

# MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 7

## ***Izveštaj o novčanim tokovima***

### **Cilj**

---

Informacije o novčanim tokovima subjekta pomažu korisnicima finansijskih izvještaja u pružanju osnove za ocjenjivanje mogućnosti subjekta da stvara novac i novčane ekvivalente, kao i potreba subjekta da koristi te novčane tokove. Ekonomske odluke koje donose korisnici, zahtijevaju ocjenu mogućnosti subjekta da stvara novac i novčane ekvivalente, kao i vrijeme i izvjesnost njihovog stvaranja.

Cilj ovog Standarda je da zahtijeva pružanje informacija o prijašnjim promjenama novca i novčanih ekvivalenata subjekta, kroz izvještaj o novčanim tokovima, koji novčane tokove perioda klasificira na tokove od poslovnih, investicijskih i finansijskih aktivnosti.

### **Djelokrug**

---

- 1. Subjekt treba sastaviti izvještaj o novčanim tokovima u skladu sa zahtjevima ovog Standarda i prezentirati ga kao sastavni dio svojih finansijskih izvještaja za svaki period za koji se prezentiraju finansijskih izvještaji.**
- Ovaj Standard zamjenjuje MRS 7 - *Izveštaj o promjenama u finansijskom položaju*, koji je bio usvojen u julu 1977. godine.
- Korisnike finansijskih izvještaja subjekta zanima kako subjekt stvara i koristi novac i novčane ekvivalente. Taj interes postoji nezavisno od vrste aktivnosti subjekta i bez obzira na to može li se novac promatrati kao proizvod subjekta, kao što je to slučaj kod finansijskih institucija. Subjekti trebaju novac iz, u suštini, istih razloga, bez obzira na to koliko se njihove glavne prihodovno-proizvodne aktivnosti razlikuju. Oni trebaju novac za vođenje svojih poslovanja, plaćanje svojih obaveza i obezbjeđenje povrata svojim ulagačima. Stoga ovaj Standard zahtijeva od svih poslovnih subjekata prezentiranje izvještaja o novčanim tokovima.

### **Koristi od informacija o novčanim tokovima**

---

- Izveštaj o novčanim tokovima, kada se koristi s ostalim finansijskim izvještajima, pruža informacije koje korisnicima omogućavaju ocjenjivanje promjena neto imovine subjekta, njegove finansijske strukture (uključujući likvidnost i solventnost) te njegove mogućnosti uticanja na iznose i vrijeme novčanih tokova kako bi se prilagodio promjenjivim okolnostima i prilikama. Informacije o novčanim tokovima su korisne pri procjenjivanju subjektove sposobnosti da stvara novac i novčane ekvivalente i omogućuje korisnicima razvijanje modela za procjenu i poređenje sadašnje vrijednosti budućih novčanih tokova različitih subjekata. One, takođe, povećavaju uporedivost izvještaja o poslovnoj uspješnosti različitih subjekata, budući da eliminiraju učinke različitih računovodstvenih postupaka za iste transakcije i poslovne događaje.
- Informacije o ranijim novčanim tokovima često se koriste kao pokazatelj iznosa, vremena i izvjesnosti budućih novčanih tokova. One su, takođe, korisne pri pro-

vjeravanju tačnosti prijašnjih procjena budućih novčanih tokova i pri sagledavanju odnosa između profitabilnosti i neto novčanog toka te uticaja promjena cijena.

## Definicije

---

6. U ovom se Standardu upotrebljavaju sljedeći izrazi s navedenim značenjima:

**Novac** obuhvata novac u blagajni i depozite po viđenju.

**Novčani ekvivalenti** su kratkotrajna, visoko likvidna ulaganja koja se mogu brzo konvertovati u poznate iznose novca i podložna su beznačajnom riziku promjena vrijednosti.

**Novčani tokovi** su prilivi i odlivi novca i novčanih ekvivalenata.

**Poslovne aktivnosti** su glavne prihodovno-proizvodne aktivnosti subjekta i druge aktivnosti, osim investicijskih i finansijskih aktivnosti.

