

## UREDBA KOMISIJE (ES) št. 1864/2005

z dne 15. novembra 2005

**o spremembi Uredbe (ES) št. 1725/2003 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta glede Mednarodnega standarda računovodskega poročanja 1 in Mednarodnih računovodskih standardov 32 in 39**

(Besedilo velja za EGP)

KOMISIJA EVROPSKIH SKUPNOSTI JE –

ob upoštevanju Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti,

ob upoštevanju Uredbe (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 19. julija 2002 o uporabi mednarodnih računovodskih standardov <sup>(1)</sup>, in zlasti člena 3(1) Uredbe,

ob upoštevanju naslednjega:

- (1) Z Uredbo Komisije (ES) št. 1725/2003 z dne 29. septembra 2003 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta <sup>(2)</sup> so bili sprejeti vsi mednarodni standardi in pojasnila, ki so obstajali 14. septembra 2002, razen Mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 32, MRS 39 in z njima povezanih pojasnil. V primeru MRS 32 in MRS 39 je obseg sprememb veljal za tako pomembnega, da je bilo sprejetje obstoječih različic teh standardov v tistem trenutku ocenjeno kot neprimerno.
- (2) 17. decembra 2003 je Odbor za mednarodne računovodske standarde (IASB) objavil spremenjeni MRS 39 Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje kot del pobude IASB za pravočasno izboljšanje petnajstih standardov, da bi jih podjetja, ki sprejemajo MRS, prvič uporabila leta 2005. Namen spremembe je bil nadaljnje izboljšanje kakovosti in skladnosti celote obstoječih MRS.
- (3) MRS 39, kakor je bil spremenjen decembra 2003, je uvedel možnost, ki je omogočala subjektom, da pri začetnem pripoznavanju nepreklicno označijo katero koli finančno sredstvo ali finančno obveznost kot sredstvo ali obveznost, ki jo je treba meriti po pošteni vrednosti z dobički in izgubami, pripoznanimi v poslovnem izidu (neomejena možnost vrednotenja po pošteni vrednosti). Vendar so Evropska centralna banka (ECB), organi bonitetnega nadzora, zastopani v Baselskem odboru, ter regulatorni organi za področje vrednostnih papirjev izrazili zaskrbljenost, da bi bila lahko neomejena možnost

vrednotenja po pošteni vrednosti uporabljena neprimerno, zlasti za finančne instrumente, povezane z lastnimi obveznostmi podjetja.

- (4) IASB se je zavedel te zaskrbljenosti in zato 21. aprila 2004 objavil osnutek za javno obravnavo o predlogu spremembe MRS 39, da se omeji obseg uporabe možnosti vrednotenja po pošteni vrednosti.
- (5) Da bi bile bistvene računovodske smernice o finančnih instrumentih pripravljene pravočasno za uporabo leta 2005, je Komisija z izključitvijo nekaterih določb o neomejeni možnosti vrednotenja po pošteni vrednosti in o računovodenju poslov zavarovanja pred tveganji („hedge accounting“) potrdila MRS 39 z Uredbo Komisije (ES) št. 2086/2004 z dne 19. novembra 2004 o spremembi Uredbe (ES) št. 1725/2003 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 1606/2002 glede vključitve MRS 39 <sup>(3)</sup>. Za Komisijo je bila ta izključitev izjemna in začasna, dokler se z nadaljnjim posvetovanjem in razpravo ne bi razrešila odprta vprašanja.
- (6) Glede na pripombe, prejete na osnutek za javno obravnavo, ki je bil objavljen 21. aprila 2004, in nadaljnje razprave, zlasti z ECB in Baselskim odborom, ter vrsto okroglih miz z zainteresiranimi strankami marca 2005 je IASB 16. junija 2005 objavil *Spremembe MRS 39 Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje, možnost vrednotenja po pošteni vrednosti*.
- (7) Spremenjeni MRS 39 omejuje uporabo možnosti vrednotenja po pošteni vrednosti na primere, v katerih to prispeva k ustreznosti podatkov, ker odpravlja ali bistveno zmanjšuje neskladnosti pri merjenju ali pripoznavanju („računovodsko neskladje“); ali ko se skupina finančnih sredstev ali finančnih obveznosti ali oboje upravlja v skladu z dokumentirano strategijo za obvladovanje tveganja ali dokumentirano strategijo vlaganja. Poleg tega spremenjena možnost vrednotenja po pošteni vrednosti omogoča, da se celotna kombinirana pogodba, ki vsebuje enega ali več vgrajenih izvedenih finančnih instrumentov, v določenih okoliščinah označi kot finančno sredstvo ali finančna obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid. Posledično je uporaba spremenjene možnosti vrednotenja po pošteni vrednosti omejena na primere, v katerih je treba upoštevati določena načela ali okoliščine. Poleg tega mora uporabo spremljati ustrezno razkritje.

<sup>(1)</sup> UL L 243, 11.9.2002, str. 1.<sup>(2)</sup> UL L 261, 13.10.2003, str. 1. Uredba, kakor je bila nazadnje spremenjena z Uredbo (ES) št. 211/2005 (UL L 41, 11.2.2005, str. 1).<sup>(3)</sup> UL L 363, 9.12.2004, str. 1.

