

МРС-ЈС 4 – УЧИНЦИ ПРОМЕНА КУРСЕВА СТРАНИХ ВАЛУТА

Саопштење

првенствено у складу са Међународним рачуноводственим стандардом (IAS 21) (ревидираним у децембру 2003. године, са додатним изменама 2005. године), *Учинци промена курсева страних валута* који је објавио Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB). Делови IAS 21 су објављени у овој публикацији Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB) Међународне федерације рачуновођа (IFAC), уз дозволу Фондације за Међународне стандарде финансијског извештавања (IFRS).

Одобрени текст Међународног стандарда за финансијско извештавање је текст који је објавио IASB на енглеском језику и копије се могу директно добити од Издавачког одељења IFRS, на следећој адреси:

IFRS Publications Department 30 Cannon Street
London EC4M 6XH United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org.uk

Интернет адреса: <http://www.ifrs.org.uk>

За IFRS, IAS, нацрте за излагање и друге публикације IASB ауторско право има Фондација IFRS. „IFRS“, „IAS“, „IASB“, „Фондација IFRS“, „Међународни рачуноводствени стандарди“ и Међународни стандард финансијског извештавања су заштитни знак Фондације IFRS и не смеју се користити без одобрења Фондације IFRS.

МРС-ЈС 4 – УЧИНЦИ ПРОМЕНА КУРСЕВА СТРАНИХ ВАЛУТА

Историјат МРС-ЈС

Ова верзија садржи измене настале као резултат МРС-ЈС објављених до 15. јануара 2013.

МРС-ЈС 4, Учинци промена курсева страних валута, објављен је у мају 2000.

У децембру 2006, IPSASB је објавио ревидирани МРС-ЈС 4.

У априлу 2008, IPSASB је објавио ревидирани МРС-ЈС 4.

Од тада, МРС-ЈС 4 је измењен као последица објављивања следећих МРС-ЈС:

- *Побољшања МРС-ЈС 2011.* (објављена у октобру 2011.)
- МРС-ЈС 29, Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање (објављен у јануару 2010).

Табела измењених параграфа у МРС-ЈС 4

Параграф	Врста измене	Порекло измене
Увод	Обрисан	Побољшања МРС-ЈС, октобар 2011
3	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010
4	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010
5	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010
31	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010
61	Измењен	МРС-ЈС 29, јануар 2010

Април 2008.

МРС-ЈС 4 - УЧИНЦИ ПРОМЕНА КУРСЕВА СТРАНИХ ВАЛУТА

САДРЖАЈ

Параграфи

Циљ	1-2
Делокруг	3-9
Дефиниције	10-19
Функционална валута.....	11-16
Монетарне ставке.....	17

Нето улагање у инострано пословање	18-19
Резиме приступа који се захтева овим стандардом	20-22
Извештавање о трансакцијама у иностраној валути коришћењем функционалне валуте.....	23-42
Почетно признавање	23-26
Извештавање на наредне извештајне датуме	27-30
Признавање курсних разлика	31-39
Промена функционалне валуте.....	40-42
Употреба валуте за презентацију осим функционалне валуте	43-58
Превођење валуте за презентацију.....	43-49
Превођење иностраног пословања	50-56
Отуђење иностраног пословања.....	57-58
Порески учинци курсних разлика.....	59
Обелодањивање	60-66
Прелазне одредбе.....	67-70
Прва примена обрачунског рачуноводства.....	67-68
Прелазне одредбе за све ентитете.....	69-70
Датум ступања на снагу	71-72
Повлачење МРС-ЈС 4 (2006.)	73
Додатак: Измене других саопштења	
Основа за закључивање	
Табела усклађености	

Садржај Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 4, “Учинци промена курсева страних валута” (МРС-ЈС 4) изложен је у параграфима 1–73 и. Сви параграфи имају једнаку важност, МРС-ЈС 4 треба тумачити у контексту његовог циља, Основе за закључивање и “Предговора Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор”. У недостатку експлицитних упутстава, основу за избор и примену рачуноводствених принципа даје МРС-ЈС 3, “Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке”.

Циљ

1. Ентитет може спроводити своје иностране активности на два начина. Може вршити трансакције у страним валутама или може организовати инострано пословање. Поред тога, ентитет може презентовати своје финансијске извештаје у страниој валути. Циљ овог стандарда је да се пропише начин на који треба укључити трансакције у страниој валути и инострана пословања у финансијске извештаје неког ентитета и како треба превести финансијске извештаје у валуту за презентацију.
2. Основна питања су (а) који девизни курс(еве) треба користити и (б) како у финансијским извештајима треба признати учинке промена курсева страних валута.

Делокруг

3. Ентитет који припрема и презентује финансијске извештаје у складу са обрачунском основном рачуноводства треба да примени овај стандард:

(а) у евидентирању трансакција и биланса у страним валутама осим оних дериватних трансакција и биланса које се налазе у делокругу МРС-ЈС 29, „Финансијски инструменти: признавање и одмеравање“;

(б) приликом превођења финансијских перформанси и финансијског стања иностраног пословања који су укључени у финансијске извештаје ентитета путем потпуне консолидације, пропорционалне консолидације или на основу метода удела (equity метода); и

(ц) приликом превођења финансијских перформанси и финансијског стања ентитета у валуту за презентацију.