**Investicijske aktivnosti** su sticanje i otuđivanje dugotrajne imovine i drugih ulaganja, koja nisu uključena u novčane ekvivalente.

**Finansijske aktivnosti** su aktivnosti koje rezultiraju promjenama u visini i strukturi kapitala i u zaduživanju subjekta.

### Novac i novčani ekvivalenti

7. Novčani ekvivalenti se drže u svrhu ispunjavanja kratkoročnih novčanih obaveza, a ne za ulaganja ili u druge svrhe. Da bi se ulaganje moglo tretirati kao novčani ekvivalent, ono mora biti lako pretvorivo u poznati iznos novca i biti izloženo beznačajnom riziku promjena vrijednosti. Stoga, ulaganje se obično kvalificira kao novčani ekvivalent samo kada ono ima kratko dospjeće od, recimo, tri mjeseca ili manje od datuma sticanja. Ulaganja u kapital su isključena iz novčanih ekvivalenata, osim ako su i ona, u biti, novčani ekvivalenti, na primjer, u slučaju povlaštenih dionica koje su stečene unutar kratkog perioda njihova dospjeća i s utvrđenim datumom otkupa.
8. Pozajmljivanja od banaka se obično smatraju finansijskim aktivnostima. Međutim, u nekim državama prekoračenja na bankovnim računima, koja se vraćaju na zahtjev, čine sastavni dio subjektovog upravljanja novcem. U tim okolnostima, prekoračenja na bankovnim računima se smatraju sastavnim dijelom novca i novčanih ekvivalenata. Karakteristika takvih bankovnih aranžmana je da bankovna salda često fluktuiraju od pozitivnog stanja do dozvoljenog prekoračenja.
9. Novčani tokovi isključuju promjene između stavki koje predstavljaju novac ili novčane ekvivalente, budući da su one dio upravljanja novcem subjekta, a ne dio njegovih poslovnih, investicijskih i finansijskih aktivnosti. Upravljanje novcem uključuje ulaganje viška novca i novčanih ekvivalenata.

### Prezentiranje izvještaja o novčanim tokovima

---

10. Izvještaj o novčanim tokovima treba da prikazuje novčane tokove tokom perioda, klasificirane na novčane tokove od poslovnih, investicijskih i finansijskih aktivnosti.

11. Subjekt prezentira svoje novčane tokove od poslovnih, investicijskih i finansijskih aktivnosti na način koji je najprikladniji za njegovo poslovanje. Klasifikacija prema aktivnostima pruža informacije koje korisnicima omogućavaju da procijene uticaj tih aktivnosti na finansijski položaj subjekta i iznos njegovog novca i novčanih ekvivalenata. Ova se informacija, takođe, može koristiti za ocjenjivanje međudnosa između aktivnosti.
12. Jedna transakcija može obuhvatiti novčane tokove koji se različito klasificiraju. Na primjer, kada iznos otplate kredita sadrži i kamatu i glavnica, kamata se može klasificirati kao poslovna aktivnost, a glavnica kao finansijska aktivnost.

### Poslovne aktivnosti

13. Iznos novčanih tokova nastalih od poslovnih aktivnosti je ključni pokazatelj obima u kojem je subjekt svojim poslovnim aktivnostima ostvario dovoljne novčane tokove za otplate zajmova, očuvanje poslovne sposobnosti subjekta, plaćanje dividendi i ostvarivanje novih ulaganja, bez korištenja vanjskih izvora finansiranja. Informacija o pojedinačnim elementima prijašnjih novčanih tokova od poslovnih aktivnosti je, zajedno s drugim informacijama, korisna u predviđanju budućih novčanih tokova od poslovnih aktivnosti.
14. Novčani tokovi od poslovnih aktivnosti prvenstveno proizlaze od glavnih poslovnih aktivnosti subjekta koje stvaraju prihode. Stoga, oni uglavnom proizlaze iz transakcija i drugih poslovnih događaja koji se uključuju u određivanje dobiti ili gubitka. Primjeri novčanih tokova od poslovnih aktivnosti su:
  - a) novčani primici od prodaje dobara i pružanja usluga;
  - b) novčani primici od tantijema, naknada, provizija i drugih prihoda;
  - c) novčane isplate dobavljačima dobara i usluga;
  - d) novčane isplate zaposlenima i za račun zaposlenih;
  - e) novčane isplate i novčani primici od osiguravajućeg subjekta za premije i odštetne zahtjeve, anuitete i druge koristi od police osiguranja;
  - f) novčane isplate ili povrati poreza na dobit, osim ako se ne mogu posebno povezati s finansijskim i investicijskim aktivnostima; i
  - g) novčani primici i isplate po osnovu ugovora s namjenom dilažanja ili trgovanja.