- (8) Zato je treba vključiti določbe o uporabi možnosti vrednotenja po pošteni vrednosti na finančnih obveznostih, ki so bile izključene na podlagi Uredbe (ES) št. 2086/2004. Poleg tega mora tudi za neomejeno možnost vrednotenja po pošteni vrednosti v zvezi s finančnimi sredstvi, kakor je bilo potrjeno z Uredbo (ES) št. 2086/2004, veljati na načelih temelječ pristop.
- (9) IASB priznava, da za namene bonitetnega nadzora spremenjeni standard organom bonitetnega nadzora ne preprečuje, da ocenjujejo, kako strogo izvaja regulirana finančna ustanova merjenja poštene vrednosti in kako trdne so njene osnovne strategije, politike in prakse za obvladovanje tveganja, ter jim tudi ne preprečuje, da bi ustrezno ukrepali. Poleg tega se IASB strinja, da bi določena razkritja organom bonitetnega nadzora pomagala pri njihovem vrednotenju kapitalske ustreznosti. To velja zlasti v zvezi s pripoznavanjem dobičkov, ki izhajajo iz poslabšanja kreditnega položaja in jih bo treba nadalje raziskati v okviru obsežnejših izboljšav MRS 39. Komisija bo zato spremljala prihodnje vplive *Sprememb MRS 39 Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje, možnost vrednotenja po pošteni vrednosti* ter proučila njegovo uporabo v okviru pregleda, opisanega v členu 10 Uredbe (ES) št. 1606/2002.
- (10) Sprejetje sprememb MRS 39 posledično pomeni spremembo Mednarodnega standarda računovodskega poročanja (MSRP) 1 in MRS 32, da se zagotovi skladnost med zadevnimi računovodskimi standardi.
- (11) Glede na novi na načelih temelječ pristop do možnosti vrednotenja po pošteni vrednosti in potrebo po tem, da podjetja, ki prvič sprejemajo MRS, predložijo primernejše začetne računovodske izkaze in primerjalne podatke, je primerno, da se določi retroaktivna uporaba te uredbe od 1. januarja 2005.
- (12) Posvetovanje s tehničnimi strokovnjaki s tega področja potrjuje, da Mednarodni računovodski standard (MRS) *Spremembe MRS 39 Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje, možnost vrednotenja po pošteni vrednosti* izpolnjuje tehnična merila za sprejetje, določena v členu 3 Uredbe (ES) št. 1606/2002, in zlasti zahtevo po tem, da koristi splošnemu evropskemu interesu.
- (13) Uredbo (ES) št. 1725/2003 je zato treba ustrezno spremeniti.
- (14) Ukrepi, predvideni s to uredbo, so v skladu z mnenjem Računovodskega regulativnega odbora –

SPREJELA NASLEDNJO UREDBO:

#### Člen 1

Priloga k Uredbi (ES) št. 1725/2003 se spremeni:

1. Mednarodni računovodski standard (MRS) 39 se spremeni, kakor je določeno v točki A Priloge k tej uredbi;
2. Besedilo „Mednarodni računovodski standard (MRS) *Spremembe MRS 39 Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje, možnost vrednotenja po pošteni vrednosti*“, kakor je določeno v točki B Priloge k tej uredbi, se doda MRS 39;
3. Mednarodni standard računovodskega poročanja (MSRP) 1 in MRS 32 se spremenita, kakor je določeno v točki B Priloge k tej uredbi.

#### Člen 2

Ta uredba začne veljati tretji dan po objavi v *Uradnem listu Evropske unije*.

Uporablja se od 1. januarja 2005.

Ta uredba je v celoti zavezujoča in se neposredno uporablja v vseh državah članicah.

V Bruslju, 15. novembra 2005

Za Komisijo  
Charlie McCREEVY  
Član Komisije

## PRILOGA

A. Mednarodni računovodski standard 39 *Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje* se spremeni:

(a) v odstavku 35 se vstavi naslednje besedilo:

„Če merimo preneseno sredstvo po odplačni vrednosti, se možnost v tem standardu, da se označi finančna obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, ne uporablja za to povezano obveznost.“

(b) v Dodatku A, Smernice za uporabo, se besedilo AG31 nadomesti z naslednjim besedilom:

„Primer hibridnega instrumenta je finančni instrument, ki daje imetniku pravico, da proda finančni instrument izdajatelju v zameno za denarni znesek ali drugo finančno sredstvo, katerega višina se spreminja na podlagi spremembe delniškega ali blagovnega indeksa, ki se lahko poveča ali zmanjša (instrument s prodajno opcijo). Če izdajatelj pri začetnem pripoznanju ne označi instrumenta s prodajno opcijo kot finančno obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, je treba ločiti vgrajeni izvedeni finančni instrument (tj. indeksirano plačilo glavnice) po odstavku 11, ker je glavna pogodba dolžniški instrument po odstavku AG27 in indeksirano plačilo glavnice ni tesno povezano z glavnim dolžniškim instrumentom po odstavku AG30(a). Ker se plačilo glavnice lahko poveča ali zmanjša, je vgrajeni izvedeni instrument neopcijski izvedeni instrument, katerega vrednost je indeksirana s temeljno spremenljivko.“

B. MRS 39 se doda naslednje besedilo:

## MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARDI

MRS št.	Naslov
„MRS 39	<i>Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje</i> z <b>dodanimi določbami o uporabi možnosti vrednotenja po pošteni vrednosti</b>

## SPREMEMBE MEDNARODNEGA RAČUNOVODSKEGA STANDARDA 39

## Finančni Instrumenti: Pripoznavanje in merjenje

## MOŽNOST VREDNOTENJA PO POŠTENI VREDNOSTI

Ta dokument določa spremembe MRS 39 *Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje* (MRS 39). Spremembe se nanašajo na predloge iz osnutka za javno obravnavo o predlaganih spremembah v MRS 39 – *Možnost vrednotenja po pošteni vrednosti*, ki je bil objavljen aprila 2004.

Podjetja uporabijo spremembe, določene v tem dokumentu, za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje.

V členu 9, del (b) se opredelitev finančnega sredstva ali finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid nadomesti z naslednjim.

## OPREDELITVE POJMOV

9. ...

## Opredelitve štirih vrst finančnih instrumentov

Finančno sredstvo ali finančna obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid je finančno sredstvo ali finančna obveznost, ki izpolnjuje katerega koli od spodaj naštetih pogojev.

(a) ...

(b) Po začetnem pripoznanju ga (jo) podjetje označi po pošteni vrednosti skozi poslovni izid. Podjetje lahko uporabi to oznako le, kadar to dovoljuje člen 11A ali kadar to povzroči ustreznejše informacije, ker bodisi:

(i) odpravlja ali znatno zmanjša nedoslednost merjenja ali pripoznavanja (včasih označena kot „slaba računovodska rešitev“), ki bi sicer izhajala iz merjenja sredstev ali obveznosti ali pripoznavanja dobičkov in izgub na različnih podlagah; ali

(ii) se skupina finančnih sredstev, finančnih obveznosti ali obeh obravnava in njeni dosežki se vrednotijo na podlagi poštene vrednosti v skladu z olistinjenim ravnanjem s tveganji ali naložbeno strategijo, in se informacije o skupini posredujejo znotraj podjetja na tej podlagi ključnemu poslovodnemu osebju podjetja (kakor je opredeljeno v MRS 24 Razkrivanje povezanih strank (kakor je bil spremenjen 2003)), na primer upravnemu odboru podjetja in glavnemu izvršnemu direktorju.

