

Међународни рачуноводствени стандард 21

Ефекти промена девизних курсева

Циљ

- 1 Ентитет може обављати иностране активности на два начина. Може вршити трансакције у страним валутама или може имати инострано пословање. Поред тога, ентитет може вршити презентацију својих финансијских извештаја у страниој валути. Циљ овог стандарда је да пропише начин укључивања трансакција у страниој валути и иностраних пословања у финансијске извештаје ентитета и превођења финансијских извештаја у валуту за презентацију.
- 2 Главна питања су: који девизни курс (курсеве) користити и како исказати ефекте промена девизних курсева у финансијским извештајима.

Делокруг

- 3 Овај стандард се примењује:¹
 - (а) код рачуноводственог обухватања трансакција и салда у страним валутама, осим трансакција дериватима и салда која су у делокругу IFRS 9 *Финансијски инструменти*;
 - (б) код превођења резултата и финансијске позиције иностраног пословања које је обухваћено финансијским извештајима ентитета путем консолидације или методе удела; и
 - (ц) код превођења резултата и финансијске позиције ентитета у валуту за презентацију.
- 4 IFRS 9 се примењује на многе деривате у страним валутама и, сходно томе, они се искључују из делокруга овог стандарда. Међутим, они деривати у страниој валути који нису обухваћени IFRS-ом 9 (нпр. неки деривати у страниој валути који су уграђени у друге уговоре) потпадају под делокруг овог стандарда. Поред тога, овај стандард се примењује када ентитет врши превођење износа који се односе на деривате из функционалне валуте у валуту за презентацију.
- 5 Овај стандард се не примењује на рачуноводство хединга за ставке у страним валутама, укључујући и хединг нето инвестиција у инострано пословање. На рачуноводство хединга примењује се IFRS 99.
- 6 Овај стандард се примењује на презентацију финансијских извештаја ентитета у страниој валути и садржи захтеве који се морају испунити да би се резултирајући финансијски извештаји могли описати као извештаји који су у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања. За превођење финансијских информација у страну валуту које не испуњава ове захтеве, стандард наводи информације које је потребно обелоданити.
- 7 Овај стандард се не примењује на презентацију токова готовине насталих из трансакција у страниој валути у извештају о токовима готовине, нити на превођење токова готовине иностраног пословања (видети IAS 7 *Извештај о токовима готовине*).

Дефиниције

- 8 У овом стандарду коришћени су следећи термини са наведеним значењем:

Закључни курс је промптни девизни курс на крају извештајног периода.

Курсна разлика је разлика која је резултат превођења датог броја јединица једне валуте у другу валуту по различитим девизним курсевима.

Девизни курс је однос размене између две валуте.

Фер вредност је цена која би се наплатила за продају средства или платила за пренос обавезе у редовној трансакцији између учесника на тржишту на датум одмеравања. (видети IFRS 13 *Одмеравање фер вредности*)

Страна валута је било која валута осим функционалне валуте ентитета.

¹ Такође видети и SIC7 *Увођење евра*

Инострано пословање је ентитет који је зависни ентитет, придружени ентитет, заједнички аранжман или филијала извештајног ентитета, чија делатност је смештена или се обавља у земљи или валути различитој од земље или валуте извештајног ентитета.

Функционална валута је валута примарног економског окружења у ком ентитет послује.

Група је матични ентитет са свим својим зависним ентитетима.

Монетарне ставке представљају новчане јединице које се поседују и имовина и обавезе које ће бити примљене или исплаћене у фиксном или утврдивом броју новчаних јединица.

Нето инвестирање у инострано пословање представља износ учешћа извештајног ентитета у нето средствима тог пословања.

Валута за презентацију јесте валута у којој се презентују финансијски извештаји.

Промптни девизни курс је девизни курс за тренутну испоруку.

