

Међународни рачуноводствени стандард 7

Извештај о токовима готовине

Циљ

Информације о токовима готовине ентитета корисне су у пружању основе корисницима финансијских извештаја за процењивање способности ентитета да генерише готовину и еквиваленте готовине, и потребе ентитета да користи те токове готовине. За економске одлуке које корисници доносе потребна је процена способности ентитета да генерише готовину и еквиваленте готовине, као и временски период и извесност њиховог генерисања.

Циљ овог стандарда је да се успостави захтев пружања информација о историјским променама у готовини и еквивалентима готовине ентитета, путем Извештаја о токовима готовине, који токове готовине одређеног периода класификује као токове готовине из пословних активности, инвестиционих активности и активности финансирања.

Делокруг

1 Ентитет припрема Извештај о токовима готовине у складу са захтевима овог стандарда, и презентује га као саставни део својих финансијских извештаја за сваки период за који се финансијски извештаји презентују.

2 Овај стандард замењује IAS 7, Извештај о променама финансијског положаја, који је одобрен јула 1977.

3 Корисници финансијских извештаја ентитета су заинтересовани за начин на који ентитет генерише и користи готовину и еквиваленте готовине. То важи без обзира на природу активности ентитета и без обзира на то да ли се готовина може сматрати производом ентитета, што може бити случај код финансијске организације. Ентитетима треба готовина из суштински истих разлога колико год да се њихове главне активности којима се остварује приход могу разликовати. Готовина им треба за обављање свог пословања, за плаћање обавеза и за обезбеђење приноса својим инвеститорима. Према томе, овим стандардом се од свих ентитета захтева да презентују Извештаје о токовима готовине.

Користи од информација о токовима готовине

4 Извештај о токовима готовине, када се користи заједно са осталим финансијским извештајима, пружа информације које омогућавају корисницима да процене промене нето имовине ентитета, његову финансијску структуру (укључујући његову ликвидност и солвентност) и његову способност да утиче на износе и временско одређење токова готовине, како би се прилагодни променљивим околностима и могућностима. Информације о токовима готовине су корисне у процени способности ентитета да генерише готовину и еквиваленте готовине и омогућује корисницима да развију моделе за процену и поређење садашње вредности будућих токова готовине различитих ентитета. Оне такође повећавају упоредивост извештаја о пословној успешности различитих ентитета, јер елиминишу ефекте коришћења различитих рачуноводствених поступака за исте трансакције и пословне догађаје.

5 Информације о токовима готовине из претходних периода се често користе као показатељ износа, временског периода и извесности настанка будућих токова готовине. Такође су корисне и за проверу тачности ранијих процена о будућим токовима готовине и за испитивање везе између профитабилности и нето токова готовине и утицаја промене цена.

Дефиниције

6 У овом стандарду користе се следећи термини са наведеним значењима:

Готовина обухвата готовину и депозите по виђењу.

Еквиваленти готовине су краткорочне, високо ликвидне инвестиције које се могу брзо претворити у познате износе готовине и које нису под утицајем значајног ризика промене вредности.

Токови готовине су приливи и одливи готовине и еквивалентна готовине.

Пословне активности су главне активности које стварају приходе ентитета и друге активности које нису инвестиционе активности или активности финансирања.

Инвестиционе активности су стицање и отуђивање дугорочних средстава (имовине) и других инвестиција које не спадају у еквиваленте готовине.

Активности финансирања су активности које резултују променама величине и састава капитала и задуживања ентитета.

Готовина и еквиваленти готовине

7 Еквиваленти готовине се држе за сврхе испуњења краткорочних готовинских обавеза а не за улагање или друге сврхе. Да би инвестиција испунила услов да буде еквивалент готовине мора бити могуће њено

несметано претварање у познати износ готовине и она мора бити ван утицаја значајног ризика од промене вредности. Стога се инвестиција уобичајено карактерише као еквивалент готовине само када има кратак рок доспећа од, рецимо, три месеца или краћи, од датума стицања. Инвестиције у капитал су изузете из еквивалената готовине, осим ако су по својој суштини еквиваленти готовине, на пример у случају стицања приоритетних акција које доспевају у кратком року и имају одређен датум откупа.

