

KOMMISJONSFORORDNING (EF) nr. 1864/2005**2009/EØS/9/32****av 15. november 2005****om endring av forordning (EF) nr. 1725/2003 om vedtakelse av visse internasjonale regnskapsstandarder i samsvar med europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002 med hensyn til IFRS 1, IAS 32 og IAS 39***

KOMMISJONEN FOR DE EUROPEISKE FELLESKAP
HAR —

under henvisning til traktaten om opprettelse av Det europeiske fellesskap,

under henvisning til europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002 av 19. juli 2002 om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder⁽¹⁾, særlig artikkel 3 nr. 1, og

ut fra følgende betraktninger:

- 1) Ved kommisjonsforordning (EF) nr. 1725/2003 av 29. september 2003 om vedtakelse av visse internasjonale regnskapsstandarder i samsvar med europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002⁽²⁾ ble alle internasjonale standarder og tolkninger som forelå 14. september 2002, bortsett fra IAS 32, IAS 39 og tilhørende tolkninger, vedtatt. Med hensyn til IAS 32 og IAS 39 ble endringene vurdert som såpass viktige at det ble ansett som uhensiktsmessig å vedta de foreliggende versjonene av disse standardene på det tidspunktet.
- 2) 17. desember 2003 kunngjorde IASB (International Accounting Standard Board) den reviderte internasjonale regnskapsstandard (IAS) 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling» som en del av IASBs initiativ for å forbedre 15 standarder tidsnok til at de skal kunne anvendes av selskaper som vedtar IAS første gang i 2005. Formålet med revisjonen var en videre forbedring av de eksisterende internasjonale regnskapsstandardenes kvalitet og innbyrdes sammenheng.
- 3) IAS 39, som revidert i desember 2003, innførte et alternativ som gjør det mulig at foretak ved førstegangsinnregning en gang for alle kan øremerke enhver finansiell eiendel eller finansiell forpliktelse som målt til virkelig verdi med vinning og tap innregnet i resultatet (anvendelse av «virkelig verdi-alternativet» fullt ut). Den europeiske sentralbank (ECB), tilsynsorganer representert i Basel-komiteen samt verdipapirtilsyn har imidlertid uttrykt bekymring over at en ubegrenset anvendelse av virkelig verdi-alternativet skal kunne misbrukes, særlig når det dreier seg om finansielle instrumenter knyttet til et selskaps egne forpliktelser.

(*) Denne fellesskapsrettsakten, kunngjort i EUT L 299 av 16.11.2005, s. 45, er omhandlet i EØS-komiteens beslutning nr. 37/2006 av 10. mars 2006 om endring av EØS-avtalens vedlegg XXII (Selskapsrett), se EØS-tillegget til Den europeiske unions tidende nr. 28 av 1.6.2006, s. 23.

⁽¹⁾ EUT L 243 av 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ EUT L 261 av 13.10.2003, s. 1. Forordningen sist endret ved forordning (EF) nr. 211/2005 (EUT L 41 av 11.2.2005, s. 1).

4) IASB har erkjent denne bekymring, og offentliggjorde derfor 21. april 2004 et høringsutkast med forslag til en endring av IAS 39 for å begrense virkeområdet for virkelig verdi-alternativet.

5) For å kunne gi vesentlig veiledning om regnskapsføring av finansielle instrumenter innen tidspunktet for anvendelse i 2005, godkjente Kommisjonen IAS 39 med utelatelse av visse bestemmelser knyttet til anvendelse av virkelig verdi-alternativet fullt ut og til sikringsbokføring, ved kommisjonsforordning (EF) nr. 2086/2004 av 19. november 2004 om endring av forordning (EF) nr. 1725/2003 om vedtakelse av visse internasjonale regnskapsstandarder i samsvar med europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002 med hensyn til innlemmelse av IAS 39⁽³⁾. Kommisjonen vurderte denne utelatelsen som et unntak og et midlertidig tiltak i påvente av at de gjenstående spørsmålene skulle løses gjennom videre samråd og drøfting.

6) I lys av de merknader som er mottatt til høringsutkastet av 21. april 2004 og etterfølgende drøftinger, særlig med ECB og Basel-komiteen, samt en rekke rundebordskonferanser med de berørte parter i mars 2005, kunngjorde IASB 16. juni 2005 endringer i IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling» vedrørende virkelig verdi-alternativet.

7) Virkelig verdi-alternativet i den reviderte IAS 39 begrenser anvendelsen til situasjoner der dette fører til mer relevant informasjon, fordi det enten vil eliminere eller betydelig redusere en inkonsistens i måling eller innregning (et «regnskapsmessig misforhold»), eller der en gruppe av finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelser eller begge deler, forvaltes i samsvar med en dokumentert risikohåndterings- eller investeringsstrategi. I tillegg vil det reviderte virkelig verdi-alternativet tillate at ett eller flere innebygde derivater under visse omstendigheter kan øremerkes som finansiell eiendel eller finansiell forpliktelse til virkelig verdi over resultatet. Følgelig er anvendelsen av det reviderte virkelig verdi-

⁽³⁾ EUT L 363 av 9.12.2004, s. 1.

alternativet begrenset til tilfeller der visse prinsipper eller omstendigheter må respekteres. Til sist bør anvendelsen underbygges ved tilstrekkelige opplysninger.

- 8) Bestemmelsene knyttet til anvendelse av virkelig verdi-alternativet på finansielle forpliktelser, som var utelatt i forordning (EF) nr. 2086/2004, bør derfor innsettes. Videre bør anvendelsen av virkelig verdi-alternativet fullt ut på finansielle eiendeler, som godkjent ved forordning (EF) nr. 2086/2004, også underlegges en metode som bygger på visse prinsipper.
- 9) IASB erkjenner at når det gjelder tilsynsorganer, vil den reviderte standarden ikke være til hinder for at disse kan vurdere strenghetsgraden i en regulert finansinstitusjons praksis med hensyn til måling av virkelig verdi samt kvaliteten på dens underliggende strategier, retningslinjer og praksis når det gjelder risikohåndtering, og treffe hensiktsmessige tiltak. Videre er IASB enig i at visse opplysninger ville være til hjelp for tilsynsorganene ved deres vurdering av kapitalkrav. Dette gjelder særlig ved innregning av gevinster som følger av en svekkelse av egen kredittverdighet og som skal granskes nærmere innenfor rammen av en ytterligere forbedring av IAS 39. Kommisjonen vil derfor overvåke de framtidige virkningene av endringene i IAS 39 «*Finansielle instrumenter — innregning og måling*» vedrørende virkelig verdi-alternativet og vurdere deres anvendelse innenfor rammen av den gjennomgåelsen som er omhandlet i artikkel 10 i forordning (EF) nr. 1606/2002.
- 10) Som en følge av vedtakelsen av IAS 39 må internasjonal standard for finansiell rapportering (IFRS) 1 og IAS 32 endres for å sikre overensstemmelse mellom de aktuelle internasjonale regnskapsstandardene.
- 11) I lys av den nye metoden der virkelig verdi-alternativet bygger på visse prinsipper og førstegangsbrukernes behov for å utarbeide et klarere finansregnskap og klarere sammenligningsinformasjon ved førstegangsanvendelse, bør det legges til rette for tilbakevirkende anvendelse av denne forordning med virkning fra 1. januar 2005.
- 12) Samråd med teknisk sakkyndige på området bekrefter at endringene i IAS 39: «*Finansielle instrumenter*