Разрада дефиниција

Функционална валута

- 9 Примарно економско окружење у ком послује ентитет је обично окружење у ком се примарно ствара и троши готовина. Приликом одређивања своје функционалне валуте ентитет узима у обзир следеће факторе:
- (a) валуту:
 - (i) која углавном утиче на продајне цене производа и услуга (ово је често валута у којој се деноминују и измирују продајне цене његових добара и услуга); и
 - (ii) земље чија конкурентна снага и прописи углавном одређују продајне цене његових добара и услуга.
 - (б) валуту која углавном утиче на трошкове рада, материјала и остале трошкове производње добара и пружања услуга (ово је често валута у којој се деноминују и измирују овакви трошкови).
- 10 Следећи фактори такође могу послужити као доказ о функционалној валути ентитета:
- (a) валута у којој се генеришу средства од финансијских активности (тј. активности емисије дужничких инструмената или инструмената капитала).
 - (б) валута у којој се обично чувају примања од пословних активности.
- 11 Следећи додатни фактори се узимају у обзир приликом одређивања функционалне валуте иностраног пословања и одређивања да ли је његова функционална валута иста као валута извештајног ентитета (извештајни ентитет у овом контексту је ентитет чији је зависни ентитет, филијала, придружени ентитет или заједнички аранжман инострано пословање):
- (a) да ли се активности иностраног пословања изводе као проширење делатности извештајног ентитета, а не као активности са значајним степеном самосталности. Пример првог случаја је када инострано пословање само продаје добра које је увезло од извештајног ентитета и прослеђује му приходе. Пример другог случаја је када пословање акумулира готовину и друге монетарне ставке, ствара расходе и приходе, уговара позајмљивања, у значајној мери у домаћој валути.
 - (б) да ли је трансакција са извештајним ентитетом велики или мали део активности иностраног пословања.
 - (ц) да ли токови готовине од активности иностраног пословања директно утичу на токове готовине извештајног ентитета и да ли су одмах расположиви за прослеђивање извештајном ентитету.
 - (д) да ли су токови готовине од активности иностраног пословања довољни за сервисирање постојећих и уобичајено очекиваних дужничких обавеза без ангажовања средстава извештајног ентитета.
- 12 Када су наведени показатељи помешани, а функционална валута није очигледна, руководство користи своју процену за одређивање функционалне валуте која на највернији начин представља економске ефекте основних трансакција, догађаја и услова. Код овог приступа, руководство даје приоритет примарним показатељима из параграфа 9 пре него што узме у разматрање показатеље из параграфа 10 и

11 који су осмишљени ради пружања додатних поткрепљујућих доказа за одређивање функционалне валуте ентитета.

- 13 Функционална валута ентитета одражава основне трансакције, догађаје и услове који су релевантни за ентитет. Сходно томе, након што је једном утврђена, функционална валута се не мења осим ако не дође до промене тих основних трансакција, догађаја и услова.
- 14 Ако је функционална валута, валута хиперинфлаторне привреде, финансијски извештаји ентитета се прерачунавају у складу са IAS–ом 29 *Финансијско извештавање у хиперинфлаторним привредама*. Ентитет не може избећи прерачунавање у складу са IAS–ом 29 тако што ће примера ради, за своју функционалну валуту усвојити неку другу валуту која није функционална валута одређена у складу са овим стандардом (попут функционалне валуте његовог матичног ентитета).

Нето инвестиције у инострано пословање

- 15 Ентитет може имати монетарну ставку која представља потраживање или обавезу према иностраном пословању. Ставка чије измирење се нити планира нити је вероватно да ће се исто десити у догледној будућности је, у суштини, део нето инвестиције у то инострано пословање и рачуноводствено се обухвата у складу са параграфима 32 и 33. Овакве монетарне ставке могу обухватати дугорочна потраживања или зајмове. Оне не обухватају обавезе према добављачима или потраживања од купаца.
- 15А Ентитет који има монетарну ставку која представља потраживање или обавезу према иностраном пословању описану у параграфу 15 може бити било који зависни ентитет те групе. На пример, један ентитет има два зависна ентитета, А и Б. Зависни ентитет Б је инострано пословање. Зависни ентитет А одобрава зајам зависном ентитету Б. Потраживање по основу зајма зависног ентитета А од зависног ентитета Б би био део нето инвестиције ентитета у зависни ентитет Б уколико измирење зајма није планирано нити је вероватно да ће се догодити у догледној будућности. Ово би такође било тачно и да је и зависни ентитет А и сам инострано пословање.