Neke transakcije, kao što je prodaja postrojenja, mogu prouzrokovati dobitak ili gubitak koji se uključuje u priznavanje dobiti ili gubitka. Novčani tokovi koji se odnose na takve transakcije su novčani tokovi od investicijskih aktivnosti. Međutim, novčane isplate za izradu ili nabavku sredstva namijenjenog davanju u zakup trećima i kasnijoj prodaji, kako je to opisano u tački 68.A MRS-a 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema*, su novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti. Novčani primici po osnovu zakupa i od kasnije prodaje takve imovine takođe su novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti.
15. Subjekt može držati vrijednosne papire i zajmove u svrhu dilažanja ili trgovanja, u kom slučaju su i oni slični zalihama koje su nabavljene radi dalje prodaje. Stoga se novčani tokovi nastali kupovinom ili prodajom vrijednosnih papira za dilažanje ili trgovanje klasificiraju kao tokovi koji nastaju iz poslovnih aktivnosti. Slično tome,

novčani predujmovi i zajmovi koje daju finansijske institucije obično se klasificiraju kao njihovi novčani tokovi od poslovnih aktivnosti, jer se odnose na glavnu poslovnu aktivnost koja stvara prihod takvih subjekata.

### **Investicijske aktivnosti**

16. Novčane tokove nastale investicijskim aktivnostima je važno objaviti odvojeno, budući da oni prikazuju visinu nastalih izdataka za resurse koji su namijenjeni stvaranju buduće dobiti i novčanih tokova. Primjeri novčanih tokova koji nastaju investicijskim aktivnostima su:
- a) novčane isplate za sticanje nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne imovine i druge dugotrajne imovine. To obuhvata i isplate koje se odnose na kapitalizaciju troškova razvoja i izgradnju nekretnina, postrojenja i opreme u vlastitoj izvedbi;
  - b) novčani primici od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne imovine i druge dugotrajne imovine;
  - c) novčani izdaci za sticanje vlasničkih ili dužničkih instrumenata drugih subjekata i udjela u zajedničkim poduhvatima (osim isplata iz osnova onih instrumenata koji se smatraju novčanim ekvivalentima ili se drže u svrhe dilažnja ili trgovanja);
  - d) novčani primici od prodaje vlasničkih ili dužničkih instrumenata drugih subjekata i udjela u zajedničkim poduhvatima (osim primitaka iz osnova onih instrumenata koji se smatraju novčanim ekvivalentima ili se drže u poslovne ili trgovačke svrhe);
  - e) novčani predujmovi i zajmovi dati drugima osobama (osim predujmova i zajmova koje je dala finansijska institucija);
  - f) novčani primici od otplata predujmova i zajmova datih drugim osobama (osim predujmova i zajmova finansijske institucije);
  - g) novčane isplate po osnovu ugovora za futures-e, forward-e, opcije i swap-ove, osim kada se ti ugovori drže u svrhe dilažnja ili trgovanja, ili ako su ta plaćanja klasificirana kao finansijske aktivnosti; i
  - h) novčani primici po osnovu ugovora za futures-e, forward-e, opcije i swap-ove, osim kada se ti ugovori drže u svrhe dilažnja ili trgovanja, ili ako su te naplate klasificirane kao finansijske aktivnosti.