V MRS 32 členi 66, 94 in AG40 zahtevajo, da podjetje zagotovi razkritja o finančnih sredstvih in finančnih obveznostih, ki jih je označilo po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, vključno s tem, kako je izpolnilo te pogoje. Za instrumente, ki so primerni v skladu z (ii) zgoraj, to razkritje vsebuje besedni opis, kako je oznaka po pošteni vrednosti skozi poslovni izid skladna z olistinjenim ravnanjem s tveganji ali naložbeno strategijo podjetja.

Finančnih naložb v kapitalske instrumente, ki nimajo kotizirane tržne cene na delujočem trgu in katerih poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti (glej člen 46(c) in Prilogo A člene AG80 in AG81), se ne označi po pošteni vrednosti skozi poslovni izid.

Treba je pripomniti, da členi 48, 48A, 49 in Priloga A členi AG69–AG82, ki določajo zahteve za določanje zanesljive mere poštene vrednosti finančnega sredstva ali finančne obveznosti, veljajo enako za vse postavke, ki so izmerjene po pošteni vrednosti, z oznako ali kako drugače, ali katerih poštena vrednost se razkrije.

Doda se člen 11A.

#### VGRAJENI IZPELJANI FINANČNI INŠTRUMENTI

**11A.** Če pogodba vsebuje enega ali več vgrajenih izpeljanih finančnih inštrumentov, lahko podjetje ne glede na člen 11 označi celotno mešano (sestavljeno) pogodbo kot finančno sredstvo ali finančno obveznost po poštenu vrednosti skozi poslovni izid, razen če:

- (a) vgrajeni izpeljani finančni inštrument(i) ne spreminja(jo) bistveno denarnih tokov, ki bi se sicer po pogodbi morali spremeniti; ali
- (b) je pri prvem obravnavanju podobnega mešanega (sestavljenega) inštrumenta brez ali z malo proučitve jasno, da je ločitev vgrajenega izpeljanega finančnega inštrumenta (vgrajenih izpeljanih finančnih inštrumentov) prepovedana, kot je možnost za predčasno plačilo, vgrajena v posojilo, ki imetniku dovoljuje predčasno plačilo posojila za približno odplačno vrednost posojila.

Člena 12 in 13 se spremenita, kot sledi:

- 12.** Če mora po tem standardu podjetje ločiti vgrajeni izpeljani finančni inštrument od svoje gostiteljske pogodbe, vendar ne more ločeno izmeriti vgrajenega izpeljanega finančnega inštrumenta bodisi ob pridobitvi bodisi na kasnejši datum računovodskega poročanja, mora označiti celotno mešano (sestavljeno) pogodbo po poštenu vrednosti skozi poslovni izid.
- 13.** Če podjetje ne more zanesljivo ugotoviti poštene vrednosti vgrajenega izpeljanega inštrumenta na podlagi njegovih pogojev in okoliščin (na primer, ker je vgrajeni izpeljani inštrument zasnovan na kapitalskem inštrumentu, ki ni uvrščen na trg), je poštena vrednost vgrajenega izpeljanega finančnega inštrumenta razlika med pošteno vrednostjo mešanega (sestavljenega) inštrumenta in pošteno vrednostjo gostujoče pogodbe, če jih lahko določimo po tem standardu. Če podjetje ne more določiti poštene vrednosti vgrajenega izpeljanega finančnega inštrumenta po tej metodi, uporabi 12. člen in mešani (sestavljeni) inštrument označi po poštenu vrednosti skozi poslovni izid.

Doda se člen 48A.

#### OBRAVNAVANJE MERJENJA PO POŠTENI VREDNOSTI

**48A.** Najboljši dokaz poštene vrednosti so kotirane cene na delujočem trgu. Če trg za nek finančni inštrument ni dejaven, ugotovi podjetje pošteno vrednost z uporabo metode vrednotenja. Cilj uporabe metode vrednotenja je ugotoviti, kakšna bi bila tržna cena na dan merjenja v premissljenem poslu menjave v normalnih poslovnih okoliščinah. Metode vrednotenja obsegajo uporabo zadnjega premissljenega tržnega posla med obveščenima in voljnima strankama, če so na voljo; primerjavo s trenutno pošteno vrednostjo drugega inštrumenta, ki ima podobne bistvene značilnosti, proučitev diskontiranih denarnih tokov in modele za določanje cen možnosti. Če obstaja metoda vrednotenja, ki jo udeleženci na trgu običajno uporabljajo za določanje cene inštrumenta, in je ta metoda dokazala zanesljivost pri oceni cen, dobljenih pri dejanskem tržnih poslih, uporabi podjetje to metodo. Izbrana metode vrednotenja v največji možni meri uporabljajo tržne vhodne podatke in se kar najmanj naslanja na možne vhodne podatke, ki so specifični za dano podjetje. Vključuje vse dejavnike, ki bi jih upoštevali udeleženci na trgu pri oblikovanju cene, in je skladna s splošno sprejetimi metodikami vrednotenja cen finančnih inštrumentov. Občasno podjetje preverja metodo vrednotenja in preizkuša njeno veljavnost na cenah katerega koli pomembnega trenutnega tržnega posla z istim inštrumentom (to je, brez spreminjanja ali ponovnega opredeljevanja inštrumenta) ali na podlagi drugih pomembnih tržnih podatkov.

#### DATUM UVELJAVITVE IN PREHOD

Člen 105 se spremeni in dodajo se členi 105A–105D.

...

**105.** Pri prvi uporabi tega standarda lahko podjetje določi prej pripoznano finančno sredstvo kot na razpolago za prodajo. Za vsako takšno finančno sredstvo mora podjetje pripoznati vse nabrane spremembe v poštenu vrednosti v ločeni sestavini kapitala vse do poznejše odprave pripoznanja ali oslabitve, ko bo preneslo ta nabrani dobiček ali izgubo v poslovni izid. Podjetje mora tudi:

- (a) prevrednotiti finančna sredstva z uporabo nove označitve v primerjalnih računovodskih izkazih; in
- (b) razkriti pošteno vrednost finančnega sredstva na datum označbe in razvrstitev ter knjigovodsko vrednost v prejšnjih računovodskih izkazih.

