs	De aanvang van de vroegste periode waarover een entiteit in haar eerste IFRS-jaarrekening volledige vergelijkende informatie volgens de IFRSs presenteert.
Veronderstelde kostprijs	Een bedrag dat op een bepaalde datum als substituut wordt gebruikt voor de kostprijs (minus cumulatieve afschrijvingen). Bij latere afschrijving wordt verondersteld dat de entiteit het actief of de verplichting voor het eerst op de bepaalde datum had opgenomen en dat de kostprijs gelijk was aan de veronderstelde kostprijs.
Reële waarde	Het bedrag waarvoor een actief kan worden verhandeld of een verplichting kan worden afgewikkeld tussen terzake goed geïnformeerde, tot een transactie bereid zijnde partijen die onafhankelijk zijn.
Eerste IFRS-jaarrekening	De eerste jaarrekening waarin een entiteit de International Financial Reporting Standards (IFRSs) toepast, door middel van een expliciete en onvoorwaardelijke overeenstemmingsverklaring met IFRSs.
Eerste toepasser	Een entiteit die haar eerste IFRS-jaarrekening presenteert.
International Financial Reporting Standards (IFRSs)	Standaarden en interpretaties die door de International Accounting Standards Board (IASB) zijn goedgekeurd. Deze bestaan uit: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) International Financial Reporting Standards;</li> <li>b) International Accounting Standards; en</li> <li>c) Interpretaties afkomstig van het International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) of het voormalige Standing Interpretations Committee (SIC), en die door de IASB zijn goedgekeurd.</li> </ul>
IFRS-openingsbalans	De al dan niet gepubliceerde balans van een entiteit op de overgangsdatum naar IFRSs.
Voorheen toegepaste GAAP	De grondslagen voor financiële verslaggeving die GAAP een eerste toepasser onmiddellijk voorafgaand aan de toepassing van de IFRSs hanteerde.
Verslagdatum	Het einde van de meest recente periode waarover in een jaarrekening of een tussentijds financieel verslag wordt gerapporteerd.

## Bijlage B

**Bedrijfscombinaties**

Deze bijlage maakt integraal deel uit van IFRS 1.

B1 Een eerste toepasser mag ervoor kiezen IAS 22 „Bedrijfscombinaties” niet retroactief toe te passen op vroegere bedrijfscombinaties (bedrijfscombinaties die vóór de overgangsdatum naar IFRSs plaatsvonden). Als een eerste toepasser echter een bedrijfscombinatie aanpast om aan IAS 22 te voldoen, dient hij alle latere bedrijfscombinaties aan te passen. Als een eerste toepasser er bijvoorbeeld voor kiest om een bedrijfscombinatie aan te passen die op 30 juni 2002 plaatsvond, dient hij alle bedrijfscombinaties aan te passen die tussen 30 juni 2002 en de overgangsdatum naar IFRSs plaatsvonden.

B2 Indien een eerste toepasser IAS 22 niet retroactief op een vroegere bedrijfscombinatie toepast, heeft dit voor deze bedrijfscombinatie de volgende gevolgen:

- a) De eerste toepasser dient dezelfde classificatie (als een overname door de overnemende partij in juridische zin, een omgekeerde overname door de overgenomen partij in juridische zin, of een samenvoeging van belangen) te handhaven als in zijn jaarrekening volgens de voorheen toegepaste GAAP.
- b) De eerste toepasser dient op de overgangsdatum naar IFRSs al zijn activa en verplichtingen op te nemen die in het kader van een vroegere bedrijfscombinatie werden verkregen dan wel aangegaan, met uitzondering van:
  - i) sommige financiële activa en financiële verplichtingen die volgens de voorheen toegepaste GAAP niet langer in de balans werden opgenomen (zie alinea 27), en
  - ii) activa, met inbegrip van goodwill, en passiva die niet in de geconsolideerde balans volgens de voorheen toegepaste GAAP van de overnemende partij waren opgenomen en bovendien volgens de IFRSs niet voor opname in de enkelvoudige balans van de overgenomen partij in aanmerking zouden komen (zie alinea B2, onder f) tot en met i).

De eerste toepasser verwerkt een eventuele hieruit voortvloeiende mutatie in de ingehouden winsten (of, indien van toepassing, een andere post binnen het eigen vermogen), tenzij de mutatie voortvloeit uit de opname van een immaterieel actief dat voorheen in de goodwill was begrepen (zie alinea B2, onder g) en i).