4. МРС-ЈС 29 се примењују на многе девизне деривате и у складу са тим они су искључени из делокруга овог стандарда. Међутим, они девизни деривати који се не налазе у делокругу МРС-ЈС 29 (на пример, неки девизни деривати који су уграђени у друге уговоре) налазе се у делокругу овог стандарда. Поред тога, овај стандард се примењује када ентитет преводи износе који се односе на деривате из своје функционалне валуте у своју валуту за презентацију.

5. Овај стандард се не примењује на рачуноводство хеџинга ставки у страниој валути, укључујући хеџинг нето улагања у инострано пословање. МРС-ЈС 29 уређује рачуноводство хеџинга.

6. Овај стандард се примењује на све ентитете јавног сектора, осим на јавна предузећа.

7. У “Предговору Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор” који је објавио IPSASB се објашњава да јавна предузећа примењују IFRS које објављује IASB. Јавна предузећа су дефинисана у МРС-ЈС 1, “Презентација финансијских извештаја”.

8. Овај стандард се примењује за презентацију финансијских извештаја ентитета у страниој валути и утврђује захтеве према којима се резултирајући финансијски извештаји описују као усклађени са МРС-ЈС. За превођења финансијских информација у страну валуту која не задовољавају ове захтеве, овај стандард утврђује информације које треба обелоданити.

9. Овај стандард се не бави презентацијом, у извештају о новчаним токовима, новчаних токова који настају из трансакција у страниој валути нити приликом превођења финансијских извештаја иностраног пословања (видети МРС-ЈС 2 – Извештаји о новчаним токовима).

Дефиниције

10. Следећи термини се користе у овом стандарду са наведеним значењима:

Закључни курс је курс размене валута на датум извештавања.

Курсна разлика је разлика која проистиче из извештавања о истом броју јединица стране валуте у извештајној валути по различитим девизним курсевима.

Девизни курс је коефицијент размене двеју валута

Страна валута је валута различита од извештајне валуте неког ентитета.

Инострано пословање је контролисани ентитет, придружени ентитет, заједничко улагање или део извештајног ентитета, чије су активности успостављене или се воде у земљи која није земља извештајног ентитета.

Функционална валута је валута примарног економског окружења у ком ентитет послује. **Монетарне ставке** представљају новац који се поседује и потраживања и обавезе које ће бити примљене или плаћене у фиксним или одредивим износима новца **Нето улагање у инострани ентитет** је учешће извештајног ентитета у нето имовини/капиталу тог ентитета.

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

Спот девизни курс је девизни курс за моменталну трансакцију.

Термини дефинисани у другим МРС-ЈС се у овом стандарду користе у истом значењу као и у тим стандардима и поново се јављају у појмовнику дефинисаних термина који се објављује засебно.

Функционална валута

11. Примарно економско окружење у ком ентитет послује је обично оно у ком примарно генерише и троши готовину. Ентитет разматра следеће факторе када одређује своју функционалну валуту:

(а) валуту:

(i) у којој се прикупља приход, као што су порези, давања и финансијске казне;

(ii) која највише утиче на његове продајне цене робе и услуга (ово је често валута у којој се продајне цене робе и услуга изражавају и измирују); и

(iii) земље чије конкурентске силе и прописи углавном утврђују продајне цене робе и услуга.

(б) валуту која највише утиче на трошкове рада, материјала и друге трошкове обезбеђивања робе и услуга (ово је често валута у којој се такви трошкови изражавају и измирују).

12. Следећи фактори такође могу да пруже доказе о функционалној валути ентитета:

(а) валута у којој се генеришу средства од активности финансирања (то јест емитовање дужничких инструмената и инструмената главничког капитала).

(б) валута у којој се приливи од пословних активности обично држе.

13. Следећи додатни фактори се разматрају приликом одређивања функционалне валуте иностраног пословања и утврђује се да ли његова функционална валута иста као и валута извештајног ентитета (пошто је, у овом контексту, извештајни ентитет, ентитет који има инострано пословање као свој контролисани ентитет, филијалу придружени ентитет или заједничко улагање):

(а) да ли се активности иностраног пословања обављају као продужетак извештајног ентитета, а не уз значајан степен аутономије. Пример овог првог је када министарство одбране има пуно иностраних база које обављају активности у име националних власти. Базе министарства одбране би могле да у значајној мери обављају своје активности у функционалној валути извештајног ентитета.

На пример, војни кадар се може исплаћивати у функционалној валути и добијати само мали износ у локалној валути. Куповине залиха и опреме се могу у великој мери обавити преко извештајног ентитета при чему се куповине у локалној валути своде на минимум. Још један пример би био инострани кампус државног универзитета који ради под управом и дирекцијом домаћег кампуса.

Супротно томе, инострано пословање са значајним степеном аутономије може акумулирати готовину и друге монетарне ставке, правити расходе, генерисати приход и можда договарати позајмице, и све то у највећој мери у својој локалној валути. Неки примери државних иностраних пословања која могу функционисати независно од других државних служби су туристичке агенције, нафтне компаније, трговински одбори и дифузна предузећа. Такве ентитете могу оснивати јавна предузећа.

(б) да ли трансакције са извештајним ентитетом чине велики или мали део активности иностраног пословања.

(ц) да ли новчани токови од активности иностраног пословања директно утичу на новчане токове извештајног ентитета и да ли су лако доступни за слање њему.

(д) да ли су новчани токови од активности иностраног пословања довољни за сервисирање постојећих обавеза за плаћање дугова а да извештајни ентитет не учини средства доступним.