- 105A. Podjetje mora uporabljati člene 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A in AG33B in spremembe iz leta 2005 v členih 9, 12 in 13 za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Uporaba pred tem datumom je priporočljiva.
- 105B. Podjetje, ki prvič uporablja člene 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A in AG33B in spremembe iz leta 2005 v členih 9, 12 in 13 za letna obračunska obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2006:
- (a) lahko pri prvi uporabi teh novih in spremenjenih členov določi prej pripoznano finančno sredstvo ali finančno obveznost, ki je takrat izpolnjevalo pogoje za takšno določitev, po pošteni vrednosti skozi poslovni izid. Kadar se letno obračunsko obdobje začne pred 1. septembrom 2005, takšnih označb ni treba dokončati do 1. septembra 2005 in lahko vključujejo tudi finančna sredstva in obveznosti, pripoznana v obdobju od začetka navedenega obračunskega obdobja do 1. septembra 2005. Ne glede na člen 91 je treba za finančna sredstva in finančne obveznosti, označene po pošteni vrednosti skozi poslovni izid v skladu s tem podčlenom, ki so bila prej označena kot varovana postavka v razmerjih obračunavanja varovanja poštene vrednosti, istočasno z označbo po pošteni vrednosti skozi poslovni izid odpraviti označbo iz teh razmerij;
  - (b) razkrije pošteno vrednost finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, označenih v skladu s podčlenom (a) na datum označbe in razvrstitev ter knjigovodsko vrednost v prejšnjih računovodskih izkazih;
  - (c) odpravi označbo finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki je bilo prej označeno po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, če ne izpolnjuje več pogojev za takšno označbo v skladu s temi novimi in spremenjenimi členi. Če se finančno sredstvo ali finančna obveznost meri po odplačni vrednosti po odpravi označbe, se datum odprave označbe šteje kot datum začetnega pripoznanja;
  - (d) razkrije pošteno vrednost finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, za katere je bila odpravljena označba v skladu s podčlenom (c) na datum odprave označbe in njihovo novo razvrstitev.
- 105C. Podjetje, ki prvič uporablja člene 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A in AG33B in spremembe iz leta 2005 v členih 9, 12 in 13 za letna obračunska obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje:
- (a) odpravi označbo finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki je bilo prej označeno po pošteni vrednosti skozi poslovni izid le, če ne izpolnjuje pogojev za takšno označbo v skladu s temi novimi in spremenjenimi členi. Če se finančno sredstvo ali finančna obveznost meri po odplačni vrednosti po odpravi označbe, se datum odprave označbe šteje kot datum začetnega pripoznanja;
  - (b) prej pripoznanih finančnih sredstev ali finančnih obveznosti ne označi po pošteni vrednosti skozi poslovni izid;
  - (c) razkrije pošteno vrednost finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, za katere je bila odpravljena označba v skladu s podčlenom (a) na datum odprave označbe in njihovo novo razvrstitev.
- 105D. Podjetje prevrednoti svoje primerjalne finančne izkaze z uporabo novih označb v členih 105B ali 105C, če bi v primeru finančnega sredstva, finančne obveznosti ali skupine finančnih sredstev, finančnih obveznosti ali obeh, označenih po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, te postavke ali skupine zadoščale sodilom v členih 9(b)(i), 9(b)(ii) ali 11A na začetku primerjalnega obdobja, ali, če so pridobljena po začetku primerjalnega obdobja, bi na datum začetnega pripoznanja zadoščala sodilom v členih 9(b)(i), 9(b)(ii) ali 11A.

Prilogi B se dodajo členi AG4B–AG4K.

Priloga A

**Napotki za uporabo**

**OPREDELITVE POJMOV (člena 8 in 9)**

*Oznaka po pošteni vrednosti skozi poslovni izid*

AG4B. Člen 9 tega standarda podjetju dovoljuje, da označi finančno sredstvo, finančno obveznost ali skupino finančnih instrumentov (finančna sredstva, finančne obveznosti ali oboje) po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, če so zato informacije ustrežnejše.

AG4C. Odločitev podjetja, da označi finančno sredstvo ali finančno obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, je podobna izbiri računovodske usmeritve (čeprav je v nasprotju z izbiro računovodske usmeritve ni treba uporabljati dosledno za vse podobne posle). Kadar ima podjetje takšno izbiro, člen 14(b) MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake* zahteva, da so posledice izbrane usmeritve take, da računovodski izkazi podajajo zanesljive in ustrežnejše informacije o učinkih poslov, drugih poslovnih dogodkov in stanj na finančno stanje, denarno izražene dosežke in finančne tokove podjetja. V primeru oznake po pošteni vrednosti skozi poslovni izid člen 9 določa dve okoliščini, ko je izpolnjena zahteva po ustrežnejših informacijah. Skladno s tem mora podjetje za izbiro takšne označbe v skladu s členom 9 dokazati, da zanj velja ena (ali obe) od teh dveh okoliščin.

*Člen 9(b)(i): Označba odpravlja ali znatno zmanjša nedoslednost merjenja ali pripoznavanja, ki bi se sicer pojavila*

AG4D. Po MRS 39 merjenje finančnega sredstva ali finančne obveznosti in razvrščanje pripoznanih sprememb v vrednosti določa razvrstitev postavke in ali je postavka del označenega razmerja varovanja pred tveganjem. Te zahteve lahko povzročijo nedoslednost merjenja ali pripoznavanja (včasih označena kot „slaba računovodska rešitev“) kadar bi bilo v odsotnosti označbe po pošteni vrednosti skozi poslovni izid finančno sredstvo uvrščeno kot na razpolago za prodajo (ko je večina sprememb poštene vrednosti pripoznana neposredno v kapitalu) in bi se obveznost, ki jo podjetje šteje kot povezano, merila po odplačni vrednosti (brez pripoznanja sprememb poštene vrednosti). V takšnih okoliščinah podjetje lahko sklepa, da bi njegovi računovodski izkazi zagotovili ustrežnejše informacije, če bi bila tako sredstva kot obveznosti razvrščena po pošteni vrednosti skozi poslovni izid.

AG4E. V naslednjih zgledih je prikazano kdaj je ta pogoj lahko izpolnjen. V vseh primerih podjetje lahko uporabi ta pogoj za označevanje finančnih sredstev ali finančnih obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, če izpolnjuje načelo v členu 9(b)(i).

