

SIC TUMAČENJE 12

Konsolidacija - subjekti posebne namjene

Reference

- MRS 8 - *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*
- MRS 19 - *Primanja zaposlenih*
- MRS 27 - *Konsolidirani i odvojeni financijski izvještaji*
- MRS 32 - *Financijski instrumenti: prezentiranje*
- MSFI 2 - *Plaćanje temeljeno na dionicama*

Problem

1. Subjekt se može utemeljiti da se postigne uski ili dobro definirani cilj (primjerice za učinak najma, aktivnosti istraživanja i razvoja ili pretvaranje imovine u vrijednosne papire). Takav subjekt posebne namjene (SPN) može biti u obliku subjekta kapitala, fonda (zaklade), partnerstva ili subjekta osoba. SPN se često ustanovljuje sporazumima kojima se nameću i ponekad stalna ograničenja nad pravima donošenja odluka od strane upravnog odbora, upravitelja ili menadžmenta nad djelatnostima SPN-a. Često se navode odredbe kako politiku upravljanja daljnjim aktivnostima SPN-a ne može nitko modificirati, osim možda njegova utemeljitelja ili sponzora (odnosno oni koji djeluju kao tzv. „autopilot“).
2. Sponzor (ili subjekt u čije je ime SPN utemeljen) često transferira imovinu SPN, dobiva pravo da koristi imovinu koju koristi SPN ili obavlja usluge za SPN, dok druge stranke („osiguravatelji kapitala“) mogu osigurati financiranje SPN. Subjekt koji je uključen u transakcije s SPN-om (često je to osnivač ili sponzor) može u biti kontrolirati SPN.
3. Korisnički udjel u SPN-u može biti u obliku dužničkog instrumenta, glavničkog instrumenta, sudjelujućeg prava, rezidualnog udjela ili najma. Neki korisnički udjeli mogu jednostavno utvrditi posjedniku fiksnu ili iskazanu stopu povrata, dok drugima daje pravo ili pristup drugim budućim ekonomskim koristima vezanim za aktivnost SPN-a. U većini slučajeva, osnivač ili sponzor (ili subjekt u čije je ime SPN osnovan) zadržava značajan korisnički udjel u aktivnostima SPN-a, čak iako to može biti mala ili nikakva kapital SPN-a.
4. MRS 27 zahtijeva konsolidaciju jedinica koje kontrolira izvještajni subjekt. Međutim, standard ne propisuje eksplicitnu uputu u svezi konsolidacije SPN-a.
5. Pitanje je pod kojim okolnostima subjekt treba konsolidirati SPN.
6. Ovo se tumačenje ne primjenjuje na planove primanja nakon prestanka rada ili na ostale dugoročne oblike naknade zaposlenima na koje se primjenjuje MRS 19.
7. Transfer imovine od subjekta SPN-u može se od strane subjekta smatrati prodajom. Čak ako transfer ne potpada pod prodaju, odredbe MRS 27 i ovog Tumačenja mogu značiti da subjekt treba konsolidirati SPN. Ovo Tumačenje ne navodi okolnosti u

kojima se transakcija treba prikazati kao prodaja za subjekt ili eliminiranje posljedica takve prodaje u konsolidaciji.

Službeno stajalište

8. Subjekt posebne namjene (SPN) treba se konsolidirati kada suština odnosa između subjekta i SPN-a ukazuje da subjekt kontrolira SPN.
9. U kontekstu SPN-a, kontrola može nastati putem predodređivanja aktivnosti SPN-a (poslovanja kao „autopilot”) ili na drugi način. U MRS-u 27, u točki 13. navedeno je nekoliko okolnosti koje mogu dovesti do kontrole čak u slučajevima gdje subjekt posjeduje polovinu ili manje glasačkih prava drugog subjekta. Slično tomu, kontrola može postojati čak u slučajevima kada subjekt posjeduje mali ili nikakav udjel kapitala SPN-a. U takvim slučajevima primjena koncepta kontrole zahtijeva prosudbu u kontekstu svih relevantnih čimbenika.
10. Osim stanja opisanih u MRS-u 27, u točki 13., sljedeće okolnosti, primjerice, mogu ukazivati na odnos u kojem subjekt kontrolira SPN te stoga treba konsolidirati SPN (dodatne upute se nalaze u Dodatku uz ovo službeno stajalište):
 - a) u suštini, aktivnosti SPN-a se vode u ime subjekta u skladu s određenim poslovnim potrebama tako da subjekt ostvaruje koristi od djelatnosti SPN-a
 - b) u suštini, subjekt ima pravo donošenja odluka da ostvari većinu koristi od aktivnosti SPN-a ili postavljanjem mehanizma „autopilota”, odnosno subjekt je prenio pravo donošenja odluka;
 - c) u suštini, subjekt ima pravo ostvariti većinu koristi od SPN-a te stoga biti izložen rizicima nastalim u aktivnostima SPN-a; ili
 - d) u suštini, subjekt zadržava većinu preostalih ili glavničkih rizika koji se odnose na SPN ili njenu imovinu kako bi se ostvarile koristi od aktivnosti SPN-a.
11. [brisan].

Datum stajališta: lipanj 1998.

Datum stupanja na snagu: Ovo Tumačenje stupa na snagu za godišnja financijska razdoblja koja počinju 1. srpnja 1999. ili nakon toga; ranija primjena se potiče. Promjene računovodstvenih politika evidentiraju se u skladu s MRS 8.

Subjekt će primijeniti izmjene i dopune točke 6. za godišnja razdoblja koja započinju 1. siječnja 2005. ili nakon toga. Ako subjekt primjeni MSFI 2 na neko ranije razdoblje, na to razdoblje će primijeniti i ove izmjene i dopune.