

Међународни рачуноводствени стандард 27

Консолидовани и појединачни финансијски извештаји

Делокруг

1 Овај стандард се примењује при састављању и презентацији консолидованих финансијских извештаја за групу ентитета под контролом матичног ентитета.

2 Овај стандард се не бави методима рачуноводственог обухватања пословних комбинација и њиховим ефектом на консолидовање, укључујући гудвил који настаје из пословних комбинација (видети IFRS 3 *Пословне комбинације*).

3 Овај стандард се такође примењује на рачуноводствено обухватање инвестиција у зависне, заједнички контролисане и придружене ентитете, када ентитет изабере, или у складу са локалним прописима обавезан, да презентује појединачне финансијске извештаје.

Дефиниције

4 У овом стандарду се користе у наставку наведени изрази са следећим значењем:

Консолидовани финансијски извештаји су финансијски извештаји групе који су презентовани као извештаји јединственог економског ентитета.

Контрола је моћ управљања финансијским и пословним политикама ентитета са циљем остварења користи од његовог пословања.

Група је матични ентитет са свим својим зависним ентитетима.

Учешће без права контроле је капитал у зависном ентитету који се не може, директно или индиректно, приписати матичном ентитету.

Матични ентитет је ентитет који има један или више зависних ентитета.

Појединачни финансијски извештаји су извештаји које саставља матични ентитет, инвеститор у придружени ентитет или учесник у заједнички контролисаном ентитету, у којима се инвестиције рачуноводствено обухватају на основу директног учешћа у капиталу, а не на основу исказаног резултата и нето имовине ентитета у који је инвестирано.

Зависни ентитет је ентитет, укључујући и некорпоративни ентитет као што је ортакчко друштво, које је под контролом другог ентитета (који се назива матичним ентитетом).

5 Матични ентитет или његов зависни ентитет може бити инвеститор у придружени ентитет или учесник у заједничком подухвату у оквиру заједнички контролисаног ентитета. У таквим случајевима, консолидовани финансијски извештаји састављени и презентовани у складу са овим стандардом такође се састављају тако да буду у складу са IAS 28 *Инвестиције у придружене ентитете* и IAS 31 *Финансијско извештавање о учешћу у заједничким подухватима*.

6 За ентитет описан у параграфу 5, појединачни финансијски извештаји су они који се састављају и презентују поред финансијских извештаја из параграфа 5. Појединачни финансијски извештаји не морају бити додати или приложени уз ове финансијске извештаје.

7 Финансијски извештаји ентитета који није власник зависног ентитета, придруженог ентитета или удела у заједнички контролисаном ентитету нису појединачни финансијски извештаји.

8 Матични ентитет који је изузет, у складу са параграфом 10, од састављања консолидованих финансијских извештаја, може презентовати појединачне финансијске извештаје као своје једине финансијске извештаје.

Презентовање

консолидованих финансијских извештаја

9 Матични ентитет, осим матичног ентитета описаног у параграфу 10, презентује консолидоване финансијске извештаје у којима консолидује своје инвестиције у зависне ентитете, у складу са овим стандардом.

10 Матични ентитет не мора да саставља консолидоване финансијске извештаје ако и само ако:

(а) је и сам матични ентитет зависни ентитет који је у потпуности или делимично у власништву неког другог ентитета, и ако су његови остали власници, укључујући и оне који иначе немају право гласа информисани о, и не противе се, томе да матични ентитет не саставља консолидоване финансијске извештаје;

(б) се дужничким или инструментима капитала матичног ентитета не тргује на јавном тржишту (на домаћој или страниј берзи или на слободним берзанским тржиштима, укључујући локална и регионална тржишта);

(ц) матични ентитет није поднео, нити је у процесу подношења својих финансијских извештаја комисији за хартије од вредности или другом регулаторном телу ради издавања било које врсте

инструмената на јавном тржишту; и

(д) крајњи матични ентитет или неки од матичних ентитета у ланцу консолидовања саставља консолидоване финансијске извештаје доступне за јавну употребу, у сагласности са Међународним стандардима финансијског извештавања.

11 Матични ентитет који, у складу са параграфом 10, одлучи да не саставља консолидоване финансијске извештаје већ само појединачне финансијске извештаје, који треба да буду у складу са параграфима 37–42.