— *innregning og måling*» vedrørende virkelig verdi-alternativet oppfyller de tekniske kriteriene for vedtakelse fastsatt i artikkel 3 i forordning (EF) nr. 1606/2002, særlig kravet om at de skal være i den europeiske offentlighetens interesse.

- 13) Forordning (EF) nr. 1725/2003 bør derfor endres.
- 14) Tiltakene fastsatt i denne forordning er i samsvar med uttalelse fra Komiteen for regnskapsregulering —

VEDTATT DENNE FORORDNING:

Artikkel 1

I vedlegget til forordning (EF) nr. 1725/2003 gjøres følgende endringer:

1. Internasjonal regnskapsstandard (IAS) 39 endres som fastsatt i del A i vedlegget til denne forordning.
2. Teksten «*Endringer i internasjonal regnskapsstandard (IAS) 39: «Finansielle instrumenter – innregning og måling» vedrørende virkelig verdi-alternativet*», som fastsatt i del B i vedlegget til denne forordning, innsettes i IAS 39.
3. Internasjonal standard for finansiell rapportering (IFRS) 1 og IAS 32 endres som fastsatt i del B i vedlegget til denne forordning.

Artikkel 2

Denne forordning trer i kraft den tredje dag etter at den er kunngjort i *Den europeiske unions tidende*.

Den får anvendelse fra 1. januar 2005.

Denne forordning er bindende i alle deler og kommer direkte til anvendelse i alle medlemsstater.

Utferdiget i Brussel, 15. november 2005.

For Kommisjonen

Charlie McCREEVY

Medlem av Kommisjonen

VEDLEGG

A. I internasjonal regnskapsstandard nr. 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling» gjøres følgende endringer:

a) I nr. 35 tilføyes følgende tekst:

«Dersom den overførte eiendelen måles til amortisert kost, kan alternativet i denne standard til å øremerke en finansiell forpliktelse til virkelig verdi over resultatet, ikke anvendes på den tilknyttede forpliktelsen.»

b) I vedlegg A «Veiledning i anvendelse» skal AG31 lyde:

«Et eksempel på et hybridinstrument er et finansielt instrument som gir innehaveren en rett til å selge det finansielle instrumentet tilbake til utstederen i bytte mot et beløp i kontanter eller i andre finansielle eiendeler som varierer på grunnlag av endringen i en egenkapital- eller råvareindeks som kan øke eller reduseres (et «instrument med innløsningsrett»). Med mindre utstederen ved førstegangsinnregning øremerker instrumentet med innløsningsrett som finansiell forpliktelse til virkelig verdi over resultatet, er det nødvendig å skille et innebygd derivat (dvs. den indekserte hovedstolbetalingen) i henhold til nr. 11 ettersom vertskontrakten er et gjeldsinstrument i henhold til AG27 og den indekserte hovedstolbetalingen ikke er nært knyttet til et vertsinstrument i form av gjeld i henhold til AG30 bokstav a). Fordi hovedstolbetalingen kan øke eller reduseres, er det innebygde derivatet ikke en opsjon, og dets verdi blir indeksert med den underliggende variabelen.»

B. I IAS 39 tilføyes følgende tekst:

INTERNASJONALE REGNSKAPSSTANDARDER

IAS-nr.	Tittel
«IAS 39	<i>Finansielle instrumenter — innregning og måling, med tilføydelse av bestemmelsene vedrørende bruk av virkelig verdi-alternativet»</i>

ENDRINGER I INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD 39

Finansielle instrumenter — innregning og måling

VIRKELIG VERDI-ALTERNATIVET

I dette dokument fastsettes endringer i IAS 39: «*Finansielle instrumenter — innregning og måling*» (IAS 39). Endringene gjelder forslag som ble lagt fram i et høringsutkast om forslag til endringer i IAS 39 — «*virkelig verdi-alternativet*», kunngjort i april 2004.

Foretak skal anvende endringene fastsatt i dette dokument på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2006 eller senere.

I nr. 9 bokstav b) skal definisjonen av en «finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse til virkelig verdi over resultatet» lyde:

DEFINISJONER

9. ...

Definisjoner av fire kategorier av finansielle instrumenter

En «finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse til virkelig verdi over resultatet» er en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse som oppfyller en av følgende betingelser:

a)...

b) *Når den førstegangsinnregnes, skal den øremerkes av foretaket til virkelig verdi over resultatet. Et foretak kan bare bruke slik øremerking når det tillates etter nr. 11A, eller når slik øremerking gir mer relevant informasjon, enten fordi*

i) *den eliminerer eller i vesentlig grad reduserer en inkonsistens i måling eller innregning (noen ganger kalt «et regnskapsmessig misforhold») som ellers ville oppstå av måling av eiendeler eller forpliktelser eller av innregning av gevinster eller tap på disse på ulikt grunnlag, eller*

ii) *en gruppe av finansielle eiendeler, finansielle forpliktelser eller begge deler forvaltes, og deres inntjening vurderes på grunnlag av virkelig verdi, i samsvar med en dokumentert risikohåndterings- eller investeringsstrategi, og informasjonen om konsernet gis internt på dette grunnlag til foretakets nøkkelpersoner i ledelsen (som definert i IAS 24: «Opplysninger til nærstående parter» (revidert 2003), for eksempel foretakets styre og daglige leder.*

I IAS 32 krever nr. 66, nr. 94 og AG40 at foretaket opplyser om finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser som det har øremerket til virkelig verdi over resultatet, herunder hvordan disse betingelsene er oppfylt. For instrumenter som kvalifiserer i samsvar med ii) ovenfor, skal disse opplysningene omfatte en forklarende beskrivelse av hvordan øremerkingen til virkelig verdi over resultatet er konsistent med foretakets dokumenterte risikohåndterings- eller investeringsstrategi.