- (a) Podjetje ima obveznosti, katerih denarni tokovi pogodbeno temeljijo na dosežkih sredstev, ki bi bila sicer razvrščena kot na razpolago za prodajo. Na primer zavarovatelj ima lahko obveznosti, ki vsebujejo možnost diskrecijske udeležbe, ki plačujejo zaslužke na podlagi iztrženja in/ali neiztrženja naložbenih donosov v zvezi z določeno skupino sredstev zavarovatelja. Če merjenje teh obveznosti odraža trenutne tržne cene, razvrščanje sredstev po pošteni vrednosti skozi poslovni izid pomeni, da so spremembe poštene vrednosti finančnih sredstev pripoznane v poslovnem izidu v istem obdobju kot povezane spremembe vrednosti obveznosti;
- (b) Podjetje ima obveznosti po zavarovalnih pogodbah, katerih merjenje vključuje trenutne informacije (kakor dovoljuje SMRS 4 *Zavarovalne pogodbe*, člen 24) in finančna sredstva, za katera meni, da so povezana, ki bi bila sicer razvrščena kot na razpolago za prodajo ali merjena po odplačni vrednosti;
- (c) Podjetje ima finančna sredstva, finančne obveznosti ali oboje, ki so izpostavljeni tveganju, kot je tveganje obrestnih mer, kar povzroči nasprotne spremembe poštene vrednosti, ki imajo tendenco medsebojnega pobotanja. Vendar bi se samo nekaj instrumentov merilo po pošteni vrednosti skozi poslovni izid (to je, so izpeljani instrumenti, ali so razvrščeni kot v posesti za trgovanje). Lahko se tudi zgodi, da zahteve za obračunavanje varovanja pred tveganjem niso izpolnjene, na primer zato, ker niso izpolnjene zahteve za uspešnost iz člena 88;
- (d) Podjetje ima finančna sredstva, finančne obveznosti ali oboje, ki so izpostavljeni tveganju, kot je tveganje obrestnih mer, kar povzroči nasprotne spremembe poštene vrednosti, ki imajo tendenco medsebojnega pobotanja, in podjetje ne izpolnjuje pogojev za obračunavanje varovanja pred tveganjem, ker nobeden od instrumentov ni izpeljani instrument. V odsotnosti obračunavanja varovanja pred tveganjem je v pripoznavanju poslovnih izidov prisotna velika nedoslednost. Na primer:

- (i) podjetje je financiralo portfelj sredstev s stalno obrestno mero, ki bi bila sicer razvrščena kot na razpolago za prodajo z zadolžnicami s stalno obrestno mero, katerih spremembe poštene vrednosti imajo tendenco medsebojnega pobotanja. S poročanjem tako sredstev kot zadolžnic po pošteni vrednosti skozi poslovni izid popravi nedoslednost, ki bi se sicer pojavila zaradi merjenja sredstev po pošteni vrednosti s spremembami poročanimi v kapitalu in zadolžnic po odplačni vrednosti,
- (ii) podjetje je financiralo določeno skupino posojil z izdajo obveznic, s katerimi se trguje in katerih spremembe poštene vrednosti imajo tendenco medsebojnega pobotanja. Poleg tega podjetje redno kupuje in prodaja obveznice in redko, če sploh, kupuje in prodaja posojila, poročanje tako posojil kot obveznic po pošteni vrednosti skozi poslovni izid odpravi nedoslednost časa pripoznavanja poslovnih izidov, ki bi se sicer pojavila zaradi merjenja obeh po odplačni vrednosti in pripoznavanja poslovnega izida vsakič, ko se obveznica odkupi.

AG4F. V primerih, kot so opisani v prejšnjem členu, lahko označba finančnih sredstev in finančnih obveznosti ob začetnem pripoznanju, ki se sicer ne merijo po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, odpravi ali zelo zmanjša nedoslednost merjenja ali pripoznavanja in zagotavlja ustreznejše informacije. Iz praktičnih razlogov podjetju ni treba istočasno všteti vseh sredstev in obveznosti, ki povzročajo nedoslednost merjenja in pripoznavanja. Dovoljena je utemeljena zamuda, pod pogojem, da je vsak posel označen po pošteni vrednosti skozi poslovni izid ob začetnem pripoznanju in se takrat pričakuje, da bo prišlo do preostalih poslov.

AG4G. Ne bi pa bilo primerno po pošteni vrednosti skozi poslovni izid označiti samo nekaterih finančnih sredstev in finančnih obveznosti, ki povzročajo nedoslednost, če to ne bi odpravilo ali zelo zmanjšalo nedoslednost merjenja in zato ne bi zagotovilo ustreznejših informacij. Bilo bi pa primerno označiti samo nekatere od več podobnih finančnih sredstev ali podobnih finančnih obveznosti, če bi to zelo zmanjšalo (in po možnosti večje zmanjšanje kot druge dopustne označbe) nedoslednost. Predpostavimo na primer, da ima podjetje več podobnih finančnih obveznosti, katerih vsota je 100 DE (\*), in več podobnih finančnih sredstev, katerih vsota je 50 DE, vendar se merijo na različni podlagi. Podjetje lahko znatno zmanjša nedoslednost merjenja tako, da ob začetnem pripoznanju označi vsa sredstva in samo nekaj obveznosti (na primer posamezne obveznosti s sestavljeno vsoto vrednosti 45 DE) po pošteni vrednosti skozi poslovni izid. Ker pa se označba po pošteni vrednosti skozi poslovni izid lahko uporabi samo za celotni finančni instrument, mora podjetje v tem zgledu označiti celotno eno ali več obveznosti. Ne more označiti sestavine obveznosti (npr. spremembe, ki se pripisujejo samo enemu tveganju, kot so spremembe primerjalne obrestne mere) ali deleža (t.j. odstotka) obveznosti.

*Člen 9(b)(ii): Skupina finančnih sredstev, finančnih obveznosti ali obeh se obravnava in njeni dosežki se vrednotijo na podlagi poštene vrednosti, v skladu z olistinjenim ravnanjem s tveganji ali naložbeno strategijo*

AG4H. Podjetje lahko obravnava in vrednoti dosežke skupine finančnih sredstev, finančnih obveznosti ali obeh na tak način, da merjenje te skupine po pošteni vrednosti skozi poslovni izid zagotovi ustreznejše informacije. V tem primeru je pozornost namenjena načinu kako podjetje obravnava in vrednoti dosežke in ne naravo finančnih instrumentov.

AG4I. V naslednjih zgledih je prikazano, kdaj je ta pogoj lahko izpolnjen. V vseh primerih podjetje lahko uporabi ta pogoj za označevanje finančnih sredstev ali finančnih obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid le, če izpolnjuje načelo v členu 9(b)(ii).

