

**VERORDNUNG (EG) Nr. 1136/2009 DER KOMMISSION**

**vom 25. November 2009**

**zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf International Financial Reporting Standard (IFRS) 1**

**(Text von Bedeutung für den EWR)**

DIE KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN —

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft,

gestützt auf die Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards<sup>(1)</sup>, insbesondere auf Artikel 3 Absatz 1,

in Erwägung nachstehender Gründe:

- (1) Mit der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission<sup>(2)</sup> wurden bestimmte internationale Rechnungslegungsstandards und Interpretationen, die am 15. Oktober 2008 vorlagen, in das Gemeinschaftsrecht übernommen.
- (2) Am 27. November 2008 veröffentlichte das International Accounting Standards Board (IASB) eine überarbeitete Fassung des International Financial Reporting Standard (IFRS) 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards*, nachfolgend „neu strukturierter IFRS 1“. Der neu strukturierte IFRS 1 ersetzt den bisherigen IFRS 1, um die Nutzung und die Änderung dieses Standards künftig zu erleichtern. Mit dem neu strukturierten IFRS 1 werden zudem einige veraltete Übergangleitlinien gestrichen und geringfügige Textänderungen vorgenommen. Die derzeitigen Anforderungen bleiben hingegen unverändert.
- (3) Die Anhörung der Sachverständigengruppe (Technical Expert Group, TEG) der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) hat bestätigt, dass der neu strukturierte IFRS 1 die in Artikel 3 Absatz 2 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 genannten Kriterien für eine Übernahme erfüllt. Gemäß der Entscheidung 2006/505/EG der Kommission vom 14. Juli 2006 zur Einsetzung einer

Prüfgruppe für Standardübernahmeempfehlungen zur Beratung der Kommission hinsichtlich der Objektivität und Neutralität der von der Europäischen Beratergruppe für Rechnungslegung (EFRAG) abgegebenen Stellungnahmen<sup>(3)</sup> hat diese die EFRAG-Stellungnahme geprüft und der Kommission mitgeteilt, dass sie sie für ausgewogen und objektiv hält.

- (4) Die Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 sollte daher entsprechend geändert werden.
- (5) Die in dieser Verordnung vorgesehenen Maßnahmen entsprechen der Stellungnahme des Regelungsausschusses für Rechnungslegung —

HAT FOLGENDE VERORDNUNG ERLASSEN:

*Artikel 1*

Der im Anhang der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 enthaltene International Financial Reporting Standard (IFRS) 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards* wird durch den im Anhang der vorliegenden Verordnung enthaltenen IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards* (neu strukturiert 2008) ersetzt.

*Artikel 2*

Jedes Unternehmen wendet den im Anhang der vorliegenden Verordnung enthaltenen IFRS 1 spätestens mit Beginn seines ersten Geschäftsjahres nach dem 31. Dezember 2009 an.

*Artikel 3*

Diese Verordnung tritt am dritten Tag nach ihrer Veröffentlichung im *Amtsblatt der Europäischen Union* in Kraft.

Diese Verordnung ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat.

Brüssel, den 25. November 2009

*Für die Kommission*

Charlie McCREEVY

*Mitglied der Kommission*

<sup>(1)</sup> ABl. L 243 vom 11.9.2002, S. 1.

<sup>(2)</sup> ABl. L 320 vom 29.11.2008, S. 1.

<sup>(3)</sup> ABl. L 199 vom 21.7.2006, S. 33.

## ANHANG

## INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

IFRS 1	<i>Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards</i>
--------	---

**INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 1*****Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards*****ZIELSETZUNG**

- 1 Die Zielsetzung dieses IFRS ist es sicherzustellen, dass der *erste IFRS-Abschluss* eines Unternehmens und dessen Zwischenberichte, die sich auf eine Periode innerhalb des Berichtszeitraums dieses ersten Abschlusses beziehen, hochwertige Informationen enthalten, die
  - (a) für Abschlussadressaten transparent und über alle dargestellten Perioden hinweg vergleichbar sind,
  - (b) einen geeigneten Ausgangspunkt für die Rechnungslegung gemäß den *International Financial Reporting Standards (IFRS)* darstellen; und
  - (c) zu Kosten erstellt werden können, die den Nutzen nicht übersteigen.

**ANWENDUNGSBEREICH**

- 2 Ein Unternehmen muss diesen IFRS in
  - (a) seinem ersten IFRS-Abschluss; und
  - (b) ggf. jedem Zwischenbericht, den es gemäß IAS 34 *Zwischenberichterstattung* erstellt und der sich auf eine Periode innerhalb des Berichtszeitraums dieses ersten IFRS-Abschlusses bezieht, anwenden.
- 3 Der erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens ist der erste Abschluss des Geschäftsjahres, in welchem das Unternehmen die IFRS durch eine ausdrückliche und uneingeschränkte Bestätigung in diesem Abschluss der Übereinstimmung mit IFRS anwendet. Ein Abschluss gemäß IFRS ist der erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens, falls dieses beispielsweise
  - (a) seinen aktuellsten vorherigen Abschluss
    - (i) gemäß nationalen Vorschriften, die nicht in jeder Hinsicht mit IFRS übereinstimmen;
    - (ii) in allen Einzelheiten entsprechend den IFRS, jedoch ohne eine ausdrückliche und uneingeschränkte Bestätigung der Übereinstimmung mit IFRS innerhalb des Abschlusses;
    - (iii) mit einer ausdrücklichen Bestätigung der Übereinstimmung mit einigen, jedoch nicht allen IFRS;
    - (iv) gemäß nationalen, von IFRS abweichenden Vorschriften unter Verwendung individueller IFRS zur Berücksichtigung von Posten, für die keine nationalen Vorgaben bestanden; oder
    - (v) gemäß nationalen Vorschriften mit einer Überleitung einiger Beträge auf gemäß IFRS ermittelte Beträge erstellt hat;
  - (b) nur zur internen Nutzung einen Abschluss gemäß IFRS erstellt hat, ohne diesen den Eigentümern des Unternehmens oder sonstigen externen Abschlussadressaten zur Verfügung zu stellen;
  - (c) für Konsolidierungszwecke eine Konzernberichterstattung gemäß IFRS erstellt hat, ohne einen kompletten Abschluss gemäß Definition in IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (überarbeitet 2007) zu erstellen; oder
  - (d) für frühere Perioden keine Abschlüsse veröffentlicht hat.
- 4 Dieser IFRS ist anzuwenden, falls ein Unternehmen zum ersten Mal IFRS anwendet. Er muss nicht angewandt werden, falls ein Unternehmen beispielsweise
  - (a) keine weiteren Abschlüsse gemäß nationalen Vorschriften veröffentlicht und in der Vergangenheit solche Abschlüsse sowie zusätzliche Abschlüsse mit einer ausdrücklichen und uneingeschränkten Bestätigung der Übereinstimmung mit IFRS veröffentlicht hat;
  - (b) im vorigen Jahr Abschlüsse gemäß nationalen Vorschriften erstellt hat, die eine ausdrückliche und uneingeschränkte Bestätigung der Übereinstimmung mit IFRS enthalten; oder
  - (c) im vorigen Jahr Abschlüsse veröffentlicht hat, die eine ausdrückliche und uneingeschränkte Bestätigung der Übereinstimmung mit IFRS enthalten, selbst wenn die Abschlussprüfer für diese Abschlüsse einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt haben.

- 5 Dieser IFRS gilt nicht für Änderungen der Rechnungslegungsmethoden eines Unternehmens, das IFRS bereits anwendet. Solche Änderungen werden in
- (a) Bestimmungen hinsichtlich der Änderungen von Rechnungslegungsmethoden in IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*; und
  - (b) spezifischen Übergangsvorschriften anderer IFRS behandelt.

#### ERFASSUNG UND BEWERTUNG

##### **IFRS-Eröffnungsbilanz**

- 6 Zum *Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS* muss ein Unternehmen eine *IFRS-Eröffnungsbilanz* erstellen und darstellen. Diese stellt den Ausgangspunkt seiner Rechnungslegung gemäß IFRS dar.