Investeringer i egenkapitalinstrumenter som ikke har noen notert markedspris i et aktivt marked, og hvis virkelige verdi ikke kan måles på en pålitelig måte (se nr. 46 bokstav c) og AG80 og AG81 i vedlegg A), skal ikke øremerkes til virkelig verdi over resultatet.

Det bør bemerkes at nr. 48, nr. 48A, nr. 49 og AG69-AG82 i vedlegg A, som fastsetter krav til hvordan den virkelige verdien av en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse skal beregnes på en pålitelig måte, skal anvendes likt på alle poster som måles til virkelig verdi, enten ved øremerking eller på annen måte, eller om det gis opplysninger om dens virkelige verdi.

Nr. 11A skal lyde:

INNEBYGDE DERIVATER

- 11A.** *Uavhengig av nr. 11 kan et foretak, dersom en kontrakt inneholder ett eller flere innebygde derivater, øremerke hele hybridinstrumentet (det kombinerte instrumentet) som finansiell eiendel eller finansiell forpliktelse til virkelig verdi over resultatet, med mindre:*
- det innebygde derivatet (de innebygde derivatene) ikke i vesentlig grad endrer de kontantstrømmene som ellers ville ha vært påkrevd i henhold til kontrakten, eller*
 - det med liten eller ingen analyse tydelig framgår når et tilsvarende hybridinstrument (kombinert instrument) første gang vurderes, at det er forbudt å skille det innebygde derivatet (eller derivatene), for eksempel en opsjon på førtidig tilbakebetaling innebygd i et lån som gir innehaveren mulighet til å løse inn lånet til dets anslåtte amortiserte kost.*

Nr. 12 og nr. 13 skal lyde:

- 12.** *Dersom det i henhold til denne standard kreves at et foretak skiller ut et innebygd derivat fra dets vertskontrakt, men ikke er i stand til å måle det innebygde derivatet separat, verken ved anskaffelsen eller på et senere tidspunkt for finansiell rapportering, skal foretaket øremerke hele hybridkontrakten (den kombinerte kontrakten) til virkelig verdi over resultatet.*
- 13.** Dersom et foretak ikke på en pålitelig måte er i stand til å fastsette den virkelige verdien av et innebygd derivat på grunnlag av derivatets vilkår og betingelser (for eksempel fordi det innebygde derivatet er basert på et unotert egenkapitalinstrument), er den virkelige verdien av det innebygde derivatet differansen mellom hybridinstrumentets (det kombinerte instrumentets) virkelige verdier, dersom disse verdiene kan fastsettes i henhold til denne standard. Dersom foretaket ikke er i stand til å fastsette den virkelige verdien av det innebygde derivatet ved hjelp av denne metoden, kommer nr. 12 til anvendelse, og hybridinstrumentet (det kombinerte instrumentet) angis som øremerket til virkelig verdi over resultatet.

Nytt nr. 48A skal lyde:

HENSYN SOM SKAL TAS I FORBINDELSE MED MÅLING AV VIRKELIG VERDI

- 48A.** Den beste uttrykket for virkelig verdi er noterte priser i et aktivt marked. Dersom markedet for et finansielt instrument ikke er aktivt, fastsetter et foretak den virkelige verdien ved hjelp av en verdsettingsmetode. Formålet med å benytte en verdsettingsmetode er å fastsette hva transaksjonskursen ville ha vært på måletidspunktet i et bytte på armlengdes avstand motivert av normale forretningsmessige vurderinger. Verdsettingsmetoder omfatter bruk av nylig foretatte markedstransaksjoner på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter, dersom slike er tilgjengelige, henvisning til løpende virkelig verdi av et annet instrument som er praktisk talt det samme, diskontert kontantstrømsberegning og opsjonsprisinde modeller. Dersom det er en verdsettingsmetode som er i vanlig bruk av deltakerne i markedet for å prissette instrumentet, og denne teknikken har vist seg å gi pålitelige estimater av priser oppnådd i faktiske markedstransaksjoner, benytter foretaket denne teknikken. Den utvalgte verdsettingsmetoden gjør størst mulig bruk av markedets data, og legger minst mulig vekt på foretaksspesifikke data. Den inkorporerer alle faktorer som deltakerne i markedet vil ta i betraktning ved prisfastsettelse, og er konsistent med aksepterte økonomiske metoder for prissetting av finansielle instrumenter. Et foretak vil jevnlig justere verdsettingsmetoden og teste dens gyldighet ved hjelp av priser fra alle observerbare løpende markedstransaksjoner i det samme instrumentet (dvs. uten å endre instrumentet eller endre sammensetningen av det) eller basert på all tilgjengelig observerbar markedsinformasjon.

IKRAFTTREDELSE OG OVERGANGSBESTEMMELSER

Nr. 105 og nytt nr. 105A-105D skal lyde:

- ...
- 105.** *Når denne standard anvendes første gang, tillates et foretak å øremerke en tidligere innregnet finansiell eiendel som tilgjengelig for salg. For alle slike finansielle eiendeler skal foretaket innregne alle kumulative endringer i virkelig verdi i en separat bestanddel av egenkapitalen fram til senere fraregning eller verdifall, da foretaket skal overføre slike kumulative gevinster eller tap til resultatet. Foretaket skal også:*
- omarbeide den finansielle eiendelen ved hjelp av den nye øremerkingen i sammenligningstillene i finansregnskapet, og*
 - opplyse om den virkelige verdien av de finansielle eiendelene ved tidspunktet for øremerkingen, samt deres*

klassifisering og balanseførte verdi i tidligere finansregnskap.