Kada se ugovor prikaže kao zaštita neke identificirane pozicije, novčani tokovi tog ugovora se klasificiraju na isti način kao i novčani tokovi pozicije koja se zaštićuje.

### **Finansijske aktivnosti**

17. Odvojeno objavljivanje novčanih tokova nastalih finansijskim aktivnostima je važno jer je to, onima koji subjektu obezbjeđuju kapital, korisno pri predviđanju očekivanja vezanih uz buduće novčane tokove. Primjeri novčanih tokova koji nastaju finansijskim aktivnostima su:

- a) novčani primici od izdavanja dionica ili drugih vlasničkih instrumenata;
- b) novčane isplate vlasnicima za sticanje ili otkup dionica subjekta;
- c) novčani primici od izdavanja zadužnica, zajmova, pozajmica, obaveznica, hipoteka i drugih kratkoročnih ili dugoročnih posuđivanja;
- d) novčane otplate posuđenih iznosa; i
- e) novčane otplate najmoprimca na ime smanjenja nepodmirene obaveze po osnovu finansijskog najma (lizinga).

## **Izvjštavanje o novčanim tokovima od poslovnih aktivnosti**

---

- 18. Poslovni subjekt treba izvjestiti o novčanim tokovima od poslovnih aktivnosti koristeći ili:**
- a) **direktnu metodu, prema kojoj se objavljuju glavne grupe bruto novčanih primitaka i bruto novčanih isplata; ili**
  - b) **indirektnu metodu, prema kojoj se dobit ili gubitak usklađuje za efekte transakcija nenovčane prirode, sva razgraničenja ili obračunske iznose proteklih ili budućih poslovnih novčanih priliva ili odliva, te za stavke prihoda ili rashoda koje su vezane za investicijske ili finansijske novčane tokove.**
19. Subjenti se podstiču na izvješavanje o novčanim tokovima od poslovnih aktivnosti primjenom direktne metode. Direktna metoda pruža informacije koje mogu biti korisne u procjenjivanju budućih novčanih tokova, a koje nisu raspoložive prema indirektnoj metodi. Prema direktnoj metodi, informacije o glavnim grupama bruto novčanih primitaka i bruto novčanih isplata mogu se dobiti:
- a) iz računovodstvenih evidencija subjekta; ili
  - b) usklađivanjem prihoda od prodaje, troškova prodaje (odnosno, kod finansijskih institucija, kamata i sličnih prihoda te rashoda za kamate i sličnih troškova) i drugih stavki izvještaja o dobiti za:
    - i. promjene stanja zaliha i poslovnih potraživanja i obaveza u toku perioda;
    - ii. druge nenovčane stavke; i
    - iii. druge stavke čiji su novčani efekti investicijski ili finansijski novčani tokovi.
20. Prema indirektnoj metodi, neto novčani tok od poslovnih aktivnosti utvrđuje se usklađivanjem dobiti ili gubitka za efekte:
- a) promjene stanja zaliha i poslovnih potraživanja i obaveza u toku perioda;
  - b) nenovčanih stavki kao što su amortizacija, rezervisanja, odgođeni porezi, nerealizirane pozitivne i negativne kursne razlike, neraspodijeljeni dobiti povezanosti društava i nekontrolirajući interesi; i
  - c) svih drugih stavki čiji su novčani efekti investicijski ili finansijski novčani tokovi.

Alternativno, neto novčani tok od poslovnih aktivnosti može se prema indirektnoj metodi prezentirati prikazivanjem prihoda i rashoda objavljenih u izvještaju o dobiti te promjena zaliha i poslovnih potraživanja i obaveza u toku perioda.

## **Izvjestavanje o novčanim tokovima od investicijskih i finansijskih aktivnosti**

---

21. Subjekt treba odvojeno iskazati glavne grupe bruto novčanih primitaka i bruto novčanih isplata nastalih investicijskim i finansijskim aktivnostima, osim u obimu u kojem su novčani tokovi, opisani u tačkama 22. i 24., iskazani na neto osnovi.