##### **Rechnungslegungsmethoden**

- 7 **Ein Unternehmen hat in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz und für alle innerhalb seines ersten IFRS-Abschlusses dargestellten Perioden einheitliche Rechnungslegungsmethoden anzuwenden. Diese Rechnungslegungsmethoden müssen allen IFRS entsprechen, die am Ende seiner ersten IFRS-Berichtsperiode gelten (mit Ausnahme der in den Paragraphen 13-19 sowie den Anhängen B-E genannten Fälle).**
- 8 Ein Unternehmen darf keine unterschiedlichen, früher geltenden IFRS-Versionen anwenden. Ein neuer, noch nicht verbindlicher IFRS darf von einem Unternehmen angewandt werden, falls für diesen IFRS eine frühere Anwendung zulässig ist.

##### **Beispiel: Einheitliche Anwendung der neuesten IFRS-Versionen**

##### **Hintergrund**

Das Ende der ersten IFRS-Berichtsperiode von Unternehmen A ist der 31. Dezember 20X5. Unternehmen A entschließt sich, in diesem Abschluss lediglich Vergleichsinformationen für ein Jahr darzustellen (siehe Paragraph 21). Der Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS ist daher der Beginn des Geschäftsjahres am 1. Januar 20X4 (oder entsprechend dem Geschäftsjahresende am 31. Dezember 20X3). Unternehmen A veröffentlichte seinen Abschluss jedes Jahr zum 31. Dezember (bis einschließlich zum 31. Dezember 20X4) nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen.

##### **Anwendung der Vorschriften**

Unternehmen A muss die IFRS anwenden, die für Perioden gelten, die am 31. Dezember 20X5 enden, und zwar:

- (a) bei der Erstellung und Darstellung seiner IFRS-Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 20X4; und
  - (b) bei der Erstellung und Darstellung seiner Bilanz zum 31. Dezember 20X5 (einschließlich der Vergleichszahlen für 20X4), seiner Gesamtergebnisrechnung, Eigenkapitalveränderungsrechnung und Kapitalflussrechnung für das Jahr bis zum 31. Dezember 20X5 (einschließlich der Vergleichszahlen für 20X4) sowie der Angaben (einschließlich Vergleichsinformationen für 20X4).
- Falls ein neuer IFRS noch nicht verbindlich ist, aber eine frühere Anwendung zulässt, darf Unternehmen A diesen IFRS in seinem ersten IFRS-Abschluss anwenden, ist dazu jedoch nicht verpflichtet.
- 9 Die Übergangsvorschriften anderer IFRS gelten für Änderungen der Rechnungslegungsmethoden eines Unternehmens, das IFRS bereits anwendet. Sie gelten nicht für den Übergang eines *erstmaligen Anwenders* auf IFRS, mit Ausnahme der in den Anhängen B-E beschriebenen Regelungen.
- 10 Mit Ausnahme der in den Paragraphen 13-19 und den Anhängen B-E beschriebenen Fälle ist ein Unternehmen in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz dazu verpflichtet,
- (a) alle Vermögenswerte und Schulden anzusetzen, deren Ansatz nach den IFRS vorgeschrieben ist;
  - (b) keine Posten als Vermögenswerte oder Schulden anzusetzen, falls die IFRS deren Ansatz nicht erlauben;
  - (c) alle Posten umzugliedern, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen als eine bestimmte Kategorie Vermögenswert, Schuld oder Bestandteil des Eigenkapitals angesetzt wurden, gemäß den IFRS jedoch eine andere Kategorie Vermögenswert, Schuld oder Bestandteil des Eigenkapitals darstellen; und
  - (d) die IFRS bei der Bewertung aller angesetzten Vermögenswerte und Schulden anzuwenden.

- 11 Die Rechnungslegungsmethoden, die ein Unternehmen in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz verwendet, können sich von den Methoden der zum selben Zeitpunkt verwendeten vorherigen Rechnungslegungsgrundsätze unterscheiden. Die sich ergebenden Berichtigungen resultieren aus Ereignissen und Geschäftsvorfällen vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS. Ein Unternehmen hat solche Berichtigungen daher zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS direkt in den Gewinnrücklagen (oder, falls angemessen, in einer anderen Eigenkapitalkategorie) zu erfassen.
- 12 Dieser IFRS legt zwei Arten von Ausnahmen vom Grundsatz fest, dass die IFRS-Eröffnungsbilanz eines Unternehmens mit den Vorschriften aller IFRS übereinstimmen muss:
- (a) Anhang B verbietet die retrospektive Anwendung einiger Aspekte anderer IFRS.
- (b) Die Anhänge C-E befreien von einigen Vorschriften anderer IFRS.

#### **Ausnahmen zur retrospektiven Anwendung anderer IFRS**

- 13 Dieser IFRS verbietet die retrospektive Anwendung einiger Aspekte anderer IFRS. Diese Ausnahmen sind in den Paragraphen 14-17 und in Anhang B dargelegt.

#### *Schätzungen*

- 14 **Zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS müssen gemäß IFRS vorgenommene Schätzungen eines Unternehmens mit Schätzungen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen zu demselben Zeitpunkt (nach Anpassungen zur Berücksichtigung unterschiedlicher Rechnungslegungsmethoden) übereinstimmen, es sei denn, es liegen objektive Hinweise vor, dass diese Schätzungen fehlerhaft waren.**
- 15 Ein Unternehmen kann nach dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS Informationen zu Schätzungen erhalten, die es nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vorgenommen hatte. Gemäß Paragraph 14 muss ein Unternehmen diese Informationen wie nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach der Berichtsperiode im Sinne von IAS 10 *Ereignisse nach der Berichtsperiode* behandeln. Der Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS eines Unternehmens sei beispielsweise der 1. Januar 20X4. Am 15. Juli 20X4 werden neue Informationen bekannt, die eine Korrektur der am 31. Dezember 20X3 nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vorgenommenen Schätzungen notwendig machen. Das Unternehmen darf diese neuen Informationen in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz nicht berücksichtigen (es sei denn, die Schätzungen müssen wegen unterschiedlicher Rechnungslegungsmethoden angepasst werden oder es bestehen objektive Hinweise, dass sie fehlerhaft waren). Stattdessen hat das Unternehmen die neuen Informationen in der Gewinn- oder Verlustrechnung (oder ggf. im sonstigen Gesamtergebnis) des Geschäftsjahres zum 31. Dezember 20X4 zu berücksichtigen.
- 16 Ein Unternehmen muss unter Umständen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS Schätzungen gemäß IFRS vornehmen, die für diesen Zeitpunkt nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht vorgeschrieben waren. Um mit IAS 10 übereinzustimmen, müssen diese Schätzungen gemäß IFRS die Gegebenheiten zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS wiedergeben. Insbesondere Schätzungen von Marktpreisen, Zinssätzen oder Wechselkursen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS müssen den Marktbedingungen dieses Zeitpunkts entsprechen.
- 17 Die Paragraphen 14-16 gelten für die IFRS-Eröffnungsbilanz. Sie gelten auch für Vergleichsperioden, die in dem ersten IFRS-Abschluss eines Unternehmens dargestellt werden. In diesem Fall werden die Verweise auf den Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS durch Verweise auf das Ende der Vergleichsperiode ersetzt.

#### **Befreiungen von anderen IFRS**

- 18 Ein Unternehmen kann eine oder mehrere der in den Anhängen C-E aufgeführten Befreiungen in Anspruch nehmen. Ein Unternehmen darf diese Befreiungen nicht analog auf andere Sachverhalte anwenden.
- 19 Einige der in den Anhängen C-E aufgeführten Befreiungen beziehen sich auf den *beizulegenden Zeitwert*. Zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts gemäß diesem IFRS hat ein Unternehmen die Definition des beizulegenden Zeitwerts in Anhang A anzuwenden und speziellere Leitlinien in anderen IFRS zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts der betreffenden Vermögenswerte oder Schulden zu berücksichtigen. Diese beizulegenden Zeitwerte müssen die Gegebenheiten des Zeitpunkts wiedergeben, für den sie ermittelt wurden.