Монетарне ставке

- 16 Основна карактеристика монетарне ставке јесте право на примање (или обавеза издавања) фиксног или одредивог броја новчаних јединица. Примери су: пензије и друга примања запослених која се плаћају у готовини, резервисања која треба да се измире у готовини, обавезе по основу лизинга и дивиденде у готовини које су признате као обавеза. Слично, уговор у вези са примањем (или издавањем) променљивог броја инструмената сопственог капитала или променљивог износа средстава за које фер вредност која се прима (или издаје) једнака фиксном или одредивом броју новчаних јединица представља монетарну ставку. И обратно, основна карактеристика немонетарне ставке јесте одсуство права примања (или обавезе издавања) фиксног или одредивог броја новчаних јединица. Примери: унапред плаћени износи за добра и услуге (на пример, унапред плаћена закупнина); гудвил; нематеријална средства; залихе; некретнине, постројења и опрема; и резервисања која треба да се измире давањем немонетарног средства.

Резиме приступа захтеваног овим стандардом

- 17 Код састављања финансијских извештаја, сваки ентитет – било самостални ентитет, ентитет са иностраним пословањима (као на пример матични ентитет) или инострано пословање (као што је зависни ентитет или филијала) одређује своју функционалну валуту у складу са параграфима 9–14. Ентитет преводи ставке у страном валути у своју функционалну валуту а ефекте овог превођења исказује у складу са параграфима 20–37 и параграфом 50.
- 18 Многи извештајни ентитети се састоје из неколико појединачних ентитета (на пример, једна група је састављена од матичног ентитета и једног или више зависних ентитета). Различите врсте ентитета, били да су чланови групе или не, могу имати инвестиције у придружене ентитете или у заједничке аранжмане. Они такође могу имати филијале. Неопходно је да се резултати и финансијски положај сваког појединачног ентитета укљученог у извештајни ентитет преведу у валуту у којој извештајни ентитет презентује своје финансијске извештаје. Овај стандард дозвољава да валута за презентацију извештајног ентитета буде било која валута (или валуте). Резултати и финансијска позиција сваког појединачног ентитета у оквиру извештајног ентитета чија се функционална валута разликује од валуте за презентацију превод се у складу са параграфима 38–50.
- 19 Овим стандардом се такође дозвољава да самостални ентитет који припрема финансијске извештаје или ентитет који припрема засебне финансијске извештаје у складу са IAS–ом 27 *Консолидовани и засебни финансијски извештаји*, презентује своје финансијске извештаје у било којој валути (или валутама). Ако

се валута за презентацију ентитета разликује од његове функционалне валуте, врши се превођење резултата и финансијске позиције тог ентитета у валуту за презентацију у складу са параграфима 38–50.

Извештавање о трансакцијама у иностраној валути у функционалној валути

Почетно признавање

- 20 Трансакција у иностраној валути је трансакција која је деноминована или захтева измирење у иностраној валути, укључујући и трансакције које настају када ентитет:
- (а) купује или продаје добра или услуге чије су цене деноминоване у иностраној валути;
 - (б) позајмљује или даје позајмицу у случају када су износи обавеза или потраживања деноминовани у иностраној валути; или
 - (ц) на неки други начин стиче или отуђује средства или ствара или измирује обавезе, деноминоване у иностраној валути.
- 21 Трансакција у иностраној валути се код почетног признавања евидентира у функционалној валути тако што се на износ у иностраној валути примењује промтти девизни курс функционалне валуте и стране валуте на датум трансакције.
- 22 Датум трансакције је датум на који се трансакција по први пут квалификује за признавање у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања. Из практичних разлога често се користи курс који је приближан стварном курсу на датум трансакције, на пример може се користити просечан недељни или месечни курс за све трансакције у свакој иностраној валути, које су се обавиле у току тог периода. Међутим, ако курс значајно флукутира, коришћење просечног курса за период није прикладно.