14. Када су поменути индикатори измешани, а функционална валута није очигледна, руководство користи своје расуђивање да одреди функционалну валуту која најверније приказује економске ефекте трансакција, догађаја и стања у њеној основи. Као део овог приступа, руководство даје приоритет примарним индикаторима у параграфу 11 пре разматрања индикатора у параграфима 12 и 13, који су осмишљени тако да пружају додатне помоћне податке за утврђивање функционалне валуте ентитета.

15. Функционална валута ентитета одражава основне трансакције, догађаје и стања који су релевантни за њу. Сходно томе, када се једном утврди, функционална валута се не мења осим ако није дошло до промене тих основних трансакција, догађаја и стања.
16. Ако је функционална валута, валута хиперинфлаторне привреде, финансијски извештаји ентитета се преправљају у складу са МРС-ЈС 10, *Финансијско извештавање у хиперинфлаторним привредама*. Ентитет не може да избегне преправљање у складу са МРС-ЈС 10, на пример, усвајањем за своју функционалну валуту, валуте која није функционална валута у складу са овим стандардом (као што је функционална валута његовог ентитета који контролише).

Монетарне ставке

17. Суштинска одлика неке монетарне ставке је право добијања (или обавеза давања) фиксног или одређивог броја јединица валуте. Примери су: обавезе по основу социјалне политике и друга примања запослених која се исплаћују у готовини; резервисања која се измирују у готовини и готовинске дивиденде или сличне расподеле које се признају као обавеза. Обратно, суштинска одлика неке немонетарне ставке је одсуство права добијања (или обавезе давања) фиксног или одређивог броја јединица валуте. Примери су: износи плаћени пре рока за робу и услуге (на пример, закупнина плаћена пре рока); гудвил; нематеријална имовина; залихе; некретнине, постројења и опрема; и резервисања која се измирују испоруком немонетарног средства.

Нето улагање у инострано пословање

18. Ентитет може да има монетарну ставку која представља потраживање или дуговање иностраном пословању. Ставка, чије измирење није нити планирано нити је њено догађање у догледној будућности вероватно, је, у суштини, део нето улагања ентитета у то инострано пословање, и рачуноводствено се обухвата у складу са параграфима 37 и 38. Такве монетарне ставке могу да обухватају дугорочна потраживања или зајмове. Оне не обухватају потраживања или дуговања од продаје.

19. Ентитет који има монетарну ставку која представља потраживање или дуговање иностраном пословању описан у параграфу 18, може да буде контролисани ентитет економског ентитета. На пример, неки ентитет има два контролисана ентитета, А и Б. Контролисани ентитет Б је инострано пословање. Контролисани ентитет А одобрава зајам контролисаном ентитету Б. Зајам контролисаног ентитета А који представља потраживање од контролисаног ентитета Б ће бити део нето улагања контролисаног ентитета А у контролисани ентитет Б ако измирење није планирано нити је вероватно да ће до измирења доћи у догледној будућности. Ово би такође било применљиво ако би контролисани ентитет А био инострано пословање.

Резиме приступа који се захтева у овом стандарду

20. Припремајући финансијске извештаје, сваки ентитет – било да се ради о самосталном ентитету, ентитету са иностраним пословањима (као што је ентитет који контролише) или инострано пословање (као што је контролисани ентитет или филијала) – одређује своју функционалну валуту у складу са параграфима 11–16. Ентитет преводи ставке у инострану валуту и извештава о ефектима таквог превођења у складу са параграфима 23–42 и 59.

21. Многи извештајни ентитети садрже доста појединачних ентитета (на пример, економски ентитет чине ентитет који контролише и један или више контролисаних ентитета). Разне врсте ентитета, било да су чланови неког економског ентитета или нешто друго могу имати улагања у придружене ентитете или заједничка улагања. Такође могу имати и филијале. Неопходно је да се финансијске перформансе и финансијско стање сваког појединачног ентитета који су део извештајног ентитета преведу у валуту у којој извештајни ентитет презентује своје финансијске извештаје. Овим стандардом се дозвољава да валута за презентацију извештајног ентитета буде било која валута (или валуте). Финансијске перформансе и финансијско стање сваког појединачног ентитета у оквиру извештајног ентитета чија функционална валута се разликује од валуте за презентацију се преводу у складу са параграфима 43–59.

22. Овим стандардом се такође дозвољава да самостални ентитет који припрема финансијске извештаје или ентитет који припрема засебне финансијске извештаје у складу са МРС-ЈС 6, “Консолидовани и засебни финансијски извештаји” приказује своје финансијске извештаје у било којој валути (или валутама). Ако се валута за презентацију ентитета разликује од његове функционалне валуте његове финансијске перформансе и финансијско стање се такође преводу у

валуту за презентацију у складу са параграфима 43–59.