#### **DARSTELLUNG UND ANGABEN**

- 20 Dieser IFRS enthält keine Befreiungen von den Darstellungs- und Angabepflichten anderer IFRS.

#### **Vergleichsinformationen**

- 21 Um IAS 1 zu entsprechen, muss der erste IFRS-Abschluss mindestens drei Bilanzen, zwei Gesamtergebnisrechnungen, zwei gesonderte Gewinn- und Verlustrechnungen (falls erstellt), zwei Kapitalflussrechnungen und zwei Eigenkapitalveränderungsrechnungen sowie die zugehörigen Anhangangaben, einschließlich Vergleichsinformationen, enthalten.

*Nicht mit IFRS übereinstimmende Vergleichsinformationen und Zusammenfassungen historischer Daten*

- 22 Einige Unternehmen veröffentlichen Zusammenfassungen ausgewählter historischer Daten für Perioden vor der ersten Periode, für die sie umfassende Vergleichsinformationen gemäß IFRS bekannt geben. Nach diesem IFRS müssen solche Zusammenfassungen nicht die Ansatz- und Bewertungsvorschriften der IFRS erfüllen. Des Weiteren stellen einige Unternehmen Vergleichsinformationen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen und nach IAS 1 vorgeschriebene Vergleichsinformationen dar. In Abschlüssen mit Zusammenfassungen historischer Daten oder Vergleichsinformationen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen muss ein Unternehmen
- (a) die vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen entsprechenden Informationen deutlich als nicht gemäß IFRS erstellt kennzeichnen; und
  - (b) die wichtigsten Anpassungsarten angeben, die für eine Übereinstimmung mit IFRS notwendig wären. Eine Quantifizierung dieser Anpassungen muss das Unternehmen nicht vornehmen.

**Erläuterung des Übergangs auf IFRS**

- 23 **Ein Unternehmen muss erläutern, wie sich der Übergang von vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen auf IFRS auf seine dargestellte Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie seinen Cashflow ausgewirkt hat.**

*Überleitungsrechnungen*

- 24 Um Paragraph 23 zu entsprechen, muss der erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens folgende Bestandteile enthalten:
- (a) Überleitungen des nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesenen Eigenkapitals auf das Eigenkapital gemäß IFRS für:
    - (i) den Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS; und
    - (ii) das Ende der letzten Periode, die in dem letzten, nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellten Abschluss eines Geschäftsjahres des Unternehmens dargestellt wurde;
  - (b) eine Überleitung des Gesamtergebnisses, das im letzten Abschluss nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesen wurde, auf das Gesamtergebnis derselben Periode nach IFRS. Den Ausgangspunkt für diese Überleitung bildet das Gesamtergebnis nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen für die betreffende Periode bzw., wenn ein Unternehmen kein Gesamtergebnis ausgewiesen hat, das Ergebnis nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen;
  - (c) falls das Unternehmen bei der Erstellung seiner IFRS-Eröffnungsbilanz zum ersten Mal Wertminderungsaufwendungen erfasst oder aufgehoben hat, die Angaben nach IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten*, die notwendig gewesen wären, falls das Unternehmen diese Wertminderungsaufwendungen oder Wertaufholungen in der Periode erfasst hätte, die zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS beginnt.
- 25 Die nach Paragraph 24(a) und (b) vorgeschriebenen Überleitungsrechnungen müssen ausreichend detailliert sein, damit die Adressaten die wesentlichen Anpassungen der Bilanz und der Gesamtergebnisrechnung nachvollziehen können. Falls ein Unternehmen im Rahmen seiner vorherigen Rechnungslegungsgrundsätze eine Kapitalflussrechnung veröffentlicht hat, muss es auch die wesentlichen Anpassungen der Kapitalflussrechnung erläutern.

- 26 Falls ein Unternehmen auf Fehler aufmerksam wird, die im Rahmen der vorherigen Rechnungslegungsgrundsätze entstanden sind, ist in den nach Paragraph 24(a) und (b) vorgeschriebenen Überleitungsrechnungen die Korrektur solcher Fehler von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden abzugrenzen.

- 27 IAS 8 behandelt keine Änderungen der Rechnungslegungsmethoden, die durch die erstmalige Anwendung der IFRS in einem Unternehmen auftreten. In IAS 8 vorgeschriebene Angaben über Änderungen der Rechnungslegungsmethoden gelten daher nicht für den ersten IFRS-Abschluss eines Unternehmens.

- 28 Falls ein Unternehmen für frühere Perioden keine Abschlüsse veröffentlichte, muss es in seinem ersten IFRS-Abschluss darauf hinweisen.

*Bestimmung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten*

- 29 Ein Unternehmen kann einen früher angesetzten finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit als einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit, der/die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, oder einen finanziellen Vermögenswert als zur Veräußerung verfügbar gemäß Paragraph D 19 bestimmen. In diesem Fall hat das Unternehmen den beizulegenden Zeitwert der in jede Kategorie eingestuften finanziellen Vermögenswerte und finanziellen Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt der Einstufung sowie deren Einstufung und den Buchwert aus den vorhergehenden Abschlüssen anzugeben.

*Verwendung des beizulegenden Zeitwerts als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten*

- 30 Falls ein Unternehmen in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz für eine Sachanlage, eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie oder einen immateriellen Vermögenswert (siehe Paragraphen D5 und D7) den beizulegenden Zeitwert als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet, sind in dem ersten IFRS-Abschluss des Unternehmens für jeden einzelnen Bilanzposten der IFRS-Eröffnungsbilanz folgende Angaben zu machen:

- (a) die Summe dieser beizulegenden Zeitwerte; und
- (b) die Gesamtanpassung der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesenen Buchwerte.

*Verwendung des als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Werts der Anteile an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen*

- 31 Verwendet ein Unternehmen in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz einen Ersatzwert für Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Anteils an einem Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen oder assoziierten Unternehmen in dessen Einzelabschluss (siehe Paragraph D 15), so sind im ersten IFRS-Einzelabschluss des Unternehmens folgende Angaben zu machen:

- (a) die Summe der als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Werte derjenigen Anteile, die nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen als Buchwerte ausgewiesen wurden;
- (b) die Summe der als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Werte, die als beizulegender Zeitwert ausgewiesen werden; und
- (c) die Gesamtanpassung der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesenen Buchwerte.

*Zwischenberichte*

- 32 Um Paragraph 23 zu entsprechen, muss ein Unternehmen, falls es einen Zwischenbericht gemäß IAS 34 veröffentlicht, der einen Teil der in seinem ersten IFRS-Abschluss erfassten Periode abdeckt, zusätzlich zu den Vorschriften aus IAS 34 die folgenden Maßgaben erfüllen:

- (a) Falls das Unternehmen für die entsprechende Zwischenberichtsperiode des unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahres ebenfalls einen Zwischenbericht veröffentlicht hat, muss jeder dieser Zwischenberichte Folgendes enthalten:
  - (i) eine Überleitung des nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelten Eigenkapitals zum Ende der entsprechenden Zwischenberichtsperiode auf das Eigenkapital gemäß IFRS zum selben Zeitpunkt; und
  - (ii) eine Überleitung auf das gemäß IFRS ermittelte Gesamtergebnis für die entsprechende Zwischenberichtsperiode (zur aktuellen und zur vom Beginn des Geschäftsjahres an bis zum Zwischenberichtstermin fortgeführten Zwischenberichtsperiode). Den Ausgangspunkt für diese Überleitung bildet das Gesamtergebnis nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen für die betreffende Periode bzw., wenn ein Unternehmen kein Gesamtergebnis ausgewiesen hat, das Ergebnis nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen.
- (b) Zusätzlich zu den nach (a) erforderlichen Überleitungsrechnungen muss der erste Zwischenbericht eines Unternehmens gemäß IAS 34, der einen Teil der in seinem ersten IFRS-Abschluss erfassten Periode abdeckt, die in 24(a) und (b) beschriebenen Überleitungsrechnungen (ergänzt um die in den Paragraphen 25 und 26 enthaltenen Einzelheiten) oder einen Querverweis auf ein anderes veröffentlichtes Dokument enthalten, das diese Überleitungsrechnungen beinhaltet.