## **Izvjestavanje o novčanim tokovima na neto osnovi**

---

22. Novčani tokovi proistekli iz sljedećih poslovnih, investicijskih ili finansijskih aktivnosti, mogu se iskazati na neto osnovi:
- novčani primici i isplate za račun kupaca/klijenata kada novčani tokovi odražavaju aktivnosti kupaca/klijenata, a ne subjekta; i
  - novčani primici i isplate za stavke s brzim obrtajem, velikim iznosima i kratkim dospijećima.
23. Primjeri novčanih primitaka i isplata navedenih u tački 22.(a) su:
- uplate i isplate depozita po viđenju;
  - sredstva što ih investicijski subjekti drže za kupce/klijente;
  - najamnine koje su naplaćene i isplaćene za račun vlasnika nekretnina.
- Primjeri novčanih primitaka i isplata navedenih u tački 22.(b) su predujmovi dati za dolje navedeno i njihovu otplatu:
- glavnica duga po kreditnim karticama kupca/klijenta;
  - kupovina i prodaja ulaganja; i
  - druga kratkoročna posuđivanja, na primjer, ona s rokom dospijeća od tri mjeseca ili kraće.
24. Novčani tokovi koji proizlaze iz svake od sljedećih aktivnosti finansijske institucije, mogu se iskazati na neto osnovi:
- novčani primici i isplate za primanje i otplatu depozita sa fiksnim rokom dospijeća;
  - plasman depozita i povlačenje depozita od drugih finansijskih institucija; i
  - novčani predujmovi i krediti dati klijentima i otplata tih predujmova i kredita.

## **Novčani tokovi u stranoj valuti**

---

25. Novčani tokovi nastali transakcijama u stranoj valuti iskazaće se u izvještajnoj valuti subjekta, primjenjujući, na iznos u stranoj valuti, kurs koji vrijedi između izvještajne valute i strane valute na datum novčanog toka.
26. Novčani tokovi zavisnog subjekta u inostranstvu trebaju se preračunati po kursovima koji vrijede između izvještajne valute i strane valute na datume novčanih tokova.

27. Novčani tokovi iskazani u stranoj valuti iskazuju se na način koji je u skladu sa MRS-om 21 - *Računovodstvo efekata promjena kurseva stranih valuta*. On dozvoljava korištenje kursa koji je približan stvarnom kursu. Na primjer, prosječni ponderisani kurs za određeni period se može koristiti za evidentiranje transakcija u stranoj valuti ili preračunavanje novčanih tokova inostranog zavisnog subjekta. Međutim, MRS 21 ne dozvoljava korištenje kursa na datum izvještaja o finansijskom položaju pri preračunavanju novčanih tokova inostranog zavisnog subjekta.
28. Nerealizirani dobiti i gubici nastali usljed promjena kurseva strane valute nisu novčani tokovi. Međutim, efekat promjena kurseva na novac i novčane ekvivalente koji se drže ili se duguju u stranoj valuti, iskazuju se u izvještaju o novčanim tokovima kako bi se uskladilo stanje novca i novčanih ekvivalenata na početku i na kraju perioda. Taj iznos se prezentira odvojeno od novčanih tokova poslovnih, investicijskih i finansijskih aktivnosti i obuhvata kursne razlike, ako su postojale, kod onih novčanih tokova koji su bili izvještavani po zaključnim kursevima.
29. [brisano]
30. [brisano]

