

IFRIC TUMAČENJE 9 - Ponovna procjena ugrađenih derivativa

Reference

- MRS 39 - *Finansijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* (revidiran 2003.)
- MSFI 1 - *Prva primjena Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja*
- MSFI 3 - *Poslovna spajanja*

Osnove

1. U tački 10. MRS-a 39, ugrađeni derivativ je opisan kao „komponenta hibridnog (složenog) instrumenta koji takođe uključuje nederivativni osnovni ugovor s efektom da se neki od novčanih tokova složenog instrumenta mijenjaju slično promjenama samostalnog derivativa“.
2. MRS 39 u tački 11. nalaže da se ugrađeni derivativ odvoji od osnovnog ugovora i obračunava kao derivativ onda, i samo onda ako:
 - (a) ekonomska obilježja i rizici ugrađenog derivative nisu usko povezani s ekonomskim obilježjima i rizicima osnovnog ugovora;
 - (b) bi zaseban instrument s istim uslovima kao ugrađeni derivativ udovoljavao definiciji derivativa; i
 - (c) se hibridni (složeni) instrument ne mjeri po fer vrijednosti pri čemu se promjene fer vrijednosti priznaju u dobit ili gubitak (tj. derivativ ugrađen u finansijsko sredstvo ili finansijsku obavezu po fer vrijednosti u dobit ili gubitak se ne odvajaju).

Djelokrug

3. Uz primjenu tačke 4. i 5. u nastavku, ovo tumačenje primjenjuje se na sve ugrađene derivative iz djelokruga MRS-a 39.
4. Ovo tumačenje se ne bavi pitanjem ponovnog mjerenja na osnovu ponovne procjene ugrađenih derivativa.
5. Ovo tumačenje se ne bavi sticanjem ugovora s ugrađenim derivativima u sklopu poslovnog spajanja ni njihovom eventualnom ponovnom procjenom na dan sticanja.

Problem

6. MRS 39 nalaže subjektu da, kad prvi put postane strana u nekom ugovoru, procijeni da li je bilo koji derivativ ugrađen u ugovor potrebno odvojiti od osnovnog ugovora i obračunati kao derivativ u skladu s tim standardom. Ovo tumačenje se bavi sljedećim pitanjima:
 - (a) Nalaže li MRS 39 da se ponovna procjena provodi samo kad subjekt prvi put postane strana nekog ugovora ili bi o ponovnoj procjeni trebalo razmišljati i za vrijeme važenja ugovora?

- (b) Treba li subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve procjenu obaviti na osnovu uslova koji su postojali kad je prvi put postao strana ugovora ili prema uslovima koji prevladavaju prilikom prve primjene MSFI-jeva?

Službeno stajalište

7. Subjekt je dužan procijeniti da li je neki ugrađeni derivativ potrebno odvojiti od osnovnog ugovora i obračunati kao derivativ kad prvi put postane strana ugovora. Kasnija ponovna procjena je zabranjena, izuzev u slučaju (a) promjene ugovornih uslova koji značajno mijenjaju novčane tokove koji bi u suprotnom bili potrebni po osnovu ugovora ili (b) reklasifikacije finansijskog sredstva iz kategorije koja se vodi po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak, u kom slučaju je potrebno provesti ponovnu procjenu. Subjekt utvrđuje da li je promjena novčanih tokova značajna na način da razmotri u kojoj mjeri su se budući novčani tokovi, povezani s ugrađenim derivativom, osnovnim ugovorom ili s oboje, promijenili i da li je ta promjena značajna u odnosu na ranije očekivane novčane tokove po ugovoru.
- 7A. Potreba za odvajanjem ugrađenih derivativa od osnovnog ugovora i njihovim obračunavanjem kao derivativa prilikom reklasifikacije finansijskog sredstva iz kategorije koja se vodi po fer vrijednosti uz iskazivanje promjena fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak u skladu sa tačkom 7. se procjenjuje na osnovu okolnosti koje su postojale na kasniji od sljedećih dvaju datuma:
- datuma na koji je subjekt prvi put postao ugovorna strana; ili
 - datuma promjene uslova ugovora kojima se značajno mijenjaju novčani tokovi koji bi u suprotnom bili potrebni iz osnova ugovora.
- Tačka 11.c) MRS-a 39 se ne primjenjuje za potrebe procjene (tj. složeni ugovor se obračunava kao da nije bio vrednovan po fer vrijednosti uz iskazivanje promjena fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak). Ako subjekt nije u mogućnosti da izvrši procjenu, cijeli složeni ugovor ostaje razvrstan u kategoriji koja se vodi po fer vrijednosti uz iskazivanje promjena fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak.
8. Subjekt koji MSFI-jeve primjenjuje prvi put, dužan je da procijeni da li je ugrađeni derivativ potrebno odvojiti od osnovnog ugovora i obračunati kao derivativ na osnovu uslova koji su postojali na datum s kojim je prvi put postao strana predmetnog ugovora ili na datum obavezne ponovne procjene kako to nalaže tačka 7., zavisno koji je kasniji.

Datum stupanja na snagu i prelazne odredbe

9. Subjekt će primijeniti ovo tumačenje na godišnje periode koji počinju na dan ili nakon 1. juna 2006. godine. Podstiče se ranija primjena. Ako subjekt ovo tumačenje primjenjuje za period koji počinje prije 1. juna 2006. godine, objaviće i tu činjenicu. Ovo tumačenje se primjenjuje retroaktivno.
10. Izmjenama i dopunama IFRIC-a 9 i MRS-a 39 koje se tiču ugrađenih derivativa i koje su objavljene u martu 2009. godine, izmijenjena je i dopunjena tačka 7. i dodata je tačka 7A. Subjekt je te izmjene i dopune dužan primijeniti na godišnje periode koji završavaju na dan ili nakon 30. juna 2009. godine.