- 33 IAS 34 schreibt Mindestangaben vor, die auf der Annahme basieren, dass die Adressaten der Zwischenberichte auch Zugriff auf die aktuellsten Abschlüsse eines Geschäftsjahres haben. IAS 34 schreibt jedoch auch vor, dass ein Unternehmen „alle Ereignisse oder Geschäftsvorfälle anzugeben hat, die für ein Verständnis der aktuellen Zwischenberichtsperiode wesentlich sind“. Falls ein erstmaliger Anwender in seinem letzten Abschluss eines Geschäftsjahres nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen daher keine Informationen veröffentlicht hat, die zum Verständnis der aktuellen Zwischenberichtsperioden notwendig sind, muss sein Zwischenbericht diese Informationen offen legen oder einen Querverweis auf ein anderes veröffentlichtes Dokument beinhalten, das diese enthält.

**ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS**

- 34 Ein Unternehmen hat diesen IFRS anzuwenden, falls der Zeitraum seines ersten IFRS-Abschlusses am 1. Juli 2009 oder später beginnt. Eine frühere Anwendung ist zulässig.
- 35 Die Änderungen in den Paragraphen D1(n) und D 23 sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wird IAS 23 *Fremdkapitalkosten* (überarbeitet 2007) auf eine frühere Periode angewandt, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

- 36 Durch IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* (überarbeitet 2008) wurden die Paragraphen 19, C1 und C4(f) und (g) geändert. Wird IFRS 3 (überarbeitet 2008) auf eine frühere Periode angewandt, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.
- 37 Durch IAS 27 *Konzern- und Einzelabschlüsse* (überarbeitet 2008) wurden die Paragraphen 13 und B7 geändert. Wenn ein Unternehmen IAS 27 (geändert 2008) für eine frühere Berichtsperiode anwendet, so sind auch diese Änderungen für jene frühere Periode anzuwenden.
- 38 Durch den im Mai 2008 herausgegebenen Paragraphen *Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Anteilen an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen oder assoziierten Unternehmen* (Änderungen des IFRS 1 und IAS 27) wurden die Paragraphen 31, D1(g), D14 und D15 hinzugefügt. Diese Paragraphen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wenn ein Unternehmen diese Paragraphen für eine frühere Berichtsperiode anwendet, so ist diese Tatsache anzugeben.
- 39 Durch die im Mai 2008 herausgegebenen *Verbesserungen der IFRS* wurde der Paragraph B7 geändert. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wenn ein Unternehmen IAS 27 (geändert 2008) für eine frühere Berichtsperiode anwendet, so sind auch diese Änderungen für jene frühere Periode anzuwenden.

#### RÜCKNAHME VON IFRS 1 (HERAUSGEGEBEN 2003)

- 40 Dieser IFRS ersetzt IFRS 1 (herausgegeben 2003 und geändert im Mai 2008).

#### Anlage A

#### Definitionen

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

#### Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS

Der Beginn der frühesten Periode, für die ein Unternehmen in seinem **ersten IFRS-Abschluss** vollständige Vergleichsinformationen nach IFRS veröffentlicht.

#### als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzter Wert

Ein Wert, der zu einem bestimmten Datum als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet wird. Anschließende Abschreibungen gehen davon aus, dass das Unternehmen den Ansatz des Vermögenswerts oder der Schuld ursprünglich an diesem bestimmten Datum vorgenommen hatte und dass seine Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert entsprechen.

#### beizulegender Zeitwert

Der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern unter marktüblichen Bedingungen ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.

#### erster IFRS-Abschluss

Der erste Abschluss eines Geschäftsjahres, in dem ein Unternehmen die **International Financial Reporting Standards (IFRS)** durch eine ausdrückliche und uneingeschränkte Bestätigung der Übereinstimmung mit den IFRS anwendet.

#### erste IFRS-Berichtsperiode

Die letzte Berichtsperiode, auf die sich der **erste IFRS-Abschluss** eines Unternehmens bezieht.

#### erstmaliger Anwender

Ein Unternehmen, das seinen **ersten IFRS-Abschluss** darstellt.

#### International Financial Reporting Standards (IFRS)

Durch den International Accounting Standards Board (IASB) verabschiedete Standards und Interpretationen. Sie umfassen:

- a) International Financial Reporting Standards;
- b) International Accounting Standards und
- c) Interpretationen des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) bzw. des ehemaligen Standing Interpretations Committee (SIC).

#### IFRS-Eröffnungsbilanz

Die Bilanz eines Unternehmens zum **Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS**.

#### vorherige Rechnungslegungsgrundsätze

Die Rechnungslegungsbasis eines **erstmaligen Anwenders** unmittelbar vor der Anwendung der IFRS.



## Anhang B

**Ausnahmen zur retrospektiven Anwendung anderer IFRS**

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

B1 Ein Unternehmen hat folgende Ausnahmen anzuwenden:

- (a) die Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten (Paragraphen B2 und B3);
- (b) Bilanzierung von Sicherungsgeschäften (Paragraphen B4-B6) und
- (c) nicht beherrschende Anteile (Paragraph B7).

**Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten**

B2 Ein erstmaliger Anwender hat die Ausbuchungsvorschriften in IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* prospektiv für Transaktionen, die am oder nach dem 1. Januar 2004 auftreten, anzuwenden, es sei denn Paragraph B3 lässt etwas anderes zu. Mit anderen Worten: Falls ein erstmaliger Anwender nicht derivative finanzielle Vermögenswerte oder nicht derivative finanzielle Verbindlichkeiten nach seinen vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen infolge einer vor dem 1. Januar 2004 stattgefundenen Transaktion ausgebucht hat, ist ein Ansatz der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten gemäß IFRS nicht gestattet (es sei denn, ein Ansatz ist aufgrund einer späteren Transaktion oder eines späteren Ereignisses möglich).

B3 Ungeachtet Paragraph B2 kann ein Unternehmen die Ausbuchungsvorschriften in IAS 39 rückwirkend ab einem vom Unternehmen beliebig zu wählenden Datum anwenden, sofern die benötigten Informationen, um IAS 39 auf infolge vergangener Transaktionen ausgebuchte finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten anzuwenden, zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung dieser Transaktionen vorlagen.

**Bilanzierung von Sicherungsgeschäften**

B4 Wie in IAS 39 gefordert, muss ein Unternehmen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS:

- (a) alle derivativen Finanzinstrumente zu ihrem beizulegenden Zeitwert bewerten; und
- (b) alle aus derivativen Finanzinstrumenten entstandenen abgegrenzten Verluste und Gewinne, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen wie Vermögenswerte oder Schulden ausgewiesen wurden, ausbuchen.

B5 Die IFRS-Eröffnungsbilanz eines Unternehmens darf kein Sicherungsgeschäft enthalten, das die Kriterien für eine Bilanzierung von Sicherungsgeschäften gemäß IAS 39 nicht erfüllt (zum Beispiel viele Sicherungsgeschäfte, bei denen das Sicherungsinstrument ein Kassainstrument oder eine geschriebene Option ist; bei denen das gesicherte Grundgeschäft eine Nettoposition darstellt oder bei denen das Sicherungsgeschäft durch eine bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestition gegen Zinsrisiken absichert). Falls ein Unternehmen jedoch nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen eine Nettoposition als gesichertes Grundgeschäft eingestuft hatte, darf es innerhalb dieser Nettoposition einen Einzelposten als ein gesichertes Grundgeschäft gemäß IFRS einstufen, falls es diesen Schritt spätestens zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vornimmt.

B6 Wenn ein Unternehmen vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS eine Transaktion als ein Sicherungsgeschäft bestimmt hat, das Sicherungsgeschäft jedoch nicht die Bilanzierungsbedingungen für Sicherungsgeschäfte in IAS 39 erfüllt, hat das Unternehmen die Paragraphen 91 und 101 von IAS 39 anzuwenden, um die Bilanzierung des Sicherungsgeschäfts einzustellen. Vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS eingegangene Transaktionen dürfen nicht rückwirkend als Sicherungsgeschäfte bezeichnet werden.