- 105A. *Et foretak skal anvende nr. 11A, nr. 48A, AG4B-AG4K, AG33A og AG33B samt endringene fra 2005 i nr. 9, nr. 12 og nr. 13 på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2006 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.*
- 105B. *Et foretak som første gang anvender nr. 11A, nr. 48A, AG4B-AG4K, AG33A og AG33B samt endringene fra 2005 i nr. 9, nr. 12 og nr. 13 på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2006 eller tidligere,*
- a) *har tillatelse til, når de nye og endrede numrene anvendes første gang, å angi at enhver tidligere innregnet finansiell eiendel eller finansiell forpliktelse som oppfyller vilkårene for dette, kan øremerkes til virkelig verdi over resultatet. Når årsregnskapsperioden begynner før 1. september 2005, er det ikke nødvendig å fullføre slike øremerkinger før 1. september 2005, og de kan også omfatte finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser som er innregnet mellom begynnelsen av den nevnte årsregnskapsperioden og 1. september 2005. Uavhengig av nr. 9I skal enhver finansiell eiendel og finansiell forpliktelse som er øremerket til virkelig verdi over resultatet i samsvar med dette nummer, og som tidligere var øremerket som sikringsobjekt i forbindelse med sikringsbokføring av virkelig verdi, opphøre å være øremerket i slike forbindelser, samtidig som den øremerkes til virkelig verdi over resultatet.*
 - b) *skal opplyse om den virkelige verdien av alle finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelser som er øremerket i samsvar med bokstav a) på tidspunktet for øremerkingen, samt deres klassifisering og balanseførte verdi i det forrige finansregnskapet.*
 - c) *skal fjerne øremerkingen av enhver finansiell eiendel eller finansiell forpliktelse som tidligere var øremerket til virkelig verdi over resultatet dersom den ikke kvalifiserer til slik øremerking i samsvar med de nye og endrede numrene. Når en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse skal måles til amortisert kost etter at øremerkingen er fjernet, regnes tidspunktet for fjerning av øremerkingen som likt tidspunktet for førstegangsinnregning.*
 - d) *skal opplyse om den virkelige verdien av enhver finansiell eiendel eller finansiell forpliktelse som ikke lenger er øremerket i samsvar med bokstav c), på tidspunktet da øremerkingen ble fjernet, samt om eiendelenes eller forpliktelsenes nye klassifisering.*
- 105C. *Et foretak som første gang anvender nr. 11A, nr. 48A, AG4B-AG4K, AG33A og AG33B samt endringene fra 2005 i nr. 9, nr. 12 og nr. 13 på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2006 eller senere,*
- a) *skal fjerne øremerkingen av enhver finansiell eiendel eller finansiell forpliktelse som tidligere var øremerket til virkelig verdi over resultatet bare dersom den ikke kvalifiserer til slik øremerking i samsvar med de nye og endrede numrene. Når en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse skal måles til amortisert kost etter at øremerkingen fjernes, regnes tidspunktet for fjerning av øremerkingen som likt tidspunktet for førstegangsinnregning.*
 - b) *skal ikke øremerke eventuelle tidligere innregnede finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelser til virkelig verdi over resultatet.*
 - c) *skal opplyse om den virkelige verdien av enhver finansiell eiendel eller finansiell forpliktelse som ikke lenger er øremerket i samsvar med bokstav a), på tidspunktet da øremerkingen ble fjernet, samt om eiendelens eller forpliktelsenes nye klassifisering.*
- 105D. *Et foretak skal omarbeide sammenligningstallene i sitt finansregnskap ved hjelp av de nye øremerkingene i nr. 105B eller nr. 105C, forutsatt at — når det gjelder en finansiell eiendel, en gruppe av finansielle eiendeler, finansielle forpliktelser eller begge deler som er øremerket til virkelig verdi over resultatet — disse postene eller gruppene ville ha oppfylt kriteriene i nr. 9 bokstav b) i), nr. 9 bokstav b) ii) eller nr. 11A ved begynnelsen av sammenligningsperioden eller, dersom de er anskaffet etter begynnelsen av sammenligningsperioden, de ville ha oppfylt kriteriene i nr. 9 bokstav b) i), nr. 9 bokstav b) ii) eller nr. 11A på tidspunktet for førstegangsinnregning.*

I vedlegg A skal nytt AG4B-AG4K lyde:

Vedlegg A

Veiledning i anvendelse

DEFINISJONER (nr. 8 og nr. 9)

Øremerking til virkelig verdi over resultatet

AG4B. Etter nr. 9 i denne standard er det tillatt for et foretak å øremerke en finansiell eiendel, en finansiell forpliktelse eller en gruppe av finansielle instrumenter (finansielle eiendeler, finansielle forpliktelser eller begge deler) til virkelig verdi over resultatet, forutsatt at dette gir mer relevant informasjon.

AG4C. Et foretaks beslutning om å øremerke en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse til virkelig verdi over resultatet tilsvarer et valg av regnskapsprinsipper (selv om det til forskjell fra et valg av regnskapsprinsipper ikke kreves konsistent anvendelse på alle lignende transaksjoner). Når et foretak har et slikt valg, krever nr. 14 bokstav b) i IAS 8: «Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil» at de valgte regnskapsprinsippene skal føre til finansregnskap som gir pålitelig og mer relevant informasjon om virkningen av transaksjoner og andre hendelser og forhold som gjelder foretakets finansielle stilling, finansielle inntjening eller kontantstrømmer. I tilfeller med øremerking til virkelig verdi over resultatet, fastsetter nr. 9 to forhold der kravet til mer relevant informasjon oppfylles. Tilsvarende må foretaket, for å velge slik øremerking i samsvar med nr. 9, vise at det omfattes av en av (eller begge) disse to forholdene.

Nr. 9 bokstav b) i): Øremerking eliminerer eller i vesentlig grad reduserer en inkonsistens i måling eller innregning som ellers ville oppstå

AG4D. I henhold til IAS 39 bestemmes målingen av en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse og klassifiseringen av innregnede endringer i dennes verdi av objektets klassifisering og hvorvidt objektet er en del av et øremerket sikringsforhold. Disse kravene kan skape en inkonsistens i måling eller innregning (noen ganger kalt et «regnskapsmessig misforhold») når for eksempel en finansiell eiendel, i fravær av en øremerking til virkelig verdi over resultatet, ville blitt klassifisert som tilgjengelig for salg (der de fleste endringer i virkelig verdi er innregnet direkte i egenkapitalen), og en forpliktelse som foretaket betrakter som tilknyttet, ville blitt målt til amortisert kost (der endringer i virkelig verdi ikke er innregnet). I slike tilfeller kan et foretak konkludere med at finansregnskapet ville gi mer relevant informasjon dersom både eiendelen og forpliktelsen var klassifisert til virkelig verdi over resultatet.