- (a) Podjetje je organizacija tveganega kapitala, vzajemni sklad, naložbeni sklad z enotami ali podobno podjetje, katerega poslovanje je vlaganje v finančna sredstva z namenom imeti dobiček od njihovega celotnega donosa v obliki deleža ali dividend in sprememb poštene vrednosti. MRS 28 *Finančne naložbe v pridružena podjetja* in MRS 31 *Deleži v skupnih podvigih* dovoljujeta, da se takšne naložbe izključijo iz njunega področja, pod pogojem, da se merijo po pošteni vrednosti skozi poslovni izid. Podjetje lahko uporablja isto računovodsko usmeritev za druge naložbe, ki jih upravlja na podlagi celotnega donosa, vendar njegov vpliv nanje ni dovolj velik, da bi spadale v področje MRS 28 ali MRS 31;
- (b) Podjetje ima finančna sredstva ali skupino finančnih sredstev in finančnih obveznosti, ki so izpostavljeni enemu ali več tveganjem in s temi tveganji ravna in jih vrednoti na podlagi poštene vrednosti, v skladu z olistinjeno usmeritvijo ravnanja s sredstvom in obveznost. Zgled bi lahko bilo podjetje, ki je izdalo „strukturirane stvaritve“, ki vsebujejo mnogovrstne vgrajene izpeljane finančne instrumente in tveganja, ki iz tega izhajajo, obravnava na podlagi poštene vrednosti z uporabo izpeljanih in neizpeljanih finančnih instrumentov. Podoben zgled bi lahko bilo podjetje, ki daje posojila s stalno obrestno mero in tveganja primerjalne obrestne mere, ki iz tega izhajajo, obravnava z uporabo izpeljanih in neizpeljanih finančnih instrumentov;

(\*) V tem standardu so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“ (DE).



- (c) Podjetje je zavarovatelj, ki ima portfelj finančnih sredstev, ta portfelj obravnava tako, da čim bolj poveča njegov celotni donos (to je, delež ali dividende in spremembe poštene vrednosti) in na tej podlagi vrednosti njegove dosežke. Portfelj lahko pokriva določene obveznosti, kapital ali oboje. Če portfelj pokriva določene obveznosti, je pogoj v členu 9(b)(ii) morebiti izpolnjen za sredstva, ne glede na to ali zavarovatelj tudi obveznosti obravnava in vrednoti na podlagi poštene vrednosti. Pogoj v členu 9(b)(ii) je morebiti lahko izpolnjen kadar je cilj zavarovatelja čim bolj povečati celotni donos na sredstva v daljšem obdobju, tudi če so zneski, plačani imetnikom udeleženih pogodb, odvisni od drugih dejavnikov, kot je znesek iztrženega dobička v krajšem obdobju (npr. eno leto) ali pa o njih presoja zavarovatelj.
- AG4J. Kakor je bilo navedeno zgoraj, se ta pogoj opira na način kako podjetje obravnava in vrednoti dosežke obravnavane skupine finančnih sredstev. Skladno s tem (ob upoštevanju zahteve po označitvi ob začetnem pripoznanju) mora podjetje, ki označi finančne inštrumente po pošteni vrednosti skozi poslovni izid na podlagi tega pogoja, tako označiti vse primerne finančne inštrumente, ki jih obravnava in vrednoti skupaj.
- AG4K. Ni treba, da so listine o strategiji podjetja obsežne, morajo pa biti zadostne, da se dokaže skladnost s členom 9(b)(ii). Takšne listine niso potrebne so vsako posamezno postavko, ampak so lahko za portfelj. Na primer, če ureditev obravnavanja dosežkov za oddelek – kot ga je odobrilo ključno poslovodno osebje podjetja – jasno dokazuje, da se njegovi dosežki vrednotijo na podlagi celotnega donosa, dodatne listine za dokazovanje skladnosti z odstavkom 9(b)(ii) niso potrebne.

Za členom AG33 se dodata naslov in člena AG33A in AG33B:

#### **Inštrumenti, ki vsebujejo vgrajene izpeljane finančne inštrumente**

- AG33A. Kadar podjetje postane stranka v mešanem (sestavljenu) inštrumentu, ki vsebuje enega ali več vgrajenih izpeljanih finančnih inštrumentov, člen 11 zahteva, da podjetje prepozna vsak takšen vgrajen izpeljan inštrument, oceni ali ga je treba ločiti od gostiteljske pogodbe, in izpeljane inštrumente, ki jih je treba ločiti, meri po pošteni vrednosti ob začetnem pripoznanju in pozneje. Te zahteve so lahko bolj zapletene ali povzročijo merjenje, ki je manj zanesljivo od merjenja celotnega inštrumenta po pošteni vrednosti skozi poslovni izid. Zato ta standard dovoljuje, da se celotni inštrument označi po pošteni vrednosti skozi poslovni izid.
- AG33B. Takšno označevanje se lahko uporablja, če člen 11 zahteva, da je vgrajeni izpeljani finančni inštrument treba ločiti od gostiteljske pogodbe ali takšno ločevanje prepoveduje. Vendar člen 11A ne bi upravičeval označevanja mešanega (sestavljene) inštrumenta po pošteni vrednosti skozi poslovni izid v primerih, določenih v členu 11A(a) in (b), ker to ne bi zmanjšalo zapletenosti ali povečalo zanesljivosti.

## Priloga

**Spremembe drugih standardov**

Spremembe v tej prilogi veljajo za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2006 ali kasneje. Če podjetje uporabi te spremembe MRS 39 za zgodnejše obdobje, te spremembe veljajo tudi za tako zgodnejše obdobje.