**Nicht beherrschende Anteile**

B7 Ein erstmaliger Anwender hat die folgenden Anforderungen des IAS 27 (geändert 2008) prospektiv ab dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS anzuwenden:

- (a) die Anforderung des Paragraphen 28, dass das Gesamtergebnis auf die Eigentümer des Mutterunternehmens und die nicht beherrschenden Anteile selbst dann aufgeteilt wird, wenn es dazu führt, dass die nicht beherrschenden Anteile einen Passivsaldo aufweisen;
- (b) die Anforderungen der Paragraphen 30 und 31 hinsichtlich der Bilanzierung von Änderungen der Eigentumsanteile an einem Tochterunternehmen, die nicht zu einem Verlust der Beherrschung führen; und
- (c) die Anforderungen der Paragraphen 34-37 hinsichtlich der Bilanzierung des Verlustes der Beherrschung über ein Tochterunternehmen und die entsprechenden Anforderungen des Paragraphen 8A des IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche*.

Wenn sich jedoch ein erstmaliger Anwender entscheidet, IFRS 3 (überarbeitet 2008) rückwirkend auf vergangene Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, muss er auch IAS 27 (geändert 2008) im Einklang mit Paragraph C1 dieses IFRS anwenden.

## Anlage C

**Befreiungen für Unternehmenszusammenschlüsse**

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS. Für Unternehmenszusammenschlüsse, die ein Unternehmen vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS erfasst hat, sind die folgenden Vorschriften anzuwenden.

- C1 Ein erstmaliger Anwender kann beschließen, IFRS 3 (überarbeitet 2008) nicht retrospektiv auf vergangene Unternehmenszusammenschlüsse (Unternehmenszusammenschlüsse, die vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS stattfanden) anzuwenden. Falls ein erstmaliger Anwender einen Unternehmenszusammenschluss jedoch berichtigt, um eine Übereinstimmung mit IFRS 3 (überarbeitet 2008) herzustellen, muss er alle späteren Unternehmenszusammenschlüsse anpassen und ebenfalls IAS 27 (geändert 2008) von demselben Zeitpunkt an anwenden. Wenn ein erstmaliger Anwender sich beispielsweise entschließt, einen Unternehmenszusammenschluss zu berichtigen, der am 30. Juni 20X6 stattfand, muss er alle Unternehmenszusammenschlüsse anpassen, die zwischen dem 30. Juni 20X6 und dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vollzogen wurden, und ebenso IAS 27 (geändert 2008) ab dem 30. Juni 20X6 anwenden.
- C2 Ein Unternehmen braucht IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* nicht retrospektiv auf Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert und den Geschäfts- und Firmenwert anzuwenden, die sich aus Unternehmenszusammenschlüssen ergeben, die vor dem Zeitpunkt der Umstellung auf die IFRS stattgefunden haben. Wendet ein Unternehmen IAS 21 retrospektiv auf derartige Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert und den Geschäfts- und Firmenwert an, sind diese als Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens und nicht als Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens zu behandeln. Der Geschäfts- oder Firmenwert und die Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert sind daher bereits in der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens angegeben, oder es handelt sich um nicht monetäre Fremdwährungsposten, die mit dem nach den bisherigen Rechnungslegungsstandards anzuwendenden Wechselkurs umgerechnet werden.
- C3 Ein Unternehmen kann den IAS 21 retrospektiv auf Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert und den Geschäfts- oder Firmenwert anwenden im Zusammenhang mit
- allen Unternehmenszusammenschlüssen, die vor dem Tag der Umstellung auf die IFRS stattgefunden haben; oder
  - allen Unternehmenszusammenschlüssen, die das Unternehmen zur Erfüllung von IFRS 3 gemäß Paragraph C1 oben anpassen möchte.
- C4 Falls ein erstmaliger Anwender IFRS 3 nicht retrospektiv auf einen vergangenen Unternehmenszusammenschluss anwendet, hat dies für den Unternehmenszusammenschluss folgende Auswirkungen:
- Der erstmalige Anwender muss dieselbe Einstufung (als Erwerb durch den rechtlichen Erwerber oder umgekehrten Unternehmenserwerb durch das im rechtlichen Sinne erworbene Unternehmen oder eine Interessenzusammenführung) wie in seinem Abschluss nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vornehmen.
  - Der erstmalige Anwender muss zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS alle im Rahmen eines vergangenen Unternehmenszusammenschlusses erworbenen Vermögenswerte oder übernommenen Schulden ansetzen, bis auf
    - einige finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Schulden, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgebucht wurden (siehe Paragraph B2); und
    - Vermögenswerte, einschließlich Geschäfts- oder Firmenwert, und Schulden, die in der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen erstellten Konzernbilanz des erwerbenden Unternehmens nicht zum Ansatz kamen und auch gemäß IFRS in der Einzelbilanz des erworbenen Unternehmens die Ansatzkriterien nicht erfüllen würden (siehe (f)-(i) unten).Sich ergebende Änderungen muss der erstmalige Anwender durch Anpassung der Gewinnrücklagen (oder, falls angemessen, einer anderen Eigenkapitalkategorie) erfassen, es sei denn, die Änderung beruht auf dem Ansatz eines immateriellen Vermögenswerts, der bisher Bestandteil des Postens Geschäfts- oder Firmenwert war (siehe (g)(i) unten).
  - Der erstmalige Anwender muss in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz alle nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen bilanzierten Posten, welche die Ansatzkriterien eines Vermögenswerts oder einer Schuld gemäß IFRS nicht erfüllen, ausbuchen. Die sich ergebenden Änderungen sind durch den erstmaligen Anwender wie folgt zu erfassen:
    - Es kann sein, dass der erstmalige Anwender einen in der Vergangenheit stattgefundenen Unternehmenszusammenschluss als Erwerb klassifiziert und einen Posten als immateriellen Vermögenswert bilanziert hat, der die Ansatzkriterien eines Vermögenswertes gemäß IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* nicht erfüllt. Dieser Posten (und, falls vorhanden, die damit zusammenhängenden latenten Steuern und nicht beherrschenden Anteile) ist auf den Geschäfts- oder Firmenwert umzugliedern (es sei denn, der Geschäfts- oder Firmenwert wurde nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen direkt mit dem Eigenkapital verrechnet (siehe (g)(i) und (i) unten).
    - Alle sonstigen sich ergebenden Änderungen sind durch den erstmaligen Anwender in den Gewinnrücklagen zu erfassen<sup>(1)</sup>.
  - Die IFRS verlangen eine Folgebewertung einiger Vermögenswerte und Schulden, die nicht auf historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten, sondern zum Beispiel auf dem beizulegenden Zeitwert basiert. Der erstmalige Anwender muss diese Vermögenswerte und Schulden in seiner Eröffnungsbilanz selbst dann auf dieser Basis bewerten, falls sie im Rahmen eines vergangenen Unternehmenszusammenschlusses erworben oder übernommen wurden. Jegliche dadurch entstehende Veränderungen des Buchwerts sind durch Anpassung der Gewinnrücklagen (oder, falls angemessen, einer anderen Eigenkapitalkategorie) anstatt durch Korrektur des Geschäfts- oder Firmenwerts zu erfassen.

<sup>(1)</sup> Solche Änderungen enthalten Umgliederungen von oder auf immaterielle Vermögenswerte, falls der Geschäfts- oder Firmenwert nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht als Vermögenswert bilanziert wurde. Dies ist der Fall, wenn das Unternehmen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen (a) den Geschäfts- oder Firmenwert direkt mit dem Eigenkapital verrechnet oder (b) den Unternehmenszusammenschluss nicht als Erwerb behandelt hat.