- c) De eerste toepasser neemt in zijn IFRS-openingsbalans geen posten op die volgens de voorheen toegepaste GAAP werden opgenomen, indien deze posten volgens de IFRSs niet voor opname als een actiefpost of passiefpost in aanmerking komen. De eerste toepasser verantwoordt de resulterende mutaties als volgt:
  - i) de eerste toepasser kan een vroegere bedrijfscombinatie als een overname hebben geclassificeerd en een post als een immaterieel actief hebben opgenomen die volgens IAS 38 „Immateriële activa” niet voor opname als actief in de balans in aanmerking komt. De entiteit dient deze post (en de eventueel hiermee verband houdende latente belasting en minderheidsbelangen) te herclassificeren als een deel van de goodwill (tenzij de entiteit op basis van de voorheen toegepaste GAAP goodwill rechtstreeks ten laste van het eigen vermogen bracht, zie alinea B2, onder g) en i).
  - ii) de eerste toepasser verwerkt alle overige resulterende mutaties in de ingehouden winsten (\*).
- d) De IFRSs schrijven met betrekking tot sommige activa en passiva latere waardering voor die niet is gebaseerd op de oorspronkelijke kostprijs, maar op bijvoorbeeld de reële waarde. De eerste toepasser dient deze activa en verplichtingen in zijn IFRS-openingsbalans op deze basis te waarderen, zelfs als deze in het kader van een vroegere bedrijfscombinatie werden verkregen of aangegaan. De entiteit verwerkt een eventueel resulterende mutatie in de boekwaarde door aanpassing van de ingehouden winsten (of, indien van toepassing, een andere post binnen het eigen vermogen), in plaats van de goodwill.
- e) Onmiddellijk na de bedrijfscombinatie dient de boekwaarde volgens de voorheen toegepaste GAAP van de verkregen activa en aangegane verplichtingen te worden gelijkgesteld aan de veronderstelde kostprijs volgens de IFRSs op deze datum. Indien de IFRSs een op de kostprijs gebaseerde waardering van deze activa en verplichtingen op een later tijdstip voorschrijven, vormt deze veronderstelde kostprijs de basis voor de op de kostprijs gebaseerde afschrijving vanaf het tijdstip van de bedrijfscombinatie.

(\*) Dergelijke mutaties omvatten herclassificaties van of naar immateriële activa als de goodwill volgens de voorheen toegepaste GAAP als actiefpost werd opgenomen. Deze situatie doet zich voor als de entiteit volgens de voorheen toegepaste GAAP a) de goodwill rechtstreeks ten laste van het eigen vermogen bracht, of b) de bedrijfscombinatie niet als een overname behandelde.