Делокруг консолидованих финансијских извештаја

12 Консолидовани финансијски извештаји матичног ентитета укључују све његове зависне ентитете.¹

13 Сматра се да контрола постоји када матични ентитет поседује, директно или индиректно, преко зависних ентитета, више од половине гласачких права у оквиру ентитета, осим ако се, у изузетним околностима, може јасно доказати да такво власништво не подразумева контролу. Контрола такође постоји када матични ентитет поседује пола или мање гласачких права ентитета, али има:²

(а) моћ над више од половине гласачких права на основу споразума са осталим инвеститорима;

(б) моћ управљања финансијским и пословним политикама ентитета на основу статута или споразума;

(ц) моћ именована или опозива већине чланова управног одбора или еквивалентног управљачког тела, а контрола над ентитетом је у рукама тог одбора или тела; или

(д) моћ већинског гласања на састанцима управног одбора или еквивалентног управљачког тела, а контрола над ентитетом је у рукама тог одбора или тела.

14 Ентитет може поседовати акцијске варанте, опције куповине акција, дужничке или инструменте капитала који се могу конвертовати у обичне акције или друге сличне инструменте који, ако се искористе или конвертују, имају потенцијал да ентитету дају гласачко право или умање гласачко право неке друге стране преко финансијских или пословних политика другог ентитета (потенцијална гласачка права). Постојање и ефекат потенцијалних гласачких права која има други ентитет, разматрају се када се процењује да ли један ентитет има моћ управљања финансијским и пословним политикама другог ентитета. Потенцијална гласачка права не могу се искористити или конвертовати у текућем периоду када их, на пример, није могуће искористити или конвертовати до неког будућег датума или до настанка неког будућег догађаја.

15 При процењивању да ли потенцијална гласачка права доприносе контроли, ентитет испитује све чињенице и околности (укључујући услове коришћења потенцијалних гласачких права и свих других уговорних аранжмана било појединачно или у комбинацији) које утичу на потенцијална гласачка права, осим намере руководства и финансијске способности да се права искористе или конвертују.

16 Зависни ентитет се не искључује из консолидовања само зато што је инвеститор субјекат високоризичног улагачког капитала, инвестициони фонд, траст или сличан ентитет.

17 Зависни ентитет се не искључује из консолидовања зато што се његове пословне активности разликују од пословних активности осталих ентитета унутар групе. Релевантне информације се пружају консолидовањем таквих зависних ентитета и обелодањивањем додатних информација о различитим пословним активностима зависних ентитета у консолидованим финансијским извештајима. На пример, обелодањивања која захтева IFRS 8 *Сегменти пословања* помажу да се објасни значај различитих пословних активности у оквиру групе.

Поступци консолидовања

18 Приликом састављања консолидованих финансијских извештаја, финансијски извештаји матичног ентитета и извештаји његових зависних ентитета спајају се на основу сабирања “ред по ред” истих ставки активе, пасиве, капитала, прихода и расхода. Да би консолидовани финансијски извештаји презентовали финансијске информације о групи као да се ради о јединственом ентитету, предузимају се следећи кораци:

(а) књиговодствена вредност инвестиције матичног ентитета у сваки од зависних ентитета и удео матичног ентитета у капиталу сваког зависног ентитета елиминишу се (видети IFRS 3, у ком је описан поступак у вези са сваким гудвилем који настане као резултат);

(б) идентификују се учешћа без права контроле у добитку или губитку консолидованих зависних ентитета за извештајни период; и

(ц) идентификују се учешћа без права контроле у нето имовини консолидованих зависних ентитета, засебно од власничких учешћа матичног ентитета у тим зависним ентитетима. Учешћа без права контроле у нето имовини састоје се од:

(i) износа тих учешћа без права контроле на датум првобитне комбинације израчунати у складу са IFRS 3;

и

¹ Ако након стицања, зависни ентитет испуни критеријуме да се класификује као онај који се држи ради продаје у складу са IFRS 5 Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања, он се рачуноводствено обухвата у складу са тим стандардом.

² Видети SIC 12 Консолидација – ентитети за посебне намене.

(ii) удела учешћа без права контроле у променама у капиталу од датума комбинације.

19 Када постоје потенцијална гласачка права, пропорције добитка или губитка, као и промене у капиталу које се расподељују на матични ентитет и учешћа без права контроле, утврђују се на основу садашњих власничких учешћа и не одражавају могуће коришћење или конверзију потенцијалних гласачких права.