## Kamate i dividende

---

31. **Novčane tokove od primljenih i isplaćenih kamata i dividendi treba objaviti odvojeno. Svaku od tih stavki treba iz perioda u period dosljedno klasificirati, alternativno u poslovne, investicijske ili finansijske aktivnosti.**
32. Ukupan iznos kamata plaćenih tokom perioda objavljuje se u izvještaju o novčanim tokovima, bilo da je priznat kao rashod u dobit ili gubitak ili je kapitaliziran u skladu sa dozvoljenim alternativnim postupkom u MRS-u 23 - *Troškovi pozajmljivanja*.
33. Kod finansijskih institucija, plaćene kamate te primljene kamate i dividende se obično klasificiraju kao poslovni novčani tokovi. Međutim, ne postoji saglasnost po pitanju razvrstavanja tih novčanih tokova kod drugih subjekata. Plaćene kamate te primljene kamate i dividende mogu se klasificirati kao poslovni novčani tok, budući da ulaze u dobit ili gubitak. Alternativno, plaćene kamate te primljene kamate i dividende mogu se klasificirati kao finansijski novčani tokovi odnosno investicijski novčani tokovi, budući da predstavljaju troškove pribavljanja finansijskih resursa ili povrate od ulaganja.
34. Isplaćene dividende mogu se klasificirati kao finansijski novčani tok, budući da predstavljaju trošak pribavljanja finansijskih resursa. Alternativno, isplaćene dividende mogu se klasificirati kao element novčanog toka od poslovnih aktivnosti kako bi se pomoglo korisnicima u određivanju mogućnosti subjekta da isplati dividende iz poslovnih novčanih tokova.

## Porez na dobit

---

35. **Novčani tokovi koji proizlaze iz poreza na dobit trebaju se odvojeno objaviti i klasificirati kao novčani tokovi od poslovnih aktivnosti, osim ako se mogu posebno vezati s finansijskim i investicijskim aktivnostima.**

36. Porez na dobit proizlazi iz transakcija koje stvaraju novčane tokove, a koje su u izvještaju o novčanim tokovima klasificirane kao poslovne, investicijske ili finansijske aktivnosti. Dok se porezni rashod kod investicijskih ili finansijskih aktivnosti može lako identificirati, povezane porezne novčane tokove je često neizvodljivo identificirati i oni mogu nastati u nekom drugom periodu u odnosu na novčane tokove transakcija na koje se odnose. Stoga se plaćeni porezi obično razvrstavaju kao novčani tokovi od poslovnih aktivnosti. Međutim, kada je izvodljivo identificirati porezni novčani tok po pojedinim transakcijama koje dovode do novčanih tokova klasificiranih kao investicijske ili finansijske aktivnosti, porezni novčani tok se klasificira kao investicijska ili finansijska aktivnost, zavisno od toga šta je odgovarajuće. Kada se porezni novčani tokovi raspoređuju na više od jedne grupe aktivnosti, objavljuje se i ukupan iznos plaćenih poreza.

### **Ulaganja u zavisne subjekte, pridružene subjekte i zajedničke poduhvate**

---

37. Kada računovodstvo ulaganja u pridružene subjekte ili zavisne subjekte pri obračunu koristi metodu udjela ili metodu troška, ulagač svoje izvještavanje u izvještaju o novčanim tokovima ograničava na novčane tokove između njega samog i primaoca ulaganja, na primjer, na dividende i predujmove.
38. Subjekt koji o svojim udjelima u zajednički kontrolisanom subjektu (vidjeti MRS 31 - *Udjeli u zajedničkim poduhvatima*) izvještava koristeći proporcionalnu konsolidaciju, u svoj konsolidovani izvještaj o novčanim tokovima uključuje svoj proporcionalni udio u novčanim tokovima zajednički kontrolisanoga subjekta. Subjekt koji o takvom udjelu izvještava koristeći metodu udjela, u svoj izvještaj o novčanim tokovima uključuje i novčane tokove koji su u vezi sa njegovim ulaganjem u zajednički kontrolisani subjekt, kao i raspodjele i druge isplate ili primitke između njega i zajednički kontrolisanog subjekta.

### **Promjena vlasničkog udjela u zavisnim društvima i drugim poslovnim subjektima**

---

39. **Ukupni novčani tokovi proizašli iz sticanja ili gubitka kontrole nad zavisnim društvima ili drugim poslovnim subjektima se prikazuju odvojeno i razvrstavaju pod investicijske aktivnosti.**
40. **Subjekt je i u slučaju sticanja i u slučaju gubitka kontrole nad zavisnim društvima ili drugim poslovnim subjektima tokom perioda dužan objaviti sljedeće iznose:**
- ukupnu plaćenu ili primljenu naknadu;**
  - dio naknade koji se sastoji od novca i novčanih ekvivalenata;**
  - iznos novca i novčanih ekvivalenata u zavisnim društvima ili drugim poslovnim subjektima nad kojima je kontrola stečena, odnosno izgubljena; i**
  - iznos imovine i obaveza, osim novca i novčanih ekvivalenata, u zavisnim društvima ili drugim poslovnim subjektima nad kojima je kontrola stečena, odnosno izgubljena, sažeto po glavnim kategorijama.**