- (e) Der unmittelbar nach dem Unternehmenszusammenschluss nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelte Buchwert von im Rahmen dieses Unternehmenszusammenschlusses erworbenen Vermögenswerten und übernommenen Schulden ist gemäß IFRS als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu diesem Zeitpunkt festzulegen. Falls die IFRS zu einem späteren Zeitpunkt eine auf Anschaffungs- und Herstellungskosten basierende Bewertung dieser Vermögenswerte und Schulden verlangen, stellt dieser als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzte Wert ab dem Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses die Basis der auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten basierenden Abschreibungen dar.
- (f) Falls ein im Rahmen eines vergangenen Unternehmenszusammenschlusses erworbener Vermögenswert oder eine übernommene Schuld nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht bilanziert wurde, beträgt der als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der IFRS-Eröffnungsbilanz ausgewiesene Wert nicht zwangsläufig null. Stattdessen muss der Erwerber den Vermögenswert oder die Schuld in seiner Konzernbilanz ansetzen und so bewerten, wie es nach den IFRS in der Bilanz des erworbenen Unternehmens vorgeschrieben wäre. Zur Veranschaulichung: Falls der Erwerber in vergangenen Unternehmenszusammenschlüssen erworbene Finanzierungs-Leasingverhältnisse nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht aktiviert hatte, muss er diese Leasingverhältnisse in seinem Konzernabschluss so aktivieren, wie es IAS 17 *Leasingverhältnisse* für die IFRS-Bilanz des erworbenen Unternehmens vorschreiben würde. Falls der Erwerber eine Eventualverbindlichkeit, die zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS noch besteht, nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht angesetzt hatte, muss er diese Eventualverbindlichkeit zu diesem Zeitpunkt ebenfalls ansetzen, es sei denn IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* würde dessen Ansatz im Abschluss des erworbenen Unternehmens verbieten. Falls im Gegensatz dazu Vermögenswerte oder Schulden nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen Bestandteil des Geschäfts- oder Firmenwerts waren, gemäß IFRS 3 jedoch gesondert bilanziert worden wären, verbleiben diese Vermögenswerte oder Schulden im Geschäfts- oder Firmenwert, es sei denn, die IFRS würden ihren Ansatz im Einzelabschluss des erworbenen Unternehmens verlangen.
- (g) Der Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts in der IFRS-Eröffnungsbilanz entspricht nach Durchführung der folgenden zwei Anpassungen dem Buchwert nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS.
- (i) Wenn es der obige Paragraph (c)(i) verlangt, muss der erstmalige Anwender den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts erhöhen, falls er einen Posten umgliedert, der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen als immaterieller Vermögenswert angesetzt wurde. Falls der erstmalige Anwender nach obigem Paragraph (f) analog einen immateriellen Vermögenswert bilanzieren muss, der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen Bestandteil des aktivierten Geschäfts- oder Firmenwerts war, muss der erstmalige Anwender den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts entsprechend vermindern (und, falls angebracht, latente Steuern und nicht beherrschende Anteile korrigieren).
- (ii) Unabhängig davon, ob Anzeichen für eine Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts vorliegen, muss der erstmalige Anwender IAS 36 anwenden, um zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS den Geschäfts- oder Firmenwert auf eine Wertminderung zu überprüfen und daraus resultierende Wertminderungsaufwendungen in den Gewinnrücklagen (oder, falls nach IAS 36 vorgeschrieben, in den Neubewertungsrücklagen) zu erfassen. Die Überprüfung auf Wertminderungen hat auf den Gegebenheiten zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zu basieren.
- (h) Weitere Berichtigungen des Buchwerts des Geschäfts- oder Firmenwerts sind zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS nicht gestattet. Der erstmalige Anwender darf beispielsweise den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts nicht berichtigen, um
- (i) laufende, im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses erworbene Forschungs- und Entwicklungskosten herauszurechnen (es sei denn, der damit zusammenhängende immaterielle Vermögensgegenstand würde die Ansatzkriterien gemäß IAS 38 in der Bilanz des erworbenen Unternehmens erfüllen);
- (ii) frühere Amortisationen des Geschäfts- oder Firmenwerts zu berichtigen;
- (iii) Berichtigungen des Geschäfts- oder Firmenwerts zu stornieren, die gemäß IFRS 3 nicht gestattet wären, jedoch nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgrund von Anpassungen von Vermögenswerten und Schulden zwischen dem Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses und dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vorgenommen wurden.
- (i) Falls der erstmalige Anwender den Geschäfts- oder Firmenwert im Rahmen der vorherigen Rechnungslegungsgrundsätze mit dem Eigenkapital verrechnet hat,
- (i) darf er diesen Geschäfts- oder Firmenwert in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz nicht ansetzen. Des Weiteren darf er diesen Geschäfts- oder Firmenwert nicht ins Ergebnis umgliedern, falls er das Tochterunternehmen veräußert oder falls eine Wertminderung der in das Tochterunternehmen vorgenommenen Finanzinvestition auftritt.
- (ii) sind Berichtigungen aus dem Eintreten einer Bedingung, von der der Erwerbspreis abhängt, in den Gewinnrücklagen zu erfassen.
- (j) Es kann sein, dass der erstmalige Anwender keine Konsolidierung eines im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbenen Tochterunternehmens nach seinen vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vorgenommen hat (zum Beispiel weil es durch das Mutterunternehmen nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht als Tochterunternehmen eingestuft war oder das Mutterunternehmen keinen Konzernabschluss erstellt hatte). Der erstmalige Anwender hat die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens so anzupassen, wie es die IFRS für die Bilanz des Tochterunternehmens vorschreiben würden. Der als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS angesetzte Wert entspricht beim Geschäfts- oder Firmenwert der Differenz zwischen:

- (i) dem Anteil des Mutterunternehmens an diesen angepassten Buchwerten; und
  - (ii) den im Einzelabschluss des Mutterunternehmens bilanzierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in das Tochterunternehmen vorgenommenen Finanzinvestition.
- (k) Die Bewertung von nicht beherrschenden Anteilen und latenten Steuern folgt aus der Bewertung der anderen Vermögenswerte und Schulden. Die oben erwähnten Berichtigungen bilanzierter Vermögenswerte und Schulden wirken sich daher auf nicht beherrschende Anteile und latente Steuern aus.
- C5 Die Befreiung für vergangene Unternehmenszusammenschlüsse gilt auch für in der Vergangenheit erworbene Anteile an assoziierten Unternehmen und an Gemeinschaftsunternehmen. Des Weiteren gilt das nach Paragraph C1 gewählte Datum entsprechend für alle derartigen Akquisitionen.

#### Anhang D

### Befreiungen von anderen IFRS

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

- D1 Ein Unternehmen kann eine oder mehrere der folgenden Befreiungen in Anspruch nehmen:
- (a) anteilsbasierte Vergütungen (Paragraphen D2 und D3);
  - (b) Versicherungsverträge (Paragraph D4);
  - (c) beizulegender Zeitwert oder Neubewertung als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Paragraphen D5-D8);
  - (d) Leasingverhältnisse (Paragraph D9)
  - (e) Leistungen an Arbeitnehmer (Paragraphen D10 und D11);
  - (f) kumulierte Umrechnungsdifferenzen (Paragraphen D12 und D13);
  - (g) Anteile an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen (Paragraphen D14 und D15);
  - (h) Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen (Paragraphen D16 und D17);
  - (i) zusammengesetzte Finanzinstrumente (Paragraph D18);
  - (j) Einstufung von früher angesetzten Finanzinstrumenten (Paragraph D19);
  - (k) Bewertung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten beim erstmaligen Ansatz mit dem beizulegenden Zeitwert (Paragraph D20).
  - (l) in den Sachanlagen enthaltene Kosten für die Entsorgung (Paragraph D21);
  - (m) finanzielle Vermögenswerte oder immaterielle Vermögenswerte, die gemäß IFRIC 12 *Vereinbarungen über Dienstleistungskonzessionen* bilanziert werden (Paragraph D22); und
  - (n) Fremdkapitalkosten (Paragraph D23).

Ein Unternehmen darf diese Befreiungen nicht analog auf andere Sachverhalte anwenden.