Извештавање о трансакцијама у страниј валути коришћењем функционалне валуте

Почетно признавање

23. Трансакција у страниј валути јесте трансакција која је исказана или захтева измирење у страниј валути, укључујући трансакције које настају када ентитет:
- (а) купује или продаје робу или услуге чија је цена исказана у страниј валути;
 - (б) узима или даје на зајам финансијска средства, при чему су обавезе и потраживања исказана у страниј валути; или
 - (ц) на други начин стиче или отуђује средства, ствара или измирује обавезе, исказане у страниј валути.
24. **При почетном признавању, трансакција у страниј валути се евидентира у функционалној валути, применом на износ у страниј валути спот девизног курса који важи на дан те трансакције између функционалне валуте и стране валуте ма датум трансакције.**
25. Датум трансакције је датум на који трансакција први пут испуњава услове за признавање у складу са МРС-ЈС. Из практичних разлога, често се користи курс приближан стварном курсу на датум трансакције, на пример, просечан курс за недељу или месец дана може се применити за све трансакције у свакој страниј валути које настану током тог периода. Међутим, ако девизни курс значајно флукутира, примена просечног курса за неки период није одговарајућа.
26. Промене девизних курсева могу утицати на готовину или готовинске еквиваленте који се чувају или који су доспели, а у страниј су валути. Презентација таквих курсних разлика обрађена је у МРС-ЈС 2. Иако ове промене не представљају новчане токове, утицај промена девизног курса на готовину или готовинске еквиваленте који се чувају или су доспели, а у страниј су валути, приказује се у извештају о новчаним токовима, како би се усагласила готовина и готовински еквиваленти на почетку и на крају тог периода. Ови износи се приказују одвојено од новчаних токова од пословних активности, активности улагања и активности финансирања и укључују разлике, уколико постоје, када су ти новчани токови приказани по девизним курсевима на крају периода.

Извештавање на наредне извештајне датуме

27. На сваки датум извештавања:

- (а) **Монетарне ставке у страниј валути треба исказати применом закључног курса;**
- (б) **Немонетарне ставке одмерене по набавној цени, у страниј валути, треба превести применом девизног курса на датум трансакције; и**
- (ц) **Немонетарне ставке одмерене по фер вредности, у страниј валути, треба превести применом курса који је важио када је фер вредност утврђена.**

28. Књиговодствени износ неке ставке одређује се у складу са другим одговарајућим МРС-ЈС. На пример, некретнине, постројења и опрема могу се одмеравати по фер вредности или по историјском трошку у складу са МРС-ЈС 17, *Некретнине, постројења и опрема*. Без обзира на то да ли је књиговодствена вредност одређена на основу трошкова набавке или фер вредности, ако се износ одређује у страниј валути, он се онда преводи у функционалну валуту, у складу са овим стандардом.

29. Књиговодствена вредност неких ставки се одређује поређењем два или више износа. На пример, књиговодствена вредност залиха које се држе за продају представља нижу од следеће две вредности: набавне вредности и нето оствариве вредности у складу са МРС-ЈС 12, “Залихе”. Слично томе, у складу са МРС-ЈС 21, “Умањење вредности имовине која не генерише готовину”, књиговодствена вредност имовине која не генерише готовину и за коју не постоји назнака умањења вредности је нижа од следеће две вредности: књиговодствене вредности пре разматрања могућих губитака од умањења вредности и његовог надокнадивог услужног износа. Када је такво средство немонетарно и одмерава се у страниј валути, књиговодствена вредност се одређује поређењем:

- (а) набавне вредности или књиговодствене вредности, како је прикладно, преведена по курсу на

датум на који је износ одређен (то јест, по курсу на датум трансакције за неку ставку одмерену по историјском трошку); и

(б) нето продајна вредност или надокнадиви услужни износ, како је сходно, преведен по курсу на датум када је вредност одређена (на пример, по закључном курсу на датум извештавања).

Ефекат овог поређења може бити да се губитак услед умањења вредности призна у функционалној валути али се не би признао у иностраној валути, или обрнуто.

30. Када на располагању стоји неколико девизних курсева, користи се курс по ком су се будући новчани токови приказани трансакцијом или билансом могли измирити да су се ти новчани токови јавили на датум одмеравања. Ако тренутно није могућа размена две валуте, користи се први каснији курс на на који се размена може извршити.

Признавање курсних разлика

31. Као што је поменуто у параграфу 5, овај стандард се не бави рачуноводством хеџинга за ставке у иностраној валути. Упутства за везу са рачуноводством хеџинга, укључујући и критеријуме за коришћење рачуноводства хеџинга, се налазе у МРС-ЈС 29.

32. Курсне разлике које проистичу из (а) измирења монетарних ставки или (б) из превођења монетарних ставки по курсевима различитим од оних по којима су те ставке почетно превођене током периода, или у претходним финансијским извештајима, се признају у суфициту или дефициту у периоду у ком настају, осим како је описано у параграфу 37.

33. Када монетарне ставке настају из трансакције у иностраној валути и долази до промене девизног курса између датума трансакције и датума измирења, јављају се курсне разлике. Када се трансакција измири током истог обрачунског периода у коме је и настала, све курсне разлике се признају у том периоду. Међутим, када се трансакција измири у следећем обрачунском периоду, курсна разлика призната у сваком протеклом периоду до периода намирења, одређује се променом курсева страних валута током тог периода.

34. Поступак у вези са променама курса страних валута за потребе извештаја о новчаним токовима описан је у параграфу 26.

35. Када се добитак или губитак од немонетарне ставке призна директно у нето имовини/капиталу, свака компонента курсне разлике тог добитка или губитка се признаје директно у нето имовини/капиталу. И обратно, када се добитак или губитак од немонетарне ставке призна у суфициту или дефициту свака компонента курсне разлике тог добитка или губитка се признаје директно у суфициту или дефициту.