8 Банкарски зајмови се генерално сматрају активностима финансирања. Међутим, у неким земљама дозвољена прекорачења по банковним рачунима наплата по виђењу чине саставни део управљања готовином ентитета. У тим случајевима, дозвољена прекорачења по банковним рачунима се укључују као компонента готовине и еквивалената готовине. Карактеристика таквих банкарских аранжмана је да банковни салдо често флукуира од позитивног салда до дозвољеног прекорачења.

9 У токове готовине не спадају кретања између ставки које чине готовину или еквиваленте готовине зато што су ове компоненте део управљања готовином ентитета, а не део његових пословних, инвестиционих активности и активности финансирања. Управљање готовином укључује улагање вишка готовине у готовинске еквиваленте.

Презентација извештаја о токовима готовине

10 У извештају о токовима готовине треба извештавати о токовима готовине у току датог периода, класификованим према пословним активностима, инвестиционим активностима и активностима финансирања.

11 Ентитет приказује своје токове готовине из пословних, инвестиционих активности и активности финансирања на најприкладнији начин за његово пословање. Класификација према активностима пружа информације које омогућавају корисницима да оцене утицај тих активности на финансијску позицију ентитета и на износе његове готовине и еквивалената готовине. Ове информације се такође могу користити за процену односа између тих активности.

12 Појединачна трансакција може обухватити токове готовине који се различито класификују. На пример, када готовинска отплата зајма садржи и камату и главницу, елемент камате се може класификовати као пословна активност, а елемент главница се класификује као активност финансирања.

Пословне активности

13 Износ токова готовине који настаје из пословних активности је кључни показатељ у којој мери су пословањем ентитета генерисани довољни токови готовине за отплату зајма, одржање пословне способности ентитета, плаћање дивиденди и остваривање нових инвестиција без коришћења спољних извора финансирања. Информације о посебним компонентама токова готовине из пословних активности претходних периода су корисне, заједно са другим информацијама, за предвиђање будућих токова готовине из пословних активности.

14 Токови готовине из пословних активности првенствено произилазе из главних активности ентитета које стварају приходе. Стога, они углавном произилазе из трансакција и других догађаја који се користе при одређивању добити или губитка. Примери токова готовине из пословних активности су:

(а) Готовинска примања од продаје робе или пружања услуга;

(б) Готовинска примања од тантијема, накнада, провизија и других прихода;

(ц) Готовинске исплате добављачима за робу и услуге;

(д) Готовинске исплате запосленима и за њихов рачун;

(е) Готовинска примања и издавања осигуравајућег друштва за премије и одштетне захтеве, ануитете и друга права из полисе осигурања;

(ф) Готовинска плаћања или повраћај пореза на добитак осим ако се могу идентификовати као активности финансирања и инвестиционе активности;

(г) Готовински приливи и исплате по уговорима који се држе за сврхе препродаје или трговања.

Неке трансакције, као што су продаја постројења, могу довести до добитка или губитка који се укључује у признати добитак или губитак. Токови готовине у оквиру таквих трансакција су токови готовине из инвестиционих активности. Међутим, плаћања извршена у сврхе израде или стицања имовине која се држи за изнајмљивање другим странама и накнадно за продају као што је описано у параграфу 68А IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема* су готовински токови из пословних активности. Готовински приливи по основу изнајмљивања и накнадне продаје такве имовине су такође токови готовине из пословних активности.

15 Ентитет може држати хартије од вредности и зајмове у сврхе препродаје или трговања и у том случају оне имају третман слично као и залихе које су прибављене специјално за даљу продају. Према томе, токови готовине који произилазе из куповине и продаје хартија од вредности намењених препродаји или трговању, класификују се као пословне активности. Слично томе, готовински аванси и зајмови дати од стране финансијских институција обично се класификују као пословне активности јер се односе на главну активност која ствара приход ентитета.

Инвестиционе активности

16 Одвојено обелодањивање токова готовине који настају из инвестиционих активности је значајно јер токови готовине представљају меру направљених издатака за ресурсе предвиђених за стварању будућег прихода и токова готовине. Примери токова готовине који произилазе из инвестиционих активности су:

(а) Готовинске исплате за набавку некретнина, постројења и опреме, нематеријалне и друге сталне имовине. Ова плаћања обухватају и она које се односе на капитализоване трошкове развоја и изградњу некретнина, постројења и опрему у сопственој режији.