- f) Als bij een vroegere bedrijfscombinatie een verworven actief of aangegane verplichting volgens de voorheen toegepaste GAAP niet werd opgenomen, dan is de veronderstelde kostprijs van het actief of de verplichting in de IFRS-openingsbalans gelijk aan nul. In plaats daarvan vindt de opname en de waardering van het actief of de verplichting door de overnemende partij in haar geconsolideerde balans plaats overeenkomstig de basis die de IFRSs voor de enkelvoudige balans van de overgenomen partij zouden voorschrijven. Ter illustratie: als de overnemende partij die financiële leases die bij een vroegere bedrijfscombinatie zijn verworven, overeenkomstig haar voorheen toegepaste GAAP niet had geactiveerd, dient zij deze in haar geconsolideerde jaarrekening te activeren, conform de vereisten die IAS 17 „Lease-overeenkomsten” aan de overgenomen partij zou opleggen voor haar enkelvoudige balans volgens de IFRSs. Naar analogie, als een actief of een verplichting volgens de voorheen toegepaste GAAP in de goodwill was begrepen maar volgens IAS 22 afzonderlijk zou zijn opgenomen, blijft dit actief of deze verplichting in de goodwill begrepen, tenzij de IFRSs zouden voorschrijven dat het actief of de verplichting in de enkelvoudige balans van de overgenomen partij moet worden opgenomen.
- g) De boekwaarde van de goodwill in de IFRS-openingsbalans komt overeen met de boekwaarde volgens de voorheen toegepaste GAAP op de overgangsdatum naar IFRSs, waarbij rekening wordt gehouden met de volgende drie aanpassingen:
- i) Indien dit op grond van vorenstaande alinea B2, onder c) en i), is vereist, verhoogte eerste toepasser de boekwaarde van de goodwill wanneer deze een immaterieel actief dat volgens de voorheen toegepaste GAAP werd opgenomen, herclassificeert. Evenzo, als alinea B2, onder f), vereist dat de eerste toepasser een immaterieel actief in de balans opneemt dat volgens de voorheen toegepaste GAAP in de goodwill was begrepen, verlaagt deze entiteit de boekwaarde van de goodwill dienovereenkomstig (en past, indien van toepassing, de latente belasting en minderheidsbelangen aan).
  - ii) Het kan voorkomen dat een voorwaardelijke gebeurtenis die invloed heeft op het bedrag van de koopsom voor een vroegere bedrijfscombinatie vóór de overgangsdatum naar IFRSs niet langer bestaat. Indien er een betrouwbare schatting van de aanpassing in verband met de voorwaardelijke gebeurtenis kan worden gemaakt en de betaling waarschijnlijk is, past de eerste toepasser de goodwill met dat bedrag aan. Tevens past de eerste toepasser de boekwaarde van de goodwill aan als een eerder opgenomen aanpassing in verband met een voorwaardelijke gebeurtenis niet langer betrouwbaar kan worden gewaardeerd of indien de betaling niet langer waarschijnlijk is.
  - iii) De eerste toepasser dient IAS 36 „Bijzondere waardevermindering van activa” toe te passen bij het onderzoek van de goodwill op bijzondere waardeverminderingen op de overgangsdatum naar IFRSs, en bij het verwerken van een eventueel resulterend bijzonder waardeverminderingsverlies in de ingehouden winsten (of, indien IAS 36 dit vereist, in de herwaarderingsreserve), ongeacht of er aanwijzingen zijn dat de goodwill onderhevig is aan een bijzondere waardevermindering. Het onderzoek op bijzondere waardeverminderingen dient te worden gebaseerd op de omstandigheden op de overgangsdatum naar IFRSs.
- h) Er dienen geen andere aanpassingen te worden aangebracht in de boekwaarde van de goodwill op de overgangsdatum naar IFRSs. De eerste toepasser past de boekwaarde van de goodwill bijvoorbeeld niet aan:
- i) om onderhanden onderzoeks- en ontwikkelingsprojecten buiten beschouwing te laten die bij deze bedrijfscombinatie zijn overgenomen (tenzij het desbetreffende immateriële actief volgens IAS 38 in aanmerking zou komen voor opname in de enkelvoudige balans van de overgenomen partij);
  - ii) om in het verleden verantwoorde afschrijving op goodwill aan te passen;
  - iii) om aanpassingen van de goodwill terug te nemen die IAS 22 niet zou toestaan, maar die op basis van de voorheen toegepaste GAAP werden gemaakt in verband met aanpassingen van activa en passiva tussen het moment van de bedrijfscombinatie en de overgangsdatum naar IFRSs.
- i) Als de eerste toepasser overeenkomstig de voorheen toegepaste GAAP goodwill in mindering op het eigen vermogen bracht:
- i) dient de entiteit deze goodwill niet op te nemen in de IFRS-openingsbalans. Bovendien neemt de entiteit deze goodwill niet op in de winst-en-verliesrekening bij afstoting van de dochteronderneming, of als het belang in de dochteronderneming een bijzondere waardevermindering heeft ondergaan.
  - ii) dienen aanpassingen die voortvloeien uit het niet langer bestaan van een voorwaardelijke gebeurtenis die van invloed is op de koopsom te worden verwerkt in de ingehouden winsten.
- j) Het kan voorkomen dat de eerste toepasser op basis van de voorheen toegepaste GAAP een dochteronderneming die bij een vroegere bedrijfscombinatie is verworven, niet heeft geconsolideerd (omdat bijvoorbeeld de moedermaatschappij deze overeenkomstig de voorheen toegepaste GAAP niet als dochteronderneming beschouwde, of geen geconsolideerde jaarrekening opstelde). De eerste toepasser dient de boekwaarde van de activa en passiva van de dochteronderneming aan te passen naar de bedragen die de dochteronderneming volgens de IFRSs in de enkelvoudige balans zou moeten opnemen. De veronderstelde kostprijs van de goodwill is gelijk aan het verschil op de overgangsdatum naar IFRSs tussen:
- i) het belang van de moedermaatschappij in deze aangepaste boekwaarden, en
  - ii) de kostprijs van het belang in de dochteronderneming volgens de enkelvoudige jaarrekening van de moedermaatschappij.
- k) De waardering van minderheidsbelangen en latente belasting vloeit voort uit de waardering van andere activa en passiva. De genoemde aanpassingen van opgenomen activa en passiva zijn derhalve van invloed op minderheidsbelangen en latente belastingen.

- B3 De vrijstelling voor vroegere bedrijfscombinaties geldt ook voor verworven belangen in geassocieerde deelnemingen en voor belangen in joint ventures.
- B4 Bovendien geldt de voor alinea B1 gekozen datum eveneens voor alle dergelijke overnames.
-

*Bijlage C***Wijzigingen in andere IFRSs**

De wijzigingen in deze bijlage worden van kracht voor jaarrekeningen die betrekking hebben op een verslagperiode die aanvangt op of na 1 januari 2004. Indien een entiteit IFRS 1 voor een eerdere periode toepast, worden deze wijzigingen van kracht voor deze eerdere periode.

C1 IFRS 1 vervangt SIC-8 „Eerste toepassing van International Accounting Standards als primaire grondslag voor de financiële verslaggeving”.

C2 Door IFRS 1 luidt de gewijzigde tekst van alinea 172, onder h), van IAS 39 „Financiële instrumenten: opname en waardering” als volgt:

„h) indien een effectisering, overdracht of andere transactie waarbij sprake is van niet langer opnemen van balansposities, is aangegaan vóór het begin van het boekjaar waarin deze standaard voor het eerst wordt toegepast, dient de administratieve verwerking van die transactie niet retroactief te worden gewijzigd om te voldoen aan de eisen van deze standaard. Dit ontslaat de overdragende partij echter niet van de vereisten:

- i) om alle derivaten of andere belangen, zoals servicing-rechten of servicing-verplichtingen, die na deze transactie zijn behouden en die op basis van deze standaard of andere IFRSs voor opname in aanmerking komen als zodanig te verwerken, en
  - ii) om alle „special purpose entities” waarover de overdragende partij de overwegende zeggenschap heeft, te consolideren (zie SIC 12 Consolidatie — Voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten („Special Purpose Entities”).”
-