#### Anteilsbasierte Vergütungen

- D2 Obwohl ein Erstanwender nicht dazu verpflichtet ist, wird ihm empfohlen, IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* auf Eigenkapitalinstrumente anzuwenden, die am oder vor dem 7. November 2002 gewährt wurden. Ein Erstanwender kann IFRS 2 freiwillig auch auf Eigenkapitalinstrumente anwenden, die nach dem 7. November 2002 gewährt wurden, und diese Gewährung vor (a) dem Tag der Umstellung auf IFRS oder (b) dem 1. Januar 2005 – je nachdem, welcher Zeitpunkt früher lag – erfolgte. Eine freiwillige Anwendung des IFRS 2 auf solche Eigenkapitalinstrumente ist jedoch nur dann zulässig, wenn das Unternehmen den beizulegenden Zeitwert dieser Eigenkapitalinstrumente, der zum Bewertungsstichtag laut Definition in IFRS 2 ermittelt wurde, veröffentlicht hat. Alle gewährten Eigenkapitalinstrumente, auf die IFRS 2 keine Anwendung findet (also alle bis einschließlich 7. November 2002 zugeordneten Eigenkapitalinstrumente), unterliegen trotzdem den Angabepflichten gemäß den Paragraphen 44 und 45 des IFRS 2. Ändert ein Erstanwender die Vertragsbedingungen für gewährte Eigenkapitalinstrumente, auf die IFRS 2 nicht angewandt worden ist, ist das Unternehmen nicht zur Anwendung der Paragraphen 26-29 des IFRS 2 verpflichtet, wenn diese Änderung vor dem Tag der Umstellung auf IFRS erfolgte.
- D3 Obwohl ein Erstanwender nicht dazu verpflichtet ist, wird ihm empfohlen, IFRS 2 auf Schulden für anteilsbasierte Vergütungen anzuwenden, die vor dem Tag der Umstellung auf IFRS beglichen wurden. Außerdem wird einem Erstanwender, obwohl er nicht dazu verpflichtet ist, empfohlen, IFRS 2 auf Schulden anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2005 beglichen wurden. Bei Schulden, auf die IFRS 2 angewandt wird, ist ein Erstanwender nicht zu einer Anpassung der Vergleichsinformationen verpflichtet, soweit sich diese Informationen auf eine Berichtsperiode oder einen Zeitpunkt vor dem 7. November 2002 beziehen.

#### Versicherungsverträge

- D4 Ein Erstanwender kann die Übergangsvorschriften von IFRS 4 *Versicherungsverträge* anwenden. IFRS 4 beschränkt Änderungen der Rechnungslegungsmethoden für Versicherungsverträge und schließt Änderungen, die von Erstanwendern durchgeführt wurden, mit ein.

**Beizulegender Zeitwert oder Neubewertung als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten**

- D5 Ein Unternehmen kann eine Sachanlage zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zu ihrem beizulegenden Zeitwert bewerten und diesen beizulegenden Zeitwert als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten an diesem Datum verwenden.
- D6 Ein erstmaliger Anwender darf eine am oder vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vorgenommene Neubewertung einer Sachanlage als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Zeitpunkt der Neubewertung ansetzen, falls die Neubewertung zum Zeitpunkt ihrer Ermittlung weitgehend vergleichbar war mit
- (a) dem beizulegenden Zeitwert; oder
  - (b) den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß IFRS, angepasst beispielsweise zur Berücksichtigung von Veränderungen eines allgemeinen oder spezifischen Preisindex.
- D7 Die Wahlrechte der Paragraphen D5 und D6 gelten auch für
- (a) als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, falls sich ein Unternehmen zur Verwendung des Anschaffungskostenmodells in IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* entschließt; und
  - (b) immaterielle Vermögenswerte, die folgende Kriterien erfüllen:
    - (i) die Ansatzkriterien aus IAS 38 (einschließlich einer verlässlichen Bewertung der historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten); und
    - (ii) die Kriterien aus IAS 38 zur Neubewertung (einschließlich der Existenz eines aktiven Markts).
- Ein Unternehmen darf diese Wahlrechte nicht für andere Vermögenswerte oder Schulden verwenden.
- D8 Ein erstmaliger Anwender kann gemäß den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen für alle oder einen Teil seiner Vermögenswerte und Schulden einen als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert ermittelt haben, indem er sie wegen eines Ereignisses wie einer Privatisierung oder eines Börsengangs zu ihrem beizulegenden Zeitwert dieses bestimmten Datums bewertet. Solche ereignisgesteuerten Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert dürfen von dem Unternehmen im Rahmen der IFRS zum Datum der Bewertung als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet werden.

**Leasingverhältnisse**

- D9 Ein Erstanwender kann die Übergangsvorschriften von IFRIC 4 *Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält*, anwenden. Demzufolge kann ein Erstanwender feststellen, ob eine zum Übergangszeitpunkt zu IFRS bestehende Vereinbarung ein Leasingverhältnis aufgrund der zu diesem Zeitpunkt bestehenden Tatsachen und Umstände enthält.

**Leistungen an Arbeitnehmer**

- D10 Gemäß IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* kann ein Unternehmen einen „Korridor“-Ansatz verwenden, bei dem einige versicherungsmathematische Gewinne und Verluste nicht erfasst werden. Die retrospektive Anwendung dieses Ansatzes setzt voraus, dass ein Unternehmen die kumulierten versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste seit Beginn des Plans bis zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS erfasste bzw. nicht erfasste Gewinne und Verluste aufteilt. Ein erstmaliger Anwender darf jedoch die gesamten zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS kumulierten versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste erfassen, selbst wenn er für spätere versicherungsmathematische Gewinne und Verluste den Korridor-Ansatz verwendet. Falls ein erstmaliger Anwender von diesem Wahlrecht Gebrauch macht, muss er dies für alle Pläne tun.
- D11 Ein Unternehmen kann die gemäß Paragraph 120A(p) des IAS 19 erforderlichen Beträge angeben, da die Beträge für jede Bilanzierungsperiode prospektiv seit dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS ermittelt werden.

**Kumulierte Umrechnungsdifferenzen**

- D12 IAS 21 verlangt, dass ein Unternehmen
- (a) bestimmte Umrechnungsdifferenzen als sonstiges Gesamtergebnis einstuft und diese in einem gesonderten Bestandteil des Eigenkapitals kumuliert; und
  - (b) bei der Veräußerung eines ausländischen Geschäftsbetriebs die kumulierten Umrechnungsdifferenzen für diesen ausländischen Geschäftsbetrieb (einschließlich Gewinnen und Verlusten aus damit eventuell zusammenhängenden Sicherungsgeschäften) als Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung vom Eigenkapital ins Ergebnis umgliedert.
- D13 Ein erstmaliger Anwender muss diese Bestimmungen jedoch nicht für kumulierte Umrechnungsdifferenzen erfüllen, die zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS bestanden. Falls ein erstmaliger Anwender diese Befreiung in Anspruch nimmt,
- (a) wird angenommen, dass die kumulierten Umrechnungsdifferenzen für alle ausländischen Geschäftsbetriebe zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS null betragen; und

- (b) darf der Gewinn oder Verlust aus einer Weiterveräußerung eines ausländischen Geschäftsbetriebs keine vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS entstandenen Umrechnungsdifferenzen enthalten und muss die nach diesem Datum entstandenen Umrechnungsdifferenzen berücksichtigen.