36. Другим МРС-ЈС се захтева да се неки добици или губици признају директно у нето имовини/капиталу. На пример, МРС-ЈС 17 се захтева да се неки добици или губици који настају приликом ревалоризације некретнина, постројења и опреме признају директно у нето имовини/капиталу. Када се такво средство одмерава у иностраној валути, параграфом 27(ц) овог стандарда се захтева да се ревалоризовани износ преведе коришћењем курса на датум када је вредност одређена што ће довести до курсне разлике која се такође признаје у нето имовини/капиталу.

37. Курсне разлике настале из монетарне ставке која чини део нето улагања извештајног ентитета у инострано пословање (видети параграф 18), се признају у суфициту или дефициту у засебним финансијским извештајима извештајног ентитета или појединачним финансијским извештајима иностраног пословања, према прилици. У финансијским извештајима који укључују инострано пословање и извештајни ентитет (на пример, консолидованим финансијским извештајима када је инострано пословање контролисани ентитет) такве курсне разлике се признају почетно, у засебној компоненти нето имовине/капитала и признају се у суфициту или дефициту приликом отуђења нето улагања у складу са параграфом 57.

38. Када монетарна ставка представља део нето улагања извештајног ентитета у инострано пословање и изражена је у функционалној валути извештајног ентитета, курсна разлика се јавља у појединачним финансијским извештајима иностраног пословања у складу са

параграфом 32. Ако је таква ставка исказана у функционалној валути иностраног пословања, курсна разлика се јавља у одвојеним финансијским извештајима извештајног ентитета у складу са параграфом 32. Ако је таква ставка изражена у некој другој валути, а не само у функционалној валути или иностраног пословања или извештајног ентитета, курсне разлике настају у засебним финансијским извештајима извештајног ентитета и засебним финансијским извештајима иностраног пословања у складу са параграфом 32. Такве курсне разлике се не класификују поново у засебну компоненту нето имовине/капитала у финансијским извештајима који укључују инострано пословање и извештајни ентитет (то јест финансијским извештајима у којима је инострано пословање консолидовано, пропорционално консолидовано или рачуноводствено обухваћено применом метода удела).

39. Када ентитет води своје књиге и евиденцију у валути која није његова функционална валута, у време када дати ентитет припрема финансијске извештаје, сви износи се преводе у функционалну валуту у складу са параграфима 23–30. Тиме се добијају исти износи у функционалној валути који би се појавили да су ставке евидентирани у почетку у функционалној валути. На пример, монетарне ставке се преводе у функционалну валуту коришћењем закључног курса, а немонетарне ставке које се одмеравају на основу историјског трошка се преводе коришћењем девизног курса на датум трансакције која је довела до њиховог признавања.

Промена функционалне валуте

40. Када се функционална валута ентитета промени, ентитет примењује процедуре превођења које важе за нову функционалну валуту проспективно од датума промене.

41. Као што је поменуто у параграфу 15, функционална валута ентитета одражава основне трансакције, догађаје и стања који су релевантни за ентитет. Сходно томе, када се функционална валута одреди, може се мењати само ако се промене и те основне трансакције, догађаји и стања. На пример, промена валуте која највише утиче на продајне цене или обезбеђивање робе и услуга може довести до промене функционалне валуте ентитета.
42. Ефекат промене функционалне валуте се обрачунава проспективно. Другим речима, ентитет преводи све ставке у нову функционалну валуту коришћењем девизног курса на датум промене. Тако настали преведени износи за немонетарне ставке се третирају као по својој набавној вредности. Курсне разлике које настају од превођења иностраног пословања претходно класификованог у оквиру нето имовине/капитала у складу са параграфима 37 и 44(ц) се не признају у суфициту или дефициту све до отуђења пословања.

Употреба валуте за презентацију осим функционалне валуте

Превођење валуте за презентацију

43. Ентитет може приказивати своје финансијске извештаје у било којој валути (или валутама). Ако се валута за презентацију разликује од функционалне валуте ентитета, он преводи своје финансијске перформансе и финансијско стање у валуту за презентацију. На пример, када економски ентитет као што је нека међународна организација садржи појединачне ентитете са различитим функционалним валутама, финансијске перформансе и финансијско стање сваког ентитета се изражавају у заједничкој валути да би се могли презентовати консолидовани финансијски извештаји. За националне или државне/покрајинске владе, презентацију валута обично утврђује Министарство финансија (или слично тело) или је регулисано законом.

44. Финансијске перформансе и финансијско стање ентитета чија функционална валута није валута хиперинфлаторне привреде се преводе у различиту валуту за презентацију коришћењем следећих процедура:

- (а) средства и обавезе за сваки презентовани извештај о финансијском стању (то јест укључујући упоредне износе) се преводи по закључном курсу на датум тог извештаја о финансијском стању;
- (б) приход и расходи за сваки извештај о финансијској успешности (то јест укључујући упоредне износе) се преводи по девизним курсевима на датуме трансакција; и
- (ц) све настале курсне разлике се признају као засебна компонента нето

имовине/капитала.

45. Када преводи новчане токове, односно, приливе и одливе готовине иностраног пословања ради њиховог уношења у извештај о новчаним токовима, извештајни ентитет се придржава процедура из МРС–ЈС 2. У МРС–ЈС 2 се захтева да се новчани токови контролисаног ентитета који задовољава дефиницију иностраног пословања преводе по девизним курсевима између валуте за презентацију и стране валуте на датуме тих новчаних токова. У МРС–ЈС 2 се такође утврђује презентација нереализованих губитака и добитака који настају услед промена девизних курсева стране валуте и готовинских еквивалената који се држе или дугују у страниој валути.