20 Салда у оквиру групе, трансакције, приходи и расходи у потпуности се елиминишу.

21 Салда у оквиру групе и трансакције, укључујући приходе, расходе и дивиденде, елиминишу се у потпуности. Добици и губици који проистичу из трансакција у оквиру групе које се признају као имовина, као што су залихе и стална средства, у потпуности се елиминишу. Губици у оквиру групе могу указивати на умањење вредности, које треба признати у консолидованим финансијским извештајима. IAS 12 *Порез на добитак* примењује се на привремене разлике које настају елиминацијом добитака и губитака који произилазе из трансакција у оквиру групе.

22 Финансијски извештаји матичног ентитета и његових зависних ентитета који се користе при састављању консолидованих финансијских извештаја треба да се саставе на исти датум извештавања. Када су датуми извештавања матичног и зависног ентитета различити, зависни ентитет саставља, за потребе консолидације, додатне финансијске извештаје на исти датум на који су састављени и финансијски извештаји матичног ентитета, осим ако то није неизводљиво.

23 Када се, према параграфу 22, финансијски извештаји зависног ентитета, који се користе у састављању консолидованих финансијских извештаја, састављају на датум извештавања различит од датума матичног ентитета, треба извршити кориговања за ефекте значајних трансакција или догађаја који су се догодили између тог датума и датума финансијских извештаја матичног ентитета. У сваком случају, разлика између датума извештавања зависног ентитета и датума извештавања матичног ентитета не треба да буде дужа од три месеца. Дужина извештајних периода и свака разлика између датума извештавања треба да буде иста из периода у период.

24 Консолидоване финансијске извештаје треба састављати коришћењем једнообразних рачуноводствених политика за сличне трансакције и друге догађаје у сличним околностима.

25 Ако члан групе за сличне трансакције и догађаје у сличним околностима користи рачуноводствене политике другачије од оних које су усвојене у консолидованим финансијским извештајима, врше се одговарајућа кориговања његових финансијских извештаја приликом састављања консолидованих финансијских извештаја.

26 Приходи и расходи зависног ентитета укључују се у консолидоване финансијске извештаје почев од датума стицања, као што је дефинисано у IFRS 3. Приходи и расходи зависног ентитета се базирају на вредностима имовине и обавеза признатим у консолидованим финансијским извештајима матичног ентитета на датум стицања. На пример, расход амортизације признат у консолидованом извештају о укупном резултату после датума стицања се базира на фер вредности са њим повезане имовине која се амортизује признате у консолидованим финансијским извештајима на датум стицања. Приходи и расходи зависног ентитета се укључују у консолидоване финансијске извештаје све до датума на који матични ентитет престане да контролише зависни.

27 Учешћа без права контроле се у консолидованом извештају о финансијској позицији презентују у оквиру капитала, засебно од капитала власника матичног ентитета.

28 Добитак или губитак и свака компонента укупног осталог резултата се приписују власницима матичног ентитета и учешћима без права контроле. Збирни укупни резултат се приписује власницима матичног ентитета и учешћима без права контроле чак и када ово доводи до тога да учешћа која немају право контроле имају дефицитни салдо.

29 Ако зависни ентитет има у поседу кумулативне приоритетне акције које држе учешћа без права контроле и које су класификоване као капитал, матични ентитет израчунава свој део добитка или губитка након кориговања за дивиденде по таквим акцијама, без обзира на то да ли су дивиденде објављене или не.

30 Промене власничког учешћа матичног ентитета у зависном ентитету које не резултирају губитком контроле се рачуноводствено обухватају као капиталне трансакције (то јест, трансакције са власницима у својству власника).

31 У таквим околностима књиговодствене вредности учешћа са и без права контроле се коригују ради одражавања промена њихових релативних учешћа у зависном ентитету. Свака разлика између вредности за коју се коригују учешћа без права контроле и фер вредности плаћене или добијене надокнаде се признаје директно у капиталу и приписује се власницима матичног ентитета.

Губитак контроле

32 Матични ентитет може да изгуби контролу над зависним ентитетом са или без промене апсолутних или релативних степена власништва. Ово би могло да се догоди, на пример, када зависни ентитет постане предмет контроле владе, суда, административног или регулаторног тела. Такође, то би могло да се догоди као резултат уговорног споразума.