Извештавање на крају наредних извештајних периода

- 23 На крају сваког извештајног периода:
- (а) монетарне ставке у иностраној валути се преводе коришћењем закључног курса;
 - (б) немонетарне ставке мерене по историјском трошку у иностраној валути, преводе се коришћењем курса на датум трансакције; и
 - (ц) немонетарне ставке које се одмеравају по фер вредности у иностраној валути, преводе се коришћењем курса на датум када је фер вредност одмерена.
- 24 Књиговодствена вредност ставке одређује се узимајући у обзир и друге релевантне стандарде. На пример, некретнине, постројења и опрема се могу мерити по фер вредности или историјском трошку у складу са IAS-ом 16, *Некретнине, постројења и опрема*. Без обзира да ли је књиговодствена вредност утврђена на бази историјског трошка или на бази фер вредности, ако је износ одређен у иностраној валути, врши се његово превођење у функционалну валуту у складу са овим стандардом.
- 25 Књиговодствена вредност неких ставки одређује се упоређивањем два или више износа. На пример, књиговодствена вредност залиха представља нижи од следећа два износа: набавне вредности и нето оствариве вредности у складу са IAS-ом 2, *Залихе*. Слично томе, у складу са IAS-ом 36 *Умањење вредности имовине*, књиговодствена вредност имовине за коју постоји назнака умањења вредности је нижа од следеће две вредности: њене књиговодствене вредности пре узимања у разматрање могућих губитака услед умањења вредности или њеног надокнадивог износа. Када је такво средство немонетарно, а мери се у иностраној валути, књиговодствена вредност се одређује упоређивањем:
- (а) набавне вредности или књиговодствене вредности, у зависности од тога која је прикладнија, преведене по курсу важећем на датум када је износ одређен (то јест курсу важећем на датум трансакције за ставку одмерену на основу историјског трошка); и
 - (б) нето оствариве вредности или надокнадивог износа, у зависности од тога који је прикладнији, преведеног по курсу важећем на датум када је ова вредност одређена (на пример, по закључном курсу на крају извештајног периода).
- Ефекат овог поређења може бити да се губитак од умањења вредности признаје у функционалној валути, али се не признаје у иностраној валути или обрнуто.
- 26 Када је на располагању неколико курсева, користи се курс по ком су се будући токови готовине представљени трансакцијом или салдом могли измирити у случају да су ти токови готовине настали на

датум мерења. Уколико разменљивост две валуте привремено не постоји, користи се курс који је први накнадни курс по ком се може извршити размена.

Признавање курсних разлика

- 27 Као што је наведено у параграфу 3(а) и 5, IFRS 9 се примењује на рачуноводство хединга за ставке у страниој валути. Примена рачуноводства хединга захтева да ентитет обухвати неке курсне разлике на начин различит од оног прописаног овим стандардом. На пример, IFRS 9 се захтева да се курсне разлике на монетарним ставкама које се квалификују као инструменти хединга за хединг токова готовине првобитно признају у укупном осталом резултату у мери у којој је хединг ефективан.
- 28 **Курсне разлике настале по основу измирења монетарних ставки или код превођења монетарних ставки по курсевима различитим од оних по којима је вршено превођење код почетног признавања током датог периода или у претходним финансијским извештајима признају се у билансу успеха за период у ком су настали осим у случајевима описаним у параграфу 32.**
- 29 Када монетарне ставке настану по основу трансакција у страним валутама а у периоду од дана трансакције до дана измирења дође до промене девизног курса, долази до настанка курсне разлике. Када је трансакција измирена у истом рачуноводственом периоду у ком је и настала, све курсне разлике признају се у том периоду. Међутим, када је трансакција измирена у наредном обрачунском периоду, курсна разлика призната у сваком периоду све до датума измирења одређује се на основу промене девизног курса у сваком од периода.
- 30 **Када је добитак или губитак од немонетарне ставке признат директно у укупном осталом резултату, свака компонента размене тог добитка или губитка се признаје у укупном осталом резултату. И обратно, када се добитак или губитак од немонетарне ставке признају у билансу успеха, свака компонента размене тог добитка или губитка се признаје у билансу успеха.**
- 31 Други IFRS захтевају да се неки добици или губици признају у укупном осталом резултату. На пример, IAS 16 се захтева да се неки добици или губици настали приликом ревалоризације некретнина, постројења и опреме признају у укупном осталом резултату. Када се такво средство мери у страниој валути, према параграфу 23(ц) овог стандарда захтева да се ревалоризовани износ преведе коришћењем курса важећег на датум одређивања вредности, што узрокује настанак курсне разлике која се такође признаје у укупном осталом резултату.
- 32 **Курсне разлике настале на монетарним ставкама које чине део нето инвестиције извештајног ентитета у инострано пословање (видети параграф 15) се признају у добитку или губитку у засебним финансијским извештајима извештајног ентитета или ако је прикладније, у појединачним финансијским извештајима иностраног пословања. У финансијским извештајима који обухватају инострано пословање и извештајни ентитет (на пример, консолидовани финансијски извештаји када је инострано пословање зависни ентитет) овакве курсне разлике се иницијално признају у укупном осталом резултату и пребацују се из капитала у добитак или губитак приликом отуђења нето инвестиције у складу са параграфом 48.**
- 33 Када монетарна ставка чини део нето инвестиције извештајног ентитета у инострано пословање и када је деноминована у функционалној валути извештајног ентитета, курсна разлика настаје у појединачним финансијским извештајима иностраног пословања у складу са параграфом 28. Ако је таква ставка деноминована у функционалној валути иностраног пословања, курсне разлике настају у засебним финансијским извештајима извештајног ентитета у складу са параграфом 28. Ако је таква ставка деноминована у валути која није функционална валута извештајног ентитета или иностраног пословања, курсна разлика настаје у засебним финансијским извештајима извештајног ентитета и у појединачним финансијским извештајима иностраног пословања у складу са параграфом 28. Такве курсне разлике се признају у укупном осталом резултату у финансијским извештајима који обухватају инострано пословање и извештајни ентитет (то јест, у финансијским извештајима у којима је инострано пословање консолидовано или се обрачунава коришћењем метода удела).
- 34 Када ентитет води књиге и евиденцију у валути која је различита од његове функционалне валуте, ентитет приликом припремања својих финансијских извештаја, преводи све износе у функционалну валуту у складу са параграфима 20–26. На овај начин се добијају исти износи у функционалној валути који би се појавили у случају да су износи првобитно били евидентирани у функционалној валути. На пример, монетарне ставке се преведе у функционалну валуту коришћењем закључног курса, а немонетарне ставке које се вреднују на бази историјског трошка се преведе коришћењем курса на датум трансакције која је довела до њиховог признавања.