AG4E. Eksempelene nedenfor viser når denne betingelsen kan oppfylles. I alle tilfeller kan et foretak bruke denne betingelsen til å øremerke finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelser til virkelig verdi over resultatet bare dersom prinsippet i nr. 9 bokstav b) i) er oppfylt.

- a) Et foretak har forpliktelser der kontantstrømmene er kontraktmessig basert på inntjeningen fra eiendeler som ellers ville ha vært klassifisert som tilgjengelige for salg. En forsikringsgiver kan for eksempel ha forpliktelser som inneholder en skjønnsmessig del der ytelser skal utbetales på grunnlag av realiserede og/eller urealiserte investeringsavkastninger på en bestemt gruppe av forsikringsgiverens eiendeler. Dersom målingen av disse forpliktelsene gjenspeiler priser i markedet, innebærer en klassifisering av eiendelen til virkelig verdi over resultatet at endringer i de finansielle eiendelenes virkelige verdi innregnes i resultatet i samme periode som tilknyttede endringer i forpliktelsenes verdi.
- b) Et foretak har forpliktelser i henhold til forsikringskontrakter der målingen inneholder aktuell informasjon (som tillatt i henhold til nr. 24 i IFRS 4: «Forsikringskontrakter»), og finansielle eiendeler som foretaket betrakter som tilknyttet, og som ellers ville ha vært klassifisert som tilgjengelige for salg eller målt til amortisert kost.
- c) Et foretak har finansielle eiendeler, finansielle forpliktelser eller begge deler som har en felles risiko, for eksempel en renterisiko, som fører til motsatte endringer i virkelig verdi som har en tendens til å bli motregnet mot hverandre. Bare noen av instrumentene vil imidlertid bli målt til virkelig verdi over resultatet (dvs. de er derivater eller klassifisert som holdt for omsetning). Det kan også hende at kravene til sikringsbøker ikke er oppfylt, for eksempel fordi kravene til effektivitet i nr. 88 ikke er oppfylt.
- d) Et foretak har finansielle eiendeler, finansielle forpliktelser eller begge deler som har en felles risiko, for eksempel en renterisiko, som fører til motsatte endringer i virkelig verdi som har en tendens til å bli motregnet mot hverandre, og foretaket kvalifiserer ikke til sikringsbøker fordi ingen av instrumentene er et derivat. I fravær av sikringsbøker er det videre en betydelig inkonsistens i innregningen av gevinster og tap. Eksempler:

- i) Foretaket har finansiert en portefølje av eiendeler med fast rente som ellers ville vært klassifisert som tilgjengelig for salg med obligasjoner til fast rente der endringer i virkelig verdi har en tendens til å bli motregnet mot hverandre. Rapportering av både eiendelene og obligasjonene til virkelig verdi over resultatet vil korrigere den inkonsistens som ellers ville oppstå når eiendelene måles til virkelig verdi når endringene rapporteres i egenkapitalen og obligasjonene rapporteres til amortisert kost.
- ii) Foretaket har finansiert en angitt gruppe av lån ved å utstede omsettelige obligasjoner der endringene i virkelig verdi har en tendens til å bli motregnet mot hverandre. Dersom foretaket dessuten regelmessig kjøper og selger obligasjonene, men sjelden eller aldri kjøper eller selger lånene, vil rapportering av både lånene og obligasjonene til virkelig verdi over resultatet eliminere den inkonsistens i tidspunktene for innregning av resultat som ellers ville oppstå som følge av at de begge måles til amortisert kost og innregnes som gevinst eller tap hver gang en obligasjon kjøpes tilbake.

AG4F. I slike tilfeller som beskrives i forrige nummer, kan øremerking ved førstegangsinnregning av finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser som ellers ikke ville bli målt til virkelig verdi over resultatet, eliminere eller i vesentlig grad redusere inkonsistens i måling eller innregning og gi mer relevant informasjon. For praktiske formål er det ikke nødvendig for foretaket å angi alle de eiendelene og forpliktelsene som forårsaker inkonsistens i måling eller innregning på nøyaktig samme tidspunkt. En rimelig forsinkelse tillates, forutsatt at hver enkelt transaksjon øremerkes til virkelig verdi over resultatet ved førstegangsinnregning, og at det på samme tidspunkt forventes at eventuelle resterende transaksjoner vil finne sted.

AG4G. Det ville ikke være akseptabelt at bare noen av de finansielle eiendelene og finansielle forpliktelsene som forårsaker inkonsistensen, ble øremerket til virkelig verdi over resultatet dersom dette ikke ville eliminere eller i vesentlig grad redusere inkonsistensen, og derfor ikke ville gi mer relevant informasjon. Det ville imidlertid være akseptabelt å øremerke bare noen av en rekke lignende finansielle eiendeler eller lignende finansielle forpliktelser dersom dette ville føre til en vesentlig reduksjon (og muligens en større reduksjon enn andre tillatte øremerking) i inkonsistensen. Anta for eksempel at et foretak har en rekke tilsvarende finansielle forpliktelser som samlet utgjør VE 100⁽¹⁾, og en rekke tilsvarende finansielle eiendeler som samlet utgjør VE 50, men som måles på forskjellig grunnlag. Foretaket kan i vesentlig grad redusere inkonsistensen i måling dersom det ved førstegangsinnregning øremerker alle eiendelene, men bare noen av forpliktelsene (for eksempel enkelte forpliktelser som samlet utgjør VE 45) til virkelig verdi over resultatet. Ettersom øremerking til virkelig verdi over resultatet bare kan anvendes på et finansielt instrument i sin helhet, må foretaket i dette eksempelet øremerke én eller flere forpliktelser i sin helhet. Det kan ikke øremerke enten en av forpliktelsens komponenter (for eksempel verdiendringer som er direkte henførbare til bare én risiko, så som endringer i en referanserente) eller en av forpliktelsens andeler (dvs. en prosentdel).

Nr. 9 bokstav b) ii): En gruppe av finansielle eiendeler, finansielle forpliktelser eller begge deler forvaltes, og dens inntjening vurderes på grunnlag av virkelig verdi, i samsvar med en risikohåndterings- eller investeringsstrategi

AG4H. Et foretak kan forvalte og vurdere inntjeningen fra en gruppe av finansielle eiendeler, finansielle forpliktelser eller begge deler på en slik måte at når gruppen måles til virkelig verdi over resultatet, vil dette gi mer relevant informasjon. I dette tilfellet fokuseres det mer på hvordan foretaket forvalter og vurderer inntjeningen enn på hvilken type finansielle instrumenter det dreier seg om.