33 Матични ентитет може да изгуби контролу над зависним ентитетом у два или више аранжмана (трансакције). Међутим, понекад околности указују да вишеструки аранжмани треба рачуноводствено да се обухватају као једна трансакција. Приликом одређивања да ли треба рачуноводствено обухватати аранжмане као једну трансакцију, матични ентитет разматра све услове споразума и њихов економски ефекат. Једна или више

следећих ставки може да укаже на то да матични ентитет треба да рачуноводствено обухвата вишеструке аранжмане као једну трансакцију:

(а) Склопљени су у исто време или током међусобног разматрања.

(б) Чине једну трансакцију која има за циљ постизање општег комерцијалног ефекта.

(ц) Настанак једног аранжмана зависи од настанка бар још једног другог аранжмана.

(д) Један аранжман разматран самостално није економски оправдан, али је економски оправдан када се разматра заједно са осталим аранжманима. Пример је када једно отуђење акција има цену испод тржишне и компензује се накнадним отуђењем које има цену вишу од тржишне.

34 Ако матични ентитет изгуби контролу над зависним ентитетом, он:

(а) престаје да признаје имовину (укључујући сваки гудвил) и обавезе зависног ентитета по њиховим књиговодственим вредностима на датум губитка контроле;

(б) престаје да признаје књиговодствену вредност свих учешћа без права контроле у бившем зависном ентитету на датум губитка контроле (укључујући све компоненте осталог свеобухватног прихода које им се могу приписати);

(ц) признаје:

(i) фер вредност добијене надокнаде, уколико постоји, од трансакције, догађаја или околности које су резултирале губитком контроле; и

(ii) ако трансакција које је резултирала губитком контроле обухвата расподелу акција зависног ентитета власницима у својству власника, ту расподелу;

(д) признаје инвестицију задржану у бившем зависном ентитету по њеној фер вредности на датум губитка контроле;

(е) рекласификује у добитак или губитак, или преноси директно у нерасподељену добит, ако се то захтева у складу са другим IFRS, све износе утврђене у параграфу 35; и

(ф) признаје сваку резултујућу разлику као добитак или губитак у билансу успеха који се може приписати матичном ентитету.

35 Ако матични ентитет изгуби контролу над зависним ентитетом, матични ентитет рачуноводствено обухвата све износе признате у укупном осталом резултату везане за тај зависни ентитет по истој основи по којој би се то захтевало да је матични ентитет директно отуђио сву са тим повезану имовину и обавезе. Стога, ако се добитак или губитак, претходно признат у укупном осталом резултату, рекласификовао у биланс успеха после отуђења са њим повезане имовине и обавеза, матични ентитет треба да рекласификује добитак или губитак из капитала у биланс успеха (као рекласификацију услед кориговања) када изгуби контролу над зависним ентитетом. На пример, ако зависни ентитет има финансијска средства расположива за продају и ако матични ентитет изгуби контролу над зависним ентитетом, матични ентитет треба да рекласификује у биланс успеха добитак и губитак претходно признат у укупном осталом резултату везаном за та средства. Слично, ако се ревалоризациони вишак претходно признат у укупном осталом резултату пренесе директно у нерасподељену добит после отуђења имовине, матични ентитет преноси тај ревалоризациони вишак директно у нерасподељену добит када изгуби контролу над зависним ентитетом.

36 После губитка контроле над зависним ентитетом, свака инвестиција задржана у бившем зависном ентитету и сви износи које дугује или који се дугују бившем зависном ентитету се рачуноводствено обухватају у складу са другим IFRS од датума губитка контроле.

37 Фер вредност инвестиције задржане у бившем зависном ентитету на датум губитка контроле представља фер вредност приликом почетног признавања финансијског средства у складу са IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање* или, када је то прикладно, набавну вредност приликом почетног признавања инвестиције у придружени или заједнички контролисани ентитет.

Рачуноводствено обухватање инвестиције у зависне, заједнички контролисане и придружене ентитете у појединачним финансијским извештајима

38 Када ентитет саставља појединачни финансијски извештаји, треба да рачуноводствено обухвати инвестиције у зависне, заједнички контролисане и придружене ентитете:

(а) по набавној вредности, или

(б) у складу са IAS 39.

Ентитет примењује исти рачуноводствени поступак на сваку категорију инвестиција. Инвестиције које су обрачунате по методу набавне вредности се обухватају у складу са IFRS 5 Стална имовина која се држи за продају и престанак пословања када су класификоване као оне које се држе ради продаје (или су укључене у групу за отуђење која је класификована као група која се држи за продају) у складу са IFRS 5. Мерење инвестиција обухваћено у складу са IAS 39 се у таквим околностима не мења.