46. Из практичних разлога, курс који представља приближну вредност курсева на датуме трансакција, на пример, просечан курс за дати период, се често користи за превођење ставки прихода и расхода. Међутим, ако девизни курсеви флукутирају значајно, коришћење просечног курса за неки период није одговарајуће.

47. Курсне разлике поменуте у параграфу 44(ц) представљају резултат:

(а) превођења прихода и расхода по девизним курсевима на датуме трансакција и средстава и обавеза по закључном курсу. Такве курсне разлике се јављају и у случају ставки прихода и у случају ставки расхода признатих у суфициту или дефициту и у случају оних које су признате директно у нето имовини/капиталу.

(б) превођења почетне нето имовине/капитала по закључном курсу који се разликује од претходног закључног курса.

Ове курсне разлике се не признају у суфициту или дефициту јер промене курсних разлика имају мали или никакав директан ефекат на садашње и будуће новчане токове из пословања. Када се курсне разлике односе на инострано пословање које је консолидовано, али није у потпуности у нечијем власништву, акумулиране курсне разлике које се јављају од превођења и приписиве мањинским учешћима се алоцирају на мањинско учешће и признају се као део мањинског учешћа у консолидованом извештају о финансијском стању.

48. Финансијске перформансе и финансијско стање ентитета чија функционална валута је валута хиперинфлаторне привреде се преводе у различиту валуту за презентацију коришћењем следећих процедура:

(а) **сви износи (то јест средства, обавезе, ставке нето имовине/капитала, приходи, расходи укључујући упоредне износе) се преводе по закључном курсу на датум најскоријег извештаја о финансијском стању, осим што**

(б) када се износи преводе у валуту која није валута хиперинфлаторне привреде, упоредни износи су износи који су били презентовани као износи текуће године у релевантним финансијским извештајима претходне године (то јест некориговани за накнадне промене нивоа цене или накнадне промене девизних курсева).

49. Када је функционална валута ентитета валута хиперинфлаторне привреде, ентитет преправља своје финансијске извештаје у складу са МРС–ЈС 10 пре примене метода превођења утврђеног у параграфу 48, осим за упоредне износе који се преводе у валуту привреде која није хиперинфлаторна (видети параграф 48(б)). Када привреда престане да буде хиперинфлаторна и ентитет више не преправља своје финансијске извештаје у складу са МРС–ЈС 10, он користи као историјске трошкове за превођење у валуту за презентацију износе који су преправљени на ниво цена на датум на који је ентитет престао да преправља своје финансијске извештаје.

Превођење иностраног пословања

50. Параграфи 51–56, поред параграфа 43–49 се примењују када се финансијске перформансе и финансијско стање иностраног пословања преводе у валуту за презентацију да би се инострано пословање могло укључити у финансијске извештаје извештајног ентитета консолидацијом, пропорционалном консолидацијом и методом удела.

51. Удруживање финансијских перформанси и финансијског стања иностраног пословања са резултатима и финансијским стањем извештајног ентитета прати уобичајене процедуре консолидовања, као што је елиминисање биланса и трансакција у оквиру економског ентитета (видети МРС–ЈС 6 и МРС–ЈС 8 “Учешћа у заједничким улагањима”).

52. Међутим, монетарно средство (или обавеза) у економском ентитету, било краткорочно или дугорочно, се не може елиминисати насупрот обавези (или средству) у економском ентитету

без приказивања резултата флукуација валуте у консолидованим финансијским извештајима, због тога што (а) монетарна ставка представља обавезу претварања једне валуте у другу и (б) излаже извештајни ентитет добитку или губитку кроз флукуације валуте. Сходно томе, у консолидованим финансијским извештајима извештајног ентитета, таква курсна разлика се и даље признаје у суфициту или дефициту, или, ако се јави из околности описаних у параграфу 37, класификује се као нето имовина/капитал све до отуђења иностраног пословања.

53. Када финансијски извештаји иностраног пословања имају датум који се разликује од датума извештајног ентитета, инострано пословање припрема додатне извештаје са истим датумом који стоји и на финансијским извештајима извештајног ентитета. Када се то не ради, МРС-ЈС 6 дозвољава коришћење различитог датума извештавања под условом да (а) разлика није већа од три месеца и (б) врше се кориговања за ефекте свих значајних трансакција или других догађаја који се јављају између различитих датума.
54. Када постоји разлика између датума извештавања извештајног ентитета и иностраног пословања, средства и обавезе иностраног пословања се преводе по девизном курсу на датум извештавања иностраног пословања.
55. Кориговања се врше за значајне промене девизних курсева све до датума извештавања извештајног ентитета у складу са МРС-ЈС 6. Исти приступ се користи када се метод удела примењује на придружене ентитете и заједничка улагања и када се примењује пропорционална консолидација у заједничким улагањима у складу са МРС-ЈС 7, "Улагања у придружене ентитете" и МРС-ЈС 8.
56. Сваки гудвил који настаје приликом стицања иностраног пословања и сва кориговања књиговодствених вредности средстава и обавеза за фер вредност која се јављају код стицања тог иностраног пословања се третирају као средства и обавезе иностраног пословања. Тако се они изражавају у функционалној валути иностраног пословања и преводе се по закључном курсу у складу са параграфима 44 и 48.