Промена функционалне валуте

- 35 **Када дође до промене функционалне валуте ентитета, ентитет примењује поступке превођења који се примењују на нову функционалну валуту проспективно од датума промене.**
- 36 Као што је наведено у параграфу 13, функционална валута ентитета одражава основне трансакције, догађаје и услове који су релевантни за ентитет. Сходно томе, након што је функционална валута једном утврђена, иста се може мењати само онда када дође до промене ових основних трансакција, догађаја и услова. На пример, промена валуте која у највећој мери утиче на промене продајних цена добара и услуга може довести до промене функционалне валуте ентитета.
- 37 Ефекат промене функционалне валуте се рачуноводствено обухвата проспективно. Другим речима, ентитет преводи све ставке у нову функционалну валуту коришћењем курса важећег на датум промене. Резултирајући преведени износи се за немонетарне ставке обухватају по њиховом историјском трошку. Курсне разлике настале превођењем иностраног пословања које су претходно признате у укупном осталом резултату у складу са параграфима 32 и 39 (ц) се не пребацују из капитала у добитак или губитак све до отуђења пословања.

Коришћење валуте за презентацију која је различита од функционалне валуте

Превोђење у валуту за презентацију

- 38 Ентитет може презентовати своје финансијске извештаје у било којој валути (или валутама). Ако се валута за презентацију разликује од функционалне валуте ентитета, ентитет врши превођење резултата и финансијске позиције у валуту за презентацију. На пример, када се група састоји од појединачних ентитета са различитим функционалним валутама, резултати и финансијска позиција сваког ентитета се изражавају у заједничкој валути како би се могла извршити презентација консолидованих финансијских извештаја.
- 39 **Резултати и финансијска позиција ентитета чија функционална валута није валута хиперинфлаторне привреде преводе се у различиту валуту за презентацију коришћењем следећих поступака:**
- (а) средства и обавезе из сваког извештаја о финансијској позицији (тј. укључујући упоредне износе) преводе се по закључном курсу важећем на датум тог извештаја о финансијској позицији;
 - (б) приходи и расходи за сваки презентовани биланс успеха и укупан остали резултат (тј. укључујући упоредне износе) преводе се по курсевима важећим на датуме трансакција; и
 - (ц) све резултирајуће курсне разлике се признају у укупном осталом резултату.
- 40 Из практичних разлога, курс који је приближан курсевима важећим на датуме трансакција, на пример, просечан курс за период, често се користи за превођење ставки прихода и расхода. Међутим, ако курс значајно флукутира, коришћење просечног курса за период није прикладно.
- 41 Курсне разлике наведене у параграфу 39(ц) произилазе из:
- (а) превођења прихода и расхода коришћењем курсева важећих на датуме трансакција а имовине и обавеза по закључном курсу.
 - (б) превођења почетног стања нето средстава по закључном курсу који је различит од претходног закључног курса.
- Ове курсне разлике се не признају у добитку и губитку јер промене курса имају мали или никакав директан утицај на садашње или будуће токове готовине из пословних активности. Кумулативни износ курсних разлика се презентује у засебној компоненти капитала све до отуђења иностраног пословања. Када се курсне разлике односе на инострано пословање које се консолидује али није у потпуном власништву, акумулиране курсне разлике произашле из превођења валута и приписиве учешћима без права контроле се алоцирају на мањинско учешће и признају се као део учешћа без права контроле у консолидованом извештају о финансијској позицији.
- 42 **Резултати и финансијска позиција ентитета чија је функционална валута, валута хиперинфлаторне привреде, преводе се у различиту валуту за презентацију коришћењем следећих поступака:**