38A Ентитет признаје дивиденду од зависних, заједнички контролисаних или придружених ентитета у добитку или губитку у својим појединачним финансијским извештајима када је установљено његово право да прими дивиденду.

38Б Када матични ентитет реорганизује структуру групе оснивањем новог ентитета као матичног ентитета на начин којим се задовољавају следећи критеријуми:

(а) нови матични ентитет добија контролу над првобитним матичним ентитетом путем издавања инструмената капитала у замену за постојеће инструменте капитала првобитног матичног ентитета;

(б) имовина и обавезе нове групе и првобитне групе су једнаки пре и после реорганизације; и

(ц) власници првобитног матичног ентитета пре реорганизације имају иста апсолутна и релативна учешћа у нето имовини првобитне и нове групе пре и после реорганизације и нови матични ентитет обрачунава инвестицију у првобитни матични ентитет у складу са параграфом 38(а) у својим појединачним финансијским извештајима, нови матични ентитет одмерава набавну вредност по књиговодственој вредности свог учешћа у капиталу приказаном у појединачним финансијским извештајима првобитног матичног ентитета на датум реорганизације.

38Ц Слично томе, ентитет који није матични ентитет може основати нови ентитет као свој матични ентитет на начин који задовољава критеријуме параграфа 38Б. Захтеви параграфа 38Б се једнако примењују на такву реорганизацију. У таквим случајевима, референце на 'првобитни матични ентитет' и 'првобитну групу' се замењују референцом на 'првобитни ентитет'.

39 Овај стандард не прописује који ентитети састављају појединачне финансијске извештаје доступне за јавну употребу. Параграфи 38 и 40–43 примењују се када ентитет саставља појединачне финансијске извештаје који су у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања. Ентитет такође саставља консолидоване финансијске извештаје доступне за јавну употребу у складу са параграфом 9, осим у случајевима када се примењује изузимање дато у параграфу 10.

40 Инвестиције у заједнички контролисане и придружене ентитете које се у консолидованим финансијским извештајима рачуноводствено обухватају у складу са IAS 39 треба рачуноводствено обухватати на исти начин у појединачним финансијским извештајима инвеститора.

Обелодањивања

41 У консолидованим финансијским извештајима треба извршити следећа обелодањивања:

(а) природу односа између матичног и зависног ентитета, када матични ентитет не поседује, директно или индиректно, преко зависних ентитета, више од половине гласачке моћи;

(б) разлоге због којих поседовање, директно или индиректно, преко зависних ентитета, више од половине гласачке или потенцијалне гласачке моћи ентитета у које је инвестирано не чини контролу над њим;

(ц) крај извештајног периода финансијских извештаја зависног ентитета када се ти финансијски извештаји користе за састављање консолидованих финансијских извештаја, а ако су они састављени на датум или за период различит од оног на који су састављени финансијски извештаји матичног ентитета, и разлог за коришћење различитог датума или периода; и

(д) природу и степен евентуалних значајних ограничења (на пример, која произилазе из уговора о позајмљивању или регулаторних захтева) способности зависних ентитета да изврше пренос новчаних средстава матичном ентитету у облику готовинских дивиденди или да отплате зајмове или авансе;

(е) табелу која приказује ефекте свих промена власничког учешћа матичног ентитета у зависном ентитету које не резултирају губитком контроле над капиталом који се може приписати власницима матичног ентитета; и

(ф) ако се изгуби контрола над зависним ентитетом, матични ентитет обелодањује добитак или губитак, уколико постоји, признат у складу са параграфом 34, и

(i) део тог добитка или губитка који се може приписати признавању инвестиције задржане у претходном зависном ентитету по фер вредности на датум губитка контроле; и

(ii) линијску(е) ставку(е) у извештају о укупном резултату у ком се признаје добитак или губитак (ако није засебно презентована у извештају о укупном резултату).