(б) Готовинска примања од продаје некретнина, постројења и опреме, нематеријалних и других сталних средстава;

(ц) Готовинске исплате за стицање инструмената капитала или дужничких инструмената других ентитета и учешћа у заједничким подухватима (осим плаћања за инструменте који се сматрају еквивалентима готовине или за оне који се држе у сврхе трговања или препродаје);

(д) Готовинска примања од продаје инструмената капитала или дужничких инструмената других ентитета и учешћа у заједничким подухватима (осим примања за оне инструменте који се сматрају еквивалентима готовине или за оне који се држе у сврхе препродаје или трговања);

(е) Готовински аванси и зајмови дати другим странама (осим аванса и зајмова које је дала финансијска институција);

(ф) Готовинска примања од отплате аванса и зајмова који су дати другим странама (осим аванса и зајмова од стране финансијске институције);

(г) Готовинске исплате за терминске уговоре, форварде, уговоре са опцијом и своп уговоре осим кад се ти уговори држе за сврхе трговања или пословања, или се плаћања класификују као финансијске активности; и

(х) Готовинска примања од фјучерса, форварда, уговора са опцијом и своп уговора, осим кад се ти уговори држе за сврхе препродаје или трговања или се примања класификују као активности финансирања.

Када се уговор рачуноводствено обухвата као хеџинг (заштита) препознатљиве ставке, токови готовине по основу уговора се класификују на исти начин као и токови готовине ставке хеџинга.

Активности финансирања

17 Одвојено обелодањивање токова готовине насталих од активности финансирања је важно због тога што је корисно за предвиђање права на будуће токове готовине страна које прибављају капитал ентитету. Примери токова готовине који произилазе из активности финансирања су:

(а) Приливи готовине од емитовања акција или других инструмената капитала;

(б) Готовинске исплате власницима ради стицања или откупа акција ентитета;

(ц) Приливи готовине од емитовања обезвјеница, зајмова, записа, меница, хипотека и других краткорочних или дугорочних позајмљивања;

(д) Готовинске отплате позајмљених износа; и

(е) Готовинске исплате корисника лизинга за смањење неизмирене обавезе по основу финансијског лизинга.

Извештаји о токовима готовине из пословних активности

18 Ентитет извештава о токовима готовине из пословних активности користећи или:

(а) директан метод којим се обелодањују главне класе бруто готовинских примања и исплата, или

(б) индиректан метод којим се добитак или губитак коригује за ефекте неготовинских трансакција, одлагања или разграничења прошлих или будућих готовинских примања или издавања по основу пословних активности и ставки прихода или расхода повезаних са инвестиционим или финансијским токовима готовине.

19 Ентитети се подстичу да извештавају о токовима готовине из пословних активности применом директног метода. Директним методом се пружају информације које могу бити корисне у процени будућих токова готовине што индиректни метод не омогућује. Према директном методу, информације о главним класама бруто готовинских примања и бруто готовинска издавања могу се добити или:

(а) из рачуноводствене евиденције ентитета; или

(б) кориговањем прихода од продаје, трошкова продаје (камата и сличних прихода и расхода по основу камате и сличних трошкова финансијских институција) и других ставки извештаја о укупном резултату за:

(i) промене залиха и потраживања и обавеза из пословања током датог периода;

(ii) друге неготовинске ставке; и

(iii) друге ставке које узрокују готовинске токове из инвестиционих активности или активности финансирања.

20 Према индиректном методу, нето токови готовине из пословних активности утврђују се кориговањем нето добитка или губитка за ефекте:

(а) промена залиха и потраживања и обавеза из пословања током датог периода;

(б) неготовинских ставки као што су амортизација, резервисања, одложени порези, нереализовани добитци и губитци у страном валути, нераспоређени добитак придружених ентитета и;

(ц) свих других ставки које узрокују токове готовине из инвестиционих активности или активности финансирања.

Као алтернатива, нето ток готовине из пословних активности може се приказати индиректним методом, приказивањем прихода и расхода обелодањених у извештају о укупном резултату, као и промена залиха и потраживања и обавеза из пословања у датом периоду.

Извештавање о токовима готовине из инвестиционих активности и активности финансирања

21 Ентитет одвојено извештава о главним класама бруто готовинских примања и бруто готовинских исплата које произилазе из инвестиционих активности и активности финансирања, осим у мери којој се о токовима готовине описаним у параграфима 22 и 24, извештава у нето износу.