AG4I. Eksempelene nedenfor viser når denne betingelsen kan oppfylles. I alle tilfeller kan et foretak bruke denne betingelsen til å øremerke finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelser til virkelig verdi over resultatet bare dersom prinsippet i nr. 9 bokstav b) ii) er oppfylt.

- a) Foretaket er en risikokapitalorganisasjon, et investeringsfond, et aksjefond eller et lignende foretak som investerer i finansielle eiendeler med sikte på inntjening fra samlet avkastning i form av renter eller utbytte og endringer i virkelig verdi. IAS 28: «Investeringer i tilknyttede foretak» og IAS 31: «Andeler i felleskontrollert virksomhet» tillater at slike investeringer utelates fra deres virkeområde, forutsatt at de måles til virkelig verdi over resultatet. Et foretak kan anvende de samme regnskapsprinsippene på andre investeringer som forvaltes på grunnlag av samlet avkastning, men som det ikke har tilstrekkelig innflytelse på til at de faller inn under virkeområdet til IAS 28 eller IAS 31.
- b) Foretaket har finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser som har én eller flere felles risikoer, og disse risikoene forvaltes og vurderes på grunnlag av virkelig verdi i samsvar med dokumenterte prinsipper for forvaltning av eiendeler og forpliktelser. Et eksempel kan være at et foretak har utstedt «strukturerte produkter» som inneholder flere innebygde derivater, og forvalter de resulterende risikoene på grunnlag av virkelig verdi ved å benytte en blanding av finansielle derivater og ikke-derivative finansielle instrumenter. Et tilsvarende eksempel kan være et foretak som oppretter lån til fast rente og forvalter det resulterende renterisikoen for referanserenten ved å benytte en blanding av finansielle derivater og ikke-derivative finansielle instrumenter.

⁽¹⁾ I denne standard angis beløp i «valutaenheter» (VE).

- c) Foretaket er en forsikringsgiver som innehar en portefølje av finansielle eiendeler, og som forvalter denne porteføljen med sikte på å oppnå høyest mulig samlet avkastning (dvs. renter eller utbytte og endringer i virkelig verdi), og vurderer inntjeningen på grunnlag av dette. Porteføljen kan innehas for å sikre særskilte forpliktelser, særskilt egenkapital eller begge deler. Dersom porteføljen holdes for å sikre særskilte forpliktelser, kan betingelsen i nr. 9 bokstav b) ii) oppfylles når det gjelder eiendelene, uansett om forsikringsgiveren også forvalter og vurderer forpliktelsene på grunnlag av virkelig verdi. Betingelsen i nr. 9 bokstav b) ii) kan oppfylles når forsikringsgiverens mål er å få høyest mulig langsiktig avkastning på eiendelene, til tross for at beløpene som er utbetalt til innehavere av deltakende kontrakter, er avhengige av andre faktorer som for eksempel størrelsen på gevinster som er realisert i en kortere periode (for eksempel et år), eller som er underlagt forsikringsgiverens skjønn.
- AG4J. Som angitt ovenfor er denne betingelsen avhengig av hvordan foretaket forvalter og vurderer inntjeningen til den aktuelle gruppen av finansielle instrumenter. Følgelig (og underlagt kravet om øremerking ved førstegangsinnregning) skal et foretak som øremerker finansielle instrumenter til virkelig verdi over resultatet på grunnlag av denne betingelsen, øremerke alle finansielle instrumenter som oppfyller kriteriene og forvaltes og vurderes sammen, på samme måte.
- AG4K. Dokumentasjonen for foretakets strategi trenger ikke å være omfattende, men bør være tilstrekkelig til å kunne vise at nr. 9 bokstav b) ii) overholdes. Slik dokumentasjon kreves ikke for hver enkelt post, men kan vurderes på grunnlag av porteføljen. Dersom for eksempel forvaltningssystemet for en avdelings inntjening — slik det er godkjent av foretakets nøkkelpersoner i ledelsen — viser klart at inntjeningen vurderes på grunnlag av samlet avkastning, kreves det ingen ytterligere dokumentasjon for å vise at nr. 9 bokstav b) ii) overholdes.

Etter AG33 skal ny overskrift og nytt AG33A og AG33B lyde:

Instrumenter som inneholder innebygde derivater

- AG33A. Når et foretak blir part i et hybridinstrument (kombinert instrument) som inneholder ett eller flere innebygde derivater, krever nr. 11 at foretaket identifiserer ethvert slikt innebygd derivat, vurderer om det skal skilles fra vertskontrakten og for derivater som kreves atskilt, måle dem til virkelig verdi ved førstegangsinnregning og senere. Disse kravene kan være mer komplekse eller føre til mindre pålitelige målinger enn om hele instrumentet var blitt målt til virkelig verdi over resultatet. Derfor tillater denne standard at hele instrumentet øremerkes til virkelig verdi over resultatet.
- AG33B. Slik øremerking kan brukes uansett om nr. 11 krever at innebygde derivater skal skilles fra vertskontrakten eller om et slikt skille er forbudt. Nr. 11A rettferdiggjør imidlertid ikke at hybridinstrumentet (det kombinerte instrumentet) øremerkes til virkelig verdi over resultatet i de tilfellene som er fastsatt i nr. 11A bokstav a) og b), fordi dette verken ville redusere kompleksiteten eller øke påliteligheten.

*Vedlegg***Endringer i andre standarder**

Endringene i dette vedlegg skal anvendes på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2006 eller senere. Dersom et foretak anvender disse endringene i IAS 39 på en tidligere periode, får endringene i dette vedlegg anvendelse på den tidligere perioden.

Endringer i IAS 32**Finansielle instrumenter — opplysninger og presentasjon**

Nr. 66 skal lyde:

66. I samsvar med IAS 1 skal et foretak opplyse om alle vesentlige regnskapsprinsipper, herunder de generelle prinsipper og metoden for anvendelse av disse prinsippene på transaksjoner, andre hendelser og forhold som måtte oppstå i foretakets virksomhet. Når det gjelder finansielle instrumenter, omfatter slike opplysninger
- a) kriteriene som anvendes for å fastsette tidspunktet for innregning og fraregning av en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse,
 - b) målingsgrunnlaget som anvendes på finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser ved førstegangsinnregning og senere innregning,
 - c) på hvilket grunnlag inntekter og kostnader som oppstår av finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser, innregnes og måles, og
 - d) finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelser til virkelig verdi over resultatet:
 - i) kriteriene for denne øremerkingen av slike finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelser ved førstegangsinnregning,
 - ii) hvordan foretaket har oppfylt betingelsene i nr. 9, nr. 11A eller nr. 12 i IAS 39 for slik øremerking. For instrumenter som er øremerket i samsvar med nr. 9 bokstav b) i) i IAS 39, skal disse opplysningene omfatte en forklarende beskrivelse av de omstendighetene som ligger til grunn for den inkonsistens i måling eller innregning som ellers ville oppstå. For instrumenter som er øremerket i samsvar med nr. 9 bokstav b) ii) i IAS 39, skal disse opplysningene omfatte en forklarende beskrivelse av hvordan øremerkingen til virkelig verdi over resultatet er konsistent med foretakets dokumenterte risikohåndterings- eller investeringsstrategi.
 - iii) arten av de finansielle eiendelene eller de finansielle forpliktelsene som foretaket har øremerket til virkelig verdi over resultatet.

Nr. 94 skal lyde som følger, og bokstav g)-j) blir bokstav j)-m) og skal lyde:

94. ...

Finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser til virkelig verdi over resultatet (se også AG40)

...

e) Et foretak skal opplyse om de balanseførte verdiene av:

- i) finansielle eiendeler som er klassifisert som holdt for omsetning,*
- ii) finansielle forpliktelser som er klassifisert som holdt for omsetning,*

- iii) *finansielle eiendeler som ved førstegangsinnregning ble øremerket av foretaket som finansielle eiendeler til virkelig verdi over resultatet (dvs. de som ikke er finansielle eiendeler, er klassifisert som holdt for omsetning).*
- iv) *finansielle forpliktelser som ved førstegangsinnregning ble øremerket av foretaket som finansielle forpliktelser til virkelig verdi over resultatet (dvs. de som ikke er finansielle forpliktelser klassifisert som holdt for omsetning).*
- f) *Et foretak skal opplyse separat om netto gevinster eller tap på finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelser som foretaket har øremerket til virkelig verdi over resultatet.*
- g) *Dersom foretaket har øremerket et lån eller en fordring (eller en gruppe av lån eller fordringer) til virkelig verdi over resultatet, skal det opplyse om:*
- i) *maksimal eksponering for kredittisiko (se nr. 76 bokstav a)) på rapporteringstidspunktet for lånet eller fordringen (eller gruppen av lån eller fordringer),*
- ii) *det beløp som et eventuelt tilknyttet kredittderivat eller tilsvarende instrument minsker denne maksimale eksponeringen for kredittisiko med,*
- iii) *beløpet som både i løpet av perioden og kumulativt utgjør endringene i den virkelige verdien av lånet eller fordringen (eller gruppen av lån eller fordringer) som er henførbare til endringer i kredittisiko fastsatt enten som omfanget av endringer i virkelig verdi som ikke er henførbare til endringer i markedsforholdene som gir opphav til markedsrisiko, eller ved å bruke en alternativ metode som på en mer fyllestgjørende måte representerer omfanget av endringen i dens virkelige verdi som er henførbare til endringene i kredittisiko,*
- iv) *beløpet som utgjør endringen i den virkelige verdien av eventuelle tilknyttede kredittderivater eller tilsvarende instrumenter, som har oppstått i løpet av perioden og kumulativt etter at lånet eller fordringen ble øremerket.*
- h) *Dersom foretaket har øremerket en finansiell forpliktelse til virkelig verdi over resultatet, skal foretaket opplyse om*
- i) *beløpet som både i løpet av perioden og kumulativt utgjør endringene i den virkelige verdien den finansielle forpliktelsen som er henførbare til endringer i kredittisiko fastsatt enten som omfanget av endringer i virkelig verdi som ikke er henførbare til endringer i markedsforholdene som gir opphav til markedsrisiko (se AG40), eller ved å bruke en alternativ metode som på en mer fyllestgjørende måte representerer omfanget av endringen i dens virkelige verdi som er henførbare til endringene i kredittisiko,*
- ii) *differansen mellom den finansielle forpliktelsens balanseførte verdi og det beløpet foretaket ville være kontraktsmessig forpliktet til å betale til forpliktelsens innehaver ved forfall.*
- i) *Foretaket skal opplyse om*
- i) *metodene som er brukt for å overholde kravet i bokstav g) iii) og bokstav h) i),*
- ii) *dersom foretaket vurderer det slik at opplysninger som det har gitt for å overholde kravene i bokstav g) iii) eller bokstav h) i), ikke på en fyllestgjørende måte representerer endringen i den virkelige verdien av den finansielle eiendelen eller den finansielle forpliktelsen som er henførbare til endringene i kredittisiko, grunnene for å komme til denne konklusjonen samt de faktorer som foretaket mener er relevante.*

...

AG40 skal lyde:

AG40. Dersom et foretak øremerker en finansiell forpliktelse eller et lån eller en fordring (eller en gruppe av lån eller fordringer) til virkelig verdi over resultatet, skal det opplyse om beløpet for endringen i den virkelige verdien det finansielle instrumentet som ikke er henførbart til endringer i kredittrisiko. Med mindre en alternativ metode representerer dette beløpet på en mer fyllestgjørende måte, kreves det at foretaket beregner dette beløpet som endring i det finansielle instrumentets virkelige verdi som ikke er henførbart til endringer i markedsforhold som fører til markedsrisiko. Endringer i markedsforhold som kan føre til markedsrisiko, omfatter endringer i en referanserente, en råvarepris, en valutakurs eller en indeks for priser eller satser. Når det gjelder kontrakter som omfatter et «unit link»-element, omfatter endringer i markedsforhold også endringer i inntjeningen til et internt eller eksternt investeringsfond. Dersom den eneste endringen i markedsforhold som er relevant for en finansiell forpliktelse, er endringer i en observert rente (referanserente), kan dette beløpet estimeres på følgende måte:

- a) Først beregner foretaket forpliktelsens internrente ved periodens begynnelse ved hjelp av den observerte markedsprisen på forpliktelsen og forpliktelsens kontraktsmessige kontantstrømmer ved periodens begynnelse. Fra denne internrenten trekker foretaket den observerte renten (referanserenten) ved periodens begynnelse for å komme fram til en instrument-spesifikk bestanddel av internrenten.
- b) Deretter beregner foretaket nåverdien av kontantstrømmene som er tilknyttet forpliktelsen, ved hjelp av forpliktelsens kontraktsmessige kontantstrømmer ved periodens begynnelse og en diskonteringsrate lik summen av den observerte renten (referanserenten) ved periodens slutt samt den instrument-spesifikke bestanddelen av internrenten ved periodens begynnelse, som fastsatt i bokstav a).
- c) Det beløpet som ble beregnet i bokstav b) blir så justert med eventuelle kontanter betalt eller mottatt på forpliktelsen i løpet av perioden og økt for å gjenspeile økningen i virkelig verdi som oppstår fordi de kontraktsmessige kontantstrømmene er én periode nærmere sine forfallstidspunkter.
- d) Differansen mellom den observerte markedsprisen på forpliktelsen ved slutten av perioden og det beløpet som ble fastsatt i bokstav c), er endringen i virkelig verdi som ikke er henførbart til endringer i den observerte renten (referanserenten). Det er dette beløpet det skal opplyses om.