Отуђење иностраног пословања

57. **Код отуђења иностраног пословања, кумулативни износ курсних разлика одложених у засебној компоненти нето имовине/капитала које се односе на то инострано пословање, се признају у суфициту или дефициту када се признаје добитак или губитак од отуђења.**
58. Ентитет може да отуђи свој удео у иностраном пословању продајом, ликвидацијом, отплатом уложеног капитала или уступањем у потпуности или делимично тог ентитета. Исплата дивиденде је део отуђења само када представља повраћај улагања, на пример када се дивиденда или слична расподела исплаћује из суфицита пре стицања. У случају делимичног отуђења, само се сразмерни део одговарајућих кумулираних курсних разлика укључује у добитак или губитак. Отпис књиговодствене вредности иностраног ентитета не представља делимично отуђење. Сходно томе, ниједан део одложеног добитка или губитка у иностраној валути не признаје се у тренутку отписа.

Порески учинци курсних разлика

59. За извештајне ентитете подложне порезу на добит, упутства у вези са третманом (а) пореских ефеката, везаних за добитке и губитке из трансакција у иностраној валути и (б) курсним разликама које настају превођењем финансијских перформанси и финансијског стања ентитета (укључујући инострано пословање) у различиту валуту, могу се наћи у релевантним међународним или националним рачуноводственим стандардима који се баве порезом на добитак.

Обелодањивање

60. У параграфима 62 и 64–65 термин "функционална валута" се, у случају економског ентитета, примењује за функционалну валуту ентитета који контролише.

61. Ентитет обелодањује:

- (а) износ курсних разлика укључених признатих у суфициту или дефициту осим оних које се јављају у случају финансијских инструмената одмерених по фер вредности у билансу успеха у складу са МРС-ЈС 29; и
 - (б) нето курсне разлике, разврстане у засебну компоненту нето имовине/капитала, као и усаглашавање износа тих курсних разлика на почетку и на крају датог периода.
- 62. Када се валута за презентацију разликује од функционалне валуте, то се наводи уз обелодањивање функционалне валуте и разлога коришћења различите валуте за презентацију.**
- 63. Када је дошло до промене функционалне валуте или извештајног ентитета или важног иностраног пословања, та чињеницу као и разлог промене функционалне валуте се обелодањују.**
- 64. Када ентитет презентује своје финансијске извештаје у валути која се разликује од његове функционалне валуте, он наводи да су финансијски извештаји у складу са Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор само ако су у складу са свим захтевима сваког применљивог стандарда укључујући метод превођења утврђен у параграфима 44 и 48.**
65. Ентитет понекад презентује своје финансијске извештаје или друге финансијске информације у валути која није његова функционална валута и да при том не испуњава захтеве параграфа 64. На пример, ентитет може да претвори у другу валуту само одабране ставке из својих финансијских извештаја. Или, ентитет чија функционална валута није валута хиперинфлаторне привреде може да конвертује своје финансијске извештаје у другу валуту преводећи све ставке по најновијем закључном курсу. Такве конверзије нису у складу са МРС-ЈС и обелодањивања утврђена у параграфу 66 се захтевају.
- 66. Када ентитет приказује своје финансијске извештаје или друге финансијске информације у валути која се разликује или од његове функционалне валуте или од валуте за презентацију, а захтеви из параграфа 64 нису испуњени, он:**
- (а) јасно идентификује информације као допунске информације да би их разликовао од информација које су складу са МРС-ЈС;
 - (б) обелодањује валуту у којој су приказане допунске информације; и
 - (ц) обелодањује функционалну валуту ентитета и метод превођења који се користи за одређивање допунских информација.

Прелазне одредбе

Прва примена обрачунског рачуноводства

67. Извештајни ентитет не мора да се придржава захтева за кумулативним разликама услед превођења које су постојале на датум првог усвајања обрачунског рачуноводства у складу са МРС-ЈС. Ентитет који по први пут примењује стандарде користи ово изузеће:

- (а) кумулативне разлике услед превођења за сва инострана пословања се процењују на нулу на датум првог усвајања МРС-ЈС; и
- (б) добитак и губитак од каснијег отуђења било ког иностраног пословања искључују разлике настале услед превођења које су се јавиле пре датума првог усвајања МРС-ЈС, укључује касније разлике настале услед превођења.

68. Овим стандардом се од ентитета захтева да:

- (а) класификују неке разлике настале услед превођења као засебну компоненту нето имовине/капитала; и
- (б) приликом отуђења иностраног пословања, пренесу кумулативну разлику услед превођења за то инострано пословање, у извештај о финансијској успешности као део добитка или губитка од отуђења.

Прелазне одредбе ослобађају ентитете који по први пут примењују МРС-ЈС од овог захтева.

Прелазне одредбе за све ентитете

69. Ентитет примењује параграф 56 проспективно на сва стицања која се јављају после почетка периода финансијског извештавања у ком је овај Међународни рачуноводствени

стандард за јавни сектор примењен први пут. Ретроспективна примена параграфа 56 на ранија стицања се дозвољава. За стицање иностраног пословања које се третира проспективно, али које се јавило пре датума на који је овај стандард први пут примењен, ентитет не преправља претходне године и сходно томе, може, када је то адекватно, да третира гудвил и кориговања за фер вредност која настају код тог стицања као средства и обавезе ентитета, а не као средства и обавезе иностраног пословања. Дакле, тај гудвил и кориговања за фер вредност су или већ изражени у функционалној валути ентитета или су немонетарне ставке у страниј валути, о којима се извештава коришћењем девизног курса на датум стицања.