Извештавање о токовима готовине на нето основи

22 О токовима готовине који настају из следећих пословних, инвестиционих активности или активности финансирања се може извештавати на нето основи:

(а) готовинска примања и издавања за рачун купца када токови готовине одражавају активности купца, а не активности ентитета; и

(б) готовинска примања и издавања за ставке чији је обрт брз, износи велики, а рокови доспећа кратки.

23 Примери готовинских примања и издавања наведених у параграфу 22(а) су:

(а) примање и исплате депозита по виђењу банке;

(б) готовинска средства која за купце држи инвестициони ентитет; и

(ц) закупнине прикупљене за рачун власника некретнина и које су му исплаћене.

Примери готовинских примања и издавања наведених у параграфу 22(б) су дати аванси и отплата за:

(а) износ главнице дуга корисника кредитних картица;

(б) куповину и продају инвестиција; и

(ц) друге краткорочне позајмице, на пример, оне чији је рок доспећа три месеца или краћи.

24 О токовима готовине који произилазе из било које од следећих активности неке финансијске институције се може извештавати на нето основи:

(а) готовинска примања и издавања за прихватање и отплату депозита са утврђеним роком доспећа;

(б) пласмани депозита у друге финансијске институције и повлачења депозита из других финансијских институција; и

(ц) готовински аванси и зајмови дати купцима и отплата тих аванса и зајмова.

Токови готовине у иностраној валути

25 Токови готовине настали из трансакција у иностраној валути се евидентирају у функционалној валути ентитета тако што се на износ у иностраној валути примењује девизни курс функционалне валуте и стране валуте на датум тока готовине.

26 Токови готовине иностраног зависног ентитета се преводе по девизном курсу функционалне валуте и стране валуте на датуме токова готовине.

27 Токови готовине исказани у иностраној валути се обелодањују на начин који је у складу са IAS 21 – *Ефекти промена девизних курсева*. Тиме се допушта употреба курса који је приближан стварном курсу. На пример, пондерисани просечни курс за одређени период може се користити за евидентирање трансакција у иностраној валути или за превођење токова готовине иностраног зависног ентитета. Међутим, IAS 21 се не дозвољава употреба девизног курса на крају извештајног периода при превођењу токова готовине иностраног зависног ентитета.

28 Нереализовани добици и губици услед промена девизних курсева нису токови готовине. Међутим, ефекат промена курсева на готовину и еквиваленте готовине који се држе или доспевају у иностраној валути обелодањује се у извештају о токовима готовине ради усклађивања готовине и еквиваленте готовине на почетку и на крају датог периода. Овај износ се приказује одвојено од токова готовине из пословних, инвестиционих и активности финансирања и обухвата разлике, које би постојале, да се о тим токовима готовине извештава по курсевима на крају периода.

29 [брисан]

30 [брисан]

Камате и дивиденде

31 Токови готовине од примљених и исплаћених камата и дивиденди се одвојено обелодањују. Камате и дивиденде се током периода класификују на доследан начин као пословне, инвестиционе

активности или активности финансирања.

32 Укупан износ камате плаћене током неког периода се обелодањује у извештају о токовима готовине, било да је признат као расход у извештају о свеобухватном приходу или је капитализован у складу са IAS 23 – *Трошкови позајмљивања*.

33 Плаћене камате и примљене камате и дивиденде се обично класификују као токови готовине из пословних активности у случају финансијске институције. Међутим, не постоји сагласност око класификације тих токова готовине за друге ентитете. Плаћене камате и примљене камате и дивиденде се могу класификовати као токови готовине из пословних активности јер утичу на утврђивање нето добитка или губитка. Алтернативно, плаћене камате и примљене камате и дивиденде се могу класификовати као токови готовине из активности финансирања и токови готовине из инвестиционих активности јер представљају трошкове стицања финансијских ресурса или приноса на инвестиције.

34 Исплаћене дивиденде могу се класификовати као токови готовине из активности финансирања јер представљају трошкове стицања финансијских ресурса. Алтернативно, исплаћене дивиденде се могу класификовати као компонента токова готовине из пословних активности како би се помогло корисницима да утврде могућност ентитета да исплати дивиденде из токова готовине из пословних активности.