**Spremembe MRS 32****Finančni instrumenti: Razkrivanje in predstavljanje**

Člen 66 se spremeni, kot sledi:

66. V skladu z MRS 1 podjetje zagotavlja razkrivanje vseh pomembnih računovodskih usmeritev, tudi sprejetih splošnih načel in metode uporabe teh načel v zvezi s posli, drugimi dogodki in okoliščinami, ki nastajajo v poslovanju podjetja. V zvezi s finančnimi instrumenti so v tako razkrivanje vključeni:
- (a) sodila, uporabljena pri odločanju, kdaj pripoznati finančno sredstvo ali finančno obveznost in kdaj odpraviti njeno pripoznanje;
  - (b) podlaga, uporabljena za merjenje finančnih sredstev in finančnih obveznosti ob začetnem pripoznanju in tudi kasneje;
  - (c) podlaga za pripoznavanje in merjenje prihodkov in odhodkov, izvirajočih iz finančnih sredstev in finančnih obveznosti; in
  - (d) za finančna sredstva ali finančne obveznosti označene po pošteni vrednosti skozi poslovni izid:
    - (i) sodila za takšno označevanje takšnih finančnih sredstev ali finančnih obveznosti ob začetnem pripoznanju,
    - (ii) kako je podjetje izpolnilo pogoje za takšno označevanje v členu 9, 11A ali 12 MRS 39. Za instrumente, označene v skladu s členom 9(b)(i) MRS 39, to razkritje vsebuje besedni opis okoliščin, ki so podlaga nedoslednosti merjenja ali pripoznanja, ki bi se sicer pojavila. Za instrumente, ki so označeni v skladu s členom 9(b)(ii) MRS 39, to razkritje vsebuje besedni opis, kako je oznaka po pošteni vrednosti skozi poslovni izid skladna z olistinjenim ravnanjem s tveganji ali naložbeno strategijo podjetja,
    - (iii) narava finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, ki jih je podjetje označilo po pošteni vrednosti skozi poslovni izid.

Člen 94 se spremeni kakor sledi in podčleni (g)-(j) se preštevilčijo v (j)-(m):

94. ...

**Finančna sredstva in finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid (glejte tudi člen AG40)**

...

- (e) **Podjetje mora razkriti knjigovodske vrednosti:**
- (i) **finančnih sredstev, ki so razvrščena kot v posesti za trgovanje;**
  - (ii) **finančnih obveznosti, ki so razvrščene kot v posesti za trgovanje;**

- (iii) finančnih sredstev, ki jih je podjetje po začetnem pripoznanju označilo kot finančna sredstva po pošteni vrednosti skozi poslovni izid (to je tista, ki niso finančna sredstva, razvrščena kot v posesti za trgovanje);
- (iv) finančne obveznosti, ki jih je podjetje po začetnem pripoznanju označilo kot finančne obveznosti po pošteni vrednosti skozi poslovni izid (to je tiste, ki niso finančne obveznosti, razvrščene kot v posesti za trgovanje).
- (f) Podjetje ločeno razkrije čiste dobičke in čiste izgube za finančna sredstva ali finančne obveznosti, ki jih je podjetje označilo po pošteni vrednosti skozi poslovni izid.
- (g) Če je podjetje označilo posojilo ali terjatev (ali skupino posojil ali terjatev) po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, mora razkriti:
- (i) največjo izpostavljenost zaupanjškemu (kreditnemu) tveganju (glejte člen 76(a)) na datum poročanja posojila ali terjatve (ali skupine posojil ali terjatev);
- (ii) znesek, za katerega povezani zaupanjski (kreditni) izpeljani finančni instrumenti ali podobni instrumenti omilijo največjo izpostavljenost zaupanjškemu (kreditnemu) tveganju;
- (iii) znesek spremembe v obdobju in nabiralno poštene vrednosti posojila ali terjatve (ali skupine posojil ali terjatev), ki jih je moč pripisati zaupanjškemu (kreditnemu) tveganju, določen bodisi kot znesek spremembe njegove poštene vrednosti, ki je ni moč pripisati spremembam tržnih okoliščin, ki povzročijo tržno tveganje; ali z uporabo druge metode, ki bolje predstavlja znesek spremembe poštene vrednosti, ki jo je moč pripisati spremembam zaupanjškega (kreditnega) tveganja;
- (iv) znesek spremembe poštene vrednosti povezanega zaupanjškega (kreditnega) izpeljanega finančnega instrumenta ali podobnega instrumenta, ki je nastala v obdobju in nabiralno od takrat, ko je bilo posojilo ali terjatev označeno.
- (h) Če je podjetje označilo finančno obveznost po pošteni vrednosti skozi poslovni izid, mora razkriti:
- (i) znesek spremembe v obdobju in nabiralno poštene vrednosti finančne obveznosti, ki jo je moč pripisati spremembam zaupanjškega (kreditnega) tveganja, določen bodisi kot znesek spremembe njegove poštene vrednosti, ki je ni moč pripisati spremembam tržnih okoliščin, ki povzročijo tržno tveganje (glejte člen AG40); ali z uporabo druge metode, ki bolje predstavlja znesek spremembe poštene vrednosti, ki jo je moč pripisati spremembam zaupanjškega (kreditnega) tveganja;
- (ii) razliko med knjigovodsko vrednostjo finančne obveznosti in vrednostjo, ki bi jo podjetje po pogodbi moralo plačati imetniku obveznosti ob zapadlosti.
- (i) Podjetje mora razkriti:
- (i) metode, uporabljene za izpolnjevanje zahteve v (g)(iii) in (h)(i);
- (ii) če podjetje meni, da razkritje, ki ga je dalo zaradi izpolnjevanja zahtev v (g)(iii) ali (h)(i) ne predstavlja dobro spremembe poštene vrednosti finančnega sredstva ali finančne obveznosti, ki jo je moč pripisati spremembam zaupanjškega (kreditnega) tveganja, razloge za takšno ugotovitev in dejavnike, ki se podjetju zdijo pomembni;

Člen AG40 se spremeni, kot sledi:

AG40. Če podjetje označi finančno obveznost ali posojilo ali terjatev (ali skupino posojil ali terjatev) po poštenu vrednosti skozi poslovni izid, mora razkriti znesek spremembe poštene vrednosti finančnega inštrumenta, ki jo je moč pripisati spremembam v zaupanskem (kreditnem) tveganju. Razen, če druga metoda ne predstavlja tega zneska bolje, mora podjetje določiti ta znesek kot znesek spremembe poštene vrednosti finančnega inštrumenta, ki je ni moč pripisati spremembam tržnih okoliščin, ki povzročijo tržna tveganja. Med spremembe tržnih okoliščin, ki povzročijo tržna tveganja, spadajo spremembe primerjalne obrestne mere, cene blaga, deviznega tečaja, indeksa cen ali tečajev. Za pogodbe, ki vključujejo značilnost, vezano na enoto, spremembe tržnih okoliščin vključujejo spremembe dosežkov notranjega ali zunanjega naložbenega sklada. Če so edine pomembne spremembe tržnih okoliščin za finančno obveznost spremembe upoštevane (primerjalne) obrestne mere, se ta znesek lahko oceni takole:

- (a) prvič, podjetje izračuna notranjo donosnost te obveznosti na začetku obdobja z uporabo upoštevane tržne cene za to obveznost in njene pogodbene denarne tokove na začetku obdobja. Od te stopnje donosa odšteje upoštevano (primerjalno) obrestno mero na začetku obdobja, da bi dobilo posamezno sestavino inštrumenta notranje mere donosa;
- (b) zatem podjetje izračuna sedanjo vrednost denarnih tokov, ki so povezani z obveznostjo, z uporabo njenih pogodbenih denarnih tokov na začetku obdobja in diskontne mere, ki je enaka vsoti upoštevane (primerjalne) obrestne mere na koncu obdobja in sestavine posameznega inštrumenta notranje donosnosti na začetku obdobja, kot je določeno v (a);
- (c) znesek, kot je določen v (b), se potem popravi za vsak denarni znesek, plačan ali prejet za to obveznost v obdobju in poveča, da pokaže povečanje poštene vrednosti, ki nastane zaradi pogodbenih denarnih tokov, ki so eno obdobje bližje datumu zapadlosti;
- (d) razlika med upoštevano tržno ceno obveznosti na koncu obdobja in zneskom, določenim v (c), je sprememba poštene vrednosti, ki je ni moč pripisati spremembam v upoštevani (primerjalni) obrestni meri. To je znesek za razkritje.

Zgornji zglede predpostavlja, da spremembe poštene vrednosti, ki ne izhajajo iz sprememb zaupanskega (kreditnega) tveganja inštrumenta ali sprememb obrestnih mer, niso velike. Če bi v zgornjem zgledu inštrument vključeval vgrajeni izpeljani finančni inštrument, bi bila sprememba poštene vrednosti vgrajenega izpeljanega finančnega inštrumenta pri določanju zneska iz člena 94(h)(i) izključena.

### Spremembe MSRP 1

#### Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja

Člena 25A in 43A se spremenita, kot sledi:

#### Opis predhodno pripoznanih finančnih inštrumentov

25A. MRS 39 *Finančni inštrumenti: Pripoznavanje in merjenje* omogoča, da se finančno sredstvo ob začetnem pripoznanju označi kot na razpolago za prodajo ali da se finančni inštrument (pod pogojem, da zadošča določenim sodilom) označi kot finančno sredstvo ali finančna obveznost po poštenu vrednosti skozi poslovni izid. Kljub tej zahtevi se v naslednjih okoliščinah uporabljajo izjeme:

- (a) podjetje lahko naredi takšno označitev razpoložljivosti za prodajo na dan prehoda na MSRP,
- (b) podjetje, ki predstavlja svoje prve računovodske izkaze po MRSP za letno obračunsko obdobje, ki se začne 1. septembra 2006 ali pozneje – takšno podjetje lahko na dan prehoda na MRSP označi finančno sredstvo ali finančno obveznost po poštenu vrednosti skozi poslovni izid, pod pogojem, da sredstvo ali obveznost na ta dan zadošča sodilom v členu 9(b)(i), 9(b)(ii) ali 11A MRS 39,

- (c) podjetje, ki predstavlja svoje prve računovodske izkaze po MRSP za letno obračunsko obdobje, ki se začne 1. januarja 2006 ali pozneje in pred 1. septembrom 2006 – takšno podjetje lahko na dan prehoda na MRSP označi finančno sredstvo ali finančno obveznost po poštenu vrednosti skozi poslovni izid, pod pogojem, da sredstvo ali obveznost na ta dan zadošča sodilom v členu 9(b)(i), 9(b)(ii) ali 11A MRS 39. Kadar podjetje preide na MSRP pred 1. septembrom 2005, takšne označbe ni treba dokončati do 1. septembra 2005 in lahko vključuje tudi finančna sredstva in finančne obveznosti, pripoznane med datumom prehoda na MRSP in 1. septembrom 2005,
- (d) podjetje, ki predstavlja svoje prve računovodske izkaze po MRSP za letno obračunsko obdobje, ki se začne pred 1. januarjem 2006 in uporablja člene 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A in AG33B in spremembe iz leta 2005 v členih 9, 12 in 13 MRS 39 – takšno podjetje lahko na začetku svojega prvega obdobja poročanja po MSRP označi po poštenu vrednosti skozi poslovni izid finančno sredstvo ali finančno obveznost, ki na ta dan izpolnjuje pogoje za takšno označbo v skladu s temi novimi in spremenjenimi členi. Kadar se letno obračunsko obdobje začne pred 1. septembrom 2005, takšnih označb ni treba dokončati do 1. septembra 2005 in lahko vključujejo tudi finančna sredstva in finančne obveznosti, pripoznane v obdobju od začetka navedenega obdobja do 1. septembra 2005. Če podjetje preračuna primerjalne informacije za MRS 39, mora preračunati te informacije za finančna sredstva, finančne obveznosti ali skupino finančnih sredstev, finančnih obveznosti ali obeh, označenih na začetku prvega obdobja poročanja po MRSP. Takšno preračunavanje primerjalnih informacij se opravi le, če bi označene postavke ali skupine izpolnjevale sodila za takšno označevanje v členu 9(b)(i), 9(b)(ii) ali 11A MRS 39 na datum prehoda na MSRP, ali če so pridobljene po datumu prehoda na MSRP, bi na datum začetnega pripoznanja izpolnjevali sodila v členu 9(b)(i), 9(b)(ii) ali 11A,
- (e) podjetje, ki predstavlja svoje prve računovodske izkaze po MRSP za letno obračunsko obdobje, ki se začne pred 1. januarjem 2006 – ne glede na člen 91 MRS 39 se za finančna sredstva in finančne obveznosti, ki jih je takšno podjetje označilo po poštenu vrednosti skozi poslovni izid v skladu s podčlenom (c) ali (d) zgoraj, ki so bila prej označena kot varovana postavka v razmerjih obračunavanja varovanja poštene vrednosti, istočasno z označbo po poštenu vrednosti skozi poslovni izid odpravi označba iz teh razmerij.

#### **Opis finančnih sredstev ali finančnih obveznosti**

- 43A. Podjetje lahko določi prej pripoznano finančno sredstvo ali finančno obveznost kot finančno sredstvo ali finančno obveznost po poštenu vrednosti skozi poslovni izid, ali finančno sredstvo kot na razpolago za prodajo, skladno s členom 25A. Podjetje mora razkriti pošteno vrednost finančnih sredstev ali finančnih obveznosti, označeno za vsako vrsto na datum označitve in razvrstitev, ter knjigovodsko vrednost v prejšnjih računovodskih izkazih.
-