- (а) сви износи (тј. средства, обавезе, ставке капитала, прихода и расхода укључујући и упоредне износе) преводе се по закључном курсу важећем на датум последњег извештају о финансијској позицији осим што:
- (б) када се износи преводе у валуту привреде која није хиперинфлаторна, упоредни износи су они који су представљени као износи за текућу годину у релевантним финансијским извештајима за претходну годину (односно износи који нису кориговани за накнадне промене нивоа цена или накнадне промене девизних курсева).

43 Када је функционална валута ентитета валута хиперинфлаторне привреде, ентитет врши прерачунавање својих финансијских извештаја у складу са IAS-ом 29, пре примене метода превођења из параграфа 42, осим у случају упоредних износа који се преводе у валуту привреде која није хиперинфлаторна (видети параграф 42(б)). Када привреда више није хиперинфлаторна и ентитет престане да врши прерачунавање финансијских извештаја у складу са IAS-ом 29, за превођење у валуту за презентацију као историјски трошак користе се износи који су прерачунавани на ниво цена на дан када је ентитет престао да врши прерачунавање својих финансијских извештаја.

Превођење иностраног пословања

44 Параграфи 45–47, поред параграфа 38–43, примењују се када се резултати и финансијска позиција иностраног пословања преводе у валуту за презентацију како би се инострано пословање могло укључити у финансијске извештаје извештајног ентитета поступком консолидације или методом удела.

45 Код заједничког обухватања резултата и финансијске позиције иностраног пословања и извештајног ентитета следе се уобичајени поступци консолидације као што је елиминација салда и трансакција унутар групе зависног ентитета (видети IFRS 10 *Консолидовани финансијски извештаји*). Међутим монетарно средство (или обавеза) унутар групе било да је краткорочно или дугорочно, не може се елиминисати одговарајућом обавезом (средством) унутар групне без приказивања резултата флукуација валуте у консолидованим финансијским извештајима. Ово је из разлога што монетарна ставка представља обавезу конвертовања једне валуте у другу и излаже извештајни ентитет добитку или губитку услед флукуација валуте. Сходно томе, у консолидованим финансијским извештајима ентитета, таква курсна разлика се признаје у билансу успеха или, уколико настане под околностима описаним у параграфу 32, признаје се у укупном осталом резултату и акумулира се у засебној компоненти капитала све до отуђења иностраног пословања.

46 Када је датум финансијских извештаја иностраног пословања различит од датума извештајног ентитета, инострано пословање често припрема додатне извештаје под истим датумом као што је датум финансијских извештаја извештајног ентитета. Уколико се ово не ради, IFRS 10 дозвољава коришћење различитих датума под условом да временска разлика није већа од три месеца и да се изврше кориговања за ефекте свих значајних трансакција или осталих догађаја насталих између два датума. У том случају, имовина и обавезе иностраног пословања преводе се по курсу важећем на крају извештајног периода иностраног пословања. Кориговања се врше за значајне промене курса које су настале до краја извештајног периода извештајног ентитета у складу са IFRS 10. Исти приступ се користи и код примене методе удела на придружене ентитете и заједничке подухвате у складу са IAS 28 (измењен 2011. године).

47 Сваки гудвил произишао при стицању иностраног пословања и сва кориговања фер вредности на књиговодствене вредности средстава и обавеза извршена приликом стицања тог иностраног пословања третирају се као средства и обавезе датог иностраног пословања. Дакле, исти се деноминују у функционалној валути иностраног пословања и преводе се по закључном курсу у складу са параграфима 39 и 42.

Отуђење или делимично отуђење иностраног пословања

48 Приликом отуђења иностраног пословања кумулативни износ курсних разлика који се односи на то инострано пословање признат у укупном осталом резултату и акумулиран у засебној компоненти капитала се пребацује из капитала у добитак или губитак (корекција услед рекласификације) када се добитак или губитак признају (Видите IAS 1 *Презентација финансијских извештаја* (ревизиран 2007. године)).

48А Поред отуђења целокупног учешћа ентитета у иностраном пословању, следећа делимична отуђења се рачуноводствено обухватају као отуђења:

- (a) када се делимично отуђење односи на губитак контроле над зависним ентитетом који укључује инострано пословање, независно од тога да ли ентитет задржава учешће без права контроле у свом бившем зависном ентитету након делимичног отуђења; и
- (б) када задржано учешће после делимичног отуђења учешћа у заједничком аранжману или делимичног отуђења учешћа у придруженом ентитету који укључују инострано пословање, представља финансијско средство које укључује инострано пословање.
- 48Б Приликом отуђења зависног ентитета који садржи инострано пословање, кумулативни износ курсних разлика везаних за то инострано пословање, а које су приписане учешћима без права контроле престају да се признају, али се не пребацују у добитак или губитак.
- 48Ц **Приликом делимичног отуђења зависног ентитета који садржи инострано пословање, ентитет поново приписује пропорционално учешће кумулативног износа курсних разлика признатих у укупном осталом резултату учешћима без права контроле у том иностраном пословању. У сваком другом делимичном отуђењу иностраног пословања, ентитет пребацује у добитак или губитак само пропорционално учешће кумулативног износа курсних разлика признатих у укупном осталом резултату.**
- 48Д Делимично отуђење учешћа ентитета у иностраном пословању је свако смањење власничког учешћа ентитета у иностраном пословању, осим смањења из параграфа 48А која се рачуноводствено обухватају као отуђења.
- 49 Ентитет може отуђити или делимично отуђити своје учешће у иностраном пословању продајом, ликвидацијом, отплатом акцијског капитала или напуштањем целог ентитета или неког његовог дела. Отпис књиговодствене вредности иностраног пословања, или због сопствених губитака или због умањења вредности које призна инвеститор, не чини делимично отуђење. У складу с тим, у време отписа се не врши рекласификација ниједног дела добитка или губитка по основу курсних разлика признатих у укупном осталом резултату у добитак или губитак.

Порески ефекти свих курсних разлика

- 50 Добици или губици по основу трансакција у страним валутама и курсних разлика које су настале као резултат превођења резултата и финансијске позиције ентитета (укључујући инострано пословање) у различиту валуту могу имати пореске ефекте. На ове пореске ефекте примењује се IAS 12 – *Порез на добитак*.

Обелодањивање

- 51 У параграфима 53 и 55–57 се појам “функционална валута” односи на функционалну валуту матичног ентитета у случајевима када се ради о групи.
- 52 Ентитет обелодањује:
- (a) износ курсних разлика признатих у билансу успеха осим оних курсних разлика које су настале на финансијским инструментима одмераваним по фер вредности кроз биланс успеха у складу са IFRS 9; и
- (б) нето курсне разлике признате у укупном осталом резултату и акумулиране у засебној компоненти капитала и усаглашавање износа таквих курсних разлика на почетку и на крају периода.
- 53 Када је валута за презентацију различита од функционалне валуте, та чињеница се наводи, заједно са обелодањивањем функционалне валуте и разлогом из ког је коришћена различита валута за презентацију.
- 54 У случају промене функционалне валуте извештајног ентитета или пословања које је означено као инострано, та чињеница се обелодањује као и разлог промене функционалне валуте.
- 55 Када ентитет презентује своје финансијске извештаје у валути која је различита од његове функционалне валуте, он описује своје финансијске извештаје као извештаје који су усаглашени са IFRS само ако су усаглашени са свим захтевима IFRS укључујући и метод превођења дат у параграфима 39 и 42.
- 56 Ентитет понекад представља своје финансијске извештаје или друге финансијске информације у валути која није његова функционална валута без испуњавања захтева из параграфа 55. На пример, ентитет може у другу валуту конвертовати само одабране позиције из својих финансијских извештаја. Исто тако, ентитет чија функционална валута није валута хиперинфлаторне привреде може конвертовати

финансијске извештаје у другу валуту превођењем свих позиција по најскоријем закључном курсу. Овакве конверзије нису у складу са IFRS и на њих се примењују захтеви за обелодањивањем из параграфа 57.