41. Odvojeno prikazivanje efekata na novčane tokove sticanja ili gubitka kontrole nad zavisnim društvima ili drugim poslovnim subjektima, kao odvojene stavke, zajedno s odvojenim objavljivanjem iznosa stečene imovine, odnosno otuđenih obaveza, pomaže razlikovanju tih novčanih tokova od novčanih tokova proizašlih iz drugih poslovnih, ulagačkih i finansijskih aktivnosti. Efekti gubitka kontrole na novčane tokove se ne prebijaju s efektima koji su na novčane tokove proizašli iz sticanja kontrole.
42. Ukupan iznos plaćenog ili primljenog novca kao naknade za sticanje, odnosno gubitak kontrole nad zavisnim društvom i drugim poslovnim subjektima, iskazuje se u izvještaju o novčanim tokovima umanjen za novac i novčane ekvivalente stečene ili otuđene u takvim transakcijama, događajima ili promjenama okolnosti.
- 42.A Novčani tokovi proizašli iz takvih promjena vlasničkog udjela u zavisnom društvu koje nemaju za posljedicu gubitak kontrole, razvrstavaju se u novčane tokove iz finansijskih aktivnosti.
- 42.B Promjene vlasničkog udjela u zavisnom društvu koje nemaju za posljedicu gubitak kontrole, kao što su kasnija kupovina ili prodaja vlasničkih instrumenata zavisnog društva od strane matice, obračunavaju se kao transakcije kapitalom (v. MRS 27 - *Konsolidovani i odvojeni finansijski izvještaji*, s izmjenama i dopunama Odbora za Međunarodne računovodstvene standarde iz 2008.). Stoga se tako nastali novčani tokovi razvrstavaju na isti način kao i druge transakcije s vlasnicima opisane u tački 17.

## Nenovčane transakcije

---

43. **Investicijske i finansijske transakcije koje ne zahtijevaju upotrebu novca ili novčanih ekvivalenata se ne uključuju u izvještaj o novčanim tokovima. Takve transakcije se trebaju objaviti drugdje u finansijskim izvještajima, na način koji pruža sve relevantne informacije o tim investicijskim i finansijskim aktivnostima.**
44. Mnoge investicijske i finansijske aktivnosti nemaju direktan uticaj na tekuće novčane tokove, iako utiču na strukturu kapitala i imovine subjekta. Neuključivanje nenovčanih transakcija u izvještaj o novčanim tokovima je u skladu sa ciljem izvještaja o novčanim tokovima, jer one i nisu novčani tokovi tog perioda. Primjeri nenovčanih transakcija su:
  - a) sticanje imovine bilo direktnim preuzimanjem povezane obaveze bilo finansijskim najmom;
  - b) sticanje subjekta emisijom kapitala; i
  - c) konverzija duga u kapital.

## Dijelovi novca i novčanih ekvivalenata

---

45. **Subjekt treba objaviti sastavne dijelove novca i novčanih ekvivalenata, te u svom izvještaju o novčanim tokovima prezentirati usklađivanje tih iznosa sa ekvivalentnim stavkama koje su iskazane u izvještaju o finansijskom položaju.**
46. S obzirom na postojanje različitih praksi upravljanja novcem i različitih bankovnih aranžmana u svijetu, te kako bi se udovoljilo MRS-u 1 - *Prezentacija finansijskih*

*izvještaja*, subjekt objavljuje politiku koju usvaja za određivanje sastavnih dijelova novca i novčanih ekvivalenata.

47. Efekat bilo koje promjene politike za određivanje sastavnih dijelova novca i novčanih ekvivalenata, na primjer, promjena klasifikacije finansijskih instrumenata koji su prethodno tretirani kao dio ulagačkog portfelja subjekta, izvještava se u skladu s MRS-om 8 - *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*.