42 Када се састављају појединачни финансијски извештаји за матични ентитет који, у складу са параграфом 10, изабере да не саставља консолидоване финансијске извештаје, појединачним финансијским извештајима треба да се обелодани:

(а) чињеницу да су у питању појединачни финансијски извештаји; да је искоришћена могућност изузимања из консолидовања; име и земљу регистрације или седишта ентитета чији су финансијски извештаји који су у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања састављени за јавну употребу; као и адресу на којој се ти консолидовани финансијски извештаји могу добити;

(б) списак значајних инвестиција у зависне, заједнички контролисане и придружене ентитете, укључујући име, земљу регистрације или седишта, проценат учешћа у власништву и, ако је различит, проценат гласачке моћи која се поседује; и

(ц) опис методе коришћеног за рачуноводствено обухватање инвестиција наведених под (б).

43 Када матични ентитет (различит од матичног ентитета из параграфа 42), учесник са учешћем у заједнички контролисаном ентитету или инвеститор у придружени ентитет саставља појединачне финансијске извештаје, тим појединачним финансијским извештајима треба да се обелодани:

(а) чињеница да су у питању појединачни финансијски извештаји и разлози због којих су они састављени ако то није законска обавеза;

(б) списак значајних инвестиција у зависне, заједнички контролисане и придружене ентитете, укључујући име, земљу регистрације или седишта, проценат учешћа у власништву и, ако је различит, проценат гласачке моћи која се поседује, и

(ц) опис метода коришћеног за рачуноводствено обухватање инвестиција наведених под (б).

Датум ступања на снагу и прелазни период

44 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 пре 1. јануара 2005. године, ту чињеницу треба да обелодани.

45 Ентитети примењују измене IAS 27 извршене 2008. године у параграфима 4, 18, 19, 26-37 и 41(е) и (ф) за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Подстиче се ранија примена. Међутим, ентитет не примењује ове измене за годишње периоде који почињу пре 1. јула 2009. године осим уколико не примењују и IFRS 3 (ревидиран 2008. године). Ако ентитет примењује измене пре 1. јула 2009. године, он обелодањује ту чињеницу. Ентитет треба да примењује измене ретроспективно, уз следеће изузетке:

(а) измене параграфа 28 за приписивање збирног укупног резултата власницима и учешћима без права контроле чак и ако ово резултира тиме да учешћа без права контроле имају дефицитни салдо. Стога, ентитет не преправља никакво приписивање билансу успеха за извештајне периоде пре него што се примени ова измена.

(б) захтеве у параграфима 30 и 31 за рачуноводствено обухватање промена власничких учешћа у зависном ентитету након добијања контроле. Стога, захтеви у параграфима 30 и 31 се не примењују на промене које су се догодиле пре него што ентитет примени ове измене.

(ц) захтеве у параграфима 34-37 за губитак контроле над зависним ентитетом. Ентитет не преправља књиговодствену вредност инвестиције у бившем зависном ентитету ако је контрола изгубљена пре него што он примени ове измене. Поред тога, ентитет не израчунава поново добитак или губитак након губитка контроле над зависним ентитетом који се догоди пре него што су измене примењене.

45А Параграф 38 је измењен у оквиру *Побољшања IFRS* објављених у мају 2008. године. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније, проспективно од датума прве примене IFRS 5. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује ове измене за ранији период обелодањује ту чињеницу.

45Б Објављивањем *Трошкова инвестиција у зависне ентитете, заједнички контролисане ентитете или придружене ентитете* (Измене IFRS 1 и IAS 27), у мају 2008. године обрисана је дефиниција методе набавне вредности из параграфа 4 и додат је параграф 38А. Ентитет примењује ове измене проспективно за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује ове измене за ранији период, обелодањује ту чињеницу и истовремено примењује повезане измене IAS 18, IAS 21 и IAS 36.

45Ц Објављивањем *Трошкова инвестиција у зависне ентитете, заједнички контролисане ентитете или придружене ентитете* (Измене IFRS 1 и IAS 27), у мају 2008. године додати су параграфи 38Б и 38Ц. Ентитет примењује ове параграфе проспективно на реорганизације извршене у годишњим периодима који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Поред тога, ентитет може одлучити да параграфе 38Б и 38Ц примени ретроактивно на претходно извршене реорганизације које су у делокругу ових параграфа. Међутим уколико ентитет одлучи да поново обухвати реорганизацију како би се ускладила са параграфима 38Б и 38Ц мора поново да обухвати све касније реорганизације које су у делокругу ових параграфа. Уколико ентитет примени параграфе 38Б или 38Ц за ранији период обелодањује ту чињеницу.

Повлачење IAS 27 (2003.)

46 Овим стандардом се укида IAS 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји* (ревидиран 2003. године).