- 57 **Када ентитет деноминује своје финансијске извештаје или друге финансијске информације у валути која је различита од његове функционалне валуте или валуте за презентацију, а нису испуњени захтеви из параграфа 55 он:**
- (а) **јасно назначавати да су те информације допунске информације како би се направила разлика у односу на информације које су у складу са IFRS;**
 - (б) **обелодањује валуту у којој се деноминује допунска информација; и**
 - (ц) **обелодањује функционалну валуту ентитета и метод превођења коришћен за одређивање допунских информација.**

Датум ступања на снагу и прелазне одредбе

- 58 Ентитети примењују овај стандард за годишње периоде који почињу 1. јануара 2005. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај стандард за период који почиње пре 1. јануара 2005. године, он обелодањује ту чињеницу.
- 58А У документу *Нето инвестиције у инострано пословање* (измена IAS–а 21), објављеном у децембру 2005. године, додат је параграф 15А и измењен је параграф 33. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2006. године или касније. Ранија примена се подстиче.
- 59 Ентитет примењује параграф 47 проспективно на сва стицања након почетка периода финансијског извештавања у ком се овај стандард по први пут примењује. Допуштена је ретроактивна примена параграфа 47 на ранија прибављања. У случају стицања иностраног пословања које се обухвата проспективно али је настало пре датума почетка прве примене овог стандарда, ентитет не врши прерачунавање претходних година и сходно томе може, ако је то одговарајуће, третирати гудвил и кориговања фер вредности извршена приликом тог стицања као средства и обавезе ентитета, а не као средства и обавезе иностраног пословања. Дакле, овакав гудвил и кориговања фер вредности су, или већ деноминоване у функционалној валути ентитета или су немонетарне ставке у страниј валути које се исказују коришћењем курса важећег на датум прибављања.
- 60 Све остале промене произашле из примене овог стандарда се обухватају у складу са захтевима IAS–а 8, *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.
- 60А Објављивањем IAS 1 (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Осим тога су измењени и параграфи 27, 30-33, 37, 39, 41, 45, 48 и 52. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 1 (ревидиран 2007. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.
- 60Б Објављивањем IAS 27 (измењен 2008. године) додати су параграфи 48А-48Д и измењен је параграф 49. Ентитет примењује ове измене проспективно за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 27 (ревидиран 2008. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.
- 60Ц [Брисан]
- 60Д Параграф 60Б је измењен у оквиру *Побољшања IFRS* издатих у мају 2010. године. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2010. године или касније. Ранија примена је дозвољена.
- 60Е [Брисан]
- 60Ф IFRS 10 и IFRS 11 *Заједнички аранжмани*, издати у мају 2011. године, садрже измењене параграфе 3(б), 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 и 48А. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 10 и IFRS 11.
- 60Г IFRS 13, који је издат у мају 2011. године, садржи измењену дефиницију фер вредности у параграфу 8 и измењени параграф 23. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 13.
- 60Х *Презентација ставки у укупном осталом резултату* (измене IAS 1), издат у јуну 2011. године, садржи измењен параграф 39. Ентитет примењује ту измену када примењује IAS 1 са изменама из јуна 2011. године.
- 60И [Брисан]
- 60Ј Објављивањем IFRS 9, у јулу 2014. године, измењени су параграфи 3, 4, 5, 27 и 52 и обрисани параграфи 60Ц, 60Е и 60И. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.

60К Објављивањем стандарда IFRS 16 *Лизинг*, у јануару 2016. године, измењен је параграф 16. Ентитет треба да примењује ту измену када примењује IFRS 16.

Повлачење осталих саопштења

- 61 Овај стандард замењује IAS 21, *Ефекти промена девизних курсева* (ревидиран 1993. године).
- 62 Овај стандард замењује следећа Тумачења:
- (а) SIC–11 *Девизна размена—Капитализација губитака који потичу од великих девалвација валута*;
 - (б) SIC–19 *Извештајна валута—Одмеравање и презентација финансијских извештаја у складу са IAS 21 и IAS 29*; и
 - (ц) SIC–30 *Извештајна валута—превођење из валуте за одмеравање у валуту за презентацију*.