## Druga objavljivanja

---

48. **Subjekt treba da objavi, zajedno s komentarom menadžmenta, iznose značajnih salda novca i novčanih ekvivalenata koje drži subjekt, a koji nisu raspoloživi za korištenje grupi.**
49. Postoje različite okolnosti u kojima salda novca i novčanih ekvivalenata, koje drži subjekt, nisu raspoloživa za korištenje grupi. Primjeri uključuju i salda novca i novčanih ekvivalenata koje drži zavisni subjekt koji posluje u zemlji gdje postoje devizne kontrole ili druga zakonska ograničenja, pa ti iznosi nisu raspoloživi za opće potrebe matice ili drugih zavisnih subjekata.
50. Dodatne informacije mogu biti relevantne korisnicima u razumijevanju finansijskog položaja i likvidnosti subjekta. Objavljivanje tih informacija se podstiče, zajedno s komentarom menadžmenta, i može sadržavati:
- iznos neiskorištenih odobrenih posuđivanja, koje mogu biti raspoložive za buduće poslovne aktivnosti i za podmirivanje kapitalnih obaveza, uz prikaz bilo kojih ograničenja korištenja tih posuđivanja;
  - zbirne iznose novčanih tokova iz svake od poslovnih, investicijskih i finansijskih aktivnosti koji se odnose na udjele u zajedničkim poduhvatima, iskazane primjenom proporcionalne konsolidacije;
  - zbirni iznos novčanih tokova koji predstavljaju povećanje poslovne sposobnosti, odvojeno od onih novčanih tokova koji su neophodni za održavanje postojeće poslovne sposobnosti; i
  - iznos novčanih tokova koji proizlaze od poslovnih, investicijskih i finansijskih aktivnosti svakog izvještenog segmenta djelatnosti i svakog geografskog segmenta (vidjeti MRS 14 - *Izještavanje po segmentu*).
51. Odvojeno objavljivanje novčanih tokova koji predstavljaju povećanja poslovne sposobnosti, od novčanih tokova koji su neophodni za održavanje postojeće poslovne sposobnosti, korisno je jer omogućava korisnicima pri određenju da li je subjekt adekvatno ulagao u održavanje svoje poslovne sposobnosti. Subjekt koji ne ulaže adekvatno u održavanje svoje poslovne sposobnosti, može time štetiti budućoj profitabilnosti, u korist tekuće likvidnosti i raspodjele vlasnicima.
52. Objavljivanje novčanih tokova segmenata omogućava korisnicima bolje razumijevanje međudodosa između novčanih tokova poslovanja kao cjeline i njegovih sastavnih dijelova, te raspoloživosti i različitosti novčanih tokova segmenata.

## Datum stupanja na snagu

---

53. **Ovaj Standard stupa na snagu za finansijske izvještaje koji obuhvataju periode koji počinju 1. januara 1994. ili poslije toga.**
54. MRS-om 27 (s izmjenama i dopunama Odbora za Međunarodne računovodstvene standarde iz 2008. godine) su izmijenjene i dopunjene tačke 39.-42. i dodane tačke 42.A i 42.B. Subjekt je te izmjene i dopune dužan primijeniti na godišnje periode koji počinju na dan ili nakon 1. jula 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS 27 (s izmjenama i dopunama iz 2008. godine) na neki raniji period, dužan je te izmjene i dopune primijeniti i na taj raniji period. Izmjene i dopune se primjenjuju retroaktivno.
55. Tačka 14. je izmijenjena kao posljedica Poboljšanja MSFI-jeva objavljenih u maju 2008. godine. Subjekt je tu izmjenu dužan primijeniti na godišnje periode koji počinju na dan ili nakon 1. januara 2009. godine. Dopuštena je njena ranija primjena. Ako subjekt izmjene i dopune primijeni na neki raniji period, dužan je tu činjenicu i objaviti, te primijeniti tačku 68A. MRS-a 16.