Порези на добитак

35 **Токови готовине који произилазе из пореза на добитак обелодањују се одвојено и класификују као токови готовине из пословних активности, осим ако се не могу специфично повезати са активностима финансирања и инвестиционим активностима.**

36 Порез на добитак настаје по основу трансакција које доводе до токова готовине који се у извештају о токовима готовине класификују као пословне, инвестиционе активности или активности финансирања. Док се порески расход можда може одмах поистоветити са инвестиционим активностима или активностима финансирања, повезане токове готовине по основу пореза је често немогуће идентификовати и могу настати у неком периоду различитом од периода настанка токова готовине повезане трансакције. Стога се плаћени порези углавном класификују као токови готовине из пословних активности. Међутим, када је могуће повезати токове готовине по основу пореза са појединачном трансакцијом, која доводи до токова готовине који се класификују као инвестиционе активности или активности финансирања, токови готовине по основу пореза се класификују као одговарајуће инвестиционе активности или активности финансирања. Кад се токови готовине по основу пореза распоређују на више врста активности, обелодањује се укупан износ плаћених пореза.

Улагања у зависне ентитете, придружене ентитете и заједничке подухвате

37 Када се при рачуноводственом обухватању инвестиција у зависне или придружене ентитете, користи equity метод (метод удела) или метод набавне вредности, инвеститор у извештају о токовима готовине ограничава извештавање о токовима готовине између сопственог пословања и пословања у које је инвестирано, на пример, на дивиденде и авансе.

38 Ентитет који извештава о свом учешћу у заједнички контролисаној ентитету (видети IAS 31 – *Учешћа у заједничким подухватима*) применом пропорционалне консолидације, укључује у свој консолидовани извештај о токовима готовине свој сразмерни удео у токовима готовине заједнички контролисаног ентитета. Ентитет које обелодањује такво учешће применом equity метода, у свој извештај о токовима готовине укључује токове готовине повезане са његовим улагањима у заједнички контролисани ентитет као и расподеле и друга плаћања и примања готовине између њега и заједнички контролисаног ентитета.

Промене власничких учешћа у зависним ентитетима и другим предузећима

39 **Збирни токови готовине који настају по основу добијања и престанка контроле над зависним ентитетима или другим предузећима приказују се засебно и класификују се као инвестиционе активности.**

40 Ентитет, у датом периоду, збирно обелодањује сваку од следећих ставки везаних за добијање и губитак контроле над зависним ентитетима или другим предузећима:

(а) укупну исплаћену или примљену накнаду;

(б) део накнаде који чине готовина и еквиваленти готовине;

(ц) износ готовине и еквивалената готовине у зависним ентитетима или другим предузећима над којима је добијена или изгубљена контрола; и

(д) износ средстава и обавеза, осим готовине и еквивалената готовине, у зависним ентитетима или другим предузећима над којима је добијена или изгубљена контрола, у збирном износу за сваку главну категорију.

41 Одвојено приказивање ефеката токова готовине по основу добијања или губитка контроле над зависним ентитетима или другим предузећима као појединачне линијске ставке, заједно са одвојеним обелодањивањем износа стечених или отуђених средстава и обавеза, помаже да се ти токови готовине одвоје од токова готовине који настају из пословних, инвестиционих активности и активности финансирања. Ефекти

токова готовине по основу губитка контроле се не одузимају од ефеката добијања контроле.

42 О збирном износу готовине исплаћене или примљене као надокнаду за добијање или губитак контроле над зависним ентитетима или другим предузећима, извештава се у извештају о токовима готовине у износу умањеном за готовину и еквиваленте готовине стечене или отуђене у оквиру тих трансакција, догађаја или промена околности.

42А Токови готовине настали услед промена власничких учешћа у зависном ентитету које не узрокују губитак контроле, класификују се као токови готовине настали из активности финансирања.

42Б Промене власничких учешћа у зависном ентитету које не узрокују губитак контроле, као што је накнадна куповина или продаја инструмената капитала зависног ентитета од стране матичног ентитета, рачуноводствено се обухватају као капиталне трансакције (видети IAS 27 *Консолидовани и појединачни финансијски извештаји* (измењен 2008. године)). Сходно томе, резултирајући токови готовине се класификују на исти начин као и друге трансакције са власницима описане у параграфу 17.

Неготовинске трансакције

43 **Инвестиционе и финансијске трансакције које не захтевају употребу готовине или еквивалената готовине се искључују из извештаја о токовима готовине. Такве трансакције се обелодањују на неком другом месту у финансијским извештајима на начин којим се пружају све важне информације о тим инвестиционим активностима и активностима финансирања.**

44 Многе инвестиционе активности и активности финансирања немају директан утицај на текуће токове готовине иако утичу на структуру капитала и имовине ентитета. Изузимање неготовинских трансакција из извештаја о токовима готовине је у складу са циљем извештаја о токовима готовине јер те ставке не обухватају токове готовине у текућем периоду. Примери неготовинских трансакција су:

- (а) стицање средстава било директним преузимањем обавезе или путем финансијског лизинга;
- (б) стицање ентитета путем емисије капитала;
- (ц) конверзија дуга у капитал.

Компоненте готовине и еквивалената готовине

45 **Ентитет обелодањује компоненте готовине и еквивалената готовине и приказује усаглашавање износа датих у извештају о токовима готовине са еквивалентним ставкама које су обелодањене у извештају о финансијској позицији.**

46 С обзиром на постојеће различите праксе управљања готовином и различите банкарске аранжмане у свету и у циљу испуњавања захтева IAS 1 – *Презентација финансијских извештаја*, ентитет обелодањује политике које примењује за одређивање састава готовине и еквивалената готовине.

47 Ефекат било какве промене у политици одређивања компоненти готовине и еквивалената готовине, на пример, промене класификације финансијских инструмената који су раније сматрани за део портфеља инвестиција ентитета, обелодањују се у складу са IAS 8 – *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*

Остала обелодањивања

48 **Ентитет обелодањује, заједно са коментаром руководства, значајне износе готовине и еквивалената готовине које држи, а који нису на располагању групи за коришћење.**

49 Постоје различите околности у којима готовинска салда и салда еквивалената готовине ентитета нису на располагању групи да их користи. Примери обухватају готовинска салда и салда еквивалената готовине зависног ентитета који послује у земљи где се примењују ограничења девизних трансакција или друга законска ограничења када салда нису на располагању за општу употребу од стране матичног ентитета или других зависних ентитета.

50 Додатне информације могу бити значајне корисницима за разумевање финансијске позиције и ликвидности ентитета. Обелодањивање ових информација, заједно са коментаром руководства, се препоручује и може обухватати:

(а) износ неискоришћених одобрених зајмова, који може бити расположив за будуће пословне активности и за подмирење капиталних обавеза, уз указивање на сва ограничења у вези са коришћењем тих зајмова.

(б) збирне износе токова готовине из свих пословних, инвестиционих активности или активности финансирања које су повезане са учешћима у заједничким подухватима о којима се извештава коришћењем пропорционалне консолидације;

(ц) збирни износ токова готовине који представљају увећање пословног капацитета, приказане одвојено од токова готовине који су неопходни за одржавање пословног капацитета; и

(д) износ токова готовине који настају из пословних, инвестиционих активности и активности финансирања сваког сегмента о коме се извештава (видети IFRS 8 – *Сегменти пословања*).

51 Одвојено обелодањивање токова готовине који представљају повећање пословног капацитета и токова

готовине који се захтевају за одржавање пословног капацитета је корисно, јер омогућава корисницима да одреде да ли ентитет адекватно инвестира у одржавање свог пословног капацитета. Ентитет који не врши адекватна инвестирања ради одржавања свог пословног капацитета може угрозити будућу профитабилност због текуће ликвидности и расподела власницима.

52 Обелодањивање токова готовине по сегментима омогућава корисницима да боље разумеју однос између токова готовине пословања у целини и токова готовине саставних делова, као и расположивост и различитост токова готовине сегмената.

Датум ступања на снагу

53 Овај Стандард примењује се на финансијске извештаје за периоде који почињу 1. јануара 1994. или касније.

54 Објављивањем IAS 27 (измењеног 2008. године) су измењени параграфи 39-42 и додати параграфи 42 А и 42Б. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јула 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 27 (измењен 2008. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период. Измене се примењују ретроактивно.

55 Параграф 14 је измењен услед *Побољшања IFRS* објављених у мају 2008. године. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује измене за неки ранији период, обелоданиће ту чињеницу и такође применити параграф 68А IAS 16.