I eksemplet ovenfor antas det at endringer i virkelig verdi som ikke oppstår av endringer i instrumentets kredittrisiko eller av endringer i rentesatser, ikke er vesentlige.

Dersom instrumentet i eksemplet ovenfor hadde inneholdt et innebygd derivat, ville endringen i det innebygde derivatets virkelige verdi ikke vært omfattet ved beregning av beløpet i nr. 94 bokstav h) i).

Endringer i IFRS 1

Førstegangsapplikasjon av internasjonale standarder for finansiell rapportering

Nr. 25A og nr. 43A skal lyde:

Øremerking av tidligere innregnede finansielle instrumenter

25A. IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling» tillater at en finansiell eiendel ved førstegangsinnregning øremerkes som tilgjengelig for salg, eller at et finansielt instrument (forutsatt at det oppfyller visse kriterier) øremerkes som finansiell eiendel eller finansiell forpliktelse til virkelig verdi over resultatet. Til tross for dette kravet kan unntak anvendes i følgende tilfeller:

- a) et foretak tillates å øremerke en finansiell eiendel som tilgjengelig for salg på tidspunktet for overgang til IFRS,
- b) et foretak som presenterer sitt første IFRS-finansregnskap for en årsregnskapsperiode som begynner 1. september 2006 eller senere — tillates på tidspunktet for overgang til IFRS å øremerke enhver finansiell eiendel eller finansiell forpliktelse til virkelig verdi over resultatet, forutsatt at eiendelen eller forpliktelsen oppfyller kriteriene i nr. 9 bokstav b) i), nr. 9 bokstav b) ii) eller nr. 11A i IAS 39 på dette tidspunktet,

- c) *et foretak som presenterer sitt første IFRS-finansregnskap for en årsregnskapsperiode som begynner 1. januar 2006 eller senere og før 1. september 2006* — tillates på tidspunktet for overgang til IFRS å ømerke enhver finansiell eiendel eller finansiell forpliktelse til virkelig verdi over resultatet, forutsatt at eiendelen eller forpliktelsen oppfyller kriteriene i nr. 9 bokstav b) i), nr. 9 bokstav b) ii) eller nr. 11A i IAS 39 på dette tidspunktet. Når tidspunktet for overgang til IFRS er før 1. september 2005, er det ikke nødvendig å fullføre slike ømerkinger før 1. september 2005, og de kan også omfatte finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser som er innregnet mellom tidspunktet for overgang til IFRS og 1. september 2005.
- d) *et foretak som presenterer sitt første IFRS-finansregnskap for en årsregnskapsperiode som begynner 1. januar 2006 eller tidligere og før 1. september 2006, og som anvender nr. 11A, nr. 48A, AG4B-AG4K, AG33A og AG33B samt endringene for 2005 i nr. 9, 12 og 13 i IAS 39* — tillates ved begynnelsen av sin første IFRS-rapporteringsperiode å ømerke enhver finansiell eiendel eller finansiell forpliktelse til virkelig verdi over resultatet, forutsatt at eiendelen eller forpliktelsen kvalifiserer til slik ømerking i samsvar med disse nye og endrede numrene på det nevnte tidspunktet. Når foretakets første IFRS-rapporteringsperiode begynner før 1. september 2005, er det ikke nødvendig å fullføre slike ømerkinger før 1. september 2005, og de kan også omfatte finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser som er innregnet mellom begynnelsen av den nevnte årsregnskapsperioden og 1. september 2005. Dersom foretaket omarbeider sammenligningsinformasjon for IAS 39, skal det omarbeide denne informasjonen for de finansielle eiendelene, de finansielle forpliktelsene eller for gruppen av finansielle eiendeler, finansielle forpliktelser eller begge deler, som ble ømerket ved begynnelsen av foretakets første IFRS-rapporteringsperiode. Slik omarbeiding av sammenligningsinformasjon skal foretas bare dersom de ømerkede postene eller gruppene ville ha oppfylt kriteriene for slik ømerking i nr. 9 bokstav b) i), nr. 9 bokstav b) ii) eller nr. 11A i IAS 39 på tidspunktet for overgang til IFRS eller, dersom de ble anskaffet etter tidspunktet for overgang til IFRS, de ville ha oppfylt kriteriene i nr. 9 bokstav b) i), nr. 9 bokstav b) ii) eller nr. 11A på tidspunktet for førstegangsinnregning,
- e) *for et foretak som presenterer sitt første IFRS-finansregnskap for en årsregnskapsperiode som begynner 1. januar 2006 eller tidligere* — uavhengig av nr. 91 i IAS 39, skal enhver finansiell eiendel og finansiell forpliktelse som er ømerket til virkelig verdi over resultatet i samsvar med bokstav c) eller d) ovenfor, og som tidligere var ømerket som sikringsobjekt i forbindelse med sikringsbokføring av virkelig verdi, opphøre å være ømerket i slike forbindelser, samtidig som de ømerkes til virkelig verdi over resultatet.

Ømerking av finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelser

- 43A. Det er tillatt for et foretak å ømerke en tidligere innregnet finansiell eiendel eller finansiell forpliktelse som finansiell eiendel eller finansiell forpliktelse til virkelig verdi over resultatet, eller en finansiell eiendel som tilgjengelig for salg i samsvar med nr. 25A. Foretaket skal på tidspunktet for ømerkingen opplyse om den virkelige verdien av alle finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelser som er ømerket i hver kategori, samt deres klassifisering og balanseførte verdi i tidligere finansregnskap.