#### **Anteile an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen**

- D14 Wenn ein Unternehmen Einzelabschlüsse aufstellt, muss es gemäß IAS 27 (geändert 2008) seine Anteile an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen entweder
- (a) zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder
  - (b) in Übereinstimmung mit IAS 39 bilanzieren.
- D15 Wenn ein erstmaliger Anwender solche Anteile gemäß Paragraph D14 zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet, müssen diese Anteile in seiner separaten IFRS-Eröffnungsbilanz zu einem der folgenden Beträge bewertet werden:
- (a) gemäß IAS 27 ermittelte Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder
  - (b) als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzter Wert. Der für solche Anteile verwendete Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist
    - (i) der (gemäß IAS 39 ermittelte) beizulegende Zeitwert in seinem Einzelabschluss zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS oder
    - (ii) der zu dem Zeitpunkt nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelte Buchwert.
- Ein erstmaliger Anwender kann für die Bewertung seiner Anteile an dem jeweiligen Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen oder assoziierten Unternehmen zwischen (i) und (ii) oben wählen, sofern er sich für einen als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert entscheidet

#### **Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen**

- D16 Falls ein Tochterunternehmen nach seinem Mutterunternehmen ein erstmaliger Anwender wird, muss das Tochterunternehmen in seinem Abschluss seine Vermögenswerte und Schulden entweder
- (a) zu den Buchwerten bewerten, die basierend auf dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS des Mutterunternehmens in dem Konzernabschluss des Mutterunternehmens angesetzt worden wären, falls keine Konsolidierungsanpassungen und keine Berichtigungen wegen der Auswirkungen des Unternehmenszusammenschlusses, in dessen Rahmen das Mutterunternehmen das Tochterunternehmen erwarb, vorgenommen worden wären; oder
  - (b) zu den Buchwerten bewerten, die aufgrund der weiteren Vorschriften dieses IFRS, basierend auf dem Zeitpunkt des Übergangs des Tochterunternehmens auf IFRS vorgeschrieben wären. Diese Buchwerte können sich von den in (a) beschriebenen unterscheiden,
    - (i) falls die Befreiungen in diesem IFRS zu Bewertungen führen, die vom Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS abhängig sind; bzw.
    - (ii) falls die im Abschluss des Tochterunternehmens verwendeten Rechnungslegungsmethoden sich von denen des Konzernabschlusses unterscheiden. Beispielsweise kann das Tochterunternehmen das Anschaffungskostenmodell gemäß IAS 16 *Sachanlagen* als Rechnungslegungsmethode anwenden, während der Konzern das Modell der Neubewertung anwenden kann.
- Ein ähnliches Wahlrecht steht einem assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen zu, das nach einem Unternehmen, das maßgeblichen Einfluss über es besitzt oder es gemeinschaftlich führt, zu einem erstmaligen Anwender wird.
- D17 Falls ein Unternehmen jedoch nach seinem Tochterunternehmen (oder assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen) ein erstmaliger Anwender wird, muss das Unternehmen in seinem Konzernabschluss die Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens (oder des assoziierten Unternehmens oder des Gemeinschaftsunternehmens) nach Durchführung von Anpassungen im Rahmen der Konsolidierung, der Equity-Methode und der Auswirkungen des Unternehmenszusammenschlusses, im Rahmen dessen das Unternehmen das Tochterunternehmen erwarb, zu denselben Buchwerten wie in dem Abschluss des Tochterunternehmens (oder assoziierten Unternehmens oder Gemeinschaftsunternehmens) bewerten. Falls ein Mutterunternehmen entsprechend für seinen Einzelabschluss früher oder später als für seinen Konzernabschluss ein erstmaliger Anwender wird, muss es seine Vermögenswerte und Schulden, abgesehen von Konsolidierungsanpassungen, in beiden Abschlüssen identisch bewerten.

#### **Zusammengesetzte Finanzinstrumente**

- D18 IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* verlangt, dass zusammengesetzte Finanzinstrumente beim erstmaligen Ansatz in gesonderte Schuld- und Eigenkapitalkomponenten aufgeteilt werden. Falls keine Schuldkomponente mehr ausstehend ist, umfasst die retrospektive Anwendung von IAS 32 eine Aufteilung in zwei Eigenkapitalkomponenten. Der erste Bestandteil wird in den Gewinnrücklagen erfasst und stellt die kumulierten Zinsen dar, die für die Schuldkomponente anfielen. Der andere Bestandteil stellt die ursprüngliche Eigenkapitalkomponente dar. Falls die Schuldkomponente zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS jedoch nicht mehr aussteht, muss ein erstmaliger Anwender gemäß diesem IFRS keine Aufteilung in zwei Bestandteile vornehmen.

**Einstufung von früher angesetzten Finanzinstrumenten**

- D19 Gemäß IAS 39 kann ein finanzieller Vermögenswert beim erstmaligen Ansatz als zur Veräußerung verfügbar eingestuft werden oder ein Finanzinstrument (sofern es bestimmte Kriterien erfüllt) als finanzieller Vermögenswert oder finanzielle Verbindlichkeit, der/die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, eingestuft werden. Ungeachtet dieser Bestimmung kommen in den folgenden Situationen Ausnahmen zur Anwendung:
- (a) Ein Unternehmen darf eine Einstufung als zur Veräußerung verfügbar zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vornehmen.
  - (b) Ein Unternehmen darf zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS jeden finanziellen Vermögenswert bzw. jede finanzielle Verbindlichkeit als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet einstufen, sofern der Vermögenswert bzw. die Verbindlichkeit zu diesem Zeitpunkt die Kriterien in Paragraph 9(b)(i), 9(b)(ii) oder 11A des IAS 39 erfüllt.

**Bewertung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten beim erstmaligen Ansatz mit dem beizulegenden Zeitwert**

- D20 Unbeschadet der Bestimmungen in den Paragraphen 7 und 9 kann ein Unternehmen die Vorschriften im letzten Satz von Paragraph A76 und in Paragraph A76A des IAS 39 alternativ auf eine der beiden folgenden Arten anwenden:
- (a) prospektiv auf Transaktionen, die nach dem 25. Oktober 2002 abgeschlossen wurden; oder
  - (b) prospektiv auf Transaktionen, die nach dem 1. Januar 2004 abgeschlossen wurden.

**In den Sachanlagen enthaltene Kosten für die Entsorgung**

- D21 IFRIC 1 *Änderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen* fordert, dass spezifizierte Änderungen einer Rückstellung für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- oder ähnliche Verpflichtungen zu den Anschaffungskosten des dazugehörigen Vermögenswerts hinzugefügt oder davon abgezogen werden; der berichtigte Abschreibungsbetrag des Vermögenswerts wird dann prospektiv über seine verbleibende Nutzungsdauer abgeschrieben. Ein Erstanwender braucht diese Anforderungen für Änderungen solcher Rückstellungen, die vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS auftraten, nicht anzuwenden. Wenn ein Erstanwender diese Ausnahme nutzt, hat er
- (a) zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS die Rückstellung gemäß IAS 37 zu bewerten;
  - (b) sofern die Rückstellung im Anwendungsbereich von IFRIC 1 liegt, den Betrag, der in den Anschaffungskosten des zugehörigen Vermögenswerts beim ersten Auftreten der Verpflichtung enthalten gewesen wäre, zu schätzen, indem die Rückstellung zu dem Zeitpunkt unter Einsatz seiner bestmöglichen Schätzung des/der historisch risikobereinigten Abzinsungssatzes/sätze diskontiert wird, die für diese Rückstellung für die dazwischen liegenden Perioden angewandt worden wären; und
  - (c) zum Übergangszeitpunkt auf IFRS die kumulierte Abschreibung auf den Betrag auf Grundlage der laufenden Schätzung der Nutzungsdauer des Vermögenswerts unter Anwendung der vom Unternehmen gemäß IFRS eingesetzten Abschreibungsmethode zu berechnen.

**Finanzielle Vermögenswerte oder immaterielle Vermögenswerte, die gemäß IFRIC 12 bilanziert werden**

- D22 Ein Erstanwender kann die Übergangsvorschriften von IFRIC 12 anwenden.

**Fremdkapitalkosten**

- D23 Ein Erstanwender kann die in den Paragraphen 27 und 28 des IAS 23 (überarbeitet 2007) aufgeführten Übergangsvorschriften anwenden. Der Zeitpunkt des Inkrafttretens, auf den in diesen Paragraphen verwiesen wird, ist der 1. Juli 2009 oder der Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS, je nachdem, welcher Zeitpunkt später liegt.

Anlage E

**Kurzfristige Befreiungen von IFRS**

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

[Dieser Anhang ist für mögliche künftige kurzfristige Befreiungen bestimmt].