70. Све друге промене које су резултат примене овог стандарда се обрачунавају у складу са захтевима МРС-ЈС 3, "Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке".

Датум ступања на снагу

71. Ентитет примењује овај стандард за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу на дан или после 1. јануара 2010. Ранија примена се подстиче. Ако неки ентитет примењује овај стандард за неки период који почиње пре 1. јануара 2010., он обелодањује ту чињеницу.

72. Када неки ентитет усвоји обрачунску основу рачуноводства, као што је дефинисано МРС-ЈС, за сврхе финансијског извештавања, после овог датума ступања на снагу, овај стандард се примењује на годишње финансијске извештаје ентитета који се односе на периоде који почињу на датум усвајања или после њега.

Повлачење МРС-ЈС 4 (објављеног 2000.)

73. Овај стандард замењује МРС-ЈС 4, "Учинци промена курса валута" који је објављен 2000.

Основа за закључивање

Ова Основа за закључивање прати MPC–JC 4 али није његов део.

Основне чињенице

BC1 Програм хармонизације IFRS Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB) је важан елемент програма рада IPSASB. Политика IPSASB је да се хармонизују MPC–JC на обрачунској основи са IFRS које је објавио IASB тамо где је то одговарајуће за ентитете у јавном сектору.

BC2 MPC–JC на обрачунској основи који су хармонизовани са IFRS задржавају захтеве, структуру и текст IFRS, осим ако у јавном сектору не постоји неки конкретан разлог за одступање. Одступање од еквивалентног IFRS се јавља када захтеви или терминологија у IFRS нису адекватни за јавни сектор или када је неопходно укључивање додатних коментара или примера за илустрацију одређених захтева у контексту јавног сектора. Разлике између MPC–JC и њихових еквивалентних IFRS се идентификују у *Поређењу са IFRS* који се налази у сваком MPC–JC. У *поређењу са IAS 21* се наводи верзија IAS 21 из децембра 2003. која је измењена 200⁵.

BC3 У мају 2002, претходник IPSASB, Комитет за јавни сектор (PSC)¹⁶ објавио прву верзију IPSAS 4, *Учинци промена курсева страних валута* који се заснивао на IAS 21, *Учинци промена курсева страних валута* (1993.). У децембру 2006, IPSASB је унео измене у MPC–JC 4 који се заснивао на IAS 21 (Ревидиран 2003.) у склопу пројекта општих побољшања. У децембру 2005, IASB је објавио измене IAS 32 (објављене под насловом *Нето улагања у инострану пословања*)

BC4 Почетком 2007. године, IPSASB је покренуо пројекат континуираног побољшања како би се ажурирали постојећи MPC–JC који се обједињују са најновијим повезаним IFRS у мери у којој је то прикладно за јавни сектор. Као део пројекта, IPSASB је прегледао измене које је IPSASB унео у IAS 21 објављен у децембру 2005 и начелно се сложио са разлозима IASB за измене IAS и са извршеним изменама. (Овде се не налази текст основе за закључивање IASB. Претплатници на IASB могу видети основу за закључивање на IASB вебсајту www.iasb.org).

BC5 IAS 21 је даље мењан као резултат IFRS и ревидираних IAS објављених после децембра 2005. MPC–JC 4 не садржи последичне измене које настају као резултат IFRS и ревидираних IAS објављених после децембра 2005. године, због тога што IPSASB још није прегледао и формирао мишљење о применљивости захтева тих IFRS и измена тих IAS на ентитете из јавног сектора.

¹⁶Међународне рачуноводствене стандарде (IAS) је објавио претходник IASB – Комитет за Међународне рачуноводствене стандарде. Стандарди које објављује IASB се називају Међународни стандарди финансијског извештавања (IFRS). IASB је утврдио да назив IFRS обухвата IFRS, IAS и тумачења стандарда. У неким случајевима, IASB је изменио, а није заменио, IAS и том случају се број IAS задржава

¹⁷PSC је постао IPSASB када је Одбор IFAC променио мандат PSC и он постао независан одбор за доношење стандарда у новембру 2004.

Поређење са IAS 21

МРС-ЈС 4, "Учинци промена курсева страних валута", је састављен првенствено у складу са IAS 21 "Учинци промена курсева страних валута" (ревидираним 2003. и измењеним 2005.). Основне разлике између МРС-ЈС 4 и IAS 21 су следеће:

- У параграфе 1, 11, 13, 26, 43, 45, 67, 68 и 72 МРС-ЈС 4 је укључен и додатни коментар који се не налази у IAS 21 како би се појаснила променљивост стандарда на рачуноводство ентитет из јавног сектора.
- МРС-ЈС 4 садржи додатну прелазну одредбу којом се ентитету дозвољава да, када први пут примењује МРС-ЈС процени кумулативне разлике настале услед превођења које настају на датум прве примене обрачунских МРС-ЈС на нулу (параграф 67). Ова међународна одредба се преузима из IFRS 1, "Прва примена Међународних стандарда финансијског извештавања".
- У МРС-ЈС 4 се користи различита терминологија, у неким примерима, од оне из IAS 21. Најзначајнији примери су коришћење термина „економски ентитет“, „извештај о финансијским перформансама“ и „нето имовина/капитал“ у МРС-ЈС 4. Еквивалентни термини из IAS 21 су „група“; „извештај о укупном резултату